

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

---

# De invloed van het Horizontaal Toezicht op de rechtspositie van de individueel belastingplichtige

---

*Naam: Lieke Knaapen*

*Examenummer: 314793*

*Scriptiebegeleider: Drs. M. Nieuweboer*

*Plaats/Datum: Rotterdam, 24 juli 2013*

---

# Voorwoord

---

Deze scriptie heb ik geschreven in het kader van de bacheloropleiding Fiscale Economie. Hiernaast volg ik tevens de bachelors Rechtsgeleerdheid en Bedrijfseconomie. In september hoop ik te starten met de masteropleidingen Financial Economics en Recht & Onderneming.

De zoektocht naar een geschikt onderwerp voor deze scriptie vond ik niet gemakkelijk. Na veel zoeken, kwam ik dankzij een tip van mijn vader terecht bij het Horizontaal Toezicht. Ik vond het onderwerp direct interessant vanwege het beleidsmatige karakter. De wijze van toezicht raakt de individueel belastingplichtige, de Belastingdienst en uiteindelijk ook de staatskas (en daarmee weer alle belastingplichtigen). Dit veelzijdige karakter spreekt mij erg aan. Tijdens mijn onderzoek kwam ik er tot mijn verbazing achter dat er nog veel onduidelijkheden en discussiepunten zijn binnen het Horizontaal Toezicht, dit terwijl het zo veel belangen raakt. Mijn interesse voor beleid en de vele discussiepunten in de literatuur maakten dat ik graag mijn scriptie over het Horizontaal Toezicht wilde schrijven. Ik hoop dat u het resultaat met plezier en interesse zal lezen.

Ten slotte wil ik mijn scriptiebegeleider Dhr. Drs. M. Nieuweboer bedanken voor de zeer prettige samenwerking. Mijn planning was niet erg standaard, omdat ik naast de scriptie ook nog een behoorlijk aantal vakken heb gevolgd. Dhr. Nieuweboer is hierin erg flexibel geweest en heeft mij steeds op korte termijn kunnen helpen wanneer ik vragen had.

## Inhoud

1	Inleiding.....	5
1.1	Aanleiding .....	5
1.2	Probleemstelling .....	5
1.3	Afbakening .....	5
1.4	Aanpak .....	6
2	Het Horizontaal Toezicht.....	7
2.1	Algemeen .....	7
2.2	Doelstelling .....	7
2.3	Toegang tot HT.....	8
2.3.1	Algemeen .....	8
2.3.2	Klantoriëntatie .....	8
2.3.3	Het verkennend gesprek.....	9
2.3.4	Compliance-verkenning .....	9
2.3.5	TCF.....	10
2.3.6	Afronden lopende problematiek .....	11
2.4	Handhavingsconvenant.....	12
2.4.1	Algemeen .....	12
2.4.2	Partijen en publiciteit.....	12
2.4.3	Standaardconvenant.....	13
2.4.4	Inhoud .....	14
2.5	Geschillen.....	14
2.5.1	Algemeen .....	14
2.5.2	Geschillenregeling.....	15
2.5.3	Fiscaal meningsverschil.....	15
2.6	Exit.....	16
2.6.1	Algemeen .....	16
2.6.2	Dreigende exit.....	16
2.6.3	Exit.....	16
2.7	Formele positie .....	17
2.8	Het Horizontaal Toezicht Samengevat.....	18
3	Toetsingskader .....	19
3.1	Algemeen .....	19
3.2	Tweewegenleer en doorkruisingsleer.....	19

3.2.1	Windmill.....	19
3.2.2	Tweewegenleer en de Belastingdienst.....	20
3.2.3	Tweewegenleer en het convenant.....	21
3.3	Bestuursrechtelijke normen.....	21
3.3.1	Toepassingsbereik.....	21
3.3.2	Algemene Beginselen behoorlijk bestuur.....	22
3.3.3	Normen in Belastingrecht.....	22
3.4	Het toetsingskader samengevat.....	25
4	Het Horizontaal Toezicht getoetst.....	26
4.1	Algemeen.....	26
4.2	De toegang tot het Horizontaal Toezicht.....	26
4.2.1	Discretionaire bevoegdheid inspecteur.....	26
4.2.2	Gelijkheid convenant en niet-convenanthouders.....	26
4.2.3	Transpanter beleid.....	27
4.2.4	Het TCF.....	28
4.2.5	Rechtsbescherming tegen uitsluiting deelname HT.....	28
4.3	Het Handhavingsconvenant.....	29
4.3.1	Standaardconvenant.....	29
4.3.2	De meldingsplicht.....	30
4.4	Geschillen.....	31
4.4.1	Fiscale meningsverschillen.....	31
4.4.2	Fiscale grensverkenning.....	33
4.4.3	Uitsluiting Precedentwerking.....	33
4.5	Exit.....	34
4.5.1	Opzegging Convenant.....	34
5	Samenvatting en conclusies.....	36
6	Literatuurlijst.....	38
6.1	Literatuur.....	38
6.2	Jurisprudentie.....	39
6.3	Overige bronnen.....	40
	Bijlage I: Standaard-convenant.....	41

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Voorheen vond de belastingcontrole altijd achteraf plaats, ook wel verticaal toezicht genoemd. De Belastingdienst ging naar aanleiding van een aangifte de belastingplichtige controleren. Sinds 2005 is de Belastingdienst een andere weg ingeslagen, namelijk die van het horizontale toezicht. In het Horizontaal Toezicht is het toezicht veel meer naar de actualiteit gehaald. In eerste instantie was deze pilot enkel gericht op zeer grote ondernemingen (hierna: ZGO's) en middelgrote ondernemingen (hierna: MGO's). Al in 2006 werd deze uitgebreid naar het Midden- en Kleinbedrijf (hierna: MKB<sup>1</sup>).

## 1.2 Probleemstelling

Het Horizontaal Toezicht is een nieuwe vorm van belastingcontrole. Het heeft een heel eigen karakter met als kern wederzijds vertrouwen. De wijze van controleren doet denken aan een private overeenkomst. In de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (Hierna: AWR) is echter niets opgenomen over het Horizontaal Toezicht, derhalve is het de vraag hoe het Horizontaal Toezicht de rechtspositie van de individueel belastingplichtige beïnvloedt. Middels deze scriptie wil ik trachten de omvang van dit probleem te schetsen en tevens een antwoord op deze vraag formuleren. Dit mondt uit in de volgende hoofdvraag:

*Op welke wijze beïnvloedt het Horizontaal Toezicht de rechtspositie van de individueel belastingplichtige?*

## 1.3 Afbakening

Het Horizontaal Toezicht kent vele aspecten, hetgeen het onderwerp zeer omvangrijk maakt. Ik zal mij zo veel mogelijk concentreren op het Horizontaal Toezicht op ZGO's en MGO's, aangezien dat beleid al het meest uitgekristalliseerd is. De vormen van Horizontaal Toezicht in het MKB is nog veel meer in de pilot-fase<sup>2</sup>. In sommige opzichten wordt er echter een breder blikveld genomen, om te zorgen voor een goed begrip van het geheel. In de scriptie is de individueel belastingplichtige als uitgangspunt genomen. Daardoor blijven zogenaamde brancheconvenanten<sup>3</sup> en convenanten met

---

<sup>1</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling', MGO/OCK en ZGO, 30 november 2010. P.7.

<sup>2</sup> J. Van der Kemp, R.J.A. Verbakel, 'Knelpunt van Horizontaal Toezicht bij middelgrote ondernemingen', WFR 2010/124.

<sup>3</sup> In een brancheovereenkomst wordt er een convenant gesloten met een brancheorganisatie over de specifieke fiscale aandachtspunten binnen de betreffende branche.

intermediairs<sup>4</sup> vrijwel geheel buiten beschouwing. Tevens worden convenanten met eventuele publiekrechtelijke organen, zoals gemeentes, niet in beschouwing genomen.

Het Horizontaal Toezicht overstijgt de grenzen van het formeel belastingrecht. Derhalve wordt ook aandacht geschonken aan het privaatrechtelijke deel van het Horizontaal Toezicht en in specifieke gevallen gaat het om het grensvlak tussen publiek (belasting)recht en privaatrecht.

## 1.4 Aanpak

Hoofdstuk twee start met een uiteenzetting van het Horizontaal Toezicht. Dit Hoofdstuk is veelal beschrijvend van aard. Hierbij wordt vooral in gegaan op publicaties van de Belastingdienst zelf. Dit gebeurt om deze publicaties in de latere Hoofdstukken te kunnen toetsen. In Hoofdstuk drie wordt het toetsingskader uiteengezet op basis waarvan de rechtspositie van de individueel belastingplichtige wordt beoordeeld. In Hoofdstuk vier wordt de rechtspositie van de individueel belastingplichtige in het Horizontaal Toezicht beoordeeld aan de hand van de criteria uit Hoofdstuk drie. In Hoofdstuk vijf tenslotte volgt een recapitulatie van de belangrijkste bevindingen en komt de uiteindelijke beantwoording van de hoofdvraag aan bod.

---

<sup>4</sup> In een Convenant met een intermediair sluit de Belastingdienst een convenant met bijvoorbeeld een fiscaal dienstverlener. Deze sluit dan vervolgens weer een overeenkomst met de belastingplichtige.

## 2 Het Horizontaal Toezicht

### 2.1 Algemeen

In dit Hoofdstuk volgt een algemene beschrijving van wat Horizontaal Toezicht nu eigenlijk is. Hiervoor is veelal gebruik gemaakt van documenten gepubliceerd door de Belastingdienst, zoals de Leidraad Horizontaal Toezicht.

### 2.2 Doelstelling

Horizontaal Toezicht is een nieuwe vorm van belastingtoezicht en veronderstelt dat ondernemingen hun maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen en dat zij hetzelfde doel als de Belastingdienst voor ogen hebben, namelijk: het doen van een aanvaardbare aangifte. De onderneming belooft vrijwillig tijdig de juiste informatie te verstrekken en de Belastingdienst belooft op zijn beurt om de belastingplichtige in beginsel niet te belasten met kostbare controlemaatregelen<sup>5</sup>.

Het centrale doel van het horizontaal toezicht is om de compliance<sup>6</sup> te versterken. Om dit te bereiken bevat het Horizontaal toezicht drie kernbegrippen; wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. De Leidraad geeft de volgende uitleg bij deze begrippen. 'Transparantie ziet op het geven van openheid van zaken door de belastingplichtige en de Belastingdienst. De belastingplichtige is transparant over zijn fiscale strategie en over relevante issues.' Tevens vermeldt de Leidraad in een voetnoot hierbij dat de Belastingplichtige in zijn aangifte geen materiele standpunten inneemt die niet zijn besproken met de Belastingdienst<sup>7</sup>. Over vertrouwen en begrip spreekt de Leidraad als volgt: 'Voor een constructieve samenwerking is het van belang, dat beide partijen begrip hebben voor de positie en de (soms tegengestelde) belangen van de ander. Voor deze werkwijze is wederzijds vertrouwen nodig.' Hier voegt de Belastingdienst aan toe dat indien er een juiste wijze van administreren wordt gehanteerd, die maakt dat de belastingplichtige een juiste aangifte kan en wil indienen, de Belastingdienst minder streng zal controleren. Wat direct opvalt is dat de omschrijving en afbakening van het Horizontaal Toezicht en de daarbij behorende begrippen zeer open is gelaten. Een van de redenen is het behouden van de mogelijkheid het Horizontaal Toezicht de betreffende belastingplichtige als een maatpak aan te meten. Wel kan worden opgemerkt dat de Belastingdienst niet voor alle gebruikte termen definities heeft gegeven, hetgeen

---

<sup>5</sup> Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', MBB 2013/1.

<sup>6</sup> Compliance houdt in dat de belastingplichtige handelt in overeenstemming met de fiscale wet- en regelgeving.

<sup>7</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling', MGO/OCK en ZGO, 30 november 2010. P.7, voetnoot 4.

de duidelijkheid niet ten goede komt. Zo is bijvoorbeeld de term 'aanvaardbare aangifte' niet eenduidig gedefinieerd. Tevens komt het niet voor in de AWR<sup>8</sup>.

## 2.3 Toegang tot HT

### 2.3.1 Algemeen

Het proces voorafgaand aan deelname aan het Horizontaal Toezicht bestaat uit een aantal stappen. Bij de grote ondernemingen (ZGO's) begint het proces met een klantoriëntatie, gevolgd door een verkennend HT-gesprek, een compliance-verkenning, een analyse van de fiscale beheersing en monitoring en een versterking van de fiscale beheersing en monitoring. Indien de Belastingdienst na dit proces de onderneming geschikt acht voor het Horizontaal Toezicht en de onderneming is hiertoe ook bereid, wordt er een handavingsconvenant<sup>9</sup> afgesloten. De Leidraad<sup>10</sup> stelt dat 'Horizontaal Toezicht haalbaar is tenzij er aanwijzingen zijn die duiden op het tegendeel.' Dit klinkt alsof de bewijslast bij de inspecteur ligt indien men geen convenant afsluit, echter tegen een dergelijke beslissing staat geen (bestuursrechtelijk) rechtsmiddel open. Jaarlijks tot tweejaarlijks vindt er een evaluatie plaats om het gesprek tussen de Belastingdienst en belastingplichtige op gang te houden.

Indien de Belastingdienst besluit geen convenant te sluiten met een belastingplichtige, bijvoorbeeld omdat het Tax Control Framework (hierna: TCF, zie paragraaf 2.2.5.) niet voldoet aan de gestelde eisen, staat hiertegen geen beroep bij de bestuursrechter open. Wel kan de belastingplichtige eventueel naar de civiele rechter. Een gang naar de civiele rechter moet echter gezien worden als vangnet, indien er geen beroep open staat bij een bestuursrechter<sup>11</sup>. Hier zal op teruggekomen worden in Hoofdstuk 4.

Bij het MKB vindt een soortgelijk proces plaats. Indien er een belangrijke afwijking in het proces is, wordt dat in dit hoofdstuk vermeld.

### 2.3.2 Klantoriëntatie

Tijdens de klantoriëntatie wordt de belastingplichtige geanalyseerd door een team van de Belastingdienst bestaande uit klantcoördinatoren en specialisten op het gebied van invordering, fiscale beheersing, controletechniek en fiscaliteit<sup>12</sup>. De klantcoördinator heeft een tweeledige taak, zo is hij aanspreekpunt voor de belastingplichtige (extern) en heeft hij de leiding over het team en

---

<sup>8</sup> E.C.G. Okhuizen, 'Horizontaal Toezicht: over de invulling van een containerbegrip en het gebruik van convenanten', TFB 2011/01.

<sup>9</sup> De termen convenant en handavingsconvenant zullen door elkaar worden gebruikt.

<sup>10</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.19.

<sup>11</sup> J. Langereis, I. De Roos, 'Hoofdlijnen fiscaal procesrecht', Deventer: Kluwer 2006.P.2.

<sup>12</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.8.



over het strategisch behandelplan<sup>13</sup> (intern). Dit plan benoemt het gedrag en de motieven, zoals waargenomen door de Belastingdienst, van de belastingplichtige en vermeldt tevens hoe dit gedrag te beïnvloeden is om zo de compliance te verbeteren. Dit strategisch plan vormt de basis voor de controle van de belastingplichtige. Zo wordt er vastgelegd wat de vorm, intensiteit en de prioriteit van het toezicht zal worden. Het plan kan gedurende het onderzoek of tijdens het HT naar behoefte worden aangepast indien de omstandigheden wijzigen. Tevens wordt, vanuit het oogmerk van transparantie dat de Belastingdienst tracht na te streven, het plan gedeeld met de belastingplichtige zodra er een handavingsconvenant is getekend.

### 2.3.3 Het verkennend gesprek

Het verkennend gesprek wordt gevoerd met de hoogste leiding van de betreffende belastingplichtige. Dit gesprek heeft tot doel de wederzijdse welwillendheid tot deelname aan het Horizontaal Toezicht te verkennen. Een belangrijk onderdeel bij deze gesprekken betreft de 'toon aan de top'. De Belastingdienst tracht zo te ontdekken of het (voorbeeld)gedrag van de hoogste leiding strookt met de basiswaarden van de organisatie<sup>14</sup>. Tevens vermeldt de Leidraad dat het niet voor de hand ligt een convenant te sluiten met een organisatie die constant de grenzen van het fiscaal toelaatbare opzoekt. Dit is in lijn met een uitspraak van de Staatssecretaris. Als argument draagt de Belastingdienst aan dat dergelijk gedrag niet valt te rijmen met het concept van HT omdat het een intensief toezicht zou vereisen. Op welk gedrag hier nu precies wordt gedoeld, wordt niet duidelijk gemaakt. Hoe dit standpunt zich verhoudt met fiscale grensverkenning, hiermee doelende op het zoeken van de fiscaal gunstigste weg, is niet duidelijk. (Hier wordt in paragraaf 4.4. nog uitgebreider bij stilstaan.) Verder komen tijdens het verkennend gesprek de volgende onderwerpen aan bod: verantwoordelijkheden en verwachtingen, afstemmen van het vervolgtraject, verslaglegging en de samenloop met de fiscaal dienstverlener<sup>15</sup>.

### 2.3.4 Compliance-verkenning

Tijdens de compliance-verkenning tracht het team een antwoord te vinden op de vraag of de organisatie in aanmerking kan komen voor het Horizontaal Toezicht. In de Leidraad zegt men daar op pagina 19 het volgende over: 'De belangrijkste overweging is of het beeld is ontstaan (of is bevestigd) dat de organisatie haar fiscaliteit wil en (op termijn) kan beheersen en transparant is over fiscale vraagstukken. Horizontaal Toezicht is haalbaar tenzij er aanwijzingen zijn die duiden op het tegendeel.' Dit wordt beoordeeld aan de hand van de mate van fiscale beheersing. Dit wordt gezien

---

<sup>13</sup> Dit bestaat uit: het klantbeeld, de klantbeeldanalyse, de behandelstrategie en de behandelvoornemens. Zie: De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.11.

<sup>14</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.14.

<sup>15</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.16.

als een onderdeel van de totale interne beheersing<sup>16</sup> en de organisatie is vrij een vorm van fiscale beheersing te kiezen die bij haar past<sup>17</sup>. De fiscale beheersing wordt ook wel geduid als het Tax Control Framework (hierna: TCF).

### 2.3.5 TCF

Het doel van het TCF is het mogelijk maken van het doen van een juiste, volledige en tijdige aangifte door middel van het beheersen van de totale fiscaliteit<sup>18</sup>. Het omvat de interne beheersmaatregelen en processen die raken aan de fiscaliteit. De mate van beheersing bepaalt in hoge mate de mogelijkheid tot het aangaan van een convenant alsmede de intensiteit van het toezicht<sup>19</sup>. Bij de beoordeling van het TCF zal de Belastingdienst zo veel als mogelijk gebruik maken van werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd door de organisatie zelf, of door externe partijen. Dit is onderdeel van het schillenmodel dat de Belastingdienst hanteert<sup>20</sup>.

De Belastingdienst heeft ervoor gekozen geen minimumeisen en standaardvoorwaarden te ontwikkelen waaraan een TCF moet voldoen, omdat een TCF als maatwerk wordt gezien. De Commissie Stevens raadde de Belastingdienst aan meer objectieve criteria op te stellen waaraan een TCF moet voldoen<sup>21</sup>, maar vond zogenoemde doelnormen<sup>22</sup> voldoende. Inmiddels wordt er wel een aantal bouwstenen genoemd voor een goed TCF. Als eerste wordt de 'tax strategy' genoemd. Dit omvat zaken als de organisatie- en fiscale structuur, bevoegdheidsverdeling, inbedding in de organisatie en de fiscale doelstelling. De tweede bouwsteen kan worden geduid als 'tax planning en risk'. Deze bouwsteen omvat het onderkennen en implementeren van fiscale mogelijkheden op een efficiënte wijze, als ook het identificeren en reageren op fiscale risico's. De derde bouwsteen is 'tax accounting & reporting', hetgeen invulling geeft aan de mate van 'in control' zijn, de interne en externe communicatie en de transparantie van de processen. Of de belastingplichtige en de Belastingdienst dezelfde definitie hebben van 'in control'-zijn, is de vraag. De vierde en laatste bouwsteen betreft de 'tax compliance'. Dit ziet op het tijdig en volledig doen van de aangifte en

---

<sup>16</sup> De Leidraad geeft op pagina 28 als voorbeelden: 'doelstellingen op het gebied van effectiviteit en doelmatigheid van bedrijfsprocessen, kwaliteit van financiële reportages die de organisatie instaat stellen de naleving van wet- en regelgeving te realiseren.'

<sup>17</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.28.

<sup>18</sup> De Belastingdienst, 'Tax Control Framework: Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', maart 2008.

<sup>19</sup> De Belastingdienst, 'Tax Control Framework: Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', maart 2008. P.11.

<sup>20</sup> De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), de CAB en zijn modellen toegepast in toezicht'.

<sup>21</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.'

Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P.123

<sup>22</sup> Normen die het eindresultaat plegen te beschrijven.

betalen van de belastingschuld, maar ook op het bewaken van de grenzen van wet- en regelgeving<sup>23</sup>. Nu er is getracht duidelijke doelnormen te beschrijven, kan men zich afvragen of hiermee objectieve criteria zijn geschapen. Tevens stelt de Belastingdienst geen goedgekeurde TCF's te kunnen publiceren vanuit het oogpunt van de geheimhouding als bedoeld in artikel 67 AWR<sup>24</sup>.

De Belastingdienst noemt het risico-analysesysteem van de Committee of Sponsoring Organizations of the Threadway Commission (hierna: COSO) als standaardformat. Dit omdat veel bedrijven dit reeds gebruiken en hier veel aan wordt gerefereerd in regelgeving<sup>25</sup>. Het COSO kent vier doelstellingen: het laten aansluiten van de fiscale strategie bij de ondernemingsstrategie, doelmatig en doeltreffende processen binnen het TCF, betrouwbare verslaglegging van de fiscale positie en dat de uitkomsten van de processen voldoen aan wet- en regelgeving<sup>26</sup>.

Nu er geen TCF-format is, wil de Belastingdienst de TCF's uitwisselen op daartoe bestemde vergaderingen om zo toch een enige uniformiteit in het systeem te brengen<sup>27</sup>. Uit bovenstaande kan men in ieder geval al opmaken dat de Belastingdienst veel van de organisatie in kaart brengt bij de klantoriëntatie. Deze inzage gaat veel verder dan onder het traditionele toezicht het geval was.

### 2.3.6 Afronden lopende problematiek

De Belastingdienst streeft ernaar lopende problematiek zo veel mogelijk af te ronden alvorens een covenant wordt gesloten. Dit maakt het werken in de actualiteit mogelijk. De Belastingdienst gaat bij het onderzoek niet actief op zoek naar informatie die eventueel van belang is voor de afronding van de lopende problematiek, tenzij er concrete aanwijzingen zijn voor onregelmatigheden. Tevens stelt de Belastingdienst dat het van belang is dat beide partijen de intentie hebben de bestaande fiscale problematiek in kaart te brengen en zo te kunnen oplossen. Bij de afronding blijft het mogelijk fiscale meningsverschillen voor te leggen aan de rechter<sup>28</sup>. Vanuit de praktijk komen er geluiden dat de ZGO's voor hen specifiek gunstige afrondingen weten te onderhandelen. De Belastingdienst publiceert dergelijke vaststellingsovereenkomsten niet met een beroep op de

---

<sup>23</sup> A. Bakker, S. Kloosterhof, 'Tax risk management, from risk to opportunity', IBFD: 04/2010, maar ook: De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.29.

<sup>24</sup> G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst', WFR 2012/1024.

<sup>25</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.32.

<sup>26</sup> De Belastingdienst, 'Tax Control Framework: Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', maart 2008. P.22.

<sup>27</sup> De Belastingdienst, 'Tax Control Framework: Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', maart 2008. P.25.

<sup>28</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.22-23.

geheimhoudingsplicht ex artikel 67 AWR, hetgeen maakt dat de twijfel over de gelijkheid ten opzichte van niet-convenant houders niet weggenomen kan worden<sup>29</sup>.

## 2.4 Handhavingsconvenant

### 2.4.1 Algemeen

Indien de Belastingdienst na het hiervoor genoemde proces de onderneming geschikt acht voor het Horizontaal Toezicht en de onderneming is hiertoe ook bereid, wordt er een convenant afgesloten. De inhoud van een dergelijk convenant is zeer bepalend nu het de basis vormt van wat partijen overeen gekomen zijn. Het Handhavingsconvenant ziet op de heffing van alle Nederlandse belastingen die de onderneming verschuldigd is. Het convenant kan aangemerkt worden als een zogenaamde private wederkerige overeenkomst. Tevens is het een duurovereenkomst, omdat partijen zich verbinden over en weer prestaties te zullen verrichten<sup>30</sup>. Dit impliceert een bepaalde gelijkwaardigheid van de partijen. De Belastingdienst behoudt echter haar bevoegdheden voortvloeiende uit de AWR, hetgeen de gelijkwaardigheid in de weg staat. De Belastingdienst staat uiteindelijk in een verticale verhouding tot de Belastingplichtige, daar doet een convenant niets aan af. (Op dit laatste punt zal later nog uitvoerig worden ingegaan.) Tevens kan er sprake zijn van samenloop van convenanten. Zo zijn er naast individuele convenanten, ook brancheconvenanten en fiscaal dienstverlenersconvenanten mogelijk. Een fiscaal dienstverlenersconvenant wil zeggen dat een fiscale dienstverlener instaat voor de kwaliteit van de aangiftes die in samenwerking met hem tot stand zijn gekomen<sup>31</sup>. Dergelijke convenanten zijn oorspronkelijk ontworpen voor het MKB, maar zij kunnen ook op ZGO's betrekking hebben.

### 2.4.2 Partijen en publiciteit

Het convenant wordt bij ZGO's en MGO's in principe gesloten met de onderneming zelf, zij dragen namelijk de zorg voor het TCF. In het MKB is de intermediair, denk hierbij aan de fiscale dienstverlener maar ook aan de accountant, veelal veel meer bezig met de 'control' van de onderneming. Nu de Belastingdienst in het Horizontaal Toezicht vanuit het oogpunt van efficiency zo veel mogelijk gebruik wenst te maken van werk dat reeds door derden<sup>32</sup>, zoals de intermediairs, is

---

<sup>29</sup> G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst', WFR 2012/1024.

<sup>30</sup> E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', MBB 2013/1. De wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst vindt zijn grondslag in art 6:261 lid 1 BW.

<sup>31</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.47.

<sup>32</sup> De Belastingdienst, 'Tax Control Framework: Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', maart 2008. P.9. De Belastingdienst heeft als uitgangspunt het zo veel mogelijk gebruiken van werk dat reeds door derden is gedaan. Denk aan informatie die de accountant of fiscale dienstverlener heeft verzameld. Dit met het oogmerk de efficiency te vergroten.

gedaan, sluiten zij dan ook in het MKB in beginsel het convenant met de intermediair<sup>33</sup>. Deze maakt dan op zijn beurt weer onderlinge afspraken met de individuele ondernemingen. Deze convenanten met de intermediairs worden aangegaan in het kader van de bevordering van de efficiency van de Belastingdienst door de vermindering van de eigen administratieve lasten. Waar het onderscheid tussen de ZGO's/MGO's en het MKB precies ligt, is echter onduidelijk<sup>34</sup>.

Indien de belastingplichtige bekend wil maken dat er een convenant Horizontaal Toezicht is afgesloten, dient zij eerst contact op te nemen met de persvoorlichter van de Belastingdienst. Er wordt dan gekeken op welke wijze de publiciteit wordt gezocht alsmede wat de inhoud is van het persbericht<sup>35</sup>. Dit terwijl er in het standaard-convenant geen geheimhoudingsplicht staat. Derhalve kan hier alvast worden opgemerkt dat dergelijke afspraken niet openbaar zijn, hetgeen wellicht afbreuk kan doen aan de transparantie van het beleid.

### 2.4.3 Standaardconvenant

Een van de aandachtspunten die voortvloeiden uit het rapport van de Commissie Stevens was dat er de Belastingdienst moet streven naar een meer uniform beleid. Zo constateerde de Commissie dat er een behoefte bestaat aan standaardconvenanten om de gelijkheid en transparantie van het beleid te bevorderen<sup>36</sup>. Inmiddels heeft de Belastingdienst, op aanraden van de Commissie Stevens, zogenaamde standaardconvenanten ontwikkeld<sup>37</sup>. Zie voor een bijgevoegd standaardconvenant bijlage I. In het standaardconvenant worden geen termijn genoemd, er wordt volstaan met stellen dat men rekening dient te houden met elkaars belangen. Tevens worden er geen eisen gesteld aan de vorm van interne beheersingsmaatregelen, zoals reeds aangestipt bij de bespreking van het TCF. De onderneming is hierin in principe vrij<sup>38</sup>. Zoals te zien in Bijlage I is het standaardconvenant een summier geheel van open normen. Zo komen partijen overeen te zullen werken zo veel mogelijk in de actualiteit, zal de belastingplichtige tijdig aangifte doen waarop de Belastingdienst tijdig zal reageren en komen zij overeen elkaar zo snel mogelijk te voorzien van fiscale standpunten of onderwerpen waar zij eventueel van mening over zouden kunnen verschillen. De definities van deze doelnormen zijn niet opgenomen in het standaardconvenant. Tevens stelt de Belastingdienst dat zij specifieke afspraken zal opnemen in vaststellingsovereenkomsten, om zo de uniformiteit van de convenanten zelf te bewaken.

---

<sup>33</sup> W.M. Poolen, "Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst" TFO 2009, blz. 16-21.

<sup>34</sup> J. Van der Kemp, R.J.A. Verbakel, 'Knelpunt van Horizontaal Toezicht bij middelgrote ondernemingen', WFR 2010/124.

<sup>35</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.25.

<sup>36</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 94-96.

<sup>37</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.24.

<sup>38</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.25.

#### 2.4.4 Inhoud

De organisatie verbindt zich tot het actief zoeken van (schriftelijk) vooroverleg indien er sprake is van een mogelijk meningsverschil. De Belastingdienst verbindt zich hier snel en adequaat op te reageren, zodat de belastingplichtige weet waar hij aan toe is. Een niet-convenantpartner heeft ook een informatieplicht, namelijk uit hoofde van artikel 47 AWR. Deze informatieplicht lijkt echter minder omvangrijk. (Hierover later meer.) In het convenant staat tevens dat indien de Belastingdienst om specifieke informatie vraagt, zij zal aangeven waarom zij dit doet.

Tevens verbindt de belastingplichtige die een convenant afsluit zich ertoe om actief toe te zien op het TCF en is hierover transparant richting de Belastingdienst. Voor niet-convenanthouders geldt een dergelijke vergaande open administratie niet. Voor hen houdt het op bij artikel 57 AWR, die stelt dat belastingplichtige hun interne beheersing op orde dienen te hebben.

Tevens geeft de Belastingdienst aan dat, indien zij gaandeweg het Horizontaal Toezicht en de periode daaraan voorafgaand, positieve informatie hebben ontvangen, zij minder zullen controleren<sup>39</sup>. Dit zou voor de Belastingdienst moeten resulteren in een efficiencyvoordeel. Zo worden aanslagen van organisaties die deelnemen aan het Horizontaal Toezicht minder vaak gecontroleerd dan organisaties die geen convenant hebben afgesloten. Wel voegt de Belastingdienst hieraan toe dat het wel of niet deelnemen aan het Horizontaal Toezicht niet leidt tot een ander belastbaar bedrag, nu beide wijzen van toezicht worden ingekaderd door de geldende wet- en regelgeving<sup>40</sup>. Voorts verdient de grote discretionaire bevoegdheid van de inspecteur nog aandacht. De open normen die het Horizontaal Toezicht omvatten, worden ingevuld door de inspecteur in kwestie. Vanuit de praktijk komen geluiden dat inspecteurs hier niet altijd op dezelfde wijze invulling aan geven<sup>41</sup>.

## 2.5 Geschillen

### 2.5.1 Algemeen

De Leidraad vermeldt omtrent meningsverschillen het volgende: 'De organisatie en de Belastingdienst leven zich in elkaars positie in om samen tot een oplossing te komen. Vanzelfsprekend past de voorgestelde oplossing binnen wet- en regelgeving en is die in overeenstemming met eenheid van beleid en uitvoering.'<sup>42</sup> Maar wat nu indien het overleg niet tot overeenstemming leidt? Hier kan nog bij worden opgemerkt dat, gezien de voordelen die het

---

<sup>39</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.40.

<sup>40</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.41.

<sup>41</sup> Prof.mr. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02.

<sup>42</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.37.

Horizontaal Toezicht met zich mee kan brengen, organisaties eerder geneigd zullen zijn met het standpunt van de Belastingdienst mee te gaan<sup>43</sup>. De Commissie Stevens had ook al opgemerkt dat er een gevaar bestaat dat de inspecteur gaat dreigen met boetes of een breuk in het vertrouwen<sup>44</sup>. Tevens is het ook hier van belang op te merken dat partijen wettelijk ongelijkwaardig zijn; de dwangmiddelen van de AWR blijven immers onverkort van toepassing.

### 2.5.2 Geschillenregeling

In beginsel is het mogelijk om procedurele afspraken te maken en deze neer te leggen in werkafspraken. Deze behoren niet tot het standaardconvenant en kunnen evenmin bij het convenant worden gevoegd<sup>45</sup>. Het convenant zelf voorziet dus niet in een geschillenregeling. De heer Herreveld zegt hierover het volgende: 'Daarnaast weigert Financiën nog steeds om in convenanten een geschillenregeling op te nemen, terwijl één van de eerste lessen in contractenrecht toch is dat een beetje overeenkomst een geschillenregeling dient te kennen'<sup>46</sup>. De Belastingplichtige zal derhalve de keuze moeten maken; of met de Belastingdienst meegaan in het standpunt, of gewoon een aangifte indienen en afwachten hoe de Belastingdienst reageert op zijn stellingname. Hierop beslist de Belastingdienst dan met een voor bezwaar vatbare beschikking. Hiertegen kan de Belastingplichtige dan bezwaar maken en in beroep gaan. Deze manier van werken staat echter haaks op het werken in de actualiteit dat het Horizontaal Toezicht beoogt te bereiken.

### 2.5.3 Fiscaal meningsverschil

De Leidraad spreekt van een terughoudende Belastingdienst als het gaat om het geven van (morele) waardeoordelen. Tevens stelt de Belastingdienst dat er door de inspecteur geen 'fair share' zal worden nagestreefd<sup>47</sup>. Of dit beide ook daadwerkelijk het geval is zal de praktijk moeten uitwijzen. De grote discretionaire bevoegdheid van de inspecteur en de ongelijkwaardigheid van partijen maakt het bovenstaande minder makkelijk realiseerbaar. De Leidraad stelt vervolgens: 'Belastingplichtigen kunnen hun fiscale rechten vrij benutten, mits zij blijven binnen de grenzen van wet- en regelgeving. De Belastingdienst stelt zich neutraal, zakelijk, betrouwbaar en voorspelbaar op, streeft naar gelijke behandeling, en stelt zich daarom zeer terughoudend op en onthoudt zich van morele opvattingen.' Dit is vrij evident. Of het echter in de praktijk enige houvast biedt moet nog blijken. Tenslotte, wat zijn precies de grenzen van wet- en regelgeving? Voor wat betreft de gelijke behandeling kan deze uitspraak in het licht van een eerdere uitspraak van de Belastingdienst

---

<sup>43</sup> Prof.mr. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02.

<sup>44</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 93.

<sup>45</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.26.

<sup>46</sup> Mr. F.R. Herreveld, 'Fair play en Horizontaal Toezicht', WFR 2009/23.

<sup>47</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.12-13.

worden gelezen. De Belastingdienst stelde eerder al dat er geen sprake is van gelijke gevallen nu er per belastingplichtige specifieke afspraken in het convenant staan, bijvoorbeeld met betrekking tot de transparantie<sup>48</sup>. Hoe dit zich verhoudt tot het voorgaande is nog onduidelijk.

## 2.6 Exit

### 2.6.1 Algemeen

In beginsel wordt het convenant aangegaan voor onbepaalde tijd. Een limitatieve (of niet-limitatieve) opsomming van omstandigheden die kunnen leiden tot beëindiging van het contract is er niet. Aangezien een convenant een door het privaatrecht beheerste overeenkomst is, kan beëindiging geschieden volgens de in het privaatrecht geldende regels, aangevuld met wat partijen zijn overeengekomen in het contract. In beginsel kunnen enkel zwaarwegende omstandigheden beëindiging rechtvaardigen. Indien een der partijen beëindiging wenst, dan kan dit direct na een schriftelijke mededeling over de redenen van de opzegging en, indien hier behoefte aan is, mondeling overleg tussen partijen<sup>49</sup>. Tegen deze opzegging staat geen rechtsmiddel open, enkel een eventuele weg naar de civiele rechter. Bij beëindiging van een convenant kan de Belastingdienst direct weer teruggrijpen naar de wettelijke bevoegdheden uit de AWR. Bovendien heeft de Belastingdienst door middel van het Horizontaal Toezicht ook veel informatie verzameld, hetgeen een nadeel kan zijn voor de belastingplichtige.

### 2.6.2 Dreigende exit

De Commissie Stevens heeft geconcludeerd dat een dreigende beëindiging van een convenant door de Belastingdienst veel druk kan leggen op de belastingplichtige<sup>50</sup>. Hiertegen staat geen rechtsmiddel open. De politiek acht rechterlijke tussenkomst niet in lijn met het Horizontaal Toezicht en voegt hier aan toe: 'Bij geschillen over de uitleg van convenanten bestaat de mogelijkheid dat er op een gegeven moment wellicht geen vertrouwensbasis meer is. Het opzeggen van het convenant ligt dan voor de hand.'<sup>51</sup> Dit maakt dat een belastingplichtige niet graag een meningsverschil met de Belastingdienst zal hebben, nu dit het voortbestaan van het convenant in gevaar kan brengen.

### 2.6.3 Exit

Zoals eerder vermeld staat bij een beëindiging van het convenant geen rechtsmiddel open. Alleen de weg naar de civiele rechter is mogelijk. Op welke grondslag een dergelijke vordering kan worden ingesteld, wordt later behandeld. Deze weg zal echter door de openbaarheid van dergelijke

---

<sup>48</sup> J.R.R. Overing en D. Sialino-Keen, Verslag 24<sup>ste</sup> Fiscale Conferentie, 'Horizontalisering', WFR 2008/262.

<sup>49</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013. P.27.

<sup>50</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 93.

<sup>51</sup> Kamerstukken I, 2006/07, 30 322, nr. D, NTFR 2007/1218.



procedures niet snel bewandeld worden. Het argument van de wetgever is dat indien de vertrouwensbasis dusdanig geschaad is, dat een der partijen het convenant wil beëindigen, er geen vertrouwensbasis meer is om het Horizontaal Toezicht voort te zetten<sup>52</sup>.

## 2.7 Formele positie

Het Horizontaal Toezicht is nergens verankerd in de wet. De AWR blijft op een belastingplichtige derhalve onverminderd van toepassing<sup>53</sup>. Zo lijkt het afsluiten van een convenant niets te veranderen in de relatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtige<sup>54</sup>. Dit valt af te leiden uit het onderdeel 'Uitgangspunten' uit het Standaard-convenant<sup>55</sup>. Of het Horizontaal Toezicht in de wet verankerd zou moeten worden, zijn de meningen verdeeld. In de literatuur wordt veel betoogd dat het Horizontaal Toezicht een basis zou moeten hebben in de wet om zo onduidelijkheden te voorkomen en tevens oplossingen kan bieden in gevallen van escalatie<sup>56</sup>. In het Rapport van de Commissie Stevens gaat men op deze problematiek in. Zo concludeerde de Commissie Stevens dat het vastleggen van het Horizontaal Toezicht niet noodzakelijk is<sup>57</sup>. Volgens de Commissie zouden de nadelen van een gedetailleerde regeling zwaarder wegen dan de voordelen. De Commissie vond het dan ook voldoende dat de staatssecretaris had bevestigd dat er voor de wet geen verschil wordt gemaakt tussen ondernemingen die wel of niet meedoen aan het Horizontaal Toezicht. Tevens stelt de Commissie dat de discussie over een eventuele formalisering van het Horizontaal Toezicht voornamelijk theoretisch van aard is. In de praktijk zijn de ervaringen met het Horizontaal Toezicht tenslotte erg goed, vooral bij de ZGO's. Een veel praktischer argument dat de Commissie aandraagt is dat de formalisering en juridisering van het Horizontaal Toezicht de rek uit het systeem zou halen. Het Horizontaal Toezicht is gebaseerd op vertrouwen. Als er een volledige formalisering zou plaats vinden is er geen noodzaak tot vertrouwen meer, zo stelt de Commissie. Ook is het juist de kracht van het Horizontaal Toezicht dat het flexibel en buigzaam is, zodat het zich aan kan passen aan de betreffende onderneming. Al met al is de Commissie dus absoluut geen voorstander van een vergaande juridisering en toch lijkt de Commissie in zijn formulering enige ruimte open te laten voor een wettelijke regeling<sup>58</sup>. Zeker nu er veel wordt gesproken over een modernisering van de AWR,

<sup>52</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht grote ondernemingen', april 2013

<sup>53</sup> M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingsconvenant', WFR 2010/26.

<sup>54</sup> A.J. Sjar DOE, 'Wordt de fiscale rechtsbescherming beperkt door het Horizontaal Toezicht?', FF 2011/220.

<sup>55</sup> 'Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing.'

<sup>56</sup> Mr. Drs. A. Heidekamp en Drs. B.M. Van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht'. TFO 2012/123.1.

<sup>57</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 94-96.

<sup>58</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 95: 'Het kind van horizontaal toezicht wordt met badwater

zou dit wellicht een goed moment zijn om tevens kritisch naar het Horizontaal Toezicht te kijken. Zo stelt de staatssecretaris dat de politiek al geruime tijd de wens heeft de AWR aan te passen aan de wensen van de tijd om tevens tot een open stelsel van rechtsbescherming te komen<sup>59</sup>. Dat deze modernisering daadwerkelijk actueel is, is wel te zien aan het Wetsvoorstel Vereenvoudiging Formeel Verkeer en het Wetsvoorstel ter bevordering van mediation in het bestuursrecht, die beide een aanpassing van de AWR behelzen. Wellicht dat het een goed idee is om ook nu te kijken naar mogelijke codificering van het Horizontaal Toezicht. Vanuit de politiek is deze intentie echter nog op geen enkele wijze gebleken.

## 2.8 Het Horizontaal Toezicht Samengevat

Het Horizontaal Toezicht is een vorm van belastingcontrole in de actualiteit. Vertrouwen, begrip en transparantie staan hierbij centraal. In de aanloopfase naar het Horizontaal Toezicht wordt er een uitgebreid onderzoek naar de betreffende onderneming gedaan. Of de belastingplichtige uiteindelijk in aanmerking komt voor het Horizontaal Toezicht wordt beoordeeld aan de mate van 'in control' zijn. Als maatstaf hiervoor wordt het TCF gebruikt. Indien het TCF voldoet en tevens de overige onderzoeken een positieve uitkomst hebben, worden de eventuele lopende fiscale jaren afgesloten door middel van een vaststellingsovereenkomst. Tot slot sluiten partijen een convenant af, hetgeen het startpunt van het Horizontaal Toezicht is. Het convenant kan worden aangemerkt als een privaatrechtelijke overeenkomst. Dit convenant is geformuleerd in vrij open normen. Een wettelijke verankering heeft het Horizontaal Toezicht niet; het is niet opgenomen in de AWR.

---

weggegooid als alles tot in detail juridisch wordt dichtgespijkerd en alle soepelheid uit de uitvoering wordt gebannen. Kortom, de Commissie is geen voorstander van al te ver doorgevoerde jurisdisering van horizontaal toezicht.'

<sup>59</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 11 april 2008, nr. DV 2008-00326 M, V-N 2008/20.4.

## 3 Toetsingskader

### 3.1 Algemeen

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de normen waaraan de Belastingdienst zich dient te houden. Mede gelet op de bijzondere positie die de Belastingdienst inneemt in een privaatrechtelijke overeenkomst, is het van belang eerst te kijken hoe de verhoudingen van een publiekrechtelijk lichaam in privaatrechtelijk verband zijn. Er wordt derhalve gestart met de tweewegenleer, aangezien dit de grondslag vormt voor de beoordeling van een dergelijke positie. Eerst wordt de tweewegenleer in zijn algemeenheid toegelicht en vervolgens concreet toegepast op de Belastingdienst. De behandeling van de tweewegenleer dient vooral ter benadrukking van de grondslag voor het privaatrechtelijke handelen en ter illustratie van de omvang van de vraag naar de bevoegdheid van de Belastingdienst.

Vervolgens wordt ingezoomd op andere normen waaraan de Belastingdienst zich dient te houden. Niet alle normen waar het bestuur aan dient te voldoen, worden behandeld. Er wordt met name gekeken naar de rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en de rechtsbescherming. Deze normen vormen het toetsingskader voor de rechtspositie van de belastingplichtige.

### 3.2 Tweewegenleer en doorkruisingsleer

De tweewegenleer ziet op de situatie waarin een publiekrechtelijk lichaam met publiekrechtelijke bevoegdheden handelt in het privaatrecht. Wanneer bijten deze twee elkaar en wanneer mag het privaatrecht worden gekozen, eventueel als aanvulling. Dat zijn de vragen die centraal staan in dit leerstuk<sup>60</sup>. De doorkruisingsleer ziet op de situaties wanneer er, vanwege de bestaande publiekrechtelijke bevoegdheden, geen plaats is voor een route via het privaatrecht. Er wordt dan wel gezegd dat het een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke taak is. Dit is om diverse redenen van belang. Zo kunnen de publiekrechtelijke waarborgen voor direct betrokkenen of derden worden omzeild. Dit is tevens een van de redenen dat de Hoge Raad zich inmiddels meermaals heeft uitgesproken over de reikwijdte van de tweewegenleer.

#### 3.2.1 Windmill

De tweewegenleer vindt zijn basis in het arrest Windmill<sup>61</sup>, waar de Hoge Raad de doorkruisingsleer aanneemt. Zo stelde de Hoge Raad zichzelf de volgende vraag: '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

<sup>60</sup> F.J. Van Ommeren, Module Algemeen Bestuursrecht, de twee-wegenleer, 'Commentaar Algemeen Bestuursrecht 145', juni 2005.

<sup>61</sup> Hoge Raad 26 januari 1990, NJ 1991, 393. (Staat/Windmill)

van haar in beginsel krachtens het privaatrecht toekomende bevoegdheden'. In Rechtsoverweging 3.2. geeft de Hoge Raad drie criteria op basis waarvan deze vraag kan worden beantwoord. 'De tweewegenleer is dus in beginsel ontwikkeld om te kunnen toetsten of de overheid de privaatrechtelijke weg mag bewandelen bij het behartigen van bepaalde belangen waarvoor zij in het publiekrecht bepaalde bevoegdheden heeft verkregen.' Zo kunnen we de volgende criteria onderscheiden: de inhoud en strekking van de regeling, de bescherming van de belangen van de burgers binnen die regeling en de mogelijkheid tot behalen van een vergelijkbaar resultaat. Het laatste criterium laat een voorkeur zien voor de publiekrechtelijke weg<sup>62</sup>. Immers, als de publiekrechtelijke weg hetzelfde resultaat bereikt, heeft deze de voorkeur. Voorts dient nog te worden opgemerkt dat deze criteria niet uitputtend zijn, er kunnen andere omstandigheden zijn die van belang zijn<sup>63</sup>.

### 3.2.2 Tweewegenleer en de Belastingdienst

In de rechtspraak is de tweewegenleer enkele keren aan bod gekomen in verhouding tot de bevoegdheden van de Belastingdienst.

In het arrest M-groep/Ontvanger<sup>64</sup> komt de Hoge Raad (nog) niet toe aan de toetsing van de doorkruisingsleer. Hier wordt al wel benadrukt dat het open systeem van de Invorderingswet zich niet verzet jegens gebruik van bevoegdheden voor schuldeisers uit het civiele recht. Tot een soortgelijk oordeel komt de Hoge Raad in 2004; het open karakter van de Invorderingswet maakt dat artikel 40 Invorderingswet een beroep op artikel 6:162 BW niet uitsluit<sup>65</sup>. Met betrekking tot het open systeem van de Invorderingswet is voorts nog bepaald dat de Ontvanger zich kan voegen in een strafzaak als benadeelde partij<sup>66</sup>. Duidelijk is dat wat betreft de invordering wordt gestreefd naar een Belastingdienst die de door het publiekrecht toebedeelde bevoegdheden heeft, maar zich tevens kan beroepen op bevoegdheden die elke andere schuldeiser heeft. Gezien het doel van de invordering is deze ruime benadering van de tweewegenleer niet vreemd. Met betrekking tot de AWR wordt dit al problematischer.

Het tweede criterium uit het Windmill arrest betreft de inhoud en strekking van een bepaling. In het arrest Staat/Lenger<sup>67</sup> stond dit criterium ter discussie. Volgens de Hoge Raad had de wetgever de bevoegdheid tot verhaal van gederfde heffingsrente met opzet niet opgenomen in de AWR, daarom

<sup>62</sup> M. Bouallouch, 'Rechtsbescherming versus efficiency: over de rechtskracht van de fiscale vaststellingsovereenkomsten in de KBL-affaire', WFR 2003/18.

<sup>63</sup> F.J. Van Ommeren, Module Algemeen Bestuursrecht, de twee-wegenleer, 'Commentaar Algemeen Bestuursrecht 145', juni 2005.

<sup>64</sup> Hoge Raad 28 juni 1996, NJ 1997, 102 (M-groep/Ontvanger)

<sup>65</sup> Hoge Raad 30 januari 2004, NJ 2004, 197

<sup>66</sup> Hoge Raad 11 april 2006, NJ 2006, 263

<sup>67</sup> Hoge Raad 8 mei 1998, NJ 1998, 890 (Staat/Lenger)

kan dit ook niet via het privaatrecht worden gevorderd. Van belang is hierbij nog dat de waarborgen die in de AWR zijn neergelegd, niet zouden gelden voor direct betrokkenen, indien men een privaatrechtelijke weg zou bewandelen. Tevens is door de Hoge Raad in 2009 bepaald dat een vordering tot nakoming van de informatieverplichting uit art 47 AWR door middel van een dwangsom, geen doorkruising is van de tweewegenleer<sup>68</sup>.

Bovenstaande arresten lijken erop te wijzen dat voor de heffingen de Belastingdienst is gebonden aan de AWR, maar voor de wijze van invordering het privaatrecht ter beschikking staat.

### 3.2.3 Tweewegenleer en het convenant

Bovenstaande conclusie kunnen we doortrekken naar het convenant. Met betrekking tot vaststellingsovereenkomsten was reeds de geldende leer dat deze niet in strijd zijn met de tweewegenleer<sup>69</sup>. Dit zou doorgetrokken kunnen worden naar de convenanten. Toch was Dhr. Kavelaars van mening dat convenanten wel eens strijdig zouden kunnen zijn met de tweewegenleer<sup>70</sup>. Dit zou echter niet juist zijn volgens Dhr. Reuvers, nu een convenant ziet op de controle, en er in de wet niets over de controlemethodiek is geregeld<sup>71</sup>. Deze laatste opvatting is aan te merken als de geldende opvatting<sup>72</sup>. Hier kunnen wij uit afleiden dat met betrekking tot de beoordeling van het Horizontaal Toezicht zeer van belang is dat er enkel sprake is van differentiatie van de controlemethodiek en het niet feitelijk om een uitbreiding van de bevoegdheden gaat.

## 3.3 Bestuursrechtelijke normen

### 3.3.1 Toepassingsbereik

Indien de Staat handelt in de zin van het privaatrecht, is zij uiteraard gebonden aan het Burgerlijk Wetboek. In het arrest Amsterdam-Ikon<sup>73</sup> is uitgemaakt dat de Staat, naast de gewone privaatrechtelijke regels, tevens gebonden is aan de beginselen van behoorlijk bestuur. De Nationale Ombudsman heeft geoordeeld dat een belastinginspecteur de vanzelfsprekende fatsoensnormen in acht dient te nemen<sup>74</sup>. In het arrest Rasti Rostelli<sup>75</sup> stelde de Hoge Raad dat indien de Staat

---

<sup>68</sup> Hoge Raad 18 september 2009, NJ 2009, 566

<sup>69</sup> J. Den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, Fiscaal Commentaar, 'Algemeen belastingrecht', Deventer: Kluwer 1999. P. 40.

<sup>70</sup> A.L.J. Grotenhuis, Integraal toezicht: de klant centraal, Verslag van het symposium van de VHMF en de NOB van 13 april 2006, WFR 2006/656.

<sup>71</sup> A.L.J. Grotenhuis, Integraal toezicht: de klant centraal, Verslag van het symposium van de VHMF en de NOB van 13 april 2006, WFR 2006/656.

<sup>72</sup> E.C.G. Okhuizen, 'Horizontaal Toezicht: over de invulling van een containerbegrip en het gebruik van convenanten', TFB 2011/01.

<sup>73</sup> Hoge Raad 27 maart 1987, NJ 1987, 727 (Amsterdam-Ikon)

<sup>74</sup> NO 12 juli 1990, AB 1990/476.

<sup>75</sup> Hoge Raad 26 april 1996, NJ 1996, 728 (Rasti Rostelli)

privaatrechtelijke overeenkomsten aangaat en hier tevens uitvoering aan geeft, zij dient te handelen in overeenstemming met de beginselen van behoorlijk bestuur en met respect voor de grondrechten van haar burgers.

### 3.3.2 Algemene Beginselen behoorlijk bestuur

Met betrekking tot het belastingrecht zijn er formele en materiele beginselen te onderscheiden. Lang niet alle beginselen zijn wettelijk verankerd. De formele beginselen zijn: het motiveringsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel. De materiele beginselen zijn: het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het verbod van willekeur, het verbod van misbruik van bevoegdheden, het proportionaliteitsbeginsel en het fair-play beginsel<sup>76</sup>.

### 3.3.3 Normen in Belastingrecht

Binnen het belastingrecht is het gelijkheidsbeginsel alsmede het rechtszekerheidsbeginsel zeer van belang<sup>77</sup>. Derhalve worden deze normen in deze scriptie gebruikt als toetsingscriteria. Een eventuele schending van een van de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder tevens de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid, kan aan de rechter voorgelegd worden. Een schending van een dezer beginselen levert een onrechtmatige daad op<sup>78</sup>, derhalve vormt de onrechtmatige daad dan de rechtsgrondslag voor de vordering.

Als derde criterium wordt de mate van rechtsbescherming gebruikt. Dit omdat er veel aandacht wordt geschonken aan de mate van rechtsbescherming in verhouding tot het Horizontaal Toezicht, alsmede omdat het de mogelijkheden van de belastingplichtige om op te komen tegen eventuele schendingen van bovengenoemde beginselen omvat<sup>79</sup>.

#### 3.3.3.1 Rechtsgelijkheid

Het gelijkheidsbeginsel, dat zijn oorsprong vindt in art 1 Grondwet, houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden. Dit brengt ook met zich mee dat ongelijke gevallen, naar de mate van hun ongelijkheid, ook ongelijk behandeld dienen te worden. Tevens behoort het tot een beginsel van behoorlijk bestuur. Het gelijkheidsbeginsel neergelegd in art 1 Grondwet is ruimer dan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur, omdat de eerstgenoemde voor een deel ook betrekking heeft op de horizontale verhouding<sup>80</sup>. Het gelijkheidsbeginsel in fiscale zin beziet

---

<sup>76</sup> G.A. Weenink, G. de Graaf, 'De Algemene Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Den Haag: Elsevier 2000.

<sup>77</sup> G.A. Weenink, G. de Graaf, 'De Algemene Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Den Haag: Elsevier 2000. P. 33.

<sup>78</sup> Het leerstuk van de Onrechtmatige Daad is neergelegd in artikel 6:162 BW. Zie voor voorbeeld van een dergelijke vordering het arrest Hoge Raad 2 november 2001, NJ 2002, 24.

<sup>79</sup> M.W.C. Feteris, 'Formeel belastingrecht', Deventer: Kluwer 2009. P.390.

<sup>80</sup> Mr. Drs. F.C.M.A. Michiels, 'Hoofdzaken van het bestuursrecht', Deventer: Kluwer 2011.

gelijkheid aan de hand van fiscaal juridisch relevante kenmerken. Het moet gaan om feitelijk en rechtens gelijke gevallen<sup>81</sup>. Een besluit zal zelden door de rechter vernietigd worden vanwege strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel omdat gevallen zelden geheel gelijk zijn.

### 3.3.3.1.1 Jurisprudentie

Indien er een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel bij de belastingrechter zal deze vaak gebaseerd zijn op internationale verdragsbepalingen zoals artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM<sup>82</sup>. Toetsing van een formele wet aan het beginsel zelf is niet mogelijk, nu toetsing van formele wetten niet kan geschieden aan de hand van algemene rechtsbeginselen<sup>83</sup>, dit geldt tevens voor artikel 1 Grondwet<sup>84</sup>. De rechter treedt tenslotte niet in de plaats van de wetgever, waardoor een wetgever een ruime beslissingsvrijheid toekomt. Uit de jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad allereerst toetst of er sprake is van (rechtens en feitelijk) gelijke gevallen. Niet elke ongelijkheid is verboden, slechts die waarvan een redelijke en objectieve rechtvaardiging ontbreekt<sup>85</sup>.

### 3.3.3.2 Rechtszekerheid

Dit beginsel is van ongeschreven recht en heeft een tweeledig karakter. Ten eerste omvat dit beginsel het principe dat besluiten dusdanig duidelijk en ondubbelzinnig dienen te zijn geformuleerd dat de uitleg niet afhankelijk is van een volgend besluit en dat het besluit kenbaar is. Dit wordt ook wel de formele rechtszekerheid genoemd. De gedachte hierachter is dat de burger dient te weten waar hij aan toe is. Ten tweede, ook wel het materiele rechtszekerheidsbeginsel genoemd, is dat het in strijd met de rechtszekerheid is indien men besluiten wijzigt met terugwerkende kracht ten nadele van de burger, terwijl de burger gerechtvaardigd mocht vertrouwen dat deze niet zouden wijzigen<sup>86</sup>. De overheid dient zo veel mogelijk het positieve recht toe te passen<sup>87</sup>. Vrijwel iedere wijziging van een belastingwet tast de rechtszekerheid aan, maar dit levert lang niet altijd een schending van dit beginsel op. Zeer van belang voor het materiele rechtszekerheidsbeginsel is dus het gerechtvaardigd vertrouwen.

---

<sup>81</sup> G.A. Weenink, G. de Graaf, 'De Algemene Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Den Haag: Elsevier 2000. P.72.

<sup>82</sup> G.A. Weenink, G. de Graaf, 'De Algemene Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Den Haag: Elsevier 2000. P.72.

<sup>83</sup> Zie recent: Hoge Raad 14 juni 2013, LJN: BZ7863

<sup>84</sup> Artikel 120 Grondwet: De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen. Zie ook: J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', WFR 2000/902.

<sup>85</sup> Zie bijvoorbeeld: Hoge Raad 20 januari 1999, LJN: AA2643 en Hoge Raad 14 juni 2013, LJN: BZ7863

<sup>86</sup> M.J. Hamer, 'Cursus Belastingrecht, FBR.4.1.1.B Rechtszekerheid als beginsel van behoorlijke regelgeving (formele wetten)', Alphen aan den Rijn: Kluwer 2013.

<sup>87</sup> G.A. Weenink, G. de Graaf, 'De Algemene Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Den Haag: Elsevier 2000. P.31.

Dit brede criterium is moeilijk te concretiseren. Artikel 104 Grondwet, dat stelt dat belasting enkel mag worden geheven uit kracht van wet, heeft onder andere tot doel de rechtszekerheid te bewaken. Ook voor dit beginsel geldt dat de rechter door het toetsingsverbod niet mag toetsten aan ongeschreven rechtsbeginselen. Vandaar dat belanghebbenden veelal een beroep doen op art 1 Eerste Protocol EVRM.

#### 3.3.3.2.1 Jurisprudentie

Een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel zal niet lichtvaardig gehonoreerd worden. Zo kan men niet zomaar rechten ontleen aan een toezegging door de staatssecretaris in de kamer<sup>88</sup>. Wel kan van belang zijn voor het gerechtvaardigd vertrouwen welke instantie een uitspraak of toezegging heeft gedaan<sup>89</sup>. Met betrekking tot het materiele rechtszekerheidsbeginsel kan worden opgemerkt dat er vaak pas sprake is van een schending indien de wijziging een onredelijke last legt op de belanghebbenden<sup>90</sup>.

#### 3.3.3.3 Rechtsbescherming

Rechtsbescherming is in feite het hebben van mogelijkheden om op te komen voor je eigen rechten. Indien er bijvoorbeeld een schending is van bovenstaande beginselen, ziet de mate van rechtsbescherming toe op de mogelijkheden hier tegenop te komen. Zo kan fiscale rechtsbescherming worden gedefinieerd als de bevoegdheid van een individueel belastingplichtige op te komen tegen een hem opgelegde belasting of handeling van de Belastingdienst bij een onafhankelijk rechterlijk college<sup>91</sup>. Het fiscale stelsel kent een gesloten systeem van rechtsbescherming<sup>92</sup>. In de Awb is tegen ieder besluit in principe, na eventueel bezwaar te hebben gemaakt, beroep mogelijk<sup>93</sup>. In het belastingrecht is bezwaar/beroep in beginsel mogelijk tegen voor bezwaar vatbare beschikkingen. Artikel 26 AWR noemt de gevallen waarin beroep mogelijk is, vandaar dat het een gesloten systeem wordt genoemd. In lid 2 van artikel 26 AWR staat dat beroep in de genoemde gevallen ook mogelijk is tegen bepaalde bedragen. Je gaat dan, na bezwaar te hebben gemaakt, in beroep tegen een handeling. Tevens is bezwaar/beroep mogelijk in het geval van termijnoverschrijding door de inspecteur bij het nemen van een voor bezwaar vatbare beschikking. Rechtsbescherming heeft nog een belangrijk kenmerk. Het oordeel van de rechter heeft precedentwerking en kan dus door anderen worden gebruikt om latere conflicten te vermijden en bevordert de rechtsgelijkheid. Dit heeft als belangrijk bijeffect dat de mogelijkheid een

---

<sup>88</sup> Hof Amsterdam 15 oktober 1997, LJN: AV9319.

<sup>89</sup> Hoge Raad 22 maart 2013, LJN: BZ7849

<sup>90</sup> Zie bijvoorbeeld: Hoge Raad 2 oktober 2009, LJN: BI1909

<sup>91</sup> J. Langereis, I. De Roos, 'Hoofdlijnen fiscaal procesrecht', Deventer: Kluwer 2006. P.1.

<sup>92</sup> M.W.C. Feteris, 'Formeel belastingrecht', Deventer: Kluwer 2009. P.400.

<sup>93</sup> Zie artikel 8:1 Awb.



onafhankelijke derde te laten beslissen over een conflict al maakt dat het partijen zich gematigder opstellen<sup>94</sup>.

### 3.4 Het toetsingskader samengevat

De tweewegen- en doorkruisingsleer vormen een leerstuk voor de beoordeling van de privaatrechtelijke handelingen van een bestuursorgaan, indien deze op dit vlak tevens publiekrechtelijke bevoegdheden bezit<sup>95</sup>. Met betrekking tot de Belastingdienst lijkt de geldende leer te zijn dat de specifieke heffingsbevoegdheden de reikwijdte van de AWR niet mag overschrijden. De Belastingdienst heeft met betrekking tot de controlemethodiek en invordering wel het privaatrecht tot haar beschikking. In de jurisprudentie is uitgemaakt dat een bestuursrechtelijk orgaan dat privaatrechtelijk handelt naast zijn bestuurlijke bevoegdheden respect dient te hebben voor de grondrecht van burgers en zich moet houden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. De beginselen die worden gebruikt voor de toetsing van de rechtspositie van de individueel belastingplichtige zijn: rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming.

---

<sup>94</sup> N.W.C. Feteris, 'Hoe is het gesteld met de rechtsbescherming?', Den Haag: Sdu, 2008.

<sup>95</sup> Zie het besproken Windmill arrest.

## 4 Het Horizontaal Toezicht getoetst

### 4.1 Algemeen

In de navolgende paragrafen wordt het beleid van de Belastingdienst, te weten het Horizontaal Toezicht zoals uiteengezet in Hoofdstuk 2, getoetst aan de bestuurlijke normen uit hoofdstuk 3. Er wordt met name gekeken naar eventuele knelpunten met betrekking tot de rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en rechtsbescherming. Waar mogelijk worden oplossingen aangedragen.

### 4.2 De toegang tot het Horizontaal Toezicht

#### 4.2.1 Discretionaire bevoegdheid inspecteur

In het Horizontale Toezicht heeft de belastinginspecteur een grote discretionaire bevoegdheid. De belastinginspecteur gaat om de tafel met de belastingplichtige om de fiscale structuren te bespreken en te beoordelen. Vanuit de praktijk komen er dan ook diverse geluiden dat belastinginspecteurs niet altijd dezelfde koers varen en soms druk uitoefenen op een belastingplichtige<sup>96</sup>. Ook komen er geluiden uit de praktijk dat inspecteurs een 'fair share'<sup>97</sup>-benadering toepassen<sup>98</sup>. Aangezien de inspecteur veel vrijheid heeft in de invulling van zijn taak kan een belastingplichtige moeilijk inschatten waar hij aan toe is. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede. Tevens doet dit afbreuk aan de rechtsgelijkheid, nu de behandeling van de belastingplichtige mede afhankelijk is van de koers van de betreffende inspecteur.

#### 4.2.2 Gelijkheid covenant en niet-convenanthouders

Een belastingplichtige en de Belastingdienst die een covenant afsluiten pretenderen gelijke partijen te zijn. Van gelijkheid kan echter slecht summier gesproken worden nu de Belastingdienst altijd kan terugvallen op zijn bevoegdheden uit de AWR. De Belastingdienst staat uiteindelijk in een verticale verhouding tot de Belastingplichtige, daar doet een covenant niets aan af. Dit maakt dat er niet gesproken kan worden van gelijkheid der partijen.

De staatssecretaris van Financiën heeft benadrukt dat er voor de wet geen verschil wordt gemaakt tussen belastingplichtigen die wel of niet meedoen aan het Horizontaal Toezicht. De Commissie Stevens vond hierin het argument dat wettelijke verankering van het Horizontaal Toezicht niet noodzakelijk is<sup>99</sup>. Toch stelt de Leidraad dat indien een belastingplichtige een juiste wijze van

---

<sup>96</sup> Prof.mr. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02.

<sup>97</sup> Fair share-benadering: het idee dat een belastingplichtige effectief een redelijk deel van zijn resultaat dient af te dragen.

<sup>98</sup> Prof.mr. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02 en ook Drs. E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', TFB 2009/04.

<sup>99</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 95.

administreren hanteert en blijk geeft van de intentie een juiste aangifte te willen doen, de Belastingdienst minder streng zal controleren<sup>100</sup>. Sommige auteurs zijn dan ook van mening dat dit wel degelijk een verschil veroorzaakt tussen belastingplichtigen die wel en niet deelnemen aan het Horizontaal Toezicht<sup>101</sup>.

### 4.2.3 Transparanter beleid

Het gemis aan waarborgen van het gelijkheidsbeginsel tussen belastingplichtigen met en zonder convenant, maar ook tussen belastingplichtigen met een convenant onderling, vinden vele auteurs zorgwekkend<sup>102</sup>. Volgens de Commissie Stevens zou meer transparantie van het beleid een van de oplossingen zijn. Zonder transparantie aan de zijde van de Belastingdienst is er volgens de Commissie namelijk geen basis voor de vertrouwensrelatie, terwijl deze juist centraal staat in het Horizontaal Toezicht. Tevens zou transparantie de eenheid van het beleid en daarmee de rechtsgelijkheid ten goede komen. Hier brengt de Belastingdienst tegenin dat er geen sprake is van gelijke gevallen nu er met alle belastingplichtigen specifieke afspraken worden gemaakt. De mate van toezicht en het maken van de verschillende afspraken valt binnen de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst. Tot slot voegt de Belastingdienst hier nog aan toe dat ten aanzien van alle Belastingplichtigen er binnen het kader van de wet wordt gewerkt en dit dus de waarborg voor het gelijkheidsbeginsel vormt<sup>103</sup>. Nu het Horizontaal Toezicht niet is verankerd in de wet, kan dit laatste hoogstens een minimum aan gelijkheid opleveren. De gestandaardiseerde convenanten en de publicatie van de Leidraad zijn een goede stap in de richting, maar vindt de Commissie nog niet voldoende. Ook erkent de Commissie dat de Belastingdienst pas laat is gekomen met deze transparantie<sup>104</sup>. Een kritische kanttekening is hier op zijn plaats. De invulling van het vage begrip transparantie geschiedt namelijk aan de hand van een Leidraad waar nog steeds vele open begrippen instaan. De standaardconvenanten zijn zeer summier voor wat betreft inhoud<sup>105</sup>. Kortom, het vage begrip transparantie wordt aan de hand van open normen ingevuld. De vraag is of dit nu echt zorgt voor een verbetering van de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Duidelijk is dat zich hier een spanningsveld bevindt, tussen enerzijds de behoefte aan een flexibel systeem dat dus

<sup>100</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling', MGO/OCK en ZGO, 30 november 2010. P.7, voetnoot 4.

<sup>101</sup> P. Heun, 'Horizontaal toezicht: wenselijk of vooral meer plichten voor belastingplichtigen?', Forfaitair 2012/225.

<sup>102</sup> Drs. E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', TFB 2009/04. Hoofdstuk 4.

<sup>103</sup> J.R.R. Overing en D. Sialino-Keen, Verslag 24<sup>ste</sup> Fiscale Conferentie, 'Horizontalisering', WFR 2008/262. Hoofdstuk 4.

<sup>104</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.'

Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P.95 e.v.

<sup>105</sup> Zie bijlage I: Het standaard-convenant.

noodzakelijkerwijs open normen bevat, en anderzijds de behoefte naar eenheid van het beleid ter bevordering van de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.

#### 4.2.4 Het TCF

Of een onderneming in aanmerking komt voor het Horizontaal Toezicht wordt beoordeeld aan de hand van het TCF. Het TCF vormt derhalve een zeer essentieel onderdeel in de gang naar het Horizontaal Toezicht. Een objectief kader waar het TCF dan aan moet voldoen is er echter niet. Aangezien ondernemingen niet kunnen inschatten of zij in aanmerking zouden kunnen komen voor het Horizontaal Toezicht, doet dit af aan de rechtszekerheid<sup>106</sup>. De Belastingdienst is het hier niet mee eens en stelt dat, indien men het TCF gaat inkaderen, het risico op wangedrag van de belastingplichtige toeneemt. Tevens is het TCF maatwerk en kunnen er dus geen minimumeisen en of sjablonen voor worden gemaakt, aldus de Belastingdienst<sup>107</sup>. In het kader van de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid zou het wellicht toch beter zijn om een aantal objectieve criteria op te stellen. Zo kan de belastingplichtige dan zelf inschatten of het Horizontaal Toezicht voor hem haalbaar is en hoeveel aanpassingen daarvoor nodig zijn. De Commissie Stevens spreekt slechts over normen die het eindresultaat plegen te beschrijven (doelnormen)<sup>108</sup>. De doelnorm zou volgens hen moeten zijn: 'het opstellen en indien van een aanvaardbare aangifte'. Het moge duidelijk zijn dat een belastingplichtige hier geen houvast aan heeft.

#### 4.2.5 Rechtsbescherming tegen uitsluiting deelname HT

Indien de Belastingdienst besluit geen convenant te sluiten met een belastingplichtige, bijvoorbeeld omdat het TCF niet voldoet aan de gestelde eisen, staat hiertegen geen beroep bij de bestuursrechter open. Wel kan de belastingplichtige eventueel naar de civiele rechter. De rechtsgrondslag hiervoor kan zijn de onrechtmatige daad (6:162 BW), bijvoorbeeld ingevuld met het argument dat er sprake is van een schending van een der beginselen van behoorlijk bestuur. Een andere mogelijke rechtsgrondslag zou kunnen zijn de tekortkoming van de nakoming (6:74 BW) of onrechtmatig handelen (6:162 BW) in de precontractuele fase<sup>109</sup>. Het convenant wordt tenslotte gezien als een private wederkerige overeenkomst. Dan zou men tevens het private recht met betrekking tot de precontractuele fase van toepassing kunnen achten. Een dergelijke vordering op

<sup>106</sup> Mr. E.M.E. Van der Enden, Mr. M.E. Oenema, 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom.' WFR 2013/430.

<sup>107</sup> T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), Principieel belastingrecht. Liber Amicorum Richard Happé, Wolf Legal Publishers 2011, p. 176: moral hazard: risico op wangedrag.

<sup>108</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P.123

<sup>109</sup> De Precontractuele fase is de fase voorafgaand aan het sluiten van een overeenkomst.

basis van de precontractuele fase werd als eerste toegewezen in het arrest Plas/Valburg<sup>110</sup>. Het uitgangspunt van de contractsvrijheid kan dan beperkt worden, indien het afzien van de overeenkomst in strijd is met ongeschreven rechtsnormen. Het maakt dan niet uit of er daadwerkelijk ‘onderhandelingen’ zijn betrokken bij de voorbereiding van een overeenkomst<sup>111</sup>. Dit is van wezenlijk belang nu de gang naar het Horizontaal Toezicht niet bestaat in onderhandelen<sup>112</sup>. In uitzonderlijke gevallen verdient de wederpartij dan een schadeloosstelling. Dit laatste maakt een dergelijk beroep erg moeilijk. Het objectief bepalen van de schadeomvang is in de situatie van het niet afsluiten van een convenant is erg moeilijk. Maar men zou in ieder geval kunnen denken aan alle handelingen met betrekking tot het onderzoek voorafgaand aan het convenant door de belastingplichtige. Een dergelijk verzoek op een van de genoemde civiele grondslagen is echter in de praktijk (nog) niet voorgekomen. Een gang naar de civiele rechter kent ook andere nadelen. Er is een hoge mate van transparantie en openheid van de belastingplichtige vereist, nu de civiele rechtsspraak een openbaar karakter kent.

Nu het Horizontaal Toezicht diverse voordelen kent, kan dit als een ongelijkheid worden gezien waartegen rechtsbescherming mogelijk zou moeten zijn. Een voor de hand liggende oplossing zou zijn om een dergelijke afwijzing door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking te doen, waardoor een gang naar de bestuursrechter open staat. Wel zou het ten koste kunnen gaan van de efficiency als er over dergelijke beslissingen veel wordt geprocedeerd<sup>113</sup>.

## 4.3 Het Handhavingsconvenant

### 4.3.1 Standaardconvenant

Om de rechtsgelijkheid te bewaken zijn gestandaardiseerde convenanten een goede stap in de richting, zo stelt de Commissie. Hierbij kan worden opgemerkt dat de standaardconvenanten zo minimaal geformuleerd zijn<sup>114</sup>, dat alle specifieke afspraken met een belastingplichtige in aparte vaststellingsovereenkomsten wordt opgenomen<sup>115</sup>. Hetgeen maakt dat de standaardconvenanten slechts een illusie zijn van de uniformering van beleid en daarmee de bevordering van rechtsgelijkheid.

---

<sup>110</sup> Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983, 723. (Plas/Valburg)

<sup>111</sup> Hoge Raad 31 mei 1991, NJ 1991, 647 (Vogelaar/Skil)

<sup>112</sup> Bij het onderhandelen dacht de Hoge Raad in Plas/Valburg voornamelijk aan overeenkomsten tot het aannemen van werk. Zie de conclusie van Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983, 723. (Plas/Valburg).

<sup>113</sup> Rapport Commissie Stevens, ‘Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.’ Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 92.

<sup>114</sup> Zie bijlage I: het standaard-convenant.

<sup>115</sup> De Belastingdienst, ‘Leidraad Toezicht grote ondernemingen’, april 2013. P.24.

Tevens kan hierover worden opgemerkt dat de vage en open terminologie het voor een belastingplichtige niet gemakkelijk maakt een vordering in te stellen<sup>116</sup>. De vage open normen lijken in de richting te wijzen van een inspanningsverplichting<sup>117</sup>, die in rechte vaak moeilijk afdwingbaar is. Indien de rechter dan toekomt aan het toetsen van wat partijen nu overeen zijn gekomen, zal deze toetsing veelal geschieden aan de hand van de Haviltex-norm<sup>118</sup>. Hetgeen aanknopingspunten zoekt bij wat partijen in de gegeven omstandigheden hebben willen overeenkomen. Een dergelijke vordering zal dus in rechte moeilijk afdwingbaar zijn nu de rechter zeer weinig houvast heeft voor de toetsing.

#### 4.3.2 De meldingsplicht

Het convenant verplicht de belastingplichtige om actief melding te maken van (mogelijk) fiscaal relevante informatie. Volgens Dhr. Poolen, bestuurslid van de Belastingdienst, heeft dit geen vergroting van de informatieplicht zoals neergelegd in artikel 47 AWR tot gevolg. Sommige auteurs sluiten zich hierbij aan<sup>119</sup>. Toch kan hier ook anders over worden gedacht. Zo is bij Horizontaal Toezicht vooroverleg over fiscale aandachtspunten verplicht, terwijl de AWR geen vorm van verplicht vooroverleg kent. Een dergelijk vooroverleg komt dus puur voort uit de civiele overeenkomst<sup>120</sup>. De Belastingdienst brengt hiertegen in dat een dergelijke hoge mate van transparantie het mogelijk maakt de Belastingplichtige snel zekerheid te geven over zijn fiscale positie<sup>121</sup>. Toch bestaat er geen duidelijkheid over welke informatie nou precies verstrekt dient te worden. De formulering is erg ruim en lijkt ruimer te zijn dan de wettelijke bepaling<sup>122</sup>. Een argument dat hiermee samenhangt, is dat bij toepassing van artikel 47 AWR de inspecteur specifieke informatie vordert, terwijl onder een convenant vrijwel alle mogelijk relevante informatie verstrekt dient te worden zonder dat er specifiek informatie wordt gevorderd<sup>123</sup>. Men zou kunnen beargumenteren dat dit in strijd is met de tweewegenleer, nu het niet gaat om enkel de controlemethodiek maar tevens over de inhoud en strekking van de informatieplicht. In lijn met het

---

<sup>116</sup> E.C.G. Okhuizen, 'Horizontaal Toezicht: over de invulling van een containerbegrip en het gebruik van convenanten', TFB 2011/01.

<sup>117</sup> Een inspanningsverplichting is een verplichting tot het verrichten van een bepaalde inspanning. De tegenhanger hiervan is een resultaatsverplichting. Deze verplicht de wederpartij tot het voldoen van een resultaat. Doordat de resultaatsverplichting makkelijker toetsbaar is, namelijk of er voldaan is aan het te leveren resultaat of niet, is deze gemakkelijker in rechte afdwingbaar dan de inspanningsverplichting.

<sup>118</sup> Hoge Raad 13 maart 1981, NJ 1981, 635 (Ermes/Haviltex).

<sup>119</sup> Drs. P.H.M. Flipsen, 'De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht', 19e Maastrichts fiscale symposia, p. 21.

<sup>120</sup> Prof. mr. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02.

<sup>121</sup> J.R.R. Overing en D. Sialino-Keen, Verslag 24<sup>e</sup> Fiscale Conferentie, 'Horizontalisering', WFR 2008/262.

<sup>122</sup> Drs. E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', TFB 2009/04.

<sup>123</sup> M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieplicht van art. 47 AWR onder het handhavingsconvenant', WFR 2010/26.

arrest Staat/Lenger<sup>124</sup> zou dan betoogd kunnen worden dat deze bevoegdheid de Belastingdienst via de AWR niet toekomt en zij zich deze derhalve ook niet via het privaatrecht eigen mag maken. Dit zou dan kunnen worden aangemerkt als een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke taak.

Er kan een geschil ontstaan omdat de Belastingdienst van mening is dat bepaalde informatie ten onrechte niet is verstrekt door de belastingplichtige. Indien de Belastingdienst dan vervolgens deze informatieverplichting wil afdwingen kan de volgende discussie ontstaan. Ervan uitgaande dat deze verruiming niet als een onaanvaardbare doorkruising van de publiekrechtelijke taak wordt aangemerkt, maar wel wordt aangemerkt als een verruiming van de informatieplicht uit de AWR. Dan zou men kunnen betogen dat deze informatieverplichting voortvloeit uit contract en niet uit de AWR. Dit zou tot gevolg hebben dat de civiele rechter bevoegd is kennis te nemen van het geschil en de beoordeling niet zal geschieden op basis van de AWR, maar enkel op hetgeen overeengekomen in het convenant<sup>125</sup>. Tekortkoming in de nakoming<sup>126</sup> van de overeenkomst zou dan als grondslag voor de vordering kunnen worden gebruikt<sup>127</sup>.

## 4.4 Geschillen

### 4.4.1 Fiscale meningsverschillen

Het is wenselijk dat in een het geval van een fiscaal meningsverschil dit laagdrempelig aan een onafhankelijke derde kan worden voorgelegd. Dat een dergelijke mogelijkheid van essentieel belang is, wordt bewezen door het feit dat in 2011 in 26% van de afgedane zaken de belastingplichtige in het gelijk werd gesteld<sup>128</sup>. Eventuele compromissen die gaandeweg een gerechtelijke procedure worden gesloten zijn hier nog niet eens in meegenomen. Het standpunt van de inspecteur is derhalve aantoonbaar niet in alle gevallen de juiste. Een belastingplichtige zal bij een dreigend conflict in het geval van Horizontaal Toezicht wellicht eerder geneigd zijn met de belastinginspecteur mee te gaan om zo de vertrouwensrelatie te beschermen<sup>129</sup>. De dreiging van een mogelijke opzegging van het convenant zal de gang naar de rechter nog minder aantrekkelijk maken. Het zou derhalve bevorderlijk zijn voor de rechtsbescherming hier een oplossing voor te zoeken. Tevens acht de staatssecretaris een gang naar de rechter ook niet in lijn met het principe van Horizontaal

---

<sup>124</sup> Hoge Raad 8 mei 1998, NJ 1998, 890 (Staat/Lenger)

<sup>125</sup> Drs. E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', TFB 2009/04.

<sup>126</sup> Artikel 6:74 BW.

<sup>127</sup> Hoge Raad 18 september 2009, NJ 2009, 566. In dit arrest werd tevens een vordering tot nakoming van de informatieverplichting gevorderd. Het bijzondere aan dit arrest was dat dit werd gedaan met een last onder dwangsom (privaatrechtelijke bevoegdheid van schuldeiser) en dit door de HR ook werd toegewezen.

<sup>128</sup> De Belastingdienst, Beheerverslag Belastingdienst 2011. P.14.

<sup>129</sup> Prof.mr. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02.

Toezicht, wel noemt hij mediation als een eventueel mogelijke oplossing<sup>130</sup>. Zeker is dat er vanuit het bedrijfsleven behoefte is aan een mogelijkheid van rechtsbescherming<sup>131</sup>.

Mediation zou een mogelijke oplossing zijn. Zeker nu mediation via het wetsvoorstel ter bevordering van mediation in het bestuursrecht een wettelijke verankering krijgt. Een van de wijzigingen in dit wetsvoorstel is dat de uitkomst van het mediation direct wordt aangemerkt als executoriale titel<sup>132</sup>. Hetgeen werken in de actualiteit bevordert. Wel merken wij hierbij op dat deze mediators veelal in dienst zijn van de Belastingdienst, hetgeen de suggestie van partijdigheid zou kunnen wekken. Wel heeft onderzoek uitgewezen dat de ervaringen van belastingplichtigen met mediation tot nog toe zeer goed zijn<sup>133</sup>.

Het instellen van een onafhankelijke commissie, bestaande uit zowel inspecteurs als fiscaal adviseurs uit de praktijk, die tot doel heeft het beoordelen van dergelijke meningsverschillen, zou een oplossing kunnen zijn. Belangrijk is dan wel dat de weg naar deze commissie laagdrempelig is. Tevens zou deze commissie, indien er een algemene rechtsregel in het geding is, de uitspraak (eventueel geanonimiseerd) kunnen publiceren. Op deze wijze is er toch een vorm van precedentwerking, hetgeen de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid ten goede komt.

Een andere oplossing zou zijn het aanpassen van artikel 33 AWR. Die zou het mogelijk moeten maken een voorgenomen handeling voor te leggen aan de inspecteur die daarop dan kan beslissen bij voor bezwaar vatbare beschikking, zodat hiertegen bezwaar mogelijk is<sup>134</sup>. Het zou ook mogelijk zijn om de bezwaarfase over te slaan en rechtstreeks beroep mogelijk te maken als bedoeld in art 7:1a Awb<sup>135</sup>. Dit is tevens in overeenstemming met de uitspraak van de staatssecretaris dat de Kamer een open stelsel van rechtsbescherming in de fiscaliteit wenselijk acht<sup>136</sup>. Ook zou het goed overeenkomen met het streven van de Belastingdienst om de heffing meer naar de actualiteit te halen. Voor de belastingplichtige zou het een verbetering van de rechtsbescherming zijn.

---

<sup>130</sup> Kamerstukken I, 2006-2007, 30 322, nr. D. P.2.

<sup>131</sup> T.P.M. Schmit, 'Ter inleiding: Enkele korte aantekeningen over het Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van het bedrijfsleven', TFO 2009/101. P.34.

<sup>132</sup> Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel ter bevordering van mediation in het bestuursrecht. [www.internetconsultatie.nl/mediation](http://www.internetconsultatie.nl/mediation).

<sup>133</sup> Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel ter bevordering van mediation in het bestuursrecht. [www.internetconsultatie.nl/mediation](http://www.internetconsultatie.nl/mediation). Paragraaf 8.3.

<sup>134</sup> Mr. Drs. A. Heidekamp en Drs. B.M. Van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht'. TFO 2012/123.1. Par 3.3.

<sup>135</sup> Mr. Drs. A. Heidekamp en Drs. B.M. Van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht'. TFO 2012/123.1. Par 3.4.

<sup>136</sup> Brief Staatsecretaris van Financiën van 11 april 2008, nr. DV 2008-00326 M, V-N 2008/20.4.



#### 4.4.2 Fiscale grensverkenning

Ook lijkt fiscale grensverkenning moeilijk verenigbaar met een goede vertrouwensrelatie tussen de twee partijen, tenzij er volledige openheid van zaken is en oog voor elkaars belangen<sup>137</sup>. De minister van financiën stelde dat voortdurende fiscale grensverkenning, inhoudende het constant opzoeken van de grens van wet- en regelgeving, niet past bij het Horizontaal Toezicht omdat het af doet aan de vertrouwensrelatie, hetgeen tevens reden kan zijn voor het opzeggen van het convenant<sup>138</sup>. De Commissie Stevens<sup>139</sup> en andere medewerkers van de Belastingdienst<sup>140</sup> sluiten zich hierbij aan. Fiscale grensverkenning, inhoudende het gebruiken van fiscale structuren om zo de effectieve belastingdruk te verlagen, acht de Hoge Raad echter wel toegestaan<sup>141</sup>. Deze twee uitgangspunten staan op gespannen voet met elkaar. Hoe deze zich precies verhouden is niet duidelijk. Het pressiemiddel dat de Belastingdienst achter de hand heeft, namelijk een mogelijke breuk in de vertrouwensrelatie, doet vermoeden dat de Belastingdienst een wel erg stevige positie in deze discussie inneemt. Indien partijen zich in een dergelijke discussie laten leiden door de argumenten voortvloeiende uit wet- en regelgeving zou enige vorm van fiscale grensverkenning binnen het Horizontaal Toezicht moeten passen. Of dit in de praktijk ook het geval is kan in twijfel worden getrokken<sup>142</sup>.

Nu de belastingplichtige een actieve meldingsplicht betreffende mogelijk controversiële punten heeft, vormt zich ook een spanningsveld tussen het enerzijds voldoen aan de meldingsplicht en het beargumenteren van de fiscaal gunstigste positie en anderzijds het bewaken van de vertrouwensrelatie en het voorkomen van reden tot opzegging<sup>143</sup>.

#### 4.4.3 Uitsluiting Precedentwerking

In de convenanten is vaak niets geregeld met betrekking tot eventuele openbaarmaking van gemaakte afspraken uit het convenant, wellicht om precedentwerking te voorkomen<sup>144</sup>. Dit sluit aan bij de vaststellingsovereenkomst met Aedes waarin werd getracht de precedentwerking uit te sluiten. De Belastingdienst geeft hiervoor het argument dat dit valt binnen de discretionaire bevoegdheid van een inspecteur en dat dit toeziet op specifieke afspraken die daarom geen

<sup>137</sup> Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', MBB 2013/1. P.35.

<sup>138</sup> Brief van de minister van financiën 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U, p.3.

<sup>139</sup> Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133. P. 36.

<sup>140</sup> J.R.R. Overing en D. Sialino-Keen, Verslag 24<sup>ste</sup> Fiscale Conferentie, 'Horizontalisering', WFR 2008/262.

<sup>141</sup> Hoge Raad 19 januari 1994, nr. 28.646, BNB 1994/87.

<sup>142</sup> E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', MBB 2013/1.

<sup>143</sup> Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', MBB 2013/1. P.34.

<sup>144</sup> M.C.M. De Kroon, 'Cursus Belastingrecht', Alphen aan de Rijn: Kluwer 2013. FBR 4.6.5.c: 'Horizontaal Toezicht en het gelijkheidsbeginsel'.

precedentwerking zouden moeten hebben. Ondanks de specifieke afspraken kan er echter een algemene rechtsregel in geschil zijn<sup>145</sup>. Het verliezen van de precedentwerking in een dergelijk geval komt de rechtsbescherming, waar precedentwerking een belangrijk gevolg van is, niet ten goede.

## 4.5 Exit

### 4.5.1 Opzegging Convenant

Het convenant kan worden aangemerkt als een private wederkerige overeenkomst. Tevens is het een duurovereenkomst, omdat partijen zich verbinden over en weer prestaties te zullen verrichten. Dit maakt dat een beëindiging kan geschieden volgens de in het privaatrecht geldende regels aangevuld met wat partijen zijn overeengekomen in het contract. In het convenant wordt opgenomen dat er door een der partijen kan worden opgezegd zonder inachtneming van een opzegtermijn. Dit dient dan wel eerst schriftelijk kenbaar gemaakt te zijn, zodat er eventueel eerst nog mondeling overleg mogelijk is<sup>146</sup>. Tegen deze opzegging staat, nu het hier niet gaat om een besluit dat vermeld staat in artikel 26 AWR, geen rechtsmiddel open. Er zou enkel een weg open staan naar de civiele rechter, als zijnde restrechter. De belastingplichtige zou dan een beroep kunnen doen op een schending van een beginsel van behoorlijk bestuur. Een dergelijke vordering heeft als rechtsgrondslag zoals eerder vermeld de onrechtmatige daad<sup>147</sup>. Een tekortkoming in de nakoming is hier wellicht minder zinvol, omdat de opzeggingsbevoegdheid opgenomen is in het convenant en derhalve voortvloeit uit de overeenkomst. Eventueel zou een dergelijke vordering onder omstandigheden met een beroep op de redelijkheid en billijkheid<sup>148</sup> gedaan kunnen worden. Helaas zijn er (nog) geen gevallen in de jurisprudentie bekend en is er daardoor geen zekerheid over de te volgen weg. Zoals eerder gezegd maken de vage normen die opgenomen zijn in het convenant een dergelijke vordering voor de belastingplichtige niet gemakkelijk.

Bij beëindiging van een convenant kan de Belastingdienst direct weer terug grijpen op de wettelijke bevoegdheden uit de AWR. Bovendien heeft de Belastingdienst door middel van het Horizontaal Toezicht ook veel informatie verzameld over de fiscale positie van de onderneming. Dit doet tevens af aan de rechtszekerheid en rechtsbescherming van de belastingplichtige. De belastingplichtige

---

<sup>145</sup> Drs. E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', TFB 2009/04.

<sup>146</sup> De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling', MGO/OCK en ZGO, 30 november 2010. P.33 e.v.

<sup>147</sup> Artikel 6:162 BW.

<sup>148</sup> Artikel 6:248 BW: '1. Een overeenkomst heeft niet alleen de door partijen overeengekomen rechtsgevolgen, maar ook die welke, naar de aard van de overeenkomst, uit de wet, de gewoonte of de eisen van redelijkheid en billijkheid voortvloeien. 2. Een tussen partijen als gevolg van de overeenkomst geldende regel is niet van toepassing, voor zover dit in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn.'

heeft bij een opzegging van het convenant geen goede uitgangspositie. Deze ongelijkwaardigheid bij opzegging kan uiteraard gevolgen hebben voor discussies tijdens het convenant. Een dreigende opzegging met de hiervoor vermelde gevolgen kan jegens de belastingplichtige als pressiemiddel worden gebruikt.

## 5 Samenvatting en conclusies

### *Horizontaal Toezicht*

Het Horizontaal Toezicht is een vorm van belastingcontrole in de actualiteit. Vertrouwen, begrip en transparantie staan hierbij centraal. Of de belastingplichtige uiteindelijk in aanmerking komt voor het Horizontaal Toezicht wordt beoordeeld aan de mate van 'in control' zijn. Als maatstaf hiervoor wordt het TCF gebruikt. Tot slot sluiten partijen een convenant af, hetgeen het startpunt van het Horizontaal Toezicht is. Het convenant kan worden aangemerkt als een privaatrechtelijke overeenkomst. Dit convenant is geformuleerd in vrij open normen. Een wettelijke verankering heeft het Horizontaal Toezicht niet; het is niet opgenomen in de AWR.

### *Beoordelingskader Horizontaal Toezicht*

Volgens de tweewegenleer heeft de Belastingdienst enkel met betrekking tot de controlemethodiek en invordering het privaatrecht tot haar beschikking. In de jurisprudentie is uitgemaakt dat een bestuursrechtelijk orgaan dat privaatrechtelijk handelt naast zijn bestuurlijke bevoegdheden respect dient te hebben voor de grondrecht van burgers en zich moet houden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. De beginselen die worden gebruikt voor de toetsing van de rechtspositie van de individueel belastingplichtige zijn: rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming.

### *Conclusies*

*In relatie tot de hoofdvraag, 'op welke wijze beïnvloedt het Horizontaal Toezicht de rechtspositie van de individueel belastingplichtige?', van deze scriptie kunnen de volgende conclusies getrokken worden:*

- De behandeling van de belastingplichtige is mede afhankelijk is van de koers van de betreffende inspecteur.
- Zowel convenant- als niet-convenanthouders worden begrensd door hetzelfde wettelijk kader, namelijk de AWR. Er zijn echter wel degelijk verschillen.
- Er is een spanningsveld tussen enerzijds de behoefte aan een flexibel systeem dat dus noodzakelijkerwijs open normen bevat, en anderzijds de behoefte naar eenheid van het beleid ter bevordering van de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.

- Het is voor ondernemingen onmogelijk in te schatten of zij in aanmerking komen voor het Horizontaal Toezicht.
- Tegen het niet aangaan van een convenant staat geen beroep bij de bestuursrechter open. Enkel een weg naar de civiele rechter is mogelijk, maar kent tevens vele nadelen.
- De standaard-convenanten zijn zeer vaag geformuleerd, waardoor men hier moeilijk rechten aan kan ontlenuen. Door deze vage en summiere formulering worden specifieke afspraken veelal in vaststellingsovereenkomsten vast gelegd. Deze ontwikkeling staat haaks op het doel van de standaard-convenanten.
- Het vooroverleg en de plicht melding te maken van mogelijke fiscale aandachtspunten lijken een vergroting van de informatieplicht.
- Het ontbreken van een mogelijkheid tot het voorleggen van meningsverschillen aan een onafhankelijke derde is een grote tekortkoming van het Horizontaal Toezicht.
- Er is een spanningsveld tussen enerzijds het behouden van de vertrouwensrelatie en anderzijds het zoeken van de fiscaal gunstigste route.
- De uitsluiting van precedentwerking is een nadeel voor de belastingplichtige.
- Het ontbreken van een exit-regeling is een belangrijk nadeel van Horizontaal Toezicht. Tenslotte kan de Belastingdienst dan direct weer terugvallen op haar bevoegdheden uit de AWR.

## 6 Literatuurlijst

### 6.1 Literatuur

- A. Bakker, S. Kloosterhof, 'Tax risk management, from risk to opportunity', IBFD: 04/2010.
- M. Bouallouch, 'Rechtsbescherming versus efficiency: over de rechtskracht van de fiscale vaststellingsovereenkomsten in de KBL-affaire', WFR 2003/18.
- M.C.M. De Kroon e.a., 'Cursus Belastingrecht', Alphen aan de Rijn: Kluwer 2013.
- J. Langereis, I. De Roos, 'Hoofdpijnen fiscaal procesrecht', Deventer: Kluwer 2006.
- J. Den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, Fiscaal Commentaar, 'Algemeen belastingrecht', Deventer: Kluwer 1999. P. 40.
- M.W.C. Feteris, 'Formeel belastingrecht', Deventer: Kluwer 2009.
- N.W.C. Feteris, 'Hoe is het gesteld met de rechtsbescherming?', Den Haag: Sdu, 2008.
- P.H.M. Flipsen, 'De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht', 19e Maastrichts fiscale symposia, p. 21.
- J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', WFR 2000/902.
- A.L.J. Grotenhuis, Integraal toezicht: de klant centraal, Verslag van het symposium van de VHMf en de NOB van 13 april 2006, WFR 2006/656.
- A. Heidekamp en Drs. B.M. Van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht'. TFO 2012/123.1.
- P. Heun, 'Horizontaal toezicht: wenselijk of vooral meer plichten voor belastingplichtigen?', Forfaitair 2012/225.
- Mr. F.R. Herreveld, 'Fair play en Horizontaal Toezicht', WFR 2009/23.
- E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', MBB 2013/1.
- G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', TFB 2013/02.
- G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst', WFR 2012/1024.
- F.C.M.A. Michiels, 'Hoofdzaken van het bestuursrecht', Deventer: Kluwer 2011.
- M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingsconvenant', WFR 2010/26.
- E.C.G. Okhuizen, 'Horizontaal Toezicht: over de invulling van een containerbegrip en het gebruik van convenanten', TFB 2011/01.
- J.R.R. Overing en D. Sialino-Keen, Verslag 24<sup>ste</sup> Fiscale Conferentie, 'Horizontalisering', WFR 2008/262.
- T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), Principieel belastingrecht. Liber Amicorum Richard Happé, Wolf Legal Publishers 2011.
- E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', TFB 2009/04.

R.J.N. Schlössels e.a., 'In beginsel. Over aard, inhoud en samenhang van rechtsbeginselen in het bestuursrecht', Deventer: Kluwer 2004.

T.P.M. Schmit, 'Ter inleiding: Enkele korte aantekeningen over het Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van het bedrijfsleven', TFO 2009/101. P.34.

A.J. Sjar DOE, 'Wordt de fiscale rechtsbescherming beperkt door het Horizontaal Toezicht?', FF 2011/220.

E.M.E. Van der Enden, Mr. M.E. Oenema, 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom.' WFR 2013/430.

J. Van der Kemp, R.J.A. Verbakel, 'Knelpunt van Horizontaal Toezicht bij middelgrote ondernemingen', WFR 2010/124.

R. Van Male, 'Rechter en bestuurswetgeving', Zwolle: 1988.

F.J. Van Ommeren, Module Algemeen Bestuursrecht, de twee-wegenleer, 'Commentaar Algemeen Bestuursrecht 145', juni 2005.

G.A. Weenink, G. de Graaf, 'De Algemene Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Den Haag: Elsevier 2000.

## 6.2 Jurisprudentie

Hoge Raad 13 maart 1981, NJ 1981, 635 (Ermes/Haviltex)

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

Hoge Raad 27 maart 1987, NJ 1987, 727. (Amsterdam-Ikon)

Hoge Raad 26 januari 1990, NJ 1991, 393. (Staat/Windmill)

Hoge Raad 31 mei 1991, NJ 1991, 647 (Vogelaar/Skil)

Hoge Raad 19 januari 1994, nr. 28.646, BNB 1994/87.

Hoge Raad 26 april 1996, NJ 1996, 728. (Rasti Rostelli)

Hoge Raad 28 juni 1996, NJ 1997, 102 (M-groep/Ontvanger)

Hoge Raad 8 mei 1998, NJ 1998, 890 (Staat/Lenger)

Hoge Raad 2 november 2001, NJ 2002, 24.

Hoge Raad 30 januari 2004, NJ 2004, 197

Hoge Raad 23 september 2005, nr. 38 810, BNB 2006/21.

Hoge Raad 11 april 2006, NJ 2006, 263

Hoge Raad 18 september 2009, NJ 2009, 566

Hoge Raad 2 oktober 2009, LJN: BI1909

Hoge Raad 14 juni 2013, LJN: BZ7863

Hoge Raad 22 maart 2013, LJN: BZ7849

Hof Amsterdam 15 oktober 1997, LJN: AV9319.

Nationale Ombudsman 12 juli 1990, AB 1990/476

### 6.3 Overige bronnen

Brief van 9 juni 2006 van de staatssecretaris van Financiën aan de voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal, nr. DGB 2006/3312.

Kamerstukken I, 2006-2007, 30 322, nr. D.

De Belastingdienst, 'Tax Control Framework: Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', maart 2008.

Brief Staatsecretaris van Financiën van 11 april 2008, nr. DV 2008-00326 M, V-N 2008/20.4.

De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling', 30 november 2010.

De Belastingdienst, Beheerverslag Belastingdienst 2011.

Rapport Commissie Stevens, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.' Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 133.

De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), de CAB en zijn modellen toegepast in toezicht'.

'Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving)', Memorie van Antwoord, Kamerstukken I, 2006/07, 30 322, nr. D, NTFR 2007/1218.

Memorie van Toelichting bij wetsvoorstel ter bevordering van mediation in het bestuursrecht.  
[www.internetconsultatie.nl/mediation](http://www.internetconsultatie.nl/mediation).



## Bijlage I: Standaard-convenant

### 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 Rijksbelastingen<sup>1</sup> en op de invordering.

<sup>1</sup> 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 aangiften<sup>2</sup>;
- 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.

<sup>2</sup> 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)