

## Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht

[Klik hier om het document te openen in een browser venster](#)

<b>Vindplaats:</b>	TFO 2012/123.1	<b>Bijgewerkt tot:</b>	06-11-2012
<b>Auteur:</b>	Mr. drs. A. Heidekamp <sup>[1]</sup> en drs. B.M. van der Sar <sup>[2]</sup>		-

### Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht



#### 1 Inleiding

In 2005 begon de Belastingdienst te experimenteren met het zogenoemde Horizontaal Toezicht (HT). Op termijn zal HT een verschuiving teweeg brengen van de ouderwetse, periodieke controle achteraf ('verticaal toezicht') naar een vorm van toezicht in de actualiteit, dat gebaseerd is op interne (fiscale) procesbeheersing van de betrokken onderneming. Van controle naar control (beheersing) dus. De verhouding tussen ondernemer en Belastingdienst verandert daarbij wezenlijk: er is onder HT sprake van samenwerking, transparantie, wederzijds begrip en onderling vertrouwen.

HT blinkt tot op heden echter niet uit in transparantie over zijn eigen juridische status. De invloed die HT heeft op bestaande fiscale leerstukken en dogma's is daardoor nog uiterst onzeker. Over formeelrechtelijke knelpunten die zich kunnen voordoen gedurende de looptijd van een convenant en bij de beëindiging hiervan is nog weinig gepubliceerd. In deze bijdrage behandelen wij enkele knelpunten.<sup>[3]</sup>

#### 2 De voorlegplicht

##### 2.1 Inleiding

De samenwerking binnen HT komt onder andere tot uitdrukking doordat de ondernemer zich verplicht om mogelijke fiscale discussiepunten op voorhand aan de Belastingdienst voor te leggen. In het convenant is deze verplichting doorgaans als volgt geformuleerd:

“(De onderneming) 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.”

“(De Belastingdienst) geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met (de onderneming) zijn visie op de rechtsgevolgen.”

Deze 'voorlegplicht' roept een aantal vragen op, die wij in het navolgende puntsgewijs behandelen.

##### 2.2 Reikwijdte voorlegplicht?

In de eerste plaats gaat het bij de voorlegplicht zowel om standpunten die reeds in een aangifte zijn verwerkt als om standpunten waarvan wordt overwogen deze te verwerken in een aangifte. In de tweede plaats gaat het om vrijwel alle denkbare fiscale discussiepunten. De gekozen formulering is zeer ruim, en uitdrukkelijk niet beperkt tot de duiding van de feiten of wetsinterpretatie.

Vrijwel alle gevallen waarin de onderneming fiscaal advies heeft ingewonnen, vallen in beginsel onder de formulering van de voorlegplicht. Ook als de ondernemer (bewust) een pleitbaar standpunt inneemt, moet hij dat melden. Zelfs als er aanvankelijk geen twijfel mogelijk leek over een bepaald standpunt in de aangifte, maar bijvoorbeeld door jurisprudentie een nieuw licht op een bepaalde fiscale verwerking in de aangifte is geworpen, moet de ondernemer contact opnemen met de Belastingdienst.

Opvallend is dat de voorlegplicht op grond van de tekst van het convenant niet lijkt te zien op fouten die achteraf door de ondernemer zelf worden geconstateerd. Er is dan immers geen sprake van een standpunt dat tot discussies met de inspecteur zou kunnen leiden. Integendeel, het is de ondernemer meteen duidelijk dat de aangifte gecorrigeerd moet worden, en ook dat de inspecteur er zo over zal denken. Van een integrale meldingsplicht van elke denkbare afwijking in de aangifte (in lijn met het nieuwe art. 10a AWR<sup>[4]</sup>) is derhalve formeel gezien geen sprake. Overigens ligt het gelet op doel en strekking van het convenant wel voor de hand om de fout te melden en in overleg te treden over de wijze waarop dit in de toekomst kan worden voorkomen.<sup>[5]</sup>

### 2.3 Gevolgen van de voorlegplicht

Als het convenant wordt nageleefd, bestaat duidelijkheid over de wederzijdse standpunten. Die standpunten kunnen uiteraard uiteenlopen of juist overeenkomen. In beide gevallen rijst de vraag wat de formele status van de 'spontane' melding door de ondernemer is. Naar onze mening is die afhankelijk van de fase van het aangifteproces. De volgende gevallen worden onderscheiden:

#### a. Voor het doen van aangifte

Wanneer nog geen aangifte is ingediend, dan wel nog geen afdracht of voldoening op aangifte heeft plaatsgevonden, spreekt het voor zich dat in dit geval geen onmiddellijke gevolgen aan de melding zelf verbonden zullen zijn. Die manifesteren zich pas nadat de aangifte is ingediend. Welke gevolgen de eerder gedane melding vervolgens heeft, hangt vooral af van de vraag of de standpunten van Belastingdienst en ondernemer overeenkomen of juist verschillen.

#### b. Na het indienen van de aangifte

Ingeval de aangifte reeds is ingediend (aanslagbelastingen) maar nog geen (definitieve) aanslag is opgelegd kan de melding worden aangemerkt als een verbetering van of aanvulling op de aangifte. Een dergelijke verbetering of aanvulling heeft echter geen formele status. De ondernemer heeft dus initieel een onjuiste of onvolledige aangifte ingediend, en dat blijft zo.<sup>[6]</sup> De Belastingdienst kan bij de uiteindelijke vaststelling van de aanslag uiteraard wel met de nieuwe gegevens rekening houden en aldus afwijken van de oorspronkelijke aangifte.<sup>[7]</sup> Als de standpunten uiteenlopen, kan de ondernemer vervolgens wederom op reguliere wijze bezwaar aantekenen.

#### c. Het aangiftetraject is al afgerond

Indien een (voorlopige, definitieve, navorderings- of naheffings-) aanslag is opgelegd of reeds afdracht of voldoening op aangifte heeft plaatsgevonden, terwijl het fiscale standpunt leidt tot een positieve afwijking, dan kan de Belastingdienst volgens de daarvoor geldende regels een (nadere voorlopige, definitieve, navorderings- of naheffings-) aanslag opleggen.<sup>[8]</sup>, <sup>[9]</sup>

Gaat het om een fiscaal standpunt dat leidt tot een negatieve afwijking, dan moet de Belastingdienst allereerst nagaan of de bezwaartermijn nog niet is verstreken. Is dat het geval, dan zou de melding onder omstandigheden kunnen worden aangemerkt als bezwaarschrift. Daarbij moet uiteraard wel zijn voldaan aan de vormvereisten.<sup>[10]</sup> Veelal zal de bezwaartermijn echter zijn verstreken, zodat de melding moet worden aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering of teruggaaf.<sup>[11]</sup> De melding is voor de aangiftebelastingen aldus goed vergelijkbaar met de suppletieaangifte.<sup>[12]</sup>

## 2.4 Standpunten komen overeen

Als de aangifte conform het gedeelde standpunt is ingediend, maar de aanslag daar onverhoopt van afwijkt, kan de ondernemer uiteraard bezwaar aantekenen. Voor zover het gezamenlijke standpunt achteraf gezien juridisch toch niet juist blijkt te zijn, kan daarbij mogelijk een beroep worden gedaan op het vertrouwensbeginsel. Als conform het convenant is gehandeld, heeft de ondernemer immers alle relevante feiten en omstandigheden gepresenteerd,<sup>[13]</sup> waardoor er onder omstandigheden sprake kan zijn geweest van een zogeheten expliciete standpuntbepaling.<sup>[14]</sup>

Als er na de gedane melding niet onmiddellijk volledige overeenstemming was, maar uiteindelijk wel een gezamenlijk standpunt is bereikt, kan in materiële zin een vaststellingsovereenkomst zijn gesloten.<sup>[15]</sup> Het wezen van de vaststellingsovereenkomst is immers de vastlegging van hetgeen rechtens tussen partijen geldt 'ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil'. De Belastingdienst zal de aangifte derhalve moeten volgen, ook al staat inmiddels vast dat de werkelijke rechtstoestand afwijkt.<sup>[16]</sup>

## 2.5 Standpunten verschillen

Wanneer de standpunten van de Belastingdienst en de ondernemer niet overeen komen, is het zaak om het daarover eens te worden ('agree to disagree'). Volgt de ondernemer vervolgens zijn eigen standpunt in de aangifte (of bij de afdracht/voldoening op aangifte), dan loopt hij een verhoogd risico op een vergrijpboete of strafvervolging. De Belastingdienst kan immers stellen dat de ondernemer, het afwijkende standpunt van de Belastingdienst kennende, opzettelijk een onjuiste aangifte doet.<sup>[17]</sup> Zie hierover nader paragraaf 4.3. Het is daarom veelal verstandiger om het standpunt van de Belastingdienst te volgen, en vervolgens in bezwaar op te komen tegen de aanslag (of de afdracht of voldoening op aangifte).<sup>[18]</sup> Zoals hiervoor is opgemerkt, kwalificeert de eerdere melding van de fiscale kwestie onder omstandigheden reeds als bezwaarschrift. Omdat de aanslag pas later is opgelegd, kan een dergelijk bezwaar echter gemakkelijk niet-ontvankelijk worden verklaard (als zijnde prematuur).<sup>[19]</sup> Om die reden is het maken van (regulier) bezwaar tegen de opgelegde aanslag niettemin aan te raden.

Volgt de ondernemer bij een aanslagbelasting – ondanks het verhoogde boeterisico – toch zijn eigen standpunt, dan is de vraag wat rechtens is wanneer de Belastingdienst de aanslag onverhoeds conform de aangifte oplegt. In dat geval zien wij voor de Belastingdienst goede mogelijkheden tot navordering, en wel op grond van art. 16 lid 2 onder c AWR. Gesteld dat de oplegging conform aangifte kwalificeert als 'fout', dan is nog slechts vereist dat die fout 'redelijkerwijs kenbaar' was voor de ondernemer. Dat lijkt ons, gegeven het gevoerde vooroverleg, vrijwel steeds het geval.

## 2.6 Wordt voldaan aan art. 10a AWR?

In 2012 heeft de wetgever een actieve inlichtingenverplichting in de AWR opgenomen,<sup>[20]</sup> die vooralsnog voor een viertal specifieke fiscale regelingen geldt.<sup>[21]</sup> Op grond van deze verplichting moet de ondernemer geconstateerde onjuistheden of onvolledigheden spontaan aan de Belastingdienst doorgeven. Het niet voldoen aan de verplichting is beboetbaar gesteld. Als de ondernemer een op grond van het HT-convenant verplichte melding doet, dan rijst de vraag of met die melding ook meteen voldaan is aan de verplichting van art. 10a AWR.<sup>[22]</sup> Naar onze mening is dat in materieel opzicht wel het geval, maar kunnen de vormvereisten eventueel roet in het eten gooien.<sup>[23]</sup> Het verdient daarom aanbeveling om hierover afspraken te maken in het convenant.

## 3 Conflicten binnen HT

### 3.1 Inleiding

Uitgaande van juist vastgestelde feiten kunnen ook binnen HT conflicten met de fiscus ontstaan over bijvoorbeeld de juiste wetstoepassing.<sup>[24]</sup> De Commissie Stevens<sup>[25]</sup> heeft aangegeven dat partijen daarover, zonder relatiebederf en met open vizier, bij de belastingrechter moeten kunnen strijden: 'agree to

disagree'.<sup>[26]</sup> Poolen geeft aan dit ook winst voor de rechterlijke macht oplevert, aangezien geschillen over feitelijke kwesties worden voorkomen.<sup>[27]</sup>

Uit het rapport van de Commissie Stevens blijkt dat transparantie in de behandeling van interpretatieproblemen en de wijze van conflictbeheersing en geschilbeslechting als te beperkt wordt ervaren.<sup>[28]</sup>

### 3.2 Toepassen dwangmiddelen?

Theoretisch gezien heeft de Belastingdienst ook met een convenant HT nog de mogelijkheid om gebruik te maken van alle instrumenten van verticaal toezicht zoals de informatiebeschikking ex art. 52a AWR om voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens te achterhalen.<sup>[29]</sup> Praktisch gezien zal hier waarschijnlijk geen behoefte aan bestaan aangezien partijen zijn overeengekomen transparant met elkaar om te gaan.<sup>[30]</sup> Dit neemt niet weg dat bij mogelijke principiële geschillen de voor bezwaar en beroep vatbare beschikking uitkomst kan bieden.

In art. 52a lid 4 AWR is voor de Belastingdienst expliciet ruimte gelaten om een vordering in te stellen bij de civiele voorzieningenrechter tot het verschaffen van inlichtingen op straffe van een dwangsom.<sup>[31]</sup> In 'bijzondere gevallen' is deze weg volgens de wetgever onmisbaar.<sup>[32]</sup> Naar onze mening past het echter niet om binnen HT via een civielrechtelijke route informatie af te dwingen.<sup>[33]</sup>

### 3.3 Fiscale grensverkenning en richtige heffing

Vanuit de maatschappij wordt steeds meer druk uitgeoefend op 'corporate and social responsibility' van ondernemingen.<sup>[34]</sup> Deze ontwikkeling heeft een wezenlijke impact op de keuzes die een onderneming maakt en dus ook op de door haar nagestreefde belastingmoraal. Er bestaat derhalve ontegenzeggelijk een spanningsveld tussen de 'fair share'-gedachte enerzijds en de fiscale grensverkenning anderzijds.<sup>[35]</sup> Naar onze mening moeten ook binnen HT stevige discussies met de Belastingdienst mogelijk zijn over tax planning en fiscaalvriendelijke structuren.<sup>[36]</sup> Belastingplichtigen zijn vrij om te zoeken naar de fiscaal voordeligste weg, zolang het pas binnen de 'fair share'-gedachte. Op termijn zal dan ook binnen HT de nodige discussie ontstaan over de vraag of sprake is van fiscale grensverkenning of een pleitbaar standpunt. In het rapport van de Commissie Stevens is het mogelijke risico gesignaleerd dat door belastingplichtigen ingenomen pleitbare standpunten door de inspecteur worden ontmoedigd door te dreigen met boetes of een verslechterde relatie met de Belastingdienst.<sup>[37]</sup> Poolen heeft aangegeven dat het in zijn visie niet de bedoeling is dat de Belastingdienst via vooroverleg in het kader van een convenant allerlei grensverkenningen afzegt.<sup>[38]</sup> In dat geval zegt de Belastingdienst: "*U doet maar aangifte en wij komen achteraf wel kijken wat wel en niet door de beugel kan*".<sup>[39]</sup>

De mogelijkheid bestaat dat er op een gegeven moment geen vertrouwensbasis meer is, wat uiteindelijk zou kunnen leiden tot opzegging van het convenant door de belastingplichtige. Een mogelijk verschil van inzicht over de fiscaalrechtelijke gevolgen van een bepaalde rechtshandeling zou met een paar kleine aanpassingen in Hoofdstuk VI AWR relatief eenvoudig opgelost kunnen worden.

De mogelijkheid bestaat dat er op een gegeven moment geen vertrouwensbasis meer is, wat uiteindelijk zou kunnen leiden tot opzegging van het convenant door de belastingplichtige.<sup>[40]</sup> Een mogelijk verschil van inzicht over de fiscaalrechtelijke gevolgen van een bepaalde rechtshandeling zou met een paar kleine aanpassingen in Hoofdstuk VI AWR relatief eenvoudig opgelost kunnen worden.

Kort gezegd zou art. 33 AWR het mogelijk moeten maken om een voorgenomen rechtshandeling voor te leggen aan de inspecteur die hierop beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking.<sup>[41]</sup> Hierdoor wordt het voor de belastingplichtige mogelijk gemaakt om een zuivere rechtsvraag voor te leggen aan de belastingrechter.<sup>[42]</sup> Het Rapport van de Commissie Hofstra inzake richtige heffing en proefprocedure uit 1970, waarin wordt voorgesteld om in art. 30a AWR een regeling van een proefprocedure op te nemen, blijkt dan nog verrassend actueel te zijn.<sup>[43]</sup>

### 3.4 Gevolgen voor beroepsprocedure?

Ook met een convenant HT is het uiteindelijk de belastingrechter die geschillen beslecht. Het ligt voor de hand dat de bezwaarfase wordt overgeslagen en op grond van art. 7:1a Awb rechtstreeks beroep wordt ingesteld.<sup>[44]</sup>

Wij vragen ons af welke consequenties een rechter zou moeten verbinden aan een geschil tussen de fiscus en een belastingplichtige met een convenant HT. Allereerst is er natuurlijk de vraag of de rechter met een convenant rekening zou moeten houden en consequenties zou moeten verbinden ingeval hij constateert dat een van de partijen het convenant te strikt of onredelijk heeft geïnterpreteerd of toegepast.

Het beginsel van de processuele gelijkheid van partijen is niet in de wet verankerd maar de rechter vindt dit van groot belang, zeker in belastingzaken. De Hoge Raad spreekt van algemene beginselen van procesrecht die meebrengen dat in een gerechtelijke procedure de partijen als gelijken tegenover elkaar staan.<sup>[45]</sup> De inspecteur kan op basis van deze regel vanaf het moment dat een procedure bij de rechter aanhangig is, een belastingplichtige niet meer op de voet van art. 47 e.v. AWR dwingen mee te werken aan het verstrekken van inlichtingen.<sup>[46]</sup>

De rechter mag er op basis van het convenant in beginsel van uitgaan dat de belastingplichtige aan al zijn fiscale verplichtingen heeft voldaan en alle relevante informatie aan de fiscus heeft verstrekt. De belastingplichtige heeft immers, al dan niet op eigen initiatief, veel meer informatie verstrekt dan op grond van het 'fair play'-arrest<sup>[47]</sup> door de Belastingdienst zou mogen worden gevraagd. Wij vragen ons af of dit nog van invloed zou kunnen zijn op bijvoorbeeld de verdeling en waardering van bewijs(vermoedens). Het is uiteindelijk aan de rechter om hierin telkens weer een zorgvuldige afweging te maken.

In een beroepsprocedure moet de Belastingdienst alle op de zaak betrekking hebbende stukken verstrekken. Het is naar onze mening in principe in strijd met de uitgangspunten van HT<sup>[48]</sup> om op grond van de uitzonderingsbepaling van art. 8:29 Awb te weigeren inlichtingen of stukken te verstrekken. Op grond van art. 8:31 Awb kan de rechter uit een weigering informatie verstrekken de gevolgtrekkingen kan maken die hem geraden voorkomen.<sup>[49]</sup>

## 4 Boeteoplegging en HT

### 4.1 Inleiding

De Leidraad HT van de Belastingdienst bevat een zeer korte passage over fiscale bestuurlijke boetes, die voornamelijk bestaat uit algemeenheden.<sup>[50]</sup> In de toezichtsconvenanten pleegt over de eventuele oplegging van boetes niets te worden geregeld.

Het standpunt van de Belastingdienst is dat de regels voor de bestuurlijke boete onder HT niet anders zijn dan onder het reguliere, verticale toezicht. Met andere woorden: alle toepasselijke boetebepalingen uit de wet, en de beleidsmatige uitgangspunten uit het BBBB gelden binnen HT onverkort. Juridisch-technisch is daar niets tegen in te brengen. Wel leidt de concrete toepassing van die boetebepalingen, gelet op het karakter van HT, tot onduidelijkheid.

Zo wordt wel de stelling verdedigd dat er onder HT nauwelijks boetes meer zouden kunnen worden opgelegd. Tegelijkertijd is echter ook voorstelbaar dat eventuele boetes juist zwaarder zullen zijn. Onderstaand geven wij enkele argumenten voor elk van beide stellingen.

### 4.2 "Onder HT kunnen nog slechts sporadisch boetes worden opgelegd"

De mogelijkheid die één partij heeft om boetes aan de andere partij op te leggen, verhoudt zich op principiële gronden niet met het wezen van HT (gelijkwaardige samenwerking op basis van wederzijds vertrouwen, wederkerigheid en transparantie). Van gelijkwaardigheid is geen sprake, en door de boetebevoegdheden nadrukkelijk achter de hand te houden, is er voorts eerder sprake van wantrouwen dan van vertrouwen. Los van dit principiële aspect rijst de vraag of het überhaupt nog wel mogelijk is dat een ondernemer die zich aan het convenant houdt, een beboetbaar feit begaat. Het uitgangspunt is dan immers dat dankzij een systeem van interne beheersing, bijvoorbeeld een tax control framework (TCF), alle fiscale kwesties zijn onderkend, eventuele discussies reeds in vooroverleg zijn afgekaart, terwijl bovendien de aangiften tijdig zijn ingediend. Kijkend naar de omschrijving van de beboetbare feiten in art. 67a e.v. AWR is er dan geen enkel

aanknopingspunt meer voor het opleggen van een boete.

Ook in gevallen waarin er, ondanks een correcte uitvoering van het convenant, achteraf gezien toch fiscale onjuistheden aan het licht komen, is het maar zeer de vraag in hoeverre ter zake daarvan uiteindelijk een boete kan worden opgelegd. Voor het opleggen van vergrijpboetes moet de ondernemer immers met opzet of grove schuld hebben gehandeld. De aanwezigheid van een dermate ernstige mate van verwijtbaarheid lijkt binnen HT niet goed denkbaar. Er is immers sprake van een gedeelde verantwoordelijkheid van Belastingdienst en belastingplichtige. Als een van tevoren door de Belastingdienst geaccordeerd intern beheersingssysteem achteraf blijkt te falen, kan bezwaarlijk worden volgehouden dat de ondernemer 'met een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van slordigheid of onachtzaamheid' heeft gehandeld, laat staan dat hij 'willens en wetens de aanmerkelijke kans' op fouten heeft aanvaard. Het enkele aangaan en uitvoeren van het convenant toont juist het tegendeel aan. Ook het opleggen van verzuimboetes lijkt problematisch. Als de ondernemer alles heeft gedaan wat in redelijkheid van hem verwacht mocht worden,<sup>[51]</sup> is er namelijk sprake van een strafuitsluitingsgrond.<sup>[52]</sup>

Ten slotte kan het vertrouwensbeginsel het opleggen van een boete mogelijkwerijs verhinderen. Het standpunt dat de Belastingdienst, door het aangaan van het convenant, (op zijn minst impliciet) het vertrouwen heeft gewekt dat eventuele fouten niet zullen worden beboet als de ondernemer zich aan het convenant houdt, is naar onze mening onder omstandigheden verdedigbaar.

#### 4.3 "Onder HT is elke gemaakte fout extra verwijtbaar"

De conclusie van de vorige paragraaf lijkt te zijn dat een beboetbaar feit onder HT nog slechts kan worden begaan indien de ondernemer (tevens) het convenant schendt. Denk aan het geval waarbij een op eigen houtje in de aangifte ingenomen standpunt achteraf onjuist blijkt, terwijl dat standpunt conform het convenant van tevoren aan de Belastingdienst had moeten worden voorgelegd. Ook denkbaar is dat een aangifte door een falende uitvoering van het interne beheersingssysteem te laat of onjuist wordt ingediend.

De Belastingdienst heeft in de Leidraad HT inderdaad aangegeven dat opzet, bestaan en werking van de fiscale beheersing voor de bepaling van de schuldgradatie een rol spelen. Maar wat betekent een falend intern beheersingssysteem<sup>[53]</sup> precies voor de verwijtbaarheid? Een mogelijke benadering is de volgende. De ondernemer die zich akkoord verklaart met HT, bevindt zich in wezen in een permanente staat van actuele, voortschrijdende controle. Hij is zich daar bovendien terdege van bewust, want er is van tevoren expliciet over gesproken met de Belastingdienst. Nader bewijs van die bewustheid wordt geleverd door de ondertekening van het schriftelijke convenant. Als de ondernemer zich achteraf toch niet aan het convenant blijkt te hebben gehouden, terwijl de aangifte daardoor te laat of onjuist is ingediend, dan valt hem daarvan dus steeds een verwijt te maken. Een verwijt dat bovendien op voorhand ernstiger is dan wanneer de ondernemer onverwacht geconfronteerd zou zijn met verticaal toezicht (een belastingcontrole).

Het voorgaande overziend betekent dat elke fiscale fout die voortvloeit uit schending van het convenant per definitie bestraft kan worden met een vergrijpboete. Vermoedelijk kan zelfs gesteld worden dat dan steeds sprake is van voorwaardelijk opzet. In feite accepteert de ondernemer immers, zodra hij zich niet volledig aan het convenant houdt, willens en wetens de aanmerkelijke kans op een fout in de aangifte.

## 5 Beëindiging convenant

### 5.1 Inleiding

Als een van de partijen vindt dat het vertrouwen zodanig is beschaamd dat (uiteindelijk) het convenant wordt opgezegd, beschadigt dat de relatie en ondergraft het de vertrouwensbasis. In de convenanten is in een dergelijke opzegging voorzien door aan het slot van het convenant de mogelijkheid te bieden om onder vermelding van de redenen een convenant te beëindigen.<sup>[54]</sup>

Een groot nadeel is dat het onmogelijk is om te overzien wat de gevolgen zijn ingeval de belastingplichtige of de Belastingdienst het convenant wil opzeggen omdat het niet is wat hij er van verwacht heeft of er een discussie ontstaat over het 'fair share' dat de onderneming wordt geacht bij te dragen aan de Nederlandse belastingopbrengsten. Leidt dit tot verscherpt toezicht, meer controles en verstoorde verhoudingen?<sup>[55]</sup>

De belastingplichtige zal veelal een simpele, rationele afweging maken tussen de kosten en opbrengsten van een convenant. Het besluit van de Belastingdienst tot beëindigen van een convenantsrelatie dient met

grote zorgvuldigheid te worden omgeven. De daarbij geldende spelregels zijn in het convenant geregeld.<sup>[56]</sup> Reden voor de Belastingdienst om een convenant op te zeggen zijn: “*de gevallen waarin een belastingplichtige zich bedient van fiscaal agressieve structuren en daarin niet (volledig) transparant is. Hierdoor komt de basis aan het convenant te ontvallen*”.<sup>[57]</sup>

## 5.2 Andere contactinspecteur

Binnen HT bestaat er een dubbelrelatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Enerzijds een vrijwillige relatie in het kader van HT waarin sprake is van een vertrouwensrelatie. Anderzijds is er de wettelijke relatie tussen de aanslagregelende inspecteur en de belastingplichtige, welke relatie niet vrijwillig is. Iedere belastingplichtige is immers gelijk voor de wet.<sup>[58]</sup>

Ingeval het convenant HT wordt opgezegd dient telkens te worden beoordeeld of dit ook zou moeten betekenen dat de belastingplichtige een andere contactinspecteur krijgt of zelfs onder een andere vestiging van de Belastingdienst zou moeten komen te vallen.<sup>[59]</sup>

## 5.3 Opzegtermijn

Naar onze mening is het, uitzonderingsgevallen daargelaten, voor de fiscus niet mogelijk om met onmiddellijke ingang een convenant op te zeggen.<sup>[60]</sup> De ondernemer heeft immers tot het moment van opzeggen van het convenant op eigen initiatief vrijwillig informatie verstrekt die, behoudens de verplichtingen ex art. 10a AWR, niet had hoeven te worden verstrekt. Deze informatie, die onder andere op grond van het ‘fair play’-arrest<sup>[61]</sup> niet had mogen worden opgevraagd, kan de fiscus echter wel naar hartenlust benutten.<sup>[62]</sup> Er is hier een parallel met de jurisprudentie over de beëindiging van gewekt vertrouwen: ook bij de beëindiging van een convenant kan een overgangperiode geboden zijn. De belastingplichtige moet er bijvoorbeeld nog enige tijd op kunnen rekenen dat de Belastingdienst de door hem vrijwillig voorgelegde standpunten convenant-conform afdoet.

Het voortzetten van een convenant terwijl het vertrouwen weg is, leidt tot een vreemde spagaat waarvan in de praktijk zal moeten blijken hoe hiermee moet worden omgegaan.

## 6 Conclusie

Jaren nadat HT is ingevoerd, blijkt er nog steeds een aantal formeelrechtelijke haken en ogen aan dit fenomeen te zitten. En dat terwijl HT niet meer weg te denken is uit de fiscaliteit.

Op grond van het convenant wordt de ondernemer bijvoorbeeld verplicht om mogelijke fiscale discussiepunten op voorhand te melden. Afhankelijk van de omstandigheden kan aan een dergelijke melding een verschillende formeelrechtelijke status worden toegekend. Ondanks het convenant gemaakte fouten, en schendingen van het convenant lijken bovendien verrassende gevolgen voor wat betreft de boeteoplegging te hebben. Binnen HT heeft de fiscus daarnaast nog steeds de mogelijkheid om gebruik te maken van verticale instrumenten. HT zou aan kracht winnen ingeval de belastingplichtige de mogelijkheid zou krijgen om voorgenomen rechtshandelingen voor te kunnen leggen aan de belastingrechter.

De kern van het probleem is dat van verschillende aspecten van HT een degelijke uitwerking van de formeelrechtelijke status ontbreekt. Met enige fantasie kunnen veel zaken weliswaar worden ingepast in het huidige systeem van de AWR, maar ook dan blijven er vraagpunten over. Naar onze mening moet de binnen HT toegepaste transparantie evenzeer gelden voor de formeelrechtelijke gevolgen. De heersende onduidelijkheid ondergraaft het voor HT onmisbare vertrouwen.

---

## Voetnoten

### Voetnoten

- [1] Verbonden aan de Tax Controversy Management Group van Deloitte Belastingadviseurs B.V. Daarnaast werkt hij aan de Rijksuniversiteit Groningen aan een proefschrift over bewijslast en bewijsvoering bij de fiscale, bestuurlijke boete.

- [2] Verbonden aan de Tax Controversy Management Group van Deloitte Belastingadviseurs B.V.
- [3] Zie uitgebreider over de formeelrechtelijke aspecten bij het aangaan van HT: E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht', *TFB* 2009/4, L.J.A. Pieterse, 'Horizontaal Toezicht. Enkele historische noties, actuele plaatsbepaling en de rol van de rechter', *TFB* 2008/02 en het themanummer over Horizontaal Toezicht *TFO* 2009 aflevering 101.
- [4] Zie verderop in paragraaf 2.5.
- [5] Bovendien heeft vrijwillige verbetering invloed op een eventuele boete (zie art. 67n AWR jo. par 5 en par 25 BBBB).
- [6] Dat feit is (en blijft dus) beboetbaar en strafbaar: art. 67d (aanslagbelastingen) en art. 69 lid 2 AWR.
- [7] Art. 11 lid 2 AWR.
- [8] Voor de loonheffingen is onder omstandigheden de weg van het correctiebericht of de correctieverplichting voorgeschreven (art. 28a Wet LB). Gaat het om een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting, dan zal de Belastingdienst de melding kunnen aanmerken als een verzoek om herziening (art. 9.5 Wet IB 2001, art. 27 Wet Vpb).
- [9] In verband met de mogelijke boeteoplegging is van belang of een melding kwalificeert als vrijwillige verbetering ex art. 67n AWR jo. par 5 en par 25 BBBB. Het feit dat het convenant de ondernemer verplicht om zich te melden, is naar onze mening irrelevant voor de vraag of er 'vrijwillig' kan worden verbeterd. De wet vereist namelijk slechts dat de onderneming met de nieuwe inlichtingen komt, voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur daarvan op de hoogte is of raakt.
- [10] Art. 6:5 Awb.
- [11] Art. 65 AWR of (voor de inkomstenbelasting) art. 9.6 Wet IB 2001.
- [12] Deze figuur had tot 2012 geen afzonderlijk geregelde juridische status. Zie de daarover in 2007 gestelde Kamervragen: Aanhangsel *Handelingen II* 2006/07, nr. 1325. Sinds 2012 is de suppletieaangifte voor de omzetbelasting geformaliseerd in art. 15 UBOB.
- [13] Dit is (meteen na de hiervoor geciteerde passage over de voorlegplicht) opgenomen in het modelconvenant dat de Belastingdienst hanteert.
- [14] Zie over de toepassing van het vertrouwensbeginsel bijvoorbeeld het op onderdelen gedateerde, maar nog lezenswaardige standaardwerk van R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.
- [15] Art. 7:900 BW.
- [16] Art. 7:902 BW.
- [17] Art. 67d (aanslagbelastingen) en art. 69 lid 2 AWR. Bij de aangiftebelastingen bestaat het risico op een bestuurlijke boete pas bij de correctie op de onjuiste afdracht of voldoening via naheffing, art. 67f AWR.
- [18] Ingeval van een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kan dat pas tegen de afwijzing van het herzieningsverzoek (art. 9.5 Wet IB 2001, art. 27 Wet VpB 1969). De melding door de ondernemer kan ook bij een negatieve afwijking als een verzoek om herziening worden aangemerkt. Betrof het een (afgewezen) verzoek om ambtshalve vermindering dan staat daartegen alleen voor de inkomstenbelasting een rechtsmiddel open (art. 9.6 Wet IB 2001).
- [19] Art. 6:10 Awb. De Belastingdienst heeft weliswaar de mogelijkheid om de eerder gedane melding als bezwaar aan te houden en alsnog in behandeling te nemen, maar is daartoe niet gehouden.
- [20] Art. 10a AWR.
- [21] Het betreft de suppletieaangifte omzetbelasting (art. 15 UBOB), de verklaring geen privégebruik auto, de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto (art. 12bis UBIB 2001 en art. 8 en 9 UBLB) en de zogeheten Edelweiss-route in de schenk- en erfbelasting (art. 10c UB Successiewet 1956).
- [22] Uiteraard slechts in het geval dat deze melding ziet op een of meer van de bedoelde vier regelingen waarvoor de inlichtingenverplichting van art. 10a AWR geldt.
- [23] Zie art. 10a lid 2 AWR: het betreft het tijdstip en de wijze waarop de mededeling moet worden gedaan.
- [24] Als partijen er in niet uitkomen, zou mediation een oplossing kunnen bieden. Zie: Th.W.M.Poolen, 'Horizontaal toezicht; de stand van zaken', in: P.M.C. Dekkers (red.), *De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht*, Deventer: Kluwer 2009. In de handhavingsconvenanten wordt tot op heden echter geen mediationclausule opgenomen.
- [25] Rapport commissie Stevens, Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet,



- [26] Ook over de interpretatie van het convenant zouden conflicten kunnen ontstaan. Onenigheid hierover zou door overleg, mediation en uiteindelijk de civiele rechter opgelost kunnen worden. HT zal aan vertrouwen winnen als daarbij ook wordt vastgelegd welke weg zal worden bewandeld bij conflicten.
- [27] Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO*, 2009/101, p. 16.
- [28] Commissie Stevens, t.a.p., p. 87.
- [29] Een beschikking ex art. 52a AWR kan ook worden afgegeven ingeval naar de mening van de fiscus sprake is van een onvolledige administratie.
- [30] Bijkomend gevolg is dat van omkering en verzwaring van de bewijslast op dit punt evenmin sprake kan zijn.
- [31] Deze civielrechtelijke weg doorkruist het (fiscale) stelsel van de AWR niet. Zie o.a. Hoge Raad 18 september 2009, nr. 08/01490, *BNB* 2010/21 en HR 4 juni 2010, nr. 09/00212, *BNB* 2010/322.
- [32] Tweede Nota van wijziging, *Kamerstukken II* 2008/09, nr. 30 645, nr. 14, p. 11-12. Zie uitgebreider, B.M. van der Sar, 'Rechtsbescherming bij controlehandelingen fiscus – Over uitbreiding van de rechtsbescherming en inperking van de geheimhoudingsplicht', *WPNR* 6924/264.
- [33] Naar onze mening maakt het niet uit of sprake is van een individueel convenant of een convenant met financieel dienstverleners of brancheorganisaties.
- [34] Zie uitgebreider o.a. P.H.M. Simonis, 'Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht', *WFR* 2008/5, S. Kloosterhof en drs. S. Damen, 'Gewaardeerde adviezen', *WFR* 2007/567. en A.J.A.J. Eijsbouts c.s., *Maatschappelijk verantwoord ondernemen. Preadviezen NJV* 2010, 1. Kluwer, 2010.
- [35] R.H. Happé, *Belastingethiek: een kwestie van fair share*, preadvies VBW 2010, par. 1.7, Kluwer Deventer. Happé is van mening dat belastingplichtigen geen constructies zouden moeten toepassen die voor de wetgever, bij het opstellen van de wet, aanleiding zouden zijn geweest om de wet anders te formuleren.
- [36] Zie uitgebreider J.L.M. Gribnau en R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt', *WFR* 2011/154 en *WFR* 2011/190.
- [37] Commissie Stevens, tap p. 93.
- [38] Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/101. Het 'vooruitschuiven' van een discussie past overigens niet binnen het uitgangspunt om in de actualiteit te werken.
- [39] In vergelijkbare zin: Brief van de Minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording van Kamervraag 8), p. 3.
- [40] Vide MvA, Kamerstukken I 2006/07, 30 322, nr. D, p. 3.
- [41] Vergelijk: Advance tax ruling, Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125m, *BNB* 2004/404 en Zekerheid vooraf. Goede trouw jegens verdragspartner, Besluit van 11 augustus 2004, nr. DGB2004/1337m, *BNB* 2004/375 en het Besluit Fiscaal Bestuursrecht, Besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB 2011/1087M, *Stcrt.* 2011, 12570, waarin het huidige beleid, om bij fiscale grensverkenning geen uitspraak te doen, is neergelegd.
- [42] Zie ook L.J.A. Pieterse, Verslag van het symposium 'Belastingrechtspraak in de Actualiteit', gehouden op donderdag 2 februari 2012 te Arnhem, *WFR* 2012/307.
- [43] Rapport Commissie-Hofstra inzake richtige heffing en proefprocedure, *V-N* 1970, no. 17, 20 augustus 1970. In het voorstel van de Commissie wordt de bezwaarfase overgeslagen en rechtstreeks beroep ingesteld bij (destijds) het Gerechtshof. Ook het alternatief van een 'Verklaring voor recht' is het overwegen waard. Zie J.A.Booij, 'Convenanten, de betekenis voor de procespraktijk', *TFB* 2008/03.
- [44] In principe zal aan de voorwaarden voor prorogatie worden voldaan en biedt de bezwaarfase geen toegevoegde waarde.
- [45] HR 10 februari 1988, nr. 23 925, *BNB* 1988/160. Zie uitgebreider P. Meyjes, J. Van Soest, J.W. van den Berge en J.H. van Gelderen, *Fiscaal procesrecht, Fiscale Hand- en Studieboeken* nr. 6, Deventer: Kluwer, vierde druk 1997, p. 24, 126 en 183.
- [46] In dezelfde zin zou een belastingplichtige in een ongelijkwaardige positie kunnen komen ingeval hij op grond van het convenant (nog steeds) een voorlegplicht heeft.
- [47] HR 23 september 2005, nr. 38 810, *BNB* 2006/21. Zie ook F.R. Herreveld, 'Fair play en horizontaal toezicht', *WFR* 2009/23.
- [48] Zie inleiding: samenwerking, transparantie, wederzijds begrip en onderling vertrouwen.

- [49] Naar onze mening zou dat vergaande, negatieve consequenties voor de fiscus moeten hebben.
- [50] Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO), p. 68.
- [51] Vgl. in dit kader de uitleg die de Hoge Raad aan AVAS geeft in bijvoorbeeld HR 15 juni 2007, *V-N* 2007/28.9 ('alle in de gegeven omstandigheden van haar in redelijkheid te vergen zorg heeft betracht').
- [52] Vgl. de gevallen waarin de sanctie van de omkering van de bewijslast onder omstandigheden niet van toepassing was, ondanks schending van de verplichtingen die daartoe aanleiding gaven, bijvoorbeeld in HR 20 oktober 1971, *BNB* 1971/233.
- [53] De Belastingdienst noemt in de Leidraad HT slechte instructies, niet-naleving of gebrekkig intern toezicht op de naleving.
- [54] Commissie Stevens, t.a.p. p. 91 en 92.
- [55] D.G. Barmantlo en F.R. Herreveld, *Taxpayer rights and obligations in the Netherlands, The Confederation Fiscale Europeenne at 50 Years*, 2009.
- [56] De Commissie Stevens (t.a.p. p. 36) geeft aan dat de toekomst moet uitwijzen of en in welke mate individuele handhavingsconvenanten worden opgezegd of aangepast. De Commissie merkt hierbij op dat een aangelegenheid is tussen een individuele belastingplichtige en de Belastingdienst die minder snel in de openbaarheid zal komen, omdat de inspecteur daarbij is gehouden aan zijn geheimhoudingsplicht.
- [57] Brief van de Minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording van Kamervraag 8), p. 3.
- [58] Commissie Stevens, t.a.p. p. 88.
- [59] Om dit mogelijk te maken zou art. 11 lid 1 URB 2003 aangepast moeten worden.
- [60] Volgens de standaardtekst van het individuele convenant is dat overigens wel mogelijk ([http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst\\_individueel\\_convenant\\_dv4111z4ed.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst_individueel_convenant_dv4111z4ed.pdf)).
- [61] Vide onderdeel 3.4.
- [62] Anderzijds kan een parallel worden getrokken met de jurisprudentie over het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs.