



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord

Huiskers, E.A.M.

Citation

Huiskers, E. A. M. (2016). Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord. *Weekblad Fiscaal Recht*, 145(7143), 642-652. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/46707>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/46707>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

WFR 2016/98

HORizontaal BELASTINGTOEZICHT: MEER RECHT OP ANTWOORD

MR. DR. E.A.M. HUISKERS-STOOP¹

1 Inleiding²

Het traditioneel Nederlandse belastingtoezicht kenmerkt zich door een sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst.³ De Belastingdienst beschikt over vergaande publiekrechtelijke bevoegdheden om fiscaal relevante gegevens te verzamelen en, zonodig, af te dwingen.⁴ De Belastingdienst kan om de gegevens vragen, een boekenonderzoek starten of bij verdenking van een strafbaar feit de FIOD inschakelen om gegevens in beslag te laten nemen.

Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en de Belastingdienst de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf.⁵

Bij horizontaal toezicht verschuift het accent van controleren van de belastingaangifte naar het proces waarin de aangifte tot stand komt; het accent verschuift van het eind van de keten van de fiscaal relevante handeling tot de vaststelling van de belastingaanslag, naar het begin.⁶ Een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst zorgt ervoor dat partijen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn; de aandacht van beide partijen richt zich veeleer op het beheersen van fiscale risico's en het voorkomen van fouten, dan op controle achteraf. Omdat fiscale risico's in het vooroverleg worden afgekaart, bevatten convenantaangiften als het goed is geen nieuwe informatie meer⁷; de toetsing is dan ook veelal een formaliteit en de snelle aanslagoplegging zorgt voor actuele zekerheid over de belastingpositie.⁸ Althans, zo zou het moeten zijn.

Horizontaal toezicht past in de politieke trend naar meer eigen verantwoordelijkheid voor burgers en bedrijven die verantwoordelijkheid willen en kunnen dragen; de participatiemaatschappij is gemeengoed geworden.⁹ Horizontaal toezicht past ook in de theoretisch wetenschappelijke trend naar interactieve en responsieve omgang met burgers; maatwerk sluit beter aan bij de belevingswereld van burgers, creëert draagvlak onder betrokkenen en zorgt voor een betere naleving. Ook past horizontaal toezicht in de internationaal maatschappelijke trend, waarin fiscale regelnaleving veeleer de norm is en niet (langer) het ontgaan ervan; fiscale moraliteit wint steeds meer aan terrein.

1 *Universitair docent en onderzoeker bij de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden, Instituut voor Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht.*

2 *Deels ontleend aan E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen', Vakblad Tax Assurance, VTA 2016/1, p. 38-46.*

3 *E.A.M. Huiskers-Stoop, De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015, p. 17, digitale vindplaats: repub.eur.nl, publicatie 79080.*

4 *Art. 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301 (hierna: AWR).*

5 *E.A.M. Huiskers-Stoop & P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: Nederlands Compliance Instituut, Jaarboek Compliance 2012, p. 231.*

6 *Huiskers-Stoop 2015, p. 20.*

7 *Belastingdienst 2008, 'Tax Control Framework – Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', www.belastingdienst.nl, p. 10.*

8 *T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 178.*

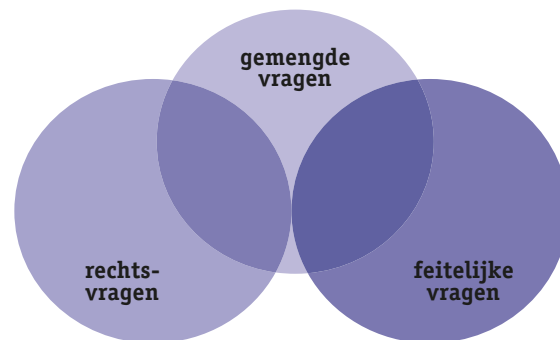
9 *Huiskers-Stoop 2015, p. 437.*

Om voor horizontaal toezicht in aanmerking te komen, moeten belastingplichtigen fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven.¹⁰ Komen partijen tot de conclusie dat ze een horizontaaltoezichtrelatie aan willen gaan, dan bevestigen ze dat door ondertekening van een convenant.¹¹ Het convenant wordt op vrijwillige basis afgesloten.¹² Het convenant bevat uitgangspunten waarin partijen vastleggen dat ze op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie met elkaar zullen samenwerken.¹³ Ook bevat het convenant afspraken. Deze afspraken zijn gericht op de realisering van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen en de actualisering van het proces van belastingheffing.¹⁴ Ik kwalificeer het convenant als een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst.¹⁵ De belangrijkste betekenis daarvan is dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van de convenantverplichtingen die verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht, naar de civiele rechter kunnen om nakoming te eisen en in uitzonderlijke gevallen het vergoeden van schade.¹⁶

2 Probleemstelling en onderzoeksmethode

Zowel onder horizontaal als traditioneel belastingtoezicht kan een belastingplichtige de Belastingdienst vragen stellen over de toepassing van het fiscale recht.¹⁷ Onder het traditionele belastingtoezicht heeft de Belastingdienst zich op grond van gepubliceerd beleid *slechts* verplicht tot het geven van antwoord op voorgelegde *rechtsvragen*.¹⁸ Rechtsvragen zijn vragen over de uitleg van het recht ten aanzien van een bepaald feitencomplex; hoe moet het recht in een bepaalde casus worden uitgelegd? Rechtsvragen, althans de antwoorden daarop, kunnen ook gevolgen hebben voor andere belastingplichtigen; dat wordt *precedentwerking* genoemd. Het gaat om vragen zoals de Hoge Raad die beantwoordt.

Zuivere rechtsvragen komen niet veel voor; veelal hebben vragen deels een feitelijk karakter (gemengde vragen). Voor zover gemengde vragen precedentwerking hebben, behandelt de Belastingdienst ze als rechtsvragen; bij het ontbreken van precedentwerking volgt een individuele – op de feiten van het specifieke geval gerichte – behandeling. Op *feitelijke* vragen – vragen over een bepaald feitencomplex: wat is de casus? – hoeft de Belastingdienst onder traditioneel belastingtoezicht geen antwoord te geven.



Figuur 1: Overzicht rechtsvragen, gemengde en feitelijke vragen

Op grond van het convenant is een aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtige gehouden om ingenomen of in te nemen (*fiscaal*) *relevante standpunten* aan de Belastingdienst voor te leggen.¹⁹ Volgens het convenant gaat het daarbij “om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie”. Het voorleggen van standpunten heeft derhalve niet alleen betrekking op *rechtsvragen* maar ook op *feitelijke vragen*, en zullen veelal een gemengd karakter hebben.

Ik geef enkele voorbeelden van – aan vakliteratuur ontleende – voor te leggen (gemengde) vragen²⁰:

- BV X heeft een vordering op haar dochtermaatschappij afgewaardeerd, omdat deze verliesgevend was, terwijl het op grond van HR 9 mei 2008, nr. 43 849, *BNB* 2008/191 (onzakelijke geldlening) denkbaar is dat de inspecteur de afwaardering niet in aftrek zal toestaan;
- BV X heeft de kosten van een *due diligence*-onderzoek voor de aankoop van een deelneming ten laste van de winst gebracht, omdat op het moment van maken van de kosten nog niet zeker was of de deelneming zou worden aangekocht, terwijl waarschijnlijk is dat de

¹⁰ *Huiskers-Stoop 2015*, p. 18.

¹¹ Zie voor het *Individueel Convenant Horizontaal Toezicht*: www.belastingdienst.nl, zoeken op: standaardtekst individueel convenant.

¹² *Belastingdienst 2008*, TCF, p. 8.

¹³ *Huiskers-Stoop 2015*, par. 5.3.1, p. 136-162.

¹⁴ *Huiskers-Stoop 2015*, par. 5.3.2, p. 162-166.

¹⁵ Art. 6:261 *BW*, *Huiskers-Stoop 2015*, par. 5.5, p. 169-182. Zie tevens E.A.M. *Huiskers-Stoop*, ‘De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak’, *MBB* 2014/11, p. 438-459.

¹⁶ *Huiskers-Stoop 2015*, par. 5.6.2, p. 189-192.

¹⁷ *Huiskers-Stoop 2015*, par. 6.1.2, p. 224-232.

¹⁸ *Besluit Fiscaal Bestuursrecht*, *Besluit van 15 februari 2016*, *Stcrt.* 2016, 9680, par. 2.3 (hierna: *BFB 2016*).

¹⁹ *Individueel Convenant Horizontaal Toezicht*, onder 2.

Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst.

²⁰ *Huiskers-Stoop 2015*, p. 226 onder verwijzing naar P.G.H. Albert, ‘Metatoezicht: belastingadviseur wordt verlengstuk van de Belastingdienst’, *NtFR* 2009/282, par. 2.

kosten door de inspecteur zullen worden aangemerkt als niet-aftrekbare kosten ter zake van de verwerving van een deelneming (art. 13 lid 1 Wet VPB 1969);

- BV X heeft de kosten van de belastingadviseur, minus een aan de werkzaamheden voor de directeur-grootaandeelhouder toegerekend bedrag van € 600, ten laste van de winst gebracht, terwijl de inspecteur de splitsing mogelijk niet juist vindt en naar verwachting een groter deel aan de werkzaamheden voor de directeur-grootaandeelhouder zal willen toerekenen.

De verplichting om vragen voor te leggen gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht; onder traditioneel belastingtoezicht bestaat de verplichting niet.

Onder horizontaal toezicht moeten belastingplichtigen dus meer vragen voorleggen en rijst de vraag of ze ook meer “recht op antwoord” hebben dan onder het traditionele belastingtoezicht. Ook rijst de vraag of aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen een rechtsmiddel kunnen instellen tegen een van de Belastingdienst ontvangen onwettig antwoord op een voorgelegde feitelijke, gemengde dan wel rechtsvraag. En tot slot rijst de vraag hoe in een eventueel rechtstreek kan worden voorzien.

Dat brengt mij tot de volgende probleemstelling:

Hebben aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen meer recht op antwoord dan aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen? Kunnen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een rechtsmiddel instellen tegen een onwettig antwoord van de Belastingdienst op een voorgelegde feitelijke, gemengde dan wel rechtsvraag? En kan de huidige situatie nog worden verbeterd?

Ik beantwoord de probleemstelling aan de hand van voor mijn proefschrift over *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht* gemaakte fiscaal-juridische bronanalyses over de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem en het fiscale uitvoeringsproces.²¹ Voor wat betreft een verbetering van de huidige situatie toets ik aan het doel van actuele belastingheffing onder horizontaal toezicht, de algemene rechtsbeschermingsgedachte van belastingplichtigen, de behoefte aan zekerheid (vooraf) over de belastingpositie en het (proceseconomische) belang om niet onnodig lang in rechtsonzekerheid te verkeren. Om de probleemstelling te beantwoorden maak ik gebruik van relevante fiscale wet- en regelgeving, de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, door de Belastingdienst gepubliceerd beleid, het rapport van de *Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst*

(CHTB), fiscale (hand)boeken evenals wetenschappelijke artikelen en andere vakliteratuur.

3 Het voorleggen van vragen door belastingplichtigen

Onder traditioneel belastingtoezicht is een belastingplichtige niet verplicht om fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen. Onder horizontaal toezicht is een belastingplichtige dat op grond van het convenant wel.

3.1 Het voorleggen van vragen onder traditioneel belastingtoezicht

Voor traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst het stellen van vragen vastgelegd in gepubliceerd beleid. Het *Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) 2016* bepaalt dat belastingplichtigen alleen *rechtsvragen* kunnen voorleggen en omschrijft dat als een individuele vraag²²:

- die in het Belastingdienstbrede toezichtproces opkomt (bijvoorbeeld bij de heffing, inning, controle, het vooroverleg of bij de behandeling van bezwaarschriften); en
- waarop in de wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden; en
- waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (*precedentwerking*) en daarom zou moeten worden opgevat als nieuw beleid.

Onder traditioneel belastingtoezicht kan een belastingplichtige dus rechtsvragen voorleggen en is de Belastingdienst – behoudens uitzonderingen (zie onderdeel 4.1) – gehouden daarop te antwoorden.²³

²² BFB 2016, par. 2.2.

²³ BFB 2016, par. 2.3: “Als de inspecteur wordt geconfronteerd met een rechtsvraag dan legt hij deze (...) voor aan een zogenoemde kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. De inspecteur neemt het standpunt van de kennisgroep over. Deze interne procedure doet niet af aan de exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de tijdige beantwoording van, en het beslissen op, deze rechtsvraag.”

²¹ *Huishouders-Stoep 2015*, hoofdstukken 5 en 6.

Het voorleggen van rechtsvragen moet voldoen aan de volgende eisen²⁴:

- het verzoek moet schriftelijk worden ingediend;
- het moet een omschrijving bevatten van de kwestie waarover het standpunt wordt gevraagd, inclusief de vermelding van fiscaal relevante feiten en omstandigheden; en
- het verzoek moet een duidelijke en eenduidige conclusie bevatten ten aanzien van de fiscale gevolgen van het voorgelegde standpunt.

3.2 Het voorleggen van vragen onder horizontaal toezicht

Het convenant verplicht om fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen. Deze verplichting kent geen publiekrechtelijke wettelijke basis en moet – gelet op mijn kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst – worden uitgelegd naar privaatrechtelijke maatstaven.²⁵ Naast een zuivere taalkundige uitleg van de verplichting is in dat verband ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichting mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten van belang (*Haviltex*).²⁶

Fiscaal relevante standpunten omvatten niet alleen rechtsvragen, maar ook feitelijke en gemengde vragen. Of standpunten relevant zijn wordt bepaald door de aard en financiële omvang van het standpunt, evenals de complexiteit van toepasselijke wet- en regelgeving.²⁷ Bij de aard en financiële omvang gaat het volgens de *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (Leidraad)* om relevantie in kwantitatieve zin. De *Leidraad* legt niet uit wat daaronder moet worden verstaan, maar aanneemelijk is dat het gaat om: voor een onderneming relatief grote investeringen met relatief omvangrijke fiscale

consequenties (zoals omvangrijke fiscale kosten en/of opbrengsten). Bij de complexiteit van wet- en regelgeving gaat het bijvoorbeeld om investeringen ten aanzien waarvan toepasselijke (fiscale) wet- en regelgeving ingewikkeld of onduidelijk is.

Het voorleggen van standpunten moet zo veel mogelijk in de actualiteit gebeuren, maar in elk geval *voor of uiterlijk op het moment* van indienen van de aangifte.²⁸ Het voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten moet – net als onder traditioneel belastingtoezicht – voldoen aan de volgende eisen²⁹:

- het verzoek moet schriftelijk worden ingediend;
- het moet een omschrijving bevatten van de kwestie waarover een antwoord wordt gevraagd, inclusief de vermelding van fiscaal relevante feiten en omstandigheden; en
- het verzoek moet een duidelijke en eenduidige conclusie bevatten ten aanzien van de fiscale gevolgen van het voorgelegde standpunt.

Een belastingplichtige moet bij het voorleggen actief inzicht verschaffen in alle fiscaal relevante feiten en omstandigheden en ook haar eigen visie geven op de rechtsgevolgen.³⁰ De Belastingdienst moet vervolgens – in overleg met belastingplichtige – zoeken naar een oplossing die past binnen van toepassing zijnde fiscale wet- en regelgeving en in overeenstemming is met het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst.³¹ Bij het zoeken naar een oplossing moeten partijen zich inleven in elkaars positie (*wederzijds begrip tonen*) en steeds een zodanige voorstelling van zaken geven (*wederzijds transparant zijn*) dat het overleg niet meer hoeft te omvatten dan de bespreking van zuivere (rechts)vragen, waarna snelle afhandeling mogelijk is.

4 Het geven van antwoord door de Belastingdienst

Onder traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst zich op grond van gepubliceerd beleid verplicht tot het geven van antwoord op voorgelegde rechtsvragen. Onder horizontaal toezicht moet de Belastingdienst op grond van het convenant ook antwoord geven op feitelijke en gemengde vragen.

²⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (hierna: Leidraad)*, p. 37, onder verwijzing naar het format uit de *Richtlijn Vooroverleg en BFB 2011*. Naar ik aanneem doelt de *Leidraad* met de *Richtlijn Vooroverleg op het Besluit van 25 februari 2004, nr. DGB2003/6662M over: Vooroverleg, de behandeling van rechtsvragen en fiscaal uitvoeringsbeleid*. Een bijlage bij dat besluit geeft schematisch weer hoe de Belastingdienst met vragen van belastingplichtigen omgaat. De inhoud van dat besluit is bij besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/265M, *Stert*. 13 april 2011, nr. 6414 opgegaan in het toenmalige *BFB 2011*. Vgl. ook art. 4:2 Awb voor de vereisten van een aanvraag tot het nemen van een beschikking.

²⁵ *Huiskers-Stoop 2015*, p. 183 onder verwijzing naar par. 5.3.2 en 5.3.3.

²⁶ HR 13 maart 1981, NJ 1981/635.

²⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

²⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

²⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37, onder verwijzing naar format *Richtlijn Vooroverleg en BFB 2011*. Zie ook art. 4:2 Awb.

³⁰ *Individueel Convenant Horizontaal Toezicht*, onder 2. *Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst*.

³¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

4.1 Het geven van antwoord onder traditioneel belastingtoezicht

Onder het traditionele belastingtoezicht mag een onderneming verwachten dat aan de Belastingdienst voorgelegde rechtsvragen worden beantwoord. Uitzonderingen daarop vormen door de Belastingdienst aangemerkte situaties van *fiscale grensverkenning* of wegens *strijd met de goede trouw aan internationale betrekkingen*.³² In die gevallen geeft de Belastingdienst *geen* antwoord. Onder fiscale grensverkenning verstaat de Belastingdienst de situatie waarin de inspecteur een standpunt inneemt, de vragensteller zich hierin niet kan vinden en vervolgens de casus door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar probeert te presenteren. Onder strijd met de goede trouw aan internationale betrekkingen, verstaat de Belastingdienst de situatie waarin de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner of een ander internationaal belang wordt geschaad als de gevolgen van een voorgenomen rechtshandeling zouden intreden (zoals bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering).

Wanneer het bereiken van belastingbesparing de enige dan wel doorslaggevende reden is voor een voorgenomen handeling, die handeling buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële betekenis heeft en doel en strekking van de wet of een verdrag zouden worden miskend als de door belastingplichtige gewenste rechtstoepassing wordt gevolgd (*fraus legis*), hoeft de Belastingdienst geen antwoord te geven.³³

Een binnengekomen rechtsvraag legt de inspecteur van de Belastingdienst voor aan de *kennisgroep* op het gebied van een bepaalde rechtstoepassing, zoals de vennootschapsbelasting, omzetbelasting enz. Ondanks verplichte voorlegging aan de kennisgroep, blijft de inspecteur verantwoordelijk voor het tijdig beantwoorden van de vraag. Het *BFB* legt niet (meer) uit wat onder tijdig moet worden verstaan. In het tot *BFB 2011* geldende beleid uit 2004 wordt onder *tijdig* verstaan³⁴:

- Indien de rechtsvraag opkomt bij de behandeling van de aangifte (heffing of controle) of in de bezwaarfase, dan moet de vraag worden behandeld binnen de voor die behandeling geldende termijn (uit de AWR en/of Algemene wet bestuursrecht³⁵).

³² BFB 2016, par. 4.1.

³³ BFB 2016, par. 3.3, onder c. Op grond van BFB 2015 (Besluit van 7 januari 2015, Stcrt. 2015, 959) gaf de Belastingdienst nog een afwijzend antwoord.

³⁴ Besluit van 25 februari 2004 (Vooroverleg, de behandeling van rechtsvragen en fiscaal uitvoeringsbeleid), nr. DGB2003/6662M.

³⁵ Wet van 4 juni 1992, houdende algemene regels van bestuursrecht, Stb. 1992, 315, laatstelijk gewijzigd op 2 december 2015, Stcrt. 2015, 44577 (hierna: Awb).

- Indien de rechtsvraag opkomt tijdens een vooroverleg, is de inspecteur verantwoordelijk voor een doorlooptijd in overeenstemming met afdeling 4.1.3 Awb (*Beslistermijn*, art. 4:13 Awb e.v.).

Deze uitleg van tijdig lijkt nog steeds relevant, althans ik heb geen reden om aan te nemen dat de uitvoeringspraktijk op dit punt gewijzigd zou zijn.

Het door de inspecteur van de kennisgroep ontvangen bindende antwoord leidt tot een standpuntbepaling over de wijze waarop het fiscale recht in het specifieke geval moet worden toegepast.³⁶ Mag een belastingplichtige redelijkerwijs aannemen dat de Belastingdienst een weloverwogen standpunt heeft ingenomen, dan geniet hij een in rechte te beschermen vertrouwen op nakoming van de gedane *toezegging*.³⁷ Van een toezegging is sprake als een belastingplichtige de Belastingdienst alle fiscaal relevante informatie heeft verschaft, die informatie juist is en de beslissing van de Belastingdienst niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing, dat belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming mag rekenen.³⁸

De Belastingdienst kan het antwoord op een voorgelegde vraag vastleggen in een vaststellingsovereenkomst³⁹ of in een schriftelijke beslissing. Wordt het antwoord vastgelegd in een schriftelijke beslissing en mag belastingplichtige redelijkerwijs aannemen dat de Belastingdienst een weloverwogen standpunt heeft ingenomen, dan geniet belastingplichtige een in rechte te beschermen vertrouwen op nakoming. De toezegging is gericht op rechtsgevolg (belastingplichtige mag vertrouwen) en kwalificeert daarmee als beschikking in de zin van art. 1:3 lid 2 Awb; de beslissing voldoet aan het *materiële* beschikkingenbegrip.

Art. 4:13 Awb bepaalt dat een beschikking *op aanvraag* – ook bij fiscale aanvragen⁴⁰ – dient te worden gegeven binnen de bij wettelijk voorschrift bepaalde termijn of bij het ontbreken daarvan, binnen een redelijke termijn na ontvangst van de aanvraag. Deze redelijke beslistermijn is in ieder geval verstreken wanneer een bestuurs-

³⁶ BFB 2016, par. 3.

³⁷ HR 13 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4179, BNB 1990/119 en HR 17 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2996, BNB 2003/188.

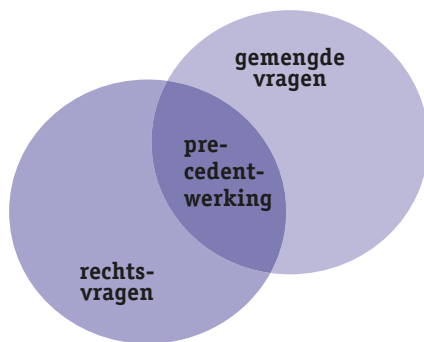
³⁸ HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, BNB 1979/311.

³⁹ Art. 7:900 BW.

⁴⁰ Zie De Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 22. Uitzonderingen zijn mogelijk, zoals bijvoorbeeld bij de aanslagtermijn: de AWR merkt de indiening van een aangifte niet aan als aanvraag in de zin van de Awb en past een afwijkende beslistermijn toe (art. 11 lid 3 jo. art. 8 lid 3 AWR).

orgaan niet binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag een beschikking heeft gegeven, noch een vertragingmededeling heeft gedaan wanneer de beschikking dan kan worden verwacht (lid 2). Wel moet er sprake zijn van een aanvraag; daarvoor moet het verzoek gericht zijn op *rechtsgevolg*.⁴¹ Bij in te nemen standpunten of voorgenomen rechtshandelingen is het nog maar de vraag of daarvan sprake is.

Anders dan het *open stelsel* van bezwaar en beroep in het algemene bestuursrecht – waarbij tegen veel overheidsbeslissingen bezwaar of beroep kan worden ingesteld⁴² – maakt het *gesloten stelsel* in het belastingrecht het instellen van bezwaar of beroep alleen mogelijk wanneer de AWR of een afzonderlijke heffingswet daarin voorziet⁴³; de beslissing moet dan “bij voor bezwaar vatbare beschikking” gegeven worden. Het geven van een antwoord op een voorgelegde rechtsvraag wordt echter *niet* in de belastingwetgeving als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, waardoor bezwaar en beroep bij de belastingrechter tegen de beslissing als zodanig niet mogelijk is; de beslissing voldoet niet aan het *formele* beschikkingenbegrip.⁴⁴ De kwalificatie als *materiële* beschikking heeft voor het belastingrecht dan ook slechts beperkte betekenis.



Figuur 2 Traditioneel belastingtoezicht: antwoord op rechtsvragen en gemengde vragen met precedentwerking

4.2 Het geven van antwoord onder horizontaal toezicht

Onder horizontaal toezicht zijn de klantcoördinator (het aanspreekpunt bij de Belastingdienst voor de onderneming) en de middelspecialist (de inspecteur die een bepaalde belasting behandelt) gezamenlijk verantwoordelijk voor het geven van antwoord op een voorgelegde vraag.⁴⁵ Het convenant geeft geen beantwoordingstermijn. De Belastingdienst zegt echter in de *Leidraad* toe *zo snel mogelijk* te zullen antwoorden.⁴⁶ Volgens de *Leidraad* heeft de Belastingdienst tot aan het moment van indienen van de aangifte de tijd om zijn *visie op de rechtsgevolgen* te geven.⁴⁷ Dat lijkt wat aan de late kant. Naar een redelijke uitleg van de aanvullende convenantverplichting mag belastingplichtige onder horizontaal toezicht mijns inziens verwachten dat de Belastingdienst het geven van antwoord niet onnodig uitstelt.

De beantwoording van *rechtsvragen* (waaronder het beantwoorden van gemengde vragen met precedentwerking) heeft een publiekrechtelijke basis (het BFB) en moet derhalve worden uitgelegd naar reguliere regels van fiscaal bestuursrecht: oftewel naar de regels van traditioneel belastingtoezicht.⁴⁸ Voor zover het antwoord op een voorgelegde vraag kan worden aangemerkt als een beschikking op aanvraag, geldt de redelijke beslistermijn van art. 4:13 Awb. Gegeven het *zwaarwegende belang* van de beantwoording van rechtsvragen (in verband met de daaruit voortvloeiende precedentwerking), valt onder horizontaal toezicht niet te verwachten dat de Belastingdienst (veel) sneller antwoord zal geven, dan onder het traditionele belastingtoezicht.

Voor de beantwoording van *feitelijke vragen* (en het beantwoorden van gemengde vragen zonder precedentwerking) bestaat geen publiekrechtelijke basis, waardoor het beantwoorden – gelet op de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst – naar *privaatrechtelijke maatstaven* moet worden uitgelegd. De beantwoordingstermijn hangt in dat geval af van de omstandigheden.⁴⁹ Dat betekent dat de Belastingdienst de ene keer meer tijd heeft om antwoord te geven en een andere keer alles in het werk zal moeten stellen om snel te antwoorden. Het niet of te laat geven van antwoord op een feitelijke vraag (en gemengde vragen zonder precedentwerking), levert niet-nakoming op van de

41 Art. 1:3 lid 3 Awb.

42 Art. 8:1 jo. art. 7:1 Awb.

43 Art. 26 AWR.

44 Vgl. R.H. Happé, ‘Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet’, WFR 2010/1456, par. 4: “(...) als een inspecteur geen antwoord wenst te geven op een hem voorgelegde rechtsvraag met betrekking tot voorgenomen rechtshandelingen, (kan, EHS) de belastingplichtige zich niet tot de belastingrechter (...) wenden vanwege het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht. Er is immers geen voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van art. 26 AWR.”

45 *Huiskers-Stoop 2015*, par. 6.1.4.2 onder verwijzing naar *Belastingdienst 2013, Leidraad*, p. 39.

46 *Belastingdienst 2013, Leidraad*, p. 7.

47 *Belastingdienst 2013, Leidraad*, p. 36.

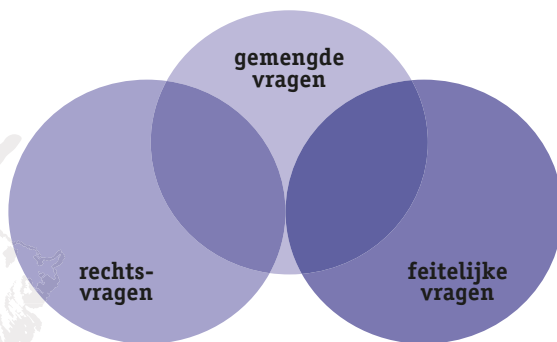
48 *Huiskers-Stoop 2015*, par. 5.6.1.1, p. 183.

49 HR 13 maart 1981, NJ 1981/635 (*Haviltex*).

convenantverplichting om dat wel te doen.⁵⁰ De onderneming kan zich in dat geval tot de civiele rechter wenden om alsnog antwoord te krijgen.⁵¹ Bij voldoende spoedeisend belang kan dat ook in kort geding.⁵²

Het antwoord op een voorgelegde vraag moet volgens de *Leidraad* schriftelijk worden vastgelegd.⁵³ De vorm waarin dat moet gebeuren, laat de *Leidraad* vrij. Wel houdt de *Leidraad* er rekening mee dat grote belangen worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst of afzonderlijke brief en kleine belangen in een besprekingsverslag of ander schriftelijk document. De *Leidraad* geeft echter geen specificatie van wat onder grote dan wel kleine belangen moet worden verstaan. Ik veronderstel dat fiscale belangen van relatief grote dan wel kleine financiële omvang of relatief grote dan wel kleine – beperkte – fiscale complexiteit worden bedoeld.⁵⁴

Voor zover het schriftelijke antwoord op een voorgelegde vraag kan worden aangemerkt als een *toezegging*, is er voldaan aan de vereisten voor een *materiële* beschikking.⁵⁵ De beslissing wordt echter niet als zodanig in de belastingwetgeving als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, waardoor het instellen van fiscaal bezwaar en beroep niet mogelijk is; de beslissing voldoet niet aan het *formele* beschikkingenbegrip.



Figuur 3 Horizontaal toezicht: antwoord op rechtsvragen, gemengde en feitelijke vragen

5 Meer recht op antwoord

Onder horizontaal toezicht ligt de lat voor *transparantie* ten aanzien van over en weer te verstrekken informatie

⁵⁰ *Huisers-Stoop 2015*, par. 6.1.4.2, p. 240.

⁵¹ Art. 78 *Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering*, Wet van 1 oktober 1838, Stb. 1838,12, zoals laatstelijk gewijzigd 25 november 2015, Stb. 2015, 464 (hierna: Rv).

⁵² Art. 254 Rv.

⁵³ *Belastingdienst 2013, Leidraad*, p. 37.

⁵⁴ *Belastingdienst 2013, Leidraad*, p. 36.

⁵⁵ Art. 1:3 lid 2 Awb.

hooger dan onder het traditionele belastingtoezicht.⁵⁶ Zowel van de onderneming als van de Belastingdienst mag op grond van het convenant worden verwacht dat ze ruimhartiger omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante gegevens. Waar de onderneming onder traditioneel belastingtoezicht nog de vrije keuze heeft om een rechtsvraag voor te leggen, is de aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming daartoe verplicht. Door de aanvullende verplichting om ook feitelijke en gemengde vragen voor te leggen, krijgt de publiekrechtelijke bevoegdheid van de Belastingdienst om informatie te vergaren een ruimere werking; de Belastingdienst kan meer informatie verzamelen.

“Ruimhartiger omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante gegevens”

Ook treedt er onder horizontaal toezicht een *verschuiving* op in de onderzoeksplicht van de Belastingdienst en de meewerkplicht van de onderneming. Op grond van het traditionele belastingtoezicht heeft de Belastingdienst een onderzoeksplicht. Deze plicht is niet wettelijk geregeld, maar valt af te leiden uit de leer van het ambtelijk verzuim bij navordering⁵⁷ en de omkering van de bewijslast bij een tekortschieting in de meewerkplicht.⁵⁸ De onderneming heeft een meewerkplicht en is gehouden medewerking te verlenen en inlichtingen te verstrekken ten behoeve van een juiste belastingheffing.⁵⁹ Naar mijn mening houden de onderzoeksplicht van de Belastingdienst en de meewerkplicht van de onderneming elkaar in balans; neemt de meewerkplicht toe, dan neemt de onderzoeksplicht af en *vice versa*. Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

⁵⁶ *Huisers-Stoop 2015*, par. 5.6.1.2, p. 183-189.

⁵⁷ *Uitgangspunt is dat een ambtelijk verzuim niet door navordering kan worden hersteld. A contrario volgt hieruit een onderzoeksplicht voor de Belastingdienst. Zie HR 7 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB3465, V-N 2007/58.14, FED 2008/15, r.o. 3.4. In de praktijk zijn enkele nuanceringen ontstaan, zoals in het geval van een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare schrijf- en tikfout of daarmee gelijk te stellen vergissingen door de Belastingdienst (inmiddels opgenomen in art. 16 lid 2 onderdeel c AWR).*

⁵⁸ Art. 25 lid 3 AWR.

⁵⁹ Art. 47 AWR.

Ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht neemt de meewerkplicht van belastingplichtigen naar mijn mening *toe* en de onderzoeksplicht van de Belastingdienst *af*. Dat volgt uit de volgende twee – het traditionele belastingtoezicht aanvullende – convenantverplichtingen.

1. Het *niveau* van het fiscale beheersingssysteem ligt bij aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *hoger* dan bij aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen.⁶⁰ Hierdoor moeten aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen (indien nodig) extra fiscale beheersingsmaatregelen treffen. Die extra maatregelen maken deel uit van de administratie van de onderneming en geven als gevolg daarvan een *ruimere werking* aan het inzagerecht van de Belastingdienst en de meewerkplicht van de onderneming.
2. Aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zijn *uit eigen beweging* verplicht om ingenomen of in te nemen standpunten – onder verschaffing van alle relevante feiten en omstandigheden evenals een eigen visie op de rechtsgevolgen – aan de Belastingdienst voor te leggen.⁶¹ Hierdoor neemt de meewerkplicht *toe*.

Daarnaast moeten aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen de convenantverplichtingen *zo snel en zo spoedig mogelijk* uitvoeren, waardoor de meewerkplicht niet alleen is toegenomen, maar er ook eerder aan moet worden voldaan. En bovendien mag de Belastingdienst op grond van het convenant meer vertrouwen op de *juistheid* van de verstrekte informatie, zodat ook de controleplicht op juistheid van de informatie afneemt.

Als gevolg van de verschuiving in de onderzoeks- en meewerkplicht, is er onder horizontaal toezicht ook *meer ruimte* voor navordering.⁶² Allereerst doordat ondernemingen op grond van het convenant gehouden zijn om zelf ontdekte fouten in de belastingaangifte aan de Belastingdienst te melden en de Belastingdienst die informatie – behoudens in het geval van een ambtelijk verzuim – mag gebruiken om na te vorderen. En daarnaast omdat de afname van de onderzoeksplicht de kans op een – aan navordering in de weg staand – ambtelijk verzuim verkleint. Hierdoor kan er onder horizontaal toezicht *eerder* sprake zijn van een nieuw feit.⁶³ En hoewel de *bevoegdheid* om fiscale boetes op te leggen onder horizontaal toezicht niet anders is dan onder tra-

ditioneel belastingtoezicht⁶⁴, – wat naar mijn mening onverlet laat dat de *verwijtbaarheid bepalende factoren* voor de beoordeling van de hoogte van de boete onder beide toezichtvormen kunnen verschillen⁶⁵ – zou er technisch gezien – mits ook aan de overige vereisten voor boeteoplegging is voldaan – ook *eerder* een boete kunnen worden opgelegd dan onder het traditionele belastingtoezicht.⁶⁶

Door de aanvullende privaatrechtelijke convenantverplichting om fiscaal transparanter te zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht, moeten belastingplichtigen niet alleen *meer* informatie verstrekken, maar ook *snel* en moet de Belastingdienst op *meer* vragen antwoord geven, waardoor belastingplichtigen onder horizontaal toezicht ook *meer recht op antwoord* hebben dan onder het traditionele belastingtoezicht.

6 Een rechtsmiddel tegen een onwettig antwoord

Wanneer een aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtige een *onwettig* antwoord krijgt op een aan de Belastingdienst voorgelegde feitelijke, gemengde dan wel rechtsvraag, rijst de vraag of belastingplichtige tegen dit antwoord een rechtsmiddel kan instellen. Deze vraag behandel ik aan de hand van een casus.⁶⁷

Casus:

Aan horizontaal toezicht onderworpen BV X heeft een fiscaal relevant standpunt voorgelegd – feitelijke, gemengde of rechtsvraag – maar kan zich niet vinden in de visie op de rechtsgevolgen van de Belastingdienst.

64 *Huiskers-Stoop 2015, par. 6.6.2, p. 275*: “Aan het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel kan niet door middel van een privaatrechtelijke overeenkomst worden getornd (art. 16 GW); een fiscale boete moet gebaseerd zijn op een formeel wettelijke grondslag (de boetebepalingen uit de AWR).”

65 *Huiskers-Stoop 2015, par. 6.6.2, p. 276*: “Voor de beoordeling van de hoogte van de boete is onder beide toezichtvormen de verwijtbaarheid van het gedrag van belastingplichtigen bepalend. De verwijtbaarheid bepalende factoren kunnen echter onder horizontaal toezicht anders zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht; het bijvoorbeeld opzettelijk niet-melden van een (fiscaal) relevant standpunt waardoor de definitieve aanslag naar een te laag bedrag wordt vastgesteld, is onder horizontaal toezicht wel verwijtbaar maar onder traditioneel belastingtoezicht niet. (...) waardoor de onderworpenheid aan horizontaal toezicht toch betekenis kan krijgen voor de hoogte van de boete.”

66 *Huiskers-Stoop 2015, par. 6.6.2.1, p. 275*.

67 *Vgl. Huiskers-Stoop 2015, par. 6.1.4.2.2, p. 245/246*.

60 *Huiskers-Stoop 2015, par. 5.3.2.1, p. 163/164*.

61 *Huiskers-Stoop 2015, par. 5.3.2.3, p. 164/165*.

62 *Huiskers-Stoop 2015, par. 6.5.2.1, p. 269/271*.

63 Art. 16 lid 1 AWR.

Vraag 1:

Kan BV X bezwaar instellen tegen de onwelgevallige visie op het voorgelegde standpunt?

Antwoord:

De visie op een voorgelegd standpunt – zowel op feitelijke, gemengde als op rechtsvragen – is niet in de AWR of een andere heffingswet als voor bezwaar vatbare beschikking opgenomen, zodat tegen de *beslissing als zodanig* geen bezwaar kan worden ingesteld.⁶⁸

Mogelijk schrijft echter een afzonderlijke materiële heffingswet – zoals de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of de Wet inkomstenbelasting 2001 – voor dat de Belastingdienst *in het specifieke geval* bij voor bezwaar vatbare beschikking moet beslissen. Bijvoorbeeld op het verzoek van een belastingplichtige die zekerheid wenst over de vraag of er sprake is van een aandelenfusie⁶⁹, of dat bepaalde verliezen verrekenbaar zijn⁷⁰ of dat er een recht is op teruggaaf van omzetbelasting.⁷¹ In de specifieke gevallen kan op grond van reguliere fiscale wet- en regelgeving tegen het onwelgevallige antwoord bezwaar worden ingesteld. Voor zover het antwoord niet onder een afzonderlijke voor bezwaar vatbare beschikking te scharen valt, staat er geen rechtstreekse bezwaarmogelijkheid open.

Voor zover BV X een voorgenomen rechtshandeling – ter zake waarvan de Belastingdienst een visie op de rechtsgevolgen heeft gegeven – heeft *uitgevoerd* en de rechtsgevolgen daarvan *in de definitieve aanslag* tot uitdrukking komen, kan BV X bezwaar tegen de aanslag instellen. Dat is echter niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht. Voor zover de door BV X voorgenomen rechtshandeling echter *niet is uitgevoerd*, wordt aan het instellen van bezwaar niet toegekomen.

Om de (rechterlijke) beoordeling van de *aanslag* waarin de rechtsgevolgen tot uitdrukking komen te versnellen, kunnen BV X en de Belastingdienst onder horizontaal toezicht een situatie van *agree to disagree* voor het instellen van *beroep bij de belastingrechter* afspreken.⁷² BV X en de Belastingdienst spreken dan af het voor wat betreft de visie niet met elkaar eens te zijn en de zaak – na eventueel bezwaar – voor te leggen aan de belas-

tingrechter.⁷³ Er zijn twee manieren om dat te doen: 3. BV X doet in afwijking van de visie van de Belastingdienst aangifte en stelt bezwaar en vervolgens beroep in tegen de in afwijking van de aangifte opgelegde belastingaanslag; of 4. BV X doet in overeenstemming met de visie van de Belastingdienst aangifte en stelt bezwaar en vervolgens beroep in tegen de in overeenstemming met de aangifte opgelegde belastingaanslag.

In het eerste geval zou BV X onder traditioneel belastingtoezicht het verwijt kunnen treffen opzettelijk onjuist aangifte te doen, wat zou kunnen resulteren in de oplegging van een vergrijpboete.⁷⁴ Onder horizontaal toezicht lijkt een boete niet aan de orde: voor zover BV X al opzettelijk onjuist aangifte zou willen doen, is de Belastingdienst daarvan al vóór de indiening op de hoogte en vormt de aangifte naar mijn mening een ondeugdelijk middel in een streven naar belastingontduiking.

In het tweede geval is het toegestaan dat belastingplichtige in bezwaar een van de aangifte afwijkend standpunt inneemt. De “argumentenfuik” van het algemene bestuursrecht⁷⁵, waarbij belanghebbende standpunten zo vroeg mogelijk in de procedure moet inbrengen en gaandeweg een bezwaar- of beroepsprocedure steeds meer risico loopt dat de bestuursrechter standpunten niet in de beoordeling meeneemt – omdat deze eerder ingebracht hadden kunnen worden – geldt niet voor het belastingrecht.⁷⁶ In het belastingrecht vormt de belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking het *object van geschil* en beoordeelt de belastingrechter in zijn streven naar *materiële waarheidsvinding* de juistheid daarvan, terwijl gedurende het gehele traject tot en met cassatie nieuwe argumenten kunnen worden aangevoerd.⁷⁷

⁷³ De publiekrechtelijke weg kan voor zover geen discussie bestaat over de feiten verder worden versneld, door na beroep bij de rechtbank het hoger beroep over te slaan en sprongcassatie in te stellen bij de Hoge Raad (art. 28, lid 3, AWR). Ook kunnen diverse termijnen worden ingekort door de rechter te verzoeken om een versnelde behandeling overeenkomstig art. 8:52 Awb.

⁷⁴ O.g.v. art. 67d AWR (aanslagbelastingen) of art. 67f AWR (aangiftebelastingen).

⁷⁵ Art. 6:13 Awb.

⁷⁶ P. de With & G.J.M.E. de Bont, ‘Rechten en plichten in beroep’, TFO 2006/88, par. 3: “Dit betekent naar onze mening dat voor fiscale geschillen blijft gelden dat de beroepsfase een nieuwe start inhoudt die qua processuele insteek losstaat van de bezwaarfase.”

⁷⁷ M.C.D. Embregts, *Hoger beroep in het belastingrecht*. Preadvies, Deventer: Kluwer 2004, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, no. 222, p. 30/31.

⁶⁸ Vgl. Happé 2010, par. 4.

⁶⁹ Art. 3.55 lid 7 Wet IB 2001.

⁷⁰ Art. 20 Wet VPB 1969.

⁷¹ Art. 31 Wet OB 1968.

⁷² Belastingdienst 2013, Leidraad, p. 39.

Vraag 2:

Kan BV X zich voor het onwelgevallige antwoord op het voorgelegde standpunt – feitelijke, gemengde of rechtsvraag – wenden tot de civiele rechter?

Antwoord:

Een onwelgevallig antwoord op een *feitelijke vraag* (dan wel het antwoord op een gemengde vraag zonder precedentwerking) levert *geen* niet-nakoming van de conventantverplichting op, zodat BV X zich niet kan wenden tot de civiele rechter; de Belastingdienst is gelet op het convenant niet gehouden om een antwoord te geven dat bevalt.⁷⁸

Een onwelgevallig antwoord op een *rechtsvraag* (waaronder het antwoord op een gemengde vraag met precedentwerking) is niet in fiscale wetgeving als voor bezwaar vatbaar opgenomen, zodat de publiekrechtelijke weg van bezwaar en beroep niet openstaat. De civiele weg staat evenmin open, omdat de Belastingdienst niet gehouden is een welgevallig antwoord te geven.

Er staat de onderneming derhalve – anders dan de omslachtige publiekrechtelijke weg van bezwaar en beroep tegen de definitieve aanslag waarin de rechtsgevolgen van een door de Belastingdienst gegeven visie op een voorgelegd standpunt eventueel tot uitdrukking komen – *geen rechtstreeks middel* ter beschikking om op te komen tegen een door de Belastingdienst gegeven onwelgevallig antwoord op een voorgelegde feitelijke, gemengde dan wel rechtsvraag.

7 Een *agree to disagree*-bezwaarmogelijkheid tegen standpuntbepalingen van de Belastingdienst

In een streven naar actuele belastingheffing, zoals onder horizontaal toezicht, vind ik het wenselijk dat het antwoord van de Belastingdienst op een voorgelegde vraag, zowel bij rechtsvragen als bij gemengde of feitelijke vragen, bij *voor bezwaar vatbare beschikking* wordt vastgesteld.⁷⁹ Van mogelijke oplossingen die in het naar mijn mening aanwezige rechtstekort kunnen voorzien, past de invoering van een voor bezwaar vatbare beschikking het beste in de actualiseringsgedachte van horizontaal toezicht, geeft het invulling aan de ontbrekende rechtsbescherming voor belastingplichtigen,

komt het tegemoet aan de behoefte aan zekerheid (vooraf) over de belastingpositie en doet het recht aan het (proceconomische) belang om niet onnodig lang in rechtsonzekerheid te verkeren.

Het inkorten van de publiekrechtelijke weg om niet eerst de definitieve aanslag waarin het antwoord op een voorgelegde vraag eventueel tot uitdrukking komt te hoeven afwachten, biedt zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst *sneller* en dus *meer zekerheid* over de belastingpositie. Ook hoeven belastingplichtigen hun standpunten niet eerst uit te voeren om de gewenste rechtszekerheid te krijgen. Vragen over *voorgenomen* rechtshandelingen moeten echter wel enige reële betekenis hebben en niet slechts hypothetisch zijn.⁸⁰

Het bij voor bezwaar vatbare beschikking geven van antwoord op voorgelegde vragen zou – in het licht van een gelijke behandeling – moeten gelden voor *zowel traditioneel als horizontaal belastingtoezicht*.⁸¹ De mogelijkheid tot bezwaar zou – om capaciteitsredenen – kunnen worden *beperkt* tot situaties waarin belastingplichtigen en de Belastingdienst daartoe in samenspraak beslissen (*agree to disagree*). Daartoe acht ik voldoende dat partijen in overleg vaststellen dat de duiding van feiten of wetsinterpretatie hen verdeeld houdt en een voortvarende heroverweging van het standpunt van de Belastingdienst invulling kan geven aan de ontstane rechtsonzekerheid. Vervolgens is het aan de Belastingdienst om het standpunt bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen.

De op wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip gebaseerde relatie onder horizontaal toezicht, zal er naar mijn verwachting toe leiden dat partijen eerder in samenspraak zullen besluiten om een standpuntbepaling bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen, dan bij de veelal afstandelijkere relatie onder het traditionele belastingtoezicht. Een *agree to disagree*-bezwaarmogelijkheid tegen standpuntbepalingen van de Belastingdienst zal mijns inziens helpen om sneller en meer zekerheid te krijgen over de fiscale consequenties van (voorgenomen) activiteiten, aankopen en investeringen en draagt daarmee bij aan de behoefte van zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst aan meer zekerheid over de belastingpositie.

Hoewel het eerst doorlopen van de bezwaarfase ook in dit geval bestuursrechtelijke hoofdregel zal zijn, kun-

⁷⁸ *Individueel Convenant Horizontaal Toezicht, onder 2.*

Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst: "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."

⁷⁹ *Huisers-Stoop 2015, par. 6.1.4.2, p. 246.*

⁸⁰ *Zie Happé 2010: de grens zou kunnen worden gelegd bij toekomstige aangelegenheden die een zekere noodzakelijkheid of onvermijdelijkheid in zich hebben en aangelegenheden waarbij daarvan niet of onvoldoende sprake is (par. 7.5, Ontvankelijkheid).*

⁸¹ *Huisers-Stoop 2015, par. 6.1.4.2, p. 247.*

nen belastingplichtige en de Belastingdienst – net als onder traditioneel belastingtoezicht – na een uitputten-de gedachtewisseling waaraan de behandeling in bezwaar weinig of niets meer kan toevoegen, beslissen de bezwaarfase over te slaan en rechtstreeks (en eventueel versneld) beroep bij de rechtbank in te stellen.⁸² Na het beroep bij de rechtbank kan eventueel – voor zover geen discussie (meer) over de feiten bestaat – ook het hoger beroep worden overgeslagen en net als onder traditioneel belastingtoezicht rechtstreeks cassatie bij de Hoge Raad worden ingesteld.⁸³

Ik wijs in dit verband nog op het *Rapport van de Commissie Hoge Raad: 100 jaar belastingrechtspraak over De Belastingkamer van de Hoge Raad. Verleden, heden en toekomst – een verkenning*.⁸⁴ In dit rapport stelt de commissie voor – na een uiteenzetting van de belangrijkste voorstellen die in het verleden voor de invoering van een dergelijk instrument zijn gedaan – om het antwoord van de Belastingdienst op voorgelegde *rechtsvragen* over reeds verrichte of concreet voorgenomen handelingen of transacties bij voor “cassatie” vatbare beschikking vast te stellen.⁸⁵

Deze voor cassatie vatbare beschikking biedt weliswaar uitkomst voor onwelgevallige antwoorden op voorgelegde rechtsvragen (waaronder gemengde vragen met precedentwerking), maar de antwoorden op *feitelijke vragen* dan wel *gemengde vragen zonder precedentwerking* komen gelet op hun niet voor cassatie vatbare aard aan deze rechterlijke toetsing niet toe. Ik meen dat ook het

onwelgevallige antwoord op een onder horizontaal toezicht *verplicht* door ondernemingen voor te leggen *feitelijke of gemengde vraag* door de (lagere) belastingrechter moet kunnen worden getoetst.

8 Conclusie

Aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen moeten meer vragen aan de Belastingdienst voorleggen dan hun aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen evenknie; onder traditioneel belastingtoezicht bestaat de verplichting tot het voorleggen van vragen niet. Onder horizontaal toezicht moet de Belastingdienst gelet op het convenant ook op meer vragen antwoord geven; aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen hebben derhalve *meer recht op antwoord*.

Anders dan de omslachtige publiekrechtelijke weg van bezwaar en beroep tegen de definitieve aanslag waarin de rechtsgevolgen van een door de Belastingdienst gegeven antwoord op een voorgelegde vraag eventueel tot uitdrukking komen, kunnen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *geen rechtstreeks middel* instellen tegen een door de Belastingdienst gegeven onwelgevallig antwoord op een voorgelegde feitelijke, gemengde dan wel rechtsvraag.

In een streven naar actuele belastingheffing vind ik het wenselijk dat het antwoord op een voorgelegde feitelijke, gemengde dan wel rechtsvraag, zowel onder horizontaal als traditioneel belastingtoezicht, in samenspraak tussen belastingplichtige en de Belastingdienst bij voor bezwaar vatbare beschikking moet kunnen worden vastgesteld. Een *agree to disagree*-bezwaarmogelijkheid tegen standpuntbepalingen van de Belastingdienst zal helpen om sneller en meer zekerheid te krijgen over de fiscale consequenties van (voorgenomen) activiteiten, aankopen en investeringen en draagt daarmee bij aan de behoefte van zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst aan meer zekerheid over de belastingpositie.

⁸² Art. 7:1a Awb en art. 2.1.1 Besluit Beroep in Belastingzaken, Besluit van 20 december 2011, Stcrt. 2011, 23744 (i.w.tr. 1-1-2012).

⁸³ Art. 28 lid 3 AWR.

⁸⁴ Commissie Hoge Raad: 100 jaar belastingrechtspraak, De Belastingkamer van de Hoge Raad. Verleden, heden en toekomst – een verkenning, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 255, 2015.

⁸⁵ Geschrift no. 255, p. 125.