

De juridische kwalificatie van een fiscale ruling en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak

Esther A.M. Huiskers-Stoop*

- * Mr.dr. E.A.M. Huiskers-Stoop is universitair docent formeel belastingrecht aan de Universiteit Leiden.
- 1 HR 27 mei 1992, *BNB* 1992/302 en HR 25 november 1992, *BNB* 1993/63. Zie ook S.C.W. Douma e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen* (Fed Fiscale Studieserie 5), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 300-301.
- 2 E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Rotterdam: Erasmus Universiteit 2015, <https://repub.eur.nl/pub/79080>, p. 169-182 en 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, afl. 11, p. 438-459.
- 3 HR 26 september 1979, *ECLI:NL:HR:1979:AM4918*, *BNB* 1979/311: 'dat indien het daarentegen gaat om als toezeggingen op te vatten uitspraken van de zijde van de fiscus, waaraan een belastingplichtige het vertrouwen heeft mogen ontlelen dat de fiscus, na kennisneming van alle daartoe vereiste bijzonderheden van de belastingplichtige zelf betreffende geval, aan vorenbedoelde regels, zo omtrent de toepasselijkheid of de toepassing daarvan vragen zijn gerezen, in zijn geval een bepaalde toepassing zal geven, bij een afweging als voormeld aan het voornoemde beginsel van behoorlijk bestuur doorslaggevend betekenis moet worden toegekend; dat daarbij wel het voorbehoud moet worden gemaakt dat de door de belastingplichtige aan de fiscus verschaft, voor diens toezegging relevante gegevens juist zijn, en dat de gedane toezegging niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige op nakoming

Een fiscale ruling kan in het algemeen worden omschreven als een 'afpraak met de inspecteur van de Belastingdienst over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht op een bepaald feitencomplex'. In de praktijk gaat het om afspraken met grote multinationale ondernemingen. De fiscale ruling is geen zelfstandige juridische rechtsfiguur en kent meerdere verschijningsvormen. De auteur gaat nader in op de juridische kwalificatie van de ruling, de gebondenheid daaraan door partijen en de rechtsbescherming die belastingplichtigen aan de kwalificatie kunnen ontlelen.

1 Inleiding

Een fiscale ruling is geen zelfstandige juridische rechtsfiguur. Dat betekent dat een ruling niet als zodanig in de (fiscale) wetgeving is opgenomen. In het algemeen kan een ruling worden omschreven als een afspraak met de inspecteur van de Belastingdienst over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht op een bepaald feitencomplex.

In het algemeen kan een ruling worden omschreven als een afspraak met de inspecteur van de Belastingdienst over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht op een bepaald feitencomplex

Als het gaat om het maken van afspraken weten de Belastingdienst en belastingplichtigen elkaar te vinden. Zo kunnen zij een compromis sluiten om een fiscaal geschil op te lossen of een zogeheten *convenant horizontaal toezicht* sluiten om samen te werken op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Ook kan de inspecteur eenzijdig *toezeggen* hoe fiscaal relevante feiten in de belastingheffing zullen worden betrokken. Een fiscaal compromis kwalificeert juridisch als een vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW);¹ een *convenant horizontaal toezicht* als een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261 BW)² en een toezegging als een eenzijdige publiekrechtelijke beslissing, waaraan de inspecteur op grond van het vertrouwensbeginsel gebonden is, mits de aan de toezegging ten grondslag liggende feiten zijn vervuld.³

Afspraken met de Nederlandse inspecteur kunnen zowel een publiek- als een privaatrechtelijk karakter hebben. Niet alle afspraken kwalificeren echter tevens als een fiscale ruling. Fiscale rulings spelen vooral een rol in de internationale fiscale praktijk, waarbij overwegend multinationale ondernemingen – voordat zij in Nederland investeren of activiteiten ontplooiën – zekerheid wensen over het in Nederland te betalen belastingbedrag.

In de jaren negentig van de vorige eeuw kende Nederland een levendige ruling-praktijk. Veel internationaal opererende ondernemingen verzochten de Nederlandse Belastingdienst ‘een voorafgaand standpunt’ in te nemen ten aanzien van het minimaal in Nederland te verantwoorden fiscale resultaat uit bijvoorbeeld houdster-, financierings- en royaltyactiviteiten. Een dergelijk standpunt – ook wel *ruling* genoemd – werd begin jaren negentig omschreven als: ‘een binnen het kader van belastingwet, jurisprudentie en resoluties door de inspecteur vooraf verstrekte standpuntbepaling betreffende de vaststelling van de gehele winst die in internationaal concernverband wordt behaald met in Nederland verrichte activiteiten’.⁴

De grote schaal waarop eind vorige eeuw een beroep werd gedaan op de rulingpraktijk, bracht de staatssecretaris van Financiën in 1993 tot publicatie van enkele ‘standaardrulings’; met behulp van door de Belastingdienst opgestelde standaardteksten konden belastingplichtigen de inspecteur om akkoordverklaring vragen.⁵ Dit door de Belastingdienst gepubliceerde rulingbeleid kwalificeerde als ‘recht’ in de zin van artikel 79 van de Wet op de rechterlijke organisatie (Wet RO) en was bedoeld om uniformiteit tussen en een gelijke behandeling van belastingplichtigen te realiseren. Om beleid als recht te kwalificeren moet er sprake zijn van: 1) een behoorlijke bekendmaking van regels omtrent de uitoefening van beleid, 2) die de Belastingdienst op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden; en 3) die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens betrokkenen als rechtsregels te kunnen worden toegepast.⁶ De kwalificatie als recht leidt ertoe dat belastingplichtigen de Belastingdienst aan de eisen voor toepassing van het rulingbeleid kunnen houden, maar de Belastingdienst belas-

tingplichtigen omgekeerd niet.⁷ Daarvoor ontbreekt het noodzakelijke ‘algemeen verbindende karakter’. Op de gepubliceerde standaardrulings kan dan ook zonder expliciete goedkeuring van de inspecteur een beroep worden gedaan door de belastingplichtige.⁸

Tot 17 februari 1995 wordt veel van deze standaardrulings gebruikgemaakt.⁹ De inspecteur, althans het rulingteam en bij buitenlandse investeerders het Aanspreekpunt Buitenlandse Investerings (ABI),¹⁰ heeft nauwelijks ruimte om van de standaardteksten af te wijken. Vanaf 17 februari 1995 ontstaat echter een meer open systeem, waarbij de inspecteur meer vrijheid krijgt om individuele rulingafspraken te maken. De staatssecretaris omschrijft de ruling in 1995 als: ‘een de Belastingdienst bindende toezegging vooraf (binnen wet, jurisprudentie en beleidsregels) over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht in internationaal-concernverband dan wel in grensoverschrijdende situaties’.¹¹ Op grond van deze omschrijving lijkt de inspecteur niet langer alleen een standpunt te kunnen innemen over de ‘vaststelling van de gehele winst’, maar ook over de toepassing van een bepaalde fiscale faciliteit, zoals bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling.¹² Daarnaast brengt de omschrijving tot uitdrukking dat de Belastingdienst zich aan het ingenomen standpunt gebonden acht.

Na jaren van relatieve rulingrust doet de beslissing op een Wob-verzoek in 2017 de (openbare) rulingpraktijk herleven

De florierende rulingpraktijk heeft een gunstig effect op de internationale concurrentiepositie van Nederland.¹³ Hier komt echter een einde aan als de commissie-Primarolo in 1999 enkele Nederlandse fiscale rulings als ‘schadelijke vormen van belastingconcurrentie’ kwalificeert.¹⁴ Met ingang van 1 april 2001 wordt de Nederlandse rulingpraktijk ingeperkt tot nog slechts twee varianten: de *Advance Pricing Agreement* (APA) en de *Advance Tax Ruling* (ATP).¹⁵ Waar de staatssecretaris halverwege de jaren negentig nog spreekt over ‘een de Belastingdienst bindende toe-

van die toezegging in redelijkheid niet mocht rekenen.’

- 4 Resolutie staatssecretaris van Financiën 26 april 1990, nr. CA 90/3, *V.N* 1990/1399 onder verwijzing naar *Stcrt.* 29 december 1989, 253.
- 5 Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam, *Modelrulings*, september 1993.
- 6 HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 (gebondenheid gepubliceerd beleid).
- 7 Zie G.J. van Leijenhorst, ‘Horizontaal toezicht: De weg naar een succesvol horizontaal toezicht’, *Tribuut* 2008, afl. 2: ‘Het is vaste jurisprudentie dat het beleid en de vaste gedragslijnen van de Belastingdienst wél de Belastingdienst binden, maar niet de belastingplichtigen. De binding aan het beleid en de gedragslijnen loopt immers via de algemene rechtsbeginselen en die normeren uitsluitend het handelen van het bestuur (de Belastingdienst).’
- 8 HR 3 juli 1991, *BNB* 1991/255; een inspecteur handelt in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door ten onrechte renteaftrek te weigeren, indien belastingplichtige een gunstige ruling zou hebben verkregen, als daarom zou zijn verzocht.
- 9 Douma e.a. 2017, p. 305.
- 10 P.J. Wattel, ‘Is een ruling een vaststellingsovereenkomst?’, in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberales Gifte* (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus), Deventer: Kluwer 1999, p. 384.
- 11 Brief staatssecretaris van Financiën 17 februari 1995, *Kamerstukken II* 1994/95, 24086, 1, p. 4.
- 12 Van een deelneming is onder meer sprake indien de belastingplichtige voor ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal aandeelhouder is van een vennootschap (art. 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Op grond van de deelnemingsvrijstelling blijven bij het bepalen van de winst de voordelen uit hoofde van die deelneming, alsmede de kosten ter zake van de verwerving of de vervreemding ervan, buiten aanmerking. Voor een onderneming kan het van belang zijn om voorafgaande zekerheid te hebben over het al dan niet van toepassing zijn van deze faciliteit.
- 13 Douma e.a. 2017, p. 306.
- 14 Zie het door een Europese Unie werkgroep – onder leiding van de Brit Dawn Primarolo – opgestelde rapport: Brief 23 november 1999 van de Council of the European Union aan de Council ECOFIN, doc. SN 4901/99, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/primarolo_en.pdf. Zie ook *V.N* 2000/6.6, pag. 518-537.
- 15 Een APA geeft goedkeuring vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm’s-length-beloning) of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde lichamen en tussen onderdelen van eenzelfde lichaam (Besluit 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M). Een ATR geeft ze-



Foto: Manon Heinsman | © Ars Aequi

zegging', spreekt hij in het kader van de invoering van het APA/ATR-beleid over: 'afspraken'¹⁶ en 'vaststellingsovereenkomsten'.¹⁷

Na jaren van relatieve rullingrust doet de beslissing op een Wob-verzoek in 2017 de (openbare) rullingpraktijk herleven. In reactie op het verzoek maakt de minister van Financiën op 27 maart 2017 een notitie met de tien meest voorkomende verschijningsvormen van door het APA/ATR-team afgegeven fiscale rulings bekend.¹⁸ Deze rulings gaan onder meer over de fiscale behandeling van tussenhoudsteractiviteiten, financiering- en royaltyactiviteiten en de toerekening van vaste inrichtingswinsten. Ook deze notitie kwalificeert naar mijn mening als recht in de zin van artikel 79 RO: de fiscale behandeling van behoorlijk bekend gemaakte verschijningsvormen binden op grond van het vertrouwensbeginsel en kunnen naar hun inhoud en strekking jegens belastingplichtigen als rechtsregels worden toegepast. De fiscale behandeling is bovendien conform geldende wet- en regelgeving; de minister schrijft:

'De in deze notitie beschreven structuren kunnen ook worden geïmplementeerd zonder [door de inspecteur verstrekte, EHS] zekerheid vooraf. In die gevallen komt de inspecteur (al dan niet na onderzoek) tot dezelfde fiscale behandeling bij aanslagregeling dan bij zekerheid vooraf.'¹⁹

In het licht van de wereldwijde tendens om belastingontwijking tegen te gaan, rijst evenwel de vraag in hoeverre het verstrekken van fiscale rulings nog wenselijk is. Hoewel de inhoud van in fiscale rulings vastgelegde afspraken binnen de grenzen van de fiscale wet- en regelgeving (behoren te) blijven, zijn individuele rulings veelal niet openbaar en kan door het ontbreken van transparantie voor andere belastingplichtigen de indruk van een voorkeursbehandeling ontstaan.²⁰ Ten opzichte van de florierende rullingpraktijk in de jaren negentig, is de huidige fiscale moraal veeleer gelegen in het betalen van een *fair share* aan belasting en de naleving van fiscale regels, dan het (in samenspraak met de Belastingdienst mogelijk) ontgaan daarvan. Voor het kabinet staat het verstrekken van fiscale rulings aan ondernemingen met reële

kerheid vooraf over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of een samenstel van transacties (Brief 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M).

¹⁶ Brief 20 november 2000, nr. G2000/454, V-N 2000/54.5 en brief 16 april 2003, IFZ2003-326U, V-N 2003/22.16.

¹⁷ Besluit 30 maart 2001, IFZ 2001/292, V-N 2001/21.7.

¹⁸ Besluit minister van Financiën 27 maart 2017 op Wob-verzoek 6 februari 2017 m.b.t. Notitie APA/ATR-praktijk (nr. 2017-0000051773).

¹⁹ Notitie APA/ATR praktijk 27 maart 2017, p. 3.

²⁰ Zie bijvoorbeeld de maatschappelijke ophef over de *Shell*-casus, waarbij met vermeende toestemming van de Belastingdienst ten onrechte miljarden aan dividendbelasting niet zouden zijn afgedragen; o.a. J.L. van de Streek, 'Shell en de dividendbelasting', *WFR* 2018/118 en reactie E.J.W. Heithuis, 'Ontgaat Shell inderdaad Nederlandse dividendbelasting?', *WFR* 2018/138. Zie ook J. Kleinnijenhuis, 'Shell ontwijkt dividendbelasting', *Trouw* 16 juni 2018.

Nederlandse activiteiten echter niet ter discussie.²¹ Wel heeft het kabinet – in het licht van het voornemen om zogenoemde ‘brievenbusconstructies’ tegen te gaan – bedenkingen of nog zekerheid vooraf moet worden gegeven aan ondernemingen die slechts een beperkte bijdrage leveren aan de reële economie.²²

Bij het doen van aangifte op basis van een ‘individuele fiscale ruling’, geniet een belastingplichtige zekerheid vooraf over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht. Althans, zo zou het moeten zijn

1.1 Probleemstelling en methode

Of een belastingplichtige nu wel of niet over een ruling beschikt, daartoe uitgenodigd door de inspecteur zal de belastingplichtige aangifte moeten doen (art. 6 Algemene wet inzake rijksbelastingen). Een belastingplichtige heeft doorgaans vier manieren om een (ruling)aangifte te doen:

- 1 Een belastingplichtige kan aangifte doen door naar eigen inzicht actuele fiscale wet- en regelgeving toe te passen;
- 2 Een belastingplichtige kan aangifte doen door een gepubliceerde standaardruling toe te passen (art. 79 RO);
- 3 Een belastingplichtige kan aangifte doen op basis van een gepubliceerde standaardruling, waarvan individuele toepassing door de inspecteur is goedgekeurd; en
- 4 Een belastingplichtige kan aangifte doen op basis van een – op feiten en omstandigheden van het specifieke geval – door de inspecteur afgegeven individuele ruling.

Bij het doen van aangifte op basis van een ‘individuele fiscale ruling’ (situatie 3 en 4), geniet een belastingplichtige zekerheid vooraf over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht. Althans, zo zou het moeten zijn. De vraag is hoe deze rechtsfiguur van de individuele fiscale ruling juridisch moet worden gekwalificeerd. Vindt de fiscale ruling – net als het individueel convenant horizontaal toezicht – zijn wettelijke grondslag in het privaatrecht?

Is er sprake van een privaatrechtelijke overeenkomst? Of valt er een publiekrechtelijke wettelijke grondslag aan te wijzen?

In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) 2013 staat dat ‘standpunten omtrent de gevolgen van bepaalde (rechts)handelingen voor het vaststellen van de winst die in internationaal concernverband wordt behaald met in Nederland verrichte activiteiten *vaststellingsovereenkomsten* zijn’.²³ In de versie van 2016 van dit besluit is deze bepaling verdwenen.²⁴ Het BFB 2016 – en ook de versie van 2017 – bepaalt wel: ‘[...] Overleg tussen een belanghebbende en de inspecteur heeft in het algemeen betrekking op de toepassing van het belastingrecht in een concreet geval. De *vaststellingsovereenkomst* die uit het overleg voortvloeit, wordt schriftelijk vastgelegd’.²⁵ In het kader van het houden van vooroverleg – het overleg tussen de inspecteur en belastingplichtige dat kan leiden tot een *standpuntbepaling* of een *vaststellingsovereenkomst* over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast²⁶ – bepaalt het BFB 2017 dat: ‘het verzoek om vooroverleg ziet op het aangaan van grensoverschrijdende *rulings* [...]’ en ‘Een verzoek om vooroverleg is *geen aanvraag* tot het nemen van een beschikking. Wel zal de inspecteur zodra hij alle relevante informatie heeft, overeenkomstig de termijn van artikel 4:13 Awb (in beginsel binnen acht weken) een *standpunt* innemen’.²⁷

Als het gaat om een ruling volgens uit het vooroverleg wordt er dus (juridisch) wisselend gesproken over een standpuntbepaling en een vaststellingsovereenkomst en kennelijk meent de staatssecretaris (gezien het BFB) dat een rulingverzoek geen aanvraag is als bedoeld in artikel 1:3 lid 3 Awb. Ook de Awb-wetgever meent dat een rulingverzoek geen aanvraag is.²⁸ In de visie van de staatssecretaris en de Awb-wetgever kan een beslissing op een rulingverzoek dan ook niet zelfstandig tot rechtsgevolg leiden, omdat die beslissing niet wordt gekwalificeerd als besluit in de zin van de Awb.²⁹ Er zou dan ook geen sprake zijn van een materiële beschikking (art. 1:3 lid 2 Awb), maar van een ‘voorbereidingshandeling’ op de uiteindelijke belastingaanslag. Hiertjens en ook Douma e.a. menen daarentegen dat een beslissing op een rulingverzoek wel voldoende zelfstandig

21 Brief staatssecretaris van Financiën 18 februari 2018, nr. 2018-0000024590 (onderzoek rulings met internationaal karakter).

22 Brief staatssecretaris van Financiën 23 februari 2018, nr. 2018-0000026987 (aankpak belastingontwijking en -ontduiking). In ieder geval zullen rulings voortaan openbaar moeten worden gemaakt: Zowel in OESO als in EU-verband zijn afspraken gemaakt over de uitwisseling van rulings. In OESO-verband is afgesproken om informatie over bestaande rulings (afgesloten tussen 1 januari 2010 en 1 april 2016) en nieuwe (afgesloten op of na 1 april 2016) uit te wisselen. Binnen de EU verplicht ook Richtlijn 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot uitwisseling van bestaande rulings (afgesloten tussen 1 januari 2012 en 31 december 2016) en nieuwe (afgesloten op of na 1 januari 2017). Zie brief staatssecretaris van Financiën 11 januari 2017, nr. 2017-0000005643 (uitwisseling rulings), V-N 2017/8.4.

23 Zie art. 5 lid 7 BFB 2013, Besluit 18 december 2013, *Stert.* 2013, 35879 (i.w.tr. 25 december 2013).

24 BFB 2016, Besluit 15 februari 2016, *Stert.* 2016, 9680 (i.w.tr. 27 februari 2016).

25 Art. 25 lid 15 en 16 BFB 2016. Art. 26 lid 15 en 16 BFB 2017.

26 Art. 3 lid 1 BFB 2017.

27 Art. 3 lid 3 en 5 BFB 2017.

28 Douma e.a. 2017, p. 306 onder verwijzing naar *Kamerstukken II* 1990/91, 21221, 5, p. 38.

29 Bij een rechtsgevolg gaat het om een extern rechtsgevolg, ofwel een rechtsgevolg in de verhouding van een bestuursorgaan tot een of meer anderen, *Vakstudie Algemeen Deel*, art. 1:3 Awb, aant. 2.2.3, actueel tot en met 18 maart 2018.

30 H.B. Hiertjens, ‘De betekenis van het materiële beschikkingenbegrip voor het belastingrecht; onverwachte gevolgen?’, *WFR* 1993/1241, par. 4.3.1: ‘De belastingplichtige zal haar handelen ook op de ruling afstemmen. De ruling heeft verder in de tijd een groter bereik dan één enkele aanslag (in de regel twee maal vier jaar). Daardoor lijkt het moeizaam haar als voorbereidingshandeling aan te merken.’ Zie ook Douma e.a. 2017, p. 306, die onder verwijzing naar Hiertjens de visie van de Awb-wetgever te beperkt achten.

31 Bij eenzijdige rechtshandelingen treedt het rechtsgevolg in door wilsverklaring van één persoon (bijvoorbeeld een testament). Bij meerzijdige rechtshandelingen treedt het rechtsgevolg in door samenwerking tussen twee of meer personen (bijvoorbeeld de verkoop van een huis). Zie Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III* 2014/2, onderdeel 2.

32 Vgl. Huisers-Stoop 2015, p. 171 e.v.

33 L.J.A. Damen e.a., *Bestuursrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013, p. 186.

34 Het recht bestaat uit wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid en algemene rechtsbeginselen,

waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

35 Zie bijvoorbeeld HR 16 juni 2017 (civiele kamer), BNB 2017/168, r.o. 3.5: 'Zoals het hof – in cassatie terecht niet bestreden – heeft geoordeeld, staat niet ter vrije bepaling van partijen of de belastingrechter dan wel de burgerlijke rechter van een geschil zal kennisnemen. Uitsluitend de belastingrechter is bevoegd tot beoordeling van de juistheid van de aan de Reederij opgelegde, mede op de hiervoor in 3.1 onder (iii) en (vi) bedoelde overeenkomsten berustende, aanslagen toeristenbelasting 2011 en 2012. Dat geldt ook indien die aanslagen worden bestreden met de stelling dat de daaraan ten grondslag liggende overeenkomsten zoals in dit geval aangegaan, nietig zijn op gronden ontleend aan het burgerlijk recht (vgl. HR 21 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4548, NJ 2006/271 (Abacus/De Staat)). Daarbij verdient opmerking dat de belastingrechter in het kader van een beroep tegen een fiscaal besluit mede kan nagaan of een daaraan ten grondslag liggende overeenkomst met de belastingplichtige rechtsgeldig is, en in die toetsing ook art. 3:40 BW kan betrekken (vgl. bijv. HR 9 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU7728, BNB 2006/201, onder 3.4.2).' Zie tevens HR 20 december 2013 (civiele kamer), ECLI:NL:HR:2013:2049, r.o. 3.8: 'Indien de door (verweerder) gestelde [privaatrechtelijke mediation, EHS] overeenkomst betreffende de taxatie van zijn pand een *verplichting* voor de Inspecteur zou meebrengen een hem toekomende *publiekrechtelijke bevoegdheid* (in dit geval tot het opleggen van een belastingaanslag) op een bepaalde wijze uit te oefenen, moet de overeenkomst in zoverre aangemerkt worden als een zogenoemde bevoegdhedenovereenkomst. Een dergelijke overeenkomst heeft een gemengd (privaatrechtelijk en publiekrechtelijk) karakter. De tussen de burgerlijke rechter en de bestuursrechter geldende bevoegdheidsverdeling brengt mee dat, indien (verweerder) naleving wenst van de door de Inspecteur uit de overeenkomst voortvloeiende *verplichting tot het nemen van een besluit* (het opleggen van een belastingaanslag), hij zich – na een eventueel bezwaar – tot de *bestuursrechter* dient te wenden, zowel indien het toegezegde besluit niet genomen wordt (vgl. art. 6:2 Awb) als indien het genomen besluit niet beantwoordt aan de overeenkomst (vgl. HR 8 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3057).' Zie ook G. van Hekesen-van Bruggen, 'Subsidieovereenkomsten: op het glijvlak van privaatrecht en publiekrecht', *Contracteren* 2006, afl. 2, p. 34-35.

36 Voor de uitoefening van publiekrechtelijke rechtshandelingen is een bestuursorgaan gebonden aan de regels van publiekrecht. Handelt een bestuursorgaan privaatrechtelijk dan is het naast de regels van privaatrecht

is om rechtsgevolg te hebben en daarmee kwalificeert als materiële beschikking.³⁰

Kennelijk zijn er meerdere juridische verschijningsvormen waarin een fiscale ruling zich kan openbaren en zijn de meningen over de juridische kwalificatie ervan verdeeld. Enerzijds lijkt het te gaan om een toezegging in de vorm van een standpuntbepaling en anderzijds om een vaststellingsovereenkomst. Knelpunten lijken te zijn gelegen in de publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag en of de ruling een éézijdig of meézijdig karakter heeft.³¹ Daarnaast lijkt het de vraag of een ruling zelfstandig tot rechtsgevolg kan leiden of moet worden aangemerkt als een voorbereidingshandeling op de uiteindelijke belastingaanslag, zodat de rechtsgevolgen pas intreden bij formalisering daarvan.

Afhankelijk van de juridische kwalificatie van de fiscale ruling, kan de belastingplichtige zich een oordeel vormen over de gebondenheid en de rechtsbescherming die zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst daaraan kunnen ontlenen. Deze bijdrage zet uiteen hoe de individuele fiscale ruling juridisch kan worden gekwalificeerd en wat de betekenis daarvan is voor de toepassing in de rechtspraktijk. Het belang is gelegen in de ontwikkeling van inzichten in het functioneren van de individuele fiscale ruling in de rechtspraktijk.

De probleemstelling is als volgt: Hoe kan een tussen de inspecteur en een belastingplichtige tot stand gekomen individuele fiscale ruling juridisch worden gekwalificeerd en wat is de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk?

De probleemstelling kan worden onderverdeeld in drie deelvragen:

- 1 In hoeverre heeft een fiscale ruling een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag (paragraaf 2)?
- 2 Hoe is de fiscale toezegging juridisch vormgegeven en wat is de betekenis daarvan voor de gebondenheid van partijen en de rechtsbescherming die ze daaraan kunnen ontlenen (paragraaf 3)?
- 3 Hoe is de fiscale vaststellingsovereenkomst juridisch vormgegeven en wat is de betekenis daarvan voor de gebondenheid van partijen en de rechtsbescherming die ze daaraan kunnen ontlenen (paragraaf 4)?

Gelet op de tweede en derde deelvraag is het voor de beantwoording van de probleemstelling derhalve impliciet van belang wat het juridische verschil is tussen een fiscale toezegging en een fiscale vaststellingsovereenkomst.

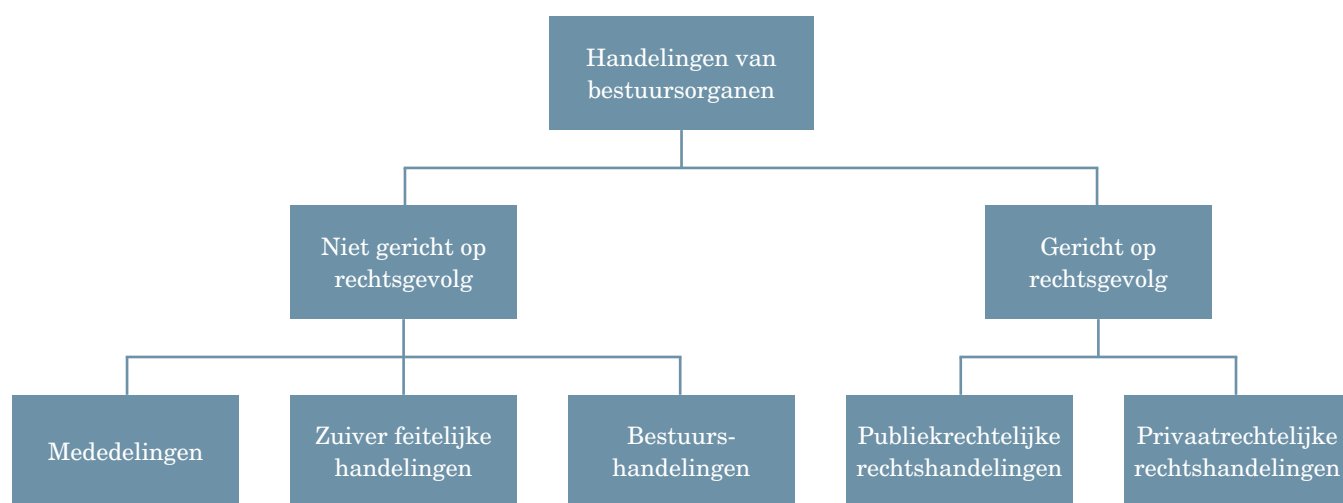
Het onderzoek concentreert zich op de juridische kwalificatie van de fiscale ruling in theoretische zin. Uiteindelijk zijn de vormgeving en de bewoordingen van de individuele ruling doorslaggevend voor niet alleen de kwalificatie ervan, maar ook voor de wijze waarop gemaakte afspraken moeten worden uitgelegd en wat de betekenis daarvan is voor de toepassing in de rechtspraktijk. Voor de beantwoording van de deelvragen maak ik vooral gebruik van parlementaire stukken, brieven van de minister van Financiën en de staatssecretaris, evenals handboeken, wetenschappelijke artikelen en relevante vakliteratuur. In paragraaf 5 sluit ik af met een conclusie.

2 Een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag

De vraag in hoeverre een individuele fiscale ruling een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag heeft, beantwoord ik door nader in te gaan op de publiek- en privaatrechtelijke handelingen van een bestuursorgaan (par. 2.1). Daarna sluit ik af met een deelconclusie (par. 2.2).

2.1 Publiek- en privaatrechtelijke handelingen van een bestuursorgaan

Om te beoordelen of een fiscale ruling een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag heeft is het van belang om de handelingen van een bestuursorgaan nader onder de loep te nemen.³² Handelingen van bestuursorganen kunnen worden onderverdeeld in niet en wel op rechtsgevolg gerichte handelingen.³³ Rechtsgevolg is het gevolg dat het recht aan een bepaalde handeling verbindt: het verandert de rechtspositie.³⁴ Niet op rechtsgevolg gerichte handelingen kunnen bestaan uit mededelingen (zoals de vermelding van openingstijden), feitelijke handelingen (zoals de verhuizing van een kantoor) en niet op rechtsgevolg gerichte bestuurs-handelingen (zoals het toesturen van een brochure). Op rechtsgevolg gerichte handelingen kunnen verder worden onderverdeeld in publiek- en privaatrechtelijke rechtshandelingen (zie Figuur 1 op p. 798).



Figuur 1: Overzicht type handelingen van een bestuursorgaan

Bron: E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Rotterdam: Erasmus Universiteit 2015, p. 171, mede gebaseerd op L.J.A. Damen e.a., *Bestuursrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013, p. 186.

Een bestuursorgaan kan bijvoorbeeld een op rechtsgevolg gerichte publiekrechtelijke afspraak maken, door een toezegging te doen, maar het kan ook een publiek- of privaatrechtelijke overeenkomst sluiten. Een publiekrechtelijke overeenkomst heeft haar wettelijke basis in het publiekrecht, een privaatrechtelijke overeenkomst in het privaatrecht. Een voorbeeld van een wettelijke basis voor een publiekrechtelijke overeenkomst is bijvoorbeeld artikel 4:36 Awb, op grond waarvan een bestuursorgaan bevoegd is een subsidieovereenkomst (uitvoeringsovereenkomst) te sluiten. Voor zover in de subsidieovereenkomst vervolgens rechten en verplichtingen worden vastgelegd die op zichzelf genomen een publiekrechtelijke wettelijke basis hebben, is de bestuursrechter bevoegd om daarover te oordelen.³⁵ Voor zover de vastgelegde rechten en verplichtingen op zichzelf genomen geen publiekrechtelijke wettelijke basis hebben, is de civiele rechter – als restrechter – bevoegd om te oordelen.³⁶

Er is geen publiekrechtelijke wettelijke basis aan te wijzen op grond waarvan de inspecteur bevoegd is om een vaststellingsovereenkomst te sluiten

Er is geen publiekrechtelijke wettelijke basis aan te wijzen op grond waarvan de inspecteur bevoegd is om een vaststel-

lingsovereenkomst te sluiten; het BFB fungeert niet als zodanig. Het sluiten van een fiscale vaststellingsovereenkomst is bedoeld om een einde te maken aan een juridische onzekerheid of een juridisch geschil en volgt uit de algemene discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces in het licht van de schaarse toezichtmiddelen en de uiteenlopende karakteristieken van belastingplichtigen naar goedgevoelen in te richten.³⁷

Voor zover een fiscale ruling zich in de vorm van een vaststellingsovereenkomst openbaart, kan dat niet anders dan een privaatrechtelijke overeenkomst zijn, aangezien er geen publiekrechtelijke grondslag voor bestaat.³⁸ Voor zover de ruling zich in de vorm van een fiscale toezegging (standpuntbepaling) openbaart, is er sprake van een beslissing met een publiekrechtelijke grondslag. Het is evenwel de vraag of die beslissing voldoende zelfstandigheid kent om als materiële beschikking te kwalificeren (art. 1:3 lid 2 Awb). Ik kom hier in paragraaf 3 op terug.

Naar de thans geldende opvattingen is de Belastingdienst bevoegd om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren.³⁹ Volgens de twee-wegenleer mag de overheid – voor zover een publiekrechtelijke regeling niet voorziet in de vervulling van haar publieke taak – gebruikmaken van privaatrechtelijke bevoegdheden of middelen, tenzij de publiekrechtelijke regeling door het bewandelen van de privaatrechtelijke weg op onaanvaardbare wijze wordt doorkruist,⁴⁰

tevens gebonden aan de regels van publiekrecht; via art. 3:14 BW is het bestuursorgaan ook gebonden aan geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht. Zie ook art. 3:1 lid 2 Awb en HR 27 maart 1987, *NJ* 1987/727 (*Amsterdam/Ikon*).

³⁷ Zie bijv. J.L.M. Gribnau, 'Cooperative Compliance: some procedural tax law issues', in: R. Russo (red.), *Tax Assurance*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, par. 8.3.1: 'The rule-giver consciously leaves officials a scope of assessment in the course of the decision. [...] The tax administration has discretion with regard to enhancing and enforcing compliance. The legal framework leaves the tax administration room to decide how to deploy its (scarce) resources.'

³⁸ Privaatrechtelijke overeenkomsten worden formeel gezien niet door een bestuursorgaan zelf gesloten, maar door de rechtspersoon waar het orgaan deel van uitmaakt. De Belastingdienst is geen natuurlijk persoon, noch een (zelfstandig) rechtspersoon. De Belastingdienst is een bestuursorgaan dat onder verantwoordelijkheid van de minister van Financiën onderdeel uitmaakt van de Staat als rechtspersoon (art. 2:1 lid 1 BW jo. art. 2 lid 4 AWR jo. art. 1:1 lid 1 onder a Awb). Het is dus de Staat die formeel het privaatrechtelijke handelen van de Belastingdienst verricht.

³⁹ Huiskers-Stoop 2015, p. 167-169.

⁴⁰ HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ* 1991/393 (*Windmill*), waarin de Hoge Raad oordeelt dat in geval een publiekrechtelijke regeling ter behartiging van zekere belangen bepaalde bevoegdheden toekent, die belangen in beginsel ook behartigd mogen worden door gebruik te maken van privaatrechtelijke bevoegdheden, tenzij het gebruik daarvan de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Zie voor een fiscale zaak HR 4 juni

de overheid misbruik maakt van haar bevoegdheden⁴¹ of handelt in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur of andere regels van publiekrecht.⁴²

2.2 Deelconclusie

In hoeverre een individuele fiscale ruling een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag heeft, hangt af van de keuze van de inspecteur voor de vastlegging in hetzij een fiscale toezegging (standpuntbepaling) met een publiekrechtelijke grondslag, hetzij een fiscale vaststellingsovereenkomst met een privaatrechtelijke wettelijke basis. Op deze twee juridische verschijningsvormen van de fiscale ruling ga ik in paragraaf 3 en 4 nader in.

3 Een publiekrechtelijke fiscale toezegging

De vraag hoe de publiekrechtelijke fiscale toezegging juridisch is vormgegeven en wat de betekenis daarvan is voor de gebondenheid van partijen en de rechtsbescherming die ze daaraan kunnen ontlenen, beantwoord ik door nader in te gaan op de juridische vormgeving van de toezegging (par. 3.1), de gebondenheid door partijen (par. 3.2) en de rechtsbescherming (par. 3.3). In par. 3.4 sluit ik af met een deelconclusie.

3.1 Juridische vormgeving

De inspecteur kan een op rechtsgevolg gerichte publiekrechtelijke fiscale toezegging doen, althans een de Belastingdienst (dat wil zeggen de Staat) bindende toezegging ‘onder voorwaarde van feitelijke grondslag’.⁴³ De voorwaarde van feitelijke grondslag houdt in dat de feiten op grond waarvan de toezegging is gedaan, moeten zijn vervuld om het beoogde rechtsgevolg te laten intreden.⁴⁴ Van een toezegging is sprake als een belastingplichtige de inspecteur alle relevante informatie over een fiscale aangelegenheid verschaft, die informatie juist is en de beslissing van de Belastingdienst niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat een belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming mag rekenen.⁴⁵ De beslissing op het verzoek heeft de vorm van een eenzijdige standpuntbepaling door de inspecteur ten aanzien van de voorgelegde feiten. Als de inspecteur een verzoek inwilligt, dan legt hij dat schrifte-

lijk vast.⁴⁶ Mochten de feiten veranderen, dan zal een nieuw verzoek moeten worden gedaan om alsnog de gewenste zekerheid te krijgen.

3.2 Gebondenheid

Als een belastingplichtige redelijkerwijs mag aannemen dat de inspecteur een weloverwogen standpunt heeft ingenomen, geniet hij een in rechte te beschermen vertrouwen op nakoming daarvan.⁴⁷ De inspecteur is aan de toezegging gebonden, mits de voorwaarden waaronder de toezegging is gedaan zijn vervuld. De eenzijdige toezegging door de inspecteur bindt de belastingplichtige echter niet.⁴⁸ De belastingplichtige is daarentegen wel gebonden als hij of zij met een bepaalde fiscale behandeling instemt, bijvoorbeeld in een eenzijdige akkoordverklaring.⁴⁹

Een toezegging of standpuntbepaling is naar mijn mening gericht op rechtsgevolg: de belastingplichtige mag erop vertrouwen. Daarmee wijzigt zowel de rechtspositie van de inspecteur als van de belastingplichtige en voldoet de beslissing aan het materiële beschikkingenbegrip van artikel 1:3 lid 2 Awb.⁵⁰

Het geven van een beslissing op een rulingverzoek wordt in de belastingwetgeving niet als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, waardoor beroep bij de belastingrechter tegen de beslissing als zodanig niet mogelijk is

3.3 Rechtsbescherming

Het open stelsel van bezwaar en beroep in het algemene bestuursrecht maakt het instellen van bezwaar of beroep tegen veel beslissingen mogelijk (art. 8:1 jo. 7:1 Awb). Het gesloten stelsel in het belastingrecht maakt het instellen van bezwaar of beroep echter alleen mogelijk wanneer de AWR of een afzonderlijke heffingswet daarin voorziet (art. 26 AWR). De beslissing moet alsdan ‘bij voor bezwaar vatbare beschikking’ gegeven worden. Het geven van een beslissing op een rulingverzoek wordt in de belastingwetgeving niet als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, waardoor (bezwaar en) beroep bij

2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0137 onder verwijzing naar r.o. 3.3.4 van HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906 waarin de naleving van art. 47 AWR onder vordering van een dwangsom bij de civiele rechter kan worden afgedwongen, omdat de betreffende informatie via de publiekrechtelijke weg niet kan worden verkregen.

41 Art. 3:13 BW.

42 F. van Ommeren, ‘Een andere visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht. Van de “gemene rechtsleer” naar de “gemeenschappelijke rechtsleer”’, *Ars Aequi* 2012, p. 562, par. 2.3 (AA20120562).

43 Zoals verwoord door Wattel 1999, p. 395.

44 Aan het vervullen van de voorwaarden kan een termijn worden verbonden (art. 221 lid 1 BW).

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

46 Ook een afwijzing wordt schriftelijke vastgelegd, art. 1:3 lid 1 en lid 2, Awb.

47 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.

48 L.J.A. Pieterse, ‘De fiscale vaststellingsovereenkomst. Over simultane rechtstoepassing op het grensgebied van belastingrecht en privaatrecht’, *MBB* 2012, afl. 9, p. 328-336, par. 3.2 onder verwijzing naar HR 25 oktober 2000, nr. 35.697, *NTFR* 2000/1595, *BNB* 2001/10, r.o. 3.5.

49 Anders dan bij een eenzijdige toezegging of ‘enkele’ akkoordverklaring, gaan partijen bij een overeenkomst een (meerzijdige) verbintenis aan. Dat wil zeggen: een rechtsverhouding waarbij de een gerechtigd is om een prestatie van de ander op te eisen. Zie A. Klein Sprokkelhorst, ‘De vaststellingsovereenkomst: Een vergelijking met de “enkele akkoordverklaring”’, *Belastingmagazine* 2001, afl. 1/2, p. 32-35.

50 Zie ook Douma e.a. 2017, p. 21: ‘Ook andere schriftelijke beslissingen van de fiscale bestuursorganen, zoals een ruling, een schriftelijke toezegging, een schriftelijke aankondiging van een boekenonderzoek, een vermindering van een voorlopige aanslag en een beslissing op een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule (art. 63 AWR), zijn beschikkingen in de zin van de Awb. Het beschikkingenbegrip van de Awb is immers materieel van aard.’

de belastingrechter tegen de beslissing *als zodanig* niet mogelijk is.⁵¹ De beslissing voldoet immers niet aan het formele (fiscale) beschikkingenbegrip.

3.4 Deelconclusie

Een fiscale toezegging is een eenzijdige standpuntbepaling door de inspecteur ten aanzien van voorgelegde feiten, waarvan de belastingplichtige een in rechte te beschermen vertrouwen op nakoming geniet, mits de belastingplichtige redelijkerwijs mag aannemen dat de inspecteur een weloverwogen standpunt heeft ingenomen en de voorwaarde van feitelijke grondslag is vervuld.

De beslissing op een rulingverzoek leidt op zichzelf genomen tot rechtsgevolg: de belastingplichtige mag erop vertrouwen. Maar het leidt (nog) niet tot het beoogde *fiscale* rechtsgevolg. Pas wanneer de beslissing in de definitieve aanslag tot uitdrukking komt, treedt het fiscale rechtsgevolg in. Wanneer een gunstige beslissing op een rulingverzoek ten onrechte niet in de definitieve aanslag tot uitdrukking komt, kan de belastingplichtige de inspecteur daar op grond van het vertrouwensbeginsel aan houden. De belastingplichtige zal dan wel een rechtsmiddel moeten kunnen instellen en dat kan pas tegen de definitieve belastingaanslag.⁵²

De vaststellingsovereenkomst kan worden aangemerkt als een door de overheid ter vervulling van haar publieke taak gesloten privaatrechtelijke overeenkomst

4 Een privaatrechtelijke fiscale vaststellingsovereenkomst

De vraag hoe de fiscale vaststellingsovereenkomst juridisch is vormgegeven en wat de betekenis daarvan is voor de gebondenheid van partijen en de rechtsbescherming die ze daaraan kunnen ontlenen, beantwoord ik door nader in te gaan op de juridische vormgeving van de vaststellingsovereenkomst (par. 4.1), de gebondenheid door partijen (par. 4.2) en de rechtsbescherming (par. 4.3). In par. 4.4 sluit ik af met een deelconclusie.

4.1 Juridische vormgeving

De inspecteur kan ook een ruling verstrekken door een fiscale vaststellingsovereenkomst te sluiten. Daarmee bindt de inspecteur de Belastingdienst, althans de Staat. De vaststellingsovereenkomst kan worden aangemerkt als een door de overheid ter vervulling van haar publieke taak gesloten privaatrechtelijke overeenkomst.⁵³ Ze dient een publiekrechtelijk doel en kan worden gesloten als een publiekrechtelijk alternatief om het doel te realiseren ontbreekt of als dat alternatief niet voldoet.⁵⁴ Bijvoorbeeld als eenzijdige gebondenheid door de inspecteur, zoals bij een toezegging, niet wenselijk is.

Om een vaststellingsovereenkomst te sluiten moet er sprake zijn van juridische onzekerheid of een juridisch geschil. Dat is het geval als partijen menen dat tussen hen onzekerheid of geschil bestaat; het gaat om de (subjectief) ervaren onzekerheid of het ervaren geschil en niet om een objectief waarneembare onzekerheid of een objectief waarneembaar geschil.⁵⁵ Voor zover rechtshandelingen (bijvoorbeeld investeringen) nog moeten plaatsvinden (en soms zelfs hypothetisch zijn) kan de vraag worden gesteld of er wel sprake is van onzekerheid of geschil. Door de belastingplichtige zal dit wellicht zo worden ervaren, maar voor de inspecteur openbaart die onzekerheid of dat geschil zich pas als de rechtshandeling wordt uitgevoerd. Niettemin kan de inspecteur een juridische onzekerheid of een juridisch geschil ervaren en kunnen vaststellingsovereenkomsten ook worden gesloten 'ter voorkoming' daarvan.

Een vaststellingsovereenkomst komt juridisch tot stand door aanbod en aanvaarding (in de praktijk gaat het om de uitkomst van een tweezijdige onderhandeling, art. 6:217 lid 1 BW). Bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst wordt niet afgeweken van het fiscale uitvoeringsbeleid en mogen er geen afspraken worden gemaakt die in strijd zijn met de wet. De inspecteur sluit alleen vaststellingsovereenkomsten met belastingplichtigen waarvan de identiteit vaststaat.⁵⁶ De afspraken worden eerst vastgelegd in een conceptovereenkomst, waarna de belastingplichtige een redelijke termijn van ten minste een week krijgt om zich op de rechtsgevolgen te beraden.⁵⁷ Na het verstrijken van de bedenktijd wordt de vaststellingsovereenkomst definitief.

51 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'.

52 Vgl. HR 20 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:2049 (bevoegdheidsverdeling civiele en belastingrechter), r.o. 3.8.

53 Bij gewone privaatrechtelijke overeenkomsten handelt de overheid als private contractpartij, zonder dat een publiekrechtelijk doel wordt gediend. Bijvoorbeeld bij koop- of huurovereenkomsten.

54 HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ* 1991/393 (*Windmill*): 'Wanneer de betrokken publiekrechtelijke regeling daarin niet voorziet [...]'.
55 Douma e.a. 2017, p. 301-302.

56 Art. 26 lid 2 en 6 BFB 2017. Zie ook HR 3 juni 1981, nr. 20.281, *BNB* 1981/230.

57 Art. 26 lid 8 en 9, BFB 2017. Belastingplichtige kan evenwel aangeven aan een bedenktijd geen behoefte te hebben.

58 Art. 26 lid 1, BFB 2017. Zie tevens HR 25 november 1992, *BNB* 1993/63, r.o. 3.4.

59 Pieterse 2012, par. 3.2 onder verwijzing naar oudere literatuur van Ch.P.A. Geppaart, 'Over het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht', *RM Themis* 1984, afl. 5-6, p. 495.

60 Pieterse 2012, par. 6.

61 Van een wilsgebrek is sprake als een overeenkomst onder bedreiging, bedrog of misbruik van omstandigheden tot stand is gekomen. Onder een wilsgebrek tot stand gekomen overeenkomsten zijn vernietigbaar. Van bedreiging is bijvoorbeeld sprake als een belastingplichtige onder onrechtmatige dreiging tot het verrichten van een bepaalde rechtshandeling bewogen wordt. Van bedrog is bijvoorbeeld sprake als een belastingplichtige opzettelijk onjuiste of onvolledige informatie verschaft, waardoor de inspecteur tot het aangaan van een overeenkomst is bewogen, die hij anders niet zou hebben gesloten. Van misbruik van omstandigheden is bijvoorbeeld sprake als er zodanige druk op een belastingplichtige is gelegd om een vaststellingsovereenkomst te sluiten, dat hij niet vrij was in zijn beslissing (HR 8 april 1987, *BNB* 1987/191).

62 Van strijd met de openbare orde of goede zeden is sprake als 'een overeenkomst zozeer in strijd is met hetgeen de wet – over het geheel gezien – ter zake bepaalt, dat partijen niet op nakoming daarvan mochten rekenen', zie HR 9 december 2005, *NTFR* 2005/1672, *BNB* 2006/201. Rechtshandelingen in strijd met de openbare orde of goede zeden zijn nietig.

63 Van dwaling is sprake als een overeenkomst bij een juiste voorstelling van zaken niet zou zijn gesloten. Onder dwaling tot stand gekomen overeenkomsten zijn vernietigbaar. Zie bijvoorbeeld HR 21 december 2007, *BNB* 2008/48 (dwaling bij vaststellingsovereenkomst).

64 Vgl. *Huiskers-Stoop* 2015, p. 174 e.v. Een verbintenis is een rechtsverhouding tussen twee partijen, waarbij de een gerechtigd is om een prestatie van de ander op te eisen.

65 HR 27 februari 1980, *NJ* 1980/352: '[...] dat de daaruit voortvloeiende verbintenissen bepaalbaar moeten zijn'.

66 Zie C.H. Sieburgh, 'Afdwingbaarheid van verbintenissen', *Asser/Sieburgh* 6-1* 2016/14.

67 Pieterse 2012, p. 328-336 onder verwijzing naar HR 13 september 2000, nr. 35.285, *NTFR* 2000/1365: '3.1. Voorzover de klachten strekken ten betoge dat van een fiscaal compromis slechts sprake kan zijn, indien beide partijen zich daarbij opofferingen getroosten, falen zij. Voor de aanwezigheid van een vaststellingsovereenkomst – als hoedanig een fiscaal compromis moet worden aangemerkt – stelt artikel 7:900 van het Burgerlijk Wetboek immers niet de eis van wederzijdse opofferingen.'

68 A.C. van Schaick, 'De vaststellingsovereenkomst is een wederkerige overeenkomst', *Asser/Van Schaick* 7-VIII 2018/145.

69 *Wattel* 1999, p. 393. Bij een gewijzigd inzicht in wat is overeengekomen, kan een belastingplichtige de overeenkomst niet aan de (civiele) noch de belasting/rechter voorleggen, *Klein Sprokkelhorst* 2001, p. 32-35.

70 Bij goede trouw gaat het erom dat een contractspartij meent juist te handelen. Bij redelijkheid en billijkheid gaat het erom dat een contractspartij handelt naar algemeen aanvaarde fatsoensnormen, ook in de fase waarin nog geen overeenkomst tot stand is gekomen. Dit betekent dat een partij zich uit de onderhandeling kan terugtrekken, maar als de onderhandelingen al zover gevorderd zijn dat afbreking voor de andere partij kan leiden tot schade of dat deze mocht verwachten dat er een overeenkomst tot stand zou komen, er sprake kan zijn van schadeplicht. Zie voor een algemene maatstaf HR 12 augustus 2005, *NJ* 2005/467 (*CBB/JBO*) en eerder HR 18 juni 1982, *NJ* 1983/723 (*Plas/Valburg*) en HR 15 november 1957, *NJ* 1958/67 (*Baris/Riezenkamp*).

71 *Wattel* 1999, p. 387.

72 HR 13 maart 1981, *NJ* 1981/635 (*Haviltex*): 'De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van partijen is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer

4.2 Gebondenheid

Een vaststellingsovereenkomst is een overeenkomst, waarbij partijen ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of een geschil omtrent wat tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar binden aan een vaststelling, die ook bestemd is te binden wanneer de rechtstoestand zonder die vaststelling mocht afwijken (art. 7:900 BW).⁵⁸ Beide partijen willen dat rechtsgevolgen intreden die zonder hun wilsverklaring niet zouden zijn ingetreden.⁵⁹

De vaststellingsovereenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een belastingplichtige en de inspecteur jegens elkaar een of meer verbintenissen aangaan. Een verbintenis is pas geldig als deze ook bepaalbaar is

De vaststellingsovereenkomst is een 'gewone' privaatrechtelijke overeenkomst, waaraan partijen zich in beginsel niet kunnen onttrekken.⁶⁰ Hierop bestaan uitzonderingen, bijvoorbeeld wanneer er sprake is van een wilsgebrek bij de totstandkoming van de overeenkomst (art. 3:44 BW),⁶¹ wanneer de inhoud van de overeenkomst in strijd is met de openbare orde of goede zeden (art. 3:40 BW)⁶² of wanneer er bij wijze van dwaling een andere voorstelling van zaken gegeven is (art. 6:228 BW).⁶³ Ook kan er sprake zijn van onvoorziene omstandigheden op grond waarvan ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet kan worden geleverd (art. 6:258 BW).

De vaststellingsovereenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een belastingplichtige en de inspecteur jegens elkaar een of meer verbintenissen aangaan (art. 6:213 BW).⁶⁴ Een verbintenis is pas geldig als deze ook bepaalbaar is (art. 6:227 BW). Bepaalbaar betekent niet dat alle afspraken van tevoren in alle bijzonderheden bepaald moeten zijn, maar dat die bepaalbaarheid ook later kan worden verkregen.⁶⁵ Bijvoorbeeld als de afspraak voor een rechter voldoende aanknopingspunten biedt om vast te stellen wat de inhoud is. Afdwingbaar betekent dat de ene partij jegens de andere rechtsbescher-

ming geniet, doordat met behulp van rechterlijke tussenkomst op directe (door executie van goederen) dan wel indirecte wijze (door schadevergoeding of vaststelling van een dwangsom) rechtsdwang kan worden uitgeoefend.⁶⁶ Gaan de verplichtingen 'over en weer', dan is er sprake van een wederkerige overeenkomst (art. 6:261 BW). Volgens de Hoge Raad zijn voor de aanwezigheid van een vaststellingsovereenkomst geen wederzijdse opofferingen vereist en zou er derhalve ook geen sprake zijn van wederkerigheid.⁶⁷ Van Schaick meent echter dat partijen zich jegens elkaar verbinden om het eigen standpunt op te geven en het standpunt van de wederpartij te respecteren, zodat bij het afsluiten van een vaststellingsovereenkomst altijd sprake is van wederkerigheid.⁶⁸ Als de bereidheid van partijen niet wederzijds is, zo redeneert hij, komt de overeenkomst niet tot stand.

Bij een vaststellingsovereenkomst zijn beide partijen gebonden, ook als de werkelijke feiten uiteindelijk afwijken; 'met juridisch goede en kwade kansen'.⁶⁹ Omdat partijen zich verbinden het eigen standpunt op te geven en het standpunt van de wederpartij te respecteren, kunnen zij (rechtens) niet dwalen over de inhoud van de afspraak. Partijen kunnen dus wel dwalen omtrent een onjuiste voorstelling van zaken bij het aangaan van de overeenkomst (onjuiste presentatie van de feiten), maar niet ten aanzien van de inhoud, tenzij die in strijd is met de openbare orde of de goede zeden.

De uitvoering van de vaststellingsovereenkomst wordt beheerst door de regels van goede trouw (art. 3:11 BW) en redelijkheid en billijkheid (art. 6:248 BW).⁷⁰ De uitleg door 'de bedoeling van partijen'.⁷¹ Voor de uitleg kan aansluiting gevonden worden bij de door de Hoge Raad in het *Haviltex*-arrest geformuleerde criteria;⁷² schriftelijke contractbepalingen moeten niet alleen worden uitgelegd naar een zuiver taalkundige uitleg, maar ook naar 'de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de bepalingen mogen toekennen en hetgeen ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten'.⁷³

4.3 Rechtsbescherming

De kwalificatie als privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is

om te oordelen.⁷⁴ De hoofdregel voor bevoegdheidsverdeling is dat als er een publiekrechtelijke weg openstaat, partijen die (eerst) moeten bewandelen.⁷⁵ Uitzondering op die hoofdregel vormt de situatie waarin de openstaande weg met onvoldoende waarborgen is omkleed of onvoldoende rechtsbescherming biedt.⁷⁶ Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat, kunnen partijen zich voor aanvullende rechtsbescherming wenden tot de civiele rechter.⁷⁷

De kwalificatie als privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is om te oordelen

Naast de uitzondering op de hoofdregel zijn er in de jurisprudentie nog enkele zeer bijzondere gevallen ontwikkeld waarin partijen zich, ondanks het openstaan van een publiekrechtelijke weg, tot de civiele rechter kunnen wenden.⁷⁸ Deze gevallen kunnen volgens A-G Wattel worden onderverdeeld in drie categorieën:⁷⁹

- 1 Van de burger kan redelijkerwijs niet worden gevergd dat hij eerst de publiekrechtelijke weg bewandelt, omdat die weg hoogst omslachtig of weinig effectief zou zijn (de *Leenders-ingang*);⁸⁰
- 2 De grieven van de burger richten zich niet zozeer tegen de rechtshandeling van een bestuursorgaan (het nemen van een beschikking of het opleggen van een aanslag) waartegen bezwaar en beroep bij de bestuursrechter openstaat, maar tegen (een de burger nadeel toebrengend) feitelijk of voorbereidend handelen van de overheid, dat ook los van de daarop volgende publiekrechtelijke rechtshandeling (de beschikking of de aanslag) als onrechtmatig beschouwd zou kunnen worden (de *Bolsius-ingang*);⁸¹
- 3 De overheid neemt inzake een nog te nemen (voor bezwaar of beroep vatbare) beschikking een standpunt in dat onmiskenbaar onjuist of onmiskenbaar zonder grond is en de burger zonder rechtsmiddelen onrechtmatig afhoudt van een door hem voorgenomen

handeling die juist tot de beschikking zou moeten leiden (de *onmiskenbaar-onjuist-of-zonder-grond-ingang*).⁸²

De vaststellingsovereenkomst valt op zichzelf niet aan te merken als een materiële beschikking in de zin van artikel 1:3 lid 2 Awb; er is geen sprake van een *publiekrechtelijke* rechtshandeling.⁸³ De vaststellingsovereenkomst is evenmin aan te merken als een voorbereidings-handeling. De vaststellingsovereenkomst heeft namelijk rechtsgevolg: de belastingplichtige mag nakoming verwachten. De overeenkomst vormt de privaatrechtelijke wettelijke basis op grond waarvan de inspecteur gehouden is een bestuursrechtelijke beslissing te nemen, bijvoorbeeld door een belastingaanslag op te leggen.⁸⁴ Wegens het gesloten stelsel van rechtsmiddelen in het belastingrecht staat er echter geen rechtstreeks middel open als de vaststelling niet wordt overgenomen in de aanslag of als de aanslag niet beantwoordt aan de overeenkomst. Slechts voor zover het niet-nakomen in de uiteindelijke belastingaanslag tot uitdrukking komt (bijvoorbeeld als een toegezegde faciliteit niet is toegepast en de aanslag om die reden te hoog is vastgesteld), kan een belastingplichtige bezwaar en beroep instellen. De aanslag zelf voldoet immers aan het formele beschikkingenbegrip.

Voor zover een door de inspecteur ingenomen standpunt onmiskenbaar onjuist of onmiskenbaar zonder grond is, kan een belastingplichtige zich ook rechtstreeks tot de civiele rechter wenden. Dit kan de belastingplichtige die een fiscale toezegging heeft gekregen overigens ook. Om de beoogde fiscale gevolgen te laten intreden, zal de inspecteur echter alsnog de beoogde bestuursrechtelijke beslissing moeten nemen respectievelijk alsnog aan de (heroverwogen) toezegging uitvoering moeten geven. Het bewandelen van de civiele weg zal naar verwachting dan ook slechts van betekenis zijn, voor zover het kan leiden tot herstel van eventueel door het onrechtmatig ingenomen standpunt geleden schade.

4.4 Deelconclusie

Een vaststellingsovereenkomst is een overeenkomst, waarbij partijen ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of een geschil omtrent wat tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar binden

redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht'.

⁷³ Zie tevens HR 5 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY8101 (*Lundiform / Mexx*): 'Ook indien bij de uitleg van een overeenkomst groot gewicht toekomt aan de taalkundige betekenis van de gekozen bewoordingen, kunnen de overige omstandigheden van het geval meebrengen dat een andere (dan de taalkundige) betekenis aan de bepalingen van de overeenkomst moet worden gehecht. Beslissend blijft immers de zin die partijen in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten.'

⁷⁴ Vgl. Huiskers-Stoop 2015, p. 189.

⁷⁵ Zie bijv. HR 6 december 1985, *NJ* 1986/359 (*Bodbijsl / Den Haag*), waarin de Hoge Raad oordeelt dat de mogelijkheid tot het verkrijgen van een onverwijld voorziening op basis van het publiekrecht, in de weg staat aan de toewijzing van een vordering tot verkrijging van een voorziening bij de civiele rechter.

⁷⁶ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Amsterdam: Reed Business 2011, p. 708. Met onvoldoende waarborgen omkleed is de publiekrechtelijke weg waarbij alleen bezwaar kan worden ingesteld en het instellen van beroep – en dus de tussenkomst van een onafhankelijke rechter – is uitgesloten. Dit komt bij belastingheffing niet voor; als het procedureel mogelijk is bezwaar in te stellen, is het ook mogelijk beroep in te stellen (art. 26a lid 1 jo. art. 26 lid 1 AWR). Wel komt het voor bij de invordering van belastingen; het administratieve beroep bij de directeur van de Belastingdienst na afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling (art. 25 lid 7 Leidraad Inv) is geen beroep bij een onafhankelijke rechter. Onvoldoende rechtsbescherming biedt de publiekrechtelijke weg die in procedurele zin niet hetzelfde kan bieden als de privaatrechtelijke. Zie HR 28 februari 1992, *NJ* 1992/687 (*Changoe / Staat*): '[...] Wel dient de eiser door de burgerlijke rechter niet ontvankelijk te worden verklaard, wanneer, kort gezegd, de administratieve rechter voldoende rechtsbescherming biedt [...]'. Zie ook HR 25 november 1977, *NJ* 1978/255 (*Plassenschap Loosdrecht*), waarin de Hoge Raad oordeelt dat de publiekrechtelijke weg niet zo onvoldoende rechtsbescherming biedt dat daarnaast een taak voor de burgerlijke rechter overbleef.

⁷⁷ Art. 112 lid 2 Gw.

⁷⁸ Vgl. Huiskers-Stoop 2015, p. 190.

⁷⁹ Concl. A-G Wattel bij HR 21 april 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AU4548, *NJ* 2006/271 (uitleg transparan-

aan een vaststelling, die ook bestemd is te binden wanneer de rechtstoestand zonder die vaststelling mocht afwijken.

De overeenkomst vormt de wettelijke basis op grond waarvan de inspecteur gehouden is een bestuursrechtelijke beslissing te nemen. De overeenkomst leidt tot rechtsgevolg: de belastingplichtige mag nakoming verwachten. De overeenkomst leidt op zichzelf genomen echter nog niet tot het beoogde *fiscale* rechtsgevolg. Indien de bestuursrechtelijke beslissing niet wordt genomen of niet beantwoordt aan de overeenkomst, kan een belastingplichtige alleen bezwaar en beroep instellen voor zover het niet-nakomen in de uiteindelijke belastingaanslag tot uitdrukking komt.

De fiscale ruling kan hetzij worden gekwalificeerd als een publiekrechtelijke fiscale toezegging onder voorwaarde van feitelijke grondslag, hetzij als een privaatrechtelijke fiscale vaststellingsovereenkomst

5 Conclusie

De vraag hoe een tussen de inspecteur en een belastingplichtige tot stand gekomen individuele fiscale ruling juridisch kan worden gekwalificeerd en wat de betekenis daarvan is voor de toepassing in de rechtspraktijk, beantwoord ik als volgt.

De juridische kwalificatie van de individuele fiscale ruling hangt af van de concrete vormgeving ervan. De fiscale ruling kan hetzij worden gekwalificeerd als een publiekrechtelijke fiscale toezegging onder voorwaarde van feitelijke grondslag, hetzij als een privaatrechtelijke fiscale vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW). Aan de fiscale toezegging is alleen de inspecteur gebonden. De belastingplichtige mag op nakoming van de

toezegging vertrouwen, mits de voorwaarden waaronder de toezegging is gedaan zijn vervuld. Aan de fiscale vaststellings-overeenkomst zijn zowel de inspecteur als de belastingplichtige gebonden. Zowel de toezegging als de overeenkomst is gericht op rechtgevolg (de belastingplichtige mag vertrouwen respectievelijk nakoming verwachten), maar resulteren op zichzelf genomen niet in het beoogde fiscale rechtsgevolg. Noch de toezegging noch de overeenkomst kwalificeert als formele fiscale beschikking, zodat hiertegen geen bezwaar en beroep kan worden ingesteld (art. 26 AWR). Alleen wanneer een ongunstige beslissing op een rulingverzoek, een onjuiste toepassing van een gunstige beslissing of de niet-nakoming van fiscale afspraken uit de vaststellingsovereenkomst in de definitieve belastingaanslag tot uitdrukking komen, kan hiertegen bezwaar en beroep worden ingesteld, teneinde beoogde fiscale rechtsgevolgen (alsnog) te laten intreden. Als voorgenomen rechtshandelingen niet worden uitgevoerd (bijvoorbeeld als een voorgenomen investering wegens een onwelgevallig standpunt van de inspecteur niet wordt gedaan), wordt aan het instellen van een rechtsmiddel in het geheel niet toegekomen.

Hoewel de publiekrechtelijke fiscale toezegging, gelijk Hieltjens en in navolging van Douma e.a., naar mijn mening gericht is op rechtsgevolg en daarmee voldoende zelfstandigheid heeft om te kwalificeren als materiële beschikking in de zin van artikel 1:3 lid 2 Awb en de privaatrechtelijke vaststellingsovereenkomst moet worden aangemerkt als de wettelijke basis voor de inspecteur om een bestuursrechtelijke beslissing te nemen (zoals het opleggen van een aanslag), hebben deze juridische kwalificaties wegens het gesloten stelsel van bezwaar en beroep in het belastingrecht slechts beperkte betekenis. Fiscale betekenis krijgt de ruling pas indien en voor zover met de inspecteur gemaakte afspraken in de uiteindelijke belastingaanslag tot uitdrukking komen.

tieovereenkomst, *Abacus*), par. 5.3 e.v. De uitzonderingsituaties 1 en 3 categoriseert A-G Wattel als aanvullende rechtsbescherming *vooraf*; er is nog *geen* voor bezwaar of beroep vatbare beschikking, omdat die nog op omslachtige of bezwarende wijze – al dan niet met onaantvaardbare financiële risico's – moet worden verkregen. De uitzonderings situatie 2 categoriseert A-G Wattel als aanvullende rechtsbescherming *achteraf*; er is al *wel* een voor bezwaar of beroep vatbare beschikking, maar *daarnaast* is er feitelijk of voorbereidend overheidshandelen dat voldoende van die beschikking los staat, om zelfstandig door de civiele rechter op rechtmatigheid te kunnen worden beoordeeld.

80 HR 11 oktober 1996, *NJ* 1997/165

(*Leenders / Ubbergen*).

81 HR 2 februari 1992, *NJ* 1993/635

(*Staat / Bolsius*).

82 HR 27 oktober 2000, *NJ* 2001/106

(*A c.s. / Staat*).

83 Zie ook Hieltjens 1993, *WFR*

1993/1241, par. 3.1, onder e.

84 Zie HR 20 december 2013, ECLI:NL:

HR:2013:2049 (bevoegdheidsverdeling civiele en belastingrechter), r.o. 3.8. Wanneer de uitvoering van een overeenkomst voor het bestuursorgaan bestaat uit het nemen van een beschikking overeenkomstig de gemaakte afspraak, spreekt men ook wel van een bevoegdheidsverdelingsovereenkomst. Zie P.J. Huisman, *De bevoegdheidsverdelingsovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012.