



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht

Huiskers, E.A.M.

Citation

Huiskers, E. A. M. (2013). Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht. *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2013(1), 30-36. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/64254>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License:

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/64254>

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

Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht

Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop¹

Sinds 2005 zet de Belastingdienst in aanvulling op het traditionele belastingtoezicht in op horizontaal toezicht. Aanvankelijk was horizontaal toezicht met name gericht op zeer grote ondernemingen. Sinds 2008 worden echter ook afspraken gemaakt met middelgrote ondernemingen en vindt ook het midden- en kleinbedrijf steeds vaker zijn weg naar horizontaal toezicht via fiscale en financiële dienstverleners. In de winter van 2011/2012 evalueerde de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst het horizontaal toezicht en deed in juni 2012 verslag in haar rapport: 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet'. In het licht van dit rapport gaat de auteur nader in op de vraag of fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht mag. De auteur komt tot de conclusie dat dit moet kunnen, mits de belastingplichtige volledige openheid van zaken geeft over de fiscaal relevante feiten en omstandigheden, en de Belastingdienst niet reageert met de dreiging het convenant te beëindigen, maar met de belastingplichtige in overleg treedt en niet alleen de Belastingdienst maar ook de belastingplichtige zich bij de beoordeling van de fiscaal relevante feiten en omstandigheden laten leiden door de kracht van het betere argument binnen de grenzen die wet- en regelgeving stellen.

1. Inleiding

In het kader van mijn promotie aan de Erasmus School of Law Rotterdam doe ik onderzoek naar de effectiviteit van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen (MGO)

in Nederland.² Het onderzoek combineert een fiscaaljuridische analyse van horizontaal toezicht met de resultaten van empirisch onderzoek naar de ervaringen van MGO met deze nieuwe vorm van belastingtoezicht. Doel van het onderzoek is het meten van de effectiviteit van horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele toezicht en het doen van uitspraken ten aanzien van de overwegingen die van belang zijn voor de beslissing van de MGO om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen. De centrale vraag in het onderzoek is of horizontaal toezicht, in vergelijking tot het traditionele toezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.³ Dit artikel gaat nader in op het fiscaaljuridische deel van het onderzoek. Het fiscaaljuridische deel beschrijft de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal toezicht, de theoretische context waarin horizontaal toezicht geplaatst kan worden,⁴ de fiscaaljuridische inbedding in het belastingrecht en de internationale context waarin horizontaal toezicht kan worden geplaatst.⁵ Centraal staat het antwoord op de vraag of fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht mag. Onder fiscale grensverkenning wordt in dit verband verstaan: het gebruikmaken van constructies om de meest gunstige fiscale weg te kiezen alsmede het bij de duiding van fiscaal relevante feiten en omstandigheden opzoeken van de grenzen die wet- en regelgeving stellen.

2. Algemeen kader

In de veronderstelling dat de meeste ondernemingen en organisaties maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen, zet de Nederlandse belastingdienst sinds 2005 in op horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) 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. Voorwaarde is dat de belasting-

¹ Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop werkt bij de Erasmus School of Law Rotterdam aan haar proefschrift over de effectiviteit van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen.

² Het onderzoek wordt begeleid door prof.dr. P.A.M. Diekman RA en prof.dr. J.C.M. van Sonderen, beiden als parttime hoogleraar verbonden aan de Erasmus School of Law Rotterdam.

³ Onder fiscale compliance wordt verstaan: de naleving van belastingverplichtingen, en onder fiscale compliancekosten: de kosten voor naleving van belastingverplichtingen.

⁴ Onder meer in het licht van theorieën over responsief toezicht van I. Ayres & J. Braithwaite, 'Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate', Oxford University Press, New York 1992 en interactief toezicht van W. van der Burg, 'Erasmus Working Paper Series on Jurisprudence and Socio-legal Studies No. 29-02 (29 August 2009): The Irony of a Symbolic Crusade - The debate on Opening Civil Marriage to Same-Sex Couples', met minimale wijzigingen gepubliceerd in: N. Zeegers, W. Witteveen en B. van Klink (red.), 'Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law', Edwin Mellen Press, Lewiston 2005, p. 245-275.

⁵ Onder meer in het licht van het 'Enhanced Relationship-programma van de OESO'. OESO staat voor Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

plichtige zijn interne en fiscale beheersing op orde heeft. De vertrouwensrelatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige wordt bekroond door ondertekening van een convenant. Binnen deze relatie lijkt er geen plaats voor fiscale grensverkenning. Toch hoeft fiscale grensverkenning niet het einde van de vertrouwensrelatie te betekenen. Hieronder volgt een beschouwing.

3. Horizontaal versus traditioneel belastingtoezicht

Het traditionele belastingtoezicht kenmerkt zich door een sterke hiërarchische verhouding tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, waarbij het de primaire taak van de Belastingdienst is om met behulp van wettelijke bevoegdheden een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Bij horizontaal toezicht werkt de Belastingdienst op basis van wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie samen met belastingplichtigen die bereid zijn om hun fiscale verplichtingen na te leven. De afsluiting van een convenant doorbreekt de traditioneel hiërarchische gezagsverhouding, waardoor partijen een meer gelijkwaardige positie krijgen. Een convenant vindt zijn basis in het burgerlijk recht en wordt aangemerkt als een overeenkomst in privaatrechtelijke zin. De civiele rechter oordeelt, voor zover nodig, over de totstandkoming, nakoming en beëindiging ervan. Fiscale rechtsvragen kunnen, door middel van bezwaar en beroep tegen de definitieve aanslag, aan de belastingrechter worden voorgelegd. Horizontaal en traditioneel belastingtoezicht komen qua doelstelling overeen voor wat betreft het streven naar een juiste belastingheffing en de naleving van belastingverplichtingen. De toezichtvormen verschillen als het gaat om de vrijwilligheid van de naleving, de mate van fiscale zekerheid, de actualiteit en intensiteit van het toezicht en de relatie met de Belastingdienst.

4. Convenant horizontaal toezicht⁶

In een convenant horizontaal toezicht leggen de Belastingdienst en een onderneming⁷ afspraken vast over de toezichtrelatie en de intensiteit daarvan. Die afspraken kunnen gaan over de afwikkeling van het verleden en de werkwijze in de toekomst. Bijvoorbeeld over de afhandeling van lopende boekenonderzoeken of nieuwe fiscale vraagstukken. De afspraken hebben betrekking op de heffing van alle Nederlandse rijksbelastingen (zoals vennootschapsbelasting, loon- en omzetbelasting) en de invordering daarvan. De Belastingdienst en de onderneming wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze en streven naar actueel belastingtoezicht. Dat betekent dat de belastingplichtige fiscale

risico's zo snel mogelijk meldt, de Belastingdienst daarover zo snel mogelijk een standpunt inneemt, de belastingplichtige gevraagde informatie snel en volledig verstrekt en aangiftes spoedig indient en de Belastingdienst zo snel mogelijk en zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige de aanslag vaststelt. Voor zover mogelijk verstrekt de Belastingdienst bij hem bekende informatie over het voorgelegde vraagstuk, houdt hij rekening met commerciële deadlines van belastingplichtige en versnelt zo nodig het proces. De onderneming dient voorts haar interne en fiscale beheersing op orde te hebben. De fiscale beheersing maakt onderdeel uit van de interne beheersing en wordt door de Belastingdienst aangegevoerd met de term Tax Control Framework (verder: TCF).⁸ Het TCF moet zorgen voor permanent en actueel inzicht in de belastingpositie bij de belastingplichtige. Het TCF geeft niet zelf dat inzicht, maar is een samenstel van organisatorische maatregelen die ertoe leiden dat dit inzicht bestaat. Is er sprake van permanent en actueel inzicht bij de belastingplichtige, dan vertrouwt de Belastingdienst de uitkomsten van het systeem. De afspraken binnen een convenant horizontaal toezicht gaan niet over de vaststelling van het belastbare resultaat⁹ en blijven binnen de grenzen van wet- en regelgeving. Belastingaanslagen met of zonder toepassing van horizontaal toezicht dienen op hetzelfde resultaat uit te komen.¹⁰ Het convenant wordt voor onbepaalde tijd gesloten en periodiek geëvalueerd. Het convenant kan door elke partij zonder opzegtermijn worden beëindigd, maar niet voordat de intentie daartoe schriftelijk aan de ander kenbaar is gemaakt en mondeling overleg heeft plaatsgevonden, voor zover een van de partijen daar prijs op stelt.

5. Overeenkomst in privaatrechtelijke zin

Een convenant horizontaal toezicht wordt aangemerkt als een overeenkomst in privaatrechtelijke zin (art. 6:213, lid 1, BW),¹¹ meer specifiek als een wederkerige overeenkomst gericht op het wederzijds verrichten van prestaties (art. 6:261, lid 2, BW). Een privaatrechtelijke overeenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een partij jegens een ander een verbintenis aangaat. Als de overeenkomst voor beide partijen een verbintenis schept, is sprake van een wederkerige overeenkomst. Een convenant horizontaal toezicht

6 Zie de standaardtekst van het individueel handavingsconvenant op www.belastingdienst.nl.

7 Of organisatie.

8 Een TCF is een instrument van interne beheersing gericht op de fiscale functie binnen een onderneming en heeft betrekking op alle voor een specifieke onderneming van toepassing zijnde belastingen. Zie Belastingdienst (2008), 'Tax Control Framework – Van risicogericht naar "in control": het werk verandert', p. 4, www.belastingdienst.nl.

9 Op dit punt wordt horizontaal toezicht nog wel eens verward met de vroegere Nederlandse rullingpraktijk, waarbij afspraken konden worden gemaakt over het (minimaal) in Nederland te verantwoorden belastbare resultaat voor bijvoorbeeld houdster- en financieringsactiviteiten. Zie Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam, 'Modelrulings', september 1993.

10 Zie Verslag van algemeen overleg, 27 april 2005, Kamerstukken II, 2004-2005, 29 643, nr. 4: 'Er mag geen misverstand over bestaan dat de wet de grens is. Er wordt belastingmaterieel inhoudelijk niet coulanter opgetreden. Alle bedrijven worden gelijk behandeld.'

11 Zie ook M.E. Oenema, 'Toepassing van de informatieverplichtingen van artikel 47 AWR onder het handavingsconvenant', *WFR* 2010/26, par. 3.1.

verbindt de Belastingdienst en een onderneming tot wederzijdse prestatieverrichtingen, die voor de belastingplichtige in de kern betrekking hebben op de zorg voor een deugdelijk intern beheersingssysteem, tijdige melding van in te nemen of ingenomen fiscale standpunten en actuele aangifte-indiening, en voor de Belastingdienst om de intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit van het interne beheersingssysteem, tijdig te reageren op in te nemen of ingenomen fiscale standpunten en een actuele aanslagoplegging.

Een privaatrechtelijke overeenkomst komt tot stand door aanbod en aanvaarding (art. 6:217, lid 1, BW). De inhoud van de overeenkomst is in beginsel vrij, maar wordt beheerst door beginselen van redelijkheid en billijkheid (art. 6:248, lid 1, BW). Dit geldt ook voor de afwikkeling van de verbintenissen, de uitleg van de overeenkomst en een eventuele opzegging. Komt een van de partijen haar verbintenis niet na, dan is de wederpartij bevoegd de nakoming van haar verplichtingen op te schorten (art. 6:262, lid 1, BW). Voor wat betreft de convenantafspraken die vastleggen dat partijen zich zullen inspannen en samenwerken, is dat nauwelijks na te gaan. Bij de meer concrete afspraken, zoals het tijdig voorleggen van fiscaal relevante standpunten en het tijdig geven van een visie daarop, is dat wel mogelijk, desnoods door een rechter. Deze kan zich uitspreken over de nakoming en de eventuele afdwingbaarheid. Gegeven echter de aard van een convenant horizontaal toezicht lijken dergelijke procedures niet de bedoeling.

Blijvende tekortkoming geeft de wederpartij de bevoegdheid de overeenkomst te ontbinden (art. 6:265, lid 1, BW). Ontbinding kan buitengerechtelijk plaatsvinden door een schriftelijke verklaring naar de wederpartij te sturen (art. 6:267, lid 1, BW). Ontbinding kan ook plaatsvinden door een rechterlijke uitspraak. Het convenant horizontaal toezicht biedt de mogelijkheid tot buitengerechtelijke ontbinding. Ontbinding heeft geen terugwerkende kracht (art. 6:269 BW). Ontbinding bevrijdt partijen van wederzijdse verbintenissen en in beginsel ontstaat een ongedaanmakingsverplichting (art. 6:271 BW). Dit is anders voor overeenkomsten waarbij partijen zich hebben verbonden gedurende onbepaalde tijd over en weer prestaties te verrichten. Bij deze zogenoemde duurovereenkomsten voor onbepaalde tijd werkt de ontbinding slechts voor de toekomst; hetgeen is gepresteerd wordt er niet door geraakt. In feite is er sprake van gedeeltelijke ontbinding. Ook het voor onbepaalde tijd aangegane convenant horizontaal toezicht, waarbij de Belastingdienst en de onderneming zich hebben verbonden over en weer prestaties te verrichten, kan worden aangemerkt als een duurovereenkomst. Deze overeenkomst kan op gronden van redelijkheid en billijkheid worden opgezegd (art. 6:248, lid 1, BW) of bij blijvende tekortkoming worden ontbonden (art. 6:265, lid 1, BW).

Afspraken over de afwikkeling van openstaande belastingjaren kunnen worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Van een vaststellingsovereenkomst is sprake wanneer partijen ter beëindiging of voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, een vaststelling daarvan aanvaarden, die ook bestemd is te binden wanneer de rechtstoestand zonder die vaststelling mocht afwijken (art. 7:900 BW). De vaststellingsovereenkomst dient dan ter beslechting van in dit geval een fiscaaljuridische onzekerheid.

6. Convenant wijkt af van een 'zuiver' privaatrechtelijke overeenkomst

Om twee redenen wijkt een convenant horizontaal toezicht af van een zuiver privaatrechtelijke overeenkomst. Allereerst omdat er bij een convenant horizontaal toezicht sprake is van een publiek-private samenwerking. Een convenant horizontaal toezicht doorbreekt de traditioneel hiërarchische relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige. Hierdoor krijgen partijen een meer gelijkwaardige positie. Enerzijds draagt dat bij aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen, omdat wederzijdse afspraken over het toezicht zijn vastgelegd, maar anderzijds doorbreekt het convenant de traditioneel afhankelijke positie van belastingplichtigen nooit helemaal. De Belastingdienst voert belastingwetgeving uit en houdt daarbij wettelijke bevoegdheden achter de hand voor het geval dat nodig mocht zijn.¹² Een belastingplichtige heeft dergelijke bevoegdheden niet. Dat maakt een verschil. Ten tweede omdat een convenant horizontaal toezicht is gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Afsluiting van een convenant horizontaal toezicht impliceert wederzijds vertrouwen tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige. Samenwerking op basis van vertrouwen betekent risico nemen. En hoewel er over tal van onderwerpen en in tal van vormen privaatrechtelijke overeenkomsten te sluiten zijn, is het lopen van risico over het algemeen nou juist hetgeen dergelijke overeenkomsten trachten te voorkomen.

7. Toezicht gebaseerd op vertrouwen

Horizontaal toezicht is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, maar hoe kan dat vertrouwen worden gedefinieerd? Bij horizontaal toezicht gaat het niet om 'blind' vertrouwen, zoals we dat kennen in persoonlijke relaties, maar om een meer geïnformeerd vertrouwen. Six heeft zich gebogen over de invulling van het begrip vertrouwen als het gaat om toezicht.¹³ Volgens Six is er bij vertrouwen altijd een 'sprong in

12 Te denken valt aan bevoegdheden om informatie in te winnen en zo nodig af te dwingen. Zie bijvoorbeeld art. 47 en volgende van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

13 Zie onder meer F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010 (1) 4 en F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004.

het ongewisse' nodig, waarbij kwetsbaarheid en onzekerheid worden opgeschort *alsof ze er niet meer toe doen*.¹⁴ Partijen moeten zich volgens Six kwetsbaar opstellen om hun doel te bereiken. Risico nemen; het risico dat het vertrouwen wordt beschaamd. Six spreekt overigens liever over verwachtingen en onzekerheden dan over kansen en risico's.¹⁵ Iemand vertrouwen is volgens Six geen risicoanalyse. Iemand vertrouwen betekent 'jezelf kwetsbaar maken voor het handelen van die ander, uitgaand van de verwachting dat hij bepaalde acties zal verrichten die voor jou belangrijk zijn en je het handelen van die ander niet volledig kan controleren of met zekerheid kan voorspellen'.¹⁶ In haar proefschrift definieert Six het als volgt:

'Interpersonal trust is a psychological state comprising the intention to accept vulnerability to the actions of another party based upon the expectation that the other will perform a particular action important to you, irrespective of the ability to monitor or control that other party.'¹⁷

De definitie van Six, toegepast op horizontaal toezicht, leidt tot de volgende invulling van het begrip vertrouwen: van vertrouwen is sprake als zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige zich kwetsbaar opstellen voor het handelen van de ander, uitgaand van de verwachting dat beiden acties zullen verrichten die voor de ander belangrijk zijn, ongeacht de mogelijkheid om het handelen van die ander volledig te controleren of met zekerheid te voorspellen. Een mooi begin, maar zo eenvoudig laat het vertrouwen in horizontaal toezicht zich niet invullen.

Ook de Belastingdienst meent dat vertrouwen een vorm van onzekerheid met zich meebrengt. Niettemin tracht de Belastingdienst een 'minder weten' over fiscale feiten en omstandigheden te rechtvaardigen door een 'meer weten' over de organisatie.¹⁸ De Belastingdienst spreekt over 'gerechtvaardigd vertrouwen' en verstaat daar het volgende onder:

'De positieve verwachting van het gedrag van een ander, die o.a. is gegroeid door het gedrag dat wordt waargenomen en de informatie die wordt vergaard.'¹⁹

De Belastingdienst vindt het derhalve van belang dat sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen. De Belastingdienst baseert dat vertrouwen op het gedrag van de organisatie en over de organisatie vergaarde informatie. Door informatie te

vergaren vermindert de Belastingdienst zijn kwetsbaarheid en tracht zo een verantwoord risico te lopen. De Belastingdienst merkt hierover het volgende op:

'De informatie die we hebben, ons klantbeeld, in combinatie met het gedrag van de organisatie (aangevuld met onze intuïtie), ondersteunt onze keuze om met een organisatie op basis van vertrouwen te werken en maakt het verantwoord om daarbij een risico te lopen. (...) Vanuit de organisatie zijn een juiste houding en gedrag én een adequate interne beheersing van belang.'²⁰

De Belastingdienst vertrouwt een organisatie als het klantbeeld goed is en de interne (inclusief fiscale) beheersing op orde is. De beschikbaarheid van informatie over de ander kan een wezenlijke bijdrage leveren aan de vermindering van het risico op beschaming van het vertrouwen door die ander. Dat geldt overigens niet alleen voor de Belastingdienst. Ook door de belastingplichtige vergaarde informatie over ingenomen of in te nemen standpunten draagt bij aan de vermindering van het vertrouwensrisico. Immers, de informatie geeft de belastingplichtige meer zekerheid over zijn belastingpositie. Gegeven de wederkerigheid van het vertrouwen in de horizontaal toezichtrelatie, meen ik dat gebruik van het begrip 'geïnformeerd vertrouwen' meer op zijn plaats is dan 'gerechtvaardigd vertrouwen', wat toch met name het perspectief vanuit de Belastingdienst weergeeft.

Rechtdoend aan de wederkerigheid van een horizontaal toezichtrelatie kan het vertrouwen worden aangemerkt als geïnformeerd vertrouwen. De definitie van Six als uitgangspunt nemend, kan geïnformeerd vertrouwen als volgt worden gedefinieerd:

Van geïnformeerd vertrouwen is sprake als de Belastingdienst en de belastingplichtige zich kwetsbaar opstellen voor het handelen van de ander, uitgaand van de verwachting dat beiden acties zullen verrichten die voor de ander belangrijk zijn, waarbij partijen echter over en weer hun kwetsbaarheid trachten te verminderen door het vergaren van informatie van of over die ander.

8. Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht

'Fiscale grensverkenning is een beladen term. Het roept bij een deel van de fiscale beroepsbeoefenaars – met name bij hen die in overheidsdienst zijn – maar ook in de politiek en de journalistiek een negatief beeld op van geniepig opererende types die op gekunstelde wijze niet bedoelde fiscale voordelen proberen binnen te slepen. Een beeld dat niet past

14 F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010 (1) 4, p. 11.

15 F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010 (1) 4, p. 11.

16 F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004, Nederlandse samenvatting, p. 179-180.

17 F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004, p. 14.

18 Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)', Den Haag, november 2010, p. 8.

19 Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)', Den Haag, november 2010, p. 77.

20 Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)', Den Haag, november 2010, p. 8.

bij horizontaal toezicht.²¹ Dit citaat van Van Lint kleurt de gevoeligheid van het onderwerp. Hoewel een belastingplichtige van de Hoge Raad de meest gunstige fiscale weg mag kiezen,²² past fiscale grensverkenning kennelijk niet binnen een vertrouwensrelatie. Fiscale grensverkenning zet de vertrouwensrelatie op scherp en daar zitten partijen in beginsel niet op te wachten.

Oud-staatssecretaris van Financiën Wijn definieerde fiscale grensverkenning in 2004 als volgt: 'Fiscale grensverkenning doet zich voor als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt over een voorgelegde casus, de vragsteller zich hierin niet kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren.'²³ De staatssecretaris geeft vervolgens aan dat indien sprake is van fiscale grensverkenning, de inspecteur het vooroverleg niet voortzet en hij ook geen standpunt inneemt.

Waar wetgeving in de klassieke rechtsstaat echter zeer gedetailleerd kon zijn, heeft wetgeving in de moderne rechtsstaat veelal een sturend karakter, waarbij ruimte gelaten wordt voor interpretatie en een meer situatiegerichte toepassing. Naast de enge definitie van de oud-staatssecretaris, meen ik dat ook het opzoeken van de fiscale grenzen van de wet- en regelgeving onder fiscale grensverkenning valt.²⁴ Binnen een convenant horizontaal toezicht is de onderneming verplicht fiscaal ingenomen of in te nemen standpunten te melden. Het gaat dan om zaken waarover verschil van mening met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie.²⁵ Gegeven de ruimte voor wetsinterpretatie, kan een aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtige, door de verplichte melding van fiscaal ingenomen of in te nemen standpunt, noodgedwongen terecht komen in een situatie van fiscale grensverkenning, waarbij de Belastingdienst en de belastingplichtige ernstig van mening kunnen verschillen over de juridische kwalificatie van fiscaal relevante feiten en omstandigheden.

9. Fiscale grensverkenning betekent vertrouwensrisico voor Belastingdienst

Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht, in de enge zin van het gebruikmaken van fiscale structuren en in de ruime zin van het opzoeken van de

grenzen van wet- en regelgeving, betekent een vertrouwensrisico voor de Belastingdienst. Fiscale grensverkenning doet afbreuk aan de mate waarin de Belastingdienst in staat is het handelen van de belastingplichtige 'te controleren of met zekerheid te voorspellen'. Dit zet het vertrouwen van de Belastingdienst op scherp, waardoor de neiging zal ontstaan om het convenant horizontaal toezicht te beëindigen. Echter, passend binnen het 'gerechtvaardigd' dan wel 'geïnformeerd' vertrouwensbegrip kan de Belastingdienst deze onzekerheid doorbreken door informatie te vergaren, op basis waarvan weer een 'verantwoord risico' kan worden gelopen. Teneinde het vertrouwen van de Belastingdienst niet te beschamen, zal de belastingplichtige in een dergelijke situatie volledige openheid van zaken moeten geven over zijn duiding van de feiten of de wetsinterpretatie. Volledige transparantie kan beschaming van het vertrouwen voorkomen, zodat beëindiging van het convenant niet nodig is.

De Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst gaat op bladzijde 36 van haar rapport 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet'²⁶, nader in op fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht en de dreigende convenantbeëindiging, en schrijft daarover het volgende:

'Bij geschillen over de uitleg van fiscale zaken bestaat de mogelijkheid, dat er op een gegeven moment geen vertrouwensbasis meer is. Het opzeggen van het convenant ligt dan voor de hand.²⁷ In dit verband is ook van belang de uitspraak van de Minister van Financiën in antwoord op Kamervragen over onduidelijkheid rond ontwijking van btw-afdracht door ING en DSB. In het antwoord op de vraag of een convenant met de Belastingdienst gehandhaafd kan blijven, wanneer er bewust een route is opgezet met het doel om de belasting te ontwijken antwoordt hij:²⁸

"Indien een belastingplichtige volledig transparant is en vooraf de fiscaal relevante punten bij de inspecteur op tafel legt, is het opzeggen van een convenant niet aan de orde. Ook niet in gevallen waarin de belastingplichtige en de inspecteur het niet met elkaar eens zijn over de fiscale gevolgen van een bepaald feitencomplex. In een dergelijke situatie kan het geschil uiteindelijk aan de rechter worden voorgelegd. In gevallen waarin een belastingplichtige zich bedient van fiscaal agressieve structuren en daarin niet (volledig) transparant is, komt de basis aan het convenant te ontvallen. Overigens past niet binnen een convenant dat een belastingplichtige zich bij voortdurende bezighoudt met fiscale grensverkenning."

21 Ontleend aan A.J. van Lint, 'Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht', *NTFR* 2011/160, p. 1.

22 HR 19 januari 1994, nr. 28.646, *BNB* 1994/87.

23 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 februari 2004, nr. DGB2003/6662M, *Stcrt.* 2004, nr. 54, *NTFR* 2004/415.

24 Zie ook A.J. van Lint, 'Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht', *NTFR* 2011/160, p. 2.

25 Zie de standaardtekst van het individueel handhavingsconvenant op www.belastingdienst.nl.

26 Rapport van 20 juni 2012, Ministerie van Financiën, Den Haag.

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

28 Brief van de minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording van Kamervraag 8), p. 3.

De toekomst zal moeten uitwijzen of, en in welke mate, het opzeggen of aanpassen van individuele handavingsconvenanten zich zal voordoen. Daarbij merkt de Commissie op, dat dit een aangelegenheid is tussen een individuele belastingplichtige en de Belastingdienst die minder snel in de openbaarheid zal komen, omdat de inspecteur daarbij is gehouden aan zijn geheimhoudingsplicht.²⁹

Uit de reactie van oud-minister De Jager in 2010 maak ik op dat fiscale grensverkenning niet bij voorbaat hoeft te leiden tot een vertrouwensbreuk en de beëindiging van het convenant. Voorwaarde is wel dat de organisatie volledig transparant is ten aanzien van de beoogde structuur en de fiscaal relevante feiten en omstandigheden. In vergelijking tot de uitspraak van de staatssecretaris in 2004,³⁰ lijkt het standpunt ten aanzien van fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht te zijn gematigd en dient de inspecteur 'wanneer een belastingplichtige volledig transparant is en vooraf de fiscaal relevante punten op tafel legt' het vooroverleg gewoon voort te zetten en zich niet langer te onthouden van het innemen van een standpunt, laat staan te dreigen met beëindiging van het convenant.

10. Dreigende convenantbeëindiging betekent vertrouwensrisico voor belastingplichtige

Dreigende convenantbeëindiging betekent een vertrouwensrisico voor de belastingplichtige. Die dreiging doet afbreuk aan de mate waarin de belastingplichtige in staat is het handelen van de Belastingdienst 'te controleren of met zekerheid te voorspellen'. Behoudens volledige fiscale transparantie heeft de belastingplichtige geen middelen om tegen de beëindiging op te komen: 'Het convenant kan door elke partij zonder opzegtermijn worden beëindigd, maar niet voordat de intentie daartoe schriftelijk aan de ander kenbaar is gemaakt en mondeling overleg heeft plaatsgevonden, voor zover een van de partijen daar prijs op stelt'. Behoudens een goed gesprek kan de Belastingdienst zonder tussenkomst van de belastingplichtige teruggrijpen op de achter de hand gehouden wettelijke bevoegdheden van het traditionele belastingtoezicht. Je kunt je zelfs afvragen of er door het achter de hand houden van die bevoegdheden überhaupt wel sprake is van vertrouwen, of dat dit moet worden aangemerkt als een (laag) wantrouwen.³¹ Hoe zeer een convenant horizontaal toezicht de traditioneel hiërarchische relatie met de Belastingdienst ook tracht te doorbreken, het achter de hand houden van de wettelijke bevoegdheden van het traditionele belastingtoezicht doorbreekt die hiërarchie nooit helemaal. Om het vertrouwen van de belastingplichtige niet te beschamen, zal de Belastingdienst in de reactie op fiscale grensver-

kenning dan ook niet vanuit zijn hiërarchische positie moeten dreigen met beëindiging van het convenant, maar zal de Belastingdienst met de belastingplichtige in overleg moeten treden teneinde informatie te vergaren om een verantwoord risico te lopen en zal niet alleen de Belastingdienst maar ook de belastingplichtige zich bij de beoordeling van de fiscaal relevante feiten en omstandigheden moeten laten leiden door de kracht van het betere argument binnen de grenzen die wet- en regelgeving stellen.³²

Als partijen er niet uitkomen biedt horizontaal toezicht de mogelijkheid het fiscale vraagstuk voor te leggen aan de belastingrechter. Vooralsnog is dat slechts mogelijk na bezwaar tegen de definitieve aanslag. In een streven naar actueel belastingtoezicht zou dat ook in de fase van het vooroverleg moeten kunnen. Daartoe zal de Belastingdienst zijn afwijzende reactie op een beoogde structuur in een voor bezwaar vatbare beschikking moeten kunnen geven. Zover is het echter nog niet.

11. Conclusie

Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht levert een spanningsveld op in het vertrouwen van de Belastingdienst in de belastingplichtige. Dreigende beëindiging van het convenant in reactie op fiscale grensverkenning levert een spanningsveld op in het vertrouwen van de belastingplichtige in de Belastingdienst. Gegeven bovenstaande beschouwing luidt de conclusie als antwoord op de vraag of fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht mag, dat:

Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht moet kunnen, mits de belastingplichtige om het vertrouwen van de Belastingdienst niet te beschamen, volledige openheid van zaken geeft over de fiscaal relevante feiten en omstandigheden, en de Belastingdienst, om het vertrouwen van de belastingplichtige niet te beschamen, niet reageert met de dreiging het convenant te beëindigen, maar met de belastingplichtige in overleg treedt, teneinde informatie te vergaren om een verantwoord risico te lopen en niet alleen de Belastingdienst maar ook de belastingplichtige zich bij de beoordeling van de fiscaal relevante feiten en omstandigheden laten leiden door de kracht van het betere argument binnen de grenzen die wet- en regelgeving stellen.

Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst moeten zich wel realiseren dat bij voortdurend opzoeken van het spanningsveld van het vertrouwen van de ander, de basis daarvoor op den duur komt te ontvallen.

29 Vgl. art. 67 AWR.

30 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 februari 2004, nr. DGB2003/6662M, *Stcr.* 2004, nr. 54, *NTR* 2004/415.

31 F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010 (1) 4, p. 14.

32 Zie in dit verband J. Habermas, *Recht en Moraal*, Nederlandse editie, Kok Agora, Kampen 1988, p. 80: 'Elke deelnemer aan een argumentatiepraktijk moet er pragmatisch van uitgaan, dat in principe alle mogelijk betrokkenen vrij en gelijkwaardig aan een coöperatief zoeken naar waarheid zouden kunnen deelnemen, waarbij alleen de kracht van het betere argument telt.'