

# Formele aspecten van horizontaal toezicht

Citation for published version (APA):

Herreveld, F., & van den Hurk, H. (2022). Formele aspecten van horizontaal toezicht. *Tijdschrift voor Compliance*, 2022(6), 279-283.

## Document status and date:

Published: 15/12/2022

## Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

## Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

## General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

[www.umlib.nl/taverne-license](http://www.umlib.nl/taverne-license)

## Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

[repository@maastrichtuniversity.nl](mailto:repository@maastrichtuniversity.nl)

providing details and we will investigate your claim.

# Formele aspecten van horizontaal toezicht

*mr. F.R. Herreveld en prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk<sup>1</sup>*

Van een integer handelende overheid mag worden verwacht dat deze zich niet alleen houdt aan de letter van de wet, maar ook aan de geest van de wet. Belangrijk is dat de overheid als wetgever een voor de burgers kenbaar wettelijk kader schept waarin rechten en verplichtingen tussen burger en overheid duidelijk zijn geregeld. Dat geldt voor de overheid als geheel maar zeker ook voor de belastingdienst. Ook voor de overheid als uitvoerder geldt dat deze binnen de wettelijke kaders dient te opereren, dit wederom naar zowel de letter als naar de strekking van de wet. Daarbij komt dat de overheid zich als uitvoerder van de wet mede dient te laten leiden door algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In dat licht willen wij enkele opmerkingen plaatsen van voornamelijk formeel rechterlijke aard bij het horizontaal toezicht zoals dat door de Belastingdienst wordt uitgeoefend.

## 1. Wat is horizontaal toezicht

Van oudsher is de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige een verticale, hetgeen inhoudt dat de Belastingdienst op basis van de Algemene wet rijksbelastingen (AWR) een groot aantal rechten heeft en diezelfde wet een groot aantal verplichtingen kent voor de belastingplichtige. Het contrast met horizontaal toezicht lijkt dan ook groot. Horizontaal toezicht wordt wel omschreven als een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtigen 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<sup>2</sup>.

Volgens de site van de Belastingdienst is horizontaal toezicht gebaseerd op wederzijds vertrouwen en gelijkwaardigheid, waarbij de belastingdienst zich wellicht heeft laten leiden door de wijsheid van Lao Tse: "voorkom het moeilijke door het makkelijke te doen". Horizontaal toezicht is er mede op gericht dat de belastingplichtige zelf zodanig interne controles uitvoert en checks en balances heeft zodat gekomen kan worden tot een aangepaste vorm van toezicht door de Belastingdienst die veel minder beslag legt op de beperkte capaciteit van het ambtelijk apparaat en daardoor voor de overheid veel efficiënter is. Criticasters van horizontaal toezicht zien hierin een verkapte kostenbesparing die tegelijkertijd tot

vragen leidt in het kader van beginselen van het behoorlijk bestuur, in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel, namelijk dat belastingplichtig onder horizontaal toezicht kennelijk minder te maken krijgen met verticaal toezicht van de Belastingdienst.

*Horizontaal toezicht is er mede op gericht dat de belastingplichtige zelf zodanig interne controles uitvoert en checks en balances heeft zodat gekomen kan worden tot een aangepaste vorm van toezicht door de Belastingdienst*

## 2. Samenwerking

De samenwerking tussen belastingdienst en belastingplichtigen onder horizontaal toezicht ziet op coöperatie en afspraken maken omtrent het aangifteproces, die moeten leiden tot kwaliteitsverbetering en het voorkomen van onnodig dubbel werk. De belastingplichtige ervaart daarmee als voordeel dat hij één aanspreekpunt krijgt bij de Belastingdienst, iets waar veel ondernemers naar snakken die vanwege het ontbreken van aanspreekpunt veroordeeld zijn tot bellen met de belastingtelefoon hetgeen niet altijd tot prettige gevoelens leidt. Verder krijgt een belastingplichtige onder horizontaal toezicht snel zekerheid over de aanslag en vindt er een aangepast toezicht plaats bij controles en vragenbrieven. Inmiddels is het beleid van de Belastingdienst erop gericht individuele convenanten uitsluitend af te sluiten met de grootste ondernemingen in Nederland. Convenanten zien op een schriftelijke overeenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst waarin het horizontaal toezicht wordt geregeld. De convenanten zijn gebaseerd op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen en hebben als uitgangspunt dat er voldoende aandacht is voor fiscale risicobeheersing binnen de onderneming door middel van een zogenaamd tax control framework.

1. Frank Herreveld is advocaat en belastingadviseur bij HVSTAX en Herreveld Van den Hurk & Partners tax controversy, frank@hhp.law. Hans van den Hurk is hoogleraar Maastricht University en verbonden aan Cygnustax en Herreveld Van den Hurk & Partners tax controversy, hans@hhp.law.  
2. Huisker-Stoop MBB 2014/11.

*De samenwerking tussen belastingdienst en belastingplichtigen onder horizontaal toezicht ziet op coöperatie en afspraken maken omtrent het aangifteproces, die moeten leiden tot kwaliteitsverbetering en het voorkomen van onnodig dubbel werk.*

### 3. Juridisch kader

De bewoordingen rondom horizontaal toezicht op de website van de Belastingdienst lijken te suggereren dat de Belastingdienst afstand doet van zijn hiërarchische positie zoals die in de wet is bepaald. Volgens het wettelijk kader van de AWR heeft de inspecteur veel rechten en de belastingplichtige veel plichten. De primaire taak van de Belastingdienst is om met gebruikmaking van de wettelijke middelen een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Het wettelijk kader terzake van inlichtingenverplichtingen is geregeld in artikel 47 AWR. In gevolge dit artikel is een ieder gehouden *desgevraagd* aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn en boeken bescheiden en andere gegevensdragers waarvan de inhoud van belang kan zijn voor de belastingheffing beschikbaar te stellen.

*In gevolge artikel 47 AWR is een ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken.*

Een belangrijke constatering is dat er geen actieve inlichtingenverplichting is van een belastingplichtige naar de belastingdienst. Immers artikel 47 AWR gebruikt het woord *desgevraagd* en dat kan niet anders worden opgevat dan dat er een verplichting is tot antwoorden op vragen van de inspecteur. Er is slechts één uitzondering en dat is een bepaling in artikel 10a AWR op basis waarvan belastingplichtigen kunnen worden gehouden de inspecteur uit eigen beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden over hun belastingheffing. Dit is echt slechts in zeer specifieke gevallen van toepassing, en ziet bijvoorbeeld op suppletieaangifte BTW indien na indiening van de aangifte BTW blijkt dat deze niet juist is geweest.

Horizontaal toezicht gaat ervan uit dat belastingplichtige alle fiscaal relevante informatie op voorhand deelt met de belastingdienst en ziet specifiek op situaties waarin de belastingplichtige het vermoeden heeft dat de Belastingdienst over de fiscale gevolgen van een bepaalde transactie of situatie anders zou kunnen denken dan de belastingplichtige. In dat geval dient de belastingplichtige binnen horizontaal toezicht op voorhand de relevante feiten aan de inspecteur te presenteren alsmede een eigen juridisch fiscaal juridisch standpunt in te nemen. Deze eisen gaan veel verder dan het wettelijk kader van artikel 47 AWR en zijn naar onze mening ook in strijd met deze wettelijke regeling.

Gesteld zou kunnen worden dat belastingplichtige vrijwillig daartoe overgaat maar in hoeverre is van vrijwilligheid sprake indien een convenant moet worden getekend waarin een en ander is geregeld.

Mag van een integer handelende overheid worden verwacht dat deze goedwillende belastingplichtigen beter behandelt dan belastingplichtigen die wellicht even goedwillend zijn maar niet van plan zijn een overeenkomst met de belastingdienst aan te gaan op basis van volledige transparantie<sup>3</sup>.

*Horizontaal toezicht gaat ervan uit dat belastingplichtige alle fiscaal relevante informatie op voorhand deelt met de belastingdienst.*

### 4. Aanvaardbare aangifte

In het kader van horizontaal toezicht is het begrip 'aanvaardbare aangifte' geïntroduceerd. Volgens de leidraad horizontaal toezicht is een aanvaardbare aangifte een aangifte die voldoet aan de eisen die wet en regelgeving stellen en vrij is van materiële fouten. Daar lijkt op zich niets mis mee, omdat de wettelijke eisen voor eenieder gelden, ook voor aangiften binnen horizontaal toezicht. De wettelijke regeling van de aangifte is neergelegd in artikel 8 van de AWR dat stelt dat eenieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte is gehouden de aangifte te doen door de In de uitnodiging gevraagde gegevens duidelijk stellig en zonder voorbehoud op de voorgeschreven wijze in te vullen te ondertekenen en in te leveren of toe te zenden. De aangifte dient dus duidelijk stellig en zonder voorbehoud te worden gedaan. De AWR kent daarbij geen materialiteitsgrens of tolerantiegrens maar alleen een afronding op hele euro's.

Echter de controle aanpak belastingdienst zoals die op de website van de Belastingdienst is gepubliceerd bevat een materialiteitstabel waarbij de uit de wet voortvloeiende materialiteit voor de aangifte van maximaal € 1 afhankelijk wordt gesteld van de omvang van de organisatie. Volgens deze materialiteitstabel wordt de materialiteit gesteld op 5% van de omzet voor kleine ondernemingen tot een maximum van € 3 miljoen voor ondernemingen met een omzet van meer dan € 140 miljoen.

Naar onze mening is deze materialiteitstabel in strijd met de wet. Uiteraard dient de belastingdienst in het kader van controles zich te richten op het constateren van fouten. Materialiteit zou daarbij geen rol moeten spelen. Een fout van € 2 is een fout. Dat de Belastingdienst uit efficiency overwegingen ervoor kiest om een materialiteitstabel te hanteren in het kader van controles valt wellicht te begrijpen, maar die tabel toepassen voor de vraag of sprake is van een aanvaardbare aangifte met het oog op de aanslagregeling is naar onze mening in strijd met de wet.

Wel betekent dit dat een convenantgerechtigde bij een steekproef kan stellen dat de aangifte vrij is van materiële fouten indien er fouten worden gevonden die kleiner zijn dan 5% van de omzet. Omdat deze materialiteit op de website van de Belastingdienst is

3. Hier lijkt het oude kruisriddersadagium opgeld te doen: Willst Du nicht mein Bruder sein, so slag Ich Dir den Schädel ein.

gepubliceerd kunnen niet convenant gerechten zich naar onze mening eveneens beroepen op deze materialiteitstabel en een beroep doen op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur.

## 5. Juridische status convenant

*Omdat beide partijen de wederzijdse afspraken in een document vastleggen, is er naar onze mening wel sprake van een overeenkomst die tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige of een organisatie wordt gesloten.*

Indien met een belastingplichtige of met organisaties afspraken worden gemaakt in het kader van horizontaal toezicht is het de bedoeling dat dit wordt vastgelegd in een convenant. Een convenant is een document met afspraken omtrent het toezicht door de Belastingdienst en de handelwijze door beide partijen. Dit document wordt ook door beide partijen ondertekend. De vraag is of hier sprake is van een overeenkomst, immers de overheid contracteert hier als overheid met een burger. Dit betekent dat sprake is van een zowel publiekrechtelijk als privaatrechtelijk element. Het burgerlijk wetboek kent een aparte regeling rond vaststellingsovereenkomsten in artikel 7:900 BW. Belangrijk uitgangspunt bij een fiscale vaststellingsovereenkomst is dat er een potentieel geschil of een onduidelijkheid is en dat partijen dit willen oplossen. Bij een convenant is er echter geen geschil en evenmin is er een onduidelijkheid die moet worden opgelost. Omdat beide partijen de wederzijdse afspraken in een document vastleggen, is er naar onze mening wel sprake van een overeenkomst die tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige of een organisatie wordt gesloten. Er wordt echter in de privaatrechtelijke sfeer over publieke bevoegdheden gecontracteerd en het is de vraag of de belastingdienst hiertoe wel bevoegd is. Is het de belastingdienst toegestaan te contracteren over fiscale bevoegdheden zoals de inlichtingenverplichting en de aangifteplicht binnen horizontaal toezicht? Niet vergeten dient te worden dat de Belastingdienst hier als overheid optreedt op basis van het wettelijk kader zoals dat in de AWR is geschapen en dat wettelijk kader is niet horizontaal maar verticaal, de belastingdienst heeft bevoegdheden als overheidsorgaan om de burgers verplichtingen op te leggen. Volgens het bestuursrecht mogen regelingen die het bestuursrecht bevat om burgers te beschermen en om een goede bevoegdheidstoedeling aan bestuursorganen te bereiken niet worden doorkruist door het gebruik van overeenkomsten. Dit wordt aangeduid als de zogenaamde doorkruisingsleer. Deze leer is ontwikkeld in de jurisprudentie van de Hoge Raad.<sup>4</sup>

Kern van deze jurisprudentie is dat als de publiekrechtelijke regeling niet voorziet in een specifieke regeling op een bepaald punt, beslissend is de vraag of gebruik van privaatrechtelijke bevoegdheden de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Daarbij zijn van belang inhoud en strekking van de regeling en de mate waarin de belangen van de burgers zijn beschermd, dit tegen de achtergrond van de geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht. Voorts is van belang of de overheid een vergelijkbaar resultaat kan bereiken door gebruikmaking van de publiekrechtelijke bevoegdheid. Als dit laatste het geval is, dan is dit volgens de Hoge Raad een belangrijke aanwijzing dat er geen plaats is voor een privaatrechtelijke weg.

*Kern van deze jurisprudentie is dat als de publiekrechtelijke regeling niet voorziet in een specifieke regeling op een bepaald punt, beslissend is de vraag of gebruik van privaatrechtelijke bevoegdheden de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist.*

Nu het wettelijk kader van de AWR zowel ten aanzien van de aangifte en de aanslag als de inlichtingenverplichtingen duidelijke publiekrechtelijke bevoegdheden toekent en de overheid op basis van deze bevoegdheden hetzelfde resultaat kan bereiken als door middel van een convenant, is naar onze mening sprake van een doorkruising in de zin van het Windmill-arrest en is de belastingdienst dus ingevolge deze leer niet gerechtigd convenanten af te sluiten die zien op de gebruikmaking van deze publiekrechtelijke bevoegdheden.

Dit niet neemt niet weg dat er ook afspraken in het convenant kunnen staan die wel vallen binnen een aanvaardbaar juridisch kader. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het werken in de actualiteit, dat is naar onze mening een aanvaardbare invulling van de bevoegdheden van de Belastingdienst. Echter afspraken over de wijze waarop controle activiteiten worden ingericht, afspraken over tolerantiegrenzen en over de vraag wat een aanvaardbare aangifte is, overschrijden de grens van het private domein. Daarvoor is uitsluitend plaats in een publiekrechtelijke regeling en die ontbreekt.

Hier wreekt zich dat de wetgever geen specifieke wetelijke regeling heeft gemaakt voor horizontaal toezicht, op zich begrijpen wij dit omdat met een dergelijke regeling het onderscheid tussen de haves en de have-nots met convenanten en horizontaal toezicht pregnant maakt.

In de literatuur is wel verdedigd dat een convenant deels zou kwalificeren als een publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst, welke de overheid wel mag afsluiten, deels als een gentleman's agreement<sup>5</sup>. In dat geval zou de overheid voor de publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst wel gebonden zijn, maar voor het deel dat als gentleman's agreement

4. Hoge Raad 9 juli 1990, NJ 1991, 394 (De Pina/Helmond), Hoge Raad 26 januari 1990, NJ 1991, 393 (Windmill), Hoge Raad 7 mei 2004, NJ 2005, 23 (Heerde/Goudsmit) en Hoge Raad 14 april 2006, NJ 2006, 445 (Doetinchem/Rietbergen).

5. M.E. Oenema, De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken, Fiscale Monografie no 143.

zou gelden is geen sprake van obligatoire overeenkomst die de belastingplichtige bindt, de belastingplichtig is dan niet gebonden aan de overeenkomst, maar de overheid dient wel overeenkomstig de overeenkomst te handelen op basis van beginselen van behoorlijk bestuur. Wij achten dit een nogal labiele redenering waarbij wij sterk betwijfelen of het leerstuk van de publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst oplossing biedt voor de doorkruisingsleer zoals hierboven beschreven. Naar onze mening is dat niet het geval.

## 6. Pleitbaar standpunt en scherp aan de wind varen

Het is een belastingplichtige toegestaan te kiezen voor de fiscaal meest voordelige weg in geval er keuzes bestaan voor de invulling van de fiscale positie, welk keuzerecht zijn grens vanzelfsprekend vindt in het in strijd met de wet handelen, maar ook met handelen in strijd met doel en strekking van de wet op zodanige wijze dat sprake kan zijn van toepassing van de leer van de winst ontduiking, fraud legis.

*Binnen horizontaal toezicht wordt uitgegaan van transparantie, maar er zou nog steeds de mogelijkheid moeten bestaan dat een transparante belastingplichtige ervoor kiest de fiscaal meest voordelige weg te bewandelen, de belastingdienst daar transparant over inlicht en toch een goede relatie met de belastingdienst houdt.*

In het maatschappelijk debat is daaraan toegevoegd zogenaamde fair share gedachte, waarbij een onderneming geacht wordt een faire en fatsoenlijke bijdrage te leveren aan de maatschappij op basis van de winst die worden behaald. Het opentrekken van de fiscale trukendoos wordt daarbij als onmaatschappelijk gezien en niet aanvaardbaar, ook niet als dit naar de letter en naar de strekking van de wet wel is toegestaan.

Binnen horizontaal toezicht wordt uitgegaan van transparantie, maar er zou nog steeds de mogelijkheid moeten bestaan dat een transparante belastingplichtige ervoor kiest de fiscaal meest voordelige weg te bewandelen, de belastingdienst daar transparant over inlicht en toch een goede relatie met de belastingdienst houdt. In hoeverre dit in de praktijk tot de mogelijkheden behoort is de vraag, omdat de maatschappelijke context steeds belangrijker lijkt te worden in het handelen van de overheid. Kan de overheid nog wel een convenant hebben, sluiten of continueren met een onderneming die met grote regelmaat kiest voor de fiscaal meest voordelige weg, maar zonder in strijd te komen met de wet? Dit is een vraag die te maken heeft met ethiek maar ook met integriteit. Ethiek ten aanzien van de belastingplichtige, handelt deze nog ethisch verantwoord binnen de fiscale en maatschappelijke kaders, maar ook integriteit bij de overheid. Mag van een integere overheid verwacht worden dat die voor de belastingplichtige prettige afspraken maakt in het kader van horizontaal toezicht in een convenant als deze belastingplichtige constant poogt zo min mogelijk belasting te

betalen binnen de wettelijke mogelijkheden? Anderzijds zal diezelfde integriteit van de overheid ertoe moeten leiden dat een belastingplichtige die ervoor kiest fiscaal scherp aan de wind te varen binnen de wettelijke mogelijkheden gelijk dient te worden behandeld met alle andere belastingplichtigen.

Omtrent dit dilemma zijn al veel discussies gevoerd. Wij zijn van mening dat waar horizontaal toezicht primair ziet op een handhavingsstrategie vanuit de overheid, het fiscaal scherp aan de wind varen door een onderneming geen verschil zou moeten maken voor de vraag of horizontaal toezicht kan worden toegepast, mits deze belastingplichtige dan binnen de kaders van horizontaal toezicht volledig transparant is naar de belastingdienst.

Overigens verdient vermelding dat transparantie vanuit de belastingdienst ook binnen horizontaal toezicht onze mening verbetering behoeft. Weliswaar is het zo dat indien een convenant wordt gesloten met een zeer grote onderneming het strategisch behandelplan wordt gedeeld, maar veel zaken worden door de Belastingdienst niet gedeeld ook als ze wel aanwezig zijn. Zo is recent beslist dat standpunten van de kennisgroepen, die in het verleden niet werden gedeeld door de Belastingdienst, nu toch echt openbaar gemaakt moeten worden en dus ook gedeeld kunnen worden met de belastingplichtigen. Dit toont de terughoudendheid van de Belastingdienst om zelf transparantie te betrachten. Het is voor deze dienst lastig AVG conform te handelen.

In de jurisprudentie is uitgemaakt dat een pleitbaar standpunt ziet op uitleg van het fiscaal recht waarop de aangifte is gebaseerd en waarvan de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte kon en mocht menen dat deze uitleg een juist was, ook als die uitleg uiteindelijk blijkt toch onjuist te zijn. Naar onze mening valt de leer van het pleitbaar standpunt goed in te passen in horizontaal toezicht omdat belastingplichtige zijn standpunt in transparantie tevoren aan de belastingdienst heeft te melden.

*Wij zijn van mening dat waar horizontaal toezicht primair ziet op een handhavingsstrategie vanuit de overheid, het fiscaal scherp aan de wind varen door een onderneming geen verschil zou moeten maken voor de vraag of horizontaal toezicht kan worden toegepast, mits deze belastingplichtige dan binnen de kaders van horizontaal toezicht volledig transparant is naar de belastingdienst.*

## 7. Fair Play

*Tot de beginselen van behoorlijk bestuur behoort onder andere het Fair Play beginsel. Dit beginsel is onderdeel van het formele zorgvuldigheidsbeginsel en ziet mede op een verbod op vooringenomenheid van het bestuursorgaan.*

Tot de beginselen van behoorlijk bestuur behoort onder andere het Fair Play beginsel. Dit beginsel is onderdeel van het formele zorgvuldigheidsbeginsel en ziet mede op een verbod op vooringenomenheid van

het bestuursorgaan. Volgens de klassieke leer houdt het Fair Play beginsel in dat een belastingplichtige niet mag worden afgehouden van een rechtsingang door het ontijdig nemen van een besluit. Echter de Hoge Raad heeft aan het Fair Play beginsel een ruimere toepassing voorgeschreven in fiscale zaken. In het due-diligence arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005, BNB 2006/21 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het in strijd is met het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen Fair Play beginsel dat een inspecteur die van zijn bevoegdheid op de voet van artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden (zoals adviseurs) voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.

Hiermee heeft de Hoge raad aangegeven dat fiscale advisering valt onder het bescherming van het Fair Play beginsel en hier een equality of arms geldt. Advisering hoeft niet te worden verstrekt aan de belastingdienst en gemengde geschriften die deels advisering en deels feitelijke beschouwingen bevatten mogen voor zover het gaat om advisering worden zwartgemaakt. Uiteraard geldt dit ook bij horizontaal toezicht. Er ontstaat echter wel een spanningsveld omdat de belastingplichtige geacht wordt transparant te zijn omtrent de feiten en die te voorzien van een eigen fiscale duiding. De belastingdienst stelt zich formeel op het standpunt dat het Fair Play beginsel ook van toepassing is binnen horizontaal toezicht. Maar het spanningsveld is duidelijk; inzage geven in advisering is in strijd met Fair Play beginsel. Maar ingevolge het arrest van de Hoge Raad valt binnen de begrenzing van het Fair Play beginsel ook het belichten van de fiscale positie. Gesteld kan worden dat het actief verstrekken van informatie aan de belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht ziet op het belichten van de fiscale positie en mitsdien in strijd is met het Fair Play beginsel.

*Civielrechtelijk gelden de redelijkheid en billijkheid, publiekrechtelijk gelden de beginselen van behoorlijk bestuur.*

## 8. Opzeggen convenant

Indien we er vanuit gaan dat een convenant een overeenkomst is, even daargelaten of deze juridisch wel tot de mogelijkheden behoort zoals hierboven beschreven in het kader van de doorkruisingsleer, gelden de civielrechtelijke regels van het contractenrecht, maar ook de regels van beginselen van behoorlijk bestuur, omdat het convenant tevens een publiekrechtelijk karakter heeft. Een overeenkomst kan civielrechtelijk worden opgezegd met wederzijds goed vinden. Een eenzijdige opzegging ligt civielrechtelijk bepaald lastiger en is mede afhankelijk van de bewoordingen van de overeenkomst, in elk geval zijn partijen gebonden aan de redelijkheid en billijkheid, opzeggen van een overeenkomst zonder geldige reden is niet zomaar toegestaan. Civielrechtelijk gelden de redelijkheid en billijkheid, pu-

blikrechtelijk gelden de beginselen van behoorlijk bestuur. In dat kader zij vermeld dat in het kader van vaststellingsovereenkomsten is vastgesteld dat zogenaamde rulings niet zomaar kunnen worden opgezegd. Mede om die reden heeft de overheid besloten dat alle rullingovereenkomsten voor bepaalde tijd gesloten worden zodat er geen opzegging nodig is, maar de overeenkomst van rechtswege eindigt aan het eind van de overeengekomen periode. Convenanten kennen een dergelijke clause niet, zodat op basis van zorgvuldigheidsbeginsel geldt dat opzegging vanwege de overheid uitsluitend mogelijk is op basis van een geldige reden en met inachtneming van de redelijke opzegtermijn.

## 9. Slot

Horizontaal toezicht is een nuttig handhavingsinstrument van de overheid maar ontbeert helaas het gewenste wettelijk kader. Dit geeft onzekerheid zowel bij belastingplichtigen als ook bij de Belastingdienst. Zeker bij geschillen omtrent invulling van horizontaal toezicht kan dit tot vervelende discussies leiden. We bevelen dan ook een specifieke wettelijke regeling aan voor deze bijzondere vorm van toezicht.