

9. Boekbespreking: P.J. Huisman, *De fiscale vaststellingsovereenkomst* (reeks Fiscale brochures), Deventer: Kluwer 2013.

De wisselwerking tussen het belastingrecht en het civiele recht is bepaald intrigerend te noemen. Beide rechtsgebieden beïnvloeden elkaar,¹ maar over deze kruisbestuiving² is niet bovenmatig veel geschreven.³ P.J. Huisman schreef een handzaam boek over een onderwerp dat ligt op het kruispunt van beide rechtsgebieden: de fiscale vaststellingsovereenkomst. De uitgave is geschikt zowel voor praktisch gebruik als voor theoretische verdieping.

1. Belastingrecht en civiel recht

Het is algemeen bekend dat heel wat civielrechtelijke figuren op een of andere manier doorwerken in het domein van het belastingrecht. Dat vindt doorgaans min of meer automatisch plaats. Soms wordt in fiscalibus een civielrechtelijk leerstuk of zelfs een in de wet opgenomen specifieke bepaling nadrukkelijk omarmd. Dat kan door de wetgever gebeuren,¹ maar ook de belastingrechter kan houvast zoeken in het civiele recht.² De aansluiting bij het civiele recht behoeft niet altijd even expliciet plaats te vinden. Het civielrechtelijke leerstuk rechtsverwerking is daarvan een goed voorbeeld.³ In het belastingrecht duiken tal van – door de Hoge Raad erkende – rechtsverwerkingsachtige figuren op.⁴ Zo kan de inspecteur zijn bevoegdheid verwerken om een naheffingsaanslag op te leggen, indien hij bij de belastingplichtige de indruk heeft kunnen wekken van een impliciete doch weloverwogen standpuntbepaling.⁵ Een ander voorbeeld van rechtsverwerking kan worden gevonden op het terrein van het leerstuk dat onder de naam *fraus legis* door het leven gaat. Als sprake is van een zo voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid dat de wetgever, als hij deze had willen uitsluiten, daarvoor een regeling zou hebben getroffen, kan het ontgaan van de gelden-

de wetgeving naar het oordeel van de Hoge Raad niet worden bestreden met een beroep op *fraus legis*.⁶ Het recht om dat te doen, is dan verwerkt. Over de wijze waarop en de mate waarin het civiele recht doorwerkt in het belastingrecht is in dogmatische zin nauwelijks iets in kaart gebracht. Ook een op taxonomische leest geschoeide classificatie, die een zinvolle ordening bevat van de verschillende gradaties of verschijningsvormen van bedoelde doorwerking, is mij niet bekend. Een civielrechtelijke figuur die in een dergelijke classificatie in ieder geval niet zal mogen ontbreken, is de fiscale vaststellingsovereenkomst. Deze overeenkomst – ook wel met de term het fiscale compromis aangeduid – wordt in de fiscaliteit op betrekkelijk grote schaal gebruikt. In deze rechtsfiguur komen het belastingrecht en het civiele recht samen, en in dat kader kan worden gesproken van een vorm van simultane rechtstoepassing. Over de fiscale vaststellingsovereenkomst heeft P.J. Huisman⁷ een boek geschreven dat onlangs is verschenen. In deze boekbespreking laat ik heel kort de inhoud van deze fiscale brochure de revue passeren.

2. Afspraken met de fiscus

Aan het maken van afspraken over fiscale aangelegenheden kan behoefte bestaan, omdat het geregeld voorkomt dat de inspecteur en de belastingplichtige met elkaar van mening verschillen, bijvoorbeeld over de duiding van de fiscaal relevante feiten. Ook kunnen de “vele vragen waarvoor de moderne fiscale wet haar toepassers plaatst, (...) onmogelijk steeds aan de

1 Zie het begrip ‘groep’ in de voormalige *thincapitalisation*regeling (art. 10d Wet VPB 1969).

2 Zie bijvoorbeeld HR 27 januari 1988, nr. 23.919, *BNB* 1988/217, waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat voor de fiscale duiding van een geldverstrekking “als regel een formeel criterium moet worden aangelegd, zodat in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend is voor de fiscale gevolgen”.

3 Zie voor een behandeling van rechtsverwerking buiten het algemene vermogensrecht de monografie van R.P.J.L. Tjittes, *Rechtsverwerking en klachtplichten*, Deventer: Kluwer 2013, p. 21 e.v.

4 Te denken valt aan afstand van recht, misbruik van bevoegdheid en de beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid.

5 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, par. 6.4.2.

6 Zie HR 8 juli 1992, nr. 28.211, *BNB* 1992/308 en de verder door R.J. de Vries genoemde rechtspraak (“Het civielrechtelijk leerstuk rechtsverwerking in de fiscale jurisprudentie van de Hoge Raad”, J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 222 e.v.).

7 Universitair docent staats- en bestuursrecht aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.

fiscale rechter worden voorgelegd⁸. De eenmaal – al dan niet met behulp van mediation of een andere vorm van bemiddeling – gemaakte afspraken merkt de Hoge Raad aan als een vaststellingsovereenkomst in civielrechtelijke zin.⁹ In het domein van het belastingrecht ondergaat dit type overeenkomst de invloed van publiekrechtelijke normen, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De fiscale vaststellingsovereenkomst wordt daarom ook wel een hybride of tweeslachtige figuur genoemd.¹⁰ Op het grensvlak van het belastingrecht en het civiele recht ontstaan tal van interessante vragen. Een groot aantal daarvan wordt door Huisman besproken. De auteur gaat – zoals een rechtswetenschapper behoort te doen – in op “dogmatische vragen, zoals hoe deze overeenkomst nu gezien moet worden”. Maar hij heeft ook oog voor de noden van de rechtspraak door vragen te stellen als: “In hoeverre zijn fiscale vaststellingsovereenkomsten bindend? Welk recht is op deze overeenkomsten van toepassing? Bij welke rechter kan rechtsbescherming worden verkregen?” (p. 1).

De auteur staat in het eerste hoofdstuk stil bij enkele algemene aspecten. Daarbij besteedt hij aandacht aan de geleidelijke aanvaarding door de belastingrechter van het fiscale compromis. Eigenlijk heeft de Hoge Raad zijn terughoudendheid ten opzichte van de mogelijkheid om afspraken met de fiscus te maken pas in de jaren zeventig van de vorige eeuw laten varen.¹¹ Dat wil overigens niet zeggen dat tegenwoordig iedere afspraak¹² is geoorloofd.

In het derde hoofdstuk gaat Huisman in op de kwalificatie van de fiscale vaststellingsovereenkomst (“een privaatrechtelijke rechtshandeling”¹³). De rechtsfiguur wordt diepgaander in beeld gebracht in het vierde hoofdstuk (“Vaststellingsovereenkomst nader beschouwd”). In dat deel van het boek behandelt de auteur ook de afgrenzing van de fiscale vaststellingsovereenkomst met onder meer een toezegging en een akkoordverklaring.

Een afzonderlijk hoofdstuk heeft de auteur ingeruimd voor het recht dat van toepassing is op de fiscale vaststellingsovereenkomst.¹⁴ In dit verband wijst de auteur er onder meer op dat in de literatuur enige discussie bestaat over de vraag of de civielrechtelijke regels (over bijvoorbeeld dwaling) rechtstreeks of

analoog van toepassing zijn op een fiscale vaststellingsovereenkomst. Uit de rechtspraak leidt Huisman af dat de Hoge Raad uitgaat “van rechtstreekse toepassing van de civielrechtelijke regels” (p. 32).

Aan het tot stand komen van bindende afspraken gaat soms een heel traject vooraf. Huisman verschaft de lezer – in het zesde hoofdstuk – informatie over de precontractuele fase, gaat in op de vragen wanneer dooronderhandelen geboden is en in hoeverre onderzoeks- en informatieverplichtingen gelden. De gemaakte afspraken zullen doorgaans in een schriftelijke overeenkomst worden neergelegd, maar het komt ook voor dat de belastingrechter de door partijen bereikte overeenstemming in zijn uitspraak opneemt, als de zaak bij hem aanhangig is gemaakt en partijen elkaar tijdens de zitting vinden.¹⁵ Ook daarop gaat de auteur in.

Maar niet iedere vaststellingsovereenkomst is geldig. De auteur brengt de verschillende geldigheidsvereisten en de gebreken die aan overeenkomsten kunnen kleven op overzichtelijke wijze over het voetlicht. Dat doet hij in het zevende hoofdstuk. Het gaat daarbij onder meer om vertegenwoordigingskwesies en dergelijke.¹⁶ Een in dit verband belangrijk onderwerp is de toelaatbaarheid van overeenkomsten *contra legem* (p. 52 e.v.). De Hoge Raad is betrekkelijk liberaal en geeft partijen de nodige ruimte om dergelijke afspraken te maken. Ook afspraken die naderhand in strijd blijken te zijn met de wet zijn namelijk bindend, als partijen tenminste niet de bedoeling hebben gehad om de (strekking van de) wet welbewust te frustreren. Een vaststellingsovereenkomst mag echter niet zozeer in strijd zijn met geldende wettelijke regelgeving, dat op nakoming daarvan niet mag worden gerekend, om de vertrouwde formule van de Hoge Raad aan te halen. De auteur plaatst kanttekeningen bij deze maatstaf die “erg open is” (p. 65). “Het is”, aldus Huisman, “niet op voorhand in alle situaties duidelijk of bepaald handelen nu wel of niet is toegestaan. Er ontstaat daardoor een grijs gebied van handelen dat al dan niet door de beugel kan. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede” (p. 65). Een andere – soms allesoverheersende – zorg die in de praktijk leeft, is de vraag of een fiscale vaststellingsovereenkomst (*contra legem*) verboden staatssteun oplevert. De auteur is zich daarvan bewust en sluit niet uit dat de maatstaf die thans wordt gebruikt om de toelaatbaarheid van afspraken *contra legem* te beoordelen onder invloed van het Europese recht zal moeten worden “bijgesteld of aangescherpt” (p. 66).

Als voornoemde klippen zijn omzeild en een ‘gave’ overeenkomst beschikbaar is, staat niets eraan in de weg om de overeenkomst uit te voeren. Ook in dat

8 H.J.W. Klein Wassink, *Het fiscale compromis*, Deventer: Kluwer 1964, p. 3.

9 Zie onder meer HR 25 november 1992, nr. 28.717, *BNB* 1993/63.

10 E.C.G. Okhuizen (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2012, p. 191.

11 Zie p. 5.

12 Een kras voorbeeld (‘vrijstelling van belasting’) is te vinden in Marten Toonder, *De zonnige kijk. Over de roze bril van de kredietbeoordelaars*, Amsterdam: De Bezige Bij 2013, p. 37.

13 Zie p. 16.

14 Het betreft hoofdstuk 5.

15 Zie par. 6.5.2.

16 Zie par. 7.2.

stadium kunnen vragen rijzen, bijvoorbeeld als zich onvoorziene omstandigheden voordoen of twijfel bestaat over de uitleg van één of meer bepalingen (par. 8.3). Ook kan het voorkomen dat de inspecteur zich vergist en de gemaakte afspraken niet op adequate wijze verwerkt in de door hem opgelegde aanslag. Als die aanslag te laag blijkt te zijn en het de belastingplichtige bij ontvangst van de aanslag duidelijk moet zijn geweest dat de inspecteur abusievelijk voorbij is gegaan aan het afgesprokene, leert de rechtspraak dat de inspecteur kan navorderen en de belastingplichtige zich niet met succes beroepen op een ambtelijk verzuim. De redelijkheid en billijkheid – een civiel-rechtelijke norm – beletten in deze situatie dat de belastingplichtige rechten kan ontnemen aan een formeelrechtelijk voorschrift.¹⁷ De belastingplichtige handelt – anders gezegd – onredelijk als hij zich op het ontbreken van een nieuw feit beroept.¹⁸ De beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid¹⁹ verdringt in dit geval de toepassing van een norm die deel uitmaakt van het formele belastingrecht.

Het strookt eigenlijk niet met het wezen van het instrument fiscale vaststellingsovereenkomst, dat over de hiervoor aan de orde gestelde vragen (geldigheid van de overeenkomst en dergelijke) wordt geprocedeerd.²⁰ De ervaring leert evenwel dat soms geen andere weg openstaat. In dat geval is de belastingrechter de aangewezen instantie om de verbindendheid van de afspraken – in het kader van de procedure over de aanslag – te beoordelen. Over deze en andere vormen van rechtsbescherming gaat het negende hoofdstuk.

In het tiende hoofdstuk komt een heikel punt aan de orde: de openbaarheid van gemaakte afspraken. Huisman vindt het wenselijk dat deze afspraken openbaar worden gemaakt. Dat “bevordert de transparantie en controleerbaarheid van het handelen van de Belastingdienst. Het is daardoor voor belastingplichtigen goed controleerbaar of de Belastingdienst wel een consistent beleid voert bij het maken van afspraken. De gelijkheid van belastingplichtigen kan daardoor gewaarborgd worden” (p. 122).²¹ De auteur realiseert zich dat de keerzijde daarvan is dat de geheimhoudingsplicht die in het belastingrecht geldt, wordt ondermijnd. De Staatssecretaris van Financiën zal niets voelen voor het voorstel van Huisman om de

geheimhoudingsteugels te laten vieren of zelfs los te laten, zo blijkt steevast uit zijn afwijzende reactie op verzoeken van politici om bepaalde afspraken (*rulings*) openbaar te maken.

In zijn slotbeschouwing noemt Huisman de fiscale vaststellingsovereenkomst een belangrijk instrument. De tijd dat deze overeenkomst als een figuur werd beschouwd vergelijkbaar met Assepoester (“nuttig, doch weinig gewaardeerd”), zoals dat eens in de literatuur is omschreven,²² ligt inmiddels achter ons. De auteur toont zich enthousiast over de “spannende figuur”²³ die de fiscale vaststellingsovereenkomst is en wijst erop dat de rechtsontwikkeling op dit terrein nog niet is voltooid.

3. Tot besluit

Het door Huisman geschreven boek is overzichtelijk opgezet en helder geschreven. Het is een handzame uitgave voor degenen die in de rechtspraak werken. Zij zullen het met vrucht raadplegen. Ook theoretici kunnen het nodige van hun gading vinden, bijvoorbeeld in het laatste hoofdstuk.²⁴ Daarin zet de auteur op compacte wijze uiteen dat het theoretisch zuiverder is om de fiscale vaststellingsovereenkomst in te bedden in het publiekrecht, onder meer omdat het bij het sluiten van deze overeenkomsten gaat om de invulling van een publiekrechtelijke bevoegdheid.²⁵

Mr. L.J.A. Pieterse

Verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam

17 De auteur noemt dit een zeldzame situatie (p. 90).

18 Het betreft een vorm van rechtsverwerking. Zie daarover nader in relatie tot de fiscale vaststellingsovereenkomst: I.J.F.A. van Vijfeijken, “In hoeverre bindt een fiscaal compromis?”, *WFR* 1985/1082, par. 8.

19 Zie daarover ook P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, par. 9.3.1.2.

20 In voorkomende gevallen kan mediation goede diensten bewijzen, zie J.A. Booij, J.G. Kuiper en J.A.H. Verstege, *Mediation in belastingzaken*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, par. 5.11.1.

21 Zie ook p. 124.

22 H.J.W. Klein Wassink, *Het fiscale compromis*, Deventer: Kluwer 1964, p. 1.

23 Zie p. 125.

24 Theoretische exercities zijn ook te vinden in par. 8.2. De auteur bespreekt daarin de grondslag van de binding van de fiscale vaststellingsovereenkomst.

25 Aldus Huisman op p. 124. Zie in meer algemene zin over de ideale plaatsbepaling van onder meer de fiscale vaststellingsovereenkomst: hoofdstuk 18 van het proefschrift van de auteur, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012.