

Weekblad voor Fiscaal Recht, Over de juridische betekenis van handhavingsconvenanten

Vindplaats: WFR 2015/972 Bijgewerkt tot: 18-08-2015
Auteur: Mr. D.G. Barmentlo en mr. E.M.E. van der Enden^[2]

‘Als ik zou willen dat je het begreep, had ik het wel beter uitgelegd’^[1]

Een reactie op het artikel “De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven” (*WFR 2015/726*) van De Blicke en Van Elk.

1 Inleiding

2015 is een bijzonder jaar. Het is precies 200 jaar geleden dat op 18 juni 1815 de Fransen onder Napoleon Bonaparte door een Europese coalitie bestaande uit Belgen, Nederlanders, Engelsen, Hannoverianen en Pruisen (Duitsers dus) onder Arthur Wellesly, Duke of Wellington beslissend werden verslagen. Het is ook precies tien jaar geleden dat horizontaal toezicht werd ingevoerd. Na het lezen van het artikel ‘De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven’^[3] kregen wij een “Waterloo-erlebnis”, een soort horizontale blues. De toepassing van horizontaal toezicht in de praktijk van de afgelopen tien jaar maakt naar onze mening duidelijk dat de Belastingdienst zijn oude stellingen niet heeft verlaten. Daarmee zagen wij de geloofwaardigheid van het concept van horizontaal toezicht steeds verder eroderen. Het artikel van De Blicke en Van Elk maakt naar onze mening duidelijk dat het einde van een tijdperk nu officieel is aangekondigd. Wij gaan in dit artikel kort in op het kernprobleem binnen het Nederlandse horizontale-toezichtsmodel, zoals wij dat waarnemen en doen een voorspelling in welke richting het zal evolueren, namelijk “een model voor vrienden, door vrienden”. Voor de leesbaarheid onthouden wij ons van een te uitvoerig notenapparaat met literatuur die ons gelijk zou moeten bevestigen. De lezer moet zelf maar beoordelen of hij/zij het met ons eens is of niet. Er is reeds veel geschreven over dit onderwerp.

2 Dutch style risk based approach

Het begrip horizontaal toezicht is niet meer weg te denken uit de handhaving van fiscale wetgeving, aldus de auteurs. Daar zijn wij het niet mee eens. Dat is zeker wel het geval. Horizontaal toezicht bestaat namelijk niet. De term is (nog steeds) misleidend. Het suggereert een gelijkheid of gelijkwaardigheid die er niet is en is in wezen een contradictio in terminis. Bovendien blijkt dat binnen de werkwijze van de Belastingdienst inhoudelijk geen aantoonbare wijziging is opgetreden. Wij wijzen op

de volgende stellingen in het artikel:

- een convenant heeft geen juridische werking;
- additionele rechtsbescherming is dus niet nodig;
- Tax Control Framework als onderdeel van het administratiebegrip in art. 52 AWR is een subjectief, dynamische norm;
- het “Freies Ermessen” van de inspecteur staat als een paal boven water.

Het staat de Belastingdienst natuurlijk volkomen vrij om zijn handhavingsregie in te vullen zoals het hem goeddunkt. Net zoals het belastingplichtigen vrij staat om mee te gaan met horizontaal toezicht, al dan niet vastgelegd in een niet-juridisch “iets” als een handhavingsconvenant, “convenantconform werken” of het nog meer amorfe “op convenantachtige wijze werken”. De Belastingdienst wil het handhavingsconvenant niet juridiseren. *De kracht van horizontaal toezicht ligt (volgens de auteurs) immers niet in de juridische duiding, maar in de verbinding, het contact en de communicatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.* Dat schept duidelijkheid. Er is uiteindelijk maar één persoon met macht die bepaalt of de verbinding goed is, het contact en de communicatie prettig, namelijk de individuele inspecteur. De Belastingdienst verwacht transparantie van de belastingplichtige en kan die bovendien nog steeds (wettelijk) afdwingen terwijl hij zelf geen inzicht geeft hoe hij de fiscale beheersomgeving beoordeelt, de kurk waar het vertrouwen op drijft. Van wederzijdse transparantie is dus geen sprake. Dat was voor 2005 ook al zo; er is dan ook niets nieuws onder de zon.^[4] Wij willen het handhavingsconvenant juist wel in een juridische context plaatsen of ten minste toch meer duidelijkheid over de betekenis daarvan krijgen. Waarom? Omdat er geen afhankelijkheid van de goede luim van een inspecteur behoort te zijn op het moment dat *de verbinding, het contact en de communicatie* niet meer zo vloten en de door de belastingplichtige buiten formele kaders — want vrijwillig en ongevraagd — verstrekte informatie wordt gebruikt contra de belastingplichtige.

3 Verboden terrein: normatieve kaders

Voor alle duidelijkheid: wij zijn niet tegen de gedachte achter horizontaal toezicht. Integendeel. Maar het dogma van “niet juridiseren” slaat de plank volkomen mis. Een regel invoeren om andere overbodig te maken of een proces doelmatiger en effectiever te maken is niet per definitie slecht alleen vanwege het feit dat het de introductie van een “regel” betreft. Neem bijvoorbeeld het strategisch behandelplan. Hoeveel heeft u er gezien en in welke format? En wat is de waarde ervan als het eenzijdig aan de interpretatie van de inspecteur ligt het te kunnen wijzigen? Dat staat op gespannen voet met het vertrouwensbeginsel. De belastingplichtige weet namelijk niet hoe de inspecteur feiten weegt door het ontbreken van een kenbaar kader voor belastingplichtige én inspecteur. De inspecteur bepaalt dat zelf binnen zijn “Freies Ermessen” in de context van de “subjectieve dynamische norm”. Daar komt nog bij dat belastingplichtige niet te maken heeft met één inspecteur, maar met verschillende, die nogal eens wisselend optreden hetgeen de Belastingdienst tot een onvoorspelbare partner maakt. Wij hebben hier een probleem mee indien de belastingplichtige vrijwillig en buiten wettelijke kaders informatie verschaft en investeert in zijn fiscale beheersing omdat hij daarmee een lagere toezichtsintensiteit verwacht. De stelling dat de onderneming hierin sowieso moet investeren om aan wet- en regelgeving te kunnen voldoen en dat in het verleden zaken ook al vrijwillig werden voorgelegd, bevestigt slechts het beeld dat wij hebben: horizontaal toezicht heeft niets nieuws gebracht en kan daarmee niet geleid hebben tot een meer effectieve en efficiënte handhaving. Toch één van de beleidsdoelstellingen van de Belastingdienst. De verantwoordelijken binnen de Belastingdienst denken daar natuurlijk anders over. De halfjaarlijkse

rapportages van de Belastingdienst melden steeds stijgende aantallen convenanten die kennelijk zouden moeten aantonen hoe goed het allemaal loopt. Maar het is de vraag of de Belastingdienst zelf wel helemaal “in control” is als het om aantallen gaat. Zien we in de 14e halfjaarsrapportage de volgende kengetallen: “2013 t/m juni - 1.675, 2014 t/m juni - 1.878”. In de 15e halfjaarsrapportage waren de volgende kengetallen opgenomen: “2013 - 2.961, 2014 - 2.694”. Hier lijkt iets niet te kloppen. Maar kennelijk niemand in de fiscale wereld of politiek die hier eens dieper op doorvraagt. Het is dus goed dat de Belastingdienst nu zelf onderzoek doet naar de effectiviteit van het systeem van horizontaal toezicht, hoewel het ons liever was geweest daar een onafhankelijke instantie voor te vragen.

4 Internationaal in de achterhoede

Internationaal is er geen land dat het Nederlandse model volgt in zijn huidige vorm. Stellen dat Nederland “vaandeldrager” is en “leading the debate”, is om nog maar eens een Anglicisme te gebruiken, “wishful thinking”. We nemen een trend waar, ook bij de OECD, die leidt in de richting van guiding principles voor tax control frameworks en een wettelijke verankering die rechten en plichten onder cooperative compliance nader regelt. Dit wordt ingegeven door de kennelijk internationaal wel gevoelde noodzaak om één en ander nader te concretiseren. Er is niet één land buiten Nederland waar de *verbinding, het contact en de communicatie met belastingplichtige* binnen de bestaande wettelijke kaders succesvol is overgenomen of ingevoerd. Waarom zou dat zo zijn? Omdat Nederlanders betrouwbaarder, eerlijker en communicatief sterker zouden zijn dan in de rest van de wereld? Als dat waar is, is het een geruststellende gedachte. Wij merken dat kritiek op horizontaal toezicht bij de Belastingdienst gevoelig ligt. Wij nemen een geregisseerde “goed nieuws show” waar, waarbij onwelgevallige meningen worden genegeerd. Dat mag, maar het is niet verstandig. Organisaties die niet meer open staan voor afwijkende meningen of opinies hebben de neiging te imploderen. Wij voorspellen in een post-BEPS-tijdperk een harde landing voor dit concept.

5 Conclusie

De ondertitel van deze bijdrage is uiteraard ironisch bedoeld. De Belastingdienst heeft uitgebreid gecommuniceerd over de toepassing van horizontaal toezicht. Maar de werkelijkheid is een andere dan de Belastingdienst weergeeft. In onze waarneming is horizontaal toezicht een werkwijze van de Belastingdienst die poogt de communicatie over en weer te verbeteren. Niets meer en niets minder. In onze ervaring is er voor wat betreft de grote ondernemingen niet iets substantieels veranderd ten opzichte van de periode voor de introductie van horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht is een vorm van risicoanalyse op basis waarvan de Belastingdienst bepaalt wie, wat, waar en hoe te controleren en dat alles binnen de bestaande wettelijke kaders. Niets meer of minder, het is nieuwe wijn in oude zakken.^[5] Dat gebeurde vroeger ook al. De stelling dat Nederland met horizontaal toezicht zoals dat nu wordt uitgevoerd iets heel bijzonders heeft ontwikkeld, is naar onze mening dan ook onterecht. Het is “een model voor vrienden, door vrienden”, althans zolang de vriendschap duurt.

Voetnoten

[1] Citaat van de voetballer/filosoof Johan Crujff.

[2] Mr. D.G. Barmiento is verbonden aan Jaegers & Soons Advocaten te Amsterdam. Mr. E.M.E. van der Enden is verbonden aan

— PwC.

- [3] Mr. J. de Blicck en mr. M.A.C van Elk, *WFR* 2015/726.
- [4] Volledigheidshalve merken wij op dat na de Vinkenslagaffaire in 2004 de individuele inspecteur minder ruimte kreeg om eigen inzichten toe te passen.
- [5] En daarmee loopt het niet goed af, niet voor de wijn en niet voor de zakken.