

Binding en rechtsbescherming bij

mr. W.D. Bierens de Haan
Repetitor Fiscaal recht bij
de Kring van Leidse Repetitoren

Van der Valk en AC Milan wisten een overeenkomst te sluiten met de fiscus over oude belastingschulden, een redelijk bedrag te betalen en verder vrijuit te gaan. Heeft de fiscus wel de bevoegdheid om een publiekrechtelijke kwestie met een zo duidelijk privaatrechtelijk middel op te lossen? En kan een belastingplichtige weten welke 'vaststellingsovereenkomsten' in vergelijkbare gevallen werden gesloten? Er bestaat zelfs geen brochure over dit onderwerp bij de Belastingdienst.

In het belastingrecht wordt onderscheid gemaakt tussen de materiële en de formele belastingschuld. De eerste belastingschuld stoelt rechtstreeks op de bepalingen van een heffingswet zelf. En ook art. 104 Grondwet (legaliteitsbeginsel) is van belang: belastingen dienen uit de wet voort te vloeien. De formele belastingschuld is er pas na het opleggen van een aanslag: er is dan bekend welk bedrag precies verschuldigd is, met daarin eventuele aftrekposten en vrijstellingen verwerkt.

Bij de toepassing van het recht gaat het om meer dan alleen wetskennis. Dit geldt ook bij het fiscaal compromis: de regeling wordt met geen woord in de belastingwet genoemd. Het betalen van belasting heeft immers ook niet zo'n compromissair karakter. De vraag rijst dan ook of de fiscus wel de bevoegdheid heeft om een uitgesproken publiekrechtelijke kwestie met een zo duidelijk privaatrechtelijk middel op te lossen. Zo spelen in elk geval het burgerlijk recht en het staats- en bestuursrecht een rol.

VASTSTELLINGS- EN BEVOEGDHEDENOVEREENKOMST

Door het ontbreken van een uitdrukkelijke wettelijke regeling lijkt het fiscaal compromis wellicht een regeling die enkel in uitzonderlijke gevallen wordt toegepast. In de praktijk echter is het een veelgebruikt middel,¹ dat bovendien nogal eens tot misver-

standen tussen belastingplichtige en Belastingdienst leidt. Vaak stelt een belastingplichtige zich op te lichtvaardige gronden op het standpunt dat hij een overeenkomst met de fiscus heeft gesloten. Maar ook kan een belastingplichtige juist van een eenmaal gesloten overeenkomst af willen, omdat hij er nadeel van dreigt te ondervinden.²

Eerder heeft men zich afgevraagd in hoeverre de fiscus een bevoegdheid heeft om bij overeenkomst aan de wet uitvoering te geven. Er wordt volgens de meeste schrijvers dan immers een privaatrechtelijk middel gebruikt om een uitgesproken publiekrechtelijk doel, namelijk belastingheffing, te dienen. Toch werd in de praktijk al gebruikgemaakt van de civielrechtelijke dading om een (dreigend) geschil in het fiscale recht op te lossen zonder een belastingprocedure te hoeven voeren. Er wordt dan van een 'fiscaal compromis' gesproken; onder het nieuwe burgerlijk recht wordt dit een vaststellingsovereenkomst³ genoemd: deze heeft in zoverre een ruimere werking dan de dading, dat er niet altijd een geschil hoeft te zijn.⁴

Ook wanneer er onzekerheid bestaat over de toepassing van de wet in een concreet geval, kan bij overeenkomst een regeling getroffen worden om de fiscale gevolgen vast te leggen.⁵ Deze benoemde overeenkomst bindt beide partijen: zowel inspecteur als belastingplichtige. Het is goed om de over-

eenkomst te onderscheiden van de eenzijdige akkoordverklaring door de inspecteur of hiermee vergelijkbare uitlatingen: deze binden enkel de Belastingdienst.

In het bestuursrecht wordt de overeenkomst gezien als een publiekrechtelijke bevoegdheidsovereenkomst: er wordt aangegeven hoe de inspecteur in een concreet geval gebruik zal maken van zijn bevoegdheden op het terrein van de belastingheffing. Op grond van de tweewegenleer mag een publiekrechtelijk orgaan gebruikmaken van een privaatrechtelijk middel wanneer het publiekrecht niet over zo'n middel beschikt en het gebruik de publiekrechtelijke voorschriften niet op een onaanvaardbare manier doorkruist. De overeenkomst wordt ook gezien als een voorbereidingshandeling voor een beschikking: de belastingaanslag. De overeenkomst gaat hier later in op, maar kan niet worden gezien als de basis van de aanslag. In overeenstemming met het legaliteitsbeginsel blijft de basis van de aanslag de belastingwet zelf.

VERSCHIL MET EEN RULING

Een andere wilsuiting van de fiscus is de *ruling*, ook vaak *advance-ruling* genoemd. Een *ruling* wordt volgens de meeste schrijvers niet gezien als een vaststellingsovereenkomst, waar immers sprake is van een meerszijdige obligatoire overeenkomst⁶. De *ruling* vormt een eenzijdige standpuntbepaling⁷

een fiscaal compromis



Het supportersvak van AC Milan in het San Siro Stadion

Foto: Barchewer

van de kant van de inspecteur, waar de fiscale gevolgen van een voorgenomen handelen van de belastingplichtige worden weergegeven. De fiscus is gebonden aan een eenmaal gedane toezegging; de belastingplichtige is dit hierbij echter niet. Kenmerkend voor de *ruling* is immers het voorwaardelijk karakter ervan: 'Wanneer de belastingplichtige rechtshandeling A onderneemt, zullen hieraan de fiscale gevolgen B worden verbonden.'

Een voorbeeld van zo'n rechtshandeling is de vestiging van een nieuwe onderneming in Nederland, vaak als deel van een buiten-

lands concern. Het hoofdkantoor wil dan vooraf afspraken maken over het activeren van kosten, de mogelijkheid om kosten ineens ten laste van de winst te brengen, het moment van winstrealisatie en het waarde- ren van de voorraden. Vestigt men zich echter niet in Nederland, dan blijft de *ruling* ongebruikt liggen; er is dus geen verplichting ontstaan om het voornemen ook uit te voeren. Anders dan bij een vaststellingsovereenkomst vaak het geval is, zal er geen rechtsonzekerheid hoeven te bestaan bij de *ruling*.

Bijvoorbeeld bij de Speelfilm-CV krijgen de commanditaire vennoten vooraf zekerheid over de fiscale status van hun deelname aan de CV: zij zullen doorgaans als medege-rechtigde in box I belast willen worden in plaats van de behandeling van particulier belegger in box III te krijgen. Men is evenwel niet verplicht om vervolgens te investeren. Volgt toch deelname in de CV, dan wordt de inkomstenbelasting geheven op de manier die de *ruling* beschrijft.

Anders dan de vaststellingsovereenkomst heeft een *ruling* een bepaalde looptijd; wordt er niet binnen negen maanden na afgeven gebruik van gemaakt, dan vervalt de regeling en zal men een nieuwe *ruling* aan dienen te vragen. Bij de overeenkomst bepalen partijen zelf de geldigheidsduur.

Een ander voorbeeld is de situatie die in het arrest BNB 1978/252 (Zweeds grootmoe-

Omdat het fiscaal compromis niet openbaar wordt gemaakt, kan een derde er zich in verband met het gelijkheidsbeginsel niet op beroepen

JURISPRUDENTIE OVER FISCAAL COMPROMIS

HR 8 april 1987, BNB 1987/191 (*Pressiecompromis-arrest*): De belastingplichtige is leraar en wil een aantal aftrekposten in mindering op zijn looninkomsten brengen. De inspecteur accepteert deze niet en nodigt de belastingplichtige naar aanleiding van diens bezwaarschrift uit ter inspectie. De belastingplichtige wordt verteld dat er doorgaans 25 tot 75% van de aftrekposten geaccepteerd wordt en dat dit het beleid op dit punt is. De leraar dient bovendien een door de inspecteur opgemaakte lijst te ondertekenen waarin posten staan, die wel geaccepteerd zullen worden. Onder protest wordt dit door de belastingplichtige voor akkoord getekend. Zowel het hof als de HR keurt deze handelwijze af: de inspecteur trad op in strijd met de vereiste bestuursrechtelijke zorgvuldigheid en pleegde een civielrechtelijk misbruik van omstandigheden.

HR 3 juni 1981, BNB 1981/230 (*Runder-casus*): In het geding is een aanslag verontreinigingsheffing oppervlaktewateren, opgelegd aan twee zusterbedrijven. Uitsplitsing van de heffing over de twee belastingplichtigen apart blijkt moeilijk te zijn; een van de directeurs gaat akkoord met het opleggen van een gezamenlijke aanslag voor beide bedrijven. Later besluiten hof en HR dat dit compromis niet bindend is: er is evidente strijd met de wet en om deze reden strijd met de openbare orde/goede zeden.

HR 27 mei 1992, BNB 1992/302 (*Diamanten-constructie*): De belastingplichtige gaat rechtshandelingen aan die naar het oordeel van de inspecteur belastingverrijdeling als hoofddoel hebben. Om een richtige heffingsprocedure te kunnen voorkomen, verlangt de inspecteur van de belastingplichtige een schriftelijke akkoordverklaring met het schrappen van een bepaalde aftrekpost. Nadien echter gaat de belastingplichtige echter toch in bezwaar. De HR overweegt dat dit ook het goed recht van een belastingplichtige is, tenzij men zich uitdrukkelijk bij overeenkomst zou hebben vastgelegd.

HR 25 november 1992, BNB 1992/63 (*Toiletjuffrouw*): Een belastingplichtige geniet enkel inkomsten in de vorm van een AOW-uitkering, maar verzwijgt over langere tijd looninkomsten als toiletjuffrouw. De inspecteur bespreekt de verzwegen inkomsten met haar en haar adviseur ter inspectie; de belastingplichtige deelt aan het einde van het onderhoud mee dat de inspecteur de zaak kan afwikkelen met haar adviseur. Buiten haar medeweten om gaat de adviseur echter akkoord met correcties op haar aangiften, die door de inspecteur worden voorgesteld. In geding is de vraag of belastingplichtige hieraan gebonden is. De HR oordeelt dat dit niet het geval is nu geen sprake is van een compromis met de Belastingdienst. Voor het eerst geeft de HR aan dat een fiscaal compromis gezien moet worden als vaststellingsovereenkomst in de zin van artikel 7:900 BW.

derarrest) aan de orde kwam. Internationaal opererende bedrijven maakten voorafgaand aan hun vestiging in Nederland vaak afspraken met de fiscus over de waardering van hun bestaande goodwill en knowhow in de fiscale balansen. De inbreng van deze vermogensbestanddelen in Nederland vond plaats als informele kapitaalstorting waarover de onderneming in Nederland geen belasting hoefde te betalen. Wel kon op de geactiveerde bedrijfsmiddelen worden afgeschreven ten laste van de Nederlandse winst, waardoor de belastingdruk aanzienlijk lager was dan voor bestaande Nederlandse ondernemingen.

Op deze zogenaamde 'informeel kapitaal-rulings' was dan ook de nodige kritiek, al was

het maar omdat er nu rechtsongelijkheid optrad tussen buitenlandse en Nederlandse ondernemingen. In 1986 werd het *ruling*-beleid dan ook openbaar gemaakt, terwijl vanaf 1993 weer individuele *rulings* worden afgegeven. Juist voor internationale ondernemingen kan een *ruling* van belang zijn, omdat er afspraken over interne verrekenprijzen binnen het concern gemaakt kunnen worden met de fiscus.

LANGE VOORGESCHIEDENIS

Het fiscale compromis heeft een tamelijk lange voorgeschiedenis. De meest bekende vorm zal zijn de schattingsovereenkomst voor de aangifte successierecht wanneer het gaat om onroerende zaken. De Hoge Raad

heeft de schattingsovereenkomst voor het eerst bevestigd in 1944.⁸ Omdat de werkelijke waarde van incurante objecten vaak niet eenduidig is vast te stellen, heeft zowel belastingplichtige als fiscus er belang bij om mogelijke conflicten te voorkomen door onderling een waarde af te spreken. Er is dan gebondenheid voor beide partijen aan deze afspraak. De Successiewet kent echter geen bepalingen over deze minnelijke waardering. Wanneer de belastingplichtige en de inspecteur een afspraak maken over de waardering van een object, wordt dit in een vaststellingsovereenkomst geregeld.

Volgens de Instructie waarde-onderzoek⁹ komen voor de minnelijke waardering in aanmerking: onroerende zaken, schepen, incurante effecten en roerende zaken als kunstvoorwerpen en verzamelingen. De taxatie vindt plaats door twee, soms drie deskundigen en is voor partijen in de regel bindend. Van belang is nog dat minnelijke waardering enkel plaatsvindt, wanneer de belastingplichtige hierom verzoekt. De vaststellingsovereenkomst dient dan voorafgaand aan de successie-aangifte te zijn gesloten. De belastingplichtige heeft echter recht op een bedenktijd van ten minste een week, tenzij deze uitdrukkelijk aangeeft hieraan geen behoefte te hebben.¹⁰

VERTROUWELIJK EN ONGELIJK

Anders dan bij wetsbepalingen en Resoluties (Besluiten) het geval is, ontbreekt elke openbaarheid bij een vaststellingsovereenkomst met de fiscus. Voor anderen is de afspraak dus niet kenbaar. De bepaling van art. 67 AWR gebiedt de fiscus immers tot geheimhouding van alle gegevens. Er is in zoverre een zeker conflict met het gelijkheidsbeginsel: belastingplichtigen die in een vergelijkbare positie verkeren en geen compromis gesloten hebben, moeten meer belasting betalen dan degene, die dit wel gedaan heeft. Door het ontbreken van kenbaarheid kan een derde zich er op basis van het gelijkheidsbeginsel niet op beroepen. Pas wanneer het tot een fiscale procedure komt, bijvoorbeeld doordat de inspecteur zich niet aan een afspraak houdt, deze voortijdig opzegt of een belastingplichtige zich ten onrechte op

*In discussie is of de fiscus bij de onderhandelingen
over het 'civiele contract' gebruik mag maken
van zijn bijzondere bevoegdheden*

uitlatingen beroept, wordt als onderdeel van de eis duidelijk dat er een compromis gesloten is. Zelfs in anonieme vorm worden compromissen niet bekendgemaakt, hoewel hiervoor in de literatuur wel gepleit wordt en dit bij *rulings* wel het geval is.

DEELNEMINGSVRIJSTELLING

Bij de verkoop van een deelneming tegen een nog onzekere totale vergoeding is er een noodzaak om een prijs te schatten. Bij de toepassing van zo'n *earn-out* regeling kan dan later de verkoper een verlies op zijn vordering lijden en heeft de verkoper een aftrekbaar verlies (of, bij een hogere uiteindelijke prijs, het tegenovergestelde). Om aan deze tegengestelde belangen bij het schatten van de verkoopprijs een einde te maken, is met

ingang van het jaar 2002 een wetswijziging aangebracht in art. 13 lid 1, tweede volzin Wet Vpb. In een besluit keurt de Staatssecretaris later goed dat deze nieuwe regeling ook kan gelden bij eerder verkochte deelnemingen, mits de fiscale gevolgen van de verkoop voor partijen nog niet onherroepelijk zijn.¹¹ Op verzoek kan de inspecteur dan bij vaststellingsovereenkomst een oplossing bieden. Er is dan een goede mogelijkheid om een geschil of onzekerheid te voorkomen of te beëindigen; wel wordt in de overeenkomst – zoals dit ook gebruikelijk is – uitdrukkelijk vastgelegd dat er geen bezwaar en beroep meer mogelijk zijn en dat partijen zich bovendien niet op dwaling kunnen beroepen ten aanzien van de feiten, waarover overeenstemming is bereikt.

OOK RECHTSBESCHERMING BIJ STRIJD MET DE WET

Als benoemde overeenkomst uit het BW is de vaststellingsovereenkomst steeds onderworpen aan de algemene beginselen van het overeenkomstenrecht, zoals de leerstukken van aanbod en aanvaarding, precontractuele fase, wilsgebreken als dwaling, bedreiging, bedrog en misbruik van omstandigheden. Nu er bovendien sprake is van een publiekrechtelijke partij, de fiscus, gelden ook de beginselen van behoorlijk bestuur in de verhouding met de belastingplichtige. Zo wordt de belastingplichtige meer beschermd dan de fiscus: een belastingplichtige kan zich soms beroepen op bijvoorbeeld het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.

Daar staat een andere asymmetrie tegen-



Januari 1994. Aankomst op *sânifil* van Gerrit van der Valk restaurant houder. Deze is gearresteerd op verdenking van belastingontduiking

Bij strijd met de wet is de vaststellingsovereenkomst toch niet nietig

over: al is er een gelijkwaardige verhouding tussen civielrechtelijke contractspartners, dan doorbreekt de bijzondere positie van de fiscus dit door de bijzondere bevoegdheden, die de wet aan de fiscus toekent. In de literatuur wordt op dit punt betwist of de fiscus bij de contractsonderhandelingen gebruik mag maken van zijn wettelijke inlichtingplicht op grond van art. 47 AWR.

De belastingplichtige die een overeenkomst met de fiscus sluit, levert een deel van zijn rechtsbescherming in. Het Besluit Kaders voor vaststellingsovereenkomsten^{1,2} bepaalt, dat uitdrukkelijk een zogenaamde afstandsverklaring opgenomen dient te zijn in de overeenkomst: de belastingplichtige verklaart bij het aangaan van de overeenkomst, dat hij afstand doet van zijn recht op bezwaar en beroep. Een belastingadviseur zal zijn cliënt hier uitdrukkelijk op moeten wijzen: het kan naderhand immers zo zijn, dat er met het compromis zelfs meer belasting betaald moet worden dan zonder het geval zou zijn. Men kan het compromis dan niet meer ineens opzeggen op deze grond;

aan de andere kant kan de fiscus dit ook niet rauwelijks doen in andere omstandigheden.

Zelfs het fiscaal compromis 'contra legem' is rechtsgeldig. Er is sprake van zo'n overeenkomst, wanneer er op het moment van sluiten ofwel door een latere wetswijziging of verandering in de jurisprudentie strijd met de wet optreedt. Het is in dit verband goed om te zien, dat alle fiscaalrechtelijke bepalingen steeds van dwingendrechtelijke aard zijn. Bij strijd met de wet op het moment van sluiten van de overeenkomst kan de vraag gesteld worden of er geen nietigheid van deze overeenkomst wegens strijd met de openbare orde is. Hoewel deze vraag in het civiele recht bevestigend beantwoord moeten worden, gaat het fiscale recht van een ander standpunt uit. Mochten partijen in redelijkheid op de nakoming rekenen, dan blijft de overeenkomst contra legem toch in stand. De bepaling van art. 902 Boek 7 BW is in dit verband van belang: een vaststelling is ook dan rechtsgeldig, wanneer deze in strijd komt met dwingend recht.

ONGERECHTVAARDIGDE ONGELIJKHEID

Met het privaatrechtelijk middel van de vaststellingsovereenkomst (fiscaal compromis) kunnen kortom allerlei geschillen op het terrein van bijna elke heffingswet zonder procederen worden beslecht. Zelfs als een eenmaal gesloten overeenkomst 'contra legem' wordt, blijft deze meestal verbindend.

Een punt van verbetering is het ontbreken van kenbaarheid. Door het ontbreken van openbaarheid rond gesloten overeenkomsten kan er een ongelijkheid tussen belastingplichtigen optreden: hier lijkt geen rechtvaardiging voor te zijn. Natuurlijk dient er bij openbaarmaking te worden geanonimiseerd, gezien de wettelijke geheimhoudingsverplichting van de Belastingdienst. Een eerste aanzet tot meer openbaarheid zou al zijn bereikt als de Belastingdienst een brochure over dit onderwerp uitgeeft. ●

NOTEN

¹ Vele voorbeelden uit de rechtspraak zijn te vinden op www.rechtspraak.nl; toepassingen in Besluiten en andere zijn te vinden op www.minfin.nl

² Zie voor een geval waarin de belastingplichtige van een compromis afwilt de uitspraak Hof Den Bosch, 15 maart 2001, nr. 97/1113, Infobulletin 14-2001. Enkele andere gevallen uit de rechtspraak zijn: Hof Amsterdam, 24-7-2002, nr. 2001/1470 (Vaststellingsovereenkomst was bindend), Hof Leeuwarden, 24-9-1999, nr. 1247/98 (Herroepen vaststellingsovereenkomst niet geaccepteerd) en Hof Amsterdam, 5-12-1997, nr. 97/1862 (Niet-naleven vaststellingsovereenkomst heft de gevolgen van een ambtelijk verzuim op).

³ De vaststellingsovereenkomst wordt geregeld in art. 900-906 Boek 7 BW.

⁴ Een goed voorbeeld van deze toepassing is te vinden in het Besluit van 19 december 2002, nr. CPP2002/3210M: certificeren van vermogen via stichtingen. Ouders hevelen vaak een deel van hun vermogen over naar een stichting van hun kinderen om later successie- en schenkingsrecht te besparen. De belastingplichtige wil dan graag zekerheid vooraf hebben over de fiscale gevolgen voor diverse wetten. Afspraken met de Belastingdienst worden dan in een vaststellingsovereenkomst vastgelegd. Een andere recente toepassing is te vinden in het Besluit van 17 mei 2002, nr. CPP 2002/1072 M keuzekerzening landbouvvrijstelling: in de bijlage worden 2 modellen van een vaststellingsovereenkomst voor dit geval gepubliceerd.

⁵ Een goed voorbeeld van een overeenkomst ter voorkoming van een mogelijk geschil betreft de vaststelling van de goodwill bij de geruisloze inbreng van een persoonlijke onderneming in een BV of NV. Door het afschaffen van de commerciële herwaarderingsper 1 januari 2001 heeft dit onderwerp echter aan belang verloren. Zie voor een voorbeeld uit de rechtspraak: Hof Leeuwarden, 19-7-1997, nr. 483/96: goodwill oogarts bij inbreng maatschapsaandeel in BV.

⁶ Dat de ruling niet als vaststellingsovereenkomst gezien mag worden, wordt nog eens woordelijk bepaald in het Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2412, V-N 1997/4702 onder paragraaf 5.

⁷ De term standpuntbepaling kan veel omvatten: compromis, ruling, toezegging of een andere uitspraak, waaraan de inspecteur gebonden is. Zie het Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ 94/4519M, gewijzigd bij Besluit van 26 januari 1998, nr. AFZ 97/4609M, BNB 1998/80. Een standpuntbepaling mag in de regel overigens geen beleid gaan vormen: het is de toepassing van het recht in een bijzonder geval.

⁸ Arrest HR 2 februari 1944, NJ 1944, 41 en B. 7793 (later nog bevestigd in het arrest HR 31 oktober 1973, BNB 1973/254).

⁹ De bepalingen van deze regeling zijn het laatst gewijzigd in de Resolutie van 16 april 1970, nr. B 70/18201.

¹⁰ Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2412, punt 10.

¹¹ Besluit van 8 oktober 2002, nr. CPP 2002/2313 M; in de bijlage bij het Besluit wordt de tekst van een standaard-vaststellingsovereenkomst voor deze casus gegeven.

¹² Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ 97/2412, *Vakstudie-Nieuws* 1997/4702, punt 9.