

WFR 2020/105

Het Model Vaststellingsovereenkomst: bepaald geen model

MR. S.A. ECKHARDT EN PROF. MR. G.J.M.E. DE BONT¹

Wanneer een bepaalde overeenkomst herhaaldelijk wordt opgemaakt, ligt het voor de hand om met een model te werken. Hierdoor wordt immers gewaarborgd dat bepaalde omissies worden voorkomen en belangrijke bepalingen niet worden vergeten. Dat de fiscus met een model werkt voor de vaststellingsovereenkomst (hierna ook: vso), wekt dan ook geen verbazing² en werd bevestigd na indiening van een Wob-verzoek. Dit resulteerde in de openbaarmaking van zes modellen.³ Naast vijf modellen voor specifieke situaties, die in deze bijdrage buiten beschouwing zijn gelaten, werkt de fiscus met het algemene 'Model Vaststellingsovereenkomst' (hierna: Model vso). In dit model wordt met regelmaat verwezen naar de bijbehorende toelichting (hierna: toelichting). Met een volgend Wob-verzoek, werd ook deze toelichting openbaar gemaakt.⁴

In deze bijdrage dragen wij enkele suggesties aan voor verbetering van het Model vso. In algemene zin valt op dat het Model vso hoofdzakelijk is toegesneden op de positie van de fiscus. Dat stemt niet overeen met het wederkerige karakter van de vaststellingsovereenkomst, waarbij beide partijen bereid zijn om hun eigen standpunt op te geven.⁵ De hiernavolgende suggesties laten zich (mede) omschrijven als een pleidooi voor reciprociteit.

1 Partijen en vertegenwoordiging

Als eerste onderdeel in het Model vso worden de partijen bij de vaststellingsovereenkomst vermeld. Naast de belanghebbende(n) en diens vertegenwoordiger als partij A, is de Belastingdienst opgenomen als partij B. Ofschoon in de volksmond de Belastingdienst een bekend begrip is, ligt dit juridisch gezien genuanceerder. De organisatie die bekend is als de Belastingdienst is namelijk niet zelf een bestuursorgaan, maar 'omvat' diverse bestuursorganen, zoals de inspecteur, de ontvanger en de Belastingdienst/Toeslagen. Om deze reden is het onjuist de Belastingdienst als partij B te vermelden bij de vaststellingsovereenkomst. In plaats daarvan zou de tenaamstelling van partij B ten aanzien van de rijksbelastingen de inspecteur en/of de ontvanger moeten zijn.

Daarbij komt dat er geen publiekrechtelijke wettelijke grondslag is aan te wijzen op grond waarvan de inspecteur de bevoegdheid toekomt een vaststellingsovereenkomst te sluiten.⁶ Deze privaatrechtelijke overeenkomst wordt met de inspecteur gesloten over de wijze waarop hij zijn bevoegdheid uitoefent om de aanslag vast te stellen ex art. 11 AWR en een boete op te leggen ingevolge art. 67g AWR. Daarom wordt ook wel gesproken van een bevoegdhedenovereenkomst.⁷

Bovendien valt het ons op dat in het Model vso zowel de inspecteur als de ontvanger worden genoemd bij de ondertekening. De inspecteur en ontvanger hebben echter ieder een afzonderlijke taak ingevolge art. 11 jo. 67g AWR respectievelijk art. 3 IW. Alleen wanneer zowel de inspecteur als de ontvanger partij zijn bij de vaststellingsovereenkomst, omdat zowel afspraken over de heffing als de invordering worden vastgelegd, kunnen wij ons indenken dat zij beiden partij zijn bij de vaststellingsovereenkomst.

1 *Beiden advocaat bij De Bont Advocaten. De Bont is tevens hoogleraar Formeel Belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

2 *Zo constateerde ook J.A.R. van Eijsden, 'VSO of ASO?', WFR 2019/80.*

3 *Ministerie van Financiën, Beslissing Wob-verzoek van 22 oktober 2019, te raadplegen via <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/wob-verzoeken/2020/03/03/besluit-wob-verzoek-model-vaststellingsovereenkomst>.*

4 *Ministerie van Financiën, Beslissing Wob-verzoek van 24 december 2019. De toelichting is (nog) niet op de website van het Ministerie gepubliceerd en is om die reden te raadplegen via [https://www.debontadvocaten.nl/webcontent/files/Wobverzoek%20toelichting%20anoniem\(1\).pdf](https://www.debontadvocaten.nl/webcontent/files/Wobverzoek%20toelichting%20anoniem(1).pdf).*

5 *Asser/Van Schaik 7-VIII 2018/10, p. 155-156.*

6 *E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De juridische kwalificatie van een fiscale ruling en de betekenis daarvan voor de toepassing van de rechtspraak', AA 2018/10.*

7 *Zie P.J. Huisman, De bevoegdhedenovereenkomst, Den Haag: BJu 2012.*

Een ander punt betreft de vertegenwoordiging. In de toelichting staat vermeld dat er aanleiding kan bestaan de bevoegdheid van de gemachtigde/vertegenwoordiger van de belastingplichtige vast te stellen aan de hand van een volmacht. Dat er een rechtens te respecteren belang bestaat voor de fiscus dat sprake is van een vertegenwoordiger die gevolmachtigd is een vaststellingsovereenkomst te sluiten, maakt dat het aan te bevelen is na te gaan of de volmacht toereikend is. Een algemene volmacht omvat namelijk niet zonder meer dat een vaststellingsovereenkomst mag worden gesloten.

.....

“Ter voorkoming van discussies zou het mandaat van de ambtenaar die namens de inspecteur (of de ontvanger) de vso tekent, dienen te worden aangehecht”

.....

Ten aanzien van de vertegenwoordiging doet zich het eerste gebrek in verband met reciprociteit voor. De vertegenwoordiging aan de kant van de inspecteur wordt namelijk niet benoemd. Belastingambtenaren zijn doorgaans geen inspecteur in de zin van de belastingwet. Slechts de algemeen directeuren van diverse onderdelen zijn inspecteur (en ontvanger) (art. 5 Uitvoeringsregeling Bd 2003). Veelal wordt gewerkt ‘namens de inspecteur’ via een mandaat van de algemeen directeur als inspecteur ingevolge titel 10.1 van de Awb. Op grond van art. 10:5 lid 2 Awb wordt het mandaat schriftelijk verleend. Ter voorkoming van discussies zou het mandaat van de ambtenaar die namens de inspecteur (of de ontvanger) de vso tekent, dienen te worden aangehecht. Dat zou tegemoetkomen aan het uitgangspunt dat van een zorgvuldige overheidsdienst mag worden verwacht dat zijn ambtenaren zich naar behoren legitimeren.⁸ Het belang om hier duidelijkheid over te verkrijgen wordt ook ingegeven doordat de inspecteur alleen zichzelf bindt.⁹ Dat wil zeggen dat de ‘namens de inspecteur’ werkende belastingambtenaar een bevoegdheid uitoefent

van de algemeen directeur van het betreffende onderdeel (bijv. Belastingdienst/Particulieren) en in beginsel geen mandaat heeft om namens de inspecteur van een ander onderdeel (bijv. Belastingdienst/Grote ondernemingen) de vaststellingsovereenkomst te sluiten. Voor dat geval is in onderdeel 3 van par. 26 van het Besluit fiscaal bestuursrecht (hierna: BFB) opgenomen dat:

‘Bij onderwerpen die betrekking hebben op belanghebbenden die tot meer dan één entiteit behoren en die onder meer dan één functionaris als bedoeld in hoofdstuk 3 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 ressorteren (contactposten), geven de betrokken inspecteurs/ontvangers vooraf hun akkoord dat de coördinerende inspecteur/ontvanger namens hen optreedt bij het voeren van onderhandelingen en sluiten van een vaststellingsovereenkomst.’

Teneinde zeker te stellen dat de inspecteur bevoegd is om voor alle belastingplichtigen en alle belastingmiddelen een vaststellingsovereenkomst te sluiten, verdient het aanbeveling het verleende mandaat aan de vso te hechten en deze op voorhand in te zien.

Door kennis van het mandaat wordt voor de belastingplichtige gewaarborgd dat de belastingambtenaar waarmee de onderhandelingen worden gevoerd, bevoegd is de vaststellingsovereenkomst te sluiten. Dat neemt niet weg dat een onbevoegde ambtenaar vanwege het gewekte vertrouwen wel degelijk schadeplichtig kan zijn in verband met zijn uiting.¹⁰ Van gebondenheid is echter geen sprake indien de belastingplichtige wist, althans behoorde te weten, dat hij handelde met een onbevoegde inspecteur.¹¹ Dat hangt samen met het volgende.

Voor de vraag of een overeenkomst is gesloten indien daar niet de bevoegdheid toe bestond, is het leerstuk van de schijn van vertegenwoordigingsbevoegdheid van belang. Uit de jurisprudentie die hierop betrekking heeft valt een zekere mate van reciprociteit op te maken. De overheid mag er namelijk in een aantal situaties vanuit gaan dat de adviseur dan wel gemachtigde vertegenwoordigingsbevoegd is en andersom is dit ook het geval.¹² De Hoge Raad oordeelde in 1997 al *‘dat een belastingplichtige en diens gemachtigde ervan mogen uitgaan dat een inspecteur die handelt in de uitoefening van zijn functie en in dat kader een compromisvoorstel doet, daartoe bevoegd is.’*¹³ Van der

⁸ Rapport van de Commissie ter bestudering van vertegenwoordiging in het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 206, Deventer: Kluwer 1997, p. 37

⁹ Zie S.C.W. Douma (red.), Algemene wet inzake Rijksbelastingen, Deventer: Kluwer 2019, p. 285.

¹⁰ Zie A.K.H. Klein Sprokkelhorst, Overeenkomsten met de fiscus: onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking, 1999.

¹¹ HR 13 mei 1992, BNB 1992/238 en HR 9 september 1992, BNB 1992/342.

¹² J.J.M. Hertoghs in: Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van vertegenwoordiging in het belastingrecht, no. 207, Deventer: Kluwer 1998, p. 31.

¹³ HR 17 december 1997, BNB 1998/125.

Wal neemt aan dat de Hoge Raad in wezen heeft beslist dat het wekken van een schijn van volmacht reeds gelegen kan zijn in het aanstellen van iemand in een bepaalde functie.¹⁴ Om te voorkomen dat de gebondenheid aan de overeenkomst ter discussie zou kunnen komen te staan vanwege de bevoegdheid, verdient het onzes inziens aanbeveling op voorhand duidelijkheid te verkrijgen of de gemachtigde én de belastingambtenaar ter zake bevoegd zijn. Alsdan zal niet toe worden gekomen aan het leerstuk van de schijn van vertegenwoordigingsbevoegdheid.

2 Geen uitruil

Niet alleen ter zake van de heffing of invordering kan een vaststellingsovereenkomst worden gesloten. Uit *BNB 1997/53* en *BNB 2004/127* volgt dat een boete onderdeel kan uitmaken van de vaststellingsovereenkomst, ook wanneer de vso door de gemachtigde wordt gesloten. Voorts mag de boete bij het compromis niet hoger worden dan het door de inspecteur aangekondigde boetebedrag.¹⁵ Dit laatste houdt verband met hetgeen wij omschrijven als het 'verbod op uitruil'. Voor (onder meer) de boete kan namelijk geen uitruil plaatsvinden met andere elementen van de heffing of invordering, zo staat vermeld in het Model vso:¹⁶

'Voor heffingsrente/belastingrente, invorderingsrente en bestuurlijke boete kan in een vaststellingsovereenkomst geen uitruil plaatsvinden met andere aspecten en/of met elementen van de heffing/invordering. Wel kun je over de hoogte van de boete een vaststellingsovereenkomst sluiten.'

Dit 'verbod op uitruil' vloeit wat ons betreft voort uit het uitgangspunt dat het creëren van wisselgeld voor de inspecteur moet worden voorkomen. Het is onzes inziens van belang te waarborgen dat er geen (hogere) boete wordt opgelegd door de inspecteur met als doel een betere onderhandelingspositie voor zichzelf te creëren. Daardoor zou een maximale positie ontstaan, als gevolg waarvan de belastingplichtige door deze zware inzet overgehaald kan worden de door de inspecteur nagestreefde vso te sluiten, terwijl dit zonder deze maximale inzet niet het geval zou zijn geweest. Denkbaar is namelijk dat (bijvoorbeeld) de hoogte van de boete de belastingplichtige ervan kan overtuigen i. de onderhandelingen aan te gaan met de inspecteur en/of ii. de correcties voor de heffing te accepteren als daarmee de boete komt te vervallen. Indien de boete uitsluitend met dit doel wordt opgelegd, wordt de belastingplichtige oneigenlijk

onder druk gezet. Het is onwenselijk dat de inspecteur het standpunt zou kunnen innemen dat hij de boete 'weggeeft' als daardoor de belastingplichtige de correcties in de heffing accepteert, terwijl de inspecteur de boete uitsluitend als wisselgeld heeft opgelegd. Daarbij speelt dat de ontvanger mogelijkheden heeft de ter discussie staande belastingen (en boeten) in te vorderen ingevolge art. 9 IW, waardoor de druk alleen maar toeneemt. Het uitruilverbod draagt er naar onze overtuiging aan bij dat de boete en de heffing op hun eigen merites worden getoetst.

Het verbod op uitruil doet denken aan de situatie van de Belgische slager Deweer. Vanwege een onjuiste prijsstelling van varkensvlees kreeg de slager na een controle de volgende keuze voorgelegd: zijn winkel zou gesloten worden tot het moment waarop de minnelijke schikking inhoudende betaling van 10.000 Belgische Franken (ca. € 250) werd geaccepteerd en nagekomen of tot de dag waarop de (straf)rechter onherroepelijk zou hebben beslist over het vergrijp. In het laatste scenario was een hogere boete of een gevangenisstraf niet uitgesloten. Deweer besloot op het voorstel in te gaan. Het oordeel van de Europese rechter luidde dat de betaling van het geldbedrag niet vrij van dwang was nu er een wanverhouding bestond tussen de keuzes waar Deweer voor was gesteld. De samenvatting in *NJ 1980/561* is treffend:

*'In dit verband wordt er in het arrest op gewezen, dat wanneer de klager niet besloten had de 10.000 Belgische Franken bij wijze van minnelijke schikking te betalen, zijn slagerij zou zijn gesloten en wel eventueel tot de dag waarop de bevoegde rechterlijke instantie beslist zou hebben over de overtreding; hij zou dan aanzienlijke schade hebben geleden. Derhalve bestond er een flagrante wanverhouding tussen de twee mogelijkheden waaruit Deweer kiezen moest. De betrekkelijke geringheid van de som die geëist werd verhoogde de druk die uitging van het bevel tot sluiting: deze druk werd hierdoor zo groot dat het niet te verwonderen is dat de betrokkene hiervoor is gezwich.'*¹⁷

Door Deweer voor deze (onmogelijke) keuze te stellen werd wisselgeld gecreëerd, namelijk de dreigende sluiting van zijn slagerij voor een lange periode. Daardoor werd Deweer de facto gedwongen om de minnelijk schikking te accepteren. Dergelijke situaties dienen bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst te worden voorkomen, waaraan het uitruilverbod bijdraagt.

3 Einde vso door wijziging van beleid?

Een vaststellingsovereenkomst kan zowel worden gesloten ter beëindiging als ter voorkoming van een onzeker-

¹⁴ P. van der Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken* (diss. EUR), Rotterdam 2005, p. 326.

¹⁵ HR 9 oktober 1996, *BNB 1997/53*; HR 9 januari 2004, *BNB 2004/127*.

¹⁶ Zo ook par. 26 BFB.

¹⁷ EHRM 27 februari 1980, *ECLI:CE:ECHR:1980:0227J UD000690375* (Deweer/België), *NJ 1980/561*.

heid of geschil. Er zijn ten tijde van het sluiten van de vaststellingsovereenkomst dus twee perioden te onderscheiden, namelijk het verleden en de toekomst. Terecht wordt in de vso opgemerkt dat de vso die uitsluitend betrekking heeft op het verleden, een geldigheidsduur kent die vaststaat. De gevolgen die voortvloeien uit de vso zien op jaren die in het verleden liggen en daarvoor zijn de gemaakte afspraken geldend. Ook daarover kan echter blijkens *BNB 2005/351* discussie ontstaan. De Hoge Raad oordeelde namelijk in dit arrest dat een belastingplichtige zich op gunstiger beleid kan beroepen na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst, zolang de aanslag (of beschikking) niet onherroepelijk is.¹⁸ In dit geval was er een jaar en drie maanden verstreken nadat de aanslag volgens de vaststellingsovereenkomst werd opgelegd. In de tussentijd was er voor de belastingplichtige gunstiger beleid gepubliceerd, waardoor het eerdere compromis nog opzij kon worden gezet. Wanneer de inspecteur na een vaststellingsovereenkomst echter doorpakt en de aanslag kort daarna volgt, is de belastingplichtige gebonden aan de vaststellingsovereenkomst.

De geldigheidsduur van de vso die ziet op de toekomst is onzekerder. In de toelichting wordt opgemerkt dat het sluiten van een vso voor bepaalde tijd de voorkeur heeft. Ongeacht de geldigheidsduur van de overeenkomst, schrijft het Model vso bepaalde omstandigheden voor die het einde van de overeenkomst vormen:¹⁹

'Deze overeenkomst eindigt voor de in onderdeel 2 genoemde geschillen/onzekerheden in ieder geval met ingang van het tijdstip (...) waarop: een wetswijziging in werking treedt; een wijziging van de op de wet gebaseerde voorschriften plaatsvindt; een wijziging in de jurisprudentie plaatsvindt; een wijziging in het beleid van de Belastingdienst wordt afgekondigd.'

In het licht van de reciprociteit plaatsen wij hier kanttekeningen bij. Aangezien het beleid van de Belastingdienst kan worden beschouwd als het beleid van 'partij B', kan de indruk ontstaan dat deze partij zelf in de hand heeft wanneer de overeenkomst eindigt. Hoewel het niet voor de hand ligt dat de Belastingdienst op basis van een individueel geval tot een beleidswijziging overgaat teneinde een vaststellingsovereenkomst te beëindigen, zou dit theoretisch gezien mogelijk zijn.

Uit de tekst maken we op dat niet alleen de inspecteur, maar ook de belastingplichtige zich op een wetswijziging, gewijzigd beleid en verandering in de jurisprudentie kan beroepen. In zoverre is de reciprociteit op dit punt in orde.

4 Afstand van rechtsmiddelen

Tot op heden is het gebruikelijk dat in de vaststellingsovereenkomst afstand wordt gedaan van het recht op bezwaar en beroep. In het Model vso is daarvoor de volgende bepaling opgenomen:

'Partij A doet ter zake van de in deze overeenkomst geregelde onderwerpen uitdrukkelijk afstand van het recht op bezwaar en het recht op beroep bij de rechter.'

.....

“Het lijkt een onnodige extra waarborg te zijn voor de positie van de inspecteur en ontvanger, die afbreuk doet aan de reciprociteit en inhoudelijk niets bewerkstelligt”

.....

In het Model vso en de toelichting wordt – terecht – opgemerkt dat het afstand doen van bezwaar en beroep niet absoluut werkt. Het aanwenden van rechtsmiddelen is namelijk na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst nog steeds de manier om op te komen tegen een onjuiste uitwerking van de vaststellingsovereenkomst. Duidelijk is dat op die situatie de afstandsverklaring geen betrekking heeft. De vraag is voor welke gevallen dan wel afstand wordt gedaan? Er rest ons geen andere conclusie dan dat dit is voor de situatie waarin de aanslagen en beschikkingen juist wél in overeenstemming met de vso zijn vastgesteld. Mocht een belastingplichtige in dit geval toch een rechtsmiddel aanwenden, dan zijn de gevolgen daarvan beperkt. Een rechter zal in een dergelijk geval namelijk in beginsel oordelen dat de aanslagen in lijn zijn met de vso en verder geen ruimte zien voor een andersluidende opvatting. Dat maakt de afstandsverklaring van rechtsmiddelen in de huidige vorm overbodig. Het lijkt een onnodige extra waarborg te zijn voor de positie van de inspecteur en ontvanger, die niet alleen afbreuk doet aan de reciprociteit maar tevens inhoudelijk niets bewerkstelligt. Een denkbaar alternatief is wat ons betreft dat in de vaststellingsovereenkomst wordt bepaald dat partij A het bezwaar of beroep intrekt nadat blijkt dat aan de vso uitvoering is gegeven. Die benadering doet recht aan het uitgangspunt dat tegen aanslagen die strijdig zijn met de vso rechtsmiddelen kunnen worden aangewend. Hiermee verschuift het initiatief wel naar de belastingplichtige, iets wat de fiscus waarschijnlijk niet wenselijk voorkomt.

¹⁸ HR 12 augustus 2005, *BNB 2005/351*.

¹⁹ Zo ook par. 26 *BFB*.

5 Niet nakoming van de vso

In het Model vso staat opgenomen wat het gevolg is als een van de partijen zich niet (geheel) houdt aan de overeenkomst:

'Ingeval één van de partijen zich om welke reden dan ook niet (geheel) houdt aan hetgeen in deze overeenkomst is afgesproken, staat het de andere partij vrij om een van deze overeenkomst afwijkend standpunt in te nemen. Voor beide partijen staan alsdan alle wettelijke mogelijkheden open.

Het gevolg is dat voor beide partijen alle wettelijke mogelijkheden openstaan zoals het opleggen van navorderingsaanslagen/naheffingsaanslagen door partij B en het recht van partij A om tegen de opgelegde aanslagen in bezwaar te komen en beroep bij de rechter aan te tekenen.'

In de toelichting is daarover het volgende opgenomen:

'Is [het] de inspecteur/ontvanger [die] na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst alsnog van mening [is] dat de overeenkomst niet bindend is, dan zal de inspecteur uiteindelijk de aanslag vaststellen alsof er geen vaststellingsovereenkomst bestaat. Het is dan vervolgens aan belanghebbende om zich (na bezwaar) bij de rechter in een geschil over die aanslag, te beroepen op de verbindendheid van de vaststellingsovereenkomst.'

Ten aanzien van deze bepalingen openbaart het gebrek aan reciprociteit zich wellicht het duidelijkst. Het voorgaande is evenmin in lijn met de wettelijke uitgangspunten. De gebondenheid aan de vaststellingsovereenkomst wordt namelijk miskend. Partijen zijn gebonden aan de overeenkomst, tenzij sprake is van een wilsgebrek of de overeenkomst zozeer in strijd is met hetgeen de wet – over het geheel gezien – ter zake bepaalt, dat partijen niet op nakoming daarvan mochten rekenen.²⁰

Na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst ligt nakoming voor de hand. Wordt de vso niet nagekomen? Dan kan nakoming bij de rechter worden afgedwongen. Dat verhoudt zich niet met het Model vso en de toelichting dat de inspecteur kan handelen 'alsof er geen vaststellingsovereenkomst bestaat'. Dat de inspecteur na het sluiten van de vso eenzijdig kan besluiten zich op het standpunt te stellen dat hij zich niet gebonden acht aan de vso en daardoor overgaat tot het opleggen van aanslagen (die afwijken van de vso), lijkt ons fundamenteel onjuist. Bovendien zou dit afbreuk doen aan de moeite, tijd en kosten die veelal gemoeid zijn met het

sluiten van de vso. Van de overweging dat de belastingplichtige alsdan (weer) het recht op bezwaar of beroep toekomt, lijkt enig evenwicht uit te gaan, maar dat is ten onrechte aangezien de belastingplichtige sowieso het recht behoudt rechtsmiddelen aan te wenden indien de aanslagen niet conform de vso worden opgelegd.

Het zou dus niet de belastingplichtige moeten zijn die zich genoodzaakt ziet de weg naar de rechter te zoeken indien de inspecteur (eenzijdig) besluit af te wijken van de vaststellingsovereenkomst. Hierdoor moet hij opkomen tegen aanslagen die niet in overeenstemming zijn met de vaststellingsovereenkomst – met mogelijke invorderingskwesies van dien – terwijl hij nog uitging van een vaststellingsovereenkomst die wellicht met pijn en moeite tot stand is gekomen. De aangewezen route zou dus niet moeten zijn dat een partij een van de vso afwijkend standpunt mag innemen als de andere partij de vso niet nakomt, maar dat partijen primair nakoming van de vso afdwingen.

6 Navordering

Het Model vso gaat ervan uit dat bij niet-nakoming alle wettelijke mogelijkheden openstaan. Het is de vraag wat onder 'alle wettelijke mogelijkheden' moet worden verstaan. Voor het opleggen van een navorderingsaanslag moet namelijk voldaan zijn aan art. 16 AWR. Uit de volgende passage in de toelichting, die overigens niet in het Model vso is opgenomen, vloeit voort dat gedacht moet worden aan:

'het voorkomen/uitsluiten van beroep op 'nieuwe feit' als niet nakoming tot het opleggen van navorderingsaanslagen zal leiden. Neem bijvoorbeeld op dat niet nakoming van de VSO als nieuw feit in de zin van art. 16 AWR zal worden beschouwd.'

De Hoge Raad hanteert de lijn dat wanneer de belastingplichtige akkoord is gegaan met het opleggen van een navorderingsaanslag bij een vaststellingsovereenkomst, de navorderingsaanslag niet kan worden bestreden met een beroep op het ontbreken van een nieuw feit.²¹ In zo'n geval is navordering (uiteraard) mogelijk en behoeft de overeenkomst geen bepaling over het nieuwe feit te bevatten. De navorderingsaanslag strekt ertoe gevolg te geven aan de inhoud van de overeenkomst. Indien de aanslag erop gericht is de situatie in overeenstemming te brengen met de vso, kan evenmin sprake zijn van een ambtelijk verzuim. In het geval dat leidde tot *BNB* 1993/296 was in confesso dat bij de primitieve aanslag een ambtelijk verzuim was begaan, doordat de inspecteur geen rekening had gehouden met de vso. In zo'n

²⁰ HR 7 mei 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3201; HR 9 december 2005, *BNB* 2006/201.

²¹ HR 7 maart 2008, *BNB* 2008/128 en HR 6 november 2015, *BNB* 2016/51.

geval oordeelde de Hoge Raad dat navordering kan plaatsvinden:

*'Naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid zou het immers onaanvaardbaar zijn dat een navorderingsaanslag welke is opgelegd om de belastingheffing in overeenstemming te brengen met een daaromtrent gesloten overeenkomst, zou kunnen worden afgeweerd met een beroep op een ambtelijk verzuim, begaan bij het opleggen van de primitieve aanslag (...).'*²²

Uit het voorgaande volgt dat de inspecteur veelal bevoegd zal zijn een navorderingsaanslag op te leggen wanneer die ertoe strekt om uitvoering te geven aan de vaststellingsovereenkomst. Wanneer de inhoud van de overeenkomst door een van de partijen niet wordt nageleefd, komt de vraag op of het niet nakomen van de vso als zodanig een navordering rechtvaardigend feit oplevert, zoals de toelichting vermeldt. Dan doet zich de situatie voor waarin de inspecteur (ook) wil afwijken van de vso. Van een nieuw feit is – kort gezegd – sprake wanneer het gaat om een feit waarmee de inspecteur niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn ten tijde van het vaststellen van de aanslag. Het betreft dus expliciet niet een gewijzigd inzicht in het recht of reeds bekende feiten. Het niet nakomen van de vaststellingsovereenkomst past naar onze overtuiging niet binnen de definitie van het nieuwe feit; de inspecteur raakt niet op de hoogte van een 'nieuw feit' doordat de overeenkomst niet wordt nagekomen.

In de toelichting wordt voorgesteld op te nemen dat het niet nakomen van de vaststellingsovereenkomst als een nieuw feit wordt 'beschouwd'. Veel zuiverder lijkt ons dat wordt overeengekomen dat de belastingplichtige zich niet op het ontbreken van een nieuw feit beroept ingeval de inspecteur zich vanwege het niet nakomen van de vaststellingsovereenkomst genoodzaakt ziet een navorderingsaanslag op te leggen.

Daarnaast speelt nog de vraag of navordering mogelijk zou zijn vanwege de termijn. De 'wettelijke mogelijkheden' gaan namelijk – in beginsel – uit van een periode van vijf jaren na het ontstaan van de belastingschuld waarin navordering mogelijk is (art. 16 lid 3 AWR). In sommige gevallen betekent dit dat de navorderingstermijn 'verlengd' moet zijn om nog te kunnen navorderen na de vijfjaarperiode. Dat moet dan wel expliciet zijn overeengekomen in de vaststellingsovereenkomst. De Hoge Raad heeft overwogen dat de inspecteur door de afstandsverklaring van het bezwaar en beroep er niet zonder meer vanuit mag gaan dat belanghebbende *'tevens uitdrukkelijk afstand deed van haar recht zich in rechte op overschrijding van de termijn van artikel 16,*

²² HR 2 juni 1993, BNB 1993/296; idem HR 4 december 1991, BNB 1992/61.

*lid 3, van de Wet te beroepen.'*²³ De bepaling dat 'alsdan alle wettelijke mogelijkheden openstaan (...) zoals het opleggen van navorderingsaanslagen' is onzes inziens onvoldoende om er vanuit te gaan dat de navorderings-termijn is verlengd.

Een dergelijke verlenging kan voor de boete in ieder geval niet aan de orde zijn, nu de Hoge Raad heeft bevestigd dat de termijn om een boete op te leggen van openbare orde is. Ook indien afstand is gedaan van een beroep op dit tijdsverloop, moet de rechter ambtshalve onderzoeken of de termijn is verstrekt.²⁴

7 Informatieverstrekking

Geen (concept)vaststellingsovereenkomst is denkbaar zonder de volgende bepaling uit het Model vso:

'Partij A verklaart dat hij alle relevante feiten en omstandigheden waarvan bij deze VSO is uitgegaan (zoals omtrent inkomsten en vermogen), stellig, volledig en naar waarheid heeft verstrekt. Indien blijkt dat partij A onjuiste of onvolledige informatie heeft verstrekt kan partij B de overeenkomst ontbinden.'

Bij dit uitgangspunt willen wij twee kanttekeningen plaatsen. Ten eerste volgt uit de toelichting dat zowel voor partij A als partij B een verplichting bestaat alle relevante informatie te verstrekken. Deze wederkerigheid komt niet terug in het Model vso. Daarin is uitsluitend een verplichting voor de belastingplichtige opgenomen. Ten tweede komt bij ons de vraag op hoe alle informatie die *van belang* is voor het sluiten van de overeenkomst moet worden geduid. Dat een geplande beursgang ten tijde van het sluiten van een vaststellingsovereenkomst over de waardering van werknemersopties informatie is die van belang is, kunnen wij ons voorstellen.²⁵ Maar waar het begrip *'alle informatie die van belang is'* door wordt afgebakend, is voor discussie vatbaar. Neem bijvoorbeeld de situatie waarin er geschil bestaat over de plaats waar een vennootschap gevestigd is. Er wordt een vso gesloten waarin – ten behoeve van het compromis – het uitgangspunt is dat de vestigingsplaats in Nederland ligt. Daardoor kunnen tevens diverse verliezen ten laste van het resultaat worden gebracht. Na het sluiten van het compromis blijkt dat niet alle (feitelijke) informatie over de feitelijke leiding is verstrekt. Die 'gebrekkige' informatie doet echter geen afbreuk aan het bedrag aan belasting dat was overeengekomen. Er werd immers al vanuit gegaan dat de vestigingsplaats in Nederland lag. Is er in dit

²³ HR 22 april 1998, BNB 1998/214.

²⁴ HR 29 april 2011, BNB 2011/249; HR 10 juni 2011, BNB 2011/250.

²⁵ Zo oordeelde HR 21 december 2017, BNB 2008/48.

geval een grond voor ontbinding als blijkt dat niet alle informatie die van belang is, werd verstrekt? De conclusie over de vestigingsplaats en belastingheffing blijft intact, maar op basis van de definitie zou betoogd kunnen worden dat de (volledige) informatie over de feitelijke leiding van belang is. Naar onze overtuiging zou dat een ongewenste uitwerking zijn van de bepaling over de informatieverstrekking. Alleen indien de informatie tot een andere afweging of uitkomst zou hebben geleid, is het naar onze overtuiging informatie die verstrekt had moeten worden vóór het sluiten van de vso en reden kan vormen voor de ontbinding van de overeenkomst. Informatie die niet zou hebben geresulteerd in een andere compromissaire afspraak over de heffing, is informatie die onzes inziens geen grond voor ontbinding zou moeten opleveren. Een vergelijking valt te maken met het arrest *BNB 2010/20* waaruit voortvloeit dat voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel '(...) in ieder geval vereist [is] dat de belastingplichtige in redelijkheid mocht aannemen dat de Inspecteur kennis heeft genomen van alle vereiste bijzonderheden van het desbetreffende geval.'²⁶

8 Aansprakelijkheid

Het gebrek aan reciprociteit komt tot slot nog naar voren in het Model vso waar het de aansprakelijkheid betreft:

'Partij A doet, voor het geval al sprake zou kunnen zijn van enige aansprakelijkheid van de Staat der Nederlanden en/of de Belastingdienst en/of de inspecteur en/of de ontvanger en/of de betrokken ambtena(a)r(en) in privé, hierbij uitdrukkelijk en zonder enig voorbehoud afstand van het recht om in of buiten rechte een vergoeding van schade, rente, kosten en dergelijke te vorderen.'

Deze bepaling strekt uitsluitend ter waarborging van de positie van partij B, de Belastingdienst, doordat alleen partij A afstand doet. Mocht een dergelijke bepaling passend zijn, dan heeft het onze voorkeur dat tevens partij B afstand doet van het recht op schadevergoeding opdat de gelijkwaardigheid van partijen in deze bepaling tot uitdrukking komt.

Bij deze bepaling hebben we overigens nadere principiële bedenkingen, mede vanwege de hiernavolgende toelichting:

'Dit onderdeel bevat een expliciete bevestiging dat belastingplichtige/-schuldige en zijn gemachtigde afzien van schadeclaims. Opname van deze voorwaarde in de overeenkomst is serieus te overwegen, met name bij vaststellingsovereen-

komsten die een einde maken aan langsepende (ernstige) conflicten (met bezwaar- en beroepschriften).'

De bepaling in het Model vso wekt bij de belastingplichtige veelal de indruk dat de inspecteur zich kennelijk bewust is van het feit dat hij niet alle regels in acht heeft genomen en zich deswege genoodzaakt ziet de gevolgen daarvan in de vso te mitigeren. Buiten deze gevoelsmatige kwestie, achten wij deze bepaling strijdig met het hiervoor geformuleerde verbod op uitruil. Zonder deze bepaling wordt veelal door de inspecteur gewaagd de vso te sluiten, waardoor de belastingplichtige de facto geen keuze heeft. Met name niet indien torenhoge aanslagen en boeten dreigen te worden ingevorderd en de inspecteur bereid blijkt op dit punt van de heffing en boeten aanzienlijk water bij de wijn te doen.

9 Overleg en correspondentie

Het Model vso schrijft voor dat de overleggen en correspondentie die hebben plaatsgevonden (specifiek) worden omschreven. Uit de toelichting blijkt bovenal dat van ieder overleg een intern verslag wordt opgesteld. Het verslag bevat onder meer de onderwerpen en inhoud van het overleg, maar ziet ook op 'ambtelijke adviezen of strategische informatie' (par. 26, onderdeel 4 BFB). Dit verslag wordt in het klantdossier bewaard. Bovendien wordt een eindverslag opgemaakt indien het overleg niet tot een vaststellingsovereenkomst leidt. Het eindverslag wordt aan belanghebbende of de vertegenwoordiger/gemachtigde toegezonden. Gedurende de inzage in de bezwaarfase zouden deze stukken onzes inziens ingevolge art. 7:4 Awb tevens inzichtelijk moeten zijn. Voor wat betreft de opvolgende fase van beroep menen wij dat de verslaglegging onder de reikwijdte van art. 8:42 Awb valt. Aansluiting kan worden gezocht bij het oordeel van de Hoge Raad dat ook interne memo's een op de zaak betrekking hebbend stuk kunnen vormen.²⁷

10 Conclusie

Met de Belastingdienst zijn wij van mening dat het van belang is om een Model vso met toelichting ter beschikking te stellen aan belastingambtenaren. Wel zouden de voorgaande suggesties er naar onze overtuiging aan bijdragen dat het Model vso overeenstemt met het juridisch kader en het uitgangspunt van reciprociteit. Daarmee wint het model aan overtuigingskracht en kunnen discussies over de inhoud en uitwerking tussen belastingplichtige(n) en de inspecteur worden voorkomen.

²⁶ HR 14 augustus 2009, *BNB 2010/20*.

²⁷ HR 29 juni 2012, *BNB 2012/248*.