

33. Horizontaal belastingtoezicht: een vorm van verboden staatssteun?

MR. DR. E.A.M. HUISKERS-STOOP

Horizontaal belastingtoezicht kan worden omschreven als een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige 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. Bij de realisering van nationale beleidsdoelstellingen – bijvoorbeeld om een juiste belastingheffing tot stand te brengen – mag de Nederlandse Belastingdienst de Europese markt niet verstoren. Nationale ondernemingen mogen niet worden beschermd of bevoordeeld ten opzichte van buitenlandse concurrenten. Wanneer dat toch gebeurt, kan er sprake zijn van ‘verboden staatssteun’. De auteur beoordeelt of de fiscale samenwerking tussen de Belastingdienst en een onderneming op basis van horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een vorm van verboden staatssteun.

1. Inleiding

In de huidige rechtsstaatgedachte wordt niet alleen van de staat verlangd dat zij burgers waarborgen biedt tegen overheidswillekeur en fundamentele vrijheden van burgers erkent en respecteert, maar ook dat (gelijke) burgers gelijk worden behandeld en de staat actief beleid voert om economische, sociale en culturele voorwaarden te scheppen, waardoor de menselijke waardigheid niet in het gedrang komt en burgers hun ‘legitieme aspiraties’ kunnen verwezenlijken.¹ Een legitieme aspiratie kan worden omschreven als het ‘streven naar waar men recht op heeft’. Bij de verwezenlijking van die aspiraties doet de Nederlandse staat sinds het begin van de eenentwintigste eeuw steeds vaker een beroep op de eigen verantwoordelijkheid van burgers. De verzorgingsstaat van het einde van de twintigste eeuw heeft plaatsgemaakt voor een participatiemaatschappij, waarin iedereen die eigen verantwoordelijk wil en kan dragen daarvoor ruimte krijgt. De participatiemaatschappij is gemeengoed geworden, ook in belastingzaken.²

Een van de uitwerkingen van de ontwikkeling naar een participatiemaatschappij vormt het in 2005 geïntrodu-

ceerde ‘horizontaal toezicht’. Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht dat is gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige 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.³

Horizontaal belastingtoezicht kent geen expliciete wettelijke basis, maar volgt uit de algemene discretionaire bevoegdheid van de Minister van Financiën en de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces – in het licht van de schaarse toezichtmiddelen en de uiteenlopende karakteristieken van belastingplichtigen – op efficiënte wijze in te richten.⁴ Naast het sluiten van een convenant wordt het toezicht vormgegeven in beleidsregels.⁵ Bij horizontaal toezicht verschuift het accent van controleren van

1 E. Hummels, *De achtergrond van de beginselen van de rechtsstaat en de Rule of Law*, Zeist 2008, p. 21.

2 E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015, digitale vindplaats: repub.eur.nl, publicatie 79080 (hierna: Huiskers-Stoop 2015), p. 437.

3 E.A.M. Huiskers-Stoop & P.A.M. Diekman, ‘Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht’, in: Nederlands Compliance Instituut, *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.

4 J.L.M. Gribnau, ‘Co-operative Compliance: some procedural tax law issues’, in: R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer 2015 (hierna: Gribnau 2015), p. 194-195.

5 Voor grote ondernemingen met een individueel convenant is op dit moment de *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen* uit 2013 (hierna: Belastingdienst 2013, *Leidraad*) de belangrijkste publicatie.

de belastingaangifte naar het proces waarin de aangifte tot stand komt; het accent verschuift van het eind van de keten van fiscaal relevante handeling tot de vaststelling van de belastingaanslag, naar het begin.⁶ Een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst moet ervoor zorgen dat partijen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. De aandacht van partijen richt zich veeleer op het beheersen van fiscale risico's en het voorkomen van fouten, dan op het controleren en bediscussieren van belastingaangiften achteraf. Noch de Belastingdienst, noch belastingplichtigen zijn verplicht om een convenant te sluiten.⁷ De fiscale samenwerking op grond van een convenant horizontaal toezicht vindt op vrijwillige basis plaats.

Voor de samenwerking komen belastingplichtigen in aanmerking die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven.⁸ Komen partijen tot de conclusie dat ze een horizontaal toezichtrelatie aan willen gaan, dan bevestigen ze dat door ondertekening van een convenant.⁹ Het convenant bevat naast uitgangspunten dat partijen op basis van wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie zullen samenwerken, ook afspraken die gericht zijn op de realisering van toezicht op maat,¹⁰ de actualisering van de fiscale invordering,¹¹ de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen¹² en de actualisering van het proces van belastingheffing.¹³ In Nederland sluit de Belastingdienst niet alleen convenanten met grote ondernemingen, maar ook met kleine(re).¹⁴ Hoewel kleine(re) ondernemingen niet door de Belastingdienst individueel worden behandeld – maar door tussenkomst van een financieel of fiscaal dienstverlener – is er toch sprake van

horizontaal belastingtoezicht. Ook de fiscale samenwerking met kleine(re) ondernemingen is gebaseerd op onderling vertrouwen tussen de Belastingdienst, de belastingplichtige en de dienstverlener en zowel de onderneming als de dienstverlener moet met een behandeling volgens de uitgangspunten van horizontaal toezicht instemmen.¹⁵

Bij de realisering van beleidsdoelstellingen moet de Belastingdienst afwegingen maken tussen 'het meest effectief' en het – rekening houdend met Europese belangen – zo min mogelijk 'marktverstoring' optreden.¹⁶ Dat wil zeggen dat de Belastingdienst nationale ondernemingen niet mag beschermen of bevoordelen ten opzichte van buitenlandse concurrenten (protectionisme is niet toegestaan). Ondanks de ruime bevoegdheden die lidstaten hebben om belastingen te heffen, zijn ook hierop de regels van staatssteun van toepassing.¹⁷ Als lokaal overheidsingrijpen de interne Europese markt verstoort, kan er sprake zijn van verboden staatssteun in de zin van art. 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU).¹⁸ De controle op verboden staatssteun is – ter verzekering van een eerlijke concurrentie – dan ook een belangrijk onderdeel van het Europees mededingingsbeleid.¹⁹

1.1 Probleemstelling en methode

Het beleid omtrent horizontaal toezicht legt op zichzelf geen beperkingen op aan ondernemingen uit andere Europese lidstaten. Om voor een convenant in aanmerking te komen moeten ondernemingen uit andere lidstaten – net als nationale ondernemingen – onderworpen zijn aan Nederlandse rijksbelastingen. Nederlandse rijksbelastingen zijn belastingen die van rijkswege door de Nederlandse Belastingdienst worden geheven, zoals de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de omzetbelasting 1968 (zie art. 1 lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen, hierna: AWR). Buitenlandse ondernemingen die zich in Nederland vestigen worden binnenlands belastingplichtigen en komen voor horizontaal

6 T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel Belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011 (hierna: Poolen 2011), p. 178.

7 Belastingdienst 2008, *Tax Control Framework – Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert* (hierna: Belastingdienst 2008, TCF), p. 8.

8 Huiskers-Stoop 2015, p. 18 o.v.n. W. Huisman & A. Beukelman, *Invloeden op regelnaleving door bedrijven. Inzichten in wetenschappelijke onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 14.

9 Zie https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst_individueel_convenant_dv4111z4ed.pdf. Tevens als bijlage bij dit artikel gevoegd.

10 Het afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne en fiscale beheersing van de onderneming. Zie het convenant, onderdeel 2.

11 Het zorgdragen voor een tijdige betaling en terugbetaling van belastinggelden. Zie het convenant, onderdeel 2.

12 Het zo snel mogelijk en in overleg met de belastingplichtige geven van een visie op een voorgelegd standpunt, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen en het (periodiek) bespreken van fiscaal relevante standpunten door de Belastingdienst. Zie het convenant, onderdeel 2.

13 Het bevorderen van werken in de actualiteit door aanslagen zo spoedig mogelijk in overleg met de belastingplichtige vast te stellen en termijnen voor beantwoording van gevraagde informatie in overleg vast te stellen. Zie het convenant, onderdeel 2.

14 Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat – Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012 (hierna: Commissie Stevens 2012, *Rapport*), p. 37-40.

15 Belastingdienst (2016), *Leidraad horizontaal toezicht. Fiscaal dienstverleners*, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_horizo_toezicht_fiscaal_dienstverl_dv4071z3pl.pdf.

16 Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en Ministerie van Economische Zaken 2017, *Handreiking Staatssteun voor de overheid*, Den Haag 2017, <https://europadecentraal.nl/wp-content/uploads/2017/01/Handreiking-Staatssteun-2016.pdf> (hierna: MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*), p. 7. De interne Europese markt is ontstaan op 1 januari 1993 en kan worden omschreven als een gemeenschappelijke markt zonder binnengrenzen, waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd.

17 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 46 o.v.n. het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) 15 november 2011, nr. C-106/09 en nr. C-107/09, *NFR 2011/2858, (Gibraltar I)*.

18 Andere steunmaatregelen zijn o.a. te vinden in art. 61 lid 1 EER-Verdrag (Europese Economische Ruimte), art. 23 onder iii Vrijhandelsverdrag EU-Zwitserland en in toetredingsverdragen voor nieuwe EU-lidstaten.

19 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, voorwoord en p. 7.

toezicht in aanmerking.²⁰ Echter, ook buitenlandse ondernemingen die zich niet in Nederland vestigen, maar wel in Nederland inkomen of vermogensbestanddelen hebben, komen voor horizontaal toezicht in aanmerking. Dit zijn zogenoemde buitenlands belastingplichtigen.²¹ Het sluiten van een convenant heeft derhalve geen zuiver nationaal karakter en kan om die reden de interne Europese markt verstoren.²²

Voordat een convenant kan worden gesloten moeten bestaande geschillen over nog niet afgehandelde belastingjaren worden opgelost. Bij deze ‘afhandeling van oude jaren’ heeft onder meer de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (hierna: Commissie Stevens) kanttekeningen geplaatst in verband met de vraag naar verboden staatssteun.²³ In haar rapport uit 2012, waarin de commissie de werking van het Nederlandse horizontaal toezicht evalueert, merkt zij op dat ‘tijdens de rondetafelgesprekken en uit de internetconsultatie naar voren komt dat de afhandeling van oude jaren de Belastingdienst *wat mocht kosten*’ als dat tot het sluiten van een convenant zou leiden. Deze constatering zou volgens de commissie kunnen duiden op ‘een begunstigende behandeling in strijd met de wet en/of het gelijkheidsbeginsel om participanten te winnen voor horizontaal toezicht’.²⁴ Het gaat dan om het sluiten van de eerste convenanten, kort na de introductie van horizontaal toezicht. De commissie komt tot de conclusie dat transparantie door de Belastingdienst over de afhandeling van oude belastingjaren weliswaar ontbreekt, maar dat voor een oordeel over begunstigende behandeling van bepaalde belastingplichtigen, onderzoek naar concrete gevallen nodig is en dat zulks buiten haar taakopdracht valt.²⁵

Naast een eventuele begunstiging bij de introductie van horizontaal toezicht in 2005, blijft ook na het rapport van de Commissie Stevens uit 2012 de vraag of aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een begunstigende behandeling genieten ten opzichte van ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn, de maat-

schappelijke gemoederen bezighouden. Bijdragen in *Trouw* over ‘een omstrede innige relatie tussen bedrijven en fiscus’ en de *Groene Amsterdammer* over vermeend ‘falend toezicht door de Belastingdienst’ van 8 februari 2017, doen ook meer recent de vraag naar verboden staatssteun rijzen. Volgens de bijdragen zou het wachten zijn ‘op het moment dat de Europese Commissie horizontaal toezicht gaat onderzoeken op staatssteun’.²⁶ Vooruitlopend op dat eventuele onderzoek leg ik dit vermeende staatssteunvraagstuk thans onder de loep:

‘In hoeverre kan de fiscale samenwerking tussen een aan rijksbelastingen onderworpen onderneming en de Nederlandse Belastingdienst op grond van een individueel convenant horizontaal toezicht worden aangemerkt als een vorm van verboden staatssteun in de zin van art. 107 lid 1 VWEU?’

Voor de beantwoording van deze vraag richt ik mij op de fase van het toezicht zelf en niet op de eerder besproken voorfase waarin eventuele geschillen uit het verleden worden afgehandeld.²⁷ Ik beantwoord de probleemstelling door nader in te gaan op de juridische vormgeving van horizontaal belastingtoezicht (par. 2), de kwalificatie van een belastingmaatregel als ‘verboden steunmaatregel’ (par. 3) en ik toets of de fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant kan worden aangemerkt als een vorm van verboden staatssteun (par. 4). Voor de beantwoording van de probleemstelling maak ik vooral gebruik van de jurisprudentiële invulling van art. 107 lid 1 VWEU door het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ), de ‘Mededeling van de Commissie betreffende het begrip ‘staatssteun’ in de zin van art. 107 lid 1 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie’²⁸ en de ‘Handreiking Staatssteun voor de overheid’.²⁹ Voor de toetsing aan het verbod op staatssteun maak ik gebruik van een door het HvJ in het arrest *Paint Graphos* (arrest van 8 september 2011, nr. C-78/08 tot en met nr. C-80/08)

20 Zie bijv. art. 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) en art. 2.1 lid 1 onder b Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).
 21 Zie bijv. art. 3 Wet Vpb 1969 en art. 2.1 lid 1 onder a jo. hoofdstuk 7 Wet IB 2001.
 22 HvJ 17 september 1980, nr. C-730/79 (*Philip Morris*), r.o. 11/12.
 23 Zie tevens G.T.K. Meussen, ‘Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst’, *WFR* 2012/1024, par. 3.
 24 Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 47.
 25 Besluit Staatssecretaris van Financiën, 10 november 2011, nr. DGB/2011/6887, *Stcr.* 6 december 2011, nr. 21825, houdende instelling van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. De commissie heeft de opdracht horizontaal toezicht te evalueren en een oordeel te geven over de beleidswijziging om op horizontaal toezicht over te gaan, knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot deze aanpak te signaleren en voorstellen te doen voor verdere ontwikkeling, inclusief effectmeting. Na aanbidding van het rapport aan de staatssecretaris op 20 juni 2012 is de commissie weer ontbonden.

26 Zie ‘Een omstrede innige relatie tussen bedrijven en fiscus’, *Trouw*, 8 februari 2017, <https://www.trouw.nl/home/een-omstrede-innige-relatie-tussen-bedrijven-en-fiscus~a968002b/> en ‘Inspecteurs zonder inspectiebevoegdheid’, *De Groene Amsterdammer*, 8 februari 2017, <https://www.groene.nl/artikel/inspecteurs-zonder-inspectiebevoegdheid>: ‘Volgens Peter Essers is het wachten op het moment dat de Europese Commissie horizontaal toezicht gaat onderzoeken op staatssteun. “Er wordt binnen de wetenschap al een tijd over gesproken. Een logische volgende stap is dat de Commissie zich erover gaat buigen”, zegt hij’.
 27 Deze voorfase roept zelfstandige staatssteunrechtelijke vraagstukken op ten aanzien van het mogen ‘uitruilen van geschilpunten’ en het doen van ‘onevenredige concessies’. Zie R.H.C. Luja, ‘(On)zekerheid vooraf: Hoe het vermijden van de fiscale rechter kan leiden tot staatssteun’, *Tijdschrift voor de rechterlijke macht (Trema)* 2016/10, 12.2016, p. 355-360, par. 2.4.
 28 Europese Commissie (2016), ‘Mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie’, *PbEU* 2016/C 262/01, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:52016XC0719(05)) (hierna: EC 2016, *Mededeling*).
 29 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*.

ontwikkeld kader. Ook in meer recente uitspraken maakt het HvJ hier gebruik van, zodat het nog steeds actueel is.³⁰

De juridische vormgeving van horizontaal toezicht spits ik toe op de latere toetsing aan de regels van staatssteun. Daarbij is het van belang om vast te stellen of de fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht selectieve voordelen met zich meebrengt. In paragraaf 2.3 en 4.4 kom ik hierop terug. Verder toets ik alleen aan het materiële staatssteunbegrip van art. 107 lid 1 VWEU en laat ik de procedurele aspecten ter formalisering van verboden staatssteun buiten beschouwing.³¹ Ook beperk ik mij tot de directe horizontaal toezichtrelaties, zoals die door de Belastingdienst met grote ondernemingen worden aangegaan.³² Daarnaast beperk ik mij tot de vraag naar verboden staatssteun in de zin van ‘belemmeringen voor de mededinging’ en doe ik geen onderzoek naar belemmeringen voor het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal (de verdragsvrijheden). Bovendien laat ik het regionale staatssteunvraagstuk (waarbij het gaat om bevoordeling van ondernemingen in bepaalde regio’s) en de begunstiging van bepaalde producties (de vervaardiging van bepaalde goederen) buiten beschouwing. Uiteindelijk zijn evenwel de feitelijke gevolgen van een fiscale maatregel bepalend voor de kwalificatie van verboden staatssteun. Hoewel onderhavige toetsing een theoretische exercitie is,³³ is het onderzoek van belang voor het verkrijgen van meer inzicht in ‘compliance gestuurde’ toezichtmodellen en het functioneren daarvan in de fiscale rechtspraak.

Verder verdient opmerking dat directeur-generaal Belastingdienst Uijlenbroek van het Ministerie van Financiën in zijn 100-dagenbrief van 10 mei 2017 een modernisering van horizontaal toezicht heeft aangekondigd.³⁴ In deze modernisering zullen de initiële uitgangspunten van horizontaal toezicht van toepassing blijven (responsief handhaven), maar zal het beleid worden afgestemd op actuele

internationale ontwikkelingen op het terrein van ‘Cooperative Compliance’.³⁵ Met deze modernisering is in 2018 een aanvang gemaakt.³⁶ Te verwachten valt dat vooral de werkprocessen voor zowel ondernemingen als de Belastingdienst zullen worden verbeterd en dat het gepubliceerde beleid dienovereenkomstig zal worden aangepast. Voor wat betreft de beantwoording van de vraag naar verboden staatssteun, toegespitst op mogelijk ongeoorloofde voordelen, verwacht ik geen veranderingen.

2. De juridische vormgeving van horizontaal belastingtoezicht

De primaire taak van de Belastingdienst is de totstandbrenging van een juiste belastingheffing. Daarbij gaat het niet alleen om de heffing en invordering van rijksbelastingen, maar ook om de naleving van wet- en regelgeving. Het traditionele toezicht kan worden omschreven als een vorm van belastingtoezicht dat is gebaseerd op een sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarbij de Belastingdienst ingediende belastingaangiften en administraties met behulp van publiekrechtelijke bevoegdheden achteraf controleert en bestraffend optreedt bij de constatering van onjuistheden.³⁷ Het ministerie en de Belastingdienst moeten – met beperkte toezichtmiddelen en binnen de grenzen van de fiscale wet- en regelgeving – keuzes maken om het toezicht flexibel in te richten en maatwerk toe te passen in de omgang met belastingplichtigen. Horizontaal toezicht ontleent zijn bestaan aan deze algemene discretionaire bevoegdheid.³⁸

2.1 Fiscale samenwerking op basis van een convenant

Het traject naar het sluiten van een convenant start met het in kaart brengen van het klantbeeld van de onderne-

30 Zie bijvoorbeeld HvJ 28 juni 2018, nr. C-203/16P, *NFR 2018/948 (Dirk Andres, voorheen Heitkamp BauHolding GmbH/Commissie)*, r.o. 82-95, HvJ 21 december 2016, nr. C-20/15P en nr. C-21/15P, *NFR 2017/358 (World Duty Free Group/Commissie I)*, r.o. 53 e.v. en HvJ 4 februari 2016, nr. T-287/11 (*Heitkamp BauHolding GmbH/Commissie*), r.o. 125 e.v. Zie ook in de literatuur: J.L. Buendia Sierra, ‘Finding Selectivity or the Art of Comparison’, *European State Aid Law Quarterly*, 2018/1, p. 85-92: ‘As we will see Paint Graphos is still teaching us some useful lessons six years after its adoption.’

31 Zie o.a. art. 108 VWEU lid 1: *voortdurend Commissietoezicht*, lid 2: *formele onderzoeksprocedure*, lid 3: *meldingsplicht en standstill-bepaling nieuwe steun* en lid 4: *van meldingsplicht vrijgestelde steun*. Zie ook de Procedureverordening van 13 juli 2015 (2015/1589).

32 Het gaat (in 2019) om ondernemingen waarvan de netto-omzet meer dan twaalf miljoen euro bedraagt, de waarde van de activa meer dan zes miljoen euro en er gemiddeld meer dan vijftig werknemers zijn, zie art. 2:396-397 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW).

33 Vgl. EC 2016, *Mededeling*, p. 2 o.v.n. HvJ 22 december 2008, nr. C-487/06 (*British Aggregates Association/Commissie*) en MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 10.

34 J. Uijlenbroek, ‘Werken aan onomstreden uitvoering en handhaving door de Belastingdienst. Inzicht na 100 dagen Belastingdienst: maandag 23 januari t/m dinsdag 2 mei 2017; Den Haag 10 mei 2017 (interne brief aan de medewerkers Belastingdienst).’

35 *Cooperative Compliance* kan worden omschreven als de totstandkoming van een op wederzijds vertrouwen en vrijwillige fiscale regelgeving gebaseerde relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst teneinde een juiste en tijdige belastingheffing tot stand te brengen. Zie E.A.M. Huiskers-Stoop & J.L.M. Gribnau, ‘Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model’, *Journal of Tax Administration* 2019 5(1), p. 66-110 (hierna: Huiskers-Stoop & Gribnau 2019), <https://srsn.com/abstract=3333347>.

36 Belastingdienst 2017, *Handhavingsbrief Belastingdienst 2018. Dienstverlening, toezicht en opsporing*, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2017/12/07/handhavingsbrief-belastingdienst-2018---dienstverlening-toezicht-en-opsporing> (hierna: *Handhavingsbrief Belastingdienst 2018*), p. 10.

37 Huiskers-Stoop 2015, p. 17 o.v.n. art. 47 e.v. AWR.

38 Zie meer over deze bevoegdheid: J.M. Hartmann, *A Blessing in Disguise? Discretion in the Context of EU Decision-making, National Transposition and Legitimacy regarding EU Directives* (diss. Leiden), Amsterdam: Amsterdam University Press 2016, p. 4 respectievelijk p. 24: ‘The delegation of discretion from the legislature to the executive branch of government, meaning the administrative apparatus of the state, has to be seen in the light of modern legal systems that seek to cope with the amount of tasks they have to fulfil; (...) discretion is conceived as part of a legal competence which is delegated from the legislature to administrative authorities’ en ‘Next to the legislative competence which includes the making of law addressed to a wider public, the delegated legal competence may also imply that an administrative authority has the competence to make rules that either apply in general or individual cases.’

ming door de Belastingdienst en eindigt – als het goed is – met de aanpassing van het toezicht.³⁹ Daar tussenin voeren de onderneming en de Belastingdienst een (of meerdere) horizontaal toezichtgesprek(ken), voert de Belastingdienst een ‘complianceverkenning’ uit en worden lopende fiscale problemen (zo veel mogelijk) opgelost. Naast algemene bepalingen over partijen, de looptijd, inwerkingtreding, evaluatie en beëindiging, bestaat het convenant uit inleidende woorden om tot een effectieve en efficiënte belastingheffing te komen, drie uitgangspunten voor de fiscale samenwerking en convenantafspraken die op onderdelen verder gaan dan het traditionele belastingtoezicht.

Het eerste uitgangspunt is dat partijen de onderlinge relatie baseren op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Hierbij gaat het niet om ‘blind’ vertrouwen, zoals we dat kennen in persoonlijke relaties, maar om een meer zakelijk, een meer ‘geïnformeerd’ vertrouwen.⁴⁰ Bij wederzijds begrip gaat het om de bereidheid van partijen om zich in elkaars positie in te leven.⁴¹ Daarbij is van belang dat de Belastingdienst begrip heeft voor commerciële belangen van de onderneming en voor de voor de onderneming relevante termijnen.⁴² Ook is het van belang dat de Belastingdienst begrip heeft voor het spanningsveld waarin financieel en fiscaal adviseurs zich bevinden; enerzijds moeten zij de relatie met de cliënt goed houden en anderzijds die met de Belastingdienst.⁴³ Bij wederzijdse transparantie gaat het erom dat de onderneming en de Belastingdienst elkaar informeren over fiscaal relevante aangelegenheden en dat de Belastingdienst zijn visie geeft op de rechtsgevolgen van door de onderneming ingenomen standpunten.⁴⁴ De Belastingdienst gaat er voor wat betreft de transparantie van uit dat de onderneming steeds een juiste voorstelling van zaken geeft. Het tweede uitgangspunt is dat ook onder horizontaal toezicht de rechten en verplichtingen op basis van reguliere (fiscale) wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven. Dat betekent enerzijds dat uit reguliere (fiscale) wet- en regelgeving voortvloeiende rechten en plichten, die voorafgaand aan het sluiten van een convenant al bestonden, ook onder horizontaal toezicht blijven bestaan (zoals een voor indiening van de aangifte verleend uitstel) en anderzijds dat reguliere (fiscale) wet-

en regelgeving – waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur⁴⁵ – ook in een convenantsituatie van toepassing blijven. Het derde uitgangspunt is dat het convenant betrekking heeft op Nederlandse rijksbelastingen en de invordering daarvan. Om een convenant te kunnen sluiten moeten ondernemingen derhalve onderworpen zijn aan ten minste één rijksbelasting, waarna het convenant van toepassing is op alle rijksbelastingen waaraan de onderneming onderworpen is.

2.2 Convenantafspraken die verder gaan dan het traditionele belastingtoezicht

De basisrelatie tussen de onderneming en de Belastingdienst volgt uit het traditionele belastingtoezicht, waarbij voor de Belastingdienst met name in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de AWR bevoegdheden zijn opgenomen om de publieke taak uit te oefenen. De fiscale samenwerking op basis van het als privaatrechtelijke overeenkomst aan te merken convenant, vullen de publiekrechtelijke verplichtingen van zowel de onderneming als de Belastingdienst met privaatrechtelijke aan.⁴⁶ De (onderdelen van de) convenantafspraken die verder gaan dan de rechten en plichten op basis van het traditionele belastingtoezicht zijn in tabel 1 nader uiteengezet.

Tabel 1: Overzicht aanvullende convenantverplichtingen

Categorieën convenantafspraken	Aanvullende verplichtingen voor de belastingplichtige	Aanvullende verplichtingen voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften.	Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle.
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden.	Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven.

39 Huiskers-Stoop 2015, p. 135-156, Belastingdienst 2013, *Leidraad* o.v.n. Belastingdienst 2010, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, 30 november 2010, p. 11 en Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 40-42.
 40 Zie Huiskers-Stoop & Gribnau 2019, p. 81-85. Zie tevens Huiskers-Stoop 2015, p. 158 o.v.n. F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004. Zie tevens E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht’, *MBB* 2013/1, p. 33.
 41 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.
 42 Belastingdienst 2008, *Horizontaal toezicht. Samenwerken vanuit vertrouwen*, http://www.mejudice.nl/docs/default-source/download/horizontaal_toezicht_belastingdienst.pdf (hierna: Belastingdienst 2008, *Samenwerken vanuit vertrouwen*), p. 2.
 43 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 54-56 en Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 93-94.
 44 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7 en Belastingdienst 2008, *Samenwerken vanuit vertrouwen*, p. 2.

45 Zie ook art. 3:14 BW.
 46 Zie art. 6:261 lid 1 BW, Huiskers-Stoop 2015, p. 169-182. Zie tevens E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak’, *MBB* 2014/11, p. 438-459.

Categorieën convenantafspraken	Aanvullende verplichtingen voor de belastingplichtige	Aanvullende verplichtingen voor de Belastingdienst
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	<i>Zo snel mogelijk</i> aan de Belastingdienst voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten.	- <i>Zo snel mogelijk</i> na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt, en zo veel mogelijk <i>in overleg met de belastingplichtige, geven van een visie op de rechtsgevolgen, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen.</i> - <i>(Periodiek) bespreken van fiscaal relevante standpunten, waarbij vanuit de optiek van de Belastingdienst mogelijk verschil van inzicht kan ontstaan.</i>
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	<i>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</i> - door aangiften over een verstreken tijdvak <i>zo spoedig mogelijk</i> na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen; en - door de Belastingdienst gevraagde informatie <i>zo snel mogelijk</i> , volledig en eenduidig te verstrekken.	<i>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</i> - door aanslagen <i>zo spoedig mogelijk</i> na de indiening van de aangifte en <i>zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige</i> vast te stellen; en - door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij <i>de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld.</i>

Bron: Huiskers-Stoop 2015, p. 166.

1. *Afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat* Ondernemingen dienen op grond van het convenant zorg te dragen voor een *systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle* met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. Op grond van het traditionele belastingtoezicht is een onderneming gehouden om een administratie te voeren en om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat daaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen voor de belastingheffing duidelijk blijken.⁴⁷ De Belastingdienst mag

die administratie inzien en de onderneming is gehouden daaraan medewerking te verlenen. Deze meewerkplicht omvat niet alleen het ter beschikking stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers, maar ook het verschaffen van inzicht in het proces van totstandkoming van de administratie.⁴⁸ Het geheel van procedures en technieken evenals het product van het administratieproces maken onderdeel uit van de administratie.⁴⁹ Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel toezicht. Dus ook procedures en technieken om zorg te dragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle maken onderdeel uit van de administratie.

Voor wat betreft de reikwijdte van de administratie onder horizontaal toezicht is er dan ook geen verschil met het traditionele belastingtoezicht. Wel is er een verschil voor wat betreft het niveau van de onder de administratie te scharen interne en fiscale beheersing van de onderneming. Onder horizontaal toezicht ligt dit niveau hoger dan onder traditioneel belastingtoezicht. Aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen worden verondersteld meer eigen verantwoordelijkheid te dragen. Dit komt tot uitdrukking in het treffen van *extra fiscale beheersingsmaatregelen*. Wat ‘extra’ is hangt af van de aard, de omvang en de complexiteit van de onderneming. Voor zover een onderneming extra fiscale beheersingsmaatregelen moet treffen, neemt de reikwijdte van de administratie ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht toe.

Ook de corresponderende verplichting van de Belastingdienst om het toezicht af te stemmen op de mate waarin de onderneming haar interne en fiscale beheersing op orde heeft, gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht. Onder traditioneel belastingtoezicht maakt de Belastingdienst een risico-inschatting en stemt daar het toezicht op af. Onder horizontaal toezicht is de Belastingdienst gehouden *de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit* van de interne beheersing, de interne controle en de externe controle. Derhalve is onder horizontaal toezicht ook de Belastingdienst gehouden om extra maatregelen te treffen door met ondernemingsspecifieke omstandigheden rekening te houden.

2. *Afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering*

De convenantafspraken die gericht zijn op de actualisering van de fiscale invordering gaan naar mijn mening *niet* verder dan de wettelijke verplichtingen van het traditionele belastingtoezicht: de verplichting om verschuldigde belasting tijdig te betalen en belastingteruggaven tijdig uit te betalen, is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.⁵⁰

48 *Kamerstukken II 1988/89, 21287, nr. 3, par. 4.4, p. 12.*

49 M.E. Oenema & E.M.E. van der Enden, ‘Het horizontale “dreh- und angel-punkt”’, *WFR* 2013/1294, par. 3.5 en Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 43.

50 Art. 9 jo. art. 2 lid 2 onder e Invorderingswet 1990.

47 Art. 52 AWR.

3. Afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie

De convenantafspraken die gericht zijn op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van de onderneming gaan wel verder dan de verplichtingen op basis van het traditionele belastingtoezicht. Onder traditioneel belastingtoezicht kan een onderneming een rechtsvraag voorleggen en is de Belastingdienst – behoudens uitzonderingen – gehouden daarop antwoord te geven.⁵¹ Onder horizontaal toezicht heeft een onderneming niet alleen een *recht* om rechtsvragen voor te leggen, maar is zij daartoe op grond van het convenant ook *verplicht*.⁵² De verplichting om standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen gaat derhalve verder dan het traditionele belastingtoezicht. Onder traditioneel belastingtoezicht bestaat die verplichting niet.

Ook de corresponderende verplichting van de Belastingdienst om door ondernemingen voorgelegde *fiscaal relevante standpunten (periodiek) te bespreken* en die *zo snel en zo veel mogelijk in overleg* te beantwoorden, waarbij *rekening gehouden wordt met relevante termijnen*, gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht. Naast de traditionele beantwoording van rechtsvragen moet de Belastingdienst onder horizontaal toezicht ook feitelijke en gemengde vragen bespreken en beantwoorden, waarbij tevens rekening moet worden gehouden met voor de onderneming van belang zijnde termijnen.

4. Afspraken gericht op de actualisering van het heffingsproces

Ook de afspraken die gericht zijn op de actualisering van het heffingsproces gaan verder dan de verplichtingen onder traditioneel toezicht. Hoewel een onderneming ook onder traditioneel belastingtoezicht aangifte moet doen en informatie moet verstrekken, verlangt het convenant om dat *zo spoedig mogelijk* te doen. De op transparantie gebaseerde samenwerking brengt voorts met zich mee dat de Belastingdienst van ondernemingen mag verwachten dat ze ruimhartiger omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante informatie, zodat de inspanningen hiervoor onder horizontaal toezicht groter zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Voor de Belastingdienst is het opleggen van de belastingaanslag gelijk aan het traditionele belastingtoezicht, maar niet de verplichting om dat *zo spoedig mogelijk* en *zo veel mogelijk in overleg* met de belastingplichtige te doen. Het toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt

gevraagd, gaat niet verder dan het traditionele belastingtoezicht.⁵³ Ook onder traditioneel belastingtoezicht moet de Belastingdienst onderbouwen dat informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van degene van wie de informatie wordt gevraagd en moet het verzoek om informatie voor de onderneming ‘redelijkerwijs onmiskenbaar duidelijk’ zijn.⁵⁴ Wel verder gaat het *in overleg* met de onderneming vaststellen van de termijn voor het verstrekken van de informatie; onder traditioneel belastingtoezicht bepaalt de inspecteur die termijn.⁵⁵

Het ontbreken van een publiekrechtelijke wettelijke basis voor de aanvullende convenantverplichtingen veronderstelt een samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst. Naar de thans geldende opvattingen over publiek- en privaatrechtelijke samenloop (volgens de gemeenschappelijke rechtsleer), mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen realiseren⁵⁶ en zijn er juridische rechtsfiguren, zoals het individueel convenant horizontaal toezicht, die afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter krijgen.⁵⁷ Wegens het ontbreken van een publiekrechtelijke wettelijke basis voor het sluiten van een convenant⁵⁸ kan het convenant juridisch gezien niet anders voortvloeien dan uit het privaatrecht.⁵⁹ Het convenant kwalificeert als een privaatrechtelijke overeenkomst en dankt dat aan de meerszijdige rechtshandelingen, die bepaalbaar, afdwingbaar en wederkerig zijn.⁶⁰ De *aanvullende* convenantverplichtingen moeten vervolgens worden uitgelegd naar privaatrechtelijke maatstaven. Naast een zuiver taalkundige uitleg is in dat verband ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichtingen mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten van belang.⁶¹ De *niet-aanvullende* convenantverplichtingen moeten worden uitgelegd aan de hand van reguliere fiscale wet- en regelgeving (het traditionele belastingtoezicht). In het geval zich geen geschillen voordoen, lijkt de juridische kwalificatie van het convenant niet zo van belang, maar des te groter is dat belang in de situatie waarin zich onverhoopt toch geschillen voordoen.

2.3 Mogelijke voordelen van de samenwerking onder horizontaal toezicht

De fiscale samenwerking op basis van een convenant horizontaal toezicht zal voor daaraan onderworpen ondernemingen voordelen bieden. Ondernemingen zullen naar

51 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36-40. De Belastingdienst maakt een voorbehoud voor situaties van fiscale grensverkenning of strijd met verschuldigde goede trouw aan internationale betrekkingen (*Besluit Fiscaal Bestuursrecht* 2017 (hierna: *BFB* 2017), par. 3 en 4. Zie tevens Belastingdienst 2018, ‘Handboek Vooroverleg 2018’, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2019/03/28/besluit-op-wob-verzoek-over-handboek-vooroverleg>, (hierna: *Handboek Vooroverleg* 2018), par. 3.1 en 5.1.

52 E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord’, *WFR* 2016/98 (hierna: *Huiskers-Stoop* 2016), p. 642-653.

53 Art. 3:47 en art. 3:48 Awb.

54 Zie HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128.

55 Art. 49 AWR.

56 *Huiskers-Stoop* 2015, p. 172: ‘Het is de staat die formeel het privaatrechtelijke handelen van de Belastingdienst verricht.’

57 *Huiskers-Stoop* 2015, p. 169.

58 Zoals die er bijvoorbeeld wel is voor het sluiten van een subsidieovereenkomst: art. 4:36 Awb.

59 *Huiskers-Stoop* 2015, p. 172.

60 *Huiskers-Stoop* 2015, p. 175-182.

61 HR 13 maart 1981, *NJ* 1981/635 (*Haviltex*) en bevestigd in HR 5 april 2013, *ECLI:NL:HR:2013:BY8101 (Lundiform/Mexx)*.

verwachting niet vrijwillig een convenant sluiten als daar niet enig voordeel van te verwachten is. Deze voordelen dienen echter binnen de grenzen van wet- en regelgeving te blijven. Eventuele vrees voor een begunstigende belastingheffing door horizontaal toezicht is naar mijn mening niet aan de orde. Horizontaal toezicht gaat over de wijze waarop partijen in het kader van de belastingheffing met elkaar omgaan en *niet* over de vaststelling van het *fiscale resultaat*.⁶² Op dit punt wordt horizontaal toezicht nog wel eens verward met de rullingpraktijk, waarbij internationale ondernemingen met de Nederlandse Belastingdienst afspraken kunnen maken over het (minimaal) in Nederland te verantwoorden fiscale resultaat van bijvoorbeeld houder- en/of financieringsactiviteiten.⁶³ Het verschil in fiscale behandeling met of zonder convenant leidt niet tot een ander te verantwoorden fiscaal resultaat.⁶⁴ Eventuele selectieve voordelen onder horizontaal toezicht moeten – om in staatssteuntermen te spreken – dan ook op andere wijze dan in een verlaging van de belastingschuld tot uitdrukking komen.⁶⁵ De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zullen vooral voordelen van immateriële aard ervaren. Mogelijke voordelen van de samenwerking volgen uit de aanvullende convenantverplichtingen. De volgende aanvullende convenantverplichtingen zorgen ervoor dat enkele reguliere fiscale verplichtingen onder horizontaal toezicht een ruimere werking krijgen:⁶⁶

1. het (indien nodig) treffen van extra maatregelen voor de fiscale beheersing en de afstemming van het toezicht daarop (*meer responsiviteit*);
2. het verplicht voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten en het verplicht geven van een visie daarop (*meer transparantie*);
3. de overlegverplichting ten aanzien van (fiscaal) relevante standpunten, de visie op voorgelegde standpunten, de

vaststelling van de belastingaanslag en de vaststelling van reactietermijnen (*meer interactiviteit*); en

4. de snelheid waarmee niet alleen aanvullende convenantverplichtingen maar ook de uit reguliere fiscale wet- en regelgeving voortvloeiende verplichtingen moeten worden uitgevoerd (*meer snelheid*).

De ruimere werking zorgt ervoor dat zowel de onderneming als de Belastingdienst onder horizontaal toezicht meer resultaat en meer inspanning moet leveren. Het leveren van meer resultaat en meer inspanning door de Belastingdienst kan ten opzichte van ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn voordelen hebben. Aanknopingspunten voor mogelijke voordelen zijn te vinden in: (1) het hebben van meer recht op antwoord door aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen, (2) het verkrijgen van snellere zekerheid over de belastingpositie en (3) de responsieve aanpak door de Belastingdienst bij het herstellen van fouten.

Ad. 1 Meer recht op antwoord

Onder traditioneel toezicht zijn belastingplichtigen op verzoek (art. 47 AWR) en in enkele gevallen uit eigen beweging (art. 10a AWR) verplicht om de Belastingdienst van fiscaal relevante informatie te voorzien. Onder horizontaal toezicht moeten ondernemingen vooroverleg houden en ruimhartiger omgaan met het verstrekken van informatie. Op grond van het convenant is vooroverleg nodig als de fiscale kwalificatie van feiten en/of de interpretatie van het (belasting)recht aangaande die feiten niet duidelijk is of tot verschil van mening kan leiden. Bij het voorleggen van fiscaal relevante standpunten gaat het niet alleen om het voorleggen van rechtsvragen, maar ook om het voorleggen van feitelijke en gemengde vragen.⁶⁷ Of standpunten relevant zijn wordt mede bepaald door de aard en financiële omvang van het standpunt, evenals de complexiteit van de toepasselijke wet- en regelgeving.⁶⁸ Het voorleggen van standpunten moet zo veel mogelijk in de actualiteit gebeuren, maar in ieder geval voor of uiterlijk op het moment van indienen van de belastingaangifte.⁶⁹ Bij het voorleggen van standpunten moet de onderneming actief inzicht verstrekken in alle fiscaal relevante feiten en omstandigheden en ook haar eigen visie geven op de rechtsgevolgen.⁷⁰ De Belastingdienst moet vervolgens – in overleg met de onderneming – zoeken naar een oplossing die past binnen fiscale wet- en regelgeving en in overeenstemming is met het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst.⁷¹

Onder traditioneel belastingtoezicht mag de onderneming verwachten dat de Belastingdienst antwoord geeft op voorgelegde rechtsvragen. Uitzonderingen vormen de situaties van fiscale grensverkenning door de onderneming of als er

62 Kamerstukken II 2004/05, 29643, nr. 4: 'Er mag geen misverstand over bestaan dat de wet de grens is. Er wordt belastingmaterieel inhoudelijk niet coulanter opgetreden. Alle bedrijven worden gelijk behandeld.' Zie ook Poolen 2011, p. 179: 'De prijs voor het convenant is niet dat er meer belasting moet worden betaald dan strikt uit de wet voortvloeit: aan de andere kant levert het convenant geen profijt op omdat het niet tot een lager bedrag aan te betalen belasting leidt dan uit de wet voortvloeit.'

63 De Nederlandse Belastingdienst geeft onder voorwaarden *advance pricing agreements* (APA) en *advance tax rulings* (ATR) af. Een APA is een afspraak vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening). Een ATR is eveneens een afspraak vooraf en geeft zekerheid over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties voor bepaalde, in het ATR-besluit genoemde, internationale onderwerpen. Zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/standaard_functies/individuals/contact/your_rights_and_obligations/prior_consultation_ruling/.

64 Vgl. HR 12 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3328: 'In die benadering is er geen aanleiding om te veronderstellen dat het bij de geconstateerde ongelijke behandeling zal gaan om in absolute of in relatieve zin belangrijke bedragen.'

65 Zie nr. C-106/09 en nr. C-107/09, NTFR 2011/2858 (*Gibraltar I*), r.o. 71-72, HvJ 8 september 2011, nr. C-78/08 en nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 45, HvJ 8 november 2001, nr. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*), r.o. 38 en HvJ 15 maart 1994, nr. C-387/92 (*Banco Exterior de Espana*), r.o. 13/14.

66 Huiskers-Stoop 2015, p. 183-186.

67 Huiskers-Stoop 2016, p. 642-653.

68 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

69 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

70 Zie het convenant, onderdeel 2.

71 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

sprake is van strijd met de goede trouw aan internationale betrekkingen.⁷² In die situaties geeft de Belastingdienst geen antwoord. Ook wanneer het bereiken van belastingbesparing de ‘enige dan wel doorslaggevende reden is voor een voorgenomen handeling, die handeling buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële betekenis heeft en doel en strekking van de wet of een verdrag zouden worden miskend als de door belastingplichtige gewenste rechtstoepassing wordt gevolgd (i.e. situaties van *fraus legis*)’, dan hoeft de Belastingdienst geen antwoord te geven.⁷³

Waar de onderneming onder het traditionele belastingtoezicht de vrije keuze heeft om een rechtsvraag voor te leggen, is de aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming daartoe verplicht. Door de aanvullende verplichting om ook feitelijke en gemengde vragen voor te leggen, krijgt de publiekrechtelijke bevoegdheid van de Belastingdienst om informatie te vergaren een ruimere werking; de Belastingdienst kan meer informatie verzamelen. Door de aanvullende privaatrechtelijke convenantverplichting om fiscaal transparanter te zijn moeten ondernemingen onder horizontaal toezicht niet alleen meer informatie verstrekken, maar ook sneller en moet de Belastingdienst op meer vragen antwoord geven, waardoor ondernemingen onder horizontaal toezicht *meer recht op antwoord* hebben dan onder het traditionele belastingtoezicht. Het hebben van meer recht op antwoord wijkt af van het traditionele belastingtoezicht en zal door aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen als een voordeel worden ervaren ten opzichte van de ondernemingen die dat niet zijn. Dat laat evenwel onverlet dat er ook extra verplichtingen tegenover staan.

Ad. 2 Snellere fiscale zekerheid

Wanneer fiscaal relevante standpunten zijn besproken en afgekaart kan de ‘convenantaangifte’ worden ingediend.⁷⁴ De Belastingdienst toetst de aangifte door een oordeel te geven over de aanvaardbaarheid ervan.⁷⁵ De aangifte is aanvaardbaar als deze voldoet aan de eisen van fiscale wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten.⁷⁶ Vrij van materiële fouten betekent niet dat elke fout moet worden voorkomen⁷⁷, maar dat met een grote mate van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid kan worden vastgesteld dat het aantal niet ontdekte fouten onder een door de Belas-

tingdienst vastgestelde materialiteitsgrens blijft.⁷⁸ Deze materialiteitsgrens is onder horizontaal toezicht overigens niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht.⁷⁹

Al naargelang de Belastingdienst beschikt over meer (positieve) voorinformatie, de onderneming meer *in control* is en werkzaamheden door deskundigen worden verricht – waardoor aanvaardbare aangiften kunnen worden ingediend – kunnen de werkzaamheden van de Belastingdienst om de aangifte te toetsen worden verminderd.⁸⁰ De vermindering van werkzaamheden kan zowel betrekking hebben op de intensiteit van de werkzaamheden als op de frequentie waarmee wordt getoetst. De intensiteit van de werkzaamheden stemt de Belastingdienst af op het klantbeeld van de onderneming, de analyse daarvan en de gekozen toezichtstrategie. De frequentie van toetsen onder horizontaal toezicht ligt volgens de Belastingdienst lager dan bij traditionele aangiften.⁸¹

De verplichting voor de Belastingdienst om een belastingaanslag op te leggen volgt net als onder het traditionele belastingtoezicht uit art. 11 AWR. De termijn verloopt in beginsel na drie jaren na het ontstaan van de belasting-schuld. Deze termijn kan nog met eventueel verleend uitstel worden verlengd. Op grond van het convenant moet de Belastingdienst de belastingaanslag ‘zo spoedig mogelijk’ vaststellen. Omdat fiscaal relevante standpunten in het vooroverleg zijn afgekaart, kan de aanslag meestal direct worden opgelegd.⁸² Het kan ook zijn dat de convenantaangifte toch nog aanleiding geeft tot vragen en dan duurt het langer.⁸³ Het verkrijgen van snellere zekerheid over de belastingpositie zal – mede door het vooroverleg – door aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen als een voordeel worden ervaren ten opzichte van de ondernemingen die dat niet zijn. Ook hier staan echter extra verplichtingen tegenover.

Ad. 3 Responsieve aanpak bij het herstellen van fouten

Ook in convenantsituaties kunnen fouten worden gemaakt.⁸⁴ Deze kunnen bijvoorbeeld naar voren komen bij interne monitoring door de onderneming,⁸⁵ toetsing van de aangifte door de Belastingdienst of bij de vaststelling van

72 BFB 2017, par. 4.1. Onder *fiscale grensverkenning* verstaat de Belastingdienst de situatie waarin de inspecteur een standpunt inneemt, de vragsteller zich hierin niet kan vinden en vervolgens de casus door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar probeert te presenteren. Onder *strijd met de goede trouw aan internationale betrekkingen*, verstaat de Belastingdienst de situatie waarin de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner of een ander internationaal belang wordt geschaad als de gevolgen van een voorgenomen rechtshandeling zouden intreden (zoals bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering). Zie tevens *Handboek Vooroverleg* 2018, par. 5.1.

73 BFB 2017, par. 3.4. Zie tevens *Handboek Vooroverleg* 2018, par. 3.1.

74 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

75 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42, voetnoot 54.

76 Zie het convenant, onderdeel 2, voetnoot 2.

77 Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 12.

78 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

79 Belastingdienst, *Controleaanpak Belastingdienst (CAB)*, 21 maart 2008, p. 24 jo. p. 2: ‘De CAB wordt zowel in horizontaal als verticaal toezicht toegepast.’

80 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 40-42.

81 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

82 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

83 Gelet op HR 13 maart 1981, *NJ* 1981/635 (*Haviltex*) moet bij het vaststellen van de aanslag onder horizontaal toezicht rekening gehouden worden met de omstandigheden. Dat betekent dat het de ene keer heel snel kan en het de andere keer wat langer kan duren.

84 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

85 Bij interne monitoring voert de onderneming zelf controles uit om te beoordelen of het interne en fiscale beheersingssysteem functioneert. Dit stelt ondernemingen in staat om bijvoorbeeld fouten in de belastingaangifte of tekortkomingen in het beheersingssysteem te signaleren en te herstellen.

de aanslag. Het voorkomen van iedere fout zou voor ondernemingen disproportionele kosten met zich meebrengen.⁸⁶ Ook is niet meteen alle vertrouwen voor de fiscale samenwerking weg als er een fout gemaakt wordt.⁸⁷ De Belastingdienst verbindt zich in de *Leidraad* om met begrip op fouten te reageren en met de onderneming in gesprek te gaan.⁸⁸ De Belastingdienst gaat ervan uit dat ondernemingen in een convenantsituatie niet bewust fouten maken; deze ondernemingen nemen juist initiatief om aanvaardbare aangiften te doen. De Belastingdienst verwacht wel dat ondernemingen eventuele fouten zelf melden. In reactie op fouten hanteert de Belastingdienst een responsieve benadering.⁸⁹ In een responsieve benadering neemt zowel de Belastingdienst als de onderneming een open en constructieve houding aan om de oorzaak van de fout op te sporen, de fout te herstellen en in de toekomst te voorkomen.

Als er een fout gemaakt is volgt in beginsel een herstelactie. Bij fouten die het totaalbeeld van de aangifte veranderen zal dat weinig discussie opleveren, maar ook niet-materiele fouten moeten volgens de *Leidraad* worden hersteld. Hoewel de onderneming niet aan de *Leidraad* is gebonden (omdat het gepubliceerd beleid is in de zin van art. 79 van de Wet op de rechterlijke organisatie, dat alleen de Belastingdienst bindt), mag de Belastingdienst naar een redelijke uitleg van het convenant (waaraan de onderneming wel gebonden is) herstel van fouten door de onderneming verwachten. Het herstellen van fouten bestaat uit het uitvoeren van herstelacties en het alsnog voldoen van de verschuldigde belasting.⁹⁰ Wanneer de onderneming de fout niet zelf ontdekt of niet tot herstelacties overgaat, kan de Belastingdienst op grond van ook onder horizontaal toezicht van toepassing zijnde reguliere wet- en regelgeving (uitgangspunt 2 van het convenant) de te weinig geheven belasting navorderen (art. 16 AWR) of naheffen (art. 20 AWR).

Waar traditioneel belastingtoezicht naleving afdwingt door boetes op te leggen bij niet-naleving, wordt door vrijwillige regelnaleving onder horizontaal toezicht in beginsel niet aan boeteoplegging toegekomen.⁹¹ Mocht de oplegging van een boete toch aan de orde zijn, dan zal de Belastingdienst niet alleen met de onderneming in gesprek gaan over de regelovertrekking, maar zal de Belastingdienst zijn beslissing om al dan niet een (gematigde) boete op te leggen ook afstemmen op de houding en het gedrag van de onderneming na vaststelling van de fout. Ook speelt de werking

van het interne en fiscale beheersingssysteem een belangrijke rol. Er kan sprake zijn geweest van een ontoereikende interne instructie of van een instructie die wel toereikend was, maar niet begrepen of verkeerd is opgevolgd door een medewerker of externe deskundige of dat onvoldoende is toegezien op de naleving van de instructie (onvoldoende *monitoring*).⁹² De schuldgradatie kan variëren van een licht verwijt, via grove schuld en opzet naar ernstige verwijtbaarheid.⁹³ De Belastingdienst gaat ervan uit dat ernstige verwijtbaarheid onder horizontaal toezicht niet aan de orde is, en doet daar – behoudens concrete aanwijzingen – ook geen onderzoek naar. Daarnaast houdt de Belastingdienst – net als onder traditioneel belastingtoezicht – rekening met omstandigheden die aanleiding kunnen geven om een hogere dan wel lagere boete op te leggen (par. 7 en 8 jo. 6 lid 2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, BBBB). De stelplicht en bewijslast voor strafverhogende omstandigheden rust op de Belastingdienst, terwijl die voor strafverlagende omstandigheden bij de onderneming ligt (par. 6 lid 5 BBBB).⁹⁴ Actieve participatie in horizontaal toezicht en een positieve opstelling om de fout(en) te herstellen, vormen strafverlagende factoren. Hoewel de Belastingdienst ook onder traditioneel belastingtoezicht rekening kan houden met een constructieve opstelling van de onderneming (par. 6 lid 6 BBBB), zegt de Belastingdienst dat onder horizontaal toezicht met zoveel woorden toe.⁹⁵

De publiekrechtelijke bevoegdheid om boetes op te leggen is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Aan het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel kan niet door middel van een convenant worden getornd (art. 16 Grondwet, hierna: GW en ook art. 5:4 Awb). Een fiscale boete moet gebaseerd zijn op een formeel wettelijke grondslag (de boetebepalingen uit de AWR). Voor de hoogte van de boete is onder beide toezichtvormen de verwijtbaarheid van het gedrag van de onderneming bepalend. De verwijtbaarheid bepalende factoren kunnen echter onder horizontaal toezicht anders zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht. Het bijvoorbeeld opzettelijk niet-melden van een (fiscaal) relevant standpunt waardoor de definitieve aanslag naar een te laag bedrag wordt vastgesteld, is onder horizontaal toezicht *wel* verwijtbaar maar onder traditioneel belastingtoezicht *niet*. Ook kan het zijn dat onder horizontaal toezicht sneller een boete wordt opgelegd. Door de toegenomen transparantie van de onderneming en de dientengevolge afgenomen onderzoeksplicht van de Belastingdienst⁹⁶ kan er bijvoorbeeld sneller sprake zijn van een nieuw feit voor navordering (art. 16 AWR), waardoor in theorie ook sneller een boete kan worden opgelegd dan onder traditioneel belastingtoezicht. Hoewel de publiekrechtelijke bevoegdheid om een fiscale boete

86 Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 11.

87 L.G.M. Stevens, 'Visie op de uitvoering van en het toezicht op de belastingheffing. Notie over voor- en nadelen van horizontaal toezicht', Prinseneek: 2012, www.belastingwetenschap.nl, p. 63.

88 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

89 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

90 Eventueel verhoogd met belastingrente, zie art. 30f e.v. AWR.

91 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53. Bij ondernemingen die aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen zijn, maar uit intrinsieke overwegingen de regels naleven, wordt overigens in beginsel evenmin aan boeteoplegging toegekomen.

92 Huiskers-Stoop 2015, p. 274.

93 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 52.

94 Wanneer de inspecteur op de hoogte is van strafverlagende omstandigheden, dan zal hij daarmee rekening moeten houden. De inspecteur hoeft hier echter niet ambtshalve naar op zoek te gaan.

95 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53.

96 Huiskers-Stoop 2015, p. 185.

op te leggen onder horizontaal toezicht niet anders is dan onder traditioneel belastingtoezicht en de verwijtbaarheid van het gedrag van belastingplichtigen onder beide toezichtvormen bepalend is voor de hoogte van de boete, kunnen de *verwijtbaarheid bepalende factoren* onder horizontaal toezicht anders zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht, waardoor de onderworpenheid aan horizontaal toezicht toch betekenis kan krijgen voor de hoogte van de boete.⁹⁷

De responsieve benadering onder horizontaal toezicht brengt met zich mee dat de Belastingdienst het in eerste instantie aan de onderneming zelf overlaat om fouten te herstellen en een constructieve opstelling na constatering van de fout als strafverlagende factor in aanmerking wordt genomen. Aanknopingspunt voor deze benadering is evenwel niet het convenant maar de *Leidraad*. Ondernemingen zonder convenant kunnen echter op dit beleid geen aanspraak maken.⁹⁸ De benadering onder horizontaal toezicht wijkt derhalve af van het traditionele herstel van fouten en de oplegging van boetes, wat door ondernemingen met een convenant als een voordeel kan worden ervaren. Ook hier staan echter extra verplichtingen tegenover.

3. De kwalificatie als steunmaatregel

De Europese Unie (hierna: EU) wil protectionisme door lidstaten voorkomen en gelijke concurrentievoorwaarden scheppen voor alle ondernemingen die in de interne Europese markt opereren. Een goede werking van de interne markt wordt enerzijds gewaarborgd door VWEU-bepalingen over verdragsvrijheden en anderzijds door mededingingsregels.⁹⁹ Ondanks deze waarborgen kunnen er toch belemmeringen voor een goede werking zijn:

- overlap in rechtsmacht (bijvoorbeeld juridisch dubbele belasting of vrijstelling);
- onderlinge verschillen in wetgeving tussen lidstaten (dispariteiten);
- vrije verkeersbelemmeringen; en
- steunmaatregelen.

Overlap in rechtsmacht en onderlinge wetgevingsverschillen kunnen worden weggenomen door wetgeving binnen de EU te harmoniseren of door het maken van afspraken tussen lidstaten onderling (art. 116 en 117 VWEU).¹⁰⁰ Vrije verkeersbelemmeringen en steunmaatregelen worden echter gereguleerd in het VWEU zelf. Verstoringen van de mededinging die niet zijn terug te voeren op een steunmaatregel zullen door toepassing van het harmonisatieregime moeten worden aangepakt.¹⁰¹ Daarom is het van belang

om te weten wanneer een maatregel als steunmaatregel kwalificeert. Om te kwalificeren als steunmaatregel moet zijn voldaan aan de vereisten van art. 107 lid 1 VWEU. De maatregel moet:

1. bekostigd zijn met staatsmiddelen;
2. het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig *kunnen* beïnvloeden;
3. bepaalde ondernemingen een selectief voordeel verschaffen; en
4. de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.

3.1 De maatregel moet zijn bekostigd met staatsmiddelen

Dat een maatregel moet zijn bekostigd met staatsmiddelen betekent dat de middelen afkomstig moeten zijn van de staat, van de ‘overheidssector’.¹⁰² De bekostiging met staatsmiddelen kan uiteenlopende vormen aannemen.¹⁰³ Het kan gaan om subsidies, leningen, garanties, deelnemen in kapitaal van ondernemingen, voordelen in natura enzovoort. Er hoeft niet noodzakelijkerwijs een ‘positieve overdracht’ van geldmiddelen plaats te vinden; het is voldoende dat de Staat ‘inkomsten derft’. In het geval een maatregel niet rechtstreeks door staatsmiddelen wordt bekostigd, moet er voldoende verband bestaan tussen de begunstiging enerzijds en ‘een vermindering van de staatsbegroting’ anderzijds.¹⁰⁴ Er moet een ‘voldoende concreet economisch risico’ zijn dat de staatsbegroting zal worden belast.

3.2 De maatregel moet het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden

Dat de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig moet kunnen beïnvloeden, betekent niet dat de maatregel ook van negatieve invloed op het handelsverkeer moet zijn, maar dat het die invloed *kan* hebben.¹⁰⁵ Ook geringe steun kan het handelsverkeer tussen lidstaten al negatief beïnvloeden. Zeer geringe steun wordt echter geacht niet van invloed te zijn. Zolang er sprake is van niet meer dan een marginaal effect levert de maatregel geen (verboden) steunmaatregel op.¹⁰⁶ Dit wordt ook wel de-minimissteun genoemd.

3.3 De maatregel moet bepaalde ondernemingen een selectief voordeel verschaffen

Dat de maatregel bepaalde ondernemingen een selectief voordeel moet verschaffen,¹⁰⁷ betekent allereerst dat een onderneming dankzij de maatregel een *economisch* voordeel moet genieten.¹⁰⁸ Economisch voordeel is het voordeel dat de onderneming onder normale marktvoorwaarden – zonder het overheidsingrijpen – niet zou hebben kunnen

97 Huiskers-Stoop 2015, p. 276.

98 Zij zullen zich moeten beroepen op par. 6 lid 6 BBBB.

99 P.C. van der Vegt, ‘Conceptuele dilemma’s ten aanzien van het begrip “selectieve belastingvoordelen”’, *WFR* 2017/3 (hierna: Van der Vegt 2017), par. 2.1.

100 Van der Vegt 2017, par. 2.1.

101 Van der Vegt 2017, par. 2.1 o.v.n. de conclusie van A-G Geelhoed, 18 september 2003, nr. C-308/01 (*Gil Insurance*), r.o. 60.

102 EC 2016, *Mededeling*, p. 10 en MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 12.

103 EC 2016, *Mededeling*, p. 10-11.

104 Van der Vegt 2017, par. 2.2.1 o.v.n. HvJ 9 oktober 2014, nr. C-522/13, *NTRF* 2014/2688 (*Navantia*), r.o. 46.

105 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 16 en Van der Vegt 2017, par. 2.2.3 o.v.n. HvJ 10 januari 2006, nr. C-222/04 (*Cassa Risparmio di Firenze*), r.o. 140.

106 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 16.

107 EC 2016, *Mededeling*, p. 3 en MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 11.

108 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 13.

verkrijgen.¹⁰⁹ Om te beoordelen of de situatie van een onderneming is verbeterd ten opzichte van andere ondernemingen, moet de situatie ná invoering van de maatregel worden vergeleken met de situatie van ervoor.¹¹⁰ Zowel het begrip voordeel als het begrip maatregel moet ruim worden opgevat. Het gaat niet alleen om positieve prestaties, zoals het verstrekken van subsidies, maar ook om maatregelen die lasten verlichten, zoals het toepassen van lagere tarieven, het hanteren van een smallere belastinggrondslag of de toepassing van een speciale afschrijving.¹¹¹ Het voordeel hoeft echter niet rechtstreeks uit wetgeving te volgen, het kan ook voortvloeien uit de toepassing van wetgeving in de uitvoeringspraktijk.¹¹² Het voordeel moet wel *selectief* zijn. Dat betekent dat het voordeel ten goede moet komen aan bepaalde ondernemingen, bepaalde categorieën van ondernemingen of bepaalde economische sectoren.¹¹³ Algemene maatregelen die alle ondernemingen dienen, zijn geen steunmaatregelen.¹¹⁴ Heeft de overheid echter een *vrije beoordelingsruimte* bij de toepassing van een belastingmaatregel (discretionaire bevoegdheid), dan is die maatregel op het eerste gezicht selectief (*a priori* selectief).¹¹⁵ Nader onderzoek moet uitwijzen of de maatregel daadwerkelijk selectief is. Als de overheid een vrije beoordelingsruimte heeft maar alle ondernemingen gelijk behandelt, kan er geen sprake zijn van een selectief voordeel.¹¹⁶

Het begrip ‘selectief’ kan verder worden onderverdeeld in ‘de jure’ en ‘de facto’ selectiviteit.¹¹⁷ *De jure* selectiviteit vloeit voort uit formeel juridische criteria voor de toepassing van een maatregel. Bijvoorbeeld naar grootte van een onderneming of andere kenmerken. Van *de facto* selectiviteit is sprake wanneer weliswaar de formele criteria algemeen en objectief zijn geformuleerd, maar de maatregel feitelijk toch bepaalde ondernemingen begunstigt.¹¹⁸ Bijvoorbeeld door voorwaarden of drempels te hanteren: investeringen boven een bepaald bedrag is *de facto* voorbe-

houden aan ondernemingen met ten minste dat bedrag aan financiële middelen.

3.4 De maatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen

Om te kwalificeren als steunmaatregel moet de maatregel ook de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. Hiervan is sprake als de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen *kan* worden versterkt.¹¹⁹ Ook maatregelen die bedoeld zijn om de kosten te verlagen die een onderneming normaliter in het kader van haar ‘lopend beheer of van normale activiteiten’ moet maken, vervalsen in beginsel de mededinging.¹²⁰

4. Toetsing aan het verbod op staatssteun

Voorafgaand aan de toetsing of fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant kan worden aange-merkt als een vorm van verboden staatssteun, moet eerst onderscheid worden gemaakt tussen activiteiten van de staat als ‘uitoefenaar van overheidsgezag’ en als ‘regelgever’.¹²¹ Art. 107 lid 1 VWEU is niet van toepassing op de uitoefening van overheidsgezag. De staat oefent overheidsgezag uit als de activiteit ‘tot de kerntaken van de staat behoort of die wegens haar aard, doel en de regels waaraan zij is onderworpen, met die taken verband houdt’.¹²² Dergelijke activiteiten hebben ‘geen economisch karakter dat de toepassing van staatssteunregels zou kunnen rechtvaardigen’.¹²³ Art. 107 lid 1 VWEU is wel van toepassing op het handelen van de staat als regelgever. Bij de activiteiten als regelgever gaat het om de vraag of (fiscale) wetgeving tot gevolg heeft dat bepaalde ondernemingen een concurrentievoordeel genieten.¹²⁴ Bij het houden van toezicht handelt de staat in beginsel als uitoefenaar van overheidsgezag, maar de uitvoering van wetgeving kan toch ongeoorloofde voordelen met zich meebrengen.

Voor zover een staatsorgaan naast de uitoefening van overheidsgezag echter een *economische activiteit* verricht die van de uitoefening van overheidsgezag kan worden losgekoppeld, zijn daarop de regels van staatssteun eveneens van toepassing.¹²⁵ Een economische activiteit kan worden omschreven als ‘iedere activiteit die erin bestaat goederen of diensten op een markt aan te bieden’.¹²⁶ Het

109 EC 2016, *Mededeling*, p. 13 o.v.n. onder meer HvJ 29 april 1999, nr. C-342/96 (*Spanje/Commissie*), r.o. 41.

110 EC 2016, *Mededeling*, p. 13 o.v.n. HvJ 2 juli 1974, nr. C-173/73 (*Italië/Commissie*), r.o. 13.

111 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 13.

112 Van der Vegt 2017, par. 2.2.1 o.v.n. onder meer nr. C-78/08 en nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 73.

113 EC 2016, *Mededeling*, p. 24 en MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 14.

114 Ondanks dat een maatregel bedoeld is om algemeen te zijn, kan het toch voorkomen dat de toepassing ervan leidt tot een individuele steunmaatregel. Zie nr. C-20/15P en nr. C-21/15P, NTFR 2017/358 (*World Duty Free Group/Commissie I*), r.o. 55.

115 EC 2016, *Mededeling*, p. 25 o.v.n. HvJ 29 juni 1999, nr. C-256/97 (*Déménagements-Manutention Transport SA (hierna: DMT)*), r.o. 27. Zie ook MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 15.

116 Vgl. R.H.C. Luja, ‘Rulings, royalty’s en staatssteun: een eerste tussenstand’, *WFR* 2019/49 (hierna: Luja 2019), par. 2.1 o.v.n. het arrest van HvJ 19 december 2018, nr. C(2018)7848 (*Gibraltar II en III*): ‘Waarom zou een lidstaat niet mogen besluiten om passieve inkomsten bij alle ondernemingen buiten de heffing te laten?’

117 EC 2016, *Mededeling*, p. 25.

118 EC 2016, *Mededeling*, p. 25 o.v.n. nr. C-106/09 en nr. C-107/09, NTFR 2011/2858 (*Gibraltar I*), r.o. 101 e.v.

119 EC 2016, *Mededeling*, p. 37 o.v.n. onder meer HvJ 15 juni 2000, nr. T-298/97 e.a. (*Alzetta e.a./Commissie*), r.o. 80.

120 HvJ 19 september 2000, nr. C-156/98 (*Duitsland/Commissie*), r.o. 30 en Van der Vegt 2017, par. 2.2.3.

121 C.A.T. Peters, ‘Staatssteun en tax rulings: over competitie tussen staten en de doodlopende weg van het recht’, *WFR* 2017/87 (hierna: Peters 2017), par. 3 o.v.n. F. de Cecco, *State Aid and the European Economic Constitution*, Hart Publishing, 2013 (hierna: De Cecco 2013), p. 6.

122 EC 2016, *Mededeling*, p. 4.

123 MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 41 o.v.n. nr. C-364/92 (*Eurocontrol*).

124 Peters 2017, par. 3.1.

125 EC 2016, *Mededeling*, p. 5 en MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 11.

126 EC 2016, *Mededeling*, p. 4.

gaat in dit geval om de Europese interne markt.¹²⁷ Iedere ‘eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd’ wordt voor wat betreft die activiteit aangemerkt als een onderneming.¹²⁸ Het begrip ‘onderneming’ moet functioneel worden uitgelegd: staatsorganen die op het eerste gezicht geen onderneming lijken, kunnen ten aanzien van een economische activiteit die van de uitoefening van overheidsgezag kan worden losgekoppeld, toch als zodanig kwalificeren.¹²⁹

Bij de fiscale samenwerking op basis van een convenant worden door de Belastingdienst deels fiscaal publiekrechtelijke rechten en plichten uitgeoefend (overeenkomstig het traditionele belastingtoezicht) en deels aanvullende privaatrechtelijke rechten en plichten aangegaan (horizontaal toezicht). Horizontaal toezicht kan worden gezien als een vrijwillige vorm van belastingtoezicht, dat door de Belastingdienst wordt aangeboden en door de onderneming wordt aanvaard.¹³⁰ Er bestaat geen wettelijke verplichting om op basis van horizontaal toezicht samen te werken. De vermeende voordelen van horizontaal toezicht kunnen echter alleen worden verkregen als zowel de onderneming als de Belastingdienst ‘als private partij’ een convenant sluit. Hoewel er door sluiting van een convenant tot op zekere hoogte sprake is van gelijkwaardigheid tussen partijen, blijft ook onder horizontaal toezicht de reguliere fiscale wet- en regelgeving van toepassing, zodat niet volledig aan de traditioneel hiërarchische rechtsverhouding kan worden ontkomen en bovendien de marktcondities waaronder het convenant wordt gesloten niet geheel ter vrije invulling van partijen staan.

De vraag kan worden gesteld – nu juist het horizontale aspect van het toezicht is gebaseerd op de aanvullende privaatrechtelijke rechten en plichten en geen publiekrechtelijke wettelijke basis kent – of er voor wat betreft het aanbieden van horizontaal toezicht sprake kan zijn van een economische activiteit. De Belastingdienst is echter bevoegd om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren.¹³¹ Gegeven het huidige concept van horizontaal toezicht lijkt het handelen van de Belastingdienst niet op het aanbieden van een (kosteloze) dienst die tot voordeel in natura kan leiden, terwijl die dienst anders tegen betaling van een derde had moeten worden afgenomen.¹³² De fiscale samenwerking op basis van een convenant kan bovendien niet van de reguliere fiscale toezichtstaak worden geschei-

den.¹³³ Mijns inziens blijft de Belastingdienst met horizontaal toezicht binnen zijn algemene toezichtstaak om fiscale regelnaleving door burgers en bedrijven te bevorderen.¹³⁴ De vraag evenwel of ‘andere marktdeelnemers’ bereid en in staat zouden zijn de door de Belastingdienst aangeboden ‘dienst’ aan te bieden¹³⁵ hoeft niet op voorhand ontkennend beantwoord te worden. Gelet op de huidige vormgeving van horizontaal toezicht bij kleine(re) ondernemingen – waarbij de Belastingdienst een convenant sluit met een financieel of fiscaal dienstverlener en de financieel of fiscaal dienstverlener op zijn beurt een convenant sluit met de onderneming¹³⁶ – valt niet uit te sluiten dat financieel en fiscaal dienstverleners bereid zouden zijn om als andere marktdeelnemers de diensten van horizontaal toezicht aan te bieden.¹³⁷ Of zij daartoe ook in staat zijn valt te bezien. Kunnen zij voordelen bieden die de Belastingdienst kan bieden of is dat alleen voorbehouden aan de Belastingdienst zelf? Deze vraag latend voor wat het is, toets ik onderstaand de fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant aan de vereisten van staatssteun. Het kader hiervoor bestaat uit zes vragen, die telkens eerst worden toegelicht en waaraan vervolgens wordt getoetst.¹³⁸

4.1 Wat is de ‘normale’ belastingregeling?

Om aan de vereisten van staatssteun te toetsen is de eerste vraag die moet worden beantwoord wat de algemene of normale belastingregeling van een lidstaat is.¹³⁹ Deze algemene of normale belastingregeling wordt ook wel de referentieregeling genoemd. Een referentieregeling bestaat uit een ‘coherent geheel van regels die – op grond van objectieve criteria – algemeen toepasselijk zijn voor alle ondernemingen en die binnen het in de doelstelling van de regeling omschreven toepassingsgebied vallen’.¹⁴⁰ Het gaat om de belastingregeling die logisch uit de fiscale beleidsdoelstelling van de betrokken lidstaat voortvloeit. De referentieregeling is gebaseerd op elementen als: de heffingsgrondslag, onderworpen belastingplichtigen, belastbare feiten en toepasselijke tarieven. De algemene of normale Nederlandse belastingregeling wordt gevormd door de regels van het traditionele belastingtoezicht. Deze regels zijn hoofdzakelijk te vinden in de AWR en de Awb. Het traditionele belastingtoezicht geeft de Belastingdienst vergaande publiekrechtelijke bevoegdheden om fiscaal relevante gegevens te verzamelen en zo nodig af te dwingen, teneinde een juiste belastingheffing tot stand te brengen.¹⁴¹

127 Peters spreekt meer specifiek over een ‘tax law market’. Zie Peters 2017, par. 4.1.

128 EC 2016, *Mededeling*, p. 3.

129 EC 2016, *Mededeling*, p. 3.

130 Art. 6:217 lid 1 BW.

131 Huiskers-Stoop 2015, p. 169.

132 Vgl. Peters 2017, par. 3 o.v.n. De Cecco 2013, p. 63 (in voetnoot 18).

133 EC 2016, *Mededeling*, p. 5.

134 Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 20.

135 EC 2016, *Mededeling*, p. 4.

136 Belastingdienst 2016, *Leidraad Horizontaal Toezicht – Fiscaal dienstverleners november 2016*, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_horizo_toezicht_fiscaal_dienstverl_dv4071z3pl.pdf.

137 Vgl. bijv. het convenant NBA en AFM over de toetsing van accountant-sorganisaties. Art. 48 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) bepaalt dat de AFM bij haar toezicht gebruik mag maken van bestaande kwaliteitsborgingsystemen.

138 Ontleend aan nr. C-78/08 en nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 43 e.v.

139 Nr. C-78/08 en nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 49.

140 EC 2016, *Mededeling*, p. 27.

141 Art. 47 e.v. AWR.

4.2 Is er een afwijking van de normale belastingregeling?

De tweede vraag die moet worden beantwoord is of de belastingmaatregel die aan de regels van staatssteun wordt getoetst afwijkt van de normale belastingregeling. De doelstelling van de fiscale samenwerking op basis van een convenant lijkt in eerste instantie gelijk aan de doelstelling van de normale belastingregeling, namelijk de totstandbrenging van een juiste en tijdige belastingheffing en de bevordering van fiscale regelnaleving.¹⁴² Een verschil tussen de toezichtmodellen is echter dat de doelstelling onder horizontaal toezicht moet worden bereikt op basis van *vrijwilligheid*. Afwijkingen onder horizontaal toezicht ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht komen tot uitdrukking in: (1) een intensievere relatie tussen de Belastingdienst en de onderneming gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie ten opzichte van de weinig intensieve relatie gebaseerd op gezag en onderling wantrouwen, (2) de vrijwillige versus de afgedwongen fiscale regelnaleving, (3) de snellere zekerheid versus de langere onzekerheid over de belastingpositie en (4) het werken in de actualiteit versus het werken in het verleden (waardoor fiscale problemen achteraf moeten worden opgelost). Ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht vormt de fiscale samenwerking op basis van een convenant een afwijkende maatregel teneinde dezelfde doelstelling te realiseren.

4.3 Is er sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen?

De derde vraag die moet worden beantwoord is of de belastingmaatregel een verschil in behandeling oplevert tussen ondernemingen die zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden. Feitelijk gelijk betekent dat ondernemingen objectief bezien in dezelfde positie verkeren. Rechtens gelijk betekent dat op de ondernemingen dezelfde wet- en regelgeving van toepassing is. Bevinden wel en niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zich feitelijk en rechtens in een vergelijkbare situatie?¹⁴³

Het traject naar het sluiten van een convenant staat beschreven in de *Leidraad*. De *Leidraad* vormt gepubliceerd beleid. Omdat er sprake is van beleid en niet van een wettelijk voorschrift zijn de internationale gelijkheidsbeginselen van art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en de artikelen 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie op deze situatie niet van toepassing. Ook is het gelijkheidsbeginsel van art. 1 GW niet van toepassing; aan art. 1 GW kunnen alleen wetten in materiële zin worden getoetst en beleid valt daar niet onder.¹⁴⁴ Ook het ongeschreven

gelijkheidsbeginsel van behoorlijke wetgeving toetst de (on)behoorlijkheid van wettelijke voorschriften (algemeen verbindende voorschriften), zodat ook dit beginsel niet van toepassing is. Ongelijke behandeling op grond van beleid van de Belastingdienst kan alleen worden getoetst aan het nationale gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur.¹⁴⁵ Het formele gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur speelt vooral een rol bij de begunstigende behandeling van belastingplichtigen op basis van ongepubliceerd beleid, waarbij andere belastingplichtigen zich beroepen op vergelijkbare gevallen om ook die begunstigende behandeling te krijgen (de meerderheidsregel). De belastingplichtige verzet zich in dat geval niet zozeer tegen de inhoud van het ongepubliceerde beleid, maar wil dat het ook op hem of haar van toepassing is. Het materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur speelt vooral een rol bij een begunstigende behandeling van belastingplichtigen op basis van gepubliceerd beleid (zoals horizontaal toezicht), waarbij belastingplichtigen zich veeleer verzetten tegen de inhoud van het beleid, dan dat ze zich beroepen op vergelijkbare gevallen zoals bij de meerderheidsregel.¹⁴⁶

De Belastingdienst moet bij de uitoefening van overheidsgezag een behoorlijke belangenafweging maken om de ene belastingplichtige op de ene manier en de andere belastingplichtige op een andere manier te behandelen. Die belangenafweging moet tot uitdrukking komen in een de belastingplichtigen onderscheidend criterium. Als gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, is het onderscheidende criterium de toetsingsnorm voor gevallen die niet gelijk behandeld worden.¹⁴⁷ Het onderscheidende criterium tussen ondernemingen waarmee wel en waarmee geen convenant wordt gesloten, is de bereidheid om fiscale wet- en regelgeving na te leven (het 'willen') en of de onderneming daartoe ook in staat is (het 'kunnen').¹⁴⁸ Voldoening aan dit 'dubbele bereidheidskenmerk' opent de deur tot het sluiten van een convenant.¹⁴⁹ Als twee ondernemingen feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkeren, hebben ze in beginsel beide recht of geen recht op een convenant.¹⁵⁰ Immers, dan is er sprake van objectief vergelijkbare gevallen. Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving (willen en kunnen) kan echter een reden zijn om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten. De Belastingdienst moet het al dan niet hebben van vertrou-

142 Huiskers-Stoop 2015, p. 21.

143 Zie in dit verband HvJ 4 februari 2016, nr. T-287/11 (*Heitkamp BauHolding GmbH/Commissie*), vooral r.o. 140/141, 159/160, 166 en 170/171.

144 Wetten in materiële zin zijn afkomstig van de regering en gepubliceerd in het *Staatsblad* (bijv. Algemene maatregel van bestuur).

145 Huiskers-Stoop 2015, p. 204.

146 Huiskers-Stoop 2015, p. 204 o.v.n. HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3830, *BNB* 1988/236 en HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853, *BNB* 1998/259 en R.H. Happé, 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming' (diss. Leiden), *Fiscale Monografieën 77*, Deventer: Kluwer 1996, par. 3.5., (hierna: Happé 1996)

147 Happé 1996, p. 351.

148 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 17.

149 Huiskers-Stoop 2015, p. 205.

150 Huiskers-Stoop 2015, p. 207.

wen in een onderneming wel kunnen objectiveren.¹⁵¹ Het vertrouwen in een onderneming baseert de Belastingdienst op het goede klantbeeld.¹⁵² Het goede klantbeeld baseert de Belastingdienst op de fiscale strategie, de interne en fiscale beheersing en de fiscale transparantie van de onderneming. Met acht deelprocessen voor optimalisering van het fiscale beheersingsproces van een onderneming en de nadere invulling van de verwachtingen van de Belastingdienst omtrent de uitkomsten van die processen¹⁵³ komt de Belastingdienst naar mijn mening tegemoet aan de behoefte aan objectieve duidelijkheid over de minimumeisen waaraan voor horizontaal toezicht in aanmerking komende ondernemingen moeten voldoen.¹⁵⁴ De acht deelprocessen geven weliswaar geen minimumeisen voor de inrichting van het fiscale beheersingsproces, maar ze geven wel aan *waarin* het proces moet resulteren, zoals zicht op verschillende organisatieonderdelen, zicht op fiscaal relevante gebeurtenissen, volledige en juiste vastlegging van gegevens, identificatie en beheersing van fiscale risico's, een *tax planning*-strategie die aansluit bij de ondernemingsstrategie enzovoort. Gegeven deze nadere objectivering van het begrip 'vertrouwen' meen ik dat wel en niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden. Alleen ondernemingen die bereid zijn extra maatregelen te treffen, die een proactieve houding aannemen om fiscale regels vrijwillig na te leven en, zoals besproken, het geobjectiveerde vertrouwen van de Belastingdienst als onderscheidende factor genieten¹⁵⁵ bevinden zich feitelijk en rechtens in een vergelijkbare situatie.

4.4 Is er sprake van een begunstiging of een selectief voordeel?

Nu wel en niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen naar mijn mening geen gelijke gevallen vormen, kom ik aan de vervolgvraag naar begunstiging of selectieve voordelen in beginsel niet toe. Stel dat toch sprake is van gelijke gevallen, dan is de vierde vraag die moet worden beantwoord of de afwijkende belastingmaatregel bepaalde ondernemingen – in het licht van de doelstelling van de normale belastingregeling – kan begunstigen,

althans of er sprake is van een selectief voordeel.¹⁵⁶ Kan de fiscale samenwerking op basis van een convenant in het licht van de doelstelling van de normale belastingregeling begunstigen of een selectief voordeel bieden?

Gebruik van de term *kan* betekent niet dat daadwerkelijke begunstiging plaats moet vinden.¹⁵⁷ Voordelen die zonder onderscheid van toepassing zijn op alle ondernemingen kunnen niet begunstigen.¹⁵⁸ Dergelijke 'algemene' voordelen zijn geen steunmaatregelen. Selectieve voordelen zijn voordelen die alleen beschikbaar zijn voor bepaalde ondernemingen. De mogelijkheid om een convenant te sluiten is geen algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle ondernemingen. Om toe te treden tot het horizontaal toezichtregime moeten ondernemingen aan voorwaarden voldoen. Hoewel de toetredingsvoorwaarden voor alle ondernemingen gelijk zijn, sluit dat de aanwezigheid van selectiviteit niet uit.¹⁵⁹

De doelstelling van de fiscale samenwerking op basis van een convenant is het bewerkstelligen van een *vrijwillige* tijdige en juiste belastingheffing en de bevordering van fiscale regelnaleving. Vrijwillige regelnaleving lijkt op het eerste gezicht echter geen voordeel. Aanknopingspunten voor mogelijke voordelen zijn evenwel te vinden in: (1) het hebben van meer recht op antwoord, (2) het verkrijgen van snellere zekerheid over de belastingpositie en (3) de responsieve aanpak bij het herstellen van fouten. Ook ligt aan de keuze om al dan niet een convenant te sluiten een discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst ten grondslag, zodat het beleid *a priori* (op het eerste gezicht of voorlopig) als begunstigend of selectief bevoordelend moet worden aangemerkt.¹⁶⁰

4.5 Is er een rechtvaardiging uit hoofde van de aard en de opzet van het belastingstelsel?

Indien er sprake is van een *a priori* begunstigende maatregel dan is de vijfde vraag die moet worden beantwoord of de maatregel kan worden gerechtvaardigd uit hoofde van de aard en de opzet van het algemene belastingstelsel.¹⁶¹ Dat betekent dat de begunstiging rechtstreeks moet voortvloeien uit de basis- of hoofdbeginselen van dat algemene stelsel of resulteert uit 'inherente mechanismen' die nood-

151 Vgl. F. Cachia, 'Analysing the European Commission's final decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade', *EC Tax Review* 2017-1, p. 23-36 (hierna: Cachia 2017), p. 27 o.v.n. B.J.M. Terra, *European Tax Law* 156 (6th ed., Kluwer Law International 2012): 'Individual rulings by tax authorities do not constitute State aid if they are no more than interpretations and practical applications of general tax rules through administrative discretion on the basis of objective criteria.'

152 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6.

153 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 29-31.

154 E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen', *Vakblad Tax Assurance* 2016/1, p. 38-46. Zie tevens Huiskers-Stoop 2015, p. 152-153.

155 Zie meer over de beperking van discretionaire bevoegdheden van belastingdiensten door (wettelijke) vastlegging van objectief toe te passen criteria: Cachia 2017, par. 3.2 o.v.n. HvJ 26 september 1996, nr. C-241/94 (*French Republic/Commissie*), HvJ 1 december 1998, nr. C-200/97 (*Ecotrade/AFS*), HvJ 17 juni 1999, nr. C-295/97 (*Rinaldo Piaggio/Italia*), nr. C-256/97 (*DMT*), HvJ 21 oktober 2004, nr. T-36/99 (*Lenzing/Commissie*) en HvJ 19 november 2013, nr. C-6/12 (*P Oy*).

156 nr. C-78/08 en nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 49 en Van der Vegt 2017.

157 Van der Vegt 2017, par. 2.2.4 o.v.n. bijv. HvJ 22 december 2008, nr. C-487/06 (*British Aggregate Association*), r.o. 82.

158 Zie nr. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*), r.o. 35, nr. C-106/09 en nr. C-107/09 (*Gibraltar I*), r.o. 73 o.v.n. nr. C-156/98 (*Duitsland/Commissie*), r.o. 22 en HvJ 15 juni 2006, nr. C-393/04 en nr. C-41/05 (*Air Liquide Industries Belgium*), r.o. 32.

159 Vgl. Luja 2019, par. 5 o.v.n. HvJ 15 november 2018, nr. T-219/10 RENV (*World Duty Free II*): 'Derhalve kan een fiscale maatregel selectief zijn niet-tegenstaande het feit dat het elke onderneming vrijstaat ervoor te kiezen de operatie door te voeren die de voorwaarde vormt voor de toekenning van het voordeel waarin de maatregel voorziet.'

160 Zie EC 2016, *Mededeling*, p. 25 o.v.n. nr. C-256/97 (*DMT*), r.o. 27. Zie ook MBZK/MEZ 2017, *Handreiking*, p. 15.

161 Van der Vegt 2017, par. 5 o.v.n. nr. C-78/08 tot en met nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 64 en 75.

zakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van die regeling.¹⁶²

Om te beoordelen of er een rechtvaardiging bestaat moet onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van de afwijkende belastingmaatregel die *buiten* de aard en de opzet van het algemene belastingstelsel liggen en de voor het bereiken van die doelstellingen noodzakelijke mechanismen die *inherent* zijn aan het algemene belastingstelsel.¹⁶³ De bijzondere doelstelling van horizontaal toezicht om *op basis van vrijwilligheid* een juiste en tijdige belastingheffing tot stand te brengen en fiscale regelnaleving te bevorderen, valt naar mijn mening binnen de algemene doelstelling van het traditionele belastingtoezicht om een juiste en tijdige belastingheffing tot stand te brengen en fiscale regelnaleving te bevorderen. Het algemene beleidsdoel om een juiste en tijdige belastingheffing tot stand te brengen en fiscale regelnaleving te bevorderen komt naar mijn mening beter tot zijn recht met het in de *Leidraad* gepubliceerde beleid om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten. Fiscale regelnaleving komt immers beter tot haar recht met belastingplichtigen waarin vertrouwen bestaat dat ze wettelijke verplichtingen vrijwillig willen en kunnen naleven, dan met belastingplichtigen waarbij dat vertrouwen ontbreekt. Dat maakt de doelstelling van horizontaal toezicht een legitiem beleidsdoel binnen de algemene doelstelling van het traditionele belastingtoezicht.¹⁶⁴ Een rechtvaardiging voor het verschil in behandeling bij het ontbreken van fiscaal vertrouwen moet gevonden worden in de bijdrage die vrijwillig fiscale wet- en regelgeving nalevende belastingplichtigen leveren aan het streven naar de totstandbrenging van een juiste belastingheffing.¹⁶⁵ De *a priori* begunstigende maatregel kan naar mijn mening uit hoofde van de aard en opzet van het algemene belastingstelsel worden gerechtvaardigd.

4.6 Is de maatregel evenredig om de doelstelling te bereiken?

De laatste vraag die moet worden beantwoord is of de *a priori* begunstigende maatregel ook evenredig is om de doelstelling te bereiken.¹⁶⁶ Dat betekent dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt. Het beleid omtrent horizontaal toezicht is gericht op een doelmatigere uitvoering van de belastingheffing ten aanzien van ondernemingen die bereid en in staat zijn fiscale wet- en regelgeving vrijwillig na te leven en de totstandbrenging van een juiste belastingheffing te bevorderen. Naar mijn mening staat het in de *Leidraad* gepubliceerde beleid om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten in redelijke verhouding tot het doel om een juiste en tijdige belasting

te heffen en fiscale regelnaleving te bevorderen. Met welk minder vergaand middel dan vrijwilligheid kan dit beleidsdoel worden bereikt?

5. Conclusie

De discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar eigen inzicht in te richten, geeft ruimte om het toezicht te flexibiliseren en voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander. De vraag in hoeverre de fiscale samenwerking tussen de Belastingdienst en een onderneming op basis van een individueel convenant horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een vorm van verboden staatssteun, beantwoord ik als volgt:

'De fiscale samenwerking tussen de Nederlandse Belastingdienst en een onderneming op basis van een individueel convenant horizontaal toezicht kan niet worden aangemerkt als een vorm van verboden staatssteun in de zin van art. 107 lid 1 VWEU, althans als een van de normale belastingheffing afwijkende en – in het licht van de doelstelling van die regeling – voor bepaalde ondernemingen begunstigende belastingmaatregel, die (1) zonder rechtstreeks voort te vloeien uit de basis- of hoofdbeginselen van een belastingstelsel niet kan worden gerechtvaardigd, en (2) niet in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, in die zin dat de maatregel verder gaat dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken.

Dit antwoord kan als volgt worden toegelicht. Vooropgesteld dat het onderzoek betrekking heeft op de fase van horizontaal toezicht zelf en niet op de voorfase waarin eventuele geschillen uit het verleden worden afgehandeld, mag er – om de fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant horizontaal toezicht te toetsen aan de regels van staatssteun – geen sprake zijn van een maatregel met een zuiver nationaal karakter (par. 1.1) en moet er ten minste sprake zijn van gelijke gevallen (par. 4.3). Het sluiten van een individueel convenant horizontaal toezicht heeft geen zuiver nationaal karakter en kan om die reden de interne Europese markt verstoren. Wel en niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen bevinden zich echter – in het licht van het bewerkstelligen van een juiste en tijdige belastingheffing en de bevordering van fiscale regelnaleving – niet in een objectief vergelijkbare situatie; alleen ondernemingen die vrijwillig bereid zijn om fiscale regels na te leven en het geobjectiveerde vertrouwen van de Belastingdienst genieten, zijn naar mijn mening feitelijk en juridisch gelijk. Nu er geen sprake is van gelijke gevallen, houdt de mogelijkheid te toetsen aan de regels van staatssteun in beginsel op.

Zo er wel sprake zou zijn van gelijke gevallen, dan biedt de afwijkende maatregel inzake horizontaal toezicht mogelijk voordelen en is de maatregel (wegens discretionaire bevoegdheid) *a priori* selectief. Zo de vermeend gelijke ondernemingen echter al ongelijk worden behandeld, dan

¹⁶² EC 2016, *Mededeling*, p. 28.

¹⁶³ Nr. C-78/08 tot en met nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 67. Zie tevens J. Vleggeert, 'Fiscale staatssteun: hoe soeverein zijn de lidstaten nog?', *WFR* 2019/2, par. 6.

¹⁶⁴ Vgl. Happé 1996, p. 365.

¹⁶⁵ *Huiskers-Stoop* 2015, p. 206.

¹⁶⁶ Nr. C-78/08 tot en met nr. C-80/08 (*Paint Graphos*), r.o. 75.

ligt een redelijke rechtvaardiging daarvoor besloten in de doelmatigere uitvoering van belastingheffing ten aanzien van ondernemingen die bereid in staat zijn om fiscale wet- en regelgeving vrijwillig na te leven. Bovendien staat de maatregel in evenredige verhouding tot het algemene beleidsdoel om een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Mogelijke voordelen van een fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant horizontaal toezicht worden dan ook – zelfs als sprake zou zijn van gelijke gevallen – niet op willekeurige gronden tot bepaalde ondernemingen beperkt en de samenwerking valt naar

mijn mening dan ook niet te kwalificeren als een vorm van verboden staatssteun.

Over de auteur

Mr. dr. E.A.M. Huiskers-Stoop

Mr. dr. E.A.M. Huiskers-Stoop is als universitair docent formeel belastingrecht verbonden aan het Instituut voor Fiscale en Economische vakken, afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

Bijlage: Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

- [ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP], gevestigd te [adres], hierbij vertegenwoordigd door [naam] en de Belastingdienst, hierbij vertegenwoordigd door
- [naam, functie, Belastingdienst]

Dit convenant heeft mede betrekking op lichamen waarin [ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP] zeggenschap heeft. Partijen hebben in overleg vastgesteld welke lichamen dit betreft. Tezamen worden zij verder aangeduid met [X].

Inleiding

Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd.

Dit convenant is opgesteld in de Nederlandse taal. Indien tevens een vertaling is opgemaakt, is de Nederlandse tekst leidend.

1. Uitgangspunten

- Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen;
- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing;
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij [X] voor alle Rijksbelastingen¹ en op de invoering.

¹ In voorkomende gevallen wordt hieronder tevens begrepen de toepassing van het BTW-Compensatiefonds.

2. Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst

[X]:

- Draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften²;
- Zorgt voor het tijdig betalen van belastingschulden;
- Legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. [X] verstrekt aan de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen;
- Bevordert het werken in de actualiteit. Aangiften over een verstreken tijdvak worden zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak ingediend. De door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt.

² Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten.

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met [X] zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met [X];
- Zal toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan [X], waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld;
- Bevordert het werken in de actualiteit. De aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met [X] vastgesteld.

Partijen hebben ten aanzien van problematiek met betrekking tot (fiscaal) relevante zaken uit het verleden, die op dit moment bekend is bij [X] en/of de Belastingdienst – binnen wet- en regelgeving – een oplossing gevonden, dan wel hebben daarvoor procedureafspraken gemaakt.

3. Looptijd, periodieke evaluatie en beëindiging

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door [X] en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daarop prijs stelt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd.

4. Inwerkingtreding

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen.

Namens

[ONDERTEKENENDE
VENNOOTSCHAP]

(Naam)

(Functie)

Namens de Belastingdienst

(Naam)

(Functie)