

# **De rechtszekerheid van de aanvaardbare aangifte binnen het horizontaal toezicht**

**M. Fleuren MSc**

624962

MSc Fiscale Economie

Begeleidster: Prof. mr. dr. M.B.A. van Hout

Tweede lezer: Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

## *Abstract*

Als een van de doestellingen voor het horizontaal toezicht wordt het indienen van een aanvaardbare aangifte benoemd. In dit onderzoek wordt ingegaan op de vraag in hoeverre belastingplichtigen onder horizontaal toezicht rechtszekerheid kunnen ontlennen aan een aanvaardbare aangifte. Aangezien belastingplichtigen onder horizontaal toezicht verklaren zich te houden aan een aantal aanvullende verplichtingen, zal het effect hiervan bij de bepaling van de rechtszekerheid van de ingediende (aanvaardbare) aangifte meegenomen worden. De term van de aanvaardbare aangifte is een verwijzing naar de bedrijfseconomische benadering die wordt gehanteerd door de Belastingdienst voor de beoordeling wanneer een aangifte als “goed genoeg” geldt in hun controlewerkzaamheden. De norm voor de aanvaardbare aangifte wordt gedeeltelijk ingevuld door een materialiteitstabel. Deze tabel geeft de toegestane afwijkingen aan welke getolereerd worden door de Belastingdienst. Hierdoor lijkt de aanvaardbare aangifte enigszins een verzachting te zijn van de volgens de fiscale wet- en regelgeving in te dienen juiste aangifte, waarvoor geen materialiteitsgrens geldt. Om het mogelijk te maken de rechtszekerheid van de ingediende (aanvaardbare) aangifte onder horizontaal toetsbaar te maken, wordt de rechtszekerheid uiteengezet in een drietal aspecten. Ten eerste de mogelijkheid dat correcties volgen op ingediende aangiftes naar aanleiding van een controle door de Belastingdienst danwel dat de Belastingdienst mag overgaan tot navordering. Ten tweede de mogelijkheid dat de Belastingdienst over mag gaan tot opleggen van verzuim- en vergrijpboetes bij aanvaardbare aangiftes. Ten derde de mogelijkheid dat de Belastingdienst mag overgaan tot omkering en verzwaring van de bewijslast naar aanleiding van de ingediende aangifte. Dit alles wordt ingekaderd binnen de “reguliere” aangifte- en administratieverplichtingen die bestaan onder de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Dit leidt er vervolgens toe dat de verschillen ten opzichte van de aanvaardbare aangifte verklaard kunnen worden.

*Kernwoorden: Aanvaardbare aangifte, horizontaal toezicht, rechtszekerheid*

## **INHOUDSOPGAVE**

### **HOOFDSTUK 1**

Inleiding

- 1.1 Inleiding
- 1.2 Probleemstelling
- 1.3 Verantwoording en opzet

### **HOOFDSTUK 2**

De invoering en doelstelling van horizontaal toezicht

- 2.1 Inleiding
- 2.2 Oplopende uitvoeringslasten bij de Belastingdienst
- 2.3 Fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht
- 2.4 Gewijzigde doelstelling van horizontaal toezicht
- 2.5 Tussenconclusie

### **HOOFDSTUK 3**

Aangifte- en administratieverplichtingen

- 3.1 Inleiding
- 3.2 De aangifte als informatiebron voor de bepaling van de belastingsschuld
- 3.3 De administratie als informatiebron voor het indienen van aangiftes
- 3.4 De vereiste aangifte
- 3.5 Het pleitbare standpunt
- 3.6 Tussenconclusie

### **HOOFDSTUK 4**

De aanvaardbare aangifte

- 4.1 Inleiding
- 4.2 De invulling van het begrip van de aanvaardbare aangifte
- 4.3 Kwalitatieve materialiteit, ofwel de fiscaal aanvaardbare interpretatie
- 4.4 Kwantitatieve materialiteit, ofwel de beoordeling van de administratie
  - 4.4.1 De beoordeling van de volledigheid van de administratie
  - 4.4.2 De beoordeling van de juistheid van de administratie
- 4.5 Omkering en verzwaring van de bewijslast als gevolg van onaanvaardbaarheid
- 4.6 Correcties op de aangifte bij materiële en niet materiële onvolkomenheden
- 4.7 Tussenconclusie

## **HOOFDSTUK 5**

### Verplichtingen onder horizontaal toezicht

- 5.1 Inleiding
- 5.2 Uit het convenant voortvloeiende verplichtingen
- 5.3 De verplichting tot vooroverleg in het kader van de kwalitatieve materialiteit en het pleitbare standpunt
- 5.4 De interne beheersing en de verhouding tot de administratieve verplichting en kwantitatieve materialiteit
- 5.5 Tussenconclusie

## **HOOFDSTUK 6**

### De rechtszekerheid van de aanvaardbare aangifte

- 6.1 Inleiding
- 6.2 Rechtszekerheid van de aangifte binnen het belastingrecht
- 6.3 Mogelijkheid tot correcties op de aangifte en navorderingsaanslagen
  - 6.3.1 Empirische informatie inzake de invloed van het horizontaal toezicht op correcties op aangiftes
  - 6.3.2 Mogelijkheden tot navordering door de Belastingdienst
- 6.4 Mogelijkheid tot het opleggen van boetes en beroepen op een pleitbaar standpunt
- 6.5 Mogelijkheid tot omkering en verzwaring van de bewijslast
- 6.6 Tussenconclusie

## **HOOFDSTUK 7**

### Conclusie en aanbevelingen

- 7.1 Inleiding
- 7.2 Beantwoording hoofdvraag en aanbevelingen

## **LITERATUURLIJST**

# HOOFDSTUK 1

## 1.1 Inleiding

Met de introductie van het horizontaal toezicht is door de Belastingdienst een nieuw begrip aan het fiscale jargon toegevoegd, namelijk de “aanvaardbare aangifte.” Door het afsluiten van een convenant horizontaal toezicht geeft een belastingplichtige aan bereid te zijn zorg te dragen voor een aanvaardbare aangifte. Vervolgens wordt als omschrijving aan deze aanvaardbare aangifte gegeven dat dit een aangifte is “*die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij dient te zijn van materiële fouten.*”<sup>1</sup> Met materiële fouten wordt hier door de Belastingdienst bedoeld op materialiteit zoals deze wordt gehanteerd binnen de accountancy. Volgens de Nederlandse Richtlijnen voor Jaarverslaggeving wordt onder materialiteit verstaan:

*“(...) de afwijkingen, mede door vermoeden van fraude of het vermoeden van niet-naleven van wet- en regelgeving of weglatingen, welke, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs geacht kunnen worden van invloed te zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële gegevens nemen.”*<sup>2</sup>

De Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) neemt geen tolerantiegrens in aanmerking voor aangiftes. Dit omdat onder de formeel fiscaal juridische normen geen belastbare feiten of aftrekbare bedragen aangegeven worden met ‘ongeveer’, ‘circa’ of ‘in de orde van.’<sup>3</sup> <sup>4</sup> Aangezien voor een aanvaardbare aangifte een materialiteitstabel geldt, lijkt hierdoor onder horizontaal toezicht met een andere maat gemeten te worden. Voor de bepaling van de hoogte van de toegestane materiële fouten hanteert de Belastingdienst vervolgens een materialiteitstabel waarbij de materialiteit wordt gesteld op 5% van de omzet, met een maximum van € 3 miljoen voor belastingplichtigen met een omzet van € 140 miljoen of meer.<sup>5</sup> Doordat de Belastingdienst op deze wijze invulling geeft aan de aanvaardbare aangifte binnen het horizontaal toezicht lijkt hierdoor een bijzonder heffingskader in het leven geroepen te worden.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

<sup>2</sup> NBA 4410 Samenstelopdrachten Standaard 4410.A48

<sup>3</sup> Artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen

<sup>4</sup> Bont, G.J.M.E. e.a., (*Fiscale*) *inlichtingenverplichtingen Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschappen*, Amsterdam: Paperworks 2013, blz. 30-31

<sup>5</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 24

<sup>6</sup> Herreveld, F.R., ‘Over legaliteit en convenanten’, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2015/02, par. 3

Beseffende dat dit wellicht niet de materialiteit is die gehanteerd wordt bij het opleggen van aanslagen, geeft het wel aan wanneer bij een belastingcontrole sprake is van een acceptabele aangifte. En, wetende dat hier vanuit een bedrijfseconomisch perspectief het een en ander voor te zeggen valt, lijkt het in te gaan tegen de duidelijke tekst van de belastingwetgeving.<sup>7</sup> Door het Register Belastingadviseurs is dan ook de vraag gesteld of een verschil bestaat tussen een juiste aangifte overeenkomstig de AWR en de aanvaardbare aangifte onder horizontaal toezicht. Tevens werd gevraagd wat de betekenis is van de materialiteitstabel voor correcties bij aangiftes onder het horizontaal toezicht.<sup>8</sup> De commissie Stevens stelt in haar onderzoeksrapport over het horizontaal toezicht de vraag of bij het constateren van een fout onder horizontaal toezicht ook een correctie volgt. En zo ja, of hier een boete aan verbonden is? Of dat het alleen betekenis heeft voor toekomstige aangiftes?

Kortom, met de introductie van de aanvaardbare aangiftes lijkt onder het horizontaal toezicht een versoepelde norm voor de aangifte te zijn ingevoerd.<sup>9</sup> Volgens Herreveld is het gebruik van de aanvaardbare aangifte dan ook mogelijk in strijd met het legaliteitsbeginsel.<sup>10</sup> Gezien de onduidelijkheden over de aanvaardbare aangifte richt dit onderzoek zich op dit laatste begrip. Ook wordt dit onderzoek gericht op de vraag welke rechtszekerheid belastingplichtigen, die vallen onder horizontaal toezicht en streven naar het indienen van een aanvaardbare aangifte, kunnen ontlenen aan deze aangifte. Hiermee wordt geprobeerd te achterhalen met welke correcties, boetes of omkering en verzwaring van de bewijslast deze belastingplichtigen geconfronteerd kunnen worden.

Om de rechtszekerheid van de ingediende (aanvaardbare) aangifte onder horizontaal toezicht hanteerbaar te maken wordt de rechtszekerheid uiteengezet in een drietal aspecten. Ten eerste de rechtszekerheid van belastingplichtigen dat het bedrag aan verschuldigde belasting, welke in de aangifte is aangegeven, niet meer achteraf gecorrigeerd wordt door de Belastingdienst of dat de Belastingdienst mag overgaan tot het opleggen van navorderingsaanslagen.<sup>11</sup> Ter beperking van de omvang van het onderzoek worden een aantal zaken buiten beschouwingen gelaten. Dit betreft de verplichtingen van belastingplichtigen om in het geval van aangiftebelastingen te moeten suppleren. Ook betreft dit de mogelijkheid van de Belastingdienst om naheffingsaanslagen op te leggen. Het tweede aspect gaat in op de

---

<sup>7</sup> Herreveld, F.R., 'Over legaliteit en convenanten', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2015/02, par. 3

<sup>8</sup> *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag: 2012, blz. 141

<sup>9</sup> *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag.: 2012, blz. 33

<sup>10</sup> Herreveld, F.R., 'Over legaliteit en convenanten', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2015/02, par. 5

<sup>11</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 137

mogelijkheid dat de Belastingdienst over mag gaan tot het opleggen van verzuim- en vergrijpboetes bij aanvaardbare aangiftes. Als laatste aspect wordt ingegaan op de mogelijkheid tot omkering en verzwaring van de bewijslast naar aanleiding van een ingediende aangifte. Na omkering en verzwaring van de bewijslast wordt de bewijspositie van de belanghebbende doorgaans namelijk zeer zwaar gemaakt.<sup>12</sup>

## 1.2 Probleemstelling

In aansluiting op het voorgaande wordt de probleemstelling als volgt geformuleerd:

*“Wat houdt de “aanvaardbare aangifte” onder horizontaal toezicht in ten opzichte van de aangifteverplichtingen onder de Algemene Wet Rijksbelastingen en welke mate van rechtszekerheid kan hieraan ontleend worden?”*

Voor de beantwoording van deze centrale probleemstelling zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

1. Wat is, gezien de achterliggende doelstelling van het horizontaal toezicht, de verwachte bedoeling van de aanvaardbare aangifte?
2. Wat zijn de aangifte- en administratieverplichtingen van belastingplichtigen onder de Algemene Wet Rijksbelastingen en hoe moet omgegaan worden met onzekerheden vooraf met het indienen van een aangifte?
3. Welke maatstaven hanteert de Belastingdienst bij de beoordeling wanneer sprake is van een “aanvaardbare aangifte” en wat zijn hier de gevolgen van?
4. Welke overige eisen worden gesteld onder horizontaal toezicht aan de aangifte- en administratieverplichting en welk effect heeft dit op de aanvaardbaarheid van een aangifte?
5. Welke mate van rechtszekerheid kunnen belastingplichtigen ontlenen aan het indienen van een aanvaardbare aangifte onder horizontaal toezicht en hoe verhoudt dit zich tot de Algemene Wet Rijksbelastingen?

---

<sup>12</sup> HR 26 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6343, BNB 2004/217 m.nt. Van Leijenhorst

### **1.3 Verantwoording en opzet**

Een van de centrale doelstellingen binnen het horizontaal toezicht is het opstellen en indienen van een aanvaardbare aangifte. Ondanks de expliciete opname van dit begrip in het convenant horizontaal toezicht is, voor zover mij bekend, nog geen onderzoek gedaan naar de aanvaardbare aangifte en de relatie hiervan ten opzichte van de bestaande fiscaal-juridische aangifte- en administratieverplichtingen. Uit de praktijk zijn dan ook diverse signalen opgekomen dat niet duidelijk is hoe omgegaan dient te worden met dit nieuwe begrip. Dit onderzoek levert hierdoor een bijdrage aan de literatuur rondom het horizontaal toezicht binnen het belastingrecht om voor het eerst het begrip van de aanvaardbare aangifte centraal te stellen. Hiermee wordt de start gegeven voor een verdere discussie van de aanvaardbare aangifte.

In hoofdstuk 2 wordt onderzoek gedaan naar de reden van de invoering van het horizontaal toezicht en de doelstellingen die de Belastingdienst hiermee voor ogen heeft. Met deze achtergrond kan het begrip van de aanvaardbare aangifte geplaatst worden in de context van het horizontaal toezicht. Vervolgens worden in hoofdstuk 3 de fiscaal-juridische aangifte- en administratieverplichtingen onderzocht om het begrip van de aanvaardbare aangifte hierin te kunnen plaatsen. Dit wordt toegespitst op de aangifte- en administratieverplichtingen die betrekking hebben op de drie eerder genoemde aspecten van rechtszekerheid waaraan de aanvaardbare aangifte wordt getoetst. Hierop volgend wordt in hoofdstuk 4 de aanvaardbare aangifte onderzocht vanuit een bedrijfseconomische invalshoek. Dit volgend uit diverse (interne) handleidingen en leidraden van de Belastingdienst. Aan bod komt de wijze waarop de Belastingdienst in het kader van zijn toezichthoudende taak invulling geeft aan de controle van de aangifte- en administratieverplichting. Ook zullen de gevolgen van tekortkomingen van belastingplichtigen hierin aan bod komen. In hoofdstuk 5 worden de overige verplichtingen onder horizontaal toezicht onderzocht waaraan belastingplichtigen zich dienen te houden. Dit om te kunnen beoordelen wat voor effect deze verplichtingen hebben op het indienen van een (aanvaardbare) aangifte. Vervolgens kan hiermee bepaald worden of dit invloed heeft op de rechtszekerheid van een aanvaardbare aangifte ingediend onder horizontaal toezicht. In hoofdstuk 6 wordt onderzocht in hoeverre belastingplichtigen rechtszekerheid kunnen ontleen aan het indienen van een aanvaardbare aangifte. Hierbij wordt ook rekening gehouden of het voldoen aan de verplichtingen die voortvloeien uit het horizontaal toezicht hierop een effect hebben. Tevens zullen ook de (beperkt) beschikbare statistische informatie ten aanzien de aanvaardbare aangifte en achterliggende oorzaken van correcties door de Belastingdienst worden besproken. Ten slotte zal hoofdstuk 7 een conclusie met aanbevelingen geven.



## HOOFDSTUK 2

### De invoering en doelstelling van het horizontaal toezicht

#### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzoek gedaan naar de reden van de invoering van het horizontaal toezicht. Aangezien het indienen van een aanvaardbare aangifte benoemd wordt als een van de doelstellingen van het horizontaal toezicht kan de aanvaardbare aangifte hierdoor in de bredere context hiervan worden geplaatst. In paragraaf 2.2 wordt de noodzaak van de Belastingdienst om de beschikbare controlecapaciteit gericht in te zetten, behandeld. Vervolgens gaat paragraaf 2.3 in op de wijze waarop de Belastingdienst en belastingplichtigen samenwerken onder horizontaal toezicht. In paragraaf 2.4 wordt de achterliggende doelstelling van de wijze van samenwerking onder horizontaal toezicht behandeld en hoe deze lijkt te zijn gewijzigd gedurende de korte looptijd van het horizontaal toezicht. Ten slotte eindigt dit hoofdstuk met een tussenconclusie.

#### 2.2 Oplopende uitvoeringslasten bij de Belastingdienst

In de beginjaren van de 21<sup>e</sup> eeuw drong bij de Belastingdienst het besef door dat de oude wijze van het handhaven van de fiscale wet- en regelgeving op lange termijn niet meer haalbaar was. De toename van het aantal belastingplichtigen en de hoeveelheid goederenverkeer liet zich steeds lastiger verenigen met de traditionele manier van werken. Door het achteraf controleren van aangiften en administraties en het vervolgens bestraffend moeten optreden bij geconstateerde non compliance, liepen de uitvoeringslasten op voor de Belastingdienst en voor de belastingplichtigen de administratieve lasten.<sup>13</sup>

Met de Vinkenslag-affaire in 2004, waarbij de Belastingdienst afspraken had gemaakt met inwoners van het woonwagenveld Vinkenslag die strijdig waren met wet- en regelgeving, was de maat vol. Deze affaire gaf aanleiding voor de staatssecretaris van Financiën om nader in te gaan op de handhavingwijze van de Belastingdienst.<sup>14</sup> Geconcludeerd moest worden dat de traditionele wijze van toezicht houden een te grote druk legde op de controlecapaciteit waardoor de handhaving in het gedrang kwam.<sup>15</sup> Gelet op de massaliteit van de processen bij

---

<sup>13</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 15

<sup>14</sup> Lint, A.J. van, 'Horizontaal toezicht, een opstap naar een afdrachtsbelasting?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/06, par. 2

<sup>15</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 1.1.1.2.

de Belastingdienst moest het handhavingsbeleid volgens de staatssecretaris gebaseerd zijn op het selecteren van risico's en financiële belangen.<sup>16</sup>

In 2004 werd dan ook aangekondigd door de staatssecretaris van Financiën dat de Belastingdienst het zogeheten horizontaal toezicht ging onderzoeken. Het plan was een verzwaring van de handhavingsregimes voor fraudeurs en lichtere handhavingsconcepten voor belastingplichtigen die bereid waren hun verplichtingen na te komen.<sup>17</sup> Door de staatssecretaris werd benoemd dat de Belastingdienst zich beseft dat niet alle aangiftes nauwkeurig gecontroleerd kunnen worden. Het gevolg hiervan is dat de beperkte capaciteit ingezet moet worden op basis van een weging van het belang van verschillende aangiftes waarbij de risico's en het financiële belang van de aangiftes belangrijke criteria zijn.<sup>18</sup>

### **2.3 Fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht**

Reeds in de jaren '90 van de vorige eeuw was de Belastingdienst begonnen met een gerichtere uitvoering van fiscale wet- en regelgeving voor de grotere ondernemingen in Nederland door het toepassen van een individuele klantbehandeling. Deze aanpak onderscheidde zich van de massale groepsgewijze behandeling van kleinere ondernemingen en belastingplichtigen. Met de invoer van het horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst zich verder toegelegd op deze individuele wijze van samenwerking voor grotere ondernemingen.<sup>19</sup>

Onder de noemer van het horizontaal toezicht vallen de afspraken tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen, of hun adviseurs, over de invulling van het toezicht door de Belastingdienst voor de fiscale verplichtingen.<sup>20</sup> Het gaat in eerste instantie om globale samenwerkingsafspraken over de wijze en intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst in relatie tot de interne beheersing, interne controle en externe controle van belastingplichtigen.<sup>21</sup> Onder horizontaal toezicht krijgt een belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid over zijn belastingpositie.<sup>22</sup> De Belastingdienst en belastingplichtigen worden hierdoor in beginsel niet achteraf belast met boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen die veel tijd en aandacht vereisen.<sup>23</sup>

---

<sup>16</sup> Lint, A.J. van, 'Horizontaal toezicht, een opstap naar een afdrachtsbelasting?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/06, par. 2

<sup>17</sup> Brief van de staatssecretaris van financiën, Kamerstukken II 2004-2005, 29 643, 4

<sup>18</sup> Lint, A.J. van, 'Over horizontaal toezicht en het herformuleren van de doelstelling', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2016/08-06, par. 2

<sup>19</sup> Lint, A.J. van, 'Horizontaal toezicht, een opstap naar een afdrachtsbelasting?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/06, par. 1

<sup>20</sup> Geld, J.A.G., van der, 'Horizontaal toezicht', *Tijdschrift Fiscaal ondernemingsrecht* 2009/2, par. 2

<sup>21</sup> Gribnau, J.L.M., 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2013/07/08

<sup>22</sup> In dit onderzoek wordt telkens vanuit de mannelijke vorm geschreven

<sup>23</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

Hierdoor verschuift de focus van het controleren van de belastingaangifte naar de wijze waarop de aangifte tot stand komt, echter met behoud van de mogelijkheid van een controle achteraf. Omdat fiscale risico's in het vooroverleg worden behandeld, bevatten aangiften onder horizontaal toezicht, als het goed is, geen nieuwe informatie meer. De controle achteraf zou hierdoor in principe dan ook niet meer dan een formaliteit zijn en het vlot opleggen van aanslagen moet zorgen voor actuele zekerheid over de belastingpositie.<sup>24</sup>

Het horizontaal toezicht volgt uit de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om regels te stellen voor de inrichting van het fiscale toezicht. Horizontaal toezicht is vastgelegd in overheidsbeleid en kent op zichzelf bezien hierdoor geen fiscaal wettelijke basis.<sup>25</sup> Horizontaal toezicht is dan ook niet opgenomen in een wettelijke regeling, maar is uitsluitend gebaseerd op afspraken vastgelegd in een convenant tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige.<sup>26</sup>

#### **2.4 Gewijzigde doelstelling van horizontaal toezicht**

Aanvankelijk is het horizontaal toezicht ingevoerd door de Belastingdienst om meer aandacht te kunnen geven aan belastingplichtigen die minder compliant zijn. Aangezien onder horizontaal toezicht meer aangiftes afgedaan kunnen worden zonder nadere controles, zou dit een bijdrage moeten leveren aan het vrijspelen van capaciteit. Om dit te bereiken is het vereist dat deelname aan horizontaal toezicht niet open mag staan voor iedere belastingplichtige. Het vertrouwen dat onder horizontaal toezicht wordt gesteld in belastingplichtigen moet hierdoor verantwoord onderzocht zijn. Dit mag niet alleen bestaan uit een vertrouwen in de wil van belastingplichtigen om aanvaardbare aangiftes in te dienen, maar ook op basis van de achterliggende kennis en kunde om hieraan te kunnen voldoen.<sup>27</sup>

Uit de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners blijkt echter dat het mogelijk is om aan horizontaal toezicht deel te nemen, terwijl deze kennis en kunde nog niet op het vereiste niveau is. In de Leidraad wordt namelijk gesproken over een “leercirkel” die ervoor moet zorgen dat kwaliteitsverbetering op gang wordt gebracht voor de ingediende aangiftes.<sup>28</sup> Hierdoor wordt het horizontaal toezicht belast met het verbeteren van de compliance van belastingplichtigen die nog niet voldoen aan het niveau van horizontaal

---

<sup>24</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., 'Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord', *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/98

<sup>25</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

<sup>26</sup> Lint, A.J. van, 'Horizontaal toezicht, een opstap naar een afdrachtsbelasting?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/06, par. 2

<sup>27</sup> Lint, A.J. van, 'Over horizontaal toezicht en het herformuleren van de doelstelling', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2016/08-06

<sup>28</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners*, Belastingdienst: 2016, par. 2.6

toezicht.<sup>29</sup> Waar in de eerste Leidraad Horizontaal Toezicht voor het MKB nog uitdrukkelijk wordt teruggekoppeld naar de oorspronkelijke doelstelling, het vrijspelen van capaciteit, is in de meest recente Leidraad horizontaal toezicht voor fiscaal dienstverleners de omschrijving van het doel van horizontaal toezicht wel degelijk gewijzigd. Daarin wordt het volgende vermeldt: *“Het doel van horizontaal toezicht is de kwaliteit van de aangiften behouden of verbeteren, onder andere door samenwerking en afstemming met fiscaal dienstverleners wordt de efficiency verhoogd, (...) Het uiteindelijke doel van alle betrokken partijen is het indienen van ‘aanvaardbare aangiften.’”*<sup>30 31</sup>

## 2.5 Tussenconclusie

*“Wat is gezien de achterliggende doelstelling van het horizontaal toezicht de verwachte bedoeling van de aanvaardbare aangifte?”*

Met de invoering van het horizontaal toezicht is de Belastingdienst verder gegaan met de reeds in de vorige eeuw gestarte individuele klantbehandeling. Gezien de beperkte capaciteit van de Belastingdienst en de oplopende uitvoeringslasten moest noodzakelijkerwijze een afweging gemaakt worden waar deze wordt ingezet. Het lijkt er echter op dat de Belastingdienst is afgestapt van het idee dat horizontaal toezicht (alleen) bedoeld is voor het vrijspelen van capaciteit bij de Belastingdienst. Het verbeteren van de kwaliteit van aangiften wordt inmiddels namelijk als een doel van horizontaal toezicht genoemd. Achterliggende gedachte van het horizontaal toezicht lijkt hierdoor ook te zijn het bevorderen van de fiscale compliance van belastingplichtigen. Gezien deze achterliggende doelstelling van het horizontaal toezicht is het mijns inziens de verwachting dat de aanvaardbare aangifte in het verlengde van deze doelstelling zal liggen. Gevolg hiervan behoort dan, wegens de door de Belastingdienst benoemde leercirkel, te zijn dat een aanvaardbare aangifte gericht is op het verbeteren van de compliance van belastingplichtigen. Vervolgens wordt hiermee de rechtszekerheid die belastingplichtigen kunnen ontleen aan het indienen van deze aangifte verhoogd.

---

<sup>29</sup> Lint, A.J. van, ‘Over horizontaal toezicht en het herformuleren van de doelstelling’, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2016/08-06

<sup>30</sup> Lint, A.J. van, ‘Over horizontaal toezicht en het herformuleren van de doelstelling’, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2016/08-06

<sup>31</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners*, Belastingdienst: 2016, blz. 7

## **HOOFDSTUK 3**

### **Aangifte- en administratieverplichtingen**

#### **3.1 Inleiding**

Voor belastingplichtigen die zoek zijn naar rechtszekerheid over hun fiscale aangelegenheden is het van belang om de regels met betrekking tot hun aangifte- en administratieverplichtingen te kennen. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de eisen die worden gesteld aan de aangifte en de achterliggende administratie op basis van de fiscaal-juridische wet- en regelgeving. Hierdoor kunnen in de komende hoofdstukken de vereisten voor aanvaardbare aangiftes en het effect van het voldoen aan de verplichtingen van horizontaal toezicht worden geplaatst in het wettelijk kader van de AWR. Gezien de omvang van de aangifte- en administratieverplichtingen wordt dit afgebakend op de zaken die relevant zijn in het kader van de rechtszekerheid van de ingediende aangifte. In paragraaf 3.2 worden allereerst de algemene vereisten uiteengezet waaraan een aangifte moet voldoen. Hierop volgend zullen in paragraaf 3.3 de vereisten voor de achterliggende administratie worden besproken en de gevolgen van het niet voldoen hieraan. Vervolgens worden in paragraaf 3.4 de vereisten van een aangifte besproken die omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen voorkomen. Hierop volgend wordt in paragraaf 3.5 onderzocht hoe omgegaan dient te worden met onzekere standpunten bij het indienen van aangiftes en hoe dit zich verhoudt met de mogelijkheid van het opleggen van boetes door de Belastingdienst. Ten slotte eindigt dit hoofdstuk met een tussenconclusie.

#### **3.2 De aangifte als informatiebron voor de bepaling van de belastingschuld**

De materiële belastingschuld vloeit voort uit wet- en regelgeving, feiten en tijdsverloop. Pas bij de heffing van belastingen wordt de materiële belasting geformaliseerd. Deze formalisering heeft rechtsgevolgen, zoals de mogelijkheid van de Belastingdienst om de belastingen te innen. De twee belangrijkste methoden van heffing zijn de heffing bij wege van aanslag en de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Bij aanslagbelastingen stelt de Belastingdienst de door de belastingplichtige verschuldigde belasting vast in de vorm van een aanslag. Hierbij wordt de gedane aangifte hoofdzakelijk gebruikt als een hulpmiddel voor het vaststellen van de aanslag, dit omdat de Belastingdienst niet verplicht is om de aangifte te volgen. Bij de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte dient een belastingplichtige zelf de verschuldigde belasting te voldoen. Controle door de Belastingdienst vindt bij deze

heffingsmethode pas achteraf plaats. De gedane aangifte dient in deze meer als een geleide formulier.<sup>32</sup>

De verplichtingen rondom het doen van aangifte worden geregeld door artikel 8 van de AWR. Dit artikel bepaalt dat een aangifte onder meer duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet worden ingevuld. Achterliggende gedachte is dat alle relevante gegevens op een zodanige wijze verschaft moeten worden, zodat geen twijfel bestaat over de samenstelling van de heffingsgrondslag. Hiermee vormt dit de grondslag van de informatieverstrekking door een belastingplichtige aan de Belastingdienst.<sup>33</sup>

Met de term stellig wordt bedoeld dat de verstrekte gegevens eenduidigheid moeten worden ingevuld. Hiervan is geen sprake als belastbare feiten of aftrekbare bedragen worden aangegeven met 'ongeveer', 'circa' of 'in de orde van grootte van'.<sup>34</sup> Verder is niet aan de stelligheidseis voldaan indien bepaalde onderdelen van de aangifte strijdig zijn met elkaar. Dit wil zeggen dat ingevulde gegevens niet op twee manieren uitgelegd kunnen worden.<sup>35</sup>

De eis van 'zonder voorbehoud' ligt in het verlengde van de stelligheidseis, maar dan precies de andere kant op geformuleerd. Hiermee wordt bedoeld dat een belastingplichtige niet, al dan niet door het maken van een voorbehoud, mag afdoen aan de stelligheid van door hem verstrekte gegevens. Dit laat dan echter weer onbelemmerd dat, indien niet anders mogelijk, de aangifte gebaseerd mag worden op een schatting. Dit laatste geldt in het geval dat een belastingplichtige buiten zijn schuld om niet tot het doen van een volledige aangifte in staat is. Hierbij moet hij de inspecteur wel wijzen op de onvolledigheid van de aangifte.<sup>36</sup> Dit is echter een uitzonderingssituatie waarvan de Hoge Raad, in een van de weinige uitspraken hieromtrent, heeft geoordeeld dat zelfs gedetineerd zijn in een gevangenis geen geldige grond is om geen volledige aangifte in te dienen.<sup>37</sup>

De eis dat een aangifte naar waarheid ingevuld moet worden valt niet onder de formele aangifte vereisten van artikel 8 AWR. Dit vereiste is weliswaar van toepassing, maar volgt uit de strafbepaling van artikel 69 lid 3 AWR, en tevens uit artikel 67d AWR, waarin een bestuurlijke boete is opgenomen voor het opzettelijk niet, onjuist of onvolledig doen van een aangifte. Het niet naar waarheid indienen van een aangifte is hierdoor niet een formele verplichting maar een inhoudelijke eis aan een aangifte.<sup>38</sup> De vereiste, van naar waarheid een

---

<sup>32</sup> Okhuizen, E.C.G. e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016, blz. 10-11

<sup>33</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4

<sup>34</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4.2

<sup>35</sup> Bont, G.J.M.E. e.a., *(Fiscale) inlichtingenverplichtingen Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschappen*, Amsterdam: Paperworks 2013, blz. 30-31

<sup>36</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4

<sup>37</sup> HR 8 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2337, m.nt. P.J. Wattel, BNB 1998/326

<sup>38</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4.4

aangifte moeten invullen, gaat niet zover dat de aangifte zonder meer tot een juiste vaststelling van de belastingschuld moet leiden. De aangeleverde gegevens behoeven slechts een dusdanige basis te vormen om tot een eenduidige cijfermatige conclusie te kunnen komen waar geen dubbelzinnigheden in zitten. Wat zoveel inhoudt dat een aangifte, ondanks dat die onjuistheden bevat, toch naar waarheid ingevuld kan zijn als die onjuistheden berusten op een te goeder trouw gekozen kwalificatie.<sup>39</sup>

Per saldo houdt bovenstaande in dat de inlichtingenplicht van een belastingplichtige niet verder gaat dan het opgeven van die gegevens die in de gegeven omstandigheden met redelijk te achten inspanning aangeleverd kunnen worden.<sup>40</sup> Uit de jurisprudentie blijkt dat het bij dit artikel met name gaat om de functie van die bepaling. De Belastingdienst moet zich namelijk een conclusie kunnen vormen over de verschuldigde belasting.<sup>41</sup>

Indien een belastingplichtige twijfelt aan de juistheid of volledigheid van (een gedeelte van) de door hem in te dienen aangifte moeten deze twijfels kenbaar gemaakt worden in de aangifte dan wel op een andere wijze aan de Belastingdienst. Indien dit niet gebeurt, kan sprake zijn van grove schuld of zelfs voorwaardelijke opzet wegens het niet doen van een juiste en volledige aangifte.<sup>42</sup>

### **3.3 De administratie als informatiebron voor het indienen van aangiftes**

De administratieverplichting is een belangrijk onderdeel van de verplichtingen voor de belastingheffing en vormt de basis van de controlemogelijkheden voor de Belastingdienst van de aangifte. Het bijhouden van een zodanige boekhouding dat de Belastingdienst daaruit de fiscale verplichtingen van de belastingplichtige kan afleiden is hierdoor van essentieel belang voor een juiste belastingheffing. Uiteraard geldt deze administratieverplichting alleen voor administratieplichtigen op grond van artikel 52 AWR.<sup>43</sup>

Ondanks het belang van de administratieverplichting is het begrip inhoudelijk nooit duidelijk omkaderd. Artikel 52 lid 6 AWR geeft slechts als omschrijving mee dat belastingplichtigen gehouden zijn alle gegevens over hun onderneming op zodanige wijze te administreren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens duidelijk blijken.<sup>44</sup> De hantering van een open norm voor de omvang van de administratie vanuit de wetgever is een bewuste keuze. Op deze

---

<sup>39</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4.2

<sup>40</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4

<sup>41</sup> Okhuizen, E.C.G. e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016, blz. 30

<sup>42</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4

<sup>43</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 8 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.1

<sup>44</sup> Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 6 en 12

wijze moet het voor iedere belastingplichtige mogelijk zijn om, binnen bepaalde randvoorwaarden, zich te houden aan de administratieplicht zonder inbreuk te maken op ieders vrijheid om naar eigen inzicht de administratie in te richten. Hiernaast wordt het door de Belastingdienst als onwenselijk gezien om in de wet uitgebreide en gedetailleerde eisen op te nemen, aangezien daar een verstarrende werking van uit zou gaan.<sup>45</sup>

De vrije inrichting van de administratie wordt echter nadrukkelijk ingeperkt door de voorwaarde dat controle van de administratie binnen een redelijke termijn controleerbaar moet zijn voor de Belastingdienst.<sup>46</sup> Hierdoor moet ervoor worden gezorgd dat de voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens juist, volledig en controleerbaar zijn geadministreerd.<sup>47</sup> De bewuste hantering van een open norm voor de administratie door de Belastingdienst leidt tot het moeten inrichten van een administratie gebaseerd op de grootte en omvang van de betreffende onderneming. Het karakter en de omvang van het bedrijf is hiermee van invloed op de reikwijdte van de administratieverplichting. Het is hierdoor zo dat bij een zzp'er minder zware eisen gesteld zullen worden aan de administratie dan bij een multinational.<sup>48</sup>

Aan het begrip 'administratie' binnen de fiscale wetgeving komt een beperktere reikwijdte toe dan aan het administratiebegrip uit de accountancy. Het begrip administratie in de fiscale wetgeving ziet namelijk slechts op de voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens.<sup>49</sup> Door accountants verrichte controles kunnen dan ook niet in de plaats treden van een door de Belastingdienst te verrichten controle. Van belang is dat wordt vastgesteld op welke punten en in hoeverre de fiscale jaarrekening afwijkt van de civielrechtelijke, bijvoorbeeld op het punt van fiscale reserves en afwijkende afschrijvingen.<sup>50</sup> Verder kan ook sprake zijn van bepalingen in belastingwetten die invloed hebben op de inrichting van de fiscale administratie.<sup>51</sup> Hierdoor moeten gelieerde lichamen bijvoorbeeld op basis van artikel 8b, lid 3, Wet Venootschapsbelasting 1969 gegevens in hun administratie bijhouden waaruit volgt hoe de interne verrekenprijzen tot stand zijn gekomen en of is voldaan het 'arm's length' beginsel.<sup>52</sup>

---

<sup>45</sup> Okhuizen, E.C.G. e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016, blz. 108-116

<sup>46</sup> Artikel 52 lid 6 Algemene Wet Rijksbelastingen

<sup>47</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4

<sup>48</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 7.2

<sup>49</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 7.1.1

<sup>50</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.4

<sup>51</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.2

<sup>52</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.7

<sup>53</sup> *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht*, aantekening 3.7.2.

<sup>54</sup> Bont, G.J.M.E. e.a., *(Fiscale) inlichtingenverplichtingen Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschappen*, Amsterdam: Paperworks 2013, blz. 127



In beginsel is het de Belastingdienst dus niet toegestaan zelfstandig eisen te stellen aan de administratie van een belastingplichtige. Wel is toegestaan om de administratie te toetsen aan de in de fiscale wetgeving gestelde eisen.<sup>53</sup> De Belastingdienst is hierbij niet gehouden om opmerkingen te maken over de kwaliteit van de administratie en mogelijke weglatingen.<sup>54</sup> Een boekenonderzoek kan bij een belastingplichtige vertrouwen opwekken dat de inspecteur zich in de toekomst op een gelijke wijze zal gedragen. Een boekenonderzoek sluit echter niet uit dat alle zaken correct zijn verantwoord, ook al zijn bij eerdere boekenonderzoeken geen opmerkingen hierover gemaakt.<sup>55</sup>

Als tot de conclusie wordt gekomen dat de administratie niet als acceptabele grondslag kan dienen voor de vaststelling van de fiscale verplichtingen, kan de Belastingdienst overgaan tot verwerping van de administratie. De verwerping van een administratie door de Belastingdienst is echter een vergaande maatregel die slechts van toepassing is als de administratie geen betrouwbare basis geeft voor de vaststelling van de verschuldigde belasting.<sup>56</sup> Deze verwerping komt in het algemeen slechts voor indien de hoogte van het brutowinstpercentage dusdanig afwijkt van hetgeen landelijk gezien de norm is, ofwel indien ernstige gebreken in en aan de administratie zitten, ofwel indien de hoogte van het netto-privé-cijfer onaannemelijk laag is. Deze criteria voor verwerping van de administratie zijn hierdoor van belang voor de invulling van de administratieplicht waaruit de relevante gegevens moeten blijken die van belang zijn voor belastingheffing.<sup>57</sup> Sinds de invoering per 1 juli 2011 van de informatiebeschikking van artikel 52a AWR leidt het niet voldoen aan de administratieplicht niet direct tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Omkering en verzwaring van de bewijslast kan pas plaatsvinden indien de Belastingdienst een informatiebeschikking heeft afgegeven.<sup>58</sup> <sup>59</sup> De omkering en verzwaring van de bewijslast die plaats kan vinden bij een gebrekkige administratie, is hierdoor een andere dan die van de vereiste aangifte, welke in de volgende paragraaf aan bod komt. Dit aangezien bij het niet indienen van een vereiste aangifte de bewijslast omgekeerd en verzaamd kan worden zonder de verplichting voor de Belastingdienst om eerst over te gaan tot het opleggen van een informatiebeschikking.<sup>60</sup>

---

<sup>53</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 8.1

<sup>54</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 2.3

<sup>55</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 32.1

<sup>56</sup> *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht*, aantekening 3.7.4

<sup>57</sup> *Vakstudie Algemeen*, artikel 52 Algemene Wet Rijksbelastingen, aantekening 19.1

<sup>58</sup> HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795, m.nt. E.B. Pechler, BNB 2016/2

<sup>59</sup> A.J. Luimes, Recente ontwikkelingen rondom de informatiebeschikking, *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/24

<sup>60</sup> A.J. Luimes, Recente ontwikkelingen rondom de informatiebeschikking, *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/24, par. 3.3

### 3.4 De vereiste aangifte

Bij het niet nakomen van de aangifteplicht en de daaraan verbonden verplichtingen kan omkering en verzwaring van de bewijslast plaatsvinden.<sup>61</sup> Om te kunnen spreken van het niet voldoen aan de aangifteplicht gaat het erom dat de ‘vereiste aangifte’ niet is gedaan. De vereiste aangifte is in de eerste plaats niet gedaan wanneer de belastingplichtige, na te zijn uitgenodigd en eventueel een aanmaning te hebben ontvangen, geen aangifte doet, dan wel te laat.<sup>62 63</sup> Hiernaast dient een aangifte ook op een formeel juiste wijze ingevuld te worden. Hiermee grijpt de regelgeving van de vereiste aangifte terug op de bepalingen van artikel 8 AWR. Volgens artikel 8 AWR moeten de op een aangifte gevraagde gegevens immers duidelijk, stellig en zonder voorbehoud ingevuld worden en moeten de gevraagde gegevens op een formeel juiste wijze worden ingediend. Een aangifte kan als formeel onjuist worden beoordeeld indien vragen niet of niet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud zijn ingevuld. Het niet invullen een aantal specificaties op een aangiftebiljet, ook al vallen deze gegevens wel af te leiden uit meegezonden gegevens, kan al ertoe leiden dat de aangifte onvoldoende is ingevuld en geen sprake meer is van de vereiste aangifte.<sup>64</sup>

Verder is de vereiste aangifte niet gedaan wanneer bewust een aangifte op een dermate (materieel) gebrekkige manier gedaan wordt dat dit aanleiding geeft tot een zowel relatief als absoluut te laag bedrag aan geheven belasting. De afgelopen jaren heeft de Hoge Raad diverse arresten gewezen die hebben bijgedragen aan meer duidelijkheid over de vereiste aangifte. Het is echter nog steeds onduidelijk bij welk percentage sprake is van een verhoudingsgewijs aanzienlijk bedrag en wanneer het bedrag op zichzelf bezien beschouwd wordt als aanzienlijk.<sup>65</sup> Indien het verzwegen bedrag zowel absoluut of relatief gering is, blijft de omkering en verzwaring van de bewijslast achterwege.<sup>66</sup> Hiervoor moet de belastingplichtige zich bewust zijn geweest van de onjuistheid en van het feit dat door die onjuistheid een aanzienlijk belastingbedrag niet zou worden geheven. Welke gradatie van bewustheid de Hoge Raad hier voor ogen heeft gehad, is niet geheel duidelijk. In de literatuur is opgemerkt dat de Hoge Raad aansluiting lijkt te zoeken bij grove schuld. Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming lijkt dit een goede ondergrens, aangezien het niet wenselijk is dat omkering en verzwaring van de bewijslast te snel optreedt.<sup>67</sup>

---

<sup>61</sup> Artikel 25, lid 3 jo. artikel 27e Algemene Wet Rijksbelastingen

<sup>62</sup> HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:675, m.nt. J.A.R. van Eijdsden, BNB 2017/138

<sup>63</sup> HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ9676, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2007/191

<sup>64</sup> Luimes, A.J., ‘De vereiste aangifte’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/1378, par. 3

<sup>65</sup> Luimes, A.J., ‘De vereiste aangifte’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/1378, par. 3

<sup>66</sup> Leenders, I., ‘De (vereiste) aangifte van Pandora’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2008/06

<sup>67</sup> Bont, G.J.M.E. e.a., (*Fiscale*) *inlichtingenverplichtingen Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschappen*, Amsterdam: Paperworks 2013, blz. 43

De criteria “relatief aanzienlijk” en “absoluut aanzienlijk” zijn geïntroduceerd door de Hoge Raad. Tot op heden is echter nog nooit aangegeven wat hieronder exact moet worden verstaan. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad kan in ieder geval worden afgeleid dat 5,54% in elk geval niet “relatief aanzienlijk” is<sup>68</sup>, maar 19% wel<sup>69</sup>, en dat een bedrag van € 2101 aan verzwegen belasting als “absoluut aanzienlijk” kan worden aangemerkt.<sup>70</sup> De ondergrens is echter niet bekend. A-G IJzerman heeft dan ook onlangs in een onderhavige conclusie de Hoge Raad opgeroepen om een nadere verduidelijking te geven met betrekking tot de aan te leggen maatstaven, met name ten aanzien van de cijfermatige aspecten van de vraag of de vereiste aangifte al dan niet is gedaan. De Hoge Raad heeft echter geen gehoor gegeven aan dit verzoek van de A-G. Het heeft zich in zijn oordeel beperkt tot het aangeven dat het bedrag van € 715,38 in de onderhavige zaak op zichzelf beschouwd niet kan worden gezien als zijnde relatief of absoluut aanzienlijk. Hierdoor blijft het voor de praktijk nog steeds onduidelijk waar de ondergrenzen van de “relatief en absoluut aanzienlijk” vereisten precies liggen en is slechts enige houvast te vinden in casuïstische bedragen uit oordelen van de Hoge Raad.<sup>71</sup>

### **3.5 Het pleitbare standpunt**

Wanneer de Belastingdienst, of een rechter, een ingenomen standpunt in de aangifte van een belastingplichtige niet volgt, komt bij de beoordeling van het wel of niet opleggen van een boete het pleitbare standpunt aan de orde. Indien aan een onjuiste belastingaangifte een onjuist, maar wel dusdanig pleitbaar standpunt ten grondslag ligt, is voor beboeting geen plaats omdat de vereiste verwijtbaarheid ontbreekt.<sup>72</sup> Het pleitbare standpunt sluit hierbij aan bij de verwijtbaarheid waarvan sprake moet zijn bij het indienen van een vereiste aangifte. Waarbij een belastingplichtige zich bewust moet zijn geweest van de onjuistheid en dat als gevolg daarvan een aanzienlijk belastingbedrag niet zou worden geheven.

In de wet is geen definitie opgenomen van het begrip van het pleitbare standpunt. De invulling en verdere uitwerking hiervan is overgelaten aan de rechter.<sup>73</sup> In de jurisprudentie is echter lange tijd geen eenduidige definitie van het pleitbare standpunt te vinden geweest. Paragraaf 4 van het Besluit Bestuurlijke Boete Belastingdienst (hierna: BBBB) geeft aan dat sprake is van een pleitbaar standpunt indien een door belastingplichtige ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en heersende leer, dermate juridisch pleitbaar of

---

<sup>68</sup> HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY2665, m.nt. P.J. van Amersfoort, BNB 2013/26

<sup>69</sup> HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083, m.nt. R.F.C. Spek, BNB 2015/176

<sup>70</sup> HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083, m.nt. R.F.C. Spek, BNB 2015/176

<sup>71</sup> HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1358, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

<sup>72</sup> Kors, M.M., *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, par. 2.3

<sup>73</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.3.5

verdedigbaar is zodat een belastingplichtige redelijkerwijs kan menen juist te handelen.<sup>74</sup> Uit de arresten die de Hoge Raad sinds 1984 heeft gewezen, komt redelijk eenduidig naar voren dat een pleitbaar standpunt steeds tot het ontbreken van opzet en grove schuld leidt.<sup>75</sup> Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt in ieder geval dat de subjectieve omstandigheden, te weten de mate van zorgvuldig en voorzichtig handelen en het weten en willen van de belastingplichtige, voor de invulling van het begrip niet van belang zijn.<sup>76</sup> Ook niet van belang voor het wel of niet pleitbaar zijn van een standpunt is kennisname van meningen waaruit zou kunnen blijken dat een belastingplichtige heeft geweten en gewild dat een aangifte mogelijk onjuist is.<sup>77</sup>

Met de constatering dat een pleitbaar standpunt niet wordt getoetst aan de hand van subjectieve omstandigheden, is nog niet duidelijk welke eisen dan wel van belang zijn. Uit de fiscale boetejurisprudentie kunnen volgens Kors een drietal objectieve voorwaarden worden afgeleid waaraan moet zijn voldaan. In de eerste plaats moet het standpunt zien op interpretatie of toepassing van het recht dat ten behoeve van het doen van de aangifte moet worden geïnterpreteerd en toegepast. In de tweede plaats moet het standpunt naar objectieve maatstaven voldoende verdedigbaar zijn. In de derde plaats moet het standpunt zijn gebaseerd op de vastgestelde feiten en verenigbaar zijn met de ingediende aangifte.<sup>78</sup>

Tot aan het arrest van 21 april 2017 van de Hoge Raad was nog niet eerder expliciet geoordeeld dat het pleitbare standpunt altijd objectieve werking heeft. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 21 april 2017 de objectieve werking (althans voor het fiscale boeterecht) bevestigd van het pleitbare standpunt. Hierin wordt bevestigd dat een belastingplichtige op het moment van het doen van de aangifte het standpunt nog niet voor ogen hoefde te hebben voor het oordeel dat opzet of grove schuld aanwezig is.<sup>79</sup> Voor de beoordeling van de pleitbaarheid is het op basis van de uitspraak van de Hoge Raad hierdoor dus niet van belang of het standpunt waarop een belastingplichtige zich beroept reeds op het moment van het doen van de aangifte voor ogen heeft gehad.<sup>80</sup> Kennisneming van standpunten, waaruit zou kunnen blijken dat de belastingplichtige heeft geweten en gewild dat de aangifte mogelijk onjuist is, is voor de vaststelling of het standpunt pleitbaar niet noodzakelijk.<sup>81 82</sup>

---

<sup>74</sup> Okhuizen, E.C.G. e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016, blz. 278

<sup>75</sup> Kors, M.M., 'Het pleitbare standpunt', *Weekblad Fiscaal Recht 2017/168*, par. 4

<sup>76</sup> Kors, M.M., *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, par. 2.3

<sup>77</sup> Kors, M.M., *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, par. 2.3

<sup>78</sup> Kors, M.M., *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017, par. 2.3

<sup>79</sup> Kors, M.M., 'Het pleitbare standpunt', *Weekblad Fiscaal Recht 2017/168*, par. 4

<sup>80</sup> HR 21 April 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2017/162

<sup>81</sup> HR 21 April 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2017/162

<sup>82</sup> Kors, M.M., 'Het pleitbare standpunt', *Weekblad Fiscaal Recht 2017/168*, par. 4

### **3.6 Tussenconclusie**

*“Wat zijn de aangifte- en administratieverplichtingen van belastingplichtigen onder de Algemene Wet Rijksbelastingen en hoe moet omgegaan worden met onzekerheden vooraf?”*

Ondanks dat de aangifte- en administratieverplichtingen een lange geschiedenis hebben in de wetgeving en jurisprudentie is het een onderwerp dat nog steeds volop in ontwikkeling is. Voor de aangifte- en achterliggende administratieverplichting zijn de formele vereisten dusdanig vormgegeven dat voor belastingplichtigen binnen bepaalde randvoorwaarden (relatief) veel vrijheid bestaat inzake de inrichting van de administratie. In een aangifte mogen echter geen bedragen worden aangegeven met 'ongeveer', 'circa' of 'in de orde van grootte van. Bij dermate ernstige gebreken in de administratie kan de Belastingdienst overgaan tot verwerping van de administratie en omkering en verzwaring van de bewijslast, echter wel pas na het opleggen van een informatiebeschikking. Met betrekking tot discutabele standpunten geldt dat, indien deze naar objectieve maatstaven onderbouwd kunnen worden, weliswaar gecorrigeerd kunnen worden door de Belastingdienst maar dat hier geen boeterisico's mee zijn gemoeid. Wat niet wegneemt dat een onjuiste interpretatie van wet- en regelgeving wel aanleiding geeft tot een correctie van de aangifte. Voor de omkering en verzwaring van de bewijslast geldt dat dit aan de orde komt indien niet de vereiste aangifte is gedaan. De vereiste aangifte houdt in dat een aangifte geen formele gebreken bevat of dat de aangifte niet met een zekere graad van bewustheid voor een absoluut en relatief gezien aanzienlijk bedrag te laag is gedaan. Met deze achtergrond van de aangifte- en administratieverplichtingen kan in de volgende hoofdstukken de rechtszekerheid van de aanvaardbare aangifte, ingediend onder de geldende aanvullende verplichtingen onder horizontaal toezicht, onderzocht worden.

## HOOFDSTUK 4

### De aanvaardbare aangifte

#### 4.1 Inleiding

Met het aangaan van horizontaal toezicht stemt een belastingplichtige ermee in dat hij zorg zal dragen voor het indienen van een aanvaardbare aangifte.<sup>83</sup> In de praktijk heeft dit de nodige verwarring veroorzaakt, met name of binnen het horizontaal toezicht andere aangifte- en administratieverplichtingen gelden en of sprake zou zijn van een materialiteitsgrens waarbinnen geen correcties plaatsvinden. In dit hoofdstuk gaat de beschikbare informatie over de aanvaardbare aangifte behandeld worden. Hierbij gaat met name gesteund worden op de door de Belastingdienst verstrekte informatie in de vorm van leidraden en documenten inzake de wijze waarop belastingcontroles worden uitgevoerd. Uiteengezet zal worden welke omschrijving de Belastingdienst geeft aan een aanvaardbare aangifte en hoe de materialiteitsgrens zich verhoudt tot het doorvoeren van correcties op de ingediende aangifte. Hierdoor kan de aanvaardbare aangifte afgezet worden tegenover de reguliere aangifte- en administratieverplichtingen om eventuele verschillen te kunnen bepalen. Voor de uitwerking van het begrip van de aanvaardbare aangifte gaat in paragraaf 4.2 de invulling hiervan in het kader van de controletaak van de Belastingdienst uiteengezet worden. Vervolgens worden in paragraaf 4.3 en 4.4 respectievelijk de begrippen kwalitatieve en kwantitatieve materialiteit behandeld aangezien deze een essentieel onderdeel vormen van het bepalen van de aanvaardbaarheid van een aangifte. In paragrafen 4.5 en 4.6 worden de gevolgen behandelend van geconstateerde gebreken in de aangifte en/of administratie. Ten slotte eindigt dit hoofdstuk met een tussenconclusie.

#### 4.2 De invulling van het begrip van de aanvaardbare aangifte

Door het indienen van een aangifte stelt een belastingplichtige dat de gegevens in de aangifte de werkelijke bedrijfsactiviteiten weergeven en dat de fiscale interpretatie hiervan acceptabel is.<sup>84</sup> Vervolgens is het de taak van de Belastingdienst om te beoordelen of zij van mening zijn dat deze aangifte fiscaal “aanvaardbaar” is.<sup>85</sup> De term aanvaardbaar is een verwijzing naar de norm van de Belastingdienst die aangeeft wanneer bij de uitoefening van toezicht een aangifte

---

<sup>83</sup> Individueel convenant horizontaal toezicht Grote Ondernemingen

<sup>84</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 50

<sup>85</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 45

“goed genoeg” is. De Belastingdienst geeft aan dat deze norm in lijn ligt met de permanente opdracht die zij hebben gekregen om de aan hen opgedragen wet- en regelgeving zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit te voeren. Zowel in het horizontale als verticale toezicht stelt de Belastingdienst gelijke eisen bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van aangiftes, hierdoor gelden gelijke eisen voor wanneer een aangifte beoordeeld wordt als “goed genoeg.”<sup>86</sup> De term “aanvaardbare aangifte” vertegenwoordigt derhalve geen zelfstandig juridisch begrip. De reguliere wet- en regelgeving geven namelijk de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Het is dan ook de taak van een belastingplichtige om deze wet- en regelgeving na te leven.<sup>87</sup> Doordat de aanvaardbare aangifte onderdeel is van de terminologie van de accountancy begrippen leidt dit tot verwarring wanneer hier de terminologie van de fiscale begrippen tegenover komt te staan.<sup>88</sup> De Belastingdienst heeft zelf de volgende definitie aan de aanvaardbaarheid gegeven:

*“In zijn toezicht beoordeelt de Belastingdienst de formalisering van de materieel (uit de wet voortvloeiende) verschuldigde belasting. De formalisering van de belastingschuld is, in het kader van een doelmatig toezicht achteraf, aanvaardbaar als op het moment van onderzoek aan de formalisering geen materiële fouten (of gebreken) meer kleven.”*<sup>89</sup>

De Belastingdienst streeft ernaar een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de aanvaardbaarheid van de aangifte. De controlewerkzaamheden worden hierdoor dusdanig ingericht dat op basis van die werkzaamheden beoordeeld kan worden of de aangifte goed genoeg is. Het is ook mogelijk dat de Belastingdienst tot de conclusie komt dat, voordat een aangifte aangemerkt kan worden als aanvaardbaar, het noodzakelijk is dat eerst correcties gedaan moeten worden aan de aangifte. Hierbij wordt ook expliciet aangegeven in het Handboek controle van de Belastingdienst dat absolute zekerheid over de hoogte van de te betalen belasting niet is te verkrijgen en dat dit ook niet nagestreefd moet worden.<sup>90</sup>

De genoemde materialiteit geeft het maximale bedrag weer dat na een belastingcontrole nog aan niet ontdekte fouten mag resteren, waarbij de Belastingdienst nog steeds bereid is het label “goed genoeg” aan een aangifte te verstrekken.<sup>91</sup> Deze materialiteit splitst men uit in twee categorieën, te weten:

---

<sup>86</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 3

<sup>87</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 3

<sup>88</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 23

<sup>89</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 3

<sup>90</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 45

<sup>91</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 6

- Kwalitatieve materialiteit, hiermee worden de niet-cijfermatige afwijkingen en bewuste omissies of onjuistheden bedoeld;
- Kwantitatieve materialiteit, hiermee worden cijfermatige afwijkingen en gebreken in de administratie bedoeld.<sup>92</sup>

Kwantitatieve materialiteit kan derhalve worden uitgedrukt in geldbedragen. Hiervoor heeft de Belastingdienst onderstaande tabel gecreëerd die aangeeft in hoeverre bedragen mogen afwijken.<sup>93</sup> Het gebruik van een dergelijke tabel sluit aan bij hetgeen wat in de accountancy gebruikelijk is in het kader van de controle van financiële gegevens.<sup>94</sup>

*Figuur 11 Materialiteitstabel  
(bedragen in euro's)*

Omvang organisatie (in Nederlandse omzet)		Materialiteit
-	300.000	Omzet x 5%
300.000	- 500.000	15.000
500.000	- 1.000.000	30.000
1.000.000	- 2.200.000	60.000
2.200.000	- 4.400.000	120.000
4.400.000	- 8.800.000	180.000
8.800.000	- 17.500.000	300.000
17.500.000	- 35.000.000	600.000
35.000.000	- 70.000.000	900.000
70.000.000	- 140.000.000	1.500.000
140.000.000	-	3.000.000

Uitdrukkelijk wordt aangegeven door de Belastingdienst dat de gehanteerde materialiteit niet ziet op de correctiegrens die wordt gehanteerd. De correctiegrens wordt gedefinieerd als *“het bedrag beneden welk, om allerlei redenen, zoals doelmatigheidsoverwegingen, geen correcties plaatsvinden.”*<sup>95</sup> Het begrip van de aanvaardbare aangifte betekent expliciet niet dat bij belastingplichtigen het corrigeren van fouten in een aangifte tot een bepaald bedrag achterwege gelaten mag worden. De materialiteit functioneert dus als goedkeuringsgrens en krijgt zijn betekenis alleen in de toezichthoudende taak van de Belastingdienst.<sup>96</sup>

<sup>92</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>93</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 24

<sup>94</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz. 32

<sup>95</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 51

<sup>96</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz. 42



Voor de noodzaak van het formuleren van een werkbare goedkeuringsgrens in zijn toezichthoudende rol wordt door de Belastingdienst aangegeven dat deze noodzakelijk is door grenzen van maatschappelijk, economische en vaktechnische aard. De maatschappelijke grenzen komen met name voort uit wet- en regelgeving en jurisprudentie. Hieronder vallen bijvoorbeeld de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Met de economische grenzen wordt bedoeld op de beschikbaarheid van (gekwaliceerd) personeel en middelen voor belastingcontroles en de afweging van de kosten en opbrengsten van een belastingcontrole. Ten slotte zien de vaktechnische grenzen onder meer op de controleerbaarheid van de administratie en de mogelijkheid om hierover aanvullende controle-informatie te verkrijgen.<sup>97</sup>

Voor een omschrijving wat in de praktijk als materieel belang wordt gezien zoekt de Belastingdienst aansluiting bij jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel. Uit onderstaande volgt dat het belang moet volgens de Hoge Raad van een dusdanig grootte zijn dat de Belastingdienst dit had moeten constateren bij een controle:

*“Volgens de Hoge Raad gaat het er niet om wat tijdens een controle wel of niet onderzocht is. Voldoende is dat de belastingplichtige mocht aannemen dat de controle haar beslag heeft gekregen. Van een opgewekt vertrouwen kan men al spreken als er verhoudingsgewijs een zodanig belang is dat een bepaalde post niet aan de aandacht van de controle medewerker mag zijn ontsnapt. Bovendien moeten de gevolgen voor de belastingheffing van dien aard zijn dat het voor de hand ligt kritische opmerkingen te maken, dan wel tot correctie over te gaan. Hult de controle medewerker zich desondanks in stilzwijgen, dan wekt hij het vertrouwen op dat hij die betrokken post in fiscaal opzicht heeft beoordeeld en dat de verwerking daarvan in het controleobject zijn goedkeuring kan wegdragen. (...).”<sup>98</sup>*

Dit arrest verwijst naar het zogeheten boekenclubarrest waarin de impliciete standpuntbepaling van de Belastingdienst in het geval van een boekenonderzoek aan de orde komt. Uitgangspunt in dit arrest is dat sprake is van het vertrouwensbeginsel als een belastingplichtige mocht aannemen dat bepaalde fiscale zaken zijn beoordeeld door de Belastingdienst tijdens het boekenonderzoek. Een van de twee eisen die genoemd wordt, is dat de fiscale aangelegenheid verhoudingsgewijs van dusdanig belang is dat deze niet aan de aandacht van de Belastingdienst kan zijn ontsnapt. De tweede eis is dat de gevolgen voor de belastingheffing van dusdanige aard zijn dat het voor de hand ligt dat de Belastingdienst hierover opmerkingen gemaakt zou hebben.<sup>99</sup> Met de materialiteitstabel lijkt het mijns inziens

---

<sup>97</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 13-14

<sup>98</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz. 51

<sup>99</sup> Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, par. 2.6.3.2

dat de Belastingdienst een harde grens heeft gegeven voor wat betreft het verhoudingsgewijs van dusdanig van belang zijn van fiscale aangelegenheden. Aangezien in het arrest geen bedragen of percentages genoemd worden is de verwijzing naar dit arrest opmerkelijk te noemen omdat het weinig tot geen houvast geeft voor het bepalen van een harde grens voor een pragmatische invulling.

### **4.3 Kwalitatieve materialiteit, ofwel de fiscaal aanvaardbare interpretatie**

Bij de beoordeling van de kwalitatieve materialiteit van een aangifte gaat het om de achterliggende reden van de fout en dan met name in verhouding tot de mate van verwijtbaarheid. Door belastingplichtigen bewust gemaakte fouten staat de goedkeuring van een aangifte altijd in de weg, ook als het slechts om geringe financiële belangen, relatief dan wel absoluut, gaat.<sup>100</sup> Ingediende aangiftes behoren namelijk te voldoen aan de wettelijke vereisten en behoren hierdoor in beginsel foutloos te zijn. Situaties waar in blijkt dat fouten opzettelijk zijn gemaakt of waar sprake is van (voorwaardelijke) opzet (of zelfs fraude) of grove schuld leidt tot de beslissing dat een aangifte kwalitatief materiële fouten bevat. Hieronder vallen ook opzettelijke tekortkomingen in de administratie of de interne beheersing die tot uitdrukking komen in foutieve bedragen in de aangifte. Daar kan sprake van zijn bij een bewuste doorbreking van de interne beheersing met gevolg dat fouten bewust geaccepteerd worden.<sup>101</sup> Ondanks dat een interne beheersing binnen een onderneming goed opgezet is, is het mogelijk dat deze beheersingsmaatregelen worden omzeild. Hiervan kan sprake zijn bij een samenspanning door directieleden waardoor deze geld kunnen ontvreemden aan een onderneming. Dit soort inbreuken kunnen dusdanig gemaskeerd zijn in de administratie dat het voor de Belastingdienst zeer lastig kan zijn dit vast te stellen. In het Handboek controle van de Belastingdienst wordt hier de relatie gelegd met het begrip te kwader trouw.<sup>102</sup>

Kwalitatieve afwijkingen kunnen daarnaast worden gevonden in een onjuiste toelichting of rubricering. Hierbij kan gedacht worden aan de activering van een vordering op een dochtermaatschappij terwijl dit eigenlijk als kapitaal aangemerkt had moeten worden.<sup>103</sup> Bij deze afwijkingen controleert de Belastingdienst ook of hierover vooroverleg is gepleegd met de Belastingdienst.<sup>104</sup>

---

<sup>100</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 51

<sup>101</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 13

<sup>102</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 117

<sup>103</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>104</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 97

Bij de beoordeling van kwalitatieve materialiteit worden geconstateerde fouten uitgesplitst in bewuste en onbewuste onvolkomenheden. Van bewuste onvolkomenheden is sprake als een belastingplichtige zich willens en wetens niet heeft gehouden aan de wet- en regelgeving. Hierbij kan gedacht worden aan het verzwijgen van omzet of witwassen, beide gevallen merkt de Belastingdienst aan als (voorwaardelijke) opzet. Onbewuste onvolkomenheden zijn daarentegen het gevolg van zaken als onkunde, onachtzaamheid of onnauwkeurigheid. Tevens vallen hier verschillen in wetsinterpretatie onder, hierbij wordt door de Belastingdienst het pleitbare standpunt aangehaald als voorbeeld voor een onbewuste onvolkomenheid. Bij onbewuste onvolkomenheden is geen sprake van opzet.

Desondanks kan wel sprake zijn van een verwijtbaar handelen, bijvoorbeeld indien men de waarde van een pand onzorgvuldig heeft ingeschat, waardoor dan weer geen beroep mogelijk is op een pleitbaar standpunt.<sup>105</sup> Hierbij zullen de relevante rechtsregels geïnventariseerd moeten worden en moet worden bepaald welke uitleg past in de onderhavige situatie. Voor de interpretatie hiervan baseert de Belastingdienst zich op de parlementaire behandelingen, beschikbare jurisprudentie, beleidsregels en de wetenschappelijke vakliteratuur.<sup>106</sup>

#### **4.4 Kwantitatieve materialiteit, ofwel de beoordeling van de administratie**

Kwantitatieve materialiteit heeft betrekking op posten die onjuist en/of onvolledig zijn opgenomen in de aangifte als gevolg van onvolledige of foutieve vastleggingen in de administratie. Bijvoorbeeld in het geval dat omzet niet is verantwoord of dat fiscaal gezien teveel kosten zijn afgetrokken. Daarnaast heeft het ook betrekking op situaties waarin onaanvaardbare grondslagen zijn gehanteerd voor een waardering of resultaatbepaling.<sup>107</sup> In afwijking met de kwalitatieve materialiteit gaat het hierbij meer om onbewuste fouten die tot uitdrukking komen in de administratie en hierdoor afwijkingen geven. Voor het bepalen van de cijfermatige gebreken in de administratie gaat de Belastingdienst na of de aangifte aansluit op de administratie en of die administratie (en dus de aangifte) een volledige en juiste weergave van de werkelijkheid is.<sup>108</sup> Bij de uitvoering hiervan gaat de Belastingdienst geen controles verrichten die al door belastingplichtige, of de accountant en of fiscaal dienstverlener hiervan, zijn gedaan.<sup>109</sup>

---

<sup>105</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 43

<sup>106</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 45

<sup>107</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>108</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 45

<sup>109</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 145

#### 4.4.1 De beoordeling van de volledigheid van de administratie

De wijze waarop de Belastingdienst omgaat met de bepaling van de kwantitatieve materialiteit sluit aan bij de wijze waarop de jaarcijfers worden gecontroleerd door een accountant tijdens een audit. Er wordt namelijk eerst een zogeheten “*test of controles*” gedaan, welke door de Belastingdienst de volledigheidscntrole wordt genoemd. Dit is een beoordeling van de interne beheersingssystemen binnen een bedrijf om de effectiviteit hiervan te kunnen bepalen. Dit om te kunnen bepalen of de interne beheersing voldoende is om materiële fouten en nalatigheden te voorkomen of tijdig te detecteren en verbeteren.<sup>110</sup> Doelstelling van deze controle is om te bepalen of het mogelijk is om te steunen op de aangeleverde administratie door een belastingplichtige. In het geval de interne beheersing namelijk dusdanig tekortkomt, kan men niet vertrouwen op de uitkomsten van de administratie, in dit geval de ingediende aangifte.

Voor de beoordeling van de volledigheid en de hoeveelheid te verrichten controlewerkzaamheden ziet de Belastingdienst in dat zij nagenoeg nooit exact te weten kan komen welke gegevens ontbreken, als de administratie niet op orde is. Slechts achterhaald kan worden of de volledigheid van de verantwoording aannemelijk is. Aangezien geen kwantitatieve modellen aanwezig zijn die eenduidig aangeven wanneer een controle afdoende is, is “*professional judgement*” hierbij noodzakelijk.<sup>111</sup> Als de Belastingdienst kan beoordelen dat de administratie en interne beheersing toereikend is om materiële fouten en nalatigheden te voorkomen, is dit een teken dat een redelijke mate van zekerheid verkregen kan worden over de volledigheid van de administratie en over de uit de administratie voortvloeiende aangifte.<sup>112</sup>

Bij het nemen van een besluit over de volledigheid en kwaliteit van de administratie wordt rekening gehouden met enerzijds vervangbare en anderzijds onvervangbare maatregelen voor de interne beheersing. Het onderscheid tussen vervangbare en onvervangbare maatregelen van interne beheersing komt neer op de vraag of deze al dan niet achteraf kunnen worden vervangen, ofwel door belastingplichtige of door de Belastingdienst.<sup>113</sup> Vervangbare maatregelen van interne beheersing kunnen achteraf worden hersteld met aanvullende controlewerkzaamheden. De Belastingdienst kan namelijk door bepaalde werkzaamheden achteraf uit te voeren in sommige gevallen alsnog tot een oordeel over de aangifte komen. Er kan bijvoorbeeld, als aanvullende werkzaamheid, een (quasi-)goederenbeweging worden opgesteld als de belastingplichtige dit niet zelf heeft gedaan en er hiernaast voldoende functiescheidingen in de onderneming aanwezig zijn. Ook kan het gebeuren dat

---

<sup>110</sup> Eilifsen, a., e.a., *Auditing & Assurance Services*, Berkshire: McGray-Hill Education 2014, blz. 82

<sup>111</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 5

<sup>112</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 147

<sup>113</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 133

tekortkomingen in de onvervangbare maatregelen van interne beheersing worden goedge maakt door andere controle werkzaamheden. Hierbij gaat het dan om situaties waarin de volledigheid van de (omzet)verantwoording ondanks gebleken tekortkomingen toch controleerbaar is. Hiervan kan sprake zijn als de inkoop-, bewaar- en verkoopfunctie vermengd zijn, maar dat alle inkopen worden afgenomen van een leverancier, de facturen rechtstreeks aan de leiding van het bedrijf worden verstuurd en de verkoop vaste prijzen kent.<sup>114</sup>

Constaateert de Belastingdienst tekortkomingen in de onvervangbare of vervangbare maatregelen van de interne beheersing, dan wordt beoordeeld in welke mate deze van invloed zijn op het vervolg van de controle. In eerste instantie wordt nagegaan of aanvullende werkzaamheden mogelijk zijn. Wanneer het niet mogelijk is aanvullende werkzaamheden te verrichten waardoor de administratie een volledige weergave van de werkelijkheid weergeeft, kan de Belastingdienst daar onvoldoende op vertrouwen om een aanvaardbare mate van zekerheid te verkrijgen over de uitkomsten van die processen in de administratie.<sup>115</sup>

#### **4.4.2. De beoordeling van de juistheid van de administratie**

Nadat de Belastingdienst zich heeft uitgelaten over de volledigheid van de administratie, binnen de accountancy de “*test of controls*,” gaat de Belastingdienst over naar wat binnen de accountancy wordt aangeduid als de “*test of details*.” Dit begrip ziet, onder andere, op het uitvoeren van steekproeven op individuele transacties om fouten, en in sommige gevallen fraude, te kunnen ontdekken en op het nader onderzoeken van individuele balansposten om hierin fouten te ontdekken.<sup>116</sup> De Belastingdienst noemt dit onderdeel van de kwantitatieve materialiteit de juistheidscontrole. Met deze controle wordt door de Belastingdienst vastgesteld of transacties conform fiscale wet- en regelgeving zijn verwerkt in de aangifte dan wel de achterliggende administratie. Aangezien belastingplichtigen zijn gehouden aangiftes “*duidelijk, stellig en zonder voorbehoud*” in te dienen, gaat de Belastingdienst ervan uit dat een aangifte in beginsel geen fouten van materieel belang bevat. Vervolgens wordt voor de toegestane foutmarge bij deze juistheidscontroles aangesloten bij de materialiteitstabel. Welke vervolgens aansluit bij de gebruikte statistische betrouwbaarheid binnen de accountancy.<sup>117 118</sup>

Bijzondere aandacht krijgen kosten die niet (direct) tot uitgaven leiden. Het gaat hierbij om kostenboekingen waarvan de tegenrekening betrekking heeft op een balanspost, waardoor

---

<sup>114</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 134-135

<sup>115</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 175

<sup>116</sup> Eilifsen, a., e.a., *Auditing & Assurance Services*, Berkshire: McGraw-Hill Education 2014, blz. 82

<sup>117</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>118</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 5

een toerekening van kosten naar een juiste tijdsperiode ontstaat. Voorbeelden hiervan zijn afschrijvingen en dotaties aan voorzieningen voor dubieuze debiteuren.<sup>119</sup>

De gehanteerde kwantitatieve materialiteit geldt hierbij als de goedkeuringsgrens voor de controle. Daarmee is de materialiteit een belangrijke grootheid voor het bepalen van de hoeveelheid werk die gedaan moet worden om te bepalen of aan de gehanteerde norm voor “goed genoeg” is voldaan. Hierdoor is de materialiteit een invulling van het kwantitatieve deel van de norm “goed genoeg” en hiermee wordt de benodigde controle intensiteit enigszins geobjectiveerd. Tevens is een belastingplichtige, uitgaande van deze norm voor “goed genoeg,” zelf in staat vast te (laten) stellen of aan deze norm wordt voldaan.<sup>120</sup>

#### **4.5. Omkering en verzwaring van de bewijslast als gevolg van onaanvaardbaarheid van de aangifte**

Indien geoordeeld wordt dat een aangifte onaanvaardbaar is, is de Belastingdienst gebonden aan de beschikbare soort en hoeveel informatie om tot een redelijke correctie te komen. Bij tegenwerking door belastingplichtigen kan dit aanleiding geven dat de bewijslast uiteindelijk worden omgekeerd, en eventueel verzwaard. Het constateren dat geringe, niet-ongebruikelijke omissies plaatsvinden is onvoldoende om te kunnen stellen dat een belastingplichtige niet aan zijn administratieplicht heeft voldaan. Daarvoor moet de Belastingdienst meerdere relatief en/of absoluut grote weglatingen aannemelijk maken.<sup>121</sup> Het jargon van de accountancy doelt hiermee op de vereiste aangifte en verwerping van de administratie uit de fiscale wet- en regelgeving.

Tekortkomingen in maatregelen voor de interne beheersing, waardoor de Belastingdienst niet kan steunen op de administratie, verdeelt de Belastingdienst in enerzijds objectieve verhinderingen, te weten onmacht, en anderzijds subjectieve verhinderingen, te weten onwil. Vervolgens worden belemmeringen in de uitvoering van de normaliter effectieve controlewerkzaamheden op gelijke wijze onderverdeeld in objectieve en subjectieve verhinderingen.<sup>122</sup>

Mochten er onvervangbare tekortkomingen in de administratie zitten die te wijten zijn aan de onwil van belastingplichtige dan is sprake van een subjectieve verhindering voor de Belastingdienst. Hiervan kan sprake zijn als bewust geen gegevens (digitaal) bewaard zijn of als door de belastingplichtige geen gegevens en inlichtingen worden verstrekt en/of toegang

---

<sup>119</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 156

<sup>120</sup> *Tax Control Framework Van risicogericht naar “in control”*: *het werk verandert*, Belastingdienst: 2008, blz. 12-14

<sup>121</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 133

<sup>122</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 174-176

tot bedrijfsruimten wordt geweigerd.<sup>123</sup> Gevolg hiervan is dat de schuld van het niet kunnen controleren van de aangifte op de aanvaardbaarheid bij belastingplichtige wordt gelegd. Hierdoor is de resterende onzekerheid in de aangifte te wijten aan belastingplichtige. Om toch tot een redelijke mate van zekerheid te komen over de aanvaardbaarheid van de aangifte zal de onzekerheid in de controle gekwantificeerd moeten worden. Gevolg hiervan is dat de Belastingdienst een redelijke schatting moet maken van de invloed die de onvolkomenheid heeft op de aangifte en deze daarmee corrigeren. In het geval van een subjectieve verhindering kan voor omzetcorrecties sprake zijn van een verschuiving van de bewijslastverdeling naar de belastingplichtige en verzwaring van de bewijslast, in bepaalde situaties behoort hier een informatiebeschikking aan vooraf te gaan.<sup>124</sup> Aangezien een objectieve verhindering buiten de invloedssfeer van de belastingplichtige ligt, zal in dat geval een resterende onzekerheid niet in de bewijsvoering aan hem worden toegerekend.<sup>125</sup>

Verder is dit onderscheid tussen objectieve en subjectieve verhinderingen van belang voor de boetebepaling en zal aanleiding geven tot het maken van afspraken over de noodzakelijke administratie die aanwezig moet zijn op basis van artikel 52 AWR.<sup>126 127</sup> Wat betekent dat de Belastingdienst zich moet laten leiden door wat zij objectief zou mogen verwachten van een professionele onderneming van een gelijke aard en omvang. De onderneming zelf, waarbij de controle wordt uitgevoerd, bepaalt dus niet haar eigen, subjectieve norm.<sup>128</sup>

#### **4.6 Correcties op de aangiftes bij materiële en niet materiële onvolkomenheden**

Bij de constatering van materiële onvolkomenheden worden deze voor zover mogelijk geprojecteerd binnen de aangifte en/of geëxtrapolerd naar andere perioden en/of andere belastingsoorten. Wanneer de belastingplichtige het daarmee niet eens is, zal deze moeten bewijzen dat zijn aangifte toch aanvaardbaar is of aannemelijk maken dat een lagere correctie van toepassing dient te zijn ten opzichte van de berekende projectie en/of extrapolatie van de Belastingdienst. De bewijslast voor een correctie ligt in beginsel bij de Belastingdienst en de verschuldigde belasting mag niet willekeurig bepaald. De Belastingdienst gebruikt voor deze

---

<sup>123</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 174

<sup>124</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>125</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>126</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>127</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 148

<sup>128</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 108

correctie de bevindingen van de volledigheid- en juistheidscontroles als een redelijk alternatief.<sup>129</sup>

Indien de Belastingdienst in de controle (nagenoeg) geen onvolkomenheden heeft geconstateerd, wordt de aangifte aanvaard. Indien geconcludeerd wordt dat correcties op zijn plaats zijn corrigeert de Belastingdienst altijd. In het Handboek controle van de Belastingdienst staat echter een passage over “*ondoelmatige correcties*” opgenomen. Hierin wordt aangegeven dat geen correcties gedaan worden indien deze lager zijn dan de correctiegrens of als het correcties betreffen die de belastingplichtige “*terecht (kunnen) ergeren.*” Hierbij wordt een voorbeeld gegeven van zeer lage correctiebedragen in een zeer groot bedrijf, terwijl de onjuistheden niet het gevolg zijn van bewust handelen. Als verdediging voor het niet corrigeren van dergelijke bedragen wordt aangegeven dat het doel van een controle door de Belastingdienst de bevordering van de nalevingsbereidheid is. Het weglaten van correcties die weliswaar boven de correctiegrens vallen maar belastingplichtigen ergeren en de compliance kunnen verslechteren moeten plaatsvinden in overleg met de vaktechnisch adviseur Controle en de leidinggevende van de controlemedewerker van de Belastingdienst.<sup>130</sup>

Mijns inziens is kunnen er hierdoor een drietal controlegrenzen worden bepaald die de Belastingdienst hanteert, te weten:

- de materialiteitsgrens die geldt voor het bepalen of de aangifte aanvaardbaar is;
- de correctiegrens die aangeeft tot welk bedrag de Belastingdienst correcties gaat doorvoeren;
- de “*ergergrens*” die zowel hoger als lager kan zijn dan de correctiegrens, afhankelijk of het de belastingplichtige dusdanig ergert dat de nalevingsbereidheid van deze belastingplichtige in het gedrag komt. Dit aangezien het doel van een belastingcontrole moet zijn het verhogen van de nalevingsbereidheid van belastingplichtigen. Aangezien de “*ergergrens*” uit het Handboek controle van de Belastingdienst komt, welke ziet op wijze van controle voor zowel verticaal als horizontaal toezicht, leidt dit mijns inziens niet tot een voordeligere behandeling van belastingplichtigen die vallen onder horizontaal toezicht.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 133

<sup>130</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172-174

<sup>131</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 174



#### **4.7 Tussenconclusie**

*“Welke maatstaven hanteert de Belastingdienst bij de beoordeling wanneer sprake is van een “aanvaardbare aangifte” en wat zijn hier de gevolgen van?”*

De term aanvaardbaar is een verwijzing naar de norm van de Belastingdienst die aangeeft wanneer bij de uitoefening van het toezicht een aangifte “goed genoeg” is. De term “aanvaardbare aangifte” representeert hierdoor geen zelfstandig juridisch begrip. De maatstaven die de Belastingdienst hiervoor hanteert is dat de aangifte geen kwantitatieve of kwalitatieve materiële afwijkingen mag bevatten. Indien hier wel sprake van is moeten dusdanige correcties doorgevoerd worden dat beide materialiteiten binnen de aanvaardbaarheid vallen.

Met kwalitatieve materialiteit worden verstaan fouten die bewust zijn gemaakt op het gebied van niet-cijfermatige afwijkingen en bewuste omissies of onjuistheden. Hieronder vallen zowel het bewust innemen van standpunten die niet in overeenstemming zijn met wet- en regelgeving, bijvoorbeeld als geen sprake is van een pleitbaar standpunt of als opzettelijk tekortkomingen in de administratie of interne beheersing in stand gelaten worden. Met de kwantitatieve materialiteit worden cijfermatige afwijkingen en gebreken in de administratie bedoeld. Indien geoordeeld wordt dat sprake is van materiële onvolkomenheden in een aangifte projecteert de Belastingdienst deze voor zover mogelijk door binnen de aangifte en/of worden deze geëxtrapoleerd naar andere perioden en/of andere belastingsoorten. Bij tegenwerking of schuld die toegerekend kan worden aan de belastingplichtige met betrekking tot een gebrekkige administratie en interne beheersing kan dit aanleiding zijn dat de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaaard en/of het opleggen van boetes.

Deze twee vormen van materialiteit die de Belastingdienst hanteert zijn afkomstig uit de accountancy en zijn van belang voor het creëren van een invulling voor een norm voor de Belastingdienst bij de controle van de administratie en geldt als goedkeuringsgrens bij een controle. Uitdrukkelijk wordt aangegeven door de Belastingdienst dat deze materialiteitsgrens een andere is dan de correctiegrens. De materialiteitsgrens geeft voor de Belastingdienst in het kader van zijn toezichthoudende rol houvast voor wanneer een aangifte “goed genoeg” is.

Vervolgens geeft de correctiegrens aan tot welk bedrag de Belastingdienst correcties doorvoert. De materialiteitstabel geeft hierdoor naar mijn mening onterecht een verwachting dat sprake is van een bepaalde toegestane marge waarbinnen afwijkingen niet worden gecorrigeerd. De correctiegrens heeft vervolgens als ondergrens de door de Belastingdienst zelf benoemde “ergergrens.” Onder deze grens hebben correcties volgens de Belastingdienst geen functie meer in zijn toezichthoudende rol en kunnen tevens een averechts effect hebben op het verhogen van de compliance van belastingplichtigen. Aangezien de “ergergrens” zowel voor het verticale of horizontale toezicht geldt is mijns inziens geen sprake van een ongelijke behandeling voor belastingplichtigen die vallen onder horizontaal toezicht,

## HOOFDSTUK 5

### Verplichtingen onder horizontaal toezicht

#### 5.1 Inleiding

Ondanks dat de wettelijke kaders gelijk zijn voor horizontaal en verticaal toezicht kunnen de overige verplichtingen van het horizontaal toezicht er desondanks toe leiden dat de rechtszekerheid wordt verhoogd van aangiftes ingediend onder horizontaal toezicht.<sup>132</sup> Voor het bepalen van de rechtszekerheid die belastingplichtigen onder horizontaal toezicht kunnen ontlenen aan een aanvaardbare aangifte worden in dit hoofdstuk de verplichtingen van het horizontaal toezicht behandeld. Dit om te beoordelen wat het effect is van deze verplichtingen op de aanvaardbaarheid van ingediende aangiftes onder horizontaal toezicht ten opzichte van het verticale toezicht. In paragraaf 5.2 wordt allereerst onderzocht wat de verplichtingen zijn voor een belastingplichtige die deelneemt aan horizontaal toezicht. Vervolgens wordt in paragraaf 5.3 verder ingegaan op de vooroverlegverplichting van het horizontaal toezicht in relatie tot het pleitbare standpunt en de kwalitatieve materialiteit. Hierop volgend wordt in paragraaf 5.4 de interne beheersing van belastingplichtigen behandeld en de gevolgen hiervan voor de rechtszekerheid. Ten slotte eindigt dit hoofdstuk met een tussenconclusie.

#### 5.2 Uit het convenant voortvloeiende verplichtingen

De Belastingdienst sluit convenanten voor horizontaal toezicht af ten behoeve van de invulling van zijn publieke taak. Dit om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen zoveel mogelijk uit eigen beweging de fiscale verplichtingen nakomen. Over de juridische kwalificatie (of het gebrek) van convenanten is veel geschreven.<sup>133</sup> Gezien de omvang van de literatuur over de kwalificatie van het convenant gaat het vervolg van dit onderzoek ervan uit dat het convenant wordt aangemerkt als een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomstig artikel 6.261 lid 1 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) en wordt aangesloten bij het gedachtegoed van Huijskers-Stoop hieromtrent. Het individueel convenant horizontaal toezicht wordt met deze kwalificatie aangemerkt als een door de Belastingdienst gesloten privaatrechtelijke overeenkomst, wat mijns inziens de juiste interpretatie is van het convenant horizontaal toezicht. Gevolg hiervan is dat voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen sprake is

---

<sup>132</sup> Herreveld, F.R., 'Over legaliteit en convenanten', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2015/02, par. 1

<sup>133</sup> Huijskers-Stoop, E.A.M., 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

van meerzijdige rechtshandelingen, waar verbintenissen worden aangegaan die worden aangemerkt als bepaalde, afdwingbare en wederkerige prestaties.<sup>134</sup> Aangezien het ontbreekt aan een publiekrechtelijke wettelijke basis voor horizontaal toezicht moeten deze verplichtingen vervolgens uitgelegd worden volgens privaatrechtelijke wetgeving. Hierdoor is naast de uitsluitend taalkundige uitleg van de verplichtingen uit het convenant ook van belang wat partijen onderling redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten, de zogeheten Haviltex-norm.<sup>135 136</sup>

Betreffende deze prestatieverplichtingen is het van belang een onderscheid te maken tussen resultaat- en inspanningsverplichtingen. Een resultaatverplichting verplicht partijen een concreet doel te behalen. Bij een inspanningsverplichting wordt geen concreet doel gesteld. Hierbij is het dan de vraag of het resultaat van de geleverde inspanning aanleiding geeft tot de conclusie dat voldoende moeite is gedaan. Gezien dit onderscheid is het van belang te bepalen hoe de afspraken uit het convenant gekarakteriseerd kunnen worden.<sup>137</sup> Pas hierna is het voor de Belastingdienst en belastingplichtige mogelijk een uitspraak te doen over de nakoming en eventueel afdwingbaarheid van de verplichtingen.<sup>138</sup>

Gezien de tekst van het convenant kunnen een viertal afspraken worden onderscheiden. Ten eerste geeft een belastingplichtige door het afsluiten van een convenant aan zorg te dragen voor een systeem van interne beheersing en controle evenals externe controle, met als doel het indienen van een aanvaardbare aangifte. De hier tegenover staande verplichting bij de Belastingdienst is dat deze het toezicht zal afstemmen op de mate waarin belastingplichtigen de fiscale risico's beheersen. Ten tweede zijn er convenantafspraken die gericht zijn op de actualisering van de fiscale formalisering. Deze verplichting lijkt echter niet verder te gaan dan de wettelijke vereisten onder het verticale toezicht.<sup>139</sup> Op grond van de wet dient een aanslag namelijk na verloop van drie jaar na het ontstaan van de belastingschuld, eventueel verlengd met het verleende uitstel voor de aangifte, opgelegd te worden. Onder horizontaal toezicht is de Belastingdienst gehouden om de aanslag “zo spoedig mogelijk” na indiening van de aangifte op te leggen.<sup>140</sup> Ten derde zijn er convenantafspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen. Waar een belastingplichtige onder het verticale

---

<sup>134</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., ‘De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

<sup>135</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., ‘Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/98

<sup>136</sup> HR 14 maart 1981, ECLI:NL:PHR:1981:AG4158

<sup>137</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 3.3.2

<sup>138</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., ‘Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2013/01, par. 5

<sup>139</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., ‘De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

<sup>140</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., ‘De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

toezicht naar eigen afweging een standpunt kan voorleggen, is men hiertoe onder horizontaal toezicht gehouden. Ten vierde zijn er afspraken die zien op de actualisering van het proces van belastingheffing. Deze afspraken gaan voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst verder dan de verplichtingen op basis van het verticale toezicht. Alhoewel een belastingplichtige onder verticaal toezicht ook gehouden is aangifte te doen en informatie te verstrekken, moet dit op basis van het covenant onder horizontaal toezicht zo spoedig mogelijk gebeuren. Ook het opleggen van de belastingaanslag is gelijk aan het verticale toezicht, maar dan zonder de verplichting om dit zo spoedig mogelijk, en zo veel mogelijk in overleg met belastingplichtige, te doen.<sup>141</sup>

Al met al betreffen de aangegane afspraken vanuit belastingplichtigen bij horizontaal toezicht vooral inspanningsverplichtingen. Slechts voor een tweetal zaken verbinden belastingplichtigen zich tot het bereiken van een resultaat, waardoor sprake is van een resultaatverplichting. Deze twee resultaatverplichtingen betreffen het op orde hebben van de interne beheersing, waaruit de aanvaardbare aangifte voortvloeit, en ten tweede de verplichting tot het proactief verstrekken van informatie.<sup>142</sup> In de volgende twee paragrafen zullen deze twee resultaatverplichtingen verder uiteengezet worden.

### **5.3 De verplichting tot vooroverleg in het kader van het pleitbare standpunt en de kwalitatieve materialiteit**

Voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen is de bereidheid van de Belastingdienst om in overleg te treden en afspraken te maken over de interpretatie van wet- en regelgeving van groot belang.<sup>143</sup> Voor het verticale toezicht zijn de regels van het vooroverleg vastgelegd in beleid. Hierin is vastgelegd dat de Belastingdienst, behoudens enkele uitzonderingen, gehouden is antwoord op rechtsvragen te geven. Rechtsvragen zijn vragen over de uitleg van het recht in een bepaald feitencomplex.<sup>144</sup> <sup>145</sup> Uitzonderingen hierop vormen situaties die de Belastingdienst aanmerkt als fiscale grensverkenning of wegens strijd met de goede trouw van internationale betrekkingen.<sup>146</sup> In die situaties geeft de Belastingdienst geen antwoord op voorgelegde vragen. Door het voeren van overleg met de Belastingdienst over een standpuntbepaling kan in bepaalde situaties op een eerder moment rechtszekerheid verkregen worden over de fiscale

---

<sup>141</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., 'De juridische kwalificatie van het individueel covenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

<sup>142</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 3.3.2

<sup>143</sup> Happé, R.H., 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/1456, p. 3-4

<sup>144</sup> Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) 2016 paragraaf 3

<sup>145</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., 'Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord', *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/98

<sup>146</sup> Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) 2016, par. 4.1

gevolgen van handelingen. Een belastingplichtige kan hierdoor, tot op zekere hoogte, het moment beïnvloeden wanneer rechtszekerheid wordt verkregen over de fiscale positie.<sup>147</sup> De Belastingdienst is echter slechts gebonden aan zijn standpunt indien alle relevante informatie uit eigen beweging is verstrekt tijdens het vooroverleg.<sup>148</sup> Via het vertrouwensbeginsel krijgt een belastingplichtige hier vervolgens zijn rechtszekerheid door. De Belastingdienst is immers, onder voorwaarden, bij het vaststellen van de aanslag gebonden aan het door hem ingenomen standpunt.<sup>149</sup> Door het voeren van vooroverleg kunnen de Belastingdienst en belastingplichtige dus fiscale problematiek in de actualiteit bespreken en oplossen met een standpuntbepaling van de Belastingdienst. Hoe meer standpunten in het vooroverleg zijn ingebracht, hoe minder verrassingen de aangifte naar alle waarschijnlijkheid zal bevatten.<sup>150</sup>

In het horizontaal toezicht wordt afgesproken dat belastingplichtigen alle relevante (fiscale) standpunten, inclusief zijn visie hierop, zo spoedig mogelijk voorlegt aan de Belastingdienst, welke hierop vervolgens zo spoedig mogelijk zijn oordeel over geeft.<sup>151</sup> Het convenant geeft over de termijn van het beantwoorden van vragen inzake vooroverleg geen beantwoordingstermijn aan. De Belastingdienst zegt in de Leidraad toe “zo snel mogelijk te zullen antwoorden.”<sup>152</sup> Volgens de Leidraad heeft de Belastingdienst vervolgens tot aan het moment van indienen van de aangifte de tijd om zijn visie op de rechtsgevolgen te geven.<sup>153</sup>

Voor de omschrijving van “*fiscaal relevante zaken*” geeft de Belastingdienst het volgende aan: “*zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie.*”<sup>154</sup> Bij de aard en financiële omvang gaat het volgens de Belastingdienst om relevantie in kwantitatieve zin, hierbij lijkt dus aangesloten te worden bij de kwantitatieve materialiteit van de aanvaardbare aangifte. Een verdere verduidelijking van fiscaal relevante zaken is niet gegeven, maar het lijkt aannemelijk dat het gaat om voor belastingplichtigen relatief grote investeringen met relatief grote fiscale gevolgen. Bij de complexiteit van wet- en regelgeving gaat het bijvoorbeeld om investeringen waarvan toepasselijke fiscale wet- en regelgeving ingewikkeld of onduidelijk

---

<sup>147</sup> Van Elk, M.A.C., Poelman, E. en Veldhuizen, R.J., ‘De zekerheid van een goede administratie’, *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2013/06/07

<sup>148</sup> Van Elk, M.A.C., Poelman, E. en Veldhuizen, R.J., ‘De zekerheid van een goede administratie’, *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2013/06/07

<sup>149</sup> *Vakstudie Algemeen*, Besluit Fiscaal Bestuursrecht, aantekening 3

<sup>150</sup> De Blicq, J. en Van Elk, M.A.C., ‘De juridische betekenis van het individueel handavingsconvenant in de context van responsief handhaven’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/726

<sup>151</sup> De Blicq, J. en Van Elk, M.A.C., ‘De juridische betekenis van het individueel handavingsconvenant in de context van responsief handhaven’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/726

<sup>152</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz. 7

<sup>153</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz. 36

<sup>154</sup> *Individueel Convenant Horizontaal Toezicht*

is.<sup>155</sup> Voor de invulling van het begrip *fiscaal relevante zaken* bestaat in de praktijk nog geen duidelijkheid. De SRA geeft hierover aan dat bij hun eerste ervaringen tot het vastleggen en definiëren van dit begrip gebleken is dat dit leidde tot verstarring.<sup>156</sup> En, dat zowel de Belastingdienst als de SRA zelf van mening zijn dat het een begrip is dat niet vooraf moet worden geformaliseerd. Hierin speelt mee dat de Belastingdienst niet gebaat is bij het vooraf bespreken van alle fiscale zaken die spelen bij een belastingplichtige bij het vooroverleg.<sup>157</sup> De verstarring duidt mijns inziens erop dat zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen huiverig zijn de afspraken over horizontaal toezicht teveel te concretiseren. Wat mijns inziens komt doordat partijen willen voorkomen dat zij aangesproken kunnen worden dat zij de verplichtingen van het horizontaal toezicht niet naleven met de mogelijke gevolgen die daaruit voortvloeien.

Bij het voldoen aan de proactieve informatieverplichting is het denkbaar dat de Belastingdienst een kwalificatie van het gemelde standpunt geeft waar de belastingplichtige het niet mee eens is. In een dergelijke situatie gelden de AWR en AWB onverminderd. De discussie over de fiscale standpunten zullen dan gevoerd worden in bezwaar, beroep of een gerechtelijke procedure waarin het ingenomen standpunt door de Belastingdienst wordt voorgelegd. In een convenantsituatie geldt dan het zogenoemde “*agree to disagree*.”<sup>158</sup>

De verplichting uit het convenant om fiscaal relevante zaken voor te leggen neemt niet weg dat in een convenantsituatie geen sprake meer kan zijn van een pleitbaar standpunt. Dat een belastingplichtige zijn visie op de rechtsgevolgen van een bepaalde fiscale handeling reeds heeft voorgelegd aan de Belastingdienst, die het vervolgens afwijst, doet namelijk niets af aan het mogen beroepen op een pleitbaar standpunt. Kennisneming van standpunten, waaruit zou kunnen blijken dat een belastingplichtige heeft geweten en gewild dat de aangifte mogelijk onjuist is, is voor de vaststelling of een standpunt pleitbaar immers niet noodzakelijk.<sup>159</sup> Zolang een belastingplichtige maar naar objectieve maatstaven zijn standpunt kan onderbouwen mag men zich beroepen op een pleitbaar standpunt.<sup>160 161</sup>

---

<sup>155</sup> Huisers-Stoop, E.A.M., ‘De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

<sup>156</sup> *SRA-Praktijkhandreiking: Horizontaal toezicht: de stand van zaken*, SRA-Vaktechniek: 2016

<sup>157</sup> *SRA-Praktijkhandreiking: Horizontaal toezicht: de stand van zaken*, SRA-Vaktechniek: 2016

<sup>158</sup> Oenema, M.E., ‘Agreed to disagree? Geschillen in een horizontaaltoezichtrelatie’, *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2015/136.4

<sup>159</sup> HR 21 April 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2017/162

<sup>160</sup> HR 21 April 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2017/162

<sup>161</sup> Kors, M.M., ‘Het pleitbare standpunt’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/168

Door het moeten voorleggen van standpunten onder horizontaal toezicht wordt mijns inziens gedeeltelijk het voldoen aan de kwalitatieve materialiteit vereenvoudigd voor belastingplichtigen onder horizontaal toezicht. Dit aangezien onder kwalitatieve materialiteit door de Belastingdienst onder andere wordt verstaan de onjuistheden in aangiftes die voorkomen kunnen worden door het voeren van vooroverleg, dit in tegenstelling tot de kwantitatieve materialiteit welke meer betrekking heeft op onbewuste fouten die naar voren komen uit de administratie.

#### **5.4 De interne beheersing en de verhouding tot de administratieverplichting en kwantitatieve materialiteit**

De Staatssecretaris van Financiën heeft het begrip “Tax Control Framework” (hierna: TCF) in het Nederlandse fiscale jargon geïntroduceerd. Het TCF is het onderdeel van de interne beheersing specifiek gericht op de fiscale processen binnen een onderneming.<sup>162</sup> Het TCF is hiermee onderdeel van het ruimere business control framework en zorgt ervoor dat de fiscale functie op orde is.<sup>163</sup> Het TCF houdt in dat een belastingplichtige een intern beheersingssysteem moet hebben dat de fiscale processen regelt en controleert. Hierdoor ontstaat een duidelijk inzicht in de fiscale situatie, het afdekken van fiscale risico's, een betere kwaliteit van gegevens, snellere rapportages, een snellere afhandeling van aangiften en een verhoogde kwaliteit van deze aangiften.<sup>164</sup>

Voor de samenhang tussen de administratie, het TCF en het fiscale toezicht door de Belastingdienst kan verwezen worden naar de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel uit het vergaderjaar 1988-1989 van de Tweede Kamer:

*“De controle voor de verschillende bijzondere heffingswetten dient te steunen op een onderzoek naar de betrouwbaarheid van het gemeenschappelijk fundament, de administratie. Bij de interpretatie van het begrip administratie kan daarom mede worden gesteund op hetgeen in het accountantsberoep daaronder wordt verstaan. In dat beroep wordt onder administratie verstaan hetgeen (...) wordt aangeduid als “bestuurlijke informatieverzorging” en (...) wordt gedefinieerd als: “het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-engere-zin (kiezen uit*

---

<sup>162</sup> Dankaart, E.P.J. en Geerse L.M., ‘Het Loonheffingen Control Framework’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/476

<sup>163</sup> R.N.J. Kamerling en R.J. Veldhuizen, ‘Horizontaal toezicht en het tax control framework (TCF)’, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* mei 2009, blz. 181

<sup>164</sup> Laan, R.A. van der, en Weerman, A.J.K., ‘Tax control framework van risicogericht naar “in control”: het werk verandert voor ons allemaal’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008/1269



*alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd.*”<sup>165</sup>

Bovenstaande geeft aan dat het fiscale begrip van de administratie een ruim begrip is waarvan het TCF onderdeel is. Daarnaast geeft het aan wat de positie is van de administratie in de controle door de Belastingdienst. Bij een controle moet namelijk worden gesteund op een onderzoek naar de betrouwbaarheid van het “gemeenschappelijke fundament”, te weten de administratie. Het citaat uit de memorie van toelichting wordt bevestigd door de Belastingdienst in hun Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen. De Belastingdienst geeft hier namelijk de rol aan het TCF in hun toezicht, namelijk dat de interne beheersing geen zelfstandig object van controle is. Het object van controle voor de Belastingdienst is de aangifte. Het TCF is voor de Belastingdienst geen zelfstandig controledoel, maar slechts een middel om de aanvaardbaarheid van de fiscale aangifte te kunnen toetsen.<sup>166</sup>

De kwalificatie van de administratie in het fiscale toezicht is hiermee gelijk aan de kwalificatie van de administratie in de jaarrekeningcontrole. Net als de jaarrekeningcontrole is de fiscale controle gericht op een financiële verantwoording, namelijk de aangifte. Om deze controle doelmatig uit te voeren moet de Belastingdienst steunen op een onderzoek naar de betrouwbaarheid van de administratie alvorens een oordeel te kunnen vellen over de aangifte. Een onderzoek naar slechts de betrouwbaarheid van een administratie kan hierdoor niet worden gelijkgesteld met de aanvaardbaarheid van de aangifte of de betrouwbaarheid van de jaarrekening. Bij de uitvoering van een jaarrekeningcontrole is dit een primair uitgangspunt en is daarom ook vastgelegd in de regelgeving voor accountants. In de controle standaard voor de accountancy is dan ook bepaald:

*“De risicoanalyse van de accountant is echter een kwestie van oordeelsvorming en is mogelijk niet nauwkeurig genoeg om elk risico van een onjuistheid van materieel belang te onderkennen. Verder zijn er inherente beperkingen aan het interne beheersingssysteem, waaronder het risico van het doorbreken daarvan door de leiding van de entiteit, de mogelijkheid van een menselijke fout en het effect van veranderingen in de systemen. (...).”*<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> Kamerstukken II, 1988-1989, 21 287, nr. 3, p. 9.

<sup>166</sup> *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag, 2012, blz. 40

<sup>167</sup> Handleiding Regelgeving Accountancy 2012, Controle- en overige standaarden, Controlestandaard 500 Controle Informatie', NBA, 2012, [www.nba.nl/HRAweb/COS/index.asp](http://www.nba.nl/HRAweb/COS/index.asp).

Ofwel, wil de Belastingdienst zich een aannemelijk oordeel vormen over de aanvaardbaarheid van een aangifte, dan kan dit vanuit accountancy perspectief niet alleen zijn gebaseerd op een beoordeling van het systeem van interne beheersing. Iedere suggestie waarbij de Belastingdienst op basis van een dergelijk systeem zekerheid wenst te geven over de aangiften, waarvoor de interne beheersing gegevens oplevert, betekent per saldo dat de risico's veroorzaakt door de inherente beperkingen van een intern beheersingssysteem worden overgeheveld naar de Belastingdienst.<sup>168</sup>

Uitgangspunt voor de Belastingdienst is dat alleen belastingplichtigen die hun interne beheersing op orde hebben onder horizontaal toezicht mogen worden toegelaten.<sup>169</sup> Aangezien het creëren van de noodzakelijke maatregelen hieromtrent op het raakvlak tussen de accountancy en het fiscale terrein ligt, is het hiervoor noodzakelijk een samenwerking tussen de fiscale en accountancy afdelingen te creëren.<sup>170</sup> Het is vervolgens aan de Belastingdienst om zich een oordeel te vormen of de interne beheersing afdoende is om te bewerkstelligen dat de fiscale risico's in de actualiteit worden onderkend en afgedekt. De mate waarin de onderneming in control is, bepaalt namelijk de mate en wijze van de intensiteit van het toezicht. Dit impliceert dat de Belastingdienst een goed inzicht dient te hebben in de opzet en werking van de interne beheersing.<sup>171</sup> In de verwerking van de uit de administratie verkregen informatie is het reëel te veronderstellen dat sprake kan zijn van interpretatie- en waarderingsverschillen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Bij een goed werkende interne beheersing komen deze mogelijke geschilpunten tijdig naar boven en onder de aandacht van de leiding van belastingplichtigen die vervolgens bepaalt hoe deze in de aangifte worden verantwoord.<sup>172</sup>

De Belastingdienst stelt echter geen minimale vereisten aan de interne beheersing en geeft ook geen oordeel over de kwaliteit hiervan. De Belastingdienst lijkt geen uitspraak over de kwaliteit van het TCF te willen doen, omdat belastingplichtigen daar mogelijk in rechte opgewekt vertrouwen aan kan ontleen voor de aanvaardbaarheid van zijn aangifte en/of zijn administratie.<sup>173</sup> Het ontbreken van duidelijk objectiveerbare normen die eenvoudig kunnen worden geoperationaliseerd werkt naar mijn mening echter rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid in de hand. Aan de andere kant zou een te strak kader de basis van het horizontaal toezicht, vertrouwen en transparantie, kunnen uithollen.<sup>174</sup> Er kan echter wel gesteld

---

<sup>168</sup> Van Elk, M.A.C., Poelman, E. en Veldhuizen, R.J., 'De zekerheid van een goede administratie', *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2013/06/07

<sup>169</sup> Brief van de staatssecretaris van financiën, Kamerstukken II 2006, 30 306

<sup>170</sup> Russo, R. e.a., *Tax Assurance*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, blz. 174

<sup>171</sup> Poolen, Th.W.M., 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2009/16

<sup>172</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz.

<sup>173</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, blz. 58

<sup>174</sup> Van Elk, M.A.C., Poelman, E. en Veldhuizen, R.J., 'De zekerheid van een goede administratie', *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2013/06/07

worden dat de Belastingdienst wel degelijk richting geeft aan de open norm voor de interne beheersing. Zo wordt in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen 2013 en het Handboek controle Belastingdienst een groot aantal fiscaal relevante aandachtspunten genoemd. In het Handboek controle Belastingdienst wordt bijvoorbeeld aangegeven welke stappen de Belastingdienst doorloopt om te bepalen of een administratie controleerbaar is. Hierdoor wordt mijns inziens toch gedeeltelijk een invulling gegeven door de Belastingdienst aan de vereisten aan de interne beheersing.

## **5.5 Tussenconclusie**

*“Welke overige eisen worden gesteld onder horizontaal toezicht aan de aangifte- en administratieverplichting en welk effect heeft dit op de aanvaardbaarheid van een aangifte?”*

Onder horizontaal toezicht verbindt een belastingplichtige zich slechts voor een tweetal punten tot het bereiken van een resultaat, voor de overige verplichtingen geldt slechts de eis dat belastingplichtige zich inspannen. Het verplicht zijn om ingenomen, of in te nemen standpunten, voor te moeten leggen bij de Belastingdienst haalt de onzekerheid naar voren over de vraag of en zo ja, de mate, waarin de Belastingdienst meegaat in gemaakte standpunten. Hier staat tegenover dat belastingplichtigen een hogere rechtszekerheid verkrijgen, aangezien de onzekerheid die is verbonden met het achteraf toetsen van deze kwesties door de Belastingdienst wordt voorkomen. Hiermee wordt het mijns inziens voor belastingplichtigen onder horizontaal toezicht vereenvoudigd om te voldoen aan de vereiste kwalitatieve materialiteit van de aanvaardbare aangifte.

Het is inherent aan een administratie dat deze een bepaalde mate van onzekerheid met zich meebrengt en dat de beoordeling hiervan door de Belastingdienst onvoldoende informatie biedt om uiteindelijk rechtszekerheid te bieden in fiscale vraagstukken. Aangezien altijd een inherent risico aanwezig blijft, is het mijns inziens niet meer dan redelijk dat de Belastingdienst hieraan een materialiteitstabel gekoppeld. Door het aangeven van een bepaalde marge, de kwantitatieve materialiteit, waarbinnen de cijfermatige afwijkingen van interne beheersingssystemen mogen vallen geeft de Belastingdienst in ieder geval randvoorwaarden aan voor het mogen vallen onder horizontaal toezicht. In het volgende hoofdstuk komen de effecten van de verplichtingen van het horizontaal toezicht ten opzichte van de aanvaardbaarheid van ingediende aangiftes aan de orde.

## HOOFDSTUK 6

### De rechtszekerheid van de aanvaardbare aangifte

#### 6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht welke rechtszekerheid belastingplichtigen kunnen ontlenuen aan het doen van een aanvaardbare aangifte onder het horizontaal toezicht. In paragraaf 6.2 gaat allereerst aan bod komen wat het rechtszekerheidsbeginsel in het belastingrecht omvat en hoe dit in het geval van de aanvaardbare aangifte opspelt. In paragraaf 6.3 wordt de beperkte empirische informatie behandeld over de aanvaardbaarheid van de aangiftes en of sprake is van verschillen in correcties bij aangiftes gedaan onder horizontaal of verticaal toezicht. Vervolgens zal de mogelijkheid aan bod komen om door de Belastingdienst over te mogen gaan tot het opleggen van navorderingsaanslagen. Paragraaf 6.4 gaat vervolgens de mogelijkheid behandelen om door de Belastingdienst boetes op te mogen leggen naar aanleiding van ingediende (aanvaardbare) aangiftes onder horizontaal toezicht en tevens de mogelijkheid van belastingplichtigen om zich te beroepen op een pleitbaar standpunt. Hierna zal paragraaf 6.5 de mogelijkheid van de Belastingdienst onderzoeken om over te gaan tot omkering en verzwaring van de bewijslast naar aanleiding van een ingediende aanvaardbare aangifte. Paragraaf 6.6 sluit het hoofdstuk af met een tussenconclusie.

#### 6.2 Rechtszekerheid van de aangifte binnen het belastingrecht

De rechtszekerheid vereist dat het handelen van de Belastingdienst voorzienbaar is. Hierdoor dient voor een optreden van de Belastingdienst een wettelijke grondslag te bestaan. Deze eigenschap van het rechtszekerheidsbeginsel wordt het legaliteitsbeginsel genoemd. Voor de heffing van belastingen is dit beginsel tot uitdrukking gebracht in artikel 104 van de Grondwet. In dit artikel is bepaald dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van de wet. De eis van de voorzienbaarheid betekent dat de regels waaraan de Belastingdienst en belastingplichtigen gehouden zijn, kenbaar zijn en ook in hun gevolgen duidelijk en ondubbelzinnig. Deze eigenschap van het rechtszekerheidsbeginsel wordt het formele rechtszekerheidsbeginsel genoemd.<sup>175</sup> De eis van de voorzienbaarheid brengt vervolgens met zich mee dat aan wet- en regelgeving niet in het nadeel van belastingplichtigen terugwerkende kracht kan worden verleend. Dit onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel wordt het

---

<sup>175</sup> Jansen, P.G.M., 'Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', *Fiscale Geschriften* 22, 1 juni 2013, par 3.1.1.

materiële rechtszekerheidsbeginsel genoemd. Tot slot vereist de rechtszekerheid dat belastingplichtigen erop mogen vertrouwen dat de Belastingdienst handelt in overeenstemming met de gestelde beleidsregels, toezeggingen en overige gewekte verwachtingen. Deze eigenschap van het rechtszekerheidsbeginsel wordt meestal het vertrouwensbeginsel genoemd.<sup>176</sup> In het kader van de rechtszekerheid van de aanvaardbare aangifte speelt met name de formele rechtszekerheid en het vertrouwensbeginsel. Dit aangezien de bevoegdheid van de Belastingdienst om belastingen te heffen voortvloeit uit de wet en aangezien de wijze van uitvoering hiervan is vastgelegd door de Belastingdienst in beleid.

Alhoewel de Belastingdienst in het algemeen nauwelijks beleidsvrijheid heeft omdat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet voortvloeit, is meestal wel sprake van een zekere mate aan beoordelingsruimte. Hiernaast bevat de belastingwet steeds vaker open normen. Dit is vaak bedoeld om de Belastingdienst voldoende ruimte te geven in de fiscale uitvoeringspraktijk. Het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst vormt de basis voor de toepassing van het belastingrecht in concrete gevallen. Het is begrijpelijk dat, gezien de hoeveelheid, aangiftes deze niet allemaal met dezelfde zorgvuldigheid kunnen worden gecontroleerd. De Belastingdienst is hierdoor genoodzaakt keuzes te maken om de beschikbare capaciteit daar in te zetten waar die het meeste rendement genereert. De noodzaak van de Belastingdienst hieromtrent is in de voorgaande hoofdstukken reeds behandeld. De werkafspraken uit het horizontaal toezicht en de uitvoering hiervan dienen uiteraard binnen de grenzen van het recht te blijven en dus ook binnen de grenzen van wet en de beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>177</sup> De bescherming daarvan hoeft echter niet zo ver te strekken, dat door deze toepassing de algemene rechtvaardigheidsbeleving in het gedrang komt. Dat speelt met name bij correcties van eerder genomen en kenbaar gemaakte beslissingen.

### **6.3 Mogelijkheid tot correcties op de aangifte en navorderingsaanslagen**

#### **6.3.1. Empirische informatie over de invloed van het horizontaal toezicht op correcties op aangiftes**

Alhoewel het nog ontbreekt aan direct onderzoek naar de invloed van horizontaal toezicht op de rechtszekerheid van ingediende (en uiteraard aanvaardbare) aangiften is de afgelopen jaren al wel het een en ander bekend geworden met betrekking tot de statistieken hieromtrent. Zo geeft het SRA aan dat in 2013 bleek dat 100% van de ingediende aangiften onder horizontaal

---

<sup>176</sup> Jansen, P.G.M., 'Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', *Fiscale Geschriften* 22, 1 juni 2013, par 3.1.1.

<sup>177</sup> Gribnau, J.L.M., *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013, blz. 103 ev.

toezicht kwalificeerden als zijnde aanvaardbaar en van de aangiftes ingediend onder regulier toezicht slechts 80% als aanvaardbaar. Verder bleek dat ruim 88% van de onder horizontaal toezicht ingediende aangiftes volledig en juist waren ingediend en van de aangiftes onder het verticaal toezicht slechts 62%.<sup>178</sup> Deze cijfers geven aan dat ingediende aangiftes onder horizontaal toezicht van hogere kwaliteit lijken te zijn. Dit geeft echter nog geen inzicht in waarom het horizontaal toezicht een rol speelt in de hogere aanvaardbaarheid van de ingediende aangiftes.

In een onderzoek uitgevoerd door de Belastingdienst in 2017 bij het segment grote ondernemingen komen enkele inzichten naar voren over de invloed van het horizontaal toezicht op de kwaliteit van de ingediende aangiftes. Belastingplichtigen onder horizontaal toezicht bleken namelijk op bepaalde punten beter de fiscale wet- en regelgeving na te komen. Bij deze belastingplichtigen bleken namelijk minder vaak correcties opgelegd te zijn voor de vennootschaps- en de loonbelasting. Wat een gevolg zou kunnen zijn van de verplichting van het horizontaal toezicht om relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voor te leggen en af te stemmen. Wat in de bewoordingen van de aanvaardbare aangifte ziet op de kwalitatieve materialiteit. Onder horizontaal toezicht vallen heeft mogelijk een effect op beslissingen van het bestuur inzake het wel of niet in vooroverleg gaan over schattingsposten. Indien echter gecorrigeerd is door de Belastingdienst dan is het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de correcties niet groter of kleiner dan bij belastingplichtigen onder regulier toezicht.<sup>179</sup>

In het onderzoek van de Belastingdienst ging het echter slechts om een geconstateerde correlatie tussen horizontaal toezicht en het minder vaak opleggen van correcties voor de vennootschaps- en loonbelasting. Hierdoor blijft het gissen naar de daadwerkelijke reden(en) van dit verschil in naleving. Een andere oorzaak die dit verschil kan veroorzaken, en die ook door de Belastingdienst wordt opgemerkt in hun onderzoek, is dat belastingplichtigen die onder horizontaal toezicht vallen van zichzelf al meer hun verplichtingen nakomen. Nog een andere mogelijkheid is dat een afgesloten covenant functioneert als een psychologisch contract waardoor belastingplichtigen zich meer gehouden voelen hun fiscale verplichtingen na te komen.<sup>180</sup> Voor de omzetbelasting is dit verschil in naleving overigens niet terug te vinden in de onderzoekresultaten. Over het waarom van deze afwijkende bevindingen bij de omzetbelasting kan een reden zijn dat de omzetbelasting als transactiebelasting meer invloed

---

<sup>178</sup> SRA-Praktijkhandreiking: *Horizontaal toezicht: de stand van zaken*, SRA-Vaktechniek: 2016, blz. 20

<sup>179</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 184

<sup>180</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 184

ondervindt van de interne beheersing dan aan het voeren van vooroverleg met de Belastingdienst over mogelijke discussiepunten.<sup>181</sup> Dit kan erop duiden dat belastingplichtigen onder horizontaal toezicht meer invloed hebben om mogelijke fouten in de aangifte te voorkomen middels vooroverleg.<sup>182 183 184</sup>

### **6.3.2. Mogelijkheden tot navordering door de Belastingdienst**

De omstandigheden waaronder en tot welk tijdstip een navorderingsaanslag opgelegd kan worden, wordt bepaald door artikel 16 AWR, dit alleen met betrekking tot aanslagbelastingen. De mogelijkheid tot navordering is een bijzonder middel in de belastingheffing. Hierbij wordt het belang van de rechtszekerheid afgewogen tegen het belang van een juiste belastingheffing.<sup>185</sup> Dit artikel is hierdoor een compromis tussen enerzijds de wens om de materiële belastingschuld tot een zo juist mogelijk bedrag te kunnen formaliseren, om hiermee de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen te handhaven, en anderzijds de wens om op een bepaald moment rechtszekerheid voor belastingplichtigen te creëren.<sup>186</sup> Uitgangspunt voor navordering is dat een nieuw feit is vereist. Hiermee wordt bedoeld dat de Belastingdienst bij het vaststellen van de aanslag nog niet bekend was en redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn met dit nieuwe feit. Dit is behoudens situaties waarin een belastingplichtige ter kwader trouw is en tevens in bepaalde andere wettelijk geregelde gevallen.<sup>187</sup>

Situaties waarin opzettelijk fouten zijn gemaakt of sprake is van opzet, of zelfs fraude, geeft aanleiding om een aangifte niet als aanvaardbaar te kwalificeren aangezien sprake is van een materiële fout. Belastingplichtigen onder horizontaal die een aanvaardbare aangifte hebben ingediend zouden hierdoor niet geconfronteerd kunnen worden met een navordering aangezien de vereiste opzet in de zin van ter kwader trouw ontbreekt.<sup>188</sup>

Vervolgens kan de vraag gesteld worden of een belastingplichtige onder horizontaal toezicht akkoord dient te gaan met het opleggen van navorderingsaanslagen. Als het convenant horizontaal wordt aangemerkt als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst kunnen de privaatrechterlijke normen ervoor zorgen dat een beroep op ambtelijk verzuim is uitgesloten als de navorderingsaanslag wordt opgelegd om de materiële belastingschuld juist te

---

<sup>181</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 126

<sup>182</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 207-209

<sup>183</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 142

<sup>184</sup> *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017, blz. 182

<sup>185</sup> HR 16 april 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BJ9082, m.nt. E.B. Pechler, BNB 2010/227

<sup>186</sup> Van Elk, M.A.C., Poelman, E. en Veldhuizen, R.J., 'De zekerheid van een goede administratie', *Tijdschrift formeel belastingrecht* 2013/06/07

<sup>187</sup> *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht*, aantekening 2.1.1.A

<sup>188</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 117

formaliseren met inachtneming van hetgeen afgesproken in het convenant. Aangezien het een belastingplichtige vrij staat een dergelijke correctie te weigeren zou dit door de Belastingdienst gezien kunnen worden als de schending van de vertrouwensrelatie. Aangezien de verantwoordelijkheid voor een juiste belastingheffing bij de Belastingdienst blijft, zou dit echter niet tegen een belastingplichtige gebruikt mogen worden.<sup>189</sup>

De vraag of wel of geen ambtelijk verzuim bestaat bij de Belastingdienst komt niet op als een belastingplichtige te kwader trouw is met een feit waarvan de inspecteur bekend was of had moeten zijn of als sprake is van een kenbare fout. Kwade trouw behoort aanwezig te zijn op het moment van het indienen van de foute en/of onvolledige aangifte. De Belastingdienst gaat er in ieder onder horizontaal toezicht vanuit dat de fout niet bewust is gemaakt door de belastingplichtige. Het enkel niet nakomen van de verplichting om geconstateerde fouten te melden, is in ieder geval niet voldoende voor het mogen aanmerken als kwade trouw. Hierbij kan gesteld worden dat falende interne beheersingssystemen, waarvan een belastingplichtige bekend is en deze willens en wetens niet heeft verbeterd, waardoor een onjuiste aangifte is ingediend aanleiding kan zijn tot het stellen van kwade trouw.<sup>190</sup>

Voor de reikwijdte van de onderzoeksplicht vanuit de Belastingdienst wordt een geobjectiveerde toets gehanteerd. Waarbij het uitgangspunt is of een redelijk handelend inspecteur in de gegeven omstandigheden gehouden was de aangifte nader te onderzoeken. Hierbij geldt onder andere de vereisten van het in hoofdstuk 4 aangehaalde boekenclubarrest. Gesteld kan worden dat door de (vele) proactieve meldingen vanuit belastingplichtigen onder horizontaal toezicht dat de onderzoeksplicht wordt verbreed. Dit aangezien alle meldingen behandeld zullen moeten worden voor de onderzoeksplicht. Als geen reactie wordt gegeven aan de gemelde risico's behoort dat voor rekening en risico te komen van de Belastingdienst en is in dat geval sprake van een ambtelijk verzuim.<sup>191 192</sup>

Aan de andere kant kan door de actieve meldplicht voor zowel aanslag- als aangiftebelastingen onder horizontaal toezicht worden gesteld dat de onderzoeksplicht kleiner wordt. Dit aangezien deze ervoor zorgt dat onder horizontaal toezicht meer vertrouwt mag worden op de juistheid van de aangifte. De belastingplichtige onder horizontaal toezicht zou hierdoor slechter af zijn. Datzelfde geldt voor de situatie dat de Belastingdienst zelf achter de

---

<sup>189</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 5.3.1.2.1.

<sup>190</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 5.3.1.3.2.

<sup>191</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 5.5.

<sup>192</sup> Huiskers-Stoop, E.A.M., 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11



gemaakte fout komt. De belastingplichtige heeft in dat geval immers zijn afspraak de geconstateerde fout te melden niet nagekomen en heeft hierdoor bij voorbaat de schijn tegen.<sup>193</sup>

#### **6.4 Mogelijkheid tot het opleggen van boetes en beroepen op een pleitbaar standpunt**

De Belastingdienst heeft aangegeven dat onder het horizontaal toezicht dezelfde wet- en regelgeving van toepassing is ten aanzien van het boetebeleid.<sup>194</sup> Dit betekent dat het BBBB voor beide toezichtsvormen onverminderd geldt. Onder horizontaal toezicht wordt dan ook niets geregeld met betrekking tot de fiscale beboetbaarheid.<sup>195</sup> Dat een gelijke wet- en regelgeving van toepassing is voor boetes bij horizontaal toezicht neemt echter niet weg dat een ander rechtsgevolg tot stand kan komen aangezien het feitelijk kader verschilt, namelijk het wel of niet vallen onder horizontaal toezicht.<sup>196</sup>

Om over te mogen gaan tot het opleggen van boetes dient een belastingplichtige minstens enig verwijt gemaakt te kunnen worden. Voor verzuimboetes geldt dat een licht verzuim al voldoende is en deze boetes zien dan ook met name op het niet of niet tijdig doen van een aangifte. Hierdoor kunnen verzuimboetes al worden opgelegd zonder dat bij een belastingplichtige sprake is van schuld, opzet of enige wetenschap. Hiertegen is het voor vergrijpboetes wel een vereiste dat sprake moet zijn van grove schuld of opzet.<sup>197</sup> De opzet ziet hierbij op het “*willens en wetens handelen of nalaten,*” hieronder wordt mede verstaan het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijk kans dat zich een beboetbaar feit zal voordoen.<sup>198</sup> Met betrekking tot grove schuld geldt volgens de Hoge Raad dat hiervan sprake is indien een belastingplichtige dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat sprake is van een “*in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid.*”<sup>199</sup> Het verwijt dat tegen een belastingplichtige wordt ingeroepen is bij een vergrijpboete dus ernstiger dan bij een verzuimboete. Op basis van lid 11 van paragraaf 25 van het BBBB moet de Belastingdienst rekening houden met bijzondere omstandigheden bij de bepaling van de hoogte van een boete. Vervolgens geldt op basis van paragraaf 7 en 8 van het BBBB dat deze bijzondere omstandigheden verzachtend respectievelijk verzwarend kunnen werken op de hoogte van de boete.<sup>200</sup>

---

<sup>193</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 5.5

<sup>194</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Belastingdienst: 2016, blz. 21

<sup>195</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling*, Belastingdienst: 2010, blz. 67-68

<sup>196</sup> Durlinger, S. en Prinsen, R.T.M.E., ‘Fiscale boeten in relatie tot interne beheersing en Horizontaal Toezicht’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1541, par. 4.2

<sup>197</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.3.4.1

<sup>198</sup> Paragraaf 25 lid 3 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

<sup>199</sup> Durlinger, S. en Prinsen, R.T.M.E., ‘Fiscale boeten in relatie tot interne beheersing en Horizontaal Toezicht’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1541, par. 2.2 en 2.3

<sup>200</sup> Durlinger, S. en Prinsen, R.T.M.E., ‘Fiscale boeten in relatie tot interne beheersing en Horizontaal Toezicht’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1541, par. 3.4

Door te opteren voor horizontaal toezicht geeft een belastingplichtige aan zorg te zullen dragen voor het indienen van een aanvaardbare aangifte. Belastingplichtigen onder horizontaal toezicht dienen zich ook te houden aan de verplichting om de interne beheersing dusdanig te reguleren dat aanvaardbare aangiftes worden ingediend. Logischerwijze wordt de kans op een boete dan verkleind als de interne beheersing op orde is. Wanneer de interne beheersing daarnaast kan worden gekwalificeerd, in objectieve zin, als zijnde effectief, dan kan dit ook aanleiding kunnen geven tot een straf verminderende omstandigheid op basis van het BBBB. Hierin is namelijk opgenomen dat het van belang is in hoeverre een belastingplichtige maatregelen heeft genomen om een verzuim of een vergrijp te voorkomen.<sup>201</sup> Anderzijds levert het niet indienen van een aanvaardbare aangifte onder horizontaal toezicht de mogelijkheid op tot een strafverzwarende omstandigheid op basis van paragraaf 7 van het BBBB.<sup>202</sup> Dit aangezien in dat geval de kans willens en weten wordt genomen dat een onjuiste aangifte worden ingediend.<sup>203</sup>

Onduidelijk is of het vallen onder horizontaal toezicht leidt tot het eerder in aanmerking nemen van de noodzakelijke verwijtbaarheid bij belastingplichtigen voor het opleggen van vergrijpboetes. Juist aangezien een belastingplichtige onder horizontaal toezicht geacht wordt de interne beheersing op orde te hebben, kan het verdedigd worden dat eerder sprake is van opzet of grove schuld indien een aangifte niet voldoet aan de wet- en regelgeving. De Belastingdienst heeft in ieder geval in de Leidraad aangegeven om in dergelijke gevallen met begrip te zullen reageren en uit te gaan van onbewust en ongewild gemaakte fouten, waardoor de belastingplichtige in beginsel het voordeel van de twijfel krijgt.<sup>204</sup>

In het geval dat sprake is van een pleitbaar standpunt geldt, zoals eerder aangegeven, dat niet toegekomen wordt aan het opleggen van een boete bij het corrigeren van een aangifte. Volgens Oenema kan onder horizontaal toezicht nog steeds sprake zijn van een pleitbaar standpunt. Het gegeven dat een belastingplichtige zijn visie op de rechtsgevolgen reeds heeft voorgelegd aan de Belastingdienst doet hieraan niets af. Voor het pleitbare standpunt gaat de Hoge Raad namelijk uit van een objectieve benadering.<sup>205</sup> Een pleitbaar standpunt kan hierdoor zelfs nog ingeroepen worden als de aangifte reeds is ingediend en naar aanleiding daarvan de vermelde fiscale risico's achteraf alsnog worden overlegd met de Belastingdienst. Het vallen

---

<sup>201</sup> Durlinger, S. en Prinsen, R.T.M.E., 'Fiscale boeten in relatie tot interne beheersing en Horizontaal Toezicht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1541, par. 2.3

<sup>202</sup> A. Heidekamp & B.M. van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2012/123.1, onderdeel 4.3

<sup>203</sup> Durlinger, S. en Prinsen, R.T.M.E., 'Fiscale boeten in relatie tot interne beheersing en Horizontaal Toezicht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1541, par. 4.3

<sup>204</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.3.4.2

<sup>205</sup> HR 21 April 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2017/162

onder horizontaal toezicht ontnemt dit recht niet, dit valt ook af te leiden uit jurisprudentie. Zo heeft de Hoge Raad overwogen dat een belastingplichtige die vóór het indienen van een aangifte wordt geïnformeerd door de Belastingdienst over de fiscale gevolgen van bepaalde handelingen, deze zich nog steeds mag beroepen op een pleitbaar standpunt.<sup>206</sup> Voor de rechtszekerheid van een belastingplichtige onder horizontaal toezicht kan mijns inziens hierdoor worden geoordeeld dat deze meer rechtszekerheid heeft dat geen boetes opgelegd worden. Voor deze groep belastingplichtigen geldt namelijk dat deze enerzijds de proactieve verplichting tot vooroverleg op zich hebben genomen en anderzijds blijft het nog steeds mogelijk voor hen om zich te beroepen op een pleitbaar standpunt.<sup>207 208 209</sup>

## 6.5 Mogelijkheid tot omkering en verzwaring van de bewijslast

De omkering en verzwaring van de bewijslast kan plaatsvinden indien de vereiste aangifte niet is gedaan door een belastingplichtige.<sup>210</sup> Dit is een forse sanctie waarvan door diverse auteurs is aangegeven dat het aanleveren van het benodigde bewijs zeer lastig, al dan niet onmogelijk, is. Volgens de redactie van de Vakstudie Nieuws slagen belastingplichtigen er namelijk bijna nooit in om dit benodigde bewijs te leveren en spreken dan ook van een onevenredig zware behandeling.<sup>211 212</sup> In het kader van de rechtszekerheid van een ingediende aangifte is het hierdoor van belang te weten wat een aanvaardbare aangifte doet in relatie tot de vereiste aangifte.

Voor een aanvaardbare aangifte worden wettelijk gezien geen andere eisen gesteld dan aan een aangifte die zonder toepassing van horizontaal toezicht is ingediend. De reguliere wet- en regelgeving geven namelijk de eisen waaraan een aangifte moet voldoen.<sup>213</sup> De toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast is hierdoor dan ook gelijk voor beide toezichtsvormen. Indien het bedrag aan belastingen in de aangifte dermate afwijkt zodat het belastingbedrag relatief en absoluut aanzienlijk lager is, kan sprake zijn dat de vereiste aangifte niet is gedaan met als gevolg dat omkering en verzwaring van de bewijslast plaatsvindt.<sup>214</sup> Bij de aanvaardbare aangifte wordt met betrekking tot de kwantitatieve materialiteit aangegeven dat het constateren van geringe, niet-ongebruikelijke omissies niet voldoende zijn om te stellen

---

<sup>206</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.3.5

<sup>207</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 3.3.2.3.2.

<sup>208</sup> Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) 2016 paragraaf 3

<sup>209</sup> *Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013, blz. 7

<sup>210</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.7.2.1.

<sup>211</sup> HR 26 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6343, m.nt. Van Leijenhorst, BNB 2004/217

<sup>212</sup> Okhuizen, E.C.G., 'Omkering van de bewijslast: knelpunten in de regeling en bij de toepassing van de sanctie (deel I)', *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2013/14-4*

<sup>213</sup> *Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst, blz. 3

<sup>214</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.7.2.2.

dat een belastingplichtige niet aan zijn aangifte- en administratieverplichting heeft voldaan. Volgens het Handboek controle Belastingdienst moeten meerdere relatief en/of absoluut grote weglatingen aannemelijk gemaakt worden, wat een verwijzing lijkt te zijn naar de regels voor de vereiste aangifte.<sup>215</sup>

In aanvulling op de relatief en absoluut aanzienlijke bedragen die bij een vereiste aangifte te weinig worden geheven moeten zijn, geldt ook het vereiste dat een belastingplichtige “*een zekere gradatie van bewustheid moet hebben gehad bij het indienen van de aangifte*” en dat hierdoor bewust te weinig is aangegeven.<sup>216</sup> Bij de beoordeling van de kwantitatieve materialiteit beoordeelt de Belastingdienst deze gradatie van bewustheid door het aangeven dat indien onvervangbare tekortkomingen in de administratie zitten die te wijten zijn aan de onwil van belastingplichtige er sprake is van een subjectieve verhindering voor de Belastingdienst.<sup>217</sup> Een subjectieve verhindering houdt in dat een onvervangbare tekortkoming in de administratie zit die ook te wijten is aan de onwil van de belastingplichtige. Gevolg van een subjectieve verhindering is dat de schuld van het niet kunnen controleren van de aangifte op de aanvaardbaarheid bij belastingplichtige wordt gelegd. Hierdoor is de resterende onzekerheid in de aangifte te wijten aan belastingplichtige en kan sprake zijn van een verschuiving van de bewijslastverdeling naar de belastingplichtige én een verzwaring van de bewijslast.<sup>218</sup>

Het is vervolgens de vraag of onder horizontaal toezicht de Belastingdienst meer mag uitgaan van de correctheid van de aangifte. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat bij horizontaal toezicht eerder sprake is van de vereiste bewustheid en/of verwijtbaarheid waarvan sprake moet zijn bij het niet doen van de vereiste aangifte. Onder horizontaal toezicht dient de interne beheersing ervoor te zorgen dat een aangifte wordt ingediend die voldoet aan de fiscale wet- en regelgeving. Omdat de belastingplichtige onder horizontaal toezicht zich heeft verbonden om de interne beheersing op orde te hebben, lijkt het bewijsvermoeden eerder te bestaan dat de belastingplichtige de voor de omkering en verzwaring van de bewijslast vereiste wetenschap bezit.<sup>219</sup>

---

<sup>215</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 133

<sup>216</sup> Luimes, A.J., ‘De vereiste aangifte’, *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/1378

<sup>217</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 174

<sup>218</sup> *Handboek controle*, Belastingdienst: 2016, blz. 172

<sup>219</sup> Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 6.7.2.2

## 6.6 Tussenconclusie

*“Welke mate van rechtszekerheid kunnen belastingplichtigen ontlelen aan het indienen van een aanvaardbare aangifte onder horizontaal toezicht en hoe verhoudt dit zich tot de Algemene Wet Rijksbelastingen?”*

Met betrekking tot verschillen van de vereisten van een aanvaardbare aangifte in vergelijking met de aangifte vereisten onder de AWR kan naar mijn mening worden gesteld dat deze niet aanwezig zijn. De invulling van het begrip van de aanvaardbare aangifte komt aan bod bij zowel verticaal als horizontaal toezicht en betreft slechts de invulling van de controletaak van de Belastingdienst. De Belastingdienst hanteert de norm van de aanvaardbare aangifte in het kader van zijn permanente opdracht om de wet- en regelgeving zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit te voeren. De term “aanvaardbare aangifte” vertegenwoordigt derhalve geen zelfstandig juridisch begrip. De reguliere wet- en regelgeving geven namelijk de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Het gaat met de aanvaardbare aangifte met name om de wijze waarop de Belastingdienst de achterliggende administratie beoordeelt aangezien dit gedaan moet worden middels de inzichten uit de accountancy.

Wat betreft de rechtszekerheid die belastingplichtigen kunnen ontlelen aan een aangifte die wordt ingediend onder horizontaal toezicht geldt onverminderd dat de administratie en de interne beheersing als open normen subjectieve en dynamische begrippen zijn. Hierdoor kan geen zekerheid over de fiscale positie rechtstreeks aan de administratie en interne beheersing worden ontleent. Een goede administratie en interne beheersing vormen echter wel belangrijke randvoorwaarden voor het indienen van de aangifte, evenals het voldoen aan de overige fiscale verplichtingen en het aangaan van vooroverleg. Een goed functionerende interne beheersing draagt hierdoor indirect bij aan de rechtszekerheid over de fiscale positie van belastingplichtigen.

Hiernaast vormt een goed functionerende interne beheersing een goede basis om, voordat de aangifte wordt ingediend en in bepaalde gevallen zelfs voordat een voorgenomen fiscale handeling wordt gedaan, vooroverleg te hebben met de Belastingdienst om rechtszekerheid te verkrijgen. Op deze manier draagt het horizontaal toezicht bij tot een hogere rechtszekerheid, aangezien minder kans is op een navorderings- of naheffingsaanslag. Met de beperkt beschikbare statistische informatie omtrent het effect van horizontaal toezicht op de kwaliteit van ingediende aangiftes geldt dat deze aangiftes bij bepaalde belastingen, zoals de vennootschaps- en loonbelasting, van hogere kwaliteit zijn. Reden van het minder vaak aanleiding geven tot correcties door de Belastingdienst lijkt gelegen te zijn in het aangaan van

vooroverleg inzake onzekerheden vooraf bij uitleg van wet- en regelgeving. Verder kan mijns inziens met betrekking tot boetes worden geoordeeld dat belastingplichtigen onder horizontaal toezicht hier minder kans op hebben. Dit komt voort uit enerzijds de proactieve verplichting tot vooroverleg en anderzijds door het onverminderd mogelijk zijn van het beroepen op een pleitbaar standpunt onder horizontaal toezicht. Met de betrekking tot de vereiste bewustheid en/of verwijtbaarheid, waarvan sprake moet zijn bij het niet doen van de vereiste aangifte, kan voor een belastingplichtige onder horizontaal toezicht, die zich dus heeft verbonden om de interne beheersing goed op orde te hebben, mijns inziens eerder geoordeeld worden dat het benodigde bewijsvermoeden bestaat van de voor de omkering en verzwaring benodigde bewijslast.

## HOOFDSTUK 7

### Conclusie en aanbevelingen

#### 7.1 Inleiding

Centraal in dit onderzoek staat de rechtszekerheid van de aanvaardbare aangifte ingediend onder horizontaal toezicht. Onderzocht is wat het indienen van een aanvaardbare aangifte inhoudt en in welke mate horizontaal toezicht hier invloed op heeft. Hierbij geldt als achterliggende doelstelling het bepalen welke rechtszekerheid hieraan ontleent kan worden door belastingplichtigen. In deze algehele conclusie wordt een antwoord op de geformuleerde hoofdvraag gegeven. De conclusie bevat tevens een aantal aanbevelingen.

#### 7.2 Beantwoording hoofdvraag en aanbevelingen

*“Wat houdt de “aanvaardbare aangifte” onder horizontaal toezicht in ten opzichte van de aangifteverplichtingen onder de Algemene Wet Rijksbelastingen en welke mate van rechtszekerheid kan hieraan ontleend worden?”*

Op grond van artikel 8 AWR dient de wettelijke vereiste aangifte *“duidelijk, stellig en zonder voorbehoud”* gedaan te worden. De reguliere wet- en regelgeving geven de eisen weer waaraan een aangifte moet voldoen. Hierdoor zou geen sprake mogen zijn van materiële fouten in aangiftes. Op basis van de AWR volgt namelijk dat slechts aangiftes die het totaal aan verschuldigde belastingen omvatten, gelden als de wettelijke vereiste aangiftes. Om echter een pragmatische invulling te kunnen geven voor de aangifteverplichtingen en de open norm van de administratieplicht hanteert de Belastingdienst ten tijde van de controle van de aangifte een zekere toegestane foutmarge, conform de materialiteitstabel. Hieruit kan worden afgeleid wanneer een aangifte als aanvaardbaar wordt beoordeeld. Aangezien aan belastingplichtigen onder horizontaal toezicht geen privileges geboden worden, geldt dus voor zowel *“wettelijke aangiften”* als *“aanvaardbare aangiften”* een zekere marge ten aanzien van het juiste bedrag aan belasting. Binnen deze marge is minder kans op fiscale sancties/boetes voor belastingplichtigen, buiten dat het te betalen bedrag aan belastingen boven de correctiegrens (en/of *“ergergrens”*) wordt gecorrigeerd. Deze marge is dus uitdrukkelijk niet de genoemde materialiteitsgrens van een bepaald percentage van de omzet zoals aangegeven door de

Belastingdienst in de materialiteitstabel. De vereisten voor de wettelijke aangifte gelden hierdoor gelijk voor de aanvaardbare aangifte.<sup>220</sup>

Door het expliciet opnemen van de doelstelling van het indienen van een aanvaardbare aangifte en het vermelden van een materialiteitstabel wordt mijns inziens bij belastingplichtigen de indruk gewekt dat indien men binnen de materialiteit blijft geen correcties plaatsvinden op de aangifte. Het indienen van een aanvaardbare aangifte, die dus binnen de (kwantitatieve) materialiteit blijft, kan echter nog steeds aanleiding geven tot correcties, zodat de aangifte binnen de correctiegrens komt. De materialiteitstabel geeft hierdoor een verraderlijk beeld dat sprake zou zijn van een bepaalde toegestane marge waarbinnen afwijkingen niet worden gecorrigeerd. Hierdoor wordt mijns inziens geen recht gedaan aan de rechtszekerheid die een belastingplichtige meent te mogen ontleen aan het indienen van een aanvaardbare aangifte. Aangezien het horizontaal toezicht onder andere als doelstelling heeft de rechtszekerheid te verhogen voor belastingplichtigen doet de aanvaardbare aangifte hier geen recht aan. Het is dan ook aan te bevelen dat de Belastingdienst een heldere uitleg gaat geven over hoe de materialiteitstabel geïnterpreteerd moet worden.

Aangezien bij horizontaal toezicht de aanvaardbare aangifte wordt genoemd als de uitkomst van het hele proces van de administratie en interne beheersing geldt dat de aanvaardbare aangifte tot stand komt met inachtneming van de overige verplichtingen van het horizontaal toezicht. In het bijzonder spelen hierbij de twee resultaatverplichtingen van het voorleggen van alle (fiscaal) relevante standpunten en het op orde hebben van de interne beheersing. Doordat belastingplichtigen bij horizontaal toezicht afspreken zich aan aanvullende verplichtingen te houden, geldt met betrekking tot de mogelijkheden van de Belastingdienst om na te vorderen, de bewijslast om te keren en verzwaren én op het opleggen van boetes dat eerder gesteld kan worden door de Belastingdienst dat sprake is van de benodigde bewustheid. Gevolg hiervan is dat indien een belastingplichtige onder horizontaal toezicht, die niet daadwerkelijk een aanvaardbare aangifte indient, sneller geconfronteerd kan worden met de drie hiervoor genoemde punten. Vervolgens levert het niet indienen van aanvaardbare aangiften door belastingplichtigen ook een niet nakoming op van hun verplichtingen onder horizontaal toezicht. Het niet indienen van een aanvaardbare aangifte kan hierdoor tot gevolg hebben dat de horizontaal toezicht relatie onder druk komt te staan en mogelijk beëindigd kan worden door de Belastingdienst. Over de precieze gevolgen van het niet doen van een aanvaardbare aangifte wordt door de Belastingdienst geen duidelijkheid

---

<sup>220</sup> Oenema, M.E. en Enden, E.M.E. van der, 'Het horizontale 'dreh und angelpunkt'', *Weekblad Fiscaal Recht* 2013/1294



gegeven. Het is hierdoor in ieder geval aan te bevelen dat de Belastingdienst duidelijkheid geeft over wat de gevolgen zijn indien geconstateerd wordt dat de aangifte niet binnen de aanvaardbaarheid valt.

## LITERATUURLIJST

### Vaktijdschriften

Anderson, R.J., 'Open normen in de fiscale wetgeving', *Weekblad Fiscaal Recht* 2018/15

Berkhout, T.M., Heijden, J.N. van der, 'Vertrouwen, integriteit en fiscale handhavingsconvenanten', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2010/02

Blieck, J. de, en Elk, M.A.C. van, 'De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven', *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/726

Boer, J.P., 'Niets communiceert beter dan een juiste aanslag. Over (over)communiceren en dejuriseren', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2015/1954

Corstens, G.J.M., 'Rechtszekerheid en rechtsbescherming', *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/141

Dankaart, E.P.J. en Geerse L.M., 'Het Loonheffingen Control Framework', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/476

Duijts, J.D. en Putter, M.C. de, "'In control" voor de btw als gestuurd proces', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/1637

Durlinger, S. en Prinsen, R.T.M.E., 'Fiscale boeten in relatie tot interne beheersing en Horizontaal Toezicht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1541

Eijdsen, J.A.R. van, 'De AWR kan worden afgeschaft....., of toch niet?', *Weekblad Fiscaal Recht* 2007/1309

Van Elk, M.A.C., Poelman, E. en Veldhuizen, R.J., 'De zekerheid van een goede administratie', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2013/06/07

Enden, E.M.E. van der, en Oenema, M.E., 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom,' *Weekblad Fiscaal Recht* 2013/430

Essers, P., 'Zonder inzicht in de bedrijfsprocessen van de Belastingdienst, blijft horizontaal toezicht kwetsbaar', *Weekblad Fiscaal Recht* 2012/1546

Geld, J.A.G., van der, 'Horizontaal toezicht', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2009/2

Gribnau, J.L.M., 'Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2007/1068

Gribnau, J.L.M., 'Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2008/428

Gribnau, J.L.M., 'Belastingmoraal en compliance', *Weekblad Fiscaal Recht* 2008/1325

Gribnau, J.L.M., 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2013/07/08

Gribnau, J.L.M., 'Belastingen als moreel fenomeen', *Weekblad Fiscaal Recht* 2013/340

Groot, J.I. de en Enden, E.M.E. van der, 'Verantwoording over interne beheersing onder Horizontaal Toezicht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/375

De Groot, F.C., 'Het rapport onderzoek grote ondernemingen; worden de beleidsverwachtingen omtrent het horizontaal ook daadwerkelijk gerealiseerd?', *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/204

Happé, R.H., 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *Tijdschrift Formeel Ondernemingsrecht* 2009/5

Happé, R.H., 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/1456

Herreveld, F.R., 'Over legaliteit en convenanten', *Tijdschrift Formeel voor Belastingrecht* 2015/02

Herreveld, F.R., 'Legaliseer Horizontaal Toezicht!', *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/974

Huiskers-Stoop, E.A.M., 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2013/01

Huiskers-Stoop, E.A.M., 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2014/11

Huiskers-Stoop, E.A.M., 'Horizontaal belastingtoezicht: meer recht op antwoord', *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/98

R.N.J. Kamerling en R.J. Veldhuizen, 'Horizontaal toezicht en het tax control framework (TCF)', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, mei 2009

Kors, M.M., 'Het pleitbare standpunt', *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/168

Laan, R.A. van der, en Weerman, A.J.K., 'Tax control framework van risicogericht naar "in control": het werk verandert voor ons allemaal', *Weekblad Fiscaal Recht* 2008/1269

Leenders, I., 'De (vereiste) aangifte van Pandora', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2008/06

Lint, A.J. van, 'Horizontaal toezicht, een opstap naar een afdrachtsbelasting?', *Tijdschrift Formeel voor Belastingrecht* 2014/06

Lint, A.J., 'Over horizontaal toezicht en het herformuleren van de doelstelling', *Tijdschrift Formeel voor Belastingrecht* 2016/08-06

Luimes, A.J., 'De vereiste aangifte', *Weekblad Fiscaal Recht* 2015/1378

Meussen, G.K.T., 'De sluipende privatisering van de Belastingdienst', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/1454

Meussen, G.T.K., 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2013/02-03

Oenema, M.E., 'De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingsconvenant', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/26

Oenema, M.E. en Enden, E.M.E. van der, 'Het horizontale 'dreh und angelpunkt'', *Weekblad Fiscaal Recht* 2013/1294

Oenema, M.E., 'Agreed to disagree? Geschillen in een horizontaaltoezichtrelatie', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2015/136.4

Okhuizen, E.C.G., 'Omkering van de bewijslast: knelpunten in de regeling en bij de toepassing van de sanctie (deel I)', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2013/05

Okhuizen, E.C.G., 'Omkering van de bewijslast: knelpunten in de regeling en bij de toepassing van de sanctie (deel II)', *Tijdschrift Formeel voor Belastingrecht* 2013/05

Poolen, Th.W.M., 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2009/16

Post, R.A.E.L. en Baetsen, S.W.J., 'De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/235

Rabenort, M., 'Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk', *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/116

Simonis, P.H.M., 'Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht', *Weekblad Fiscaal Recht* 2008/5

Zwemmer, J.W., 'De taak van de Hoge Raad in Belastingzaken', *Weekblad Fiscaal Recht* 2002/211

*SRA-Prakrijkhandreiking: Horizontaal toezicht: de stand van zaken*, SRA-Vaktechniek: 2016

### **Documenten Belastingdienst**

Brief van de staatssecretaris van financiën, Kamerstukken II 2004-2005, 29 643

Brief van de staatssecretaris van financiën, Kamerstukken II 2006, 30 306

*Bedrijfsplan 2008 – 2012*, Belastingdienst

*Controle Aanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, Belastingdienst

*Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag,: 2012

*Bijlagen Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, Den Haag: 2012

*Handboek controle*, Belastingdienst: 2016

*Leidraad Horizontaal Toezicht*, Belastingdienst: 2013

*Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners*, Belastingdienst: 2016

*Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek, 2017

*Steekproef ondernemingen 2014*, Belastingdienst

*Tax Control Framework Van risicogericht naar “in control”*: het werk verandert,  
Belastingdienst: 2008

### **Jurisprudentie**

HR 26 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6343, m.nt. Van Leijenhorst, BNB 2004/217

HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ9676, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2007/191

HR 16 april 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BJ9082, m.nt. E.B. Pechler, BNB 2010/227

HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY2665, m.nt. P.J. van Amersfoort, BNB 2013/26

HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083, m.nt. R.F.C. Spek, BNB 2015/176

HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795, m.nt. E.B. Pechler, BNB 2016/2

HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:675, m.nt. J.A.R. van Eijnsden, BNB 2017/138

HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, m.nt. P.G.H. Albert, BNB 2017/162

HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1358, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

### **Boeken**

Albert, P.G.H., *Hoofdstukken formeel belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgever 2015

Bont, G.J.M.E. e.a., *(Fiscale) inlichtingenverplichtingen Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschappen*, Amsterdam: Paperworks 2013

Van Daelen, M., Van der Elst, C. e.a., *Risk management and corporate governance, Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited 2010

Gribnau, J.L.M., *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013

Jansen, P.G.M., *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013

Kors, M.M., *Pleitbaar standpunt in het fiscale boete- en strafrecht*, Deventer: Kluwer 2017

Oenema, M.E., *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014

Okhuizen, E.C.G. e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016

Russo, R. e.a., *Tax Assurance*, Deventer: Wolters Kluwer 2015