

# De fiscale vaststellingsovereenkomst

## Over simultane rechtstoepassing op het grensgebied van belastingrecht en privaatrecht

Mr. L.J.A. Pieterse<sup>1</sup>

In deze beschouwing staan enkele aspecten van de fiscale vaststellingsovereenkomst centraal. Deze rechtsfiguur bevindt zich op het grensgebied waar belastingrecht en privaatrecht elkaar ontmoeten.

### 1. Inleiding

De tijd dat het privaatrecht als het gemene recht werd gezien (en het publiekrecht als het uitzonderingsrecht), ligt betrekkelijk ver achter ons.<sup>2</sup> Het publiekrecht, en het belastingrecht valt daaronder, heeft zich in de loop van de tijd een eigen plaats weten te veroveren in het Nederlandse recht.<sup>3</sup> Dat neemt niet weg dat (ook) in het belastingrecht herhaaldelijk wordt teruggesproken op civielrechtelijke figuren. Een markant voorbeeld daarvan is het fiscale compromis. Daarvan is volgens de Hoge Raad 'slechts sprake indien een inspecteur en een belastingplichtige een overeenkomst hebben gesloten waarbij zij – zoals het in het ontwerpartikel 7.15.1 van het Nieuw Burgerlijk Wetboek is verwoord – ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen partijen rechtens geldt, een vaststelling aanvaarden, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken'.<sup>4</sup> Het fiscale compromis moet dus worden aangemerkt als een vaststellingsovereenkomst in de zin van – het sinds 1 september 1993 geldende – art. 7:900 BW.<sup>5</sup> Deze bijzondere overeenkomst kan gerust een 'courante verschijning' in de uitvoeringspraktijk worden genoemd.<sup>6</sup> Zij is een belangrijk en niet meer weg te denken instrument, dat bij uitstek geschikt is om aan onzekerheid een einde te maken en geschillen tussen fiscus en belastingplichtigen te beëin-

digen dan wel te voorkomen.<sup>7</sup> 'De belastingplichtige, die gewend is rationeel te handelen in zijn bestaan (...), zal zo weinig mogelijk procederen', zoals Klein Wassink dat in dit verband treffend onder woorden heeft gebracht.<sup>8</sup> De fiscale vaststellingsovereenkomst staat middenin het krachtenveld van belastingrecht en privaatrecht. Deze overeenkomst geeft (dan ook) aanleiding tot simultane toepassing van de (ongeschreven) normen uit beide rechtsgebieden.

Deze bijdrage start met een historische schets van de geleidelijke acceptatie van het fiscale compromis (§ 2). In § 3 is plaats ingeruimd voor enkele rechtstheoretische verkenningen en wordt de fiscale vaststellingsovereenkomst aan een nadere beschouwing onderworpen. In § 4 t/m 6 worden successievelijk de (defecten in de) totstandkoming, de grenzen en de uitvoering van de fiscale vaststellingsovereenkomst besproken. Alvorens af te sluiten (§ 8), komen in § 7 enkele aspecten aan bod die zien op de rechtsbescherming.

### 2. Historie: verwonderd terugkeren naar het begin

Het belastingrecht is niet alleen publiekrecht, maar ook dwingend recht, dat wil zeggen dat de fiscus geen beleidsvrijheid toekomt. Verder geldt in het belastingrecht dat in beginsel niet valt te tornen aan het primaat dat heffing van belasting slechts kan plaatsvinden uit kracht van een wet.<sup>9</sup> Het is de overheid die eenzijdig een verplichting tot het betalen van belasting oplegt. Aan het begin van de vorige eeuw werd daarom gedacht dat daarbij geen plaats is voor afspraken die de betrokkenen met elkaar (zouden kunnen) maken.<sup>10</sup> In die tijd was de rechtspraak onderworpen aan de leer dat de wettelijke bepalingen 'nopens de grondslagen van de belastingheffing' van openbare orde zijn, 'zoodat daarvan niet bij overeenkomst kan worden afgeweken', zoals de Hoge Raad in 1919 oordeelde.<sup>11</sup> Dat de rechter strikt in de leer was, bleek bijvoorbeeld uit een zaak die in de jaren dertig van de vorige eeuw speelde en waarin een belanghebbende met de inspecteur een compromis was aangegaan. Daarin was tot uitdrukking gebracht dat hij over een bepaald jaar belastingplichtig was en dat de inspecteur van strafvervolgung zou afzien. Toen de inspecteur de aanslag oplegde, stelde belanghebbende zich op het standpunt dat

1 Verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

2 Zie bijvoorbeeld het redactioneel '60 jaar Ars Aequi. Convergence en divergentie van publiek- en privaatrecht', AA oktober 2011, p. 684-685 en de daarin genoemde bronnen. Zie ook het proefschrift van P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2012, § 18.2 en F.J. van Ommeren, 'Een andere visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht', AA juli/augustus 2012, p. 562 e.v.

3 Zie onder meer de in de vorige voetnoot genoemde bronnen.

4 HR 25 november 1992, nr. 28.717, *BNB* 1993/63.

5 Zie ook HR 27 mei 1992, nr. 27.848, *BNB* 1992/302 en HR 13 september 2000, nr. 35.285, *NTR* 2000/1365.

6 J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, 2e druk, Kluwer, Deventer 2000, p. 497. 'In de notariële praktijk speelt de vaststellingsovereenkomst een niet onbelangrijke rol', aldus M.J.A. van Mourik, in 'De vaststellingsovereenkomst in de notariële praktijk', *WP/NR* 2009/6810, § 1.

7 Dat de inspecteur een privaatrechtelijk middel kan gebruiken, stuit niet af op de zogenoemde tweewegenleer (zie daarover nader J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, *Algemeen belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1999, p. 40).

8 Aldus H.J.W. Klein Wassink in zijn proefschrift: *Het fiscale compromis*, Kluwer, Deventer 1964, p. 2.

9 Dit volgt uit art. 104 Grondwet.

10 Zie daarover: A.K.H. Klein Sprokkelhorst, *Overeenkomsten met de fiscus. Onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking*, Kluwer, Deventer 1999, § 2.2.

11 HR 26 november 1919, B. 2364, inzake een compromis met betrekking tot de vaststelling van de aan oorlogswinstbelasting onderworpen winst.

‘het recht daartoe was te niet gegaan’. De raad van beroep oordeelde echter dat belanghebbende zich ‘niet vermag te onttrekken aan betaling van de belasting’ op de grond dat de aanslag in een ander (eerder) jaar had moeten worden opgelegd. De raad van beroep achtte – in algemene zin – ‘dat het sluiten van een compromis volkomen geoorloofd is (...), vermits door een compromis de wettelijke grondslag niet aan de heffing wordt ontnomen’. De Hoge Raad ging daar evenwel niet in mee en casseerde dat oordeel in zijn arrest van 2 oktober 1940.<sup>12</sup> Hij oordeelde dat ‘de wettelijke bepalingen nopens het opleggen van aanslagen (...) van openbare orde [zijn], zoodat een tusschen belanghebbende en de inspecteur aangegaan compromis daaraan geene afbreuk kan doen’. Enkele jaren later zette de Hoge Raad ‘de deur op een kier (...) door de geldigheid te aanvaarden van een overeenkomst strekkende tot het door deskundigen bindend doen vaststellen van de waarde van een onroerend goed’, al bleven de daaraan voorafgaande arresten in zoverre van belang, dat compromissen *contra legem* geen geldingskracht konden hebben.<sup>13</sup> Een uitgangspunt dat ook nog gold in de jaren vijftig van de vorige eeuw, toen de Algemene wet inzake rijksbelastingen tot stand kwam.

In zijn uit 1964 stammende proefschrift betoonde Klein Wassink zich een pleitbezorger van het fiscale compromis. Hij zag daarin een uitvloeisel van het beginsel van de goede trouw als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in het administratieve recht. In het verlengde daarvan meende hij dat er ruimte was voor ‘rechtszekerheidsovereenkomsten’ waarin fiscus en contribuabele afspraken maken over juridische kwesties waarover de rechter nog geen uitsluitsel heeft gegeven.<sup>14</sup> De rechtspraak heeft zich (later) weliswaar ontwikkeld in de door Klein Wassink voorgestane zin, maar de opstelling van de rechter tegenover het fiscale compromis was in de jaren vijftig en zestig van de vorige eeuw nog bepaald terughoudend te noemen.<sup>15</sup> Pas in de jaren zeventig ontstond een kentering in het denken: zo achtte de Hoge Raad in 1971 een compromis met betrekking tot feiten die nog plaats moeten vinden – anders dan hij in 1956 oordeelde – verbindend.<sup>16</sup> Twee jaar later overwoog de Hoge Raad ten aanzien van een compromis over de (vaststelling van de) ontvangsverantwoording van een onderneming, dat het hof het compromis ‘terecht heeft beschouwd als

geoorloofd hulpmiddel om aan onzekerheden, welke zich bij het regelen van aanslagen voordoen, een einde te maken en mitsdien evenzeer terecht heeft geoordeeld, dat van zulk een overeenkomst, eenmaal gesloten, het rechtskarakter medebrengt, dat de daarin besloten liggende vaststellingen in rechte bindend zijn’.<sup>17</sup>

Aan het begin van de jaren tachtig – en later in de jaren negentig – trok de Hoge Raad de lijn van zijn rechtspraak betreffende de toepassing van het vertrouwensbeginsel *contra legem*<sup>18</sup> door naar het fiscale compromis: een afspraak *contra legem* werd aanvaardbaar geoordeeld, als maar niet sprake was van duidelijke strijd met een juiste wetstoepassing.<sup>19</sup> Dit criterium hanteerde de Hoge Raad voor het eerst in 1979, en wel in het kader van de toepassing van het vertrouwensbeginsel als een van de beginselen van behoorlijk bestuur. Hij besliste dat als een inspecteur een toezegging heeft gedaan die in strijd is met een juiste wetstoepassing, hij onder omstandigheden toch gehouden is de gedane toezegging na te komen, als deze tenminste niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming daarvan mag rekenen.<sup>20</sup> Ruim twee jaar later besliste de Hoge Raad dat dit criterium ook moet worden gebruikt bij de vraag of een belastingplichtige is gebonden aan een fiscaal compromis.<sup>21</sup> In 2004 maakte de bekende Vinkenslagaffaire duidelijk dat er te veel afspraken werden gemaakt die tegen de wet indruisten en werd daaraan door de staatssecretaris van Financiën paal en perk gesteld.<sup>22</sup>

### 3. Rechtstheoretische verkenningen

#### 3.1. Begrip vaststellingsovereenkomst

Het begrip vaststellingsovereenkomst is – het kwam al ter sprake – gedefinieerd in art. 7:900 BW, waarin het volgende is bepaald: ‘Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken.’ Dat slechts sprake kan zijn van een fiscaal compromis, indien beide partijen zich

12 HR 2 oktober 1940, B. 7237.

13 HR 2 februari 1944, B. 7793, ook gepubliceerd in *NJ* 1944, 419. Zie voor het citaat: H.L.J. Roelvink, ‘De verbindendheid van fiscale afspraken’, in: J.M. van Dunné e.a. (red.), *Iustitia et Amicitia. Geschillenbeslechting in en buiten rechte*, Gouda Quint, Arnhem 1985, p. 78.

14 H.J.W. Klein Wassink, *Het fiscale compromis*, Kluwer, Deventer 1964, p. 109 (zie ook p. 107).

15 Ch.P.A. Geppaart, ‘Over het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht’, *RM Themis* 1984/5-6, p. 495.

16 HR 20 juni 1956, nr. 12.798, *BNB* 1956/246 en HR 1 december 1971, nr. 16.617, *BNB* 1972/171.

17 HR 31 oktober 1973, nr. 17.177, *BNB* 1973/254.

18 Zie o.a. HR 26 september 1979, nr. 19.250, *BNB* 1979/311.

19 HR 3 juni 1981, nr. 20.281, *BNB* 1981/230; HR 14 januari 1987, nr. 23.531, *BNB* 1987/158 en later ook in: HR 19 september 1990, nr. 26.880, *BNB* 1990/309 en HR 7 mei 1997, nr. 31.658, *BNB* 1997/221.

20 HR 26 september 1979, nr. 19.250, *BNB* 1979/311.

21 HR 3 juni 1981, nr. 20.281, *BNB* 1981/230.

22 Zie o.a. A.K.H. Klein Sprokkelhorst, ‘Het fiscale compromis na de Vinkenslag’, *TFB* 2004/8 en J.W. van den Berge, ‘Na Vinkenslag’, in: R.P.C. Cornelisse en P.J. Wattel, *Dat is verder geen probleem* (Vriendenbundel Jaap Zwemmer), Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2006, p. 149 e.v.

bij de totstandkoming daarvan opofferingen getroosten, acht de Hoge Raad – anders dan in de literatuur wel werd verdedigd<sup>23</sup> – onjuist: voor de aanwezigheid van een vaststellingsovereenkomst geldt niet de eis van wederzijdse opofferingen.<sup>24</sup>

Art. 7:900 BW verlangt dat partijen van mening verschillen, in die zin dat zij niet – althans op voorhand – bereid zijn elkaars standpunt als het juiste te aanvaarden. Daarbij doet niet ter zake dat de opvatting van één der partijen in objectieve zin niet of nauwelijks overtuigend is.<sup>25</sup> Dat een vaststellingsovereenkomst moet zijn gebaseerd op een onzekerheid is essentieel. Objectieve onzekerheid wordt niet vereist; subjectieve onzekerheid is voldoende.<sup>26</sup> Anders gezegd: voldoende is dat partijen onzeker zijn over wat feitelijk of rechtens juist is. Als naderhand komt vast te staan dat een van beide partijen zich heeft vergist, dan kan de overeenkomst niet op die grond worden vernietigd (zie § 4.4). Partijen binden zich bij de vaststellingsovereenkomst omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt; zij regelen derhalve hun rechtsverhouding. Dat brengt mee dat een vaststellingsovereenkomst niet alleen over de feiten maar ook over de toepassing van het recht kan worden gesloten. De toelichting op het in 1972 verschenen voorontwerp van art. 7.15.1 BW<sup>27</sup> wijst er verder op dat partijen de overeenkomst moeten aangaan met het oog op onzekerheid over wat rechtens tussen hen is en niet met het oog op wat de wenselijke rechtsverhouding tussen hen is.<sup>28</sup>

### 3.2. Verhouding tot andere rechtsfiguren

Een vaststellingsovereenkomst is iets anders dan een *toezegging*. De laatste figuur is een eenzijdige handeling; de fiscus is gebonden aan een eenmaal door hem gedane toezegging. Vaste jurisprudentie is dat de belastingplichtige daaraan niet gebonden is.<sup>29</sup> Hij kan een dergelijke uiting laten voor wat zij is en vragen om (strikte) toepassing van de belastingwet.<sup>30</sup> Een figuur die verwant is met een toezegging en daarmee soms zal samenvallen, is een *ruling*. Een *ruling* is door de staatssecretaris van Financiën omschreven als een

de Belastingdienst bindende toezegging vooraf (binnen wet, jurisprudentie en resoluties) over de toepassing van het Nederlandse belastingrecht in grensoverschrijdende situaties.<sup>31</sup> Soms zal een *ruling* zich niet beperken tot een eenzijdige standpuntbepaling, en mondt het overleg tussen belastingplichtige en inspecteur uit in iets dat een overeenkomst kan worden genoemd. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft de aan hem voorgelegde *rulings* als een vaststellingsovereenkomst aangemerkt, zij het dat deze kwalificatie in de gepubliceerde rechtspraak alleen terloops is gegeven.<sup>32</sup> De staatssecretaris van Financiën heeft zich in een besluit op het standpunt gesteld dat '[s]tandpunten omtrent de gevolgen van bepaalde (rechts)handelingen voor het vaststellen van de winst die in internationaal concernverband wordt behaald met in Nederland verrichte activiteiten (...) vaststellingsovereenkomsten [zijn].'<sup>33</sup>

Als een belastingplichtige zich akkoord verklaart omtrent de hoogte van een op te leggen aanslag, wil dat niet zeggen dat hij daaraan gebonden is. Ook een akkoordverklaring moet (dus) worden onderscheiden van een vaststellingsovereenkomst. Dat is anders indien zo'n verklaring deel uitmaakt van een overeenkomst, dat wil zeggen dat de akkoordverklaring is uitgesproken in het kader van een vaststellingsovereenkomst. Ingeval de belastingplichtige 'akkoord' is met de aanslag en uitdrukkelijk afstand doet van zijn recht om tegen die aanslag met een bezwaar- of beroepschrift op te komen, is hij daaraan wel gebonden (zie § 7.2). De grens tussen een enkele akkoordverklaring en een fiscale vaststellingsovereenkomst is niet altijd eenvoudig te bepalen. Om van een vaststellingsovereenkomst te kunnen spreken, is in ieder geval vereist dat de belastingplichtige zich tegenover de inspecteur wil binden. 'Beide partijen moeten derhalve beogen dat rechtsgevolgen intreden die zonder hun wilsverklaring niet zouden zijn ingetreden, een en ander om geschillen te voorkomen of op te lossen.'<sup>34</sup> In de literatuur is voorgesteld om de grens zo te trekken dat (pas) van een vaststellingsovereenkomst kan worden gesproken wanneer een wederzijds beïnvloedend verband bestaat tussen het standpunt van de één en de akkoordverklaring ervan door de ander; zij moeten in enige mate van elkaar afhangen.<sup>35</sup>

23 Zie daarover: H.L.J. Roelvink, 'De verbindendheid van fiscale afspraken', in: J.M. van Dunné e.a. (red.), *Iustitia et Amicitia. Geschillenbeslechting in en buiten rechte*, Gouda Quint, Arnhem 1985, p. 76.

24 HR 13 september 2000, nr. 35.285, *NTR* 2000/1365. De discussie is terug te voeren op de in art. 1888 e.v. (oud) BW geregelde overeenkomst van dading. Daarvoor gold wel de eis van wederzijdse opofferingen.

25 Asser-Van Schaick VIII\*, 7e druk, Kluwer, Deventer 2012, p. 143.

26 Zie ook L.A. de Blicke e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, 9e druk, Kluwer, Deventer 2011, p. 283-284.

27 Dit voorontwerp is als onderdeel van het Ontwerp Meijers gepubliceerd tezamen met de toelichting daarop (Vierde gedeelte, Boek 7, Den Haag 1972, p. 1132 e.v.).

28 Zie p. 1135 van de in de vorige voetnoot genoemde publicatie.

29 Zie HR 25 oktober 2000, nr. 35.697, *NTR* 2000/1595, *BNB* 2001/10, r.o. 3.5.

30 Zie P.J. Wattel, 'Is een *ruling* een vaststellingsovereenkomst?', in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte* (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus), Kluwer, Deventer 1999, p. 386.

31 Zie Kamerstukken II, 1994-1995, 24 086, nr. 1, p. 4.

32 HR 7 mei 1997, nr. 31.658, *BNB* 1997/221; HR 10 november 1999, nr. 34.681, *BNB* 2001/140.

33 Zie punt 5 van het besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, *NTR* 2011/1613, *BNB* 2011/239.

34 Ch.P.A. Geppaart, 'Over het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht', *RM Themis* 1984/5-6, p. 495.

35 P.J. Wattel, 'Enkele "akkoordverklaring" of een vaststellingsovereenkomst?', *WPNR* 2001/6429, p. 38. Zie daarover ook Asser-Van Schaick VIII\*, 7e druk, Kluwer, Deventer 2012. De auteur daarvan betoogt dat het 'wezenskenmerk van de vaststellingsovereenkomst [is] dat beide partijen bij het sluiten van de overeenkomst bereid moeten zijn

### 3.3. Rechtskarakter

Hoewel het sluiten van een fiscale vaststellingsovereenkomst een privaatrechtelijke rechtshandeling is (zie § 1 en § 3.1), is de heersende opvatting in de literatuur dat de vaststellingsovereenkomst zelf moet worden gezien als een hybride figuur. Klein Wassink typeerde de fiscale overeenkomst als een publiekrechtelijke overeenkomst.<sup>36</sup> Als een publiekrechtelijke overeenkomst naar Nederlands recht is te beschouwen de overeenkomst die tot inhoud heeft de wijze waarop een overheidsbevoegdheid zal worden gebruikt en waarbij alle partijen of ten minste één overheidsinstantie is, die in zuiver publiekrechtelijke verhouding optreedt. De inhoud van de publiekrechtelijke overeenkomst dient een publiekrechtelijke verhouding te zijn.<sup>37</sup> Ook Hofstra omschreef het fiscale compromis als een publiekrechtelijke overeenkomst.<sup>38</sup> Feteris meent dat een vaststellingsovereenkomst een publiekrechtelijk karakter heeft.<sup>39</sup> Gribnau ziet er een publiekrechtelijke rechtshandeling in.<sup>40</sup> Huisman wijst er echter terecht op dat de Hoge Raad er geen twijfel over laat bestaan dat het fiscale compromis 'een vaststellingsovereenkomst is (...) en dus een privaatrechtelijke rechtshandeling'.<sup>41</sup>

De fiscale vaststellingsovereenkomst zelf mag dan in technische zin een privaatrechtelijke rechtshandeling zijn, maar haar kunnen publiekrechtelijke trekken niet worden ontzegd. De rechtsverhouding wordt immers mede bepaald door publiekrechtelijke normen, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zie § 3.4). Het fiscale compromis heeft (dus) een hybride karakter en wordt – kort gezegd – gesloten omdat onzekerheid bestaat over de vraag tot waar de publiekrechtelijke autoriteit van de inspecteur reikt. 'Die autoriteit zelf wordt (...) niet onderhandelbaar verklaard doch gepreciseerd, en wel op zodanige wijze dat partijen zich wederzijds aan die plaatsbepaling verbinden'.<sup>42</sup> De inspecteur treedt tevens op 'vanuit zijn publiekrechtelijke

lijke bevoegdheid; niet alleen is deze in feite zelf voorwerp van de overeenkomst, tevens is de inspecteur gehouden om zich bij het sluiten van de overeenkomst te houden aan de verplichtingen die deze hem oplegt'.<sup>43</sup>

### 3.4. Toepasselijk recht

De typering van de vaststellingsovereenkomst als een figuur met publiekrechtelijke trekken, is geen vrijblijvende aangelegenheid. De Hoge Raad kwalificeert, als gezegd, het fiscale compromis onomwonden als een vaststellingsovereenkomst in de zin van art. 7:900 e.v. BW (§ 1), een privaatrechtelijke rechtshandeling dus, en lijkt daarmee de weg vrij te maken voor rechtstreekse toepassing van de civielrechtelijke regels, waaronder de regels die zijn neergelegd in art. 7:900 e.v. BW. Omdat een vaststellingsovereenkomst een obligatoire overeenkomst is (art. 6:213 BW), zijn (ook) de regels van Boek 6 van het BW rechtstreeks van toepassing.<sup>44</sup> In een arrest dat enkele jaren geleden is gewezen, beoordeelde de Hoge Raad de verbindende kracht van een afspraak echter 'met (overeenkomstige) toepassing' van een bepaling uit het civiele recht. In de literatuur is geopperd dat hij daarmee in het midden laat of sprake is van rechtstreekse of analoge toepassing.<sup>45</sup> Daar kan tegenin worden gebracht dat de Hoge Raad in een later arrest bij een beroep op dwaling het bepaalde in art. 6:228 BW toepaste en daarbij geen enkel voorbehoud maakte.<sup>46</sup> Deze observaties zullen geen grote consequenties hebben voor de regels die de vaststellingsovereenkomst beheersen, al moet worden gezegd dat analoge toepassing de rechter ruimte zou kunnen geven om het recht met meer vrijheid toe te passen op de vaststellingsovereenkomst. De civielrechtelijke noties alleen zijn in ieder geval niet beslissend, omdat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zoals het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel) ook een rol spelen bij onder meer het tot stand komen van een fiscale vaststellingsovereenkomst. Dit volgt uit art. 3:14 BW, waarin is bepaald dat een bevoegdheid die iemand krachtens het burgerlijk recht toekomt, niet mag worden uitgeoefend in strijd met geschreven of ongeschreven regels van publiekrecht en uit art. 3:1, lid 1, Awb, dat bepaalt dat op 'andere handelingen van bestuursorganen dan besluiten (...) de afdelingen 3.2 tot en met 3.4 van overeenkomstige toepassing [zijn], voor zover de aard van de handelingen zich daartegen niet verzet'. Dat kan er onder meer toe leiden dat een overeenkomst die naar civielrechtelijke maatstaven geldig is, verbindende kracht ontbeert, bijvoorbeeld omdat de inspecteur de beleidsmatig aan de belastingplichtige te gunnen bedenktijd niet in acht heeft genomen.<sup>47</sup>

geweest om het eigen standpunt op te geven en het standpunt van de wederpartij te respecteren' (p. 150).

36 H.J.W. Klein Wassink, *Het fiscale compromis*, Kluwer, Deventer 1964, p. 67.

37 Zie p. 66-67 van het in de vorige voetnoot aangehaalde werk.

38 Zie bijvoorbeeld H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 5e druk, Kluwer, Deventer 1980, p. 165. Hofstra is nadien aan deze kwalificatie blijven vasthouden (H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 7e druk, Kluwer, Deventer 1992, p. 155).

39 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, 2e druk, Kluwer, Deventer 2007, p. 534. In deze in ook: P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, 2e druk, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2006, p. 156.

40 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht* (diss. Rotterdam), Gouda Quint, Arnhem 1998, p. 388-390.

41 P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 318.

42 Aldus R.E.C.M. Niessen en L.J.A. Pieterse, 'De vaststellingsovereenkomst; een compositie', *NFR-B* 2007/31, § 3.

43 Zie vorige voetnoot.

44 Zie ook Kamerstukken II, 1982-1983, 17 779, nr. 3, p. 36.

45 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, 2e druk, Kluwer, Deventer 2007, p. 534.

46 HR 27 april 2007, nr. 41.333, *NFR* 2007/847, *BNB* 2007/201.

47 HR 16 november 2007, nr. 42.257, *NFR* 2007/2094, *BNB* 2008/20.

#### 4. Totstandkoming van de vaststellingsovereenkomst

Een vaststellingsovereenkomst komt tot stand door een aanbod en de aanvaarding daarvan (§ 4.1). Wil een overeenkomst bindend zijn, dan is vereist dat beide partijen bevoegd zijn om deze af te sluiten (§ 4.2). Aan een eenmaal tot stand gekomen overeenkomst kunnen gebreken kleven. Zo is een overeenkomst vernietigbaar als zij tot stand is gekomen door misbruik van omstandigheden (§ 4.3). Een overeenkomst is eveneens vernietigbaar als zij is gesloten onder invloed van andere wilsgebreken (§ 4.4).

##### 4.1. Aanbod en aanvaarding

De vaststellingsovereenkomst komt tot stand door een aanbod (van de inspecteur) en de aanvaarding daarvan (art. 6:217, lid 1, BW). Op de vaststellingsovereenkomst zijn daarom de bepalingen over aanbod en aanvaarding van toepassing (zie § 3.4). Een aanbod kan worden herroepen (art. 6:219, lid 1, BW), maar als de inspecteur zijn aanbod intrekt nadat de belastingplichtige het heeft aanvaard, komt aan deze intrekking geen effect toe.<sup>48</sup>

Als partijen onderhandelen over een vaststellingsovereenkomst, en dat zal niet zelden het geval zijn, brengt dat proces zekere verplichtingen met zich. Ook in de fase dat nog niet van een bepaalbaar aanbod kan worden gesproken, dienen partijen zich jegens elkaar naar redelijkheid en billijkheid te gedragen (vgl. art. 6:248 BW). Als een partij zich op enig moment wil terugtrekken uit de onderhandelingen, staat dat haar in principe vrij. Dit uitgangspunt leidt uitzondering indien de onderhandelingen zover zijn gevorderd dat de andere partij mocht verwachten dat er een (vaststellings)overeenkomst tot stand zou komen.<sup>49</sup> In dat geval kan het afbreken van het overleg onaanvaardbaar en schadeplichtig zijn, al zal zich dat niet vaak voordoen.

##### 4.2. Bevoegdheid en vertegenwoordiging

Een vaststellingsovereenkomst kan alleen tot stand komen als beide partijen bevoegd zijn om deze af te sluiten. De inspecteur is degene die de Belastingdienst kan binden. De belastingplichtige mag er volgens de Hoge Raad van uitgaan dat de inspecteur die handelt in de uitoefening van zijn functie en in die hoedanigheid een voorstel doet om een vaststellingsovereenkomst af te sluiten, daartoe bevoegd

is.<sup>50</sup> Anderzijds kan de inspecteur de belastingplichtige aan zijn woord houden. Wanneer de belastingplichtige (door een adviseur) wordt vertegenwoordigd, en dat zal nogal eens voorkomen, zal de inspecteur daarmee rekening moeten houden. Als de inspecteur weet of behoorde te weten dat van zodanige vertegenwoordiging sprake is, mag hij in principe geen overeenkomst sluiten buiten de vertegenwoordiger (de gemachtigde) om.<sup>51</sup> Doet hij dat toch, dan handelt hij in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel.<sup>52</sup>

##### 4.3. Misbruik van omstandigheden

De over het algemeen ongelijke onderhandelingspositie die de fiscus en de belastingplichtige ten opzichte van elkaar innemen, leent zich voor het uitoefenen van ongeoorloofde druk door de fiscus. Als daarvan sprake is, kan dat ertoe leiden dat de fiscale vaststellingsovereenkomst onverbindend wordt geacht wegens misbruik van omstandigheden ('moeten schikken naar het standpunt van de inspecteur', wurgbepalingen, enz.). In 1987 oordeelde de Hoge Raad in een geval waarin een fiscaal niet deskundige leraar kunstgeschiedenis kosten van museumbezoek had afgetrokken en na het sluiten van een compromis daarover met de inspecteur geen bedenktijd had gekregen, dat van misbruik van omstandigheden sprake is, indien op de belastingplichtige zodanige druk is uitgeoefend dat hij niet vrij was in zijn beslissing zich al dan niet akkoord te verklaren met een voorstel dat de fiscus hem voorlegde: 'Zo het Hof al niet (...) tot uitdrukking heeft willen brengen dat de onderwerpelijke regeling is tot stand gekomen door misbruik van omstandigheden, zodat zij niet als een belanghebbende bindende overeenkomst kan gelden, ligt in die oordelen in elk geval besloten dat de handelwijze van de aanslagregelende ambtenaar zozeer indruist tegen de door de belastingadministratie jegens belastingplichtigen bij de afhandeling van hun bezwaren in acht te nemen zorgvuldigheid dat de Inspecteur in redelijkheid belanghebbende niet aan diens accoordverklaring mag houden', aldus de Hoge Raad.<sup>53</sup> Een andere factor die een rol kan spelen bij de vraag of de overeenkomst verbindende kracht heeft, vormt het ontbreken van een redelijke termijn om zich te beraden. Dat doet zich bijvoorbeeld voor als zou komen vast te staan dat belanghebbende geen bedenktijd heeft gekregen alvorens de overeenkomst te tekenen, doch direct moest tekenen omdat anders de boete zou herleven. In zodanig geval handelt de fiscus in strijd met regels die hij van de staatssecretaris van

48 HR 29 november 1995, nr. 30.435, *BNB* 1996/41.

49 Zie over precontractuele aansprakelijkheid: HR 18 juni 1982, nr. 11.899, *NJ* 1983, 723 (Plas/Valburg); HR 23 oktober 1987, nr. 12.999, *NJ* 1988/1017; HR 31 mei 1991, nr. 14.198, *NJ* 1991, 647 en HR 12 augustus 2005, nr. C04/163HR, *NJ* 2005, 467. Zie over deze materie ook J. den Boer, R.J. Koopman en P.J. Wattel, *Algemeen belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1999, p. 50.

50 HR 17 december 1997, nr. 32.504, *BNB* 1998/125.

51 HR 25 oktober 1989, nr. 25.969, *BNB* 1990/6.

52 Zie vorige voetnoot.

53 HR 8 april 1987, nr. 23.977, *BNB* 1987/191. Zie ook: HR 27 februari 1985, nr. 22.315, *BNB* 1985/158.

Financiën in acht moet nemen, en dat heeft tot gevolg dat de overeenkomst vernietigbaar is.<sup>54</sup>

#### 4.4. Andere wilsgebreken

Als een vaststellingsovereenkomst eenmaal is gesloten, zijn partijen daaraan gebonden, ook als een van beide partijen daarover later teleurgesteld is.<sup>55</sup> Dat geldt echter niet als een van beide partijen zich er met succes op kan beroepen dat de vaststellingsovereenkomst niet op regelmatige wijze tot stand is gekomen. Dat is bijvoorbeeld aan de orde als de overeenkomst tot stand is gekomen door bedreiging of bedrog. Van bedrog kan bijvoorbeeld sprake zijn als een belastingplichtige opzettelijk onjuiste of onvolledige informatie heeft verschaft aan de inspecteur, waardoor deze tot het aangaan van een overeenkomst is bewogen die hij anders niet of niet onder dezelfde voorwaarden zou hebben gesloten.<sup>56</sup> Voor een geslaagd beroep op bedrog is vereist, dat tussen het bedrog en het sluiten van de vaststellingsovereenkomst een causaal verband bestaat.<sup>57</sup> In het algemeen zal een beroep op bedreiging of bedrog niet snel slagen.

Een grond voor vernietiging van de overeenkomst, die zich in het fiscale domein stellig vaker zal voordoen, is dwaling. Er moet dan sprake zijn van een overeenkomst die bij een juiste voorstelling van zaken niet zou zijn gesloten (art. 6:228, lid 1, BW). Een overeenkomst die onder invloed van dwaling is gesloten, is onder meer vernietigbaar indien de dwaling is te wijten aan een inlichting van de wederpartij, tenzij deze mocht aannemen dat de overeenkomst ook zonder die inlichting zou zijn gesloten (art. 6:228, lid 1, aanhef en onderdeel a, BW). Zo'n overeenkomst is ook vernietigbaar als de wederpartij de dwalende had behoren in te lichten (art. 6:228, lid 1, aanhef en onderdeel b, BW). Bij de beoordeling of sprake is van dwaling in de zin van art. 6:228 BW dient volgens de Hoge Raad 'vooropgesteld te worden dat indien partijen in het onzekere verkeren omtrent een bepaalde rechtsvraag en ter voorkoming van een rechtsgeding aangaande die vraag een overeenkomst (...) sluiten, waarbij hun rechtsverhouding nader wordt geregeld en bindend vastgesteld, zij zich ten aanzien van de vraag waaromtrent zij in het onzekere verkeerden, niet met vrucht op dwaling kunnen beroepen (vgl. HR 15 december 1985, (...) NJ 1986, 228)'.<sup>58</sup>

In de praktijk zal het er bij de beoordeling van een beroep op dwaling vooral om gaan welke informatie een partij moet verschaffen, wil de wederpartij bij het achterwege laten daarvan kunnen gaan dwalen. Een complicerende factor is, dat op de potentiële dwaler de plicht rust onderzoek te doen. Het zal duidelijk zijn dat het hier om aangelegenheden gaat die van feitelijke aard zijn en dat afwegingen ter zake zijn voorbehouden aan de rechter die over de feiten oordeelt. Zo honoreerde Hof Amsterdam een beroep op dwaling van de inspecteur omdat bepaalde stukken (over een voorgenomen beursgang) informatie bevatte waarvan belanghebbende wist of redelijkerwijs behoorde te weten dat die voor de inspecteur bepalend zou zijn voor zijn beslissing om een afspraak te maken. Belanghebbende had de inhoud van die stukken dan ook spontaan aan de inspecteur moet openbaren. De Hoge Raad vond dat oordeel 'geenszins onbegrijpelijk'.<sup>59</sup>

#### 5. Vaststellingsovereenkomsten *contra legem*

De staatssecretaris van Financiën heeft in een beleidsbesluit regels gegeven die de Belastingdienst bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst in acht moeten nemen.<sup>60</sup> Zo mogen 'geen afspraken worden gemaakt die – beoordeeld ten tijde van het aangaan van de vaststellingsovereenkomst – op het tijdstip waarop c.q. gedurende de periode waarover de overeenkomst van kracht is, duidelijk in strijd zijn met de wet'.<sup>61</sup> Dat is in overeenstemming met de opvatting van de Hoge Raad (zie ook § 2).<sup>62</sup> Uit de rechtspraak volgt dat ook afspraken *contra legem* verbindende kracht hebben, 'tenzij de overeenkomst zozeer in strijd is met geldende wettelijke regelingen, dat op nakoming daarvan niet mocht worden gerekend'.<sup>63</sup> Deze maatstaf moet (waarschijnlijk) zo worden verstaan dat een afspraak verbindende kracht ontbeert als partijen bij het aangaan van de overeenkomst bedoelden in strijd met de (strekking van de) wet te handelen. De overeenkomst moet de strekking hebben om met inachtneming van de wederzijdse proceskansen recht te doen aan een juiste wetstoepassing.<sup>64</sup> Daarvan is in ieder geval niet sprake als hetgeen is overeengekomen evident in strijd is met een dwingende wettelijke bepaling. Dat is bijvoorbeeld het geval als partijen afspreken om de heffing bij een ander dan de belasting- of inhoudingsplichtige neer

54 Zie besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, NTFR 2011/1613, BNB 2011/239, punt 5 en HR 16 november 2007, nr. 42.257, NTFR 2007/2094, BNB 2008/20.

55 S.B. van Baalen, 'Wat is het lot van teleurstellende overeenkomsten anno 2009?', in: A.G. Castermans e.a. (red.), *Ex libris Hans Nieuwenhuis. Opstellen aangeboden aan prof. mr. J.H. Nieuwenhuis*, Kluwer, Deventer 2009, p. 295 e.v.

56 Art. 3:44 BW.

57 Zie nader over bedrog: R.E.C.M. Niessen en L.J.A. Pieterse, 'De vaststellingsovereenkomst; een compositie', NTFR-B 2007/31, § 6.

58 HR 27 april 2007, nr. 41.333, NTFR 2007/847, BNB 2007/201, r.o. 3.6.1.

59 HR 21 december 2007, nr. 42.933, NTFR 2008/34, r.o. 3.3.3.

60 Zie het slot van § 4.3.

61 Besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, NTFR 2011/1613, BNB 2011/239, punt 5.

62 Zie onder meer HR 3 juni 1981, nr. 20.281, BNB 1981/230. Zie daarover ook: R.H. Happé, 'Fiscaal compromis. Op de grens van publiek- en privaatrecht', in: T. Hartlief en C.J.J.M. Stolker (red.), *Contractvrijheid*, Kluwer, Deventer 1999, § 5.

63 Deze formulering is te vinden in HR 7 mei 1997, nr. 31.658, BNB 1997/221.

64 R.E.C.M. Niessen en L.J.A. Pieterse, 'De vaststellingsovereenkomst; een compositie', NTFR-B 2007/31, § 7.

te leggen.<sup>65</sup> Een in een fiscale vaststellingsovereenkomst neergelegde afspraak kan volgens de Hoge Raad evenmin bewerkstelligen 'dat aanslagen die bij gebreke van een verbindend wettelijk voorschrift rechtsgeldigheid missen, zonder zodanig voorschrift rechtsgeldig kunnen worden opgelegd'.<sup>66</sup> Een afspraak die wordt gemaakt over de toepassing van een naar later blijkt onverbindend voorschrift is dus niet rechtsgeldig.

Het 'zozeer'-criterium heeft een basis in het civiele recht. Dat heeft de Hoge Raad duidelijk gemaakt in zijn arrest van 9 december 2005, nr. 41.117, *NTRF* 2005/1672, *BNB* 2006/201. Hij overwoog daarin: 'De geldigheid van een overeenkomst moet (...) beoordeeld worden met (overeenkomstige) toepassing van de in artikel 3:40, lid 1, BW vermelde maatstaf of de overeenkomst door haar inhoud of strekking in strijd is met de openbare orde of de goede zeden. Hiervan is sprake indien de overeenkomst zozeer in strijd is met hetgeen de wet – over het geheel bezien – ter zake bepaalt, dat partijen niet op nakoming daarvan mochten rekenen'.<sup>67</sup> De maatstaf die de Hoge Raad hanteert om te bepalen of handelen *contra legem* is toegestaan, berust dus op art. 3:40, lid 1, BW.<sup>68</sup> De geciteerde overweging doet tevens uitkomen dat de Hoge Raad partijen bij het maken van afspraken een zekere vrijheid gunt.<sup>69</sup> Dat zij beseffen dat de overeenkomst ten aanzien van een bepaald aspect een afspraak bevat die afwijkt van de wettelijke regeling, verhindert niet dat een overeenkomst tot stand komt waarvan niet kan worden gezegd dat zij 'zo zeer in strijd is met hetgeen de wet – over het geheel bezien – te dier zake bepaalt, dat de belanghebbende op nakoming daarvan niet mocht rekenen'.<sup>70</sup> Dat gold bijvoorbeeld voor de overeenkomst die werd gesloten tussen commanditaire vennoten en de Belastingdienst. Daarin was overeengekomen dat over 2001 rekening zou worden gehouden met investeringen over de omvang waarvan bij de afgifte van de jaaropgave 2000 tussen partijen onzekerheid bestond. De Hoge Raad interpreteerde deze afspraak zo dat daarin besloten lag 'eventuele niet in die jaaropgave verdisconteerde investeringen te beschouwen als in 2001 gedaan'. Hoewel de investeringen aan een onjuist jaar werden toegerekend, kon – naar het oordeel van de Hoge Raad – van deze overeenkomst 'niet worden gezegd dat zij zo zeer in strijd is met hetgeen de wet – over het geheel bezien – te dier zake bepaalt, dat

de belanghebbende op nakoming daarvan niet mocht rekenen'.<sup>71</sup>

## 6. Binding en uitvoering van de overeenkomst

Wie de (gepubliceerde) rechtspraak bijhoudt, zal niet struikelen over de procedures over fiscale compromissen. Dit kan worden toegeschreven aan de goede gewoonte om zich aan een gesloten overeenkomst te houden.<sup>72</sup> Dat partijen gebonden zijn aan de gemaakte afspraken, is evident. In de literatuur is de grondslag van deze binding aan de orde gesteld. Zo wijst Feteris erop dat de binding van de inspecteur aan een fiscaal compromis geconstrueerd zou kunnen worden op basis van het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur; hij is evenwel van mening dat de binding van partijen berust op de omstandigheid dat partijen zich jegens elkaar hebben gebonden (zie daarover ook § 1 en § 3.1). De Hoge Raad houdt er dezelfde opvatting op na. In 2000 overwoog de Hoge Raad '(...) dat een enkele akkoordverklaring met een standpunt van een inspecteur een belastingplichtige niet bindt. Een andere situatie doet zich echter voor als een belastingplichtige en een inspecteur een overeenkomst hebben gesloten waarbij zij, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar verbinden aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken. Een vaststellingsovereenkomst is immers bindend voor beide daarbij betrokken partijen, tenzij die overeenkomst zo duidelijk in strijd is met het recht dat niet op nakoming van de overeenkomst mag worden gerekend'.<sup>73</sup>

Als het compromis eenmaal is gesloten, kan er bij de uitvoering ervan het nodige misgaan. Zo kan het zijn dat de aanslag niet in overeenstemming met de gemaakte afspraken wordt opgelegd. Indien de inspecteur vervolgens een navorderingsaanslag oplegt om de belastingheffing aan te laten sluiten op het compromis, kan de aanslag niet worden afgeweerd met een beroep op een ambtelijk verzuim; naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid is een dergelijk beroep onaanvaardbaar, aldus de Hoge Raad.<sup>74</sup> Het verweer dat sprake is van een ambtelijk verzuim kan (uiteraard) ook niet worden gevoerd indien de belastingplichtige in het kader van een vaststellingsovereenkomst akkoord is gegaan met het opleggen van een navorderingsaanslag.<sup>75</sup>

65 HR 3 juni 1981, nr. 20.281, *BNB* 1981/230.

66 HR 19 september 1990, nr. 26.880, *BNB* 1990/309, r.o. 4.2.

67 HR 9 december 2005, nr. 41.117, *NTRF* 2005/1672, *BNB* 2006/201.

68 Als (het verrichten van) de rechtshandeling zelf door een dwingende wetsbepaling wordt verboden, is de overeenkomst nietig (art. 3:40, lid 2, BW).

69 Vgl. L.A. de Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, 9e druk, Kluwer, Deventer 2011, p. 285.

70 HR 9 december 2005, nr. 41.117, *NTRF* 2005/1672, *BNB* 2006/201. Zie ook HR 13 mei 2011, nr. 10/03425, *NTRF* 2011/1090, *BNB* 2011/200.

71 HR 11 juli 2008, nr. 43.252, *NTRF* 2008/1394, *BNB* 2008/284, r.o. 3.3.

72 H.L.J. Roelvink, 'De verbindendheid van fiscale afspraken', in: J.M. van Dunné e.a. (red.), *Iustitia et Amicitia. Geschillenbeslechting in en buiten rechte*, Gouda Quint, Arnhem 1985, p. 77.

73 HR 25 oktober 2000, nr. 35.697, *NTRF* 2000/1595, *BNB* 2001/10.

74 HR 4 december 1991, nr. 27.589, *BNB* 1992/61; HR 2 juni 1993, nr. 28.294, *BNB* 1993/296.

75 HR 7 maart 2008, nr. 43.481, *BNB* 2008/128.

Een vaststellingsovereenkomst mag dan bindend zijn voor beide daarbij betrokken partijen, maar de (feitelijke) omstandigheden kunnen wijzigen, en wel zodanig dat een van de partijen van de overeenkomst af wil. Degene die dat wil, kan haar opzeggen, maar een overeenkomst die voor bepaalde tijd is aangegaan is in beginsel niet voor opzegging vatbaar. Dit ligt anders als partijen de omstandigheden op grond waarvan de overeenkomst (eerder) kan worden beëindigd, hebben benoemd (en de overeenkomst dus in de mogelijkheid van opzegging voorziet), zoals een relevante wets- of beleidswijziging.<sup>76</sup> Maar ook zonder dat wordt een relevante wetswijziging als geldige reden van opzegging voor de inspecteur aanvaard.<sup>77</sup> Of opzegging van een overeenkomst die voor onbepaalde tijd is aangegaan mogelijk is, moet – als partijen daarover niets zijn overeengekomen – worden beantwoord aan de hand van de redelijkheid en billijkheid.<sup>78</sup> Volgens de Hoge Raad moet een redelijke opzegtermijn in acht worden genomen. Wat redelijk is, hangt af van de wederzijdse belangen van partijen. Daarbij spelen ook aard en gewicht van de redenen van opzegging een rol.<sup>79</sup> Bij de vraag wat een redelijke termijn is zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur van belang. De fiscus zal rekening moeten houden met de gerechtvaardigde belangen van de belastingplichtige. Dat zal bijvoorbeeld betekenen dat – behoudens bijzondere omstandigheden – opzegging slechts mogelijk is met ingang van een in de toekomst gelegen tijdstip.<sup>80</sup> Opzegging door de belastingplichtige kan onder meer aan de orde komen als de fiscus na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst nieuw beleid het licht laat zien dat gunstiger is voor de belastingplichtige. De Hoge Raad staat dan toe dat de belastingplichtige zich op het nieuwe beleid beroept. Daarvoor is wel nodig dat de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.<sup>81</sup> De vaststellingsovereenkomst gaat dan van tafel; de keerzijde daarvan is dat de belastingplichtige, als hij dat zou willen, daaraan ook geen rechten meer kan ontleen.

## 7. Rechtsbescherming

### 7.1. Algemeen

Een vaststellingsovereenkomst wordt gesloten ter beëindiging of voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen partijen rechtens geldt, maar het is niet uitgesloten dat er discussie – of zelfs een conflict – ontstaat

over de geldigheid of uitleg van de overeenkomst of de verbindendheid van de daarin neergelegde afspraken. Wil de belastingplichtige daarover een oordeel van de rechter vragen, dan zal hij bij de belastingrechter moeten ageren tegen de op de overeenkomst gebaseerde aanslag (of andere beschikking).<sup>82</sup> Het staat niet ter vrije bepaling van partijen om overeen te komen dat niet de belastingrechter, maar de civiele rechter van een eventueel geschil kennis zal nemen.<sup>83</sup> Op het uitgangspunt dat de belastingrechter de aangewezen rechter is om geschillen over fiscale vaststellingsovereenkomsten te beslechten, bestaat slechts in één geval een uitzondering, en wel als het ‘door de inspecteur ingenomen standpunt onmiskenbaar onjuist is of zonder grond is (zie HR 27 oktober 2000, (...), NJ 2001, 106)’.<sup>84</sup> Of deze uitzondering zich voordoet, is aan de civiele rechter om te beoordelen. Wanneer, in welke gevallen dus, een beroep op deze uitzonderingsgrond kans van slagen heeft, is onduidelijk, al heeft Wattel wel een suggestie. De Hoge Raad doelt zijns inziens ‘vermoedelijk op evidente incompetentie of vexatior ingenomen standpunten, waarvan de burger niet het slachtoffer mag worden: zulke gevallen vallen onder de categorie zelfstandige onrechtmatigheid, die dus ook ná onherroepelijk worden van de aanslag of na vernietiging van de aanslag separaat civielrechtelijk ‘bestraft’ zouden kunnen worden’.<sup>85</sup>

Het is in het algemeen (dus) aan de belastingrechter om de verbindendheid van het compromis te beoordelen, bijvoorbeeld in het kader van een beroep op een wilsgebrek (§ 4.3 en § 4.4). De beoordeling van dergelijke klachten vindt plaats in de procedure over de aanslag.<sup>86</sup> Wattel schreef daarover: ‘De belastingrechter past [dan] de civielrechtelijke regels en inzichten inzake overeenkomsten net zo toe als zijn civiele collega, en daarenboven de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De belastingrechter lijkt (...) daarmee een zo mogelijk nog lievere moeder dan de burgerlijke rechter, die er tamelijk hardhandig vanuit gaat dat haar belastingplichtige zoon zijn publiekrechtelijke mogelijkheden moet gebruiken en dat als hij dat niet doet, hij niet bij moeder kan komen zeuren’.<sup>87</sup> Ook de fiscus kan van mening zijn dat de vaststellingsovereenkomst onverbindend is; de inspecteur zal dan een aanslag opleggen alsof er geen overeenkomst is gesloten. De belanghebbende zal deze aanslag dan moeten bestrijden met het standpunt dat hij de inspecteur houdt aan het door hem gegeven woord. Laat hij dat achterwege, dan krijgt de fiscale beschikking formele rechtskracht. De civiele rechter is aan deze rechtstoestand gebonden, dat wil zeggen: in het geval dat tegen een besluit

76 Zie punt 6 van het besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, *NTRF* 2011/1613, *BNB* 2011/239.

77 HR 1 juli 1998, nr. 33.233, *BNB* 1998/278.

78 Zie daarover ook: H.J.F. Spreen Brouwer en S. Okma, ‘Een man een man, een woord een woord: over het terugkomen door de inspecteur op een ingenomen standpunt’, *TFB* 2011/5, § 4.2.

79 HR 21 april 1995, nr. 15.626, *NJ* 1995, 437.

80 Vgl. Hof Den Haag 23 februari 1995, nr. 93/1284, *V-N* 1995, p. 1203 (Campina).

81 HR 12 augustus 2005, nr. 40.805, *NTRF* 2005/351.

82 HR 21 april 2006, nr. C04/300HR, *AB* 2007, 106 (Abacus).

83 Zie het in de vorige voetnoot genoemde arrest.

84 HR 21 april 2006, nr. C04/300HR, *AB* 2007, 106 (Abacus).

85 P.J. Wattel in (onderdeel 5.6 van) zijn conclusie voor HR 21 april 2006, nr. C04/300HR, *AB* 2007, 106 (Abacus).

86 Anders: P. Abas en M. van Zijst in *WPNR* 1996/6230, p. 502-503.

87 Zie P.J. Wattel in zijn in *WPNR* 1996/6230 gepubliceerde ‘Naschrift’, p. 504.



een bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan en daarvan niet binnen de bezwaar- of beroepstermijn gebruik is gemaakt. Op de leer van de formele rechtskracht bestaan echter wel enkele uitzonderingen.<sup>88</sup> Zo is het denkbaar dat het de belastingplichtige niet kan worden aangerekend dat hij pas na het verstrijken van de (publiekrechtelijke) bezwaartermijn ontdekt dat aan de vaststellingsovereenkomst een defect kleef. In zodanig geval kan verdedigd worden dat de formele rechtskracht kan worden doorbroken, omdat, zoals dat heet, klemmende bezwaren dat vergen.<sup>89</sup> Overigens ligt het dan voor de hand dat de inspecteur het niet zover laat komen en tot ambtshalve vermindering van de aanslag overgaat of de belastingplichtige alsnog op grond van art. 6:11 Awb in zijn bezwaar ontvangt.<sup>90</sup>

## 7.2. Afstand van rechtsmiddelen

In een besluit is voorgeschreven dat wanneer de (Rijks)Belastingdienst met een belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst sluit, de inspecteur de bepaling ('de uitdrukkelijke verklaring' om precies te zijn) opneemt dat de betrokkene ter zake van het overeengekomene geen gebruik zal maken van bezwaar en/of beroep (of dat hij zijn bezwaar- c.q. beroepschrift intrekt).<sup>91</sup> Dat de fiscus een dergelijke vorm van 'uitdrukkelijke berusting' (of intrekking van ingestelde rechtsmiddelen) in de vaststellingsovereenkomst tot uitdrukking gebracht wil zien, valt – om proceseconomische redenen – te billijken. Met zo'n bepaling wordt invulling gegeven aan 'het aloude en uit maatschappelijk oogpunt nog steeds belangrijke beginsel: lites finiri oportet', en dat strookt weer met de bedoeling van een vaststellingsovereenkomst, namelijk om onzekerheid of geschil te voorkomen of te beëindigen.<sup>92</sup> De in genoemd besluit genoemde verklaring belet belanghebbende overigens niet 'om de rechtsgeldige totstandkoming van de vaststellingsovereenkomst in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten'.<sup>93</sup>

Dat de fiscus de belastingplichtige aan voornoemde verklaring kan houden, volgt uit de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad.<sup>94</sup> Wel zijn voorwaarden verbonden aan de mogelijkheid om (rechtsgeldig) afstand van rechtsmiddelen te doen. Zo dient de belastingplichtige *uitdrukkelijk* te verklaren dat hij geen gebruik zal maken van zijn processuele rechten.<sup>95</sup> Ook moet duidelijk blijken ten aanzien van welke onzekerheden of geschilpunten afstand van recht is gedaan.

De Hoge Raad staat dus toe dat een belastingplichtige afstand kan doen van zijn bevoegdheid om een bezwaar- of beroepsschrift in te dienen. Daarmee wijkt hij af van de lijn die door de andere (hoogste) bestuursrechters wordt gevolgd. Deze rechters stellen zich op het standpunt dat het doen van afstand van het recht op bezwaar en beroep niet mogelijk is, omdat dit recht van openbare orde is.<sup>96</sup> De belastingrechter denkt daar kennelijk anders over. Wel dient de belastingrechter in geval van een geschil over een bestuurlijke boete ambtshalve te onderzoeken of de bevoegdheid tot het opleggen van die boete door tijdsverloop is vervallen, ook indien een belanghebbende afstand heeft gedaan van een beroep op dat tijdsverloop.<sup>97</sup>

## 8. Tot besluit

Dat de fiscale vaststellingsovereenkomst een belangrijk instrument is, zal niemand ontkennen. Het recht dat deze rechtsfiguur beheerst, is stellig levend te noemen. De regels die zien op de totstandkoming, inhoud en uitvoering van de overeenkomst zijn (deels) terug te voeren op het privaatrecht, maar hebben nadere invulling en betekenis gekregen door publiekrechtelijke normen die door de belastingrechter zijn geconcretiseerd, zo zal uit het voorgaande genoegzaam duidelijk zijn geworden.

88 P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 225-226.

89 HR 16 mei 1986, nr. 12.546, *AB* 1986, 573 (Heesch/Van de Akker) en HR 11 november 1988, nr. 13.323, *NJ* 1990, 563 (Ekro/Staat). Zie daarover: E.C.G. Okhuizen, 'De leer van de formele rechtskracht en de nasleep van het St. Oedenrode-arrest: een uitgemaakte zaak?', *WFR* 1997/6271, p. 1755 e.v.

90 'Ten aanzien van een na afloop van de termijn ingediend bezwaar- of beroepsschrift blijft niet-ontvankelijkverklaring op grond daarvan achterwege indien redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest.'

91 Besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, *NTR* 2011/1613, *BNB* 2011/239, punt 6.

92 Aldus H.L.J. Roelvink, 'De verbindendheid van fiscale afspraken', in: J.M. van Dunné e.a. (red.), *Iustitia et Amicitia. Geschillenbeslechting in en buiten rechte*, Gouda Quint, Arnhem 1985, p. 91.

93 Besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, *NTR* 2011/1613, *BNB* 2011/239, punt 6, onder h.

94 HR 18 december 1991, nr. 27.761, *BNB* 1992/133; zie onder meer ook HR 22 april 1998, nr. 33.249, *BNB* 1998/214.

95 Zie HR 18 december 1991, nr. 27.761, *BNB* 1992/133.

96 M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, 4e druk, Kluwer, Deventer 2011, p. 334-335 en P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 389.

97 HR 29 april 2011, nr. 09/05158, *NTR* 2011/1201, *BNB* 2011/249 en HR 10 juni 2011, nr. 10/04843, *NTR* 2011/1437, *BNB* 2011/250.