



Belastingdienst

Handboek Vooroverleg 2020

Inhoud

Inleiding	3
Algemene opmerkingen en uitgangspunten	4
Stap 1: Binnenkomst van een verzoek: classificeren	5
1.1 Vooroverleg of algemene inlichtingen/antwoord vindbaar in openbare rechtsbronnen?	5
1.2 Rechtshandelingen zonder reële economische betekenis of strijd met doel en strekking	5
Stap 2: Waaraan moet het verzoek om vooroverleg voldoen?	6
2.1 Specifieke casus	6
2.2 Schriftelijk en zo nodig machtiging	6
2.3 Omschrijving van de casus en verschaffen van informatie	6
2.4 Standpunt belanghebbende	6
2.5 Juistheid en volledigheid informatieverstrekking	6
2.6 Informatieverstrekking verzoeken om vooroverleg inzake de waardering van vastgoed	7
Stap 3: De inhoudelijke behandeling van het verzoek om vooroverleg	8
3.1 Alsnog niet in behandeling nemen van het verzoek	8
3.2 Nadere classificatie	8
3.3 Eenzijdig standpunt of vaststellingsovereenkomst?	8
3.4 Het standpunt moet antwoord geven op de gestelde vraag	8
3.5 Termijnen	9
3.6 Vaktechnische kwaliteit	9
3.7 Specifieke behandelwijze	10
3.8 Afspraken over de communicatie	13
3.9 Gevolgen afwijkend standpunt	13
3.10 Vastlegging	13
Stap 4: Wijzen van afdoen	14
4.1 Verschillende afdoeningswijzen	14
Geen zekerheid in vooroverleg	15

Inleiding

Bijgaand treft u het Handboek Vooroverleg¹ aan zoals dat geldt voor de Belastingdienst/Belastingen.²

Vooroverleg is een belangrijk onderdeel van de dagelijkse praktijk. De standpunten die de Belastingdienst in vooroverleg inneemt, kunnen betrekking hebben op de uitvoering van alle belastingwetten en de Invorderingswet en de daarmee samenhangende processen. Vooroverleg voorziet in een behoefte door het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van voorgenomen (of al verrichte) handelingen van burgers en bedrijven.

In het Handboek Vooroverleg worden de kaders voor het vooroverleg zoals vastgesteld in het Besluit fiscaal bestuursrecht (BFB)³ nader uitgewerkt. Het Handboek is bedoeld om zowel de vaktechnische kwaliteit van het vooroverleg te borgen, als de behandeling van vooroverleg in de praktijk te ondersteunen. Het Handboek beoogt eenheid van uitvoering van het vooroverleg te bevorderen. Bij een eventuele discrepantie tussen het BFB en dit Handboek prevaleert te allen tijde het BFB.

Vooroverleg kan zien op zuiver nationale situaties maar kan ook een internationaal karakter hebben. In dat laatste geval wordt zekerheid gegeven in de vorm van een ruling met een internationaal karakter. Hoewel het BFB in principe van toepassing is op al het vooroverleg gelden voor het vooroverleg met een internationaal karakter in het bijzonder de kaders zoals uiteen gezet in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter⁴. Dit is nader uitgewerkt in paragraaf 3.7.

De Belastingdienst wil 'goed vooroverleg' bevorderen. Goed vooroverleg vindt plaats op basis van een duidelijke individuele vraagstelling en een juist en volledig zicht op het feitencomplex. De verantwoordelijkheid voor het aanleveren van de gegevens ligt primair bij belanghebbende. De Belastingdienst is verantwoordelijk voor het geven van een duidelijke en gepaste reactie. Dat kan variëren van het innemen van een standpunt, het maken van een afspraak die wordt vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, tot de mededeling dat het verzoek niet behandeld zal worden. In principe volgt die reactie binnen 8 weken. Niet alle verzoeken worden als vooroverleg in behandeling genomen, bijvoorbeeld als het gaat om rechtshandelingen zonder reële economische betekenis of een algemene informatievraag. Waar mogelijk wordt volstaan met een verwijzing naar algemeen toegankelijke overheidsinformatie.

Na enkele algemene opmerkingen en uitgangspunten worden de kaders aan de hand van de diverse processtappen uiteengezet:

Stap 1: Binnenkomst van een verzoek: classificeren

Stap 2: Waaraan moet het verzoek om vooroverleg voldoen?

Stap 3: De behandeling van het verzoek om vooroverleg

Stap 4: Wijzen van afdoening

Ten slotte zijn in onderdeel 5 enkele bijzondere onderwerpen beschreven.

1 Hierna ook kortweg het Handboek genoemd.

2 Als bedoeld in artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

3 Besluit van 9 mei 2017, nr. 2017-1209.

4 Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003.

Algemene opmerkingen en uitgangspunten

Waarom vooroverleg?

De Belastingdienst biedt in individuele gevallen belanghebbenden de mogelijkheid met de inspecteur⁵ vooroverleg te voeren en zodoende een standpunt te verkrijgen over voorgenomen (of al verrichte) handelingen. Vooroverleg is een volwaardig onderdeel van het werk van de Belastingdienst. Door zo vroeg mogelijk rechtszekerheid te bieden, wordt een belangrijke bijdrage geleverd aan de strategische (compliance) doelstelling van de dienst. Daarnaast past vooroverleg in het streven naar werken in de actualiteit. Het initiatief voor vooroverleg ligt meestal bij belanghebbende, maar ook de Belastingdienst kan het initiatief nemen tot vooroverleg, bijvoorbeeld als een afspraak gemaakt kan worden met meerdere belanghebbenden (doelmatigheid).

Wat is het doel?

Vooroverleg kan bijdragen aan de compliance. Als de Belastingdienst vooraf rechtszekerheid biedt, kunnen belanghebbenden hun fiscale verplichtingen op afgestemde wijze correct en tijdig nakomen. Iedere belanghebbende kan een verzoek indienen tot vooroverleg. Bij goed vooroverleg worden de keuzes die er zijn binnen het wettelijke kader en binnen de behandeling van een verzoek, door de inspecteur bewust gemaakt. De afwegingen moeten passen binnen de kaders van wet, beleid en jurisprudentie, het BFB en het Handboek. Het is van belang dat goed wordt afgewogen in welke vorm het fiscale standpunt wordt uitgebracht. Dat kan er ook toe leiden dat de Belastingdienst geen (inhoudelijk) standpunt inneemt. Soms zal er een voorbehoud worden gemaakt bij het innemen van een standpunt. Tot slot moet ook de geldigheidsduur van de te verlenen zekerheid een aandachtspunt zijn bij het maken van afspraken of het innemen van een standpunt. De omvang van de geldigheidsduur is maatwerk en afhankelijk van de specifieke omstandigheden van het geval.⁶

Rechtszekerheid voor elke belanghebbende als sprake is van onzekerheid

Vooroverleg is niet bedoeld voor gevallen waarin het antwoord al rechtstreeks volgt uit openbare bronnen⁷ of voor 'vragen naar de bekende weg'. Algemene informatieverzoeken worden beantwoord in de vorm van algemene inlichtingen en worden zo mogelijk doorgeleid naar de algemene informatievoorziening van de Belastingdienst.

Voorwaarden voor vooroverleg

Vooroverleg vraagt om openheid. Belanghebbende c.q. de gemachtigde moet alle relevante feiten en gegevens vermelden. Dat is een essentiële voorwaarde voor het voeren van vooroverleg. Als de feiten niet of onvolledig zijn verstrekt, kan er geen zekerheid worden gegeven, of alleen op de punten die wel helder zijn. Daarnaast is vooroverleg niet bedoeld om zekerheid te krijgen op bijvoorbeeld rechtshandelingen zonder reële economische betekenis. De inspecteur neemt in dat geval geen (inhoudelijk) standpunt in. Zie de onderdelen 1.2, 3.1 en 5.

⁵ Met inspecteur wordt ook ontvanger bedoeld.

⁶ Voor rulings met een internationaal karakter is 5 jaar voorgeschreven als vertrekpunt.

⁷ Zie voor het begrip 'openbare bronnen' onderdeel 1.1.

Stap 1: Binnenkomst van een verzoek: classificeren

Alvorens het verzoek om vooroverleg (inhoudelijk) in behandeling te nemen, wordt het verzoek geclassificeerd. Dat wil zeggen: Is sprake van een verzoek om vooroverleg als bedoeld in het BFB? Aanvragen van in de belastingwet geregelde beschikkingen⁸ zijn bijvoorbeeld geen verzoeken om vooroverleg als bedoeld in het BFB en in dit Handboek.

1.1 Vooroverleg of algemene inlichtingen/antwoord vindbaar in openbare rechtsbronnen?

In het BFB is opgenomen dat vooroverleg niet bedoeld is om zekerheid te verkrijgen als de toepassing van het recht rechtstreeks volgt uit openbare rechtsbronnen. Met andere woorden, als de betreffende wet- en regelgeving duidelijk is en daaruit rechtstreeks blijkt hoe het antwoord op de vraag van belanghebbende moet luiden, leent de vraag zich niet voor vooroverleg. Vooroverleg is ook niet bedoeld voor vragen waarop het antwoord rechtstreeks te vinden is in door of vanwege de overheid verstrekte informatie.⁹ Er is wel sprake van vooroverleg als er onzekerheid kan bestaan over de toepassing van de rechtsregel op de feiten van het concrete geval.

De Belastingdienst zal dus bij binnenkomst van een verzoek eerst beoordelen of er daadwerkelijk sprake is van een verzoek om vooroverleg of dat volstaan kan worden met een verwijzing naar openbare rechtsbronnen of algemene informatie van de overheid. Pas als sprake is van een daadwerkelijk verzoek om vooroverleg, wordt verdergegaan met de (inhoudelijke) behandeling. Zie stap 2 en verder.

1.2 Rechtshandelingen zonder reële economische betekenis¹⁰ of strijd met doel en strekking

De inspecteur hoeft niet in te gaan op een verzoek om vooroverleg als:

- a. belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die (rechts)handeling(en) is, of
- b. de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben), of
- c. doel en strekking van de wet, verdrag of internationaal erkend beginsel zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.

De inspecteur kan ingaan op het verzoek als nog onvoldoende vast staat dat sprake is van bovenbedoelde ongewenste handelingen. Als echter vaststaat dat hiervan wel sprake is, geeft de inspecteur geen zekerheid. (zie ook par. 3.1) Het niet in behandeling nemen van een dergelijk verzoek gebeurt altijd in afstemming met de vaktechnische lijn.¹¹

⁸ Zie artikel 1:3 en titel 4.1 van de Awb voor het begrip beschikking en de regels die gelden voor de aanvraag daarvan.

⁹ Bijvoorbeeld wetgeving, jurisprudentie, beleidsbesluiten, handreikingen, instructies e.d. op belastingdienst.nl, rijksoverheid.nl, overheid.nl, rechtspraak.nl, etc.

¹⁰ Zie voor een toelichting onderdeel 5.1.

¹¹ Daaronder wordt verstaan: De vaktechnische aanspreekpunten, vaktechnisch coördinatoren en de landelijke vaktechnisch coördinatoren. Als het verzoek een aan de CGVP of CTC toegewezen terrein betreft wordt (ook) met de betreffende coördinatiegroep afgestemd.

Stap 2: Waaraan moet het verzoek om vooroverleg voldoen?

Hierna volgt een opsomming van vereisten waarop een vooroverlegverzoek bij ontvangst wordt beoordeeld. Als een verzoek niet aan de vereisten voldoet, krijgt belanghebbende de gelegenheid om zijn verzoek aan te vullen.

2.1 Specifieke casus

Het verzoek moet in de eerste plaats voldoende specifiek zijn. Algemene verzoeken, verzoeken op basis van fictieve feiten of verzoeken waarbij de identiteit van belanghebbende niet vaststaat, neemt de Belastingdienst niet in behandeling. Het BFB geeft aan dat vooroverleg moet gaan om het verlenen van zekerheid over de toepassing van het recht in een specifiek geval.

Op voorgaand uitgangspunt zijn voor wat betreft de identiteit van belanghebbende uitzonderingen mogelijk. Een verzoek tot vooroverleg over de beoordeling van arbeidsrelaties kan bijvoorbeeld zijn ingediend door een branchevereniging, terwijl de identiteit van de uiteindelijke opdrachtgever en/of opdrachtnemer bij de aanvraag niet bekend is. Een ander voorbeeld is het werk van de Kennisgroep CAO. Op basis van de CAO neemt de kennisgroep een standpunt in over de fiscale kwalificatie van de in de CAO vermelde arbeidsvoorwaarden. Ook hier is de identiteit van inhoudingsplichtige(n) en werknemer(s) niet bekend. Dit zijn slechts voorbeelden, geen limitatieve opsomming van uitzonderingen op de hoofdregel. Wel is voor de toepassing van een uitzondering afstemming met de vaktechnische lijn vereist.

2.2 Schriftelijk en zo nodig machtiging

Het verzoek moet schriftelijk¹² ingediend worden. Als belanghebbende zich laat vertegenwoordigen, heeft de inspecteur de bevoegdheid een schriftelijke machtiging te verlangen.¹³

2.3 Omschrijving van de casus en verschaffen van informatie

De overige voorwaarden waaraan een verzoek om vooroverleg moet voldoen zijn:

- Het verzoek moet een duidelijke omschrijving van de casus bevatten.
- In het verzoek moeten alle relevante feiten en omstandigheden zijn vermeld.

2.4 Standpunt belanghebbende

Als het verzoek betrekking heeft op het recht moet het verzoek ook bevatten: een helder standpunt of een heldere zienswijze/conclusie over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. Het is belangrijk dat de Belastingdienst vooraf kan beschikken over het standpunt van belanghebbende. Dat komt de voorbereiding ten goede, het is immers niet de taak van de inspecteur om daarin te adviseren. Als een voldoende onderbouwd verzoek betrekking heeft op vaststelling van de feiten of slechts een praktische afspraak betreft, is een zienswijze over de fiscale consequenties niet nodig.

2.5 Juistheid en volledigheid informatieverstrekking

De verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van het voorgelegde feitencomplex ligt primair bij de belanghebbende. De inspecteur is niet gebonden aan zijn standpunt als het verzoek niet juist of niet volledig is geweest (vergelijk bijvoorbeeld de uitspraak van de Hoge Raad van 21 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ8025). Dit laat onverlet dat de inspecteur de feiten in voorkomend geval nader onderzoekt.

¹² Onder 'schriftelijk' wordt ook verstaan per e-mail. Zie het BFB, paragraaf 6.2.

¹³ artikel 2:1, lid 2, van de Awb.

2.6 Informatieverstrekking verzoeken om vooroverleg inzake de waardering van vastgoed

Verzoeken om vooroverleg worden slechts in behandeling genomen als deze voldoende onderbouwd zijn. Indien het gaat om vooroverleg over de waardering van vastgoed is een voldoende onderbouwing in ieder geval een taxatierapport dat voldoet aan de eisen van het NRVT dan wel van de AFM. Het meeleveren van een dergelijk rapport stellen we niet verplicht; een andere onderbouwing is ook mogelijk, maar dient aan vergelijkbare kwaliteitseisen te voldoen.

Stap 3: De inhoudelijke behandeling van het verzoek om vooroverleg

Na stap 1 en 2 kan het verzoek in behandeling worden genomen. Uitgangspunt is nu dat er een volledig verzoek voorligt dat kan leiden tot een standpunt in een individueel geval.

3.1 Alsnog niet in behandeling nemen van het verzoek

Als na stap 2 blijkt dat sprake is van een situatie waarin het gevraagde standpunt betrekking heeft op rechtshandelingen die voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel 'geen of weinig reële, praktische betekenis' hebben, hoeft de inspecteur niet in te gaan op een verzoek om vooroverleg. Het gaat er om dat deze handelingen (in doorslaggevende mate) belastingbesparing of het verkrijgen van een belastingvoordeel tot doel hebben. Dat kan zowel op voorgenomen als op al verrichte rechtshandelingen betrekking hebben. De inspecteur kan een dergelijk verzoek wel in behandeling nemen als nog onvoldoende duidelijk is dat sprake is van een ongewenste voorgenomen handeling (als bedoeld in par. 3 BFB). Het vooroverleg biedt dan ruimte voor hoor en wederhoor. Maar als tijdens het vooroverleg blijkt dat sprake is van een dergelijke situatie geeft de inspecteur geen zekerheid vooraf. In voorkomende gevallen kan er wel aanleiding zijn om het verzoek voor het overige in behandeling te nemen, bijvoorbeeld als er op andere punten dan voornoemde rechtshandeling tot een vaststellingsovereenkomst gekomen kan worden.

Let op

Als de Belastingdienst om deze reden geen inhoudelijk standpunt inneemt en dus geen zekerheid vooraf verstrekt, dan wordt dat naar belanghebbende gecommuniceerd, na afstemming binnen de vaktechnische lijn.

Zie hiervoor nader: Onderdeel 5, 'bijzondere onderwerpen'.

3.2 Nadere classificatie

Alvorens verder tot afhandeling over te gaan, wordt het verzoek door de Belastingdienst nader geclassificeerd om de verdere afhandelingswijze te bepalen. In onderdeel 3.7 wordt aangegeven welke elementen hiervoor onder andere van belang zijn. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een vooroverlegverzoek met een internationale component. Dan is een specifieke behandelwijze vereist. Wanneer dit geldt en wat er dan moet gebeuren wordt in onderdeel 3.7 verder uitgewerkt.

3.3 Eenzijdig standpunt of vaststellingsovereenkomst?

Het is van belang om een keuze te maken voor een geschikte afdoeningsmodaliteit. Dat kan een eenzijdig standpunt zijn of een beide partijen bindende vaststellingsovereenkomst. Als de inspecteur een eenzijdig standpunt inneemt, kan niet worden afgedwongen dat belanghebbende dit standpunt ook daadwerkelijk inneemt bij het indienen van de aangifte. Een vaststellingsovereenkomst is een wederzijds bindende afspraak. Daarbij is belanghebbende gebonden en staat het hem dus niet vrij om naderhand een ander standpunt in te nemen. Een vaststellingsovereenkomst verdient daarom vanuit dat perspectief de voorkeur. Dat geldt bijvoorbeeld voor complexe gevallen van vooroverleg. Een eenzijdig standpunt is vanwege efficiëntievoordelen te verkiezen als een wederzijds bindende afspraak niets toevoegt ten opzichte van een eenzijdige standpuntbepaling. In deze afweging speelt binnen de Belastingdienst/Grote ondernemingen naast de specialist, de klantcoördinator een belangrijke rol.

3.4 Het standpunt moet antwoord geven op de gestelde vraag

Zoals in de onderdelen 2.3 en 2.4 is aangegeven, moet het verzoek een duidelijke vraag en een eigen visie daarop van belanghebbende bevatten. Het standpunt van de inspecteur moet deze vraag, mede in het licht van de verstrekte informatie en de gevraagde conclusie, beantwoorden. Het antwoord mag daarbij geen ruimere reikwijdte hebben dan de individuele vraagstelling of informatievervalsing rechtvaardigt.

3.5 Termijnen

In het BFB staat dat een verzoek om vooroverleg geen aanvraag tot het nemen van een beschikking is. Wel zal de inspecteur zodra hij alle relevante informatie heeft, overeenkomstig de termijn van artikel 4:13 Awb in beginsel binnen acht weken¹⁴ een standpunt innemen. Deze termijn wordt dus naar analogie toegepast, maar tot een dwangsom wegens niet tijdig beslissen (artikel 4.17 Awb) kan dat bijvoorbeeld niet leiden. Als wordt ingeschat dat afdoening langere tijd vergt, dan wordt daar met de indiener over gecommuniceerd. Zo worden er op dit punt geen onnodige verwachtingen gewekt en blijft er duidelijkheid over de afdoeningstermijn. De Belastingdienst streeft naar een zo spoedige mogelijke afdoening van een verzoek.

3.6 Vaktechnische kwaliteit

Vooroverleg moet voldoen aan de algemene vaktechnische kwaliteitseisen. Dat betekent dat de formele kaders in acht worden genomen en dat de inhoudelijke kwaliteit van het standpunt gewaarborgd is. Dat laatste wordt bereikt door tijdige afstemming binnen de vaktechnische lijn.

Enkele eisen waaraan een in te nemen standpunt moet voldoen worden hierna afzonderlijk benoemd:

a) Eenheid van beleid en uitvoering

Het standpunt van de Belastingdienst moet passen binnen wet- en regelgeving en het uitvoeringsbeleid, dat is gericht op een juiste rechtstoepassing en een rechtsgelijke behandeling van belanghebbenden in gelijke omstandigheden.

b) Communicatie

Het standpunt moet, ter voorkoming van interpretatieverschillen, de belanghebbende schriftelijk worden medegedeeld en vergezeld gaan van een heldere onderbouwing.

c) Afstemming

Vooroverleg kan leiden tot ingewikkelde vaktechnische vraagstukken¹⁵ waarvoor ondersteuning nodig is vanuit de vaktechnische lijn.

- De kwaliteit van het behandelen en afdoen van verzoeken om vooroverleg is een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de inspecteur en de vaktechnische lijn. Daarbij past nauwe betrokkenheid van de vaktechnische lijn bij elk vooroverleg waarbij een standpunt wordt ingenomen. Die betrokkenheid wordt ingevuld door het vierogenprincipe. Dat houdt niet alleen in dat ieder vooroverleg door een ander dan de behandelaar wordt 'meegelezen', maar ook dat er door een ander wordt 'meebeslist' over inhoud en proces. Het vierogenprincipe wordt in alle gevallen van vooroverleg door of namens de vaktechnisch coördinator toegepast en intern vastgelegd. De betrokkenheid van de vaktechnisch coördinator is maatwerk, de intensiteit kan van geval tot geval verschillen.
- Bij Belastingdienst/Grote ondernemingen is de klantcoördinator actief betrokken bij de behandeling van het verzoek om vooroverleg.

¹⁴ Als de Leidraad HT Fiscaal dienstverleners van toepassing is, streeft de Belastingdienst ernaar het verzoek binnen 2 weken te behandelen. Als deze termijn niet wordt gehaald, dan bericht de relatiebeheerder de fiscaal dienstverlener over de reden van de vertraging, bij wie het verzoek in behandeling is en wat de verwachte einddatum is.

¹⁵ Dit speelt met name bij principiële kwesties en als er een precedentwerking uitgaat van het gevraagde.

- Bij Belastingdienst/Grote ondernemingen geldt in alle gevallen van vooroverleg, zowel in de vorm van een eenzijdig standpunt als in de vorm van een vaststellingsovereenkomst het vereiste van een tweede handtekening en vindt de communicatie van het standpunt plaats door gezamenlijke ondertekening door de specialist en de klantcoördinator. Binnen de segmenten P en MKB geldt dit vereiste niet als uitgangspunt.¹⁶
- Als het verzoek om vooroverleg een rechtsvraag¹⁷ bevat, wordt deze via de vaktechnische lijn voorgelegd aan de desbetreffende kennisgroep. RTP¹⁸-kennisgroepen nemen (uitzonderingen daargelaten) niet de klantbehandeling over maar hun standpunten over rechtsvragen zijn zogeheten ‘bindende adviezen’. De landelijke coördinatiegroepen CGVP en CTC zijn verantwoordelijk voor de uitvoeringscoördinatie van de aan hen toegewezen terreinen. Deze coördinatiegroepen hebben daarom een ruimere taak dan het behandelen van rechtsvragen en kunnen dus wel nauw betrokken zijn bij de klantbehandeling (zie onderdeel 3.7 over genoemde coördinatiegroepen en vooroverleg met een internationaal karakter).
- Zaken die politiek, publicitair, of budgettair gevoelig zijn, of die het beleid raken, worden via de vaktechnische en bestuurlijke lijn afgestemd met de bestuurlijk verantwoordelijke directeur. Voor deze gevallen geldt dat, naast de afstemming binnen de vaktechnische en bestuurlijke lijn, ook afstemming, via het team landelijke coördinatie, met concerndirectie fiscale en juridische zaken vereist is.

d) Effect op de naleving

Om het gewenste nalevingsgedrag te realiseren, stemt de Belastingdienst zijn optreden af op de houding en het gedrag van de organisaties (responsief handhaven). In vooroverleg betekent dit dat de behandelaar rekening houdt met de aanwezige voorinformatie over de betreffende organisatie. Bij de wijze waarop het vooroverleg wordt gevoerd en het uiteindelijke standpunt wordt gecommuniceerd, wordt gehandeld met inachtneming van de uitgangspunten van procedurele rechtvaardigheid.¹⁹

3.7 Specifieke behandelwijze

Zoals in onderdeel 3.2 is weergegeven, kan er onder bepaalde omstandigheden sprake zijn van een specifieke handelwijze. In die gevallen is veelal nadere afstemming nodig en/of dienen er bijzondere voorwaarden te worden gesteld. Dan moet de vaktechnische lijn worden geraadpleegd. Voorbeelden van dergelijke gevallen zijn:

Vooroverleg met een internationaal karakter

Alle rulings met een internationaal karakter moeten ter goedkeuring worden voorgelegd aan het College Internationale Fiscale Zekerheid.²⁰ Naast het BFB steunt de behandeling van voornoemde verzoeken op specifiek beleid. Dit beleid wordt in dit Handboek niet besproken. Als er een internationale component in een verzoek om vooroverleg zit dat ziet op vennootschapsbelasting of dividendbelasting, gelden de kaders zoals uiteen gezet in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Een deel van de behandeling van verzoeken om vooroverleg met een internationaal karakter is geconcentreerd bij het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid van de Belastingdienst.²¹ In andere gevallen van vooroverleg

¹⁶ Met uitzondering van die gevallen van vooroverleg waarvoor een specifieke procedure geldt, zoals verzoeken om een rulling met een internationaal karakter als bedoeld in het Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, vooroverleg dat mogelijk valt onder de regeling van (internationale) gegevensuitwisseling (inclusief de innovatiebox en de scheepvaart/tonnage).

¹⁷ Een vraag die in het toezichtproces (in de heffing, inning of controle zowel als bij het voeren van vooroverleg) opkomt en waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld beleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden en waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom zou kunnen worden opgevat als nieuw beleid.

¹⁸ Rechtstoepassing.

¹⁹ Zie Handhavingsstrategie Belastingdienst, MT Belastingdienst, 2017.

²⁰ Zie onderdeel 2.2 van het Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003.

²¹ Zie onderdeel 2.4 van het Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003.

met een internationaal karakter (innovatiebox, tonnageregime, overige rulings) wordt de lokale inspecteur aangewezen als eerste behandelaar. Na de afhandeling van het verzoek moet een template worden uitgewisseld met andere landen in het kader van de rulinguitwisseling. Een verzoek om vooroverleg met een internationaal karakter moet conform het BFB een door de belastingplichtige vooraf ingevulde concept-template bevatten voor de met de afspraak verbonden uitwisseling.²²

Coördinatiegroepen CGVP en CTC

De CGVP is verantwoordelijk voor de uitvoeringscoördinatie op het terrein van de verrekenprijzen²³ en moet waarborgen dat er sprake is van eenheid van beleid met betrekking tot de uitvoering op dit terrein. Verzoeken om vooroverleg over verrekenprijzen bij internationale transacties dienen voorgelegd te worden aan het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid van de Belastingdienst. Conform het Instelbesluit CGVP worden mogelijke beleidsmatige aspecten die samenhangen met het verzoek door het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid dan wel het College IFZ afgestemd met de CGVP.

De CTC²⁴ is verantwoordelijk voor de uitvoeringscoördinatie onder andere op het terrein van de innovatiebox, het terrein van de renteaftrekbepalingen in de vennootschapsbelasting en het tegengaan van grondslaguitholling in de vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Als een standpuntbepaling precedentwerking zou kunnen hebben, kan de CTC een bindend advies geven. De CTC moet dus steeds worden betrokken bij vooroverleg over deze onderwerpen. Verder moet onder meer voor uit te wisselen vaststellingsovereenkomsten over de toepassing van de innovatiebox een tweede handtekening worden gezet door de tweede handtekeningzetter van de CTC/Innovatieboxgroep.²⁵

Meerdere belanghebbenden

Het kan doelmatig zijn één verzoek om vooroverleg dat voor meerdere belanghebbenden van belang is centraal af te doen. Wel moet gelet worden op de vertegenwoordigingsbevoegdheid van de gesprekspartner. Het vraagt ook om interne coördinatie binnen de Belastingdienst. Als een vraag betrekking heeft op een feitencomplex dat betrekking heeft op meerdere belanghebbenden, waarbij de feiten op individueel niveau niet relevant zijn of niet verschillen, kan ook een (eenzijdig) standpunt worden ingenomen. De inspecteur vertegenwoordigt immers de Belastingdienst naar alle betrokkenen. Het intern afstemmen van een standpunt vergt dan nauwkeurige communicatie en meer bijzondere aandacht.

Onbekende belanghebbenden/vooroverleg met 'derden'

Het kan voorkomen dat een vraag wordt voorgelegd zonder dat alle individuele betrokken belanghebbenden (al) bekend zijn, terwijl de vraag over de individuele positie van deze belanghebbenden gaat. Dat doet zich bijvoorbeeld voor in de situatie dat een structuur wordt voorgelegd waarvoor nog participanten moeten worden gezocht. In dat geval kan alleen een standpunt worden ingenomen op 'structuurniveau', maar niet op individueel niveau. Er moet op dat punt dus een voorbehoud worden gemaakt. Een partijen bindende afspraak is dan als uitkomst niet mogelijk. Een afspraak kan immers alleen tot stand komen als de desbetreffende belanghebbende bekend is. Als een dergelijk vooroverleg dicht bij (interpretatief) beleid komt is afstemming in de vaktechnische lijn noodzakelijk.

Een verzoek betrekking hebbend op meerdere middelen

Als een verzoek betrekking heeft op het verkrijgen van zekerheid voor meerdere middelen dan wordt door de inspecteur aangegeven op welke middelen het standpunt betrekking heeft.

²² Paragraaf 3, derde lid, BFB en onderdeel 6, letter h van het Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003

²³ Besluit van 30 april 2018, nr. 2018/4380.

²⁴ Besluit van 14 oktober 2010, nr. DGB/2010/6307M.

²⁵ Betreft het een ruling met een internationaal karakter dan moet deze ter goedkeuring worden voorgelegd aan het College Internationale Fiscale Zekerheid, zie onderdeel 2.2 van het Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003.

Vooroverleg en invordering

Vooroverleg komt ook in de invordering voor, bijvoorbeeld bij aansprakelijkstellingen, bij de beoordeling van eigenbouwerschap, bij betalingsregelingen voordat de belastingschuld is geformaliseerd of de invorderingssituaties bij staking of herstructurering van de onderneming. Deze verzoeken om vooroverleg (die zien op invorderingsproblematiek) komen vaak rechtstreeks binnen bij de ontvanger. Is dat niet het geval dan worden ze aan de ontvanger opgeleverd en door de ontvanger behandeld. Voor zover nodig betreft de ontvanger de inspecteur bij het vooroverleg. Zo moet bij een verzoek om vooroverleg in het kader van de beoordeling van eigenbouwerschap de inspecteur Omzetbelasting worden betrokken. Bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen informeert de ontvanger de klantcoördinator dat er een verzoek om vooroverleg is. De klantcoördinator heeft in de behandeling een regisserende rol. Bij de behandeling van het verzoek en bij zijn afweging betreft de ontvanger de informatie van het klantbeeld.

Segment- of directieoverstijgend dossier

Een vooroverlegdossier is segmentoverstijgend als de vraag betrekking heeft op belanghebbenden die onder verschillende onderdelen van de Belastingdienst/Belastingen vallen. De Belastingdienst streeft er naar het vooroverleg zo veel mogelijk centraal af te doen. Een dossier is ook segmentoverstijgend als een vraag wordt voorgelegd door een onder Belastingdienst/Grote ondernemingen vallend concern, maar betrekking heeft op belanghebbenden die onder een ander segment vallen. Het kan praktisch en doelmatig zijn om deze vraag binnen Belastingdienst/Grote ondernemingen af te handelen als dit met het andere segment goed wordt afgestemd.

Samenstel van (rechts)handelingen/deelonderwerpen

Indien de voorgelegde vraag betrekking heeft op een samenstel van rechtshandelingen die tot elkaar in een bijzonder verband staan, moet de vraag afgehandeld worden met zicht op het geheel. Belanghebbende dient de gehele structuur te presenteren. Denk aan een raamovereenkomst waarvan diverse rechtshandelingen onderdeel uitmaken.

Vraag heeft betrekking op een langere periode

Het komt regelmatig voor dat de voorgelegde vraag en de gepresenteerde feiten betrekking hebben op een langere periode. Het in te nemen standpunt werkt dan door naar de toekomst. De zekerheid wordt in dat geval in ieder geval in de tijd beperkt. De looptijd bedraagt maximaal 5 jaar tenzij de feiten en omstandigheden een uitzondering toelaten, bijvoorbeeld indien sprake is van langlopende contracten, dan is het maximum 10 jaar. Bij een looptijd van bijvoorbeeld 10 jaar wordt tevens een tussentijds toetsmoment ingebouwd, bijvoorbeeld na 5 jaar.²⁶

Onzekerheden

Hoewel een goede informatievoorziening essentieel is, kan het voorkomen dat bepaalde toekomstige feiten nog onzeker zijn. Het is in dergelijke gevallen noodzakelijk om op dit punt een expliciet voorbehoud te maken.

Uitstralingseffecten/precedentwerking

Als het standpunt een precedent vormt, mogelijk gevolgen heeft voor vergelijkbare dossiers, dient steeds de vaktechnische lijn te worden ingeschakeld (zie onderdeel 3.6).

Bijzondere omstandigheden, genoemd in onderdeel 3.1 en 5

Er wordt geen standpunt ingenomen als een gevraagd standpunt betrekking heeft op constructies of in strijd komt met doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel. Zie onderdeel 5.

²⁶ Zie BFB § 26.16, letter f (jaren/tijdvakken) en g (beëindiging).

3.8 Afspraken over de communicatie

In voorkomende gevallen kan het noodzakelijk zijn om afspraken te maken over de communicatie. Bijvoorbeeld als de verzoeker over de fiscale gevolgen naar buiten wil communiceren, via een website, in een prospectus, in advertenties en dergelijke. Dit is uiteraard de verantwoordelijkheid van de belanghebbende, maar in voorkomende gevallen kan het gewenst zijn correcte weergave van het standpunt te verifiëren.

3.9 Gevolgen afwijkend standpunt

Als een standpunt niet overeenkomt met de door belanghebbende in het verzoek voorgestelde conclusie wordt dat duidelijk aan de belanghebbende medegedeeld. Er mag vervolgens vanuit worden uitgegaan dat de belanghebbende het standpunt van de inspecteur bij het indienen van de aangifte zal volgen. In beginsel mag de inspecteur op de juistheid van de ingediende aangifte vertrouwen. Slechts indien de inspecteur redelijke twijfel moet hebben over de juistheid van de aangifte, is hij gehouden om een nader onderzoek in te stellen. Daarnaast kan de Belastingdienst in voorkomende gevallen steekproefsgewijs toetsen of het afwijkende standpunt inderdaad in de aangifte correct is verwerkt.

Geeft belanghebbende expliciet aan het niet met het standpunt eens te zijn, of is sprake van grensverkenning of strijd met de goede trouw dan wordt aangegeven dat te gelegener tijd een afwijzend standpunt zal worden ingenomen. Bijvoorbeeld bij het vaststellen van de belastingaanslag, waarna belanghebbende gebruik kan maken van de gebruikelijke rechtsmiddelen.

3.10 Vastlegging

De inspecteur legt de relevante gegevens van elk vooroverleg duidelijk, tijdig en controleerbaar vast in de daartoe bestemde applicaties.

Stap 4: Wijzen van afdoen

De wijze van afdoen moet een passend antwoord zijn op de gestelde vraag. Hierna worden de verschillende wijzen van afdoening beschreven en wordt ingegaan op de verschillen.

4.1 Verschillende afdoeningswijzen

Er zijn diverse afdoeningswijzen mogelijk bij een verzoek om vooroverleg.

A. Géén zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen. Als tijdens het vooroverleg blijkt dat sprake is van rechtshandelingen zonder reële economische betekenis wordt geen zekerheid vooraf gegeven over de fiscale gevolgen. In Onderdeel 5 staan deze situaties verder beschreven.

Voorbeeld

Een belanghebbende gaat een maatschap aan met zijn eigen BV. Dit met overwegend als doel om de zelfstandigenaftrek deelachtig te worden. Andere zakelijke overwegingen kan hij niet duidelijk maken. De inspecteur neemt in een dergelijk geval geen standpunt in.

B. Een standpunt over de wijze waarop het recht in de voorgelegde casus moet worden toegepast door middel van een eenzijdige standpuntbepaling. Dit kan in de vorm van een toezegging of een akkoordverklaring eventueel voorzien van een bijzondere voorwaarde. De Belastingdienst geeft een akkoordverklaring als uitgangspunt niet op een door de verzoeker opgesteld stuk, maar formuleert dit zelf.

Voorbeeld

De inspecteur beoordeelt een aandelenpakket en stelt vast dat geen sprake is van een lucratief belang. Hij formuleert in een brief welke feiten hij beoordeeld heeft en neemt op basis daarvan het standpunt in dat voor deze aandelen bij deze specifieke belastingplichtige geen sprake is van een lucratief belang. Als belanghebbende ten tijde van het indienen van de aangifte meent dat wel sprake is van een lucratief belang, dan staat het hem vrij dat standpunt in te nemen. Omgekeerd is de inspecteur bij een ongewijzigd feitencomplex wel gebonden aan zijn standpunt.²⁷

Voorbeeld

De inspecteur beoordeelt het ondernemerschap van een belastingplichtige. Hij oordeelt dat op basis van de thans bekende feiten sprake is van een onderneming. Expliciet wordt echter opgenomen dat de vraag of sprake is van een bron van inkomen en daarmee een onderneming, mede in het licht van de overgelegde omzetprognose, later kan worden her-beoordeeld. Op grond daarvan kan het standpunt worden herzien.

C. Een vaststellingsovereenkomst met belanghebbende(n) over de feiten of de wijze waarop het recht in de voorgelegde casus moet worden toegepast.

Voorbeeld

De inspecteur geeft een oordeel over de waarde van een pakket niet-beursgenoteerde aandelen ter beëindiging van onzekerheid over die waarde. In de vaststellingsovereenkomst wordt precies vermeld welke omstandigheden bij de waardering zijn meegewogen.

²⁷ En om die reden kan een vso dus de voorkeur genieten boven een eenzijdig standpunt.

Geen zekerheid in vooroverleg

Het geven van zekerheid vooraf is geen doel op zich van de Belastingdienst. Daarom wordt geen zekerheid vooraf gegeven als de grenzen van de wet worden opgezocht, of gekunstelde situaties worden voorgelegd die geen oorsprong vinden in reële bedrijfseconomische gebeurtenissen maar waarbij de (rechts) handelingen louter omwille van de fiscaliteit lijken te zijn voorgenomen. Dat geldt ook wanneer de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner wordt geschaad (goeder trouw). De inspecteur heeft in die gevallen op grond van het BFB de mogelijkheid het vooroverleg te weigeren. Bij fiscale grensverkenning is het gerechtvaardigd dat pas bij de aanslag of door verstrijken van tijdsverloop (naheffings- en navorderingstermijnen) zekerheid over de fiscale positie ontstaat.

Het BFB geeft om hierboven genoemde redenen aan dat in een aantal gevallen geen vooroverleg gevoerd hoeft te worden, dan wel geen standpunt wordt ingenomen. In die gevallen kan met een korte toelichting onder verwijzing naar het BFB worden aangegeven dat de Belastingdienst niet ingaat op het verzoek om vooroverleg. Hierbij kan, als de op handen zijnde wijzigingen toch besproken worden en de voorgenomen rechtshandelingen toch worden doorgezet de (beperking) van de verwachting duidelijk worden besproken en vastgelegd. Indien pas tijdens het vooroverleg blijkt dat het een dergelijke situatie betreft, dan wordt geen zekerheid gegeven.

Het gaat om de volgende gevallen:

- Als belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die (rechts)handeling(en) is, of
- Als de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben), (of)
- Als doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.

Let op

De voorwaarden doen denken aan de voorwaarden van *fraus legis*. Voor het succesvol kunnen toepassen van dit leerstuk moet echter aan alle voorwaarden zijn voldaan. Bij vooroverleg wordt geen zekerheid gegeven, als aan één van de criteria wordt voldaan. Dit houdt verband met de achtergrond dat het succesvol juridisch kunnen bestrijden van een standpunt met *fraus legis*, een andere situatie is, dan het op voorhand geven van rechtszekerheid in de hiervoor genoemde situaties.

