



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen

Huiskers, E.A.M.

### Citation

Huiskers, E. A. M. (2016). Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen. *Vakblad Tax Assurance*, 4(1), 38-45. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/49905>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/49905>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

# Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen

**Esther Huiskers-Stoop**

Mr. dr. E.A.M.

Huiskers-Stoop is als wetenschappelijk docent en onderzoeker verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden, Instituut Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht.



## Samenvatting

*Als twee ondernemingen feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkeren, hebben ze in beginsel beide recht of geen recht op een individueel convenant horizontaal toezicht. Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelgeving kan een reden zijn om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten. De auteur beoordeelt hoe de Belastingdienst aan de onderbouwing van het fiscale vertrouwen invulling geeft en of dat nog verder kan worden verbeterd.*

## Trefwoorden:

Horizontaal belastingtoezicht, minimumeisen, geobjectiverd vertrouwen.

## Inleiding

Het traditioneel Nederlandse belastingtoezicht kenmerkt zich door een sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst.<sup>1</sup> De Belastingdienst beschikt over vergaande publiekrechtelijke bevoegdheden om fiscaal relevante gegevens te verzamelen en, zonodig, af te dwingen.<sup>2</sup> De Belastingdienst kan om de gegevens vragen, een boekenonderzoek starten of bij verdenking van een strafbaar feit de FIOD inschakelen om de gegevens in beslag te laten nemen. Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal

relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en de Belastingdienst de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf.<sup>3</sup> Bij horizontaal toezicht verschuift het accent van controleren van de belastingaangifte naar het proces waarin de aangifte tot stand komt; het accent verschuift van het eind van de keten van de fiscaal relevante handeling tot de vaststelling van de belastingaanslag, naar het begin.<sup>4</sup> Een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst zorgt ervoor dat partijen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn; de aandacht van beide partijen richt zich veeleer op het beheersen van fiscale risico's en het voorkomen van fouten, dan op controle achteraf. Omdat fiscale risico's in het vooroverleg worden afgekaart, bevatten convenantaangiften als het goed is geen nieuwe informatie meer<sup>5</sup>; de toetsing is dan ook veelal een formaliteit en de snelle aanslagoplegging zorgt voor actuele zekerheid over de belastingpositie.<sup>6</sup> Althans, zo zou het moeten zijn. Horizontaal toezicht past in de politieke trend naar meer eigen verantwoordelijkheid voor burgers en bedrijven die verantwoordelijkheid willen en kunnen dragen; de participatiemaatschappij is gemeengoed geworden.<sup>7</sup> Horizontaal toezicht past ook in de theoretisch wetenschappelijke trend naar interactieve en responsieve omgang met burgers; maatwerk sluit beter aan bij de belevingswereld van burgers, creëert draagvlak onder betrokkenen en zorgt voor een betere naleving. Ook past horizontaal toezicht in de internationaal maatschappelijke trend, waarin fiscale regelnaleving veeleer de norm is en niet (langer) het ontgaan ervan; fiscale moraliteit wint steeds meer aan terrein.

### 1 Probleemstelling en onderzoeksmethode

De Belastingdienst en belastingplichtigen baseren hun horizontaaltoezichtrelatie op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Voor de Belastingdienst betekent vertrouwen 'de positieve verwachting van het gedrag van de ander'.<sup>8</sup> Door een positieve verwachting van het gedrag van belastingplichtigen als uitgangspunt te nemen en de belofte te doen om passend en met begrip te zullen reageren, ontstaat als het goed is ook bij belastingplichtigen het vertrouwen om open en transparant te zijn bij de totstandkoming van de belastingheffing.<sup>9</sup>

In beginsel zouden alle aan rijksbelastingen onderworpen ondernemingen die de fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven voor een *individueel convenant horizontaal toezicht* in aanmerking moeten komen.<sup>10</sup> Als twee belastingplichtigen *feitelijk* – omdat ze beiden fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven – en *rechtens* – omdat op hen dezelfde regelgeving van toepassing is – in dezelfde positie verkeren<sup>11</sup>, hebben ze in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen).<sup>12</sup>

Om tot het sluiten van een convenant over te gaan, wil de Belastingdienst ook op de vrijwillige bereidheid tot fiscale regelnaleving kunnen *vertrouwen*.<sup>13</sup> Onvoldoende vertrouwen in vrijwillige regelnaleving kan een rechtvaardiging zijn om met de ene onderneming wel en met de andere geen convenant te sluiten. De rechtvaardiging moet alsdan gevonden worden in de positieve bijdrage die vrijwillig fiscale wet- en regelgeving nalevende belastingplichtigen leveren aan het streven van de Belastingdienst om een juiste belastingheffing tot stand te brengen.<sup>14</sup> Het vertrouwen – of juist het ontbreken ervan – moet de Belastingdienst wel kunnen onderbouwen (objectieve rechtvaardiging).

Als dus twee belastingplichtigen feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkeren en de Belastingdienst niet kan onderbouwen in de ene belastingplichtige wel vertrouwen te hebben en in de andere niet, dan levert dat strijd op met het gelijkheidsbeginsel.<sup>15</sup> Feitelijk en rechtens gelijke gevallen, mogen slechts ongelijk worden behandeld als een *objectief* vast te stellen onderscheid dat rechtvaardigt. Dat stelt de Belastingdienst voor de lastige taak om invulling te geven aan de onderbouwing van het vertrouwen om met de ene belastingplichtige wel en met de andere geen convenant te sluiten.

Dat brengt mij tot de volgende probleemstelling:

**Hoe geeft de Belastingdienst invulling aan de onderbouwing van het fiscale vertrouwen om al dan niet een individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten en kan dat nog worden verbeterd?**

Ik beantwoord de probleemstelling aan de hand van de voor mijn proefschrift *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht* gemaakte fiscaal-juridische bronanalyses over de inbedding van

horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem en het fiscale uitvoeringsproces.<sup>16</sup> Daarbij maak ik gebruik van relevante fiscale wet- en regelgeving, jurisprudentie, door de Belastingdienst gepubliceerd beleid, brieven van de minister van Financiën, het rapport van de *Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst* (CHTB) evenals wetenschappelijke artikelen en andere vakliteratuur.

## 2 Het onderbouwen van fiscaal vertrouwen

Om tot een horizontaaltoezichtrelatie te komen, doorlopen de Belastingdienst en belastingplichtigen een uitgebreid traject.<sup>17</sup> Komen partijen tot de conclusie dat ze een horizontaaltoezichtrelatie aan willen gaan, dan bevestigen ze dat door ondertekening van een convenant. Het convenant wordt op vrijwillige basis afgesloten.<sup>18</sup>

Het convenant bevat uitgangspunten waarin partijen vastleggen dat ze op basis van wederzijds *vertrouwen, begrip en transparantie* met elkaar zullen samenwerken.<sup>19</sup> Ook bevat het convenant afspraken. Deze afspraken zijn gericht op de realisering van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen en de actualisering van het proces van belastingheffing.<sup>20</sup>

Om een horizontaaltoezichtrelatie aan te gaan wil de Belastingdienst op de onderneming kunnen vertrouwen. De Belastingdienst vertrouwt ondernemingen waarbij het *klantbeeld* goed is, dat wil zeggen: dat de onderneming 1) *fiscaal transparant* is, 2) de *fiscale strategie* bevat en 3) de *fiscale beheersing* op orde heeft.<sup>21</sup>

### Voorbeeld ter illustratie:

#### *Casus:*

Bv X en bv Y verkeren rechtens en feitelijk in dezelfde positie. De Belastingdienst sluit met bv X wel een individueel convenant horizontaal toezicht en met bv Y niet.

#### *Vraag:*

Levert de ongelijke behandeling strijd op met het gelijkheidsbeginsel?

#### *Antwoord:*

Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving kan een reden zijn om met de ene belastingplichtige

wel en met de andere belastingplichtige geen convenant aan te gaan. Het vertrouwen in belastingplichtigen baseert de Belastingdienst op het goede klantbeeld. Het goede klantbeeld baseert de Belastingdienst op de fiscale transparantie, de fiscale strategie en de fiscale beheersing van de onderneming.

Het afsluiten van een convenant met bv X en niet met bv Y levert geen strijd op met het gelijkheidsbeginsel, mits de Belastingdienst het vertrouwen in bv X en het ontbreken daarvan bij bv Y kan onderbouwen.

In de volgende drie paragrafen ga ik nader in op de wijze waarop de Belastingdienst aan de elementen – die het vertrouwen moeten onderbouwen – invulling geeft.

### 2.1 Fiscale transparantie

Het klantbeeld wordt allereerst bepaald door de fiscale transparantie van de onderneming. Onder horizontaal toezicht doet de Belastingdienst een beroep op de eigen verantwoordelijkheid van ondernemingen om fiscaal relevante informatie te verstrekken; de Belastingdienst verwacht een zodanige transparantie, dat steeds een juiste voorstelling van zaken gegeven wordt.<sup>22</sup> Om daaraan te voldoen moeten ondernemingen hun *fiscale processen* op orde hebben en *fiscaal relevante standpunten* telkens voorafgaand aan de indiening van de belastingaangifte met de Belastingdienst bespreken. Voor een nadere invulling van de fiscale processen, verwijs ik naar paragraaf 2.3 over de *fiscale beheersing*.

Onder horizontaal toezicht moet niet alleen de onderneming maar ook de Belastingdienst transparant zijn.<sup>23</sup> Het gaat erom dat zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst *elkaar informeren* over fiscaal relevante standpunten en de Belastingdienst zijn visie geeft op de rechtsgevolgen ervan.<sup>24</sup> Het geven van een visie betekent het innemen van een standpuntbepaling. Zowel van belastingplichtigen als van de Belastingdienst mag onder horizontaal toezicht worden verwacht dat ze ruimhartiger omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante informatie.<sup>25</sup>

Fiscale transparantie door ondernemingen kent ook een *keerzijde*. Zo kan de druk – ter bevestiging van het gestelde vertrouwen – ondernemingen stimuleren om juist die informatie te verstrekken die de betrouwbaarheid ten goede komt en informatie die de betrouwbaarheid aantast

te verzwijgen: ‘de Belastingdienst weet immers niet wat hij niet weet’.<sup>26</sup> Daarnaast kan fiscale transparantie weliswaar helpen bij het verdelen van verantwoordelijkheden om een juiste belastingheffing tot stand te brengen, maar het kan die verantwoordelijkheden ook juist afschuiven: ‘We hebben het u toch verteld?’.<sup>27</sup>

Ook kan de wetenschap bij medewerkers van de onderneming dat bepaalde informatie (zoals ontdekte fouten) aan de Belastingdienst wordt gemeld, afbreuk doen aan de interne bereidheid om die informatie te verstrekken; vergroting van de *externe* transparantie kan de *interne* reduceren en daarmee wederom de externe.<sup>28</sup> Het is uiteindelijk aan de onderneming zelf om een (morele) balans te vinden in de houding en het gedrag ten aanzien van de fiscale transparantie.

## 2.2 De fiscale strategie

Het klantbeeld wordt daarnaast bepaald door de fiscale strategie van de onderneming. Een onderneming die voor horizontaal toezicht in aanmerking wil komen, zal openheid van zaken moeten geven over haar fiscale strategie. De Belastingdienst wenst geen convenant te sluiten met ondernemingen die zich bedienen van *fiscaal agressieve structuren*.<sup>29</sup> De privaatrechtelijke contractvrijheid geeft de Belastingdienst ook de ruimte om dat niet te hoeven doen.<sup>30</sup> Ik omschrijf fiscaal agressieve structuren als fiscale structuren die weliswaar niet in strijd zijn met de *letter* maar wel met de *geest* van de wet.<sup>31</sup> Een structuur is in strijd met de geest van de wet als de structuur in strijd is met de *redelijke verwachtingen van de wetgever en de samenleving* ten aanzien van het gedrag van belastingplichtigen.<sup>32</sup>

Hoewel het convenant verplicht tot fiscale transparantie, bepaalt het op zichzelf genomen niet dat het gebruik van fiscaal agressieve structuren niet mag.<sup>33</sup> Het gebruik van fiscaal agressieve structuren levert echter een *vertrouwensrisico* op voor de Belastingdienst; het doet afbreuk aan de mate waarin de Belastingdienst in staat is het handelen van belastingplichtigen te ‘controleren of met zekerheid te voorspellen’.<sup>34</sup> Dit zet het vertrouwen van de Belastingdienst op scherp.

Bij een reeds afgesloten convenant kan verharding van de *tax planning*-strategie ertoe leiden dat de Belastingdienst het convenant weer wenst op te zeggen.<sup>35</sup> De staatssecretaris merkt in dit verband op dat wanneer een aan horizontaal

toezicht onderworpen onderneming in volledige transparantie een route opzet (of zou willen opzetten, *EHS*) om belasting te ontwijken, dat niet meteen reden is om het convenant op te zeggen<sup>36</sup>:

**‘Indien een belastingplichtige volledig transparant is en vooraf de fiscaal relevante punten bij de inspecteur op tafel legt, is het opzeggen van een convenant niet aan de orde. Ook niet in gevallen waarin de belastingplichtige en de inspecteur het niet met elkaar eens zijn over de fiscale gevolgen van een bepaald feitencomplex. In een dergelijke situatie kan het geschil uiteindelijk aan de rechter worden voorgelegd. In gevallen waarin een belastingplichtige zich bedient van fiscaal agressieve structuren en daarin niet (volledig) transparant is, komt de basis aan het convenant te ontvallen. Overigens past niet binnen een convenant dat een belastingplichtige zich bij voortdurende bezighoudt met fiscale grensverkenning.’**

Dus *tax plannen* in overeenstemming met de geest van de wet mag, maar van agressieve *tax planning* moet onder dreigende opzegging van het convenant worden afgezien.<sup>37</sup> Een enkele agressieve structuur is niet meteen reden voor opzegging van het convenant, maar het zich er bij voortdurende mee bezighouden wel.

Van aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen kan naar mijn mening niet meer worden verwacht, dan dat zij zich houden aan de letter van de wet.<sup>38</sup> De ruimte voor *tax planning* onder horizontaal toezicht is echter kleiner. Allereerst moeten aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen op grond van het convenant *transparant* zijn en openheid van zaken geven over fiscaal relevante aangelegenheden. Daarnaast brengt het convenant met zich mee dat ondernemingen op straffe van beschaming van het vertrouwen van de Belastingdienst en het als gevolg daarvan opzeggen van het convenant, van *agressieve tax planning* zullen (moeten) afzien. Hierdoor krijgt de *geest van de wet* onder horizontaal toezicht een zwaardere betekenis: *tax plannen* naar de geest van de wet mag, maar *agressieve tax planning* mag niet.



### 2.3 De fiscale beheersing

Het klantbeeld wordt tot slot bepaald door de fiscale beheersing van de onderneming. Een onderneming die voor horizontaal toezicht in aanmerking wil komen zal haar fiscale beheersingssysteem op orde moeten brengen en houden.<sup>39</sup> Primair is een onderneming zelf verantwoordelijk voor het functioneren van het fiscale beheersingssysteem; fiscale beheersingssystemen zijn voor iedere onderneming anders, het blijft maatwerk.<sup>40</sup> Wel zegt de Belastingdienst toe een stimulerende en ondersteunende rol te spelen; de Belastingdienst zegt het gesprek aan te gaan, *input* te leveren en *feedback* te geven op wat gelet op de inrichting en het functioneren van het fiscale beheersingssysteem wordt waargenomen.<sup>41</sup>

In 2012 is uit consultaties door de CHTB – en de verslaglegging daarvan in het *Rapport* – naar voren gekomen dat zowel belastingplichtigen als medewerkers van de Belastingdienst behoefte hadden aan meer duidelijkheid over de *minimumeisen* waaraan de fiscale beheersing zou

moeten voldoen.<sup>42</sup> Die duidelijkheid brengt de Belastingdienst naar mijn mening in de *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen* uit 2013.

In deze *Leidraad* onderscheidt de Belastingdienst *algemene*, *specifieke* en *aanvullende* beheersingsactiviteiten die ondernemingen zouden moeten verrichten om het fiscale beheersingssysteem optimaal te laten functioneren. In de volgende drie sub-paragrafen ga ik nader in op de invulling die de Belastingdienst aan deze activiteiten geeft.<sup>43</sup>

#### 2.3.1 Algemene beheersingsactiviteiten

Het fiscale beheersingssysteem is voor iedere onderneming anders. Niettemin zijn er enkele algemene beheersingsactiviteiten die iedere onderneming volgens de Belastingdienst zou moeten verrichten<sup>44</sup>:

- a Het opstellen en verwezenlijken van strategische *doelstellingen*; bijvoorbeeld over maatschappelijk verantwoord ondernemen.
- b Het bevorderen van een effectieve en efficiënte *bedrijfsvoering*; bijvoorbeeld om fiscaal relevante standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst te kunnen voorleggen.
- c Het bevorderen van de kwaliteit van interne en externe (fiscale) *verslaggeving*; bijvoorbeeld om vereiste aangiften te kunnen doen of gevraagde informatie te kunnen verstrekken. En,
- d Het bevorderen van fiscale *regelnaleving*; bijvoorbeeld om belastingaangiften in te dienen die voldoen aan (fiscale) wet- en regelgeving en vrij zijn van materiële fouten (aanvaardbare aangiften).

#### 2.3.2 Specifieke beheersingsactiviteiten

Volgens de Belastingdienst zijn er ook specifieke beheersingsactiviteiten, die het functioneren van het fiscale beheersingssysteem verder verbeteren. Het gaat om de volgende acht deelprocessen<sup>45</sup>:

- 1 Een zodanige inrichting van de *fiscale organisatie* dat de onderneming tijdig op de hoogte kan zijn van alle fiscaal relevante gebeurtenissen in alle bedrijfsonderdelen;
- 2 Een zodanige inrichting van de *tax planning-strategie*, dat deze aansluit bij de bedrijfsstrategie en risicobereidheid van de onderneming;
- 3 Een zodanige beheersing van fiscale risico's (*tax risk management*), dat de onderneming fiscaal relevante risico's identificeert, beheerst en eventueel in vooroverleg met de Belastingdienst kan doornemen;

- 4 Een zodanige inrichting van de *communicatiestructuur*, dat betrokken medewerkers op de hoogte zijn van de fiscale strategie en de wijze waarop die gestalte krijgt;
- 5 Een zodanige inzet van *informatietechnologie* (IT), dat het fiscale doelstellingen helpt verwezenlijken;
- 6 Een zodanige *monitoring* van de fiscale functie, dat beheersingsmaatregelen blijven werken, leemtes worden opgespoord en maatregelen worden getroffen om die leemtes op te vullen;
- 7 Een zodanige inrichting van de fiscale boekhouding (*tax accounting*), dat fiscale aangelegenheden op juiste wijze in de commerciële jaarrekening verwerkt worden; en,
- 8 Een zodanige vastlegging van gegevens in *informatiesystemen*, dat aanvaardbare belastingaangiften gedaan kunnen worden.

In de *Leidraad* uit 2010 vroeg de Belastingdienst nog *slechts* aandacht voor vijf deelprocessen: de analyse van de fiscale organisatie, de inrichting van de communicatiestructuur, de monitoring-functie, de werking van de fiscale beheersing, en de versterking van de fiscale compliance van de onderneming.<sup>46</sup> De uiteenzetting naar acht deelprocessen brengt naar mijn mening meer duidelijkheid in de verwachtingen van de Belastingdienst; niet zozeer ten aanzien van de *minimum-eisen* waaraan het fiscale beheersingssysteem zou moeten *voldoen*, maar wel waarin het fiscale beheersingssysteem moet *resulteren*.

### 2.3.3 Aanvullende beheersingsmaatregelen

Naast de algemene en specifieke beheersingsactiviteiten zijn volgens de Belastingdienst ook aanvullende beheersingsmaatregelen nodig om het fiscale beheersingssysteem verder te optimaliseren.<sup>47</sup> *Bespreking* van de acht deelprocessen met de onderneming kan bijvoorbeeld duidelijk maken welke processen nog verbetering behoeven. Volgens de Belastingdienst is het van belang om zicht te hebben op het actuele en het gewenste niveau aan fiscale beheersing door de onderneming.<sup>48</sup> Analyse en bespreking van de acht deelprocessen helpt om zicht te krijgen op de *fiscale risico's* die de onderneming loopt en wat de onderneming moet doen om die risico's weer in overeenstemming te brengen met het gewenste niveau aan fiscale beheersing.

Met het op orde brengen en houden van de fiscale beheersing is vaak een lange periode gemoeid;

beheersingsmaatregelen worden vaak stapsgewijs ingevoerd, gemonitord en indien nodig verder aangepast en verbeterd.<sup>49</sup> *Monitoren* betekent: achteraf vaststellen of de uitvoering van de beheersingsmaatregelen juist is geweest. De onderneming kan ervoor kiezen om eerst beheersingsmaatregelen te treffen en daarna te onderzoeken of en welke fouten nog in het systeem zitten.<sup>50</sup> De onderneming kan er ook voor kiezen om eerst te onderzoeken welke fouten uit het systeem naar voren komen en daarna beheersingsmaatregelen treffen. Beide methodes zullen ertoe leiden dat eventuele fouten in het fiscale beheersingssysteem zullen worden gesignaleerd en kunnen worden hersteld.

### 3 Verdere verbetering

Om het vertrouwen van de Belastingdienst te genieten moeten ondernemingen dus *fiscaal transparant* zijn en ruimhartig omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante informatie; de lat voor fiscale transparantie ligt onder horizontaal toezicht hoger dan onder traditioneel belastingtoezicht. Ook zullen ondernemingen hun *fiscale strategie* in overeenstemming moeten brengen met de geest van de wet; *tax plannen* naar de geest van de wet mag, maar van *agressieve tax planning* moet onder horizontaal toezicht worden afgezien. Tot slot moeten ondernemingen hun *fiscale beheersingssysteem* op orde brengen en houden.

Met de *acht deelprocessen voor optimalisering van het fiscale beheersingsproces* en de nadere invulling van verwachtingen omtrent de uitkomsten van die processen, komt de Belastingdienst naar mijn mening tegemoet aan de behoefte aan meer (objectieve) duidelijkheid over de eisen waaraan het fiscale beheersingssysteem moet voldoen om voor horizontaal toezicht in aanmerking te komen. De acht deelprocessen geven weliswaar *geen minimumeisen* voor de *inrichting* van het fiscale beheersingsproces, maar ze geven wel aan *waar*in het proces moet *resulteren*, zoals zicht op verschillende organisatieonderdelen, zicht op fiscaal relevante gebeurtenissen, volledige en juiste vastlegging van gegevens, identificatie en beheersing van fiscale risico's, een *tax planning*-strategie die aansluit bij de ondernemingsstrategie etc.

De eis tot *fiscale transparantie* volgt uit het convenant. De eis om te handelen naar de geest van de wet volgt niet direct uit het convenant, maar wel indirect uit de mogelijkheid tot opzegging

bij een onwenselijke verharding van de fiscale strategie. De *acht deelprocessen*, tot slot, volgen niet direct, noch indirect uit het convenant, maar zijn opgenomen in de *Leidraad*.

Opname van de deelprocessen in gepubliceerd beleid als de *Leidraad*, heeft echter als *nadeel* dat ondernemingen de eisen al gauw zullen zien als *maximumeisen*; belastingplichtigen kunnen de Belastingdienst wel aan het gepubliceerde beleid houden, maar de Belastingdienst belastingplichtigen omgekeerd niet.<sup>51</sup> Dat kan tot gevolg hebben dat *eigen initiatieven* van ondernemingen om opgedane ervaringen te gebruiken voor verdere optimalisering van het fiscale beheersingsproces worden afgeremd.<sup>52</sup> Opname van de eisen in het convenant zelf zal echter ook belastingplichtigen *binden*<sup>53</sup>, waarna in onderling overleg kan worden vastgesteld hoe de eisen nader moeten worden ingevuld.

#### 4 Conclusies

Gegeven de lastige taak om het fiscale vertrouwen te onderbouwen, meen ik dat de Belastingdienst met de invulling van het klantbeeld aan de hand van de fiscale transparantie, de fiscale strategie en de fiscale beheersing van ondernemingen een flinke stap in de goede richting heeft gezet. Naar mijn mening is het echter niet alleen wenselijk dat de Belastingdienst het vertrouwen om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten kan onderbouwen, maar ook dat de in dat kader te stellen eisen *in het convenant* worden opgenomen.<sup>54</sup> Opname van de eisen in het convenant kan het onderbouwen van fiscaal vertrouwen, als onderscheidend criterium om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten, nog verder verbeteren.

#### Noten

- 1 E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit, 19 november 2015, p. 17.
- 2 Art. 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301 (hierna: AWR).
- 3 E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: Nederlands Compliance Instituut, *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.
- 4 E.A.M. Huiskers-Stoop 2015, p. 20.
- 5 Belastingdienst 2008, 'Tax Control Framework – Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl), p. 10.
- 6 T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 178.
- 7 Huiskers-Stoop 2015, p. 437.
- 8 Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 8, zie ook Belastingdienst 2010, 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)', 30 november 2010, [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl), p. 77.
- 9 Huiskers-Stoop 2015, p. 156.
- 10 Huiskers-Stoop 2015, p. 205. Rijksbelastingen zijn belastingen die door het Rijk geheven worden, zoals de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op de loonbelasting 1964.
- 11 Zie Concl. A-G Wattel, 29 januari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:53, r.o. 1.8: 'Materieelrechtelijk bevindt de belanghebbende zich op de feitelijk en rechtens relevante punten in dezelfde positie als [D]. De naheffingen volgen (...) uit dezelfde wettelijke bepaling en uit identieke feiten (hetzelfde contract waarbij zij beiden partij zijn).' Zie ook Concl. A-G Niessen, 15 mei 2012, ECLI:NL:PHR:2012:BW7159, r.o. 4.5: '(...) noch feitelijk, nog rechtens in dezelfde positie verkeert (...)'.  
12 Huiskers-Stoop 2015, p. 207.
- 13 Belastingdienst 2013, *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen*, [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl), p. 6.
- 14 Huiskers-Stoop 2015, p. 206.
- 15 Met het *ongeschreven materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur*, Huiskers-Stoop 2015, p. 204.

- 16 Huiskers-Stoop 2015, hoofdstukken 5 en 6.
- 17 Huiskers-Stoop 2015, par. 5.2, p. 135-156.
- 18 Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 8.
- 19 Huiskers-Stoop 2015, par. 5.3.1, p. 136-162.
- 20 Huiskers-Stoop 2015, par. 5.3.2, p. 162-166.
- 21 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6.
- 22 Huiskers-Stoop 2015, p. 160.
- 23 Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 8.
- 24 Belastingdienst 2008, 'Horizontaal toezicht. Samenwerken vanuit vertrouwen', [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl), p. 2.
- 25 Huiskers-Stoop 2015, p. 184.
- 26 M. Kaptein, 'De Open Onderneming: een bedrijfsethisch vraagstuk' (oratie), in: M. Kaptein en J. Wempe, *De Open Onderneming*, Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management (ERIM) 2003, p. 24.
- 27 Kaptein 2003, p. 25/26.
- 28 Kaptein 2003, p. 26.
- 29 Huiskers-Stoop 2015, p. 236.
- 30 Huiskers-Stoop 2015, p. 196.
- 31 Huiskers-Stoop 2015, p. 233 o.v.n. R.H. Happé, 'Belastingrecht en de geest van de wet: een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving', Tilburg: Tilburg University 2011, p. 27.
- 32 Huiskers-Stoop 2015, p. 237 o.v.n. Happé 2011, p. 30.
- 33 Huiskers-Stoop 2015, p. 237.
- 34 F.E. Six, *Trust and Trouble. Building interpersonal trust with organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004, p. 179/180.
- 35 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 38.
- 36 Brief minister van Financiën, 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording Kamervraag 8), p. 3.
- 37 Huiskers-Stoop 2015, p. 238 o.v.n. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht: over kosten, fraudebestrijding en psychologische druk', *NTRF* 2012-291, onder: Psychologische druk.
- 38 Huiskers-Stoop 2015, p. 238 o.v.n. D. McBarnet, 'After Enron will 'whiter than white collar crime' still wash', *The Author* 2006, Oxford University Press on behalf of the Centre for Crime and Justice Studies, p. 1104.
- 39 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.
- 40 Vgl. T.G. Perié, 'Horizontaal toezicht: wat is de stand van zaken?', *Juridisch up to Date*, 6 maart 2014, nr. 5, p. 12: 'Uiteraard is een TCF maatwerk, maar dit laat onverlet dat het formuleren van algemene criteria logisch is.'
- 41 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.
- 42 CHTB, *Fiscaal toezicht op maat – Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012, p. 48: "Uit de gesprekken blijkt dat er in de praktijk, zowel bij belastingplichtigen als medewerkers van de Belastingdienst behoefte is aan eenduidige minimale eisen waaraan een TCF moet voldoen".
- 43 Zie tevens Huiskers-Stoop 2015, par. 5.2.6, p. 150-155.
- 44 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28/29.
- 45 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 29/31.
- 46 Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 41/44.
- 47 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 32.
- 48 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 32.
- 49 Huiskers-Stoop 2015, p. 150.
- 50 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 32.
- 51 Zie HR 28 maart 1990 (gebondenheid gepubliceerd beleid), BNB 1990/194.
- 52 Huiskers-Stoop 2015, p. 153 o.v.n. J.E. Murphy, "'Mandavolent' Compliance", *Ethikos*, September/October 2005, p. 11: 'The "cons" of "mandavolant" compliance. It can drive everyone down to the minimum necessary. (...) Mandatory minimums can freeze development. (...) What drove development before, was providing an incentive, not a dictate. (...)'
- 53 Huiskers-Stoop 2015, par. 5.5, p. 169-182.
- 54 Huiskers-Stoop 2015, p. 434/435.