



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De doorontwikkeling van horizontaal belastingtoezicht

Russo, R.; Huiskers-Stoop, E.A.M.

Citation

Russo, R., & Huiskers-Stoop, E. A. M. (2020). De doorontwikkeling van horizontaal belastingtoezicht. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 89(9), 368-382. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/138913>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/138913>

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

30. De doorontwikkeling van horizontaal belastingtoezicht

PROF. MR. DR. R. RUSSO EN MR. DR. E.A.M. HUISKERS-STOOP

Als gevolg van voortschrijdende internationale ontwikkelingen op het terrein van compliance gestuurd toezicht en in de praktijk gerezen knelpunten bij de uitvoering van het beleid, is het in 2005 geïntroduceerde Nederlandse horizontaal toezichtmodel toe aan een modernisering om weer in de pas te lopen. In 2018 is de Belastingdienst gestart met de doorontwikkeling van het horizontale belastingtoezicht teneinde tot concrete verbetervoorstellen te komen in het licht van het totale toezichtspalet van de Belastingdienst. De auteurs bespreken de voorgenomen wijzigingen ten aanzien van de indeling van convenanten naar de grootte van ondernemingen, de individuele klantbehandeling van grote ondernemingen, de knel- en verbeterpunten in de uitvoering van het horizontale toezicht op basis van een individueel respectievelijk financieel dienstverlenersconvenant en beantwoorden de vraag of de voorgenomen wijzigingen zullen of zouden moeten leiden tot aanpassing van de leidraden horizontaal toezicht voor grote ondernemingen respectievelijk fiscaal dienstverleners en de toepasselijke convenanten horizontaal toezicht.

1. Inleiding

Horizontaal toezicht bestaat sinds 2005 toen de pilot met de eerste grote ondernemingen van start ging.¹ Tegenwoordig is het een niet meer weg te denken manier van interactie tussen de Belastingdienst en ondernemingen. Horizontaal toezicht is als toezichtstrategie ontwikkeld binnen de discretionaire beleidsruimte van de uitvoerende taak van de Belastingdienst en kent als zodanig geen wettelijke regulering.² Naast het sluiten van een convenant heeft de Belastingdienst een aantal leidraden uitgegeven waarin hij zijn

beleid openbaar heeft gemaakt.³ Daarnaast kunnen nog andere beleidsuitgaven relevant zijn, zoals de Controleaanpak Belastingdienst en het Handboek Vooroverleg 2018.⁴

In zijn 100-dagenbrief van 10 mei 2017 heeft (voormalig) directeur-generaal Belastingdienst Uijlenbroek van het Ministerie van Financiën een modernisering van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aangekondigd.⁵ Bij deze

- 1 Horizontaal toezicht kan worden omschreven als een vorm van belastingtoezicht die is gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en de Belastingdienst de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf. Zie E.A.M. Huiskers-Stoop & P.A.M. Diekman, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: Nederlands Compliance Instituut, *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.
- 2 Zie o.a. R. Veldhuizen, 'Co-operative Compliance: Large businesses and compliance management', in: R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer 2015, par. 6.4 en 6.5.

- 3 Voor grote ondernemingen met een individueel convenant is op dit moment de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen uit 2013 (**hierna: Belastingdienst 2013, Leidraad**) de belangrijkste publicatie, zie https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen_dv4231z1d.pdf. Voor ondernemingen met een financieel dienstverlenersconvenant is dat de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners uit 2016 (**hierna: Belastingdienst 2016, Leidraad**) zie https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_horizo_toezicht_fiscaal_dienstverl_dv4071z3pl.pdf.
- 4 Belastingdienst, *Controleaanpak Belastingdienst (Cab)*. De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht (**hierna: Belastingdienst, CAB**), zie https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z3fd.pdf en Besluit Wob-verzoek inzake Handboek Vooroverleg van 28 maart 2019 met bijlage 'Handboek Vooroverleg 2018' van 1 maart 2018, zie <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/wob-verzoeken/2019/03/28/besluit-op-wob-verzoek-over-handboek-vooroverleg>.
- 5 Zie J. Uijlenbroek, 'Werken aan onomstreden uitvoering en handhaving door de Belastingdienst. Inzicht na 100 dagen Belastingdienst: maandag 23 januari t/m dinsdag 2 mei 2017', Den Haag 10 mei 2017 (interne brief aan medewerkers van de Belastingdienst, hierna: **100-dagenbrief 2017**): 'Het systeem van horizontaal toezicht is na jaren nog steeds onderwerp van discussie (...)', p. 1 en actiepunten 3, p. 6. Zie tevens K. Kuipers, 'Nieuwe baas Belastingdienst: anders controleren', *Het Financieel Dagblad*, zaterdag 27 mei 2017, p. 11.

modernisering blijven de initiële uitgangspunten – zoals het responsieve handhaven⁶ – van horizontaal toezicht behouden, maar zal het nationale beleid worden afgestemd op internationale ontwikkelingen op het terrein van ‘Cooperative Compliance’.⁷ Horizontaal toezicht vormt een overkoepelende term voor de fiscale samenwerking op basis van het individueel convenant horizontaal toezicht en het horizontaal toezicht via een fiscaal of financieel dienstverlener. Met de modernisering van het horizontale toezicht is in 2018 een aanvang gemaakt.⁸ Vanaf dat moment wordt gesproken over de doorontwikkeling van het horizontale belastingtoezicht, verder aan te duiden met DHT.⁹ Het doel van DHT is het doen van concrete verbetervoorstellen in het licht van het totale toezichtspalet van de Belastingdienst.

In de jaren waarin horizontaal toezicht werd toegepast, is bij de Belastingdienst intern een aantal knelpunten of verbeterpunten herkend waarover de Belastingdienst niet alleen interne maar ook externe *input* van bij het toezicht betrokken partijen wilde.¹⁰ Om deze reden zijn – na een algemene en verkennende rondetafelconferentie – onder meer ‘externe klankbordgroepen’ samengesteld, waarbij belastingadviseurs en vertegenwoordigers uit het bedrijfsleven, beroepsorganisaties en de wetenschap om hun

mening werd gevraagd.¹¹ Deze klankbordgroepen zijn door de Belastingdienst tevens gebruikt om reacties op de door hen voorgestelde aanpassingen voor de doorontwikkeling van het toezicht te genereren.¹² Een belangrijke randvoorwaarde voor DHT was dat er geen wetswijziging nodig zou zijn, in de zin dat DHT binnen de bestaande wet- en regelgeving op basis van beleid en het convenant moet worden vormgegeven. Een andere belangrijke randvoorwaarde was dat een en ander budgettair neutraal zou moeten verlopen, in de zin dat er geen specifieke investeringen voor DHT worden gedaan en er geen extra middelen beschikbaar komen om bijvoorbeeld IT-investeringen te doen.¹³

In deze bijdrage bespreken wij de door de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën voorgenomen wijzigingen van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aan de hand van hetgeen hierover is gepubliceerd, alsmede enkele toelichtende presentaties die door leden van de Belastingdienst zijn verzorgd bij verschillende bij horizontaal toezicht betrokken organisaties. De vraag die wij daarbij beantwoorden is of de voorgenomen wijzigingen zullen of zouden moeten leiden tot aanpassing van de leidraden horizontaal toezicht voor grote ondernemingen respectievelijk fiscaal dienstverleners en de toepasselijke convenanten horizontaal toezicht.

6 Bij responsief handhaven neemt de Belastingdienst in zijn optreden naar een individuele burger of bedrijf de relevante omstandigheden in ogenschouw en past daar zijn handelen op aan (differentiëren). De Belastingdienst stemt zijn handelswijze af op de bereidheid en het vermogen van de belastingplichtige om aan zijn verplichtingen te voldoen. Zie Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 4 en 7 en Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 4 en 11.

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

8 Zie Belastingdienst 2017, Handhavingsbrief Belastingdienst 2018. Dienstverlening, toezicht en opsporing, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2017/12/07/handhavingsbrief-belastingdienst-2018---dienstverlening-toezicht-en-opsporing> (**hierna: Handhavingsbrief Belastingdienst 2018**), p. 10 en p. 30.

9 Toezicht kan op zichzelf genomen worden omschreven als: ‘het verzamelen van informatie over het subject en zijn handelingen om vast te stellen of er sprake is van regelnaleving en interventie op basis van dat oordeel, gericht op het versterken van de naleving’. Zie Belastingdienst, *CAB*, p. 2, voetnoot 1.

10 Voorbeelden van enkele dilemma’s zijn ‘het zoeken van de balans tussen het structureel vooraf voorkomen van fouten versus het achteraf corrigerend optreden’ en ‘het toezicht achteraf (controles) zo selectief en gericht mogelijk in te zetten, afgestemd op de (oorzaken van) gedrag van burgers en bedrijven’, zie Handhavingsbrief Belastingdienst 2018, p. 4 en de Brief van Staatssecretaris van Financiën Snel van 12 december 2017, nr. 2017-0000231384, p. 2. Als specifiekere knelpunten kunnen worden genoemd: de omvang en reikwijdte van het TCF, de rol van belastingadviseurs, versterking competenties medewerkers Belastingdienst, *tax planning* onder horizontaal toezicht, juridische kwalificatie van het convenant en transparantie ten aanzien van het internationale debat, zie R. Taha, ‘WFR Fiscaal Café 2017: De 100 dagen-brief van de DG Belastingdienst: het (toezicht)beleid van de Belastingdienst’, *WFR* 2018/11, par. 3.

11 Sinds juli 2018 voert de Belastingdienst gesprekken met onder meer koepelorganisaties van fiscaal dienstverleners, zoals de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, werkgeversorganisatie VNO-NCW, koepelorganisaties van accountantskantoren en een delegatie uit de wetenschap. Zie Belastingdienst 2018, ‘Belastingdienst haalt ideeën op over horizontaal toezicht’, bericht van 4 september 2018, 12.28 uur, op www.belastingdienst.nl.

12 Ook bestond de mogelijkheid om een *position paper* in te leveren of deel te nemen aan een van de themagroepen waarin een specifiek onderwerp nader werd uitgewerkt.

13 De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) 2019, ‘Reactie NOB op Conferentie DGT, de ontwikkelrichting’, zie https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/memo_nob_nav_conferentie_dht_op_28_jan_2019_final.pdf (**hierna: Reactie NOB 2019**), p. 1.

2. Indeling convenanten naar grootte van ondernemingen

2.1. Oude situatie

Sinds de introductie van horizontaal toezicht in 2005 wordt door de Belastingdienst met zeer grote¹⁴ en middelgrote¹⁵ ondernemingen een individueel convenant horizontaal toezicht afgesloten.¹⁶ Met ondernemingen uit het midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB) worden convenanten afgesloten via financieel en fiscaal dienstverleners.¹⁷

Of een onderneming kwalificeert als zeer- of middelgroot hing tot 2013 af van het subjectieve oordeel van de Belastingdienst.¹⁸ In 2013 zijn de door de Belastingdienst onderscheiden segmenten MKB en grote ondernemingen echter opnieuw vastgesteld¹⁹ en past de Belastingdienst deze objectievere aanknopingspunten van het jaarrekeningen-

recht uit Boek 2 BW toe.²⁰ Op basis van criteria ten aanzien van de omzet, het balanstotaal en het aantal werknemers beschouwt de Belastingdienst eind 2019 8.600 organisaties als grote ondernemingen.²¹ Daarbij kwalificeert de Belastingdienst ondernemingen als groot als de netto-omzet meer dan 12 miljoen euro bedraagt, de waarde van de activa meer dan 6 miljoen euro bedraagt en er gemiddeld meer dan vijftig werknemers zijn.²² Bij MKB-ondernemingen gaat het de Belastingdienst om ondernemingen waarvan de netto-omzet minder dan 12 miljoen euro bedraagt, de waarde van de activa niet meer is dan 6 miljoen euro en er gemiddeld minder dan vijftig werknemers zijn.²³

2.2. Voorgestelde situatie DHT

In verband met de werkbaarheid van het toezicht is het van belang dat het aantal ondernemingen met een individueel convenant wordt teruggebracht. In tegenstelling tot de enkele tientallen convenanten die door andere landen zijn afgesloten, heeft de Nederlandse Belastingdienst er enkele honderden afgesloten.²⁴ Om de individuele klantbehandeling werkbaar te houden, wordt er onder DHT met de (ongeveer) honderd Nederlands grootste en meest complexe ondernemingen geen individueel convenant meer gesloten.²⁵ De fiscale samenwerking met deze top 100-ondernemingen zou ook zonder convenant al intensief en responsief zijn, waarbij de behandeling (via een individueel toezichtsplan) veel kenmerken zal vertonen van horizontaal toezicht, ook als er geen convenant is afgesloten.²⁶ Belangrijke aspecten van het toezicht blijven de vrijwillige informatieverstrekking en het opbouwen van een professionele werkrelatie.

Daarnaast komen niet alle ondernemingen die thans een individueel convenant hebben daar onder de nieuwe criteria nog langer voor in aanmerking. Om voor een individueel convenant nieuwe stijl in aanmerking te komen

14 Tot het jaar 2001 onderscheidt de Belastingdienst alleen grote ondernemingen (GO) en MKB. De groep GO bestaat tot aan dat jaar uit zeer grote ondernemingen (ZGO) en ondernemingen die later (in 2007) tot de groep middelgrote ondernemingen (MGO) zijn gaan behoren. Na enkele interne reorganisaties wordt de groep ZGO vanaf 2001 apart benoemd en vanaf 2003 apart behandeld. Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015, digitale vindplaats: repub.eur.nl, publicatie 79080 (hierna: **Huiskers-Stoop 2015**), p. 59 o.v.n. Belastingdienst (2003), *Ondernemersbesluit reorganisatie Belastingdienst straks, toelichtende notitie van de directeur-generaal Belastingdienst*, versie 28 maart 2003 en Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat – Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012 (hierna: **Commissie Stevens 2012, Rapport**), p. 27.

15 Na de interne reorganisatie ontstaat in 2001 de indeling in ZGO, het MKB en een groep die later MGO is gaan heten. De groep MGO wordt vanaf 2007 apart benoemd en vanaf 2008 apart behandeld. In 2010 wordt de groep MGO aangevuld met Overige Complexe Klanten (OCK). OCK zijn ondernemingen die gelet op hun omvang tot het MKB-segment gerekend worden, maar vanwege hun fiscale complexiteit voor de toepassing van horizontaal toezicht als MGO worden behandeld. Zie Huiskers-Stoop 2015, p. 59 o.v.n. Belastingdienst 2011, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB – Fiscaal dienstverleners*, p. 15.

16 Zie de standaardtekst op https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst_individueel_convenant_dv4111z4ed.pdf.

17 Zie de standaardtekst op https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/stand_fiscaaldienstverlenersconv_al8231z3ed.pdf.

18 Dit oordeel is voor MGO gebaseerd op het fiscale belang (gemiddeld tussen 2 en 25 miljoen euro, zie Commissie Stevens 2012, Rapport, p. 33 en 34) en de omvang en de fiscale complexiteit van de onderneming (zie Huiskers-Stoop 2015, p. 60 o.v.n. Belastingdienst 2008, Bedrijfsplan, p. 33). Voor ZGO gelden de criteria of de onderneming genoteerd is aan de Amsterdamse beurs en een fiscaal belang heeft van meer dan 25 miljoen euro of een buitenlandse moeder/tenminste vijf buitenlandse dochterondernemingen heeft en een fiscaal belang van meer dan 12,5 miljoen euro (zie Commissie Stevens 2012, Rapport, p. 33).

19 De groepen MGO en ZGO worden weer samengevoegd tot de groep GO, zie Huiskers-Stoop 2015, p. 60 o.v.n. E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Evaluatie horizontaal toezicht: fiscaal toezicht op maat', *Belastingen*, november 2012/55, p. 464. Ook zijn ondernemingen aan de 'onderkant' van de groep MGO samengevoegd met het MKB, zie o.a. Commissie Stevens 2012, Rapport, p. 79. En ook zijn ondernemingen uit het MKB overgeheveld naar de groep GO, zie Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie/Domein Onderzoek 2017, *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen*, juni 2017, versie 1.0, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-812104.pdf> (hierna: **Belastingdienst 2017, Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen**), p. 7 en 11.

20 Huiskers-Stoop 2015, p. 60 o.v.n. Belastingdienst 2014, '14de halfjaarsrapportage', www.overheid.nl, p. 34.

21 Zie Belastingdienst 2019, *Jaarplan 2020 Belastingdienst*, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst> (hierna: **Jaarplan 2020 Belastingdienst**), p. 56. In 2018 beschouwde de Belastingdienst 9.000 organisaties als groot en droegen zij tezamen 70% van de totale rijksbelastingafdracht, zie *Handhaving-brief Belastingdienst 2018*, p. 26.

22 Zie art. 2:396-397 BW, waarbij de Belastingdienst middelgrote ondernemingen rekent tot de grote ondernemingen.

23 Zie art. 2:395a-2:396 BW, waarbij de Belastingdienst micro en kleine ondernemingen rekent tot het MKB.

24 Naar schatting ongeveer 1.900.

25 Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 32. Zie tevens L. Berentsen, 'Belastingdienst wil groot bedrijf dichter op de huid zitten', *Het Financieel Dagblad*, dinsdag 31 december 2019, p. 8 o.v.n. een column van O. Leurs van KPMG Meijburg & Co waarin hij schrijft dat het erop lijkt dat horizontaal toezicht wordt afgeschaft, zie <https://meijburg.nl/nieuws/fiscale-zaken-voor-familie-bedrijf-december-2019#1>. Zie ook F.C. de Groot, 'Doorontwikkeling' horizontaal toezicht in het jaarplan 2020 Belastingdienst is in feite afbouw', *WFR* 2020/32 (hierna: **De Groot, WFR 2020/32**) en de reactie daarop van E.M.E. van der Enden en B.C. Klein, 'Doorontwikkeld horizontaal toezicht', *WFR* 2020/86 (hierna: **Van der Enden en Klein, WFR 2020/86**).

26 Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 31.

zullen onder DHT de criteria van art. 2:397 BW als minimum gelden en niet langer de criteria van art. 2:396 BW.²⁷ Bij ondernemingen die voor een convenant nieuwe stijl in aanmerking komen gaat het om een selecte groep organisaties van openbaar belang (zoals beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeraars), gemeenten en provincies, en ondernemingen die voldoen aan twee van de drie volgende kenmerken: een netto-omzet van meer dan 40 miljoen euro, een waarde van de activa van meer dan 20 miljoen euro en een gemiddeld aantal werknemers van meer dan 250.

Ondernemingen die niet tot de top 100 behoren, noch in aanmerking komen voor een individueel convenant nieuwe stijl, komen in beginsel in aanmerking voor een financieel dienstverlenersconvenant (hierna: FD-convenant). Gelet op de omzetseis van 40 miljoen euro zullen er (veel) meer ondernemingen dan voorheen onder het FD-convenant gaan vallen, mits uiteraard aan de eisen daarvoor wordt voldaan.²⁸ Deze ondernemingen zullen voor wat betreft het toezicht in beginsel onder Belastingdienst Grote Ondernemingen blijven vallen, maar voor wat betreft het FD-convenant zal tevens afstemming moeten plaatsvinden met de Belastingdienst waaronder de betrokken financieel dienstverlener valt.²⁹ Partijen kunnen er echter ook voor kiezen om de huidige horizontaal toezichtrelatie in onderling overleg in het geheel te beëindigen.

In de voorgestelde situatie wordt er dus in plaats van onderscheid tussen alleen grote ondernemingen en het MKB, onderscheid gemaakt tussen:

1. de top 100 van Nederlands grootste ondernemingen, waarmee geen convenant meer wordt gesloten;
2. grote ondernemingen waarmee een individueel convenant nieuwe stijl wordt gesloten; en
3. kleine(re) ondernemingen die aanspraak kunnen (blijven) maken op het FD-convenant.

3. Individuele klantbehandeling

3.1. Oude situatie

Voor het fiscale toezicht op grote ondernemingen heeft de Belastingdienst het individuele klantbehandeling-beleid (IKB) ontwikkeld.³⁰ Het IKB kent twee vormen: het opbouwen van een professionele werkrelatie met ondernemingen met en zonder convenant horizontaal toezicht.³¹

IKB voor ondernemingen met een convenant kenmerkt zich door regelmatig contact tussen de klantcoördinator van de Belastingdienst – het eerste aanspreekpunt en de gesprekspartner voor de onderneming – en de leiding van grote ondernemingen alsmede door hen ingeschakelde (fiscale) adviseurs en accountants.³² De klantcoördinator tracht een professionele werkrelatie met de onderneming op te bouwen en te onderhouden. Deze werkrelatie zet de Belastingdienst in om “het fiscale gedrag van de onderneming te beïnvloeden, problemen bespreekbaar te maken en zo mogelijk in de actualiteit op te lossen”.³³ Het IKB voor ondernemingen zonder convenant gaat in principe op de ‘oude’ manier (van vóór horizontaal toezicht), maar ook daar is vaak van veel overleg sprake. Het is zeker niet zo dat ondernemingen die geen convenant willen afsluiten per definitie minder compliant of *in control* zijn. De tweedeling wordt met name bij de allergrootste ondernemingen dan ook niet altijd als zinvol ervaren, waardoor op dit punt in de nieuwe situatie ook een wijziging wordt voorgesteld (zie paragraaf 3.2).

Sinds de introductie van horizontaal toezicht in 2005 start het traject naar het sluiten van een convenant met het in kaart brengen van het klantbeeld van de onderneming door de Belastingdienst en eindigt – als het goed is – met de aanpassing van het toezicht.³⁴ Daar tussenin voeren de onderneming en de Belastingdienst een (of meerdere) horizontaal toezichtgesprek(ken), voert de Belastingdienst een complianceverkenning uit en worden lopende fiscale problemen (zo veel mogelijk) opgelost.

Bij IKB voor grote ondernemingen met een convenant verschuift het accent onder horizontaal toezicht van het controleren van de belastingaangifte achteraf naar het proces waarin de aangifte tot stand komt. Het accent verschuift “van het eind van de keten van fiscaal relevante handeling tot de vaststelling van de belastingaanslag, naar het begin”.³⁵ Een interactief en wederkerig proces tussen de onderneming en de Belastingdienst moet ervoor zorgen dat partijen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. Dit geldt ook voor de invordering van belastingsschulden.³⁶ De focus van zowel de onderneming als de Belastingdienst is gericht op de beheersing van fiscale risico’s en het voorkomen van fouten en niet zozeer op het controleren en bedis-

²⁷ Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 31.

²⁸ Naar schatting zullen ongeveer 1.000 ondernemingen niet meer voldoen aan de vereisten voor een individueel convenant en mogelijk verschuiven naar het FD-convenant, zie *Reactie NOB 2019*, p. 3.

²⁹ Vgl. *Reactie NOB 2019*, p. 3.

³⁰ Belastingdienst 2017, *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen 2017*, p. 10.

³¹ Belastingdienst 2017, *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen 2017*, p. 11.

³² *Handhavingsbrief Belastingdienst 2018*, p. 26.

³³ *Handhavingsbrief Belastingdienst 2018*, p. 26.

³⁴ Huiskers-Stoop 2015, p. 135-156; Belastingdienst 2013, Leidraad o.v.n. Belastingdienst 2010, Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO), 30 november 2010, p. 11 en Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 40-42.

³⁵ Zie T.W.M. Poolen, ‘Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen’, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel Belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011 (hierna: **Poolen 2011**), p. 178.

³⁶ Belastingdienst 2013, Leidraad, p. 45.

cussiëren van de belastingaangiften achteraf.³⁷ Noch de Belastingdienst, noch een belastingplichtige is verplicht om een individueel convenant af te sluiten.³⁸ De fiscale samenwerking tussen de Belastingdienst en een onderneming op grond van een convenant vindt op vrijwillige basis plaats.

Voor fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant komen ondernemingen in aanmerking die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven.³⁹ Om een horizontaal toezichtrelatie aan te gaan wil de Belastingdienst op de onderneming kunnen vertrouwen. Dat kan als het klantbeeld goed is, wat wil zeggen: 1) dat de onderneming fiscaal transparant is; 2) de fiscale strategie van de onderneming bevalt; en 3) de onderneming de fiscale beheersing op orde heeft.⁴⁰

Bij IKB voor grote ondernemingen met een convenant 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.⁴¹ Daartoe moet een onderneming haar interne en fiscale beheersingssysteem op orde brengen en houden, en fiscaal relevante standpunten telkens voorafgaand aan de indiening van een aangifte met de Belastingdienst bespreken (verplicht vooroverleg).⁴²

Het is voor een samenwerking op basis van horizontaal toezicht van belang dat fiscaal relevante gegevens volledig en juist in het interne beheersingssysteem van de onderneming worden vastgelegd en verwerkt.⁴³ Het interne beheersingssysteem kan worden omschreven als ‘het geheel van organisatorische maatregelen, die een onderneming of organisatie in staat stelt om ondernemingsrisico’s vast te stellen en in de greep te houden’.⁴⁴ Het fiscale beheersingssysteem vormt een onderdeel van de interne beheersing en

wordt in het kader van horizontaal toezicht aangeduid met de term *Tax Control Framework* (TCF).⁴⁵ Primair is een onderneming zelf verantwoordelijk voor het functioneren van het TCF.⁴⁶ Het TCF is echter voor iedere onderneming anders; het blijft maatwerk. Wel zegt de Belastingdienst toe een stimulerende en ondersteunende rol te zullen spelen.⁴⁷ 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 TCF wordt waargenomen.

Een onderneming zal de Belastingdienst daarnaast openheid van zaken moeten geven over haar fiscale strategie, waarbij de Belastingdienst geen convenanten wenst te sluiten met ondernemingen die zich bij voortduring bedienen van fiscaal agressieve structuren en/of aan fiscale grensverkenning doen.⁴⁸ Ook wordt door de Belastingdienst zoveel mogelijk gebruikgemaakt van het werk dat al door de onderneming zelf en door betrokken externe deskundigen is gedaan (volgens het schillenmodel).⁴⁹ Deze zogenaamde voorinformatie stelt de Belastingdienst in staat om de wijze van toezicht af te stemmen. Door kennis te vergaren over de houding en het gedrag van de onderneming, kan de Belastingdienst gerichte keuzes maken als het gaat om de inzet van handhavinginstrumenten.⁵⁰ Door vervolgens in de werkrelatie zo transparant mogelijk te zijn over deze keuzes, tracht de Belastingdienst de door ondernemingen ervaren procedurele rechtvaardigheid te verhogen.⁵¹

Komen zowel de Belastingdienst als de onderneming tot de conclusie dat ze een horizontaal toezichtrelatie willen aangaan, dan bevestigen ze dat door ondertekening van een convenant. Het convenant bevat naast de uitgangs-

37 Controle kan in dit verband worden omschreven als: ‘het proces waarin de controlemedewerker deskundig, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd informatie tracht te verkrijgen en objectief tracht te beoordelen teneinde een antwoord te geven op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan bepaalde normen’. Zie Belastingdienst, CAB, p. 2, voetnoot 1 en p. 14. Als controlewerkzaamheden worden uitgevoerd voordat de aangifte beschikbaar is, spreekt de Belastingdienst van ‘controleren in de actualiteit’. Zie Belastingdienst, CAB, p. 4, voetnoot 7.

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

39 Huiskers-Stoop 2015, p. 18 o.v.n. W. Huisman & A. Beukelman, *Invloeden op regelnaleving door bedrijven. Inzichten in wetenschappelijke onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2007, p. 14. Zie tevens Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6 en 17.

40 Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen’, *Vakblad Tax Assurance* 2016(1), p. 40 (hierna: **Huiskers-Stoop, VTA 2016(1)**) o.v.n. Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6.

41 Zie Huiskers-Stoop, VTA 2016(1), p. 40.

42 Volgens het standaardconvenant, onderdeel 2, gaat het daarbij ‘om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie’. Zie tevens Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

43 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 31.

44 Zie Huiskers-Stoop 2015, p. 18.

45 Zie Huiskers-Stoop 2015, p. 18 o.v.n. Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 4. Een TCF kan worden omschreven als: ‘een instrument van interne beheersing, gericht op de fiscale functie binnen een onderneming en die betrekking heeft op alle voor een specifieke onderneming van toepassing zijnde belastingen. Een kwalificerend TCF helpt ondernemingen om eigen verantwoordelijkheid te dragen voor tijdige, juiste en volledige aangifte-indiening en een tijdige betaling van de verschuldigde belasting; het TCF dient de naleving van fiscale regels, de beheersing van fiscale risico’s en de fiscale informatievervalsing’.

46 Huiskers-Stoop, VTA 2016(1), p. 42. o.v.n. 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’. Zie tevens Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

47 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

48 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 13. Zie tevens de Brief van de Minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording Kamervraag 8), p. 3.

49 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 5, 42 en 54. Een externe deskundige kan worden omschreven als: ‘iedere bij de dienstverlening betrokken partij, variërend van advies met betrekking tot en de analyse en versterking van het TCF en het toezicht op de onderneming (inclusief de fiscale adviseur en de openbaar accountant)’.

50 Zie *Handhavingbrief Belastingdienst 2018*, p. 9.

51 Procedurele rechtvaardigheid kan worden omschreven als: ‘hoe eerlijk en rechtvaardig burgers (ondernemingen) zich behandeld en bejegend voelen door de overheid, inclusief hoe eerlijk en rechtvaardig zij hun (formele en informele) interacties met overheidsambtenaren ervaren’, zie Belastingdienst 2017, *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen 2017*, p. 16 o.v.n. K. van den Bos & L. van der Velden 2013.

punten dat partijen op basis van wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie zullen samenwerken, ook afspraken die gericht zijn op de realisering van toezicht op maat,⁵² de actualisering van de fiscale invordering,⁵³ de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen⁵⁴ en de actualisering van het proces van belastingheffing.⁵⁵ Het IKB voor ondernemingen met een convenant veronderstelt wederkerigheid binnen de werkrelatie, waardoor de fiscale regel naleving van de onderneming kan worden geborgd en bevorderd.⁵⁶ Omdat de fiscale risico's in het vooroverleg tussen de onderneming en de Belastingdienst zijn afgekaart, bevatten de uiteindelijke convenant-aangiften als het goed is geen nieuwe informatie meer.⁵⁷ De toetsing van de aangifte door de Belastingdienst is veelal een formaliteit en een snelle aanslagoplegging zorgt voor actuele zekerheid over de belastingpositie.⁵⁸

3.2. Voorgestelde situatie DHT

De top 100-ondernemingen komen onder DHT niet meer in aanmerking voor een convenant, of ze dat willen of niet. Zij krijgen een individueel behandelplan afgestemd op het niveau van hun fiscale beheersing. Hiermee worden de betrokken ondernemingen meer aangesproken op hun eigen activiteiten dan op de formele aanwezigheid van een convenant. Tevens is de aanwezigheid van een programma in plaats van het afsluiten van een convenant meer in overeenstemming met internationale ontwikkelingen zoals ICAP⁵⁹, waar voor grote multinationale ondernemingen een vergelijkbare regeling geldt. In de huidige convenanten is vastgelegd dat partijen, en dus ook de Belastingdienst, het convenant kunnen opzeggen. In de leidraad voor grote ondernemingen is echter opgenomen dat de Belasting-

dienst dat alleen onder zwaarwegende omstandigheden zal doen.⁶⁰ Het is de vraag of een beleidswijziging als DHT als een dergelijke omstandigheid kan worden aangemerkt. Nu er een programma voor in de plaats komt, lijkt het ons dat er in de meeste gevallen niet van een verslechtering van de positie van de betrokken ondernemingen sprake is. In gevallen waarin dat wel zo is (bijvoorbeeld het hebben van een convenant als verplichting voor het mogen meedoen met een aanbesteding), zou de Belastingdienst naar onze mening actie moeten ondernemen.⁶¹

Ook onder DHT vormt responsief handhaven het uitgangspunt.⁶² Van deelnemende ondernemingen wordt een transparante houding en een zakelijke werkrelatie verwacht. Wederzijdse transparantie moet tot uitdrukking komen in een open communicatie, het tijdig informeren over relevante materiële risico's en het creëren van duidelijkheid over wederzijdse verwachtingen.⁶³ Een zakelijke werkrelatie betekent dat partijen elkaar op de hoogte brengen van en rekening houden met elkaars belangen, dat onderlinge verantwoordelijkheden worden gedragen en dat een tijdige uitwisseling van fiscaal relevante informatie plaatsvindt.

Ondernemingen moeten voorts een fiscaal *self-assessment*⁶⁴ kunnen overleggen, voorzien van een fiscale risicoanalyse, een aantoonbaar werkende fiscale beheersing hebben (in ieder geval ten aanzien van de zogenoemde *key risks*⁶⁵), beschikken over een gedocumenteerde fiscale strategie (in de vorm van een fiscale missie of fiscaal beleid), kwalitatief hoogwaardige informatie verstrekken en de werking van de eigen fiscale beheersing kunnen monitoren. Ook moeten ondernemingen de kwaliteit van de gegevens kunnen waarborgen die zij op grond van art. 53 AWR verplicht zijn over derden te verstrekken.

Daarnaast dienen ondernemingen meer algemene informatie te overleggen, zoals een beschrijving van de bedrijfsactiviteiten en de inrichting van de fiscale organisatie; bijvoorbeeld wie de bestuurders of externe deskundigen zijn. In de fiscale samenwerking wordt door de Belastingdienst uitgegaan van een verbinding op bestuurlijk niveau, de aanwezigheid van gezamenlijke belangen en de wens om tot *efficiency* in het heffingsproces te komen.

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

53 Het zorgdragen voor een tijdige betaling en terugbetaling van belasting-gelden, zie convenant, onderdeel 2.

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

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

56 Belastingdienst 2017, *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen 2017*, p. 15.

57 Zie o.a. E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht: meer recht op antwoord', *WFR* 2016/98 (hierna: **Huiskers-Stoop, WFR 2016/98**), p. 642 o.v.n. Belastingdienst 2008, *TCF*, p. 10.

58 Huiskers-Stoop, *WFR* 2016/98, p. 642 o.v.n. Poolen 2011, p. 178.

59 Zie voor meer informatie over ICAP (International Compliance Assurance Program): R. Russo, 'ICAP: Grensoverschrijdend horizontaal toezicht?', *WFR* 2019/168, p. 1011-1019. In ICAP is het voor grote ondernemingen met internationale structuren (multinationals) mogelijk om met belasting-diensten in meerdere landen op basis van een *cooperative relationship* afstemming te bereiken over het niveau waarop fiscale risico's bij de onderneming bekend zijn en beheerst worden, teneinde een *low risk*-kwalificatie te verkrijgen waardoor meer zekerheid kan worden verkregen over de fiscale behandeling van grensoverschrijdende situaties.

60 Belastingdienst 2013, leidraad, p. 27. Zie tevens Huiskers-Stoop 2015, p. 200-201.

61 In het genoemde voorbeeld zou een korte verklaring van de Belastingdienst dat het verdwijnen van het convenant niets te maken heeft met het (fiscale) gedrag van de betrokken onderneming voldoende moeten zijn, in dit geval wellicht in generieke vorm omdat meerdere ondernemingen hiermee te maken zullen krijgen.

62 *Reactie NOB 2019*, p. 1. Zie voor een omschrijving van responsief handhaven voetnoot 7.

63 Vgl. *Reactie NOB 2019*, p. 2.

64 Door middel van een *self-assessment* dienen ondernemingen onder DHT zelf een inschatting te maken van de mate waarin zij voldoen aan de toelatingscriteria voor horizontaal toezicht.

65 *Key risks* kunnen worden omschreven als alle risico's die door een bedrijf geadresseerd moeten worden ter voorkoming van materiële onjuistheden in de uiteindelijke belastingaangiften.

De gevolgen voor de ondernemingen die onder de nieuwe regeling niet meer voor een individueel convenant in aanmerking komen en slechts nog onder een FD-convenant kunnen vallen, bespreken wij in 5.2.

4. Individueel convenant

4.1. Oude situatie

Naast algemene bepalingen over partijen, de looptijd, inwerkingtreding, evaluatie en beëindiging, bestaat het huidige standaardconvenant uit inleidende woorden om tot een effectieve en efficiënte belastingheffing te komen, drie uitgangspunten voor de fiscale samenwerking en convenantafspraken die op onderdelen verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht.⁶⁶

Het eerste uitgangspunt is dat partijen de onderlinge relatie baseren op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Hierbij gaat het niet om blind vertrouwen, zoals we dat kennen in persoonlijke relaties, maar om zakelijk en geïnformeerd vertrouwen.⁶⁷ Bij wederzijds begrip gaat het om de bereidheid van partijen om zich in elkaars positie in te leven.⁶⁸ Daarbij is van belang dat de Belastingdienst begrip heeft voor de commerciële belangen van de onderneming en voor de onderneming relevante termijnen.⁶⁹ Ook is het van belang dat de Belastingdienst begrip heeft voor het spanningsveld waarin financieel en fiscaal dienstverleners zich bevinden; enerzijds moeten zij de relatie met de cliënt goed houden en anderzijds die met de Belastingdienst.⁷⁰ Bij wederzijdse transparantie gaat het erom dat de onderneming en de Belastingdienst elkaar informeren over fiscaal relevante aangelegenheden en dat de Belastingdienst zijn visie geeft op de rechtsgevolgen van door de onderneming ingenomen standpunten.⁷¹

Het tweede uitgangspunt is dat ook onder horizontaal toezicht de rechten en verplichtingen op basis van reguliere (fiscale) wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven.⁷² Dat betekent enerzijds dat uit reguliere (fiscale) wet- en regelgeving voortvloeiende rechten en plichten, die voorafgaand aan het sluiten van een

convenant al bestonden, ook onder horizontaal toezicht blijven bestaan (zoals een voor indiening van de aangifte verleend uitstel) en anderzijds dat reguliere (fiscale) wet- en regelgeving – waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – ook in een convenantsituatie van toepassing blijven.⁷³

Het derde uitgangspunt is dat het convenant betrekking heeft op Nederlandse rijksbelastingen en de invordering daarvan.⁷⁴ Om een convenant te kunnen sluiten moeten ondernemingen derhalve onderworpen zijn aan ten minste één rijksbelasting, waarna het convenant van toepassing is op alle rijksbelastingen waaraan de onderneming onderworpen is.

Voor wat betreft de samenwerking tussen de Belastingdienst en ondernemingen op basis van een individueel convenant, volgt uit het rapport Onderzoek horizontaal toezicht Grote Ondernemingen uit 2017 dat deze samenwerking de juistheid en de volledigheid van belastingaangiften verbetert.⁷⁵

4.2. Voorgestelde situatie DHT

Onder de oude situatie kwamen voor wat betreft het IKB van ondernemingen met een convenant zowel in de praktijk als bij de Belastingdienst knelpunten naar voren, die onder meer zagen op het ontbreken van duidelijkheid over:

- de toelatings- en uittredingscriteria voor horizontaal toezicht;
- het gewenste niveau van het TCF;
- de juridische duiding en de toegevoegde waarde van het individueel convenant;
- de bijdrage aan een efficiënte belastingheffing;
- een methodologisch geschikte wijze voor effectmeting; en
- een geschikte wijze van communicatie naar de maatschappij.

Daarnaast worstelde de Belastingdienst met vragen of de interne cultuur aan de doelmatigheid van de uitoefening van horizontaal toezicht in de weg stond,⁷⁶ of de uitvoering van het toezicht door de medewerkers van de Belasting-

66 Zie o.a. E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal belastingtoezicht: een vorm van verboden staatssteun?', *MBB* 2019/33 (hierna: **Huiskers-Stoop 2019**), p. 357.

67 Zie Huiskers-Stoop & Gribnau 2019, p. 81-85; Huiskers-Stoop 2015, p. 158 o.v.n. F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004 en E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *MBB* 2013/1, p. 33.

68 Zie Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.

69 Zie Belastingdienst 2008, *Horizontaal toezicht. Samenwerken vanuit vertrouwen*, http://www.mejudice.nl/docs/default-source/download/horizontaal_toezicht_belastingdienst.pdf (hierna: **Belastingdienst 2008, Samenwerken vanuit vertrouwen**), p. 2.

70 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 54-56 en Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 93-94.

71 Zie Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7 en Belastingdienst 2008, *Samenwerken vanuit vertrouwen*, p. 2.

72 Zie convenant, onderdeel 1.

73 Zie o.a. Huiskers-Stoop 2019, p. 357 en art. 3:14 BW.

74 Zie convenant, onderdeel 1.

75 Zie Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017, nr. 2017-0000124416: (i) de fiscale naleving door grote organisaties is hoog, (ii) organisaties met een convenant horizontaal toezicht zijn transparanter en de fiscale beheersing is beter op orde en (iii) ondernemingen met een convenant leven hun fiscale verplichtingen op onderdelen van het aspect 'juistheid en volledigheid van de aangiften' beter na dan organisaties zonder convenant. Zie ook enkele kritische kanttekeningen bij dit rapport van De Groot, *WFR* 2017/204 en I.T. van den Berg en M.F. de Ridder, 'Het rapport onderzoek grote ondernemingen vertaald. Een kritische analyse van het onderzoek', *WFR* 2017/217.

76 De uitoefening van het horizontale toezicht kent vanaf de (voormalige) werkvloer de nodige kritische reacties. Zie bijvoorbeeld F.C. de Groot, 'Het rapport onderzoek grote ondernemingen: worden de beleidsverwachtingen omtrent het horizontaal toezicht ook daadwerkelijk gerealiseerd?', *WFR* 2017/204 (hierna: **De Groot, WFR 2017/204**).

dienst wel voldoende eenduidig was⁷⁷ en of het nationale model nog wel in de pas liep met inmiddels door de OESO en de EU geënceneerde internationale ontwikkelingen op het terrein van *Cooperative Compliance*; de internationale evenknie van horizontaal toezicht.

De uitgangspunten van fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant zullen onder DHT niet worden gewijzigd. Ook onder DHT werken de Belastingdienst en de onderneming samen op basis van wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip. Daarnaast blijven ook in de nieuwe situatie de regels van reguliere wet- en regelgeving van toepassing en blijft het convenant van toepassing op alle Nederlandse rijksbelastingen en de invordering daarvan. Wel poogt de Belastingdienst meer duidelijkheid te geven over de rollen en de verwachtingen van betrokken partijen en wordt in het kader van de responsieve handhaving binnen het toezicht gedifferentieerd al naar gelang de beschikbare voorinformatie over een onderneming;⁷⁸ bijvoorbeeld over de werking van het TCF of de fiscale strategie die wordt nagestreefd.

Het doel van horizontaal toezicht is nog steeds om de fiscale compliance van ondernemingen te bevorderen,⁷⁹ teneinde de materiële belastingschuld op een zo efficiënt mogelijke wijze te formaliseren en niet om bijvoorbeeld hogere belastingopbrengsten te genereren of het nationale vestigingsklimaat te verbeteren. De stappen om tot een individueel convenant te komen zullen nog steeds als entreevoorwaarden gelden, zij het dat de toegangseisen worden aangescherpt. In plaats van zelf een complianceverkenning uit te voeren, wordt onder DHT een analyse van de potentiële convenantpartner verwacht (in de vorm van het zogenoemde *self-assessment*) en ook komt het initiatief om tot een horizontale werkrelatie te komen bij de onderneming te liggen. De Belastingdienst verwacht onder DHT ook een betere onderbouwing van het 'kunnen' van de onderneming; het fiscale beheersingssysteem zal 'aantoonbaar werkend' moeten zijn en ook vanuit de eigen verantwoordelijkheid en informatiepositie moet een risicoanalyse worden uitgevoerd. De tot nog toe onbepaalde tijd waarmee convenanten werden aangegaan, wordt voor individuele convenanten onder DHT teruggebracht tot drie jaren met de mogelijkheid tot verlenging bij wederzijdse instemming.

Ad a: De toelatings- en uittredingscriteria voor horizontaal toezicht

In beginsel staat horizontaal toezicht open voor iedere onderneming die aan de groottecriteria voldoet, maar kan niet iedere onderneming meedoen omdat dit niet voor iedereen haalbaar is⁸⁰ (bijvoorbeeld vanwege gebreken in het TCF). Derhalve dienen de toelatingscriteria helder te zijn. Wanneer een onderneming eenmaal deelneemt aan horizontaal toezicht, ontbreekt er evenzeer duidelijkheid over wanneer een onderneming niet (langer) aan de eisen voldoet. Komt een convenant bijvoorbeeld te vervallen als niet langer aan de groottecriteria wordt voldaan? Bovendien is niet altijd duidelijk wanneer ondernemingen het vertrouwen van de Belastingdienst verliezen en er weer 'als vanouds' gecontroleerd moet worden.⁸¹

Voormalig directeur-generaal Belastingdienst Uijlenbroek heeft in zijn 100-dagenbrief aangegeven een zogenoemde interventieladder te willen invoeren.⁸² Als het vertrouwen wordt geschaad, gaan steeds meer elementen van horizontaal toezicht verloren en wordt uiteindelijk teruggevallen op het traditionele toezicht.⁸³ Deze terugval van horizontaal naar traditioneel toezicht is volgens Uijlenbroek onvoldoende kenbaar, waardoor er een 'of-of-discussie' ontstaat, in de zin dat er of wel of geen sprake is van horizontaal toezicht (zwart-witdenken), terwijl die overgang veeleer een glijdende schaal zou zijn. Horizontaal en traditioneel toezicht vormen volgens hem geen tegenstelling, maar bevinden zich op een glijdende schaal van handhavingvormen met een overwegend responsief (horizontaal) karakter naar handhavingvormen met een overwegend repressief (traditioneel) karakter.

Er komt gedifferentieerder toezicht, met niet alleen de mogelijkheid van 'erin of eruit'. Die differentiatie kan plaatsvinden op basis van een nadere risicoanalyse van de onderneming door de Belastingdienst, aangevuld met de informatie die de Belastingdienst in het vooroverleg heeft verkregen, alsmede de kwaliteit en de reikwijdte van het TCF. Naarmate ondernemingen hun TCF beter op orde hebben en transparanter zijn over hun fiscale activiteiten, kan de Belastingdienst het toezicht beter afstemmen, beter differentiëren en ook meer fiscale zekerheid geven.⁸⁴

Ad b: Het gewenste niveau van het TCF

Vanuit de praktijk bestaat er behoefte aan meer duidelijkheid over het beheersingsniveau waaraan de Belasting-

77 Zijn de medewerkers van de Belastingdienst in staat het toezicht binnen hun discretionaire ruimte op een voor de betrokken ondernemingen op voldoende gelijke wijze toe te passen? Zie *Jaarplan 2020 Belastingdienst*, p. 31.

78 Zie *Reactie NOB 2019*, p. 1.

79 Van compliance kan worden gesproken als 'belasting- en inhoudingsplichtige (rechts)personen (1) zich (terecht) registreren voor belastingplicht; (2) (tijdig) aangifte doen; (3) juist en volledig aangifte doen en (4) (tijdig) betalen'. Zie Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 4.

80 *Reactie NOB 2019*, p. 1.

81 Zie K. Kuijpers, 'Nieuwe baas Belastingdienst: anders controleren', *Het Financieel Dagblad*, zaterdag 27 mei 2017, p. 11.

82 Zie *100-dagenbrief 2017*, p. 2.

83 *100-dagenbrief 2017*, p. 2. Het traditionele toezicht kan worden omschreven als een vorm van belastingtoezicht die 'is gebaseerd op een sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarbij de Belastingdienst ingediende belastingaangiften en administraties met behulp van publiekrechtelijke bevoegdheden achteraf controleert en bestraffend optreedt bij geconstateerde onjuistheden'. Zie Huiskers-Stoop 2015, p. 17 o.v.n. art. 47 e.v. AWR.

84 Vgl. *Reactie NOB 2019*, p. 2.

dienst meent dat het TCF van de onderneming zou moeten voldoen. Deze wens tot meer duidelijkheid staat echter op gespannen voet met de eigen verantwoordelijkheid die ondernemingen hebben om te zorgen voor een adequaat werkend fiscaal beheersingssysteem.⁸⁵ Daarnaast is in die behoefte aan *guidance* deels al voorzien door de verschillende algemene risicobeheersingsmodellen van bijvoorbeeld COSO en ISO, maar ook specifiek voor de fiscaliteit in het OESO-rapport *Building Better Tax Control Frameworks*.⁸⁶ Uit met name dat laatste rapport blijkt ook wel dat die *guidance* noodzakelijkerwijs globaal blijft, omdat veel nu eenmaal bedrijfsspecifiek is. Uitgangspunt onder DHT blijft de open norm van art. 52 AWR voor de inrichting van de fiscale administratie, aangevuld met enkele basiselementen waaraan een TCF zou moeten voldoen en waarop de Belastingdienst het TCF kan beoordelen; bijvoorbeeld de risicoanalyse, de fiscale beheersing, monitoring en de rol van financieel dienstverleners.⁸⁷ De Belastingdienst kan het TCF aan de hand van deze elementen toetsen en transparant zijn over de wijze waarop het toezicht zou moeten worden aangepast.⁸⁸ De Belastingdienst kan in dit kader een strategisch behandelplan opstellen en delen met de betreffende onderneming.

Ad c: De juridische duiding en de toegevoegde waarde van het individueel convenant

Het convenant geeft richting aan het fiscale gedrag van partijen en lijkt daarmee van toegevoegde waarde, maar de strekking van de huidige standaardtekst kan duidelijker. Als wederzijdse convenantverplichtingen niet worden nagekomen kan bijvoorbeeld worden afgesproken dat er escalatie, in de zin van een nadere bespreking op bestuurlijk niveau, plaatsvindt. Bij opname van dergelijke bepalingen in het convenant zelf zijn beide partijen gebonden. Bij opname in alleen de leidraad kan slechts de onderneming de Belastingdienst eraan houden, maar omgekeerd de Belastingdienst de onderneming niet.⁸⁹ Zou de Belastingdienst bijvoorbeeld overwegen om de werking van het convenant tijdelijk te schorsen wegens een lopend strafrechtelijk onderzoek naar de betrokken onderneming, dan is opname in beleid naar onze mening niet voldoende om dat af te dwingen.

De Belastingdienst lijkt voor wat betreft de juridische kwalificatie van het huidige standaardconvenant uit te gaan van een *gentlemen's agreement*.⁹⁰ Een *gentlemen's agreement* is een gewone meerszijdige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:213 BW), waarbij partijen (stilzwijgend) hebben afgesproken 'het gegeven woord' niet via de rechter te zullen afdwingen.⁹¹ Wij zijn eveneens van mening dat het convenant moet worden aangemerkt als een privaatrechtelijke overeenkomst in de zin van art. 6:213 BW, maar meer in bijzonder als rechtens afdwingbare wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst in de zin van art. 6:261 BW, omdat niet aannemelijk is dat partijen gelet op de tekst van het convenant hebben afgezien van de weg naar de rechter bij onverhoopte onenigheden en het gelet op de ongelijke verhouding tussen overheid en onderneming in de huidige rechtsstaatgedachte niet te verwachten valt dat de overheid een privaatrechtelijke overeenkomst met een onderneming zou aangaan zonder daarbij waarborgen te bieden tegen mogelijk onbehoorlijk optreden door de overheid.⁹² De kwalificatie van het convenant daargelaten, hebben partijen er in een horizontaal toezichtrelatie belang bij om te weten welke acties ondernomen kunnen worden, als een van beide partijen tekortschiet in de nakoming van de convenantverplichtingen of als er problemen ontstaan bij het aangaan of de beëindiging ervan. Opname van bijvoorbeeld de door Uijlenbroek gesuggereerde interventieladder in het convenant nieuwe stijl, aangevuld met van tevoren bekendgemaakte mogelijkheden tot escalatie, zal naar onze mening helpen om een dreigende tekortkoming in de nakoming van het convenant te signaleren en een eventuele weg naar de rechter tijdig af te wenden.

Ad d: De bijdrage aan een efficiënte belastingheffing

In beginsel dient vooroverleg plaats te vinden over zaken ten aanzien waarvan de onderneming en de Belastingdienst in het kader van de belastingheffing van mening kunnen verschillen. Voor ondernemingen is echter niet altijd duidelijk welke zaken precies moeten worden voorgelegd en door de Belastingdienst wordt de toezichtcapaciteit onnodig belast als ten onrechte zaken worden voorgelegd. Ondanks dat het Handboek Vooroverleg 2018 inzicht geeft in het beleid ten aanzien van het houden van vooroverleg in het algemeen, zou het voor aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen duidelijker moeten zijn welke zaken wel en welke niet moeten worden voorgelegd.

Het vooroverleg onder DHT dient zich dan ook te beperken tot de bespreking van fiscaal inhoudelijk relevante en materiële risico's, zoals bijvoorbeeld het niet kunnen nakomen van de verwachtingen, de omgang met geconstateerde fouten in een aangifte en belastingbesparende aanpassin-

⁸⁵ Zie de Nederlandse Corporate Governance Code, principe 1 Langetermijnwaardecreatie, punt 1.2 waarin ondubbelzinnig wordt aangegeven dat een vennootschap over '(...) adequate interne risicobeheersings- en controlesystemen (...) moet beschikken, voor tekst van de code zie www.mccg.nl.

⁸⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 2016, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Paris, France: OECD Publishing, zie <http://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>.

⁸⁷ Zowel de NOB in haar reactie uit 2019 (p. 3) als Van der Enden en Klein in hun artikel in *WFR* 2020/86 (par. 4.2) adviserende in dit verband aan te sluiten bij de *Guiding Principles* uit OESO 2016 en internationaal geaccepteerde modellen van risicobeheersing, waaronder COSO (2013).

⁸⁸ *Reactie NOB 2019*, p. 1-2.

⁸⁹ De leidraad vormt weliswaar 'recht' in de zin van art. 79 Wet RO, maar bindt slechts de Belastingdienst en niet de belastingplichtige, omdat daarvoor het algemeen verbindende karakter ontbreekt.

⁹⁰ Zie J. de Bleeck en M.A.C. van Elk, 'De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven', *WFR* 2015/726. Dit artikel is evenwel op persoonlijke titel geschreven en kan niet als publieke uitlating namens de Belastingdienst worden gezien.

⁹¹ Huiskers-Stoop 2015, p. 174 o.v.n. B. Wessels, *Gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint B.V. 1984, p. 85.

⁹² Zie Huiskers-Stoop 2015, p. 180-181.

gen in de fiscale strategie. Verzoeken tot vooroverleg zullen onder DHT van een duidelijkere onderbouwing moeten worden voorzien.

Ad e: Een methodologisch geschikte wijze voor effectmeting

Hoewel er ook onder DHT stappen zullen worden gezet in de effectmeting van horizontaal toezicht is er tot op heden geen geschikte methode.⁹³ Het is lastig om effecten met zekerheid vast te stellen omdat het moeizaam is om 'hard' te meten. Voor hard meten in de zin van bewijzen, aantonen of vaststellen van causale verbanden (het een leidt tot het ander) is een begin- en eindmeting nodig en moet er gemeten worden met harde variabelen, zoals euro's, dagen of maanden (variabelen zijn meetbare kenmerken).⁹⁴ Er is bij de introductie van horizontaal toezicht in 2005 geen nulmeting uitgevoerd, maar al zou die zijn uitgevoerd dan nog kunnen er – bijvoorbeeld voor de meting van een verbeterde compliance – geen zekere uitspraken worden gedaan, omdat niet bekend is wat het 'vertrekpunt' van de compliance van de betreffende ondernemingen was. Niet valt uit te sluiten dat bij de ondernemingen van het eerste uur (en nadien) een vorm van zelfselectie aanwezig was, in de zin dat deze ondernemingen ook onder het traditionele belastingtoezicht al welwillend fiscaal gedrag lieten zien.⁹⁵ Komt een goede compliance dan door horizontaal toezicht of was het al zo?

Beoordeling van het functioneren van overheidsbeleid is wel goed mogelijk door betrokken ondernemingen te vragen naar de ervaringen ermee.⁹⁶ Door analyse van de resultaten kan inzicht verkregen worden in de beleving, de opinie, de attitude en het gedrag van ondernemingen. Er kunnen weliswaar geen causale verbanden worden gelegd, maar wel kan worden vastgesteld of verbanden aannemelijk zijn. Is het eigenlijk wel mogelijk en wenselijk om de effecten van horizontaal toezicht hard te meten of geeft een verloop in de tijd van de ervaringen ermee ook voldoende inzicht? ⁹⁷ Wij menen bovendien dat niet uit het oog moet worden verloren dat effectmeting op zichzelf geen doel kan zijn; waar het uiteindelijk om gaat is dat na veranderingen in het toezicht 'dingen beter gaan'. Het onderzoek van

de Belastingdienst naar grote ondernemingen uit 2017 zou als nulmeting gezien kunnen worden, waarop de komende jaren kan worden voortgebouwd. Ook zouden – vanuit een meer praktisch oogpunt – jaarlijks enkele vragen naar harde data in de belastingaangifte kunnen worden opgenomen. Dat zal geen volledig beeld opleveren, maar wel enkele inzichten.

Ad f: Een geschikte wijze van communicatie naar de maatschappij

De fiscale samenwerking op basis van een convenant horizontaal toezicht wordt wel in verband gebracht met het maken van 'sweetheart deals' en een voorkeursbehandeling van aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen.⁹⁸ Een duidelijke communicatiestrategie over wat de fiscale samenwerking op basis van een convenant inhoudt, zowel intern naar de eigen medewerkers als extern naar de 'buitenwacht', kan tegemoet komen aan deze negatieve beeldvorming. Ook een periodiek verslag over de werking van DHT en externe transparantie over met ondernemingen gemaakte afspraken kan hieraan bijdragen. In tegenstelling tot andere landen (bijvoorbeeld Duitsland) kunnen wij in Nederland een vaststellingsovereenkomst sluiten met de Belastingdienst. Vanuit de landen waar dat niet kan, geniet deze Nederlandse praktijk bijzondere aandacht, omdat er onduidelijkheid bestaat over de aard van met de Belastingdienst gemaakte afspraken. Omdat de afspraken evenmin duidelijk zijn voor Nederlandse belastingplichtigen, ontstaat ook bij hen het idee dat deze begunstigend zijn. Een verbetering van de transparantie over in het kader van horizontaal toezicht gemaakte afspraken zal naast een positieve beeldvorming ook bijdragen aan de nationale rechtsontwikkeling; omdat eventuele problemen in het voortraject worden afgekaart, komen deze aan een rechterlijk oordeel te ontfallen.

4.3 Aanpassingen leidraad

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen uit 2013 voor ondernemingen met een individueel convenant zal in ieder geval moeten worden aangepast om een eenduidige uitvoering voor de medewerkers van de Belastingdienst te borgen. Daarnaast zal de leidraad informatie moeten bevatten over het vereiste minimumniveau om aan de toelatingscriteria te voldoen. Voorts zal de leidraad handvatten moeten geven om ondernemingen in staat te stellen het eerdergenoemde *self-assessment* uit te voeren. Ter verdere ondersteuning van het proces om tot een horizontaal toezichtrelatie te komen, kan de Belastingdienst praktijkvoorbeelden (*good practices*) opnemen in de leidraad, welke ondernemingen kunnen helpen om de inrichting van hun fiscale beheersing te verbeteren.⁹⁹ Dit zullen echter slechts voorbeelden blijven, waarbij de onderneming uiteindelijk zelf verantwoordelijk

93 Zie bijvoorbeeld Belastingdienst 2017, *Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen 2017*.

94 Huiskers-Stoop 2015, p. 50.

95 Huiskers-Stoop 2015, p. 426.

96 Huiskers-Stoop 2015, p. 50.

97 Wij begrijpen dat de Belastingdienst al sinds 2010 via de Fiscale Monitor informatie over aspecten van het gedrag van belastingplichtigen verzamelt, die tevens van belang kan zijn voor de beoordeling van de werking van (onderdelen van) horizontaal toezicht. De Tabellen Fiscale Monitor 2019 geeft bijvoorbeeld een overzicht met meningen over en de ervaringen met: het belang van fiscale regelnaleving, belastingmoraal, pakkans, inspanningen om aan fiscale verplichtingen te voldoen, gevolgen bij niet-naleving, wederzijds vertrouwen, snelheid van handelen, de houding van de Belastingdienst, tevredenheid over het contact etc. De Trends Fiscale Monitor 2019 geeft vervolgens een overzicht van het verloop in de tijd van de ervaringen hiermee. Zie <https://over-ons.belastingdienst.nl/ontdek-meer-over-de-belastingdienst/hoe-ziet-nederland-de-belastingdienst-2/functioneren/>.

98 Zie o.a. Reactie NOB 2019, p. 2, De Groot WFR 2020/32, par. 1 en Van der Enden en Klein WFR 2020/86, par. 4.3.

99 Zie Reactie NOB 2019, p. 2 en Van der Enden en Klein WFR 2020/86, par. 4.2.

blijft voor het indienen van aanvaardbare aangiften.¹⁰⁰ Om verzoeken tot vooroverleg onder DHT van een duidelijke onderbouwing te voorzien, is het tevens wenselijk dat de Belastingdienst in de leidraad nadrukkelijker aangeeft wanneer naar zijn mening sprake is van fiscaal inhoudelijk relevante en materiële risico's die moeten worden voorgelegd. Naast de toelatingscriteria zal ook meer duidelijkheid moeten komen over de uittredingscriteria en meer in het bijzonder over de glijdende schaal van een horizontale naar een meer traditionele handhavingvorm. Verder is het van belang om hetzij in het convenant zelf (wat onze voorkeur heeft), hetzij in de leidraad een escalatiemodel op te nemen aan de hand waarvan onverhoopte tekortkomingen in de nakoming van de convenantverplichtingen of problemen bij de toe- en uittreding kunnen worden opgelost.

5. Financieel dienstverlenersconvenant

5.1. Oude situatie

In Nederland sluit de Belastingdienst niet alleen convenanten met grote ondernemingen, maar sinds 2008 ook met kleine(re), het MKB.¹⁰¹ Hoewel MKB-bedrijven niet individueel door de Belastingdienst worden behandeld – maar door tussenkomst van een financieel of fiscaal dienstverlener – is er toch sprake van horizontaal toezicht. Ook de fiscale samenwerking met het MKB is gebaseerd op onderling vertrouwen tussen de Belastingdienst, de onderneming en de dienstverlener en zowel de onderneming als de dienstverlener moeten met een behandeling volgens de uitgangspunten van horizontaal toezicht instemmen.¹⁰² Een groot verschil is de vorm waarin een en ander plaatsvindt. Omdat in het MKB veelal niet van eenzelfde niveau van interne beheersing sprake is als bij grotere ondernemingen, kan de Belastingdienst daarop ook niet zomaar vertrouwen. Het idee is om de lacune die ontstaat door de mindere kwaliteit van de interne beheersing op te lossen met het kwaliteitssysteem van de financieel dienstverlener.¹⁰³

De oorzaken van de mindere interne beheersing in het MKB zijn enerzijds inherent aan het soort onderneming. Meestal is namelijk in dit segment sprake van ondernemingen, waarbij de geldverschaffingsfunctie en de bestuursfunctie ten minste gedeeltelijk in dezelfde hand zijn. Ten opzichte van grote (beursgenoteerde) ondernemingen waar dit niet

het geval is, mist het MKB dus een *check and balance*-mechanisme. Bij een beursgenoteerde onderneming dient het bestuur verantwoording af te leggen aan (onder meer) de aandeelhouders. Bij het MKB zijn deze twee functies vaak geheel of gedeeltelijk in dezelfde handen, waardoor het afleggen van verantwoording een andere dimensie krijgt. Anderzijds is in het MKB in vergelijking met grote ondernemingen vaak minder budget en personeel aanwezig om tot een voor ieder aanvaardbaar niveau van interne beheersing te komen.

Als een financieel dienstverlener bij het samenstellen of controleren van de jaarrekening van een MKB-onderneming kwaliteit kan toevoegen, en zo het vertrouwen in de juistheid ervan kan verhogen, kan ook voor de Belastingdienst een aanvaardbaar niveau van beheersing van de fiscaliteit worden bereikt.¹⁰⁴ Deze bestaat dan uit een combinatie van de aanwezige interne beheersing, aangevuld met door de financieel dienstverlener toegevoegde activiteiten. Dit laatste zal in de regel bestaan uit diverse controles die de dienstverlener uitvoert en die door deze worden vastgelegd in (digitale) dossiers.¹⁰⁵ Het veronderstelt dus dat de financieel dienstverlener over een adequaat kwaliteitssysteem beschikt, zoals vastgelegde werkprocessen, voldoende gekwalificeerd personeel, etcetera.¹⁰⁶ Meestal is dit voor een financieel dienstverlener pas te bereiken als deze is aangesloten bij een koepelorganisatie, waardoor de kosten die met een dergelijk systeem samenhangen kunnen worden gedeeld.¹⁰⁷ Denk hierbij bijvoorbeeld aan vaktechnische ondersteuning op specialistische gebieden en het delen van het gebruik van fiscale databanken.

Een financieel dienstverlener die een convenant met de Belastingdienst wil aangaan, zal dan ook moeten aantonen over een voldoende kwaliteitssysteem te beschikken en dit wordt ook door de Belastingdienst getoetst.¹⁰⁸ Soms gebeurt dit op individueel niveau, meestal zal dat gebeuren op het niveau van de koepelorganisatie of het samenwerkingsverband.

Als een financieel dienstverlener een convenant met de Belastingdienst heeft gesloten, kunnen zijn klanten via een aansluitovereenkomst toegang krijgen tot horizontaal

100 Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42: aanvaardbaar is de aangifte die in het kader van de uitoefening van toezicht 'goed genoeg' is, waarbij wet- en regelgeving de eisen bepalen waaraan de aangifte moet voldoen en deze vrij is van materiële fouten. De Belastingdienst beoordeelt de formalisering van de materieel (uit de wet voortvloeiende) verschuldigde belasting. De formalisering van de belastingschuld is, in het kader van een doelmatig toezicht achteraf, aanvaardbaar als op het moment van onderzoek aan de formalisering geen materiële fouten (of gebreken) meer kleven.

101 Commissie Stevens 2012, *Rapport*, p. 37-40. Zie voor het standaard FD-convenant voetnoot 17.

102 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 7-8. Zie tevens onderdeel 3.1 van het convenant.

103 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 6.

104 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 7.

105 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 10.

106 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 8 en *Bijlage II: Uitwerking van het kwaliteitssysteem*, p. 34.

107 Zie Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 8 en 13. De financieel dienstverlener neemt dan deel aan horizontaal toezicht via die koepelorganisatie. Als de financieel dienstverlener niet op deze wijze kan deelnemen, kan zelfstandig een convenant worden gesloten. Bij een convenant via de koepelorganisatie kan echter geleund worden op de kwaliteitswaarborgen van de koepel, waardoor het proces dat leidt tot een convenant minder uitgebreid is dan bij een zelfstandig afgesloten FD-convenant.

108 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 14. De toets bestaat uit een verkenning of aan de organisatorische randvoorwaarde voor het in continuïteit verzorgen van aanvaardbare aangiften is voldaan (het kunnen). De verkenning is geen *audit* en leidt niet tot een zelfstandig oordeel van de Belastingdienst over het kwaliteitssysteem.

toezicht.¹⁰⁹ Dit gebeurt door het sluiten van een aansluitovereenkomst tussen de betrokken klant en de financieel dienstverlener. Eigenlijk is dit een driepartijenovereenkomst, omdat de klant ook verplichtingen jegens de Belastingdienst op zich neemt. De financieel dienstverlener dient goed af te wegen welke klanten hij toegang biedt tot horizontaal toezicht. De klant moet het allereerst zelf willen natuurlijk, maar ook de financieel dienstverlener moet zich voldoende gerust voelen dat de klant voldoet aan de vereisten: dat de aangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn.¹¹⁰

Voordelen voor de klant zijn dat de aangiften onder een FD-convenant in principe conform de aangifte worden vastgesteld en dat controle alleen plaatsvindt als de betrokken klant in de landelijke steekproef¹¹¹ of in een speciale actie¹¹² belandt. Door middel van steekproeven valideert de Belastingdienst gemaakte keuzes in het toezicht en stelt deze indien nodig bij.¹¹³ Verder kan er controle plaatsvinden via metatoezicht: een aantal processen van een financieel dienstverlener wordt dan uitgebreid bekeken.¹¹⁴ Daarnaast heeft de financieel dienstverlener direct contact met de Belastingdienst om over eventuele onduidelijke punten te overleggen. Financieel dienstverleners spelen derhalve een belangrijke rol in het verhogen van de kwaliteit in de goederen en fiscale ketens en het borgen van de juistheid van de aangiften.¹¹⁵

Een nadeel is dat een uitgebreid kwaliteitssysteem van de dienstverlener in de regel tot meer werk zal leiden (meer in te bouwen interne en externe controles, meer dossiervorming, etcetera) en dus tot een wat hogere rekening. Een ander nadeel is dat alle mogelijke geschilpunten aan de Belastingdienst moeten worden gemeld.

5.2. Voorgestelde situatie DHT

Bij DHT is uitdrukkelijk ook de toepassing in het MKB meegenomen. Uit de verschillende klankbordgroepen en overlegstructuren is een aantal knelpunten naar voren gekomen.

Een belangrijk knelpunt in dit verband – net als overigens bij grote ondernemingen – was de vraag of de voordelen wel opwegen tegen de nadelen om extra inspanningen te verrichten om aanvaardbare aangiften te doen. Voor de financieel dienstverlener zijn die nadelen met name de kosten die gepaard gaan met het investeren in het (overkoepelende) kwaliteitssysteem, zonder dat de klant een voldoende duidelijk voordeel wordt geboden. De klant kan immers niet worden gegarandeerd dat onder een FD-convenant ingediende aangifte nooit meer tot een controle leidt. De kans op een controle is weliswaar kleiner (zie paragraaf 5.1 hierboven), maar het is de vraag of dat voor klanten voldoende concreet is. Daarnaast waren er klachten over het proces en de transparantie daarin voor financieel dienstverleners en hun klanten. Andere bezwaren waren gericht op transparantie met betrekking tot het functioneren van de relatie tussen financieel dienstverleners en de Belastingdienst en de mogelijkheden tot vooroverleg.

In de DHT-voorstellen is mede naar aanleiding hiervan dan ook op een aantal punten verandering voorgesteld:

- a. gedifferentieerd toezicht;
- b. *opting out*;
- c. escalatiemogelijkheden;
- d. ex-individueel convenant klanten;
- e. overige.

Ad a: Gedifferentieerd toezicht

Onder het huidige systeem zijn er onder een FD-convenant voor de klanten van de financieel dienstverlener maar twee mogelijkheden: er wordt aangesloten bij horizontaal toezicht of niet. De nieuwe voorstellen beogen meer mogelijkheden om te differentiëren: naast het huidige niveau van toezicht wordt een minder intensieve en een meer intensieve variant van toezicht mogelijk, dus drie mogelijkheden in totaal. Blijkbaar is de keuze voor een van deze mogelijkheden aan de financieel dienstverlener: zijn inschatting van de situatie bij de klant bepaalt het niveau van het toezicht.

Dat was natuurlijk in de oude situatie ook zo (de financieel dienstverlener kon beslissen al dan niet een aansluitovereenkomst te sluiten), maar nu wordt nog duidelijker dat een toezichtbeslissing niet meer bij de toezichthouder, maar bij de financieel dienstverlener ligt. Wij vragen ons af of dit gewenst is en hoe moet worden omgegaan met een verschil van mening tussen de klant en de financieel dienstverlener op dit punt. Het zou natuurlijk kunnen dat het onderscheid wordt gemaakt op basis van de werkzaamheden die de financieel dienstverlener voor de klant verricht: wordt de jaarrekening bijvoorbeeld door de financieel dienstverlener samengesteld of gecontroleerd? In zekere mate heeft een onderneming natuurlijk een keuze in welke werkzaamhe-

109 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 7 en 16.

110 Zie Belastingdienst, CAB, p. 3, Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 9: een aanvaardbare aangifte 'voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten' en p. 41 over Materialiteit.

111 Belastingdienst, CAB, p. 5, voetnoot 11: een steekproef richt zich op de juistheid van transacties. De beoordeling van documenten die de Belastingdienst in een steekproef tegenkomt, geeft informatie over de manier waarop de onderneming omgaat met administratieve vastleggingen en hoe de interne beheersing is geregeld. Daarmee kan de Belastingdienst tevens een oordeel geven over de (plausibiliteit van de) volledigheid van de transacties.

112 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 11: bij acties van de Belastingdienst worden aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemers in beginsel niet betrokken, voor zover de actie zich richt op een belastingmiddel waarvoor een onderneming is aangemeld. Als de (landelijke) actie ziet op aspecten die door financieel dienstverleners niet of beperkt kunnen worden beoordeeld (bijvoorbeeld de volledigheid), dan kan besloten worden dat de ondernemers toch in de actie betrokken worden.

113 *Handhavingsbrief Belastingdienst 2018*, p. 30. Zie ook Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 24.

114 Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 11. Met metatoezicht tracht de Belastingdienst vast te stellen of het horizontale toezicht naar behoren werkt en tot aanvaardbare aangiften leidt. Het metatoezicht geeft informatie over de kwaliteit van de processen van de financieel dienstverlener en de ingediende convenantaangiften.

115 *Handhavingsbrief Belastingdienst 2018*, p. 10 en 25.

den hij door de financieel dienstverlener laat verrichten.¹¹⁶ Als dat meer werkzaamheden zijn (waardoor er een hogere rekening komt), kan de onderneming wellicht de voor hem gunstigste variant van horizontaal toezicht ‘kopen’. Of dat een bezwaar is, is lastig in te schatten. Er wordt daadwerkelijk meer gecontroleerd door de dienstverlener, zodat de lichtere controle door de Belastingdienst objectief kan worden gerechtvaardigd. Dit dient op zijn minst duidelijk te worden uitgelegd om reputationele risico’s (voor de Belastingdienst in dit geval) te voorkomen – als dat al mogelijk is.

De meest vergaande mogelijkheid wordt niet door de Belastingdienst verkend: waaraan zou (het kwaliteitssysteem van) een financieel dienstverlener moeten voldoen om zijn klant geheel te vrijwaren van controle door de Belastingdienst? Dit zou neerkomen op volledige *outsourcing* van een kerntaak van de Belastingdienst. Wij begrijpen dat het voor een toezichthouder als de Belastingdienst moeilijk zou zijn een fundamenteel recht als het controlerecht volledig op te geven, ook al zou dat onder zware voorwaarden gaan. Feit blijft dat het in het kader van het regime voor financieel dienstverleners niet een fundamentele, maar slechts een graduele stap zou vergen. Als een financieel dienstverlener immers een controle onder dezelfde voorwaarden zou uitvoeren als de Belastingdienst (denk hierbij aan de gehanteerde materialiteit en dergelijke), dan hoeft de Belastingdienst die controle niet meer te doen. Daarnaast is het de vraag of financieel dienstverleners bereid zouden zijn om aan de voorwaarden voor *outsourcing* te voldoen en of klanten dan bereid zouden zijn de prijs daarvoor te betalen. Overigens kan een financieel dienstverlener nimmer wat de Belastingdienst wel kan: informatie halen bij andere ondernemingen over de gecontroleerde onderneming (art. 53 AWR). Ook is ‘echte’ fraude door een onderneming niet altijd zichtbaar voor een financieel dienstverlener, zodat deze in dergelijke gevallen niet altijd een verwijt treft. Wat ons betreft voldoende probleemgebieden om voorlopig de mogelijkheid van *outsourcing* niet mee te nemen.

Daarnaast bestaat er geen duidelijkheid over het beleid van de Belastingdienst om eventuele niet goed functionerende financieel dienstverleners (tucht)rechtelijk aan te pakken. Ons lijkt hier toch in ieder geval een morele plicht van de Belastingdienst te liggen om duidelijk te maken welke dienstverleners niet functioneren, zij het dat de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst (art. 67 AWR) dit in de praktijk niet zo makkelijk maakt.

Ten slotte blijft het onduidelijk aan welke vereisten het kwaliteitssysteem van de financieel dienstverlener moet voldoen, dus het betoog om tot – in de leidraad – op te

nemen *good practices* te komen onderschrijven wij van harte.¹¹⁷

Ad b: Opting out

Uit de klankbordgroepen is de kennelijke wens van financieel dienstverleners naar voren gekomen om alle klanten in één keer – op wellicht enkele uitzonderingen na – onder horizontaal toezicht te brengen (*opting out*). Moeten er in een dergelijke situatie dan nog wel aansluitovereenkomsten tussen financieel dienstverleners en individuele klanten worden gesloten? Wij nemen aan van wel. De status van de uitgezonderden is dan wel bijzonder: nog meer dan onder het oude regime lijkt het erop dat de financieel dienstverlener geen vertrouwen heeft in deze klant en evenals bij het vorige punt wordt hier een toezichtsbeslissing gelaten aan de financieel dienstverlener. Wij hebben daarbij dan ook dezelfde bedenkingen.

Ad c: Escalatiemogelijkheden

Escalatie is aan de orde als een van beide partijen vindt dat de relatie niet goed verloopt. Onder het huidige systeem is escalatie ook mogelijk, maar hierover bestaat niet veel duidelijkheid. De leidraad voor financieel dienstverleners meldt er bijvoorbeeld niets over. Uit de presentaties door de Belastingdienst blijkt dat het bijvoorbeeld kan gaan om een fiscale houding die niet (meer) past bij horizontaal toezicht (wat dat dan ook moge zijn). Het lijkt ons een goede zaak dat hier een transparante procedure voor komt, zodat partijen duidelijk weten waar ze aan toe zijn. Essentieel is dat beide partijen het recht van escalatie hebben en dat eventuele beslissingen hierover (geanonimiseerd) publiek worden gemaakt.

Ad d: Ex-individueel convenant klanten

Dit vormt voor betrokkenen een van de moeilijkste punten van DHT. Het gaat om ondernemingen met een individueel convenant, die daar onder de nieuwe regeling niet meer voor in aanmerking komen. De enige nog resterende mogelijkheid voor dergelijke ondernemingen om onder horizontaal toezicht te vallen, is via een FD-convenant. Voor beide partijen – onderneming en dienstverlener – is dat een behoorlijke stap: de onderneming mist zijn eigen toegang tot de Belastingdienst en moet nu via een financieel dienstverlener problemen voorleggen. Anderzijds moet de financieel dienstverlener de klant zodanig leren kennen dat hij zich comfortabel voelt om deze toe te laten via zijn convenant. Het zou kunnen dat financieel dienstverleners niet staan te springen om dergelijke klanten te bedienen. De Belastingdienst wil immers niet voor niets van het individuele convenant af. De reden zou kunnen zijn dat er onvoldoende capaciteit is bij de Belastingdienst of dat er onvoldoende vertrouwen is in de interne beheersing van de betrokken ondernemingen. Van de financieel dienstverlener wordt, als het laatste het geval is, nu in feite gevraagd om wel een dergelijk vertrouwen te hebben (of middels extra

¹¹⁶ Een voorbeeld is een onderneming die een jaarrekeningcontrole laat uitvoeren, terwijl die daartoe op basis van het BW niet verplicht is.

¹¹⁷ Betoogd door de NOB in haar reactie uit 2019 (p. 2) en Van der Enden en Klein in *WFR* 2020/86.

werkzaamheden te verwerven). Van dergelijke problemen of beleidsoverwegingen zou naar onze mening de onderneming niet de dupe mogen worden. Naar onze mening zou bijvoorbeeld schending van het gelijkheidsbeginsel in het geding kunnen zijn in gevallen waarbij een onderneming graag horizontaal toezicht wil, maar dat – bij gebreke van een financieel dienstverlener die vertrouwen in de onderneming heeft – niet zou kunnen. Wij begrijpen dat in voorkomende gevallen waarin het individueel convenant niet in een FD-convenant kan worden omgezet, het individuele convenant in ieder geval tijdelijk kan worden voortgezet.

Ad e: Overige

Er zijn nog enkele andere punten die in DHT via financieel dienstverleners worden aangepast. Zo zullen ook FD-convenanten voor bepaalde tijd worden afgesloten, zullen bepaalde *fast tracks* worden afgesproken (in plaats van *no touch*), zullen er procesafspraken worden gemaakt over inhoudelijke geschillen met een dossieroverschrijdend karakter in het kader van *agree to disagree* en zal worden bepaald dat het voorleggen van standpunten aan de Belastingdienst pas mogelijk is als eerst alle eigen vaktechnische procedures zijn bewandeld. Dit betreft de meer formele en processuele zaken waaraan wij in dit beperkte kader geen aandacht kunnen besteden.

5.3. Aanpassingen leidraad

Voor alle punten geldt dat deze uiteindelijk moeten leiden tot een aanpassing van de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners uit 2016. Dat biedt natuurlijk een uitgelezen mogelijkheid om ook een aantal andere punten in de leidraad aan te passen.

Zo wordt er wel het een en ander aangepast aan het convenant, maar komt er vanuit de Belastingdienst geen duidelijkheid over de juridische status van het convenant (*gentlemen's agreement* of afdwingbare civielrechtelijke overeenkomst). Wij zijn zoals aangegeven van mening dat er sprake is van een afdwingbare civielrechtelijke overeenkomst, zodat in voorkomende gevallen de civiele rechter aanvullende rechtsbescherming kan bieden bij conflicten. Dit zal zich naar onze mening voornamelijk kunnen voordoen bij conflicten omtrent toe- en uittreden in horizontaal toezicht of bij een onverhoopte tekortkoming in de nakoming van de convenantverplichtingen, die verdergaan dan de verplichtingen op basis van de reguliere fiscale wet- en regelgeving. Wij vragen ons af of deze toch uiterst relevante kwestie omtrent de juridische duiding van het convenant door de Belastingdienst niet meer aandacht mag krijgen, aangevuld met een transparantere procedure ten aanzien van de toe- en uittreding tot een convenant.¹¹⁸

Ook is er geen specifieke aandacht voor de aansluitovereenkomst. Wat gebeurt er bijvoorbeeld als de financieel dienstverlener failliet gaat of anderszins de zaken van de klant niet meer kan of wil behartigen? Eindigt dan altijd het hori-

zontaal toezicht voor die betrokken klant? Duidelijkheid op dit punt lijkt gewenst.

Een ander punt tot slot betreft het geval dat een financieel dienstverlener niet zelf de jaarrekening opstelt,¹¹⁹ maar wel de daarop gebaseerde aangifte. In een dergelijk geval zou die aangifte onder horizontaal toezicht moeten kunnen vallen als de jaarrekening is opgesteld door een financieel dienstverlener met een convenant. Een financieel dienstverlener die niet zelf over een kwaliteitssysteem beschikt, zou toch voor een convenant in aanmerking moeten kunnen komen als de werkzaamheden die hij niet zelf verricht door een kwalificerende dienstverlener worden verricht.

6. Afsluitende opmerkingen

Nieuw in het IKB voor grote ondernemingen met een individueel convenant is de explicitering van een gedifferentieerde aanpak; het horizontale toezicht is geen kwestie meer van 'erin of eruit', maar er komt een glijdende schaal met een wisselwerking tussen toezichtsactiviteiten met een horizontaal en een verticaal karakter, gebaseerd op risicoanalyses en aanwezige voorinformatie. Bij escalatie wegens problemen in de werkrelatie dient een nadere bespreking op bestuurlijk niveau plaats te vinden. Ernstige bezwaren ten aanzien van de samenwerking zouden kunnen leiden tot schorsing of zelfs opzegging van het convenant. Dit zou wat ons betreft overigens wel wederzijds moeten werken. Om het IKB voor grote ondernemingen werkbaar te houden wordt het aantal ondernemingen met een individueel convenant aanzienlijk verminderd. Eenduidigheid in de uitvoering door medewerkers van de Belastingdienst wordt zoveel mogelijk geborgd, waarbij de leidraden een belangrijke rol zullen spelen.

In het algemeen kan worden gesteld dat DHT in het MKB leidt tot het verschuiven van toezichtsbeslissingen van de Belastingdienst naar de financieel dienstverlener. Verder worden de vereisten aan het kwaliteitssysteem steeds hoger, waardoor financieel dienstverleners die niet (kunnen) deelnemen aan horizontaal toezicht in een steeds verder achtergestelde positie komen ten opzichte van hun collega's die wel deelnemen. Het gelijkheidsbeginsel, in de zin van gelijke behandeling van dienstverleners, speelt in principe geen rol zolang kan worden gesteld dat het door verschillen in de investering in het kwaliteitssysteem geen vergelijkbare gevallen betreft, maar deze redenering zal op een gegeven moment wellicht niet meer geldig zijn. Ten slotte worden financieel dienstverleners steeds meer richting samenwerkingsverbanden gedreven, zodat zij de kosten van de systemen kunnen delen.

Om aansluiting te houden met internationale ontwikkelingen, opgedane praktijkervaringen en ontvangen reacties van betrokkenen bij horizontaal toezicht, zullen zowel de

¹¹⁸ Zie ook Van der Enden en Klein, *WFR* 2020/86.

¹¹⁹ Dit is veelal een taak van de accountant, die valt onder specifieke accountantswetgeving.

Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen uit 2013 als de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal dienstverleners uit 2016 moeten worden herzien. Hoewel het doel van horizontaal belastingtoezicht en de intentie om met de leidraden uniformiteit in de uitvoering te creëren gelijk zijn gebleven, dienen de leidraden voldoende inzicht te geven in de gewijzigde werkwijze van de Belastingdienst en een kader te schetsen voor een herkenbare en eenduidige aanpak van het optreden.¹²⁰ Ter bevordering van de wederzijdse gebondenheid strekt het voorts tot aanbeveling om enkele bepalingen in de toepasselijke convenanten zelf op te nemen. Tot aan het moment dat de aangepaste werkwijze met de Tweede Kamer is afgestemd en publiekelijk is aangekondigd, blijft de huidige werkwijze van horizontaal toezicht gehandhaafd. De vormgeving van horizontaal toezicht zal echter ook na de publicatie van DHT niet af zijn. Voort-

schrijdend inzicht over de werking van horizontaal toezicht – niet alleen in Nederland, maar ook in andere landen – zal ook in de toekomst de nodige verbeteringen in het toezicht noodzakelijk blijven maken.

Over de auteurs

Prof. mr. dr. R. Russo

Ronald Russo is als hoogleraar Belastingrecht, in het bijzonder *Tax Assurance*, verbonden aan het Fiscaal Instituut van de Universiteit van Tilburg.

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

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

¹²⁰ Vgl. Belastingdienst 2016, *Leidraad*, p. 5 en Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 3.