



Universiteit
Leiden

The Netherlands

Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht

Huiskers, E.A.M.; Diekman, P.A.M.

Citation

Huiskers, E. A. M., & Diekman, P. A. M. (2012). Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht. *Jaarboek Compliance, 2012*, 231-245. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/61840>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License:

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/61840>

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

Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht

De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht

Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop en prof. dr. P.A.M. Diekman RA¹

1. Inleiding

In de veronderstelling dat de meeste bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen, zet de Nederlandse Belastingdienst sinds 2005 in op horizontaal belastingtoezicht (hierna: Horizontaal Toezicht). Bij Horizontaal Toezicht werkt de Belastingdienst op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie samen met belastingplichtigen die bereid zijn om hun fiscale verplichtingen na te leven. In ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens krijgt de belastingplichtige snel zekerheid over zijn belastingpositie en valt de Belastingdienst de belastingplichtige niet lastig met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf. Voorwaarde is dat de belastingplichtige zijn interne en fiscale beheersing op orde heeft.

2. Belastingtoezicht

De Nederlandse overheid houdt van oudsher toezicht op haar burgers door te controleren of deze zich aan de wettelijke regels houden en door zo nodig corrigerend op te treden. Belastingtoezicht wordt onder de verantwoordelijkheid van de minister van Financiën uitgevoerd. Het ministerie wordt voor de reguliere belastingheffing ondersteund door de Belastingdienst. Fiscale fraudezaken worden opgepakt door de FIOD-ECD welke

¹ Mr. E.A.M. (Esther) Huiskers-Stoop werkt bij de Erasmus Universiteit in Rotterdam aan haar proefschrift over de effectiviteit van Horizontaal Toezicht voor de Nederlandse belastingheffing. Prof. dr. P.A.M. (Peter) Diekman RA is partner bij KPMG Advisory NV in Amstelveen. Daarnaast is hij part time hoogleraar aan de faculteit der rechtsgeleerdheid van Erasmus Universiteit Rotterdam.

onderdeel uitmaakt van de Belastingdienst. De minister legt over de uitvoering van de belastingwetgeving verantwoording af aan het parlement en in de praktijk is dat aan de Tweede Kamer. Rapportage daarover vindt plaats in het jaarlijkse Beheersverslag.²

Bij de uitvoering van de belastingwetgeving staat de Belastingdienst voor de grote uitdaging om fiscaal relevante gegevens bijeen te garen. De Belastingdienst beschikt over ruime bevoegdheden om de informatie zo nodig af te dwingen.³ De Belastingdienst kan de belastingplichtige om de informatie vragen, maar kan ook een boekenonderzoek starten of de FIOD-ECD inschakelen om de informatie in beslag te nemen. Het ten onrechte niet willen of niet kunnen verstrekken van de gevraagde gegevens leidt in het minst erge geval tot een verzwaring van de bewijslast voor de belastingplichtige, maar ook ernstigere gevolgen als de oplegging van forse geldboetes of zelfs gevangenisstraf kunnen het gevolg zijn.⁴ Tot voor kort was het voor een belastingplichtige niet mogelijk om in rechte tegen een verzoek om informatie op te komen. Eventuele onrechtmatigheid kon pas in de fase voor de rechter aan de orde worden gesteld. Een recente wetwijziging zorgt ervoor dat een belastingplichtige al in een vroeg stadium bezwaar kan instellen tegen een in zijn ogen onrechtmatig informatieverzoek.⁵

3. Traditioneel belastingtoezicht

Het traditionele belastingtoezicht vindt zijn oorsprong in het 'stelsel van algemene belastingen' dat in 1806 werd ingevoerd als gevolg van de ontwikkelingen na de wording van de Nederlandse eenheidstaat in 1795; de Bataafse republiek.⁶ Het traditionele toezicht kenmerkt zich door een sterke hiërarchische verhouding tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, waarbij het de primaire taak van de Belastingdienst is om met behulp van controlebevoegdheden een juiste belastingheffing tot stand te brengen. De Belastingdienst controleert iedere belastingplichtige en ontleent de legitimiteit voor zijn handelen aan de soevereine macht van de Staat, welke in die tijd verder ook niet ter discussie stond.

3.1 Toenemende druk op de controlecapaciteit

Die uitoefening van controlebevoegdheden legt in de loop van de twintigste eeuw in toenemende mate beslag op de controlecapaciteit van de Belastingdienst.

2 Zie <www.rijksoverheid.nl>.

3 Zie artikel 47 e.v. AWR.

4 Zie de artikelen 25, lid 3, 67d e.v. en 68 AWR.

5 Zie artikel 52a, lid 1, AWR a.g.v. de inwerkingtreding op 1 juli 2011 van de Wet rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus, Wet van 27 mei 2011, Staatsblad 2011, 265.

6 Zie onder meer Prof. mr. H.J. Hofstra, 'Inleiding tot het Nederlands belastingrecht', Kluwer, zevende druk 1992, p.13.

Ontwikkelingen na de Tweede Wereldoorlog op onder meer het terrein van de individualisering en globalisering van de maatschappij, deden de druk op de controlecapaciteit verder toenemen. Juridische bestrijding van fiscaal ondoorzichtige constructies vergden steeds meer tijd en aandacht en het nationale perspectief van de inspecteur gaf slechts een zeer beperkt zicht op de constructie en de effecten ervan.⁷ Daarnaast begon het besef te komen dat bij de almaar uitdijende controlebevoegdheden meer dan enkel de wet in acht diende te worden genomen.⁸ Individuen werden minder gezien als onderdanen, maar meer als burgers die recht hebben op een behoorlijke behandeling. Overheidsoptreden moest naast de wet in toenemende mate voldoen aan beginselen van behoorlijk bestuur en niet macht maar gezag werd de basis voor het optreden. De ongelijkheid tussen overheid en burger werd minder en wederzijdse verwachtingen ten aanzien van gedrag begonnen een steeds grotere rol te spelen.

3.2 Van controleren naar beheersen

Aan het eind van de twintigste eeuw verlegt de Belastingdienst zijn koers van volledige controle van belastingplichtigen naar beheersing van fiscale risico's: alleen optreden als er zich daadwerkelijk een risico voordoet. De Belastingdienst deelt belastingplichtigen in naar risicogroep. Het risico wordt mede bepaald aan de hand van het financiële belang, de fiscale complexiteit en de omvang van de belastingplichtige.⁹ De Belastingdienst onderscheidt vier groepen: zeer grote ondernemingen (ZGO), middelgrote ondernemingen (MGO)¹⁰, het midden- en kleinbedrijf (MKB) en particulieren. Voor elke groep leidt de toezichtstrategie tot een andere aanpak en een andere controle-intensiteit. Omdat de druk op de controlecapaciteit groot blijft en de Belastingdienst de budgettaire en personele capaciteit niet verder wil uitbreiden, gaat de Belastingdienst aan het begin van de eenentwintigste eeuw op zoek naar een toezichtvorm waarbij de bestaande capaciteit op een efficiëntere manier kan worden aangewend.

3.3 Van beheersen naar zelfregulering

Waar de legitimiteit voor overheidsoptreden in vroegere tijden sterk verbonden was met de soevereiniteit van de Staat, is de huidige overheid zich steeds meer bewust van de wederzijdse afhankelijkheid tussen overheid en burger voor een goedwerkend overheidsapparaat. Ten aanzien van burgers en bedrijven die in overeenstemming met de wettelijke regels kunnen en willen handelen kan de controle-intensiteit worden verminderd. Aan het begin van de eenentwintigste eeuw vallen dan ook in toenemende mate op verschillende terreinen vormen van zelfregulering waar te nemen. Deels op overheidsniveau; zoals bij de AFM, waar financieel dienstverleners een 'self assessment' kun-

7 Zie R.H. Happé, 'Handhavingconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', TFO 2009/5.

8 Zie J.L.M. Gribnau, 'Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking', NTFR 2008/428.

9 Zie Belastingdienst, 'Bedrijfsplan 2008-2012', <www.belastingdienst.nl>, p.33.

10 Deze groep belastingplichtigen heeft feitelijk pas in 2008 de benaming MGO gekregen.

nen invullen op basis waarvan beoordeeld wordt of controle zal plaatsvinden, of bij de Douane, waar op basis van certificering vooraf (door kwalificatie als Authorised Economic Operator) beoordeeld wordt of goederen zonder verdere controle de grens mogen passeren, wat het oponthoud bij de grens aanzienlijk vermindert. Deels ook in de private sfeer; te denken valt aan de verzekeringsbranche waar tot een bepaald bedrag aan geclaimde schade geen nota's hoeven worden overlegd, omdat het geclaimde bedrag verondersteld wordt juist te zijn. Ook het zelfstandig opnemen en doorgeven van meterstanden aan het energiebedrijf en het scannen en afrekenen van boodschappen in de supermarkt zijn vormen van zelfregulering. Deze ondernemingen en burgers handelen op basis van vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid. Ingebouwde controlemechanismen moeten zorgen voor balans tussen de belangen van de betrokken partijen ('checks and balances'). Zo kan de AFM controlevragen stellen, de Douane een steekproef houden, de verzekeringsmaatschappij een maximum stellen, het energiebedrijf verbruiksmarges inbouwen en de supermarkt producten markeren, zodat ze niet 'ongescand' de winkel kunnen verlaten.

4. De overgang naar Horizontaal Toezicht

Ook de Nederlandse Belastingdienst is zich er aan het begin van de eenentwintigste eeuw meer dan ooit van bewust dat samenwerking met belastingplichtigen van groot belang is voor een goed functionerend belastingstelsel. Met name waar het verzamelen van fiscale gegevens lastig is, is de wederzijdse afhankelijkheid groot. Bij de belastingheffing van grote ondernemingen en organisaties, waar de fiscaliteit vaak complex is en het contact met de Belastingdienst een belangrijke rol speelt, maakt wantrouwen steeds meer plaats voor vertrouwen als uitgangspunt in het toezicht. Het gaat dan niet om 'blind' vertrouwen zoals we dat kennen in persoonlijke relaties, maar om een meer zakelijk 'geïnformeerd' vertrouwen, gebaseerd op de mate waarin de onderneming of organisatie haar interne en fiscale beheersing op orde heeft. Door scherp onderscheid te maken tussen risicovolle en minder risicovolle bedrijven (selectiever toezicht) en aan bonafide bedrijven bepaalde toezichtstaken over te laten (delen van verantwoordelijkheid), ontstaat – als het goed is – ruimte in het traditionele toezicht om belastingplichtigen die het niet zo nauw nemen met de regels strenger aan te pakken.¹¹ In 2005 gaat de Belastingdienst mee in de maatschappelijke trend die zelfregulering heet en introduceert Horizontaal Toezicht in aanvulling op het traditionele belastingtoezicht. Horizontaal Toezicht is een vorm van overheids-toezicht gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en gevrijwaard is van actieve controle achteraf door de Belastingdienst.

11 Zie Belastingdienst, 'Bedrijfsplan 2008-2012', <www.belastingdienst.nl>, p.34.

Horizontaal Toezicht kenmerkt zich door een responsieve handhavingstijl, wat zoveel wil zeggen als: eigen verantwoordelijkheid waar kan, ingrijpen waar nodig.

4.1 Individuele klantbehandeling

Nederland telt zo'n 2.000 ZGO en 12.000 MGO.¹² In het ZGO en MGO segment krijgt Horizontaal Toezicht gestalte door individuele klantbehandeling, waarbij de Belastingdienst op individuele basis met ondernemingen of organisaties een toezichtrelatie aangaat. Afspraken over de intensiteit van het toezicht worden vastgelegd in een zogenoemd individueel handhavingconvenant. Het convenant heeft betrekking op alle Nederlandse belastingheffingen (zoals vennootschapsbelasting, loon- en omzetbelasting) en de invordering daarvan. De afspraken gaan over de afwikkeling van het verleden en de werkwijze in de toekomst. Afspraken over het verleden gaan bijvoorbeeld over lopende boekenonderzoeken en de afhandeling daarvan. Afspraken voor de toekomst gaan bijvoorbeeld over het voorleggen van fiscale vraagstukken en het geven van een visie daarop door de Belastingdienst. Afspraken gaan niet over de vaststelling van het belastbare resultaat. Op dit punt wordt Horizontaal Toezicht nog wel eens verward met de vroegere Nederlandse rullingpraktijk¹³, waarbij met de Belastingdienst afspraken konden worden gemaakt over het (minimaal) in Nederland te verantwoorden belastbare resultaat voor bijvoorbeeld houdster- en financieringsactiviteiten.¹⁴ Horizontaal Toezicht gaat over de uitvoering van de belastingwetgeving en niet over de vaststelling van het belastbare resultaat. Horizontaal Toezicht vindt plaats binnen de grenzen van de wet, jurisprudentie en beleid, waarbij belastingaanslagen met of zonder toepassing van Horizontaal Toezicht op hetzelfde resultaat dienen uit te komen. Kritieken over ongelijke behandeling wegens Horizontaal Toezicht kunnen in beginsel dan ook geen betrekking hebben op de vaststelling van het belastbare resultaat.¹⁵

Nederland telt zo'n 1,2 miljoen MKB-ondernemers.¹⁶ Het MKB-segment is te groot om iedere belastingplichtige individueel te behandelen. Horizontaal Toezicht krijgt in dit segment gestalte door in te zetten op meer preventief, niet-individueel toezicht en op

12 Zie Belastingdienst, 'Bedrijfsplan 2008-2012', t.a.p., p.33.

13 Welke tegenwoordig min of meer is beperkt tot slechts nog de afgifte van advance pricing agreements (APA) en advance tax rulings (ATR). Een APA is een afspraak vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening). Een ATR is eveneens een afspraak vooraf en geeft zekerheid over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties voor bepaalde, in het ATR-besluit genoemde, internationale onderwerpen. Zie <www.belastingdienst.nl>.

14 Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam, 'Modelrulings', september 1993.

15 Zie in dit verband Cees Heeroms, 'Horizontaal Toezicht heeft kader nodig', Financieel Dagblad, 28 juli 2011, die meent dat onderscheid tussen 'convenant aangiften' en 'niet convenant aangiften' leidt tot een met artikel 1 GW strijdige ongelijke behandeling.

16 Drs. TH.W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', TFO 2009/16, p. 20/21.

samenwerking met fiscaal intermediairs. Fiscaal intermediairs leveren producten met fiscale gevolgen, zoals hypotheeken, lijfrentes en pensioenen en verlenen fiscaal relevante diensten, zoals de verzorging van de administratie, belastingaangifte of software voor boekhoudprogramma's. Het Horizontaal Toezicht kent binnen het MKB-segment een 3-sporenbeleid: het maken van afspraken met brancheorganisaties, het promoten van betrouwbare software en het sluiten van convenanten met fiscaal dienstverleners.¹⁷ De Belastingdienst maakt afspraken met brancheorganisaties waarvan de aangesloten ondernemingen werkzaam zijn in het midden- en kleinbedrijf. Er zijn twee mogelijkheden: is er een eigen vorm van toezicht binnen de branche dan wordt een convenant gesloten, is er geen eigen vorm van toezicht dan kunnen er brancheafspraken worden gemaakt. Zie bijvoorbeeld het Convenant Belastingdienst BOVAG of de sectorafspraken voor de verpakkingenbelasting.¹⁸ Betrouwbare software, zoals kassaprogrammatuur, kan daarnaast een bijdrage leveren aan de betrouwbaarheid van administraties en als gevolg daarvan belastingaangiften. Bij convenanten met fiscaal dienstverleners regelt de dienstverlener de inrichting, verzorging en controle van de administratie van de cliënt, stelt de jaarrekening en belastingaangifte op en dient deze in bij de Belastingdienst. De Belastingdienst houdt slechts metatoezicht op het proces waarbinnen de aangifte tot stand komt.

5. Horizontaal Toezicht in theorie: afspraken op basis van het convenant

Bij individuele klantbehandeling streven partijen ernaar om op basis van transparantie, begrip en vertrouwen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze.¹⁹ Zij streven naar actueel belastingtoezicht, wat betekent dat de belastingplichtige fiscale risico's meldt, de Belastingdienst daarover snel een standpunt inneemt, de belastingplichtige gevraagde informatie snel en volledig verstrekt en de aangiftes spoedig indient, de Belastingdienst zo snel mogelijk en zoveel mogelijk in overleg met de belastingplichtige de aanslag vaststelt. Voor zover mogelijk verstrekt de Belastingdienst bij hem bekende informatie over het voorgelegde risico, houdt hij rekening met commerciële deadlines van belastingplichtige en versnelt zo nodig het proces. Ook legt de Belastingdienst uit waarom bepaalde informatie wordt gevraagd en stelt in overleg met de belastingplichtige een termijn vast voor de verstrekking ervan. Het convenant treedt in werking door ondertekening en wordt jaarlijks geëvalueerd. Bij tussentijdse problemen treden partijen in overleg en passen zo nodig het convenant aan. Het convenant kan door elke partij

17 Zie Astrid Klein Sprockelhorst, 'Het is de kunst om de relatie met de buitenwereld aan te gaan. Kors Kool over horizontaal toezicht.', *Belasting_magazine*, december 2009, p.8.

18 Zie Convenanten Horizontaal Toezicht/branches op <www.belastingdienst.nl>.

19 Zie de Standaardtekst individueel convenant op <www.belastingdienst.nl>.

zonder opzegtermijn worden beëindigd, maar niet voordat de intentie daartoe schriftelijk aan de ander kenbaar is gemaakt en mondeling overleg heeft plaatsgevonden, voor zover een van de partijen daar prijs op stelt.

5.1 Fiscale beheersing

Een belangrijk onderdeel van het aangaan van een samenwerking op basis van Horizontaal Toezicht is dat de onderneming of organisatie haar interne en fiscale beheersing op orde heeft. De Belastingdienst moet kunnen vertrouwen op het proces waarbinnen de belastingaangifte tot stand komt. Een belangrijk controlemechanisme is dan ook de koppeling van het vertrouwen aan het niveau van de interne en fiscale beheersing van de onderneming. Dit vormt de basis voor geïnformeerd vertrouwen. De fiscale beheersing, welke onderdeel uitmaakt van de interne beheersing, wordt door de Belastingdienst aangeduid met de term: Tax Control Framework (hierna: TCF). Een TCF is een instrument van interne beheersing gericht op de fiscale functie binnen een onderneming en heeft betrekking op alle voor een specifieke onderneming van toepassing zijnde belastingen.²⁰ Een TCF is maatwerk en kan voor iedere onderneming anders zijn. Ook de omvang van de onderneming speelt een rol. Er bestaat dan ook geen blauwdruk. Het TCF moet permanent en actueel inzicht geven in de belastingpositie. Voldoet het systeem hieraan, dan vertrouwt de Belastingdienst de uitkomsten ervan. Door zicht te hebben op de interne en fiscale beheersing van een onderneming of organisatie, kan de Belastingdienst de mate, vorm en intensiteit van het toezicht afstemmen.

6. Horizontaal Toezicht in de praktijk: verschuiving van het accent in het toezicht

Bij Horizontaal Toezicht verschuift het accent in het toezicht van controle van de ingediende belastingaangifte naar het proces waarbinnen de aangifte tot stand komt. Dus van toezicht aan het eind van de keten van fiscale transactie tot belastingaanslag naar het begin. Dit zogenaamde actueel toezicht leidt ertoe dat partijen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. Het accent ligt op het op orde brengen en houden van de interne en fiscale beheersing en het (voor)overleg over fiscale risico's. Belastingaangiften bevatten in principe geen nieuwe informatie; fiscale risico's zijn reeds gemeld en besproken. De onderneming heeft zo in de actualiteit zekerheid over haar belastingpositie, toetsing van de belastingaangifte is dan slechts nog een formaliteit.

De verschuiving van het accent in het toezicht is misschien wel het meest in het oog springende verschil tussen Horizontaal Toezicht en het traditionele belastingtoezicht.

²⁰ Zie Belastingdienst, 'Tax Control Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert', p.4, <www.belastingdienst.nl>.

Bij traditioneel toezicht wordt eerst de belastingaangifte ingediend en kan tot drie of vijf jaren daarna, of soms nog langer²¹, een discussie ontstaan over de belastingpositie die daaruit voortvloeit. Bij Horizontaal Toezicht vindt die discussie plaats voordat de aangifte wordt ingediend en wordt de aanslag in het normale geval conform de aangifte vastgesteld. Door de discussie over de belastingpositie in de tijd naar voren te halen, kan zekerheid daarover sneller worden verkregen en de tijd en energie die gaat naar het achteraf oplossen van fiscale problemen worden verminderd. Per saldo zal dit een gunstig effect op de controle-intensiteit moeten hebben.

7. Lastenverlichting als drijfveer

Gaat de Belastingdienst zitten wachten totdat een aangifte binnenkomt en ze vinden wat in die aangifte, dan moeten ze vaak drie tot vijf jaar, en soms nog langer terug in de tijd om dat te corrigeren. Niet alleen de Belastingdienst maar ook de onderneming moet terug in de tijd om het probleem op te lossen. Correcties monden vaak uit in boetes en kunnen leiden tot forse conflicten, welke soms pas bij de rechter tot beslechting komen. Bij de traditionele vorm van belastingtoezicht gaat er relatief veel tijd en aandacht naar het achteraf oplossen van fiscale problemen. Als de Belastingdienst er bovenop had gezeten (actueel had gewerkt), viel er mogelijk nog wat bij te sturen en was het fiscale probleem en het daaruit voortgevloeide conflict waarschijnlijk niet ontstaan. Het achteraf oplossen van problemen en conflicten kost veel tijd en geld voor beide partijen. Ook gaat er veel tijd en geld naar administratieve handelingen als het indienen en verwerken van schattingen, het opleggen van soms meerdere voorlopige aanslagen, beoordeling van ingediende aangiftes en uiteindelijk de definitieve afhandeling van een belastingjaar. Deze administratieve handelingen hebben niet alleen effect in de heffingsfeer maar ook in de invorderingsfeer; iedere aanpassing in de belastingpositie leidt tot aanpassing van de betalingspositie, niet alleen voor wat betreft de belastingschuld zelf maar ook voor allerlei bijkomende kosten als heffings- en invorderingsrente, aanmaningskosten etc..

Bij het terugdringen van die kosten valt eer te behalen, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige; een win-win situatie. Maar ondernemingen hebben uit zichzelf geen prikkel om actueel te werken, sterker nog, de aangifte wordt vaak zo laat mogelijk ingediend om het betalen van belasting uit te stellen, teneinde een liquiditeitsvoordeel te behalen. Deze werkwijze raakt ook de kern van het beroep van belastingadviseur: het creëren van mogelijkheden tot uitstel of afstel van belasting betalen. Met Horizontaal Toezicht geeft de Belastingdienst de onderneming een prikkel om actueel te werken; snelle fiscale zekerheid en minder problemen met de Belastingdienst in ruil voor

21 Zie de aanslag- en navorderingstermijnen van respectievelijk drie en vijf jaar uit artikel 11, lid 3 en 16, lid 3 AWR alsmede twaalf jaar in buitenlandsituaties uit artikel 16, lid 4 AWR.

vrijwillige actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens. Deze werkwijze zou voor beide partijen moeten leiden tot een verlichting van de lasten die samenhangen met de uitvoering en naleving van de belastingwetgeving. De lastenverlichting zou de onderneming moeten terugzien in een vermindering van de fiscale compliancekosten ofwel de kosten om aan de belastingverplichtingen te voldoen. Dit laat onverlet de mogelijkheid dat een onderneming met een goede belastingadviseur toch goedkoper uit is. Een en ander hangt af van de complexiteit van de fiscaliteit en het antwoord op de vraag of Horizontaal Toezicht daadwerkelijk leidt tot een vermindering van de fiscale compliancekosten.

8. Een wettelijk kader

Horizontaal Toezicht kent geen fiscaal wettelijke basis, maar speelt zich af in de uitvoeringsfeer van de Belastingdienst en het ministerie van Financiën. Handhaving-convenanten vinden hun basis in het burgerlijk recht en worden aangeduid als overeenkomsten in privaatrechtelijke zin.²² Dat brengt de toepasselijkheid van privaatrechtelijke uitgangspunten ten aanzien van de totstandkoming, de nakoming en de beëindiging van het convenant met zich mee. Een convenant komt tot stand door wilsovereenstemming en treedt in werking door ondertekening. Vraagstukken over nakoming en beëindiging van het convenant zullen zoveel mogelijk tussen partijen onderling worden opgelost, maar bij het uitblijven van een bevredigende oplossing kan de weg naar de civiele rechter worden gezocht.

Er gaan stemmen op om Horizontaal Toezicht te voorzien van een wettelijk kader.²³ Er zou sprake zijn van een met artikel 1 van de Grondwet strijdige ongelijke behandeling tussen belastingplichtigen met en zonder convenant. De Belastingdienst moet de belastingwetgeving uitvoeren en die is voor alle belastingplichtigen gelijk. De belastingheffing dient met of zonder convenant te leiden tot dezelfde belastingaanslag. Het verschil zit in de wijze waarop die aanslag tot stand komt. De Belastingdienst heeft zijn algemene beleid over hoe tot een Horizontaal Toezichtrelatie gekomen kan worden gepubliceerd. Daarmee is het 'recht' geworden in de zin van artikel 79 van de Wet op de rechterlijke organisatie (Wet RO), hetgeen betekent dat de rechter de toepassing van het beleid mag toetsen als de belastingplichtige zich daar in een procedure op beroept. Concreet betekent dit dat als de Belastingdienst zich niet aan zijn eigen beleid houdt, de belastingplichtige dat bij de belastingrechter aan de orde kan stellen. Wel moet de belastingplichtige een rechtsingang creëren, door bijvoorbeeld in bezwaar te gaan tegen

22 Zie M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieverplichting van artikel 47 AWR onder het handhavingconvenant.', WFR 2010/26, paragraaf 3.1.

23 Zie onder meer Cees Heeroms, FD 28 juli 2011.

de definitieve aanslag en vervolgens beroep in te stellen. Een vrij omslachtige manier waarbij het ook nog maar de vraag is welk belang van de belastingplichtige daar nou eigenlijk mee wordt gediend. Een wettelijk kader kan zorgen voor rechtstreekse bezwaarmogelijkheid bij de Belastingdienst tegen een afwijzing om Horizontaal Toezicht toe te passen, zodat niet de fase van de rechter hoeft te worden afgewacht. Maar Horizontaal Toezicht gaat echter over wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie en aanwezigheid daarvan is in een situatie waarbij een convenant voor de rechter moet worden afgedwongen moeilijk voor te stellen.

Horizontaal Toezicht gaat dus over toezicht ten aanzien van de uitvoering van de belastingwetgeving. Dat betekent niet alleen dat de materiële belastingwetgeving, zoals de Wet vennootschapsbelasting of de Wet omzetbelasting, onverkort van toepassing zijn, maar ook dat de formele belastingwetgeving, zoals de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en de toepasselijke bepalingen uit de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) onverkort gelden. Fiscaal inhoudelijke vraagstukken, vraagstukken over de toepassing van het materiële belastingrecht, kunnen via de bestuursrechtelijke weg van bezwaar en beroep aan de belastingrechter worden voorgelegd (agree to disagree). Ook de Belastingdienst kan ondanks de gelding van het convenant terugrijpen op controlebevoegdheden die hem volgens de wet toekomen. De intentie van partijen is echter om dat niet te doen.

Bij een samenwerking op basis van vertrouwen, begrip en transparantie spelen ook de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het zorgvuldigheid- en onpartijdigheid-beginsel en het verbod van détournement de pouvoir een rol.²⁴ Ook spelen ongeschreven rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel evenals het gelijkheidsbeginsel een rol bij de uitvoering van de belastingwetgeving.

Al met al kan gezegd worden dat Horizontaal Toezicht voor de heffing van belastingen zich afspeelt binnen de kaders van de wet, jurisprudentie en beleid op het gebied van materieel belastingrecht, formeel belastingrecht over inlichtingenverplichtingen, bezwaar- en beroepsprocedures, het fiscale boete- en strafrecht bij het niet voldoen aan de inlichtingenverplichtingen en het burgerlijk (proces)recht als basis voor handhaving-convenanten.

8.1 De invloed van corporate governance regels

Ook nationale en internationale corporate governance regels spelen een grote rol bij Horizontaal Toezicht. Corporate governance regels gaan onder meer over de verbetering

²⁴ Zie respectievelijk de artikelen 3:2, 2:4 en 3:3 Awb. Détournement de pouvoir wil zeggen dat een bestuursorgaan een bepaalde bevoegdheid niet voor een ander doel mag gebruiken dan waarvoor die is verleend.

van interne beheersingsystemen en de rapportage over de fiscale positie van ondernemingen. De regels, of codes, ontstonden nadat ondernemingen eind jaren negentig in problemen raakten doordat hun interne- en externe controlesystemen onvoldoende werkten. De regels uit bijvoorbeeld de Amerikaanse Sarbanes-Oxley Act (Sox) uit 2002 zijn ook van belang voor Nederlandse ondernemingen met een Amerikaanse beursnotering. Het in 2004 geactualiseerde COSO II model wordt alom gezien als een internationale standaard voor de inrichting van het interne beheersingsstelsel van een onderneming. Daarnaast zijn er de Nederlandse Corporate Governance Code, de Code Banken en de Governance Principles voor verzekeraars, welke eisen stellen aan het ondernemingsbestuur van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeraars. Een belangrijke bepaling uit zowel Sox als de Nederlandse Corporate Governance Code is dat het ondernemingsbestuur een uitspraak moet doen over de mate waarin een onderneming of organisatie 'in control' is, wat in dit verband kan worden begrepen als de balans tussen risico en zekerheid.²⁵ Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen zijn onderworpen aan voor Europa toepasselijke regels van IFRS (International Financial Reporting Standards). Ook door de Nederlandse Raad voor de Jaarverslaggeving zijn, voor alle ondernemingen die rapporteren, regels opgesteld voor de rapportage over de fiscale positie. Speciaal voor banken is begin 2010 naar aanleiding van een rapport van de commissie Maas de Code Banken ingevoerd, welke zich richt op versterking van corporate governance binnen banken, op risicomanagement, audit en het beloningsbeleid. De eind 2010 ingevoerde Governance Principles vormen een vergelijkbare code maar dan voor verzekeraars. Mede onder invloed van corporate governance wordt naleving van wet- en regelgeving, inclusief de fiscale wet- en regelgeving, gezien als de norm. Ontduiking van de norm wordt als niet ethisch ervaren en tast de reputatie van de onderneming aan.

Een groot aantal Nederlandse ZGO en MGO is als gevolg van een Nederlandse of buitenlandse beursnotering direct of indirect onderworpen aan regels van corporate governance of onderwerpen zich daar vrijwillig aan. Het door de Belastingdienst voor de samenwerking op basis van Horizontaal Toezicht vereiste Tax Control Framework kent zijn basis in het model van COSO II.²⁶ Het merendeel van de beursgenoteerde ZGO gebruikt dit model als basis voor de interne beheersing. De al dan niet vrijwillige onderworpenheid aan regels van corporate governance leidt tot extra tijd en aandacht voor het op orde brengen en houden van het interne beheersingsstelsel. Voor ondernemingen of organisaties die om reden van corporate governance regels hun interne en daarmee fiscale beheersing al op orde hebben, lijkt de stap om mee te doen aan Horizontaal Toezicht relatief gering

25 Zie J.H. de Waal-Lonink, 'Fiscaal 'in control', Een verkenning van de contouren van de fiscale procesbeheersing bij middelgrote ondernemingen', NIVRA-Nyenrode opleiding master Accountancy, 19 december 2008, p.14.

26 Belastingdienst, 'Tax Control Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert', p. 19, <www.belastingdienst.nl>.

in vergelijking tot ondernemingen die daar niet mee bezig zijn, zowel financieel gezien als qua tijd en aandacht die gaat naar het opzetten van een samenwerking op basis van Horizontaal Toezicht.

9. De rol van compliance

Als Horizontaal Toezicht werkt voor de heffing van belastingen, en dan gaat het om de individuele klantbehandeling bij ZGO en MGO, dan zou dat moeten leiden tot een betere compliance, snellere zekerheid over de belastingpositie, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.²⁷ Dit in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht. De term compliance komt uit het Engels en betekent letterlijk naleving. De feitelijke betekenis van compliance is afhankelijk van de context waarin het wordt gebruikt. Voor ondernemingen kan compliance als volgt worden gedefinieerd: 'Compliance is een beheersfunctie gericht op het bewerkstelligen en onderhouden van een hoge graad van integriteit in de onderneming als geheel, leidend tot naleving van relevante wet- en regelgeving bij gebreke waarvan de onderneming bloot staat aan een verhoogd risico op sancties, financiële schade en reputatieschade.'²⁸ De Belastingdienst definieert compliance als de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen om wettelijke verplichtingen na te komen, waarbij sprake is van compliance als burgers en bedrijven zich: (terecht) registreren voor belastingplicht, (tijdig) aangifte doen, juist en volledig aangifte doen en (tijdig) de aangifte betalen.²⁹ Juridisch gezien gaat compliance over naleving van wettelijke verplichtingen en fiscaal gezien over de naleving van belastingverplichtingen.

Compliance heeft ook te maken met gedrag en met de attitude van in dit geval de belastingplichtige. De Belastingdienst probeert door een bewuste keuze van instrumenten bepaald gewenst gedrag bij belastingplichtigen te realiseren. Wil je het aangiftegedrag van een belastingplichtige beïnvloeden en is het beïnvloedbaar dan heeft dat het meeste effect aan de voorkant van de keten van transactie tot aanslag, en niet, zoals in het verleden gebeurde, aan de achterkant.³⁰ Horizontaal Toezicht brengt een verandering in

27 Beantwoording van de vraag of Horizontaal Toezicht, in vergelijking tot het traditionele toezicht, leidt tot een betere compliance, meer zekerheid over de belastingpositie, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst is onderwerp van het onderzoek van mr. E.A.M. Huiskers-Stoop (Erasmus Universiteit Rotterdam) naar de effectiviteit van Horizontaal Toezicht bij middelgrote ondernemingen in Nederland.

28 Prof. Dr. P.A.M. Diekman RA, 'Vertrouwen in banken: enige bedreigingen en ankerpunten.', Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 2010, 3, p. 123.

29 Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling', <www.belastingdienst.nl>, pagina 9, onder verdere verwijzing naar: OESO, Monitoring Taxpayers' Compliance (2008) en EU, Risk Management Guide (2006).

30 Zie voetnoot 17.

gedrag en cultuur met zich mee. Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst moeten een oplossingsgerichte houding aannemen. Ze moeten over inlevingsvermogen en luistervaardigheden beschikken, werken aan het verbeteren en in stand houden van de relatie, besluitvaardig zijn en een vertrouwensband opbouwen. Ze moeten met elkaar in gesprek blijven, elkaar aanspreken, niet enkel over het proces en de inhoud, maar ook over het gedrag.³¹ Compliance speelt een rol in de gehele keten vanaf het moment van een fiscaal relevante handeling tot aan de onherroepelijke formalisering daarvan in meestal een belastingaanslag. Fiscaal compliant gedrag wordt beloond met snelle zekerheid en minder actieve controle. Waar de focus van de Belastingdienst in het verleden veelal gericht was op het behalen van goede belastingopbrengsten, richt die focus zich tegenwoordig steeds meer op verbetering van fiscale compliance. Als de fiscale compliance verbetert, dan komt het met de belastingopbrengsten ook wel goed, althans zo zou het moeten zijn.

10. Conclusie

In de klassieke rechtstaat is het overheidsoptreden altijd sterk verbonden geweest met de soevereine macht van de Staat, ook in het belastingtoezicht. Een toenemende druk op de controlecapaciteit en maatschappelijke ontwikkelingen op onder meer het terrein van de individualisering en globalisering, brachten daar verandering in. De Staat en ook de Belastingdienst werd in toenemende mate afhankelijk van de bereidheid van burgers en bedrijven om wettelijke regels na te leven.

De Belastingdienst is zich hier aan het begin van de eenentwintigste eeuw meer dan ooit van bewust en introduceert het op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie gebaseerde Horizontaal Toezicht in aanvulling op het traditionele belastingtoezicht. Door scherp onderscheid te maken tussen risicovolle en minder risicovolle bedrijven (selectiever toezicht), en aan "compliant" bedrijven bepaalde toezichtstaken over te laten (delen van verantwoordelijkheid), ontstaat ruimte in het traditionele toezicht om belastingplichtigen die het niet zo nauw nemen met de regels strenger aan te pakken.

Horizontaal Toezicht speelt zich af in de uitvoeringsfeer en kent geen fiscaal wettelijke basis. Afspraken met ZGO en MGO worden vastgelegd in een convenant en binnen het MKB-segment wordt gewerkt via fiscaal intermediairs. ZGO en MGO moeten hun interne en fiscale beheersing op orde hebben en voldoen aan de vereisten van een TCF. Is daaraan voldaan dan vertrouwt de Belastingdienst het proces waarbinnen een aangifte tot stand komt. Het accent van het toezicht verschuift van het eind van de keten van

31 Zie ministerie van Financiën, K.J.N. Kool RA, conferentie 'Werken met vertrouwen: horizontaal toezicht', ESAA, 4 september 2009.

transactie tot aanslag naar het begin en fiscaal compliant gedrag wordt beloofd met snelle zekerheid over de belastingpositie en minder actieve controlemaatregelen.

Horizontaal Toezicht is mogelijk een oplossing voor de onder het traditionele toezicht zware belasting van de controlecapaciteit en past in de wereldwijd veranderende maatschappelijke opvatting dat naleving van fiscale regels veeleer gezien moet worden als de norm, dan het ontwijken ervan. Actueel werken moet de kosten voor naleving en uitvoering van de belastingwetgeving terugdringen en compliance speelt een steeds grotere rol bij de uitvoering van de belastingwetgeving in de gehele keten van fiscaal relevante transactie tot aanslag.

Als Horizontaal Toezicht werkt voor de Nederlandse belastingheffing dan zal dat niet alleen de belastingheffing zelf verbeteren, het biedt ook mogelijkheden voor buitenlandse belastingdiensten en voor andere (ingewikkelde) terreinen van overheidstoezicht. De effectiviteit van Horizontaal Toezicht kan worden beoordeeld aan de hand van de vraag of Horizontaal Toezicht, in vergelijking tot het traditionele toezicht, leidt tot een betere compliance, snellere zekerheid over de belastingpositie, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de belastingdienst. Deze vraag is onderwerp van wetenschappelijk onderzoek.

De eerste ervaringen met Horizontaal Toezicht zijn positief.³² Weliswaar is Horizontaal Toezicht in 2005 begonnen als een project dat zich voornamelijk richtte op ZGO, sinds 2008 worden ook veelvuldig convenanten gesloten in het MGO segment en vinden steeds meer MKB-ondernemingen hun weg naar Horizontaal Toezicht via fiscaal intermediairs. Horizontaal Toezicht is niet meer weg te denken uit het Nederlandse belastingtoezicht. Het tij lijkt niet meer te keren: de opmars van Horizontaal Toezicht is onstuitbaar.³³

32 Zie de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 12 april 2007, nr. DGB 2007-1685M.

33 R.A.E.L Post en S.W.J. Baetsen, 'De onstuitbare opmars van het horizontaal toezicht', WFR 2010/235.