

Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken

Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2013/02

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	responsive regulation-theorie
Wetsartikelen	Horizontaal Toezicht-art. 1 Algemene leerstukken-art. 16 Horizontaal Toezicht-art. 1
Auteur	Mr. E.A.M. Huiskers-Stoop ✚ Noot
	De auteur werkt bij de Erasmus School of Law Rotterdam aan haar proefschrift over de effectiviteit van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen.

Burgers leven regels na uit angst voor de gevolgen van niet-naleving of uit morele instemming. Responsief toezicht combineert deze uitgangspunten. Responsief toezicht gaat uit van vrijwillige naleving, maar houdt de mogelijkheid tot bestraffing achter de hand voor het geval dat nodig mocht zijn. Het gedrag van de ondertoezichtgestelde is bepalend voor de toezichtstrategie: samenwerken waar kan, straffen waar nodig. Horizontaal toezicht neemt samenwerking met belastingplichtigen als uitgangspunt, maar de mogelijkheid om terug te grijpen op het traditionele belastingtoezicht maakt straffen waar nodig mogelijk. Horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een vorm van responsief toezicht.

1 Inleiding

In de veronderstelling dat de meeste ondernemingen en organisaties maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen, zet de Nederlandse Belastingdienst sinds 2005 in op horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht 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. Voorwaarde is dat de belastingplichtige zijn interne en fiscale beheersing op orde heeft. De Belastingdienst en de belastingplichtige wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze en streven naar actueel belastingtoezicht.[1] Dat betekent dat de belastingplichtige fiscale risico's zo snel mogelijk meldt, de Belastingdienst daarover zo snel mogelijk een standpunt inneemt, de belastingplichtige gevraagde informatie snel en volledig verstrekt en aangiftes spoedig indient en de Belastingdienst zo snel mogelijk en zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige de aanslag vaststelt. Voor zover mogelijk verstrekt de Belastingdienst bij hem bekende informatie over het voorgelegde vraagstuk, houdt hij rekening met commerciële deadlines van belastingplichtige en versnelt zo nodig het proces. De toezichtrelatie wordt bekroond door ondertekening van een convenant.[2] Horizontaal toezicht betekent maatwerk; de meest geschikte toezichtstrategie in een bepaalde situatie.

Anders dan bij de sterk hiërarchische verhouding van het traditionele belastingtoezicht werkt de Belastingdienst bij horizontaal toezicht samen met belastingplichtigen die bereid zijn hun fiscale verplichtingen na te leven. Het traditionele belastingtoezicht dwingt naleving af door te straffen bij niet-naleving. Bij horizontaal toezicht wordt door vrijwillige naleving in beginsel niet aan straffen toegekomen. Echter, doordat rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing blijven en een convenant horizontaal toezicht ook weer kan worden beëindigd, blijft straffen waar nodig mogelijk.[3] Door vrijwillige naleving als uitgangspunt te nemen, maar de mogelijkheid tot straffen achter de hand te houden, kan horizontaal toezicht worden aangemerkt als een vorm van responsief toezicht. Dit artikel geeft een uiteenzetting. Daarbij wordt achtereenvolgens ingegaan op belastingtoezicht in het algemeen, de ontwikkeling van een bestraffende naar responsieve handhaving, de Responsive Regulation-theorie van Ayres en Braithwaite, het Australische Cooperative Compliance-model, enige kritiek op de praktische (on)uitvoerbaarheid en het verband tussen responsief en horizontaal toezicht. Het artikel wordt afgesloten met een samenvatting.

2 Belastingtoezicht in het algemeen

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. In het algemene bestuursrecht wordt onder toezicht houden verstaan: het bij of krachtens wettelijk voorschrift belast zijn met het houden van toezicht op de naleving van hetgeen bij of krachtens enig wettelijk voorschrift is bepaald (art. 5:11 Algemene wet bestuursrecht; hierna: Awb). Belastingtoezicht wordt gehouden door de Belastingdienst onder de verantwoordelijkheid van het Ministerie van Financiën (art. 2 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003). De Belastingdienst heeft in beginsel een uitvoerende taak en houdt zich bezig met de heffing, controle en inning van rijksbelastingen.[4] Voor wat betreft zijn taak om naleving van belastingverplichtingen te bevorderen is sprake van toezicht. Het toezicht richt zich op het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om belastingverplichtingen na te leven (fiscale compliance). Daarvan is volgens de Belastingdienst sprake als belastingplichtigen fiscaal relevante feiten juist, tijdig en volledig opgeven en tijdig het juiste bedrag betalen.[5] Daarnaast bevordert de Belastingdienst de naleving van belastingverplichtingen door het houden van boekenonderzoeken, het toepassen van correcties, het opleggen van boetes en zo nodig door strafrechtelijke afdwinging. De Belastingdienst is geen zelfstandige toezichthouder, zoals De Nederlandsche Bank (hierna: DNB) of de Autoriteit Financiële Markten (hierna: AFM). Zowel DNB als AFM is een zelfstandig bestuursorgaan dat weliswaar overheidstaken uitvoert, maar hiërarchisch gezien niet direct onder een minister valt. De Belastingdienst opereert direct onder de verantwoordelijkheid van de minister van Financiën en is daarmee minder onafhankelijk dan een zelfstandig bestuursorgaan. De onafhankelijkheid van de Belastingdienst wordt echter zo veel mogelijk bewaakt door te streven naar rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.[6] Wat rechtszekerheid betreft, streeft de Belastingdienst ernaar wettelijke bevoegdheden correct te hanteren en regels om rechten van burgers en bedrijven te beschermen na te leven. Wat de rechtsgelijkheid betreft, streeft de Belastingdienst naar eenheid in beleid en uitvoering door gelijke gevallen op basis van dezelfde uitgangspunten te behandelen.

3 Van een bestraffende naar een responsieve handhaving

Toezicht op naleving kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Volgens Van Stokkom leven burgers om twee redenen regels na: 1) uit angst voor de gevolgen als ze de regels niet naleven en 2) uit morele instemming met die regels.[7] Vanuit dit perspectief zijn er twee basismodellen voor handhaving: een traditioneel model gebaseerd op afschrikking en bestraffing en een alternatief model gebaseerd op samenwerking en vrijwillige naleving.

Het traditionele handhavingsmodel gaat ervan uit dat naleving van regels moet worden afgedwongen door afschrikking en bestraffing. De hoogte van de straffen is zodanig, dat het burgers moet afschrikken om tot regelovertreding over te gaan. Het toezicht is gericht op de opsporing van overtredingen en het bestraffen van overtreders. Burgers, maar ook ondernemingen, worden in dit model verondersteld berekenend te zijn, wat betekent dat ze de kosten voor naleving afzetten tegen de kans om gepakt te worden en daarbij streven naar winstmaximalisatie. Bij deze amoral calculators, zoals Kagan en Scholz ze noemen,[8] leidt een afgedwongen naleving en een ontbrekende eigen overtuiging om aan belastingverplichtingen te voldoen tot een verharde opstelling tussen Belastingdienst en belastingplichtigen, vooral als belastingplichtigen het principieel niet met de regels eens zijn of deze onrechtvaardig vinden. Belastingplichtigen die niet bereid zijn zich bij de regels neer te leggen, zullen weerstand uitoefenen en zoeken naar mogelijkheden om onder die regels uit te komen.[9]

In reactie op het traditionele handhavingsmodel ontwikkelde zich het alternatieve model. Het alternatieve model gaat uit van de gedachte dat burgers en ondernemingen geheel vrijwillig aan hun wettelijke verplichtingen voldoen. Volgens dit model houden burgers zich niet uit angst voor bestraffing aan de regels, maar omdat zij overtredingen moreel verwerpelijk vinden.[10] Kenmerkend voor dit model is een op preventie gerichte samenwerking tussen overheid en burgers en het bijna blinde vertrouwen in het zelfregulerende vermogen van burgers. Belastingplichtigen handelen volgens dit model vanuit de eigen overtuiging om aan belastingverplichtingen te voldoen. Dit model zal werken voor welwillende belastingplichtigen, maar voor kwaadwillenden biedt het uitgelezen kansen om de naleving van belastingverplichtingen te ontlopen.

Een reactie op het alternatieve model kon niet uitblijven. Gebaseerd op het 'beste van twee werelden' ontwikkelde zich het responsieve handhavingsmodel. Het responsieve handhavingsmodel neemt vrijwillige naleving als uitgangspunt, maar houdt voor kwaadwillenden de mogelijkheid tot bestraffing achter de hand. In dit model is het gedrag van burgers en ondernemingen van belang voor de toezichtstrategie van de overheid. Voor het belastingtoezicht betekent dit dat belastingplichtigen die bereid zijn hun belastingverplichtingen na te leven een mildere handhaving treffen dan belastingplichtigen die dat niet zijn. De handhavingstrategie van de Belastingdienst wordt afgestemd op het fiscale gedrag van de belastingplichtige. Kennis over de persoon van de belastingplichtige wordt daarmee van belang. Dit responsieve model biedt ruimte voor maatwerk, maar heeft als nadeel dat geen enkele strategie in alle gevallen werkt. Pionier in de toepassing van responsief toezicht is de Australische belastingdienst en niet in de laatste plaats vanwege de nog altijd populaire Responsive Regulation-theorie van de Australische wetenschappers Ian Ayres en John Braithwaite.[11] Alvorens aan het Australische handhavingsmodel toe te komen, ga ik eerst nader in op de Responsive Regulation-theorie van Ayres en Braithwaite.

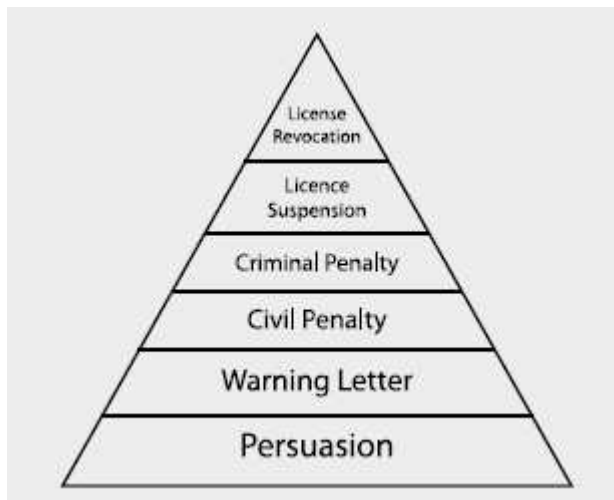
4 De Responsive Regulation-theorie van Ayres en Braithwaite

Voorvechters van de responsieve handhavingsstijl zijn Ayres en Braithwaite, die het Responsive Regulation noemen. Ayres en Braithwaite menen dat een toezichthouder zijn reactie op regelovertreding moet afstemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder. Afhankelijk van die houding en beweegredenen kan de toezichthouder kiezen tussen samenwerking of overgaan tot bestraffing. Alleen straffen zal leiden tot een verharde opstelling en afnemende maatschappelijke betrokkenheid. Alleen samenwerken geeft kwaadwillenden ruimte om naleving van verplichtingen te ontlopen. Volgens Ayres en Braithwaite moeten samenwerken en straffen in de reactie op regelovertreding worden verenigd. Regelovertreders die ongewenst gedrag willen verbeteren, moeten in vergelijking tot regelovertreders die dat niet willen, worden beloond met een mildere reactie. Wel moet de mogelijkheid tot bestraffing achter de hand worden gehouden voor het geval dat nodig mocht zijn. In het licht van de Responsive Regulation-theorie moet bij regelovertreding worden gezocht naar het meest geschikte toezichtinstrument in een bepaalde situatie:[12] samenwerken waar kan, straffen waar nodig. Ayres en Braithwaite maken hun ideeën over Responsive Regulation duidelijk aan de hand van een door Braithwaite ontwikkelde handhavingspiramide.¹³

In de handhavingspiramide van Braithwaite wordt het traditionele handhavingsmodel gecombineerd met de meer moraliserende benadering van het alternatieve model. Volgens Braithwaite vindt regelnaleving niet plaats vanuit berekening, maar vanuit morele overtuiging. Braithwaite gelooft niet zozeer in de kracht van straffen, maar veeleer in de kracht van sociale druk.[13] Sociale druk kan worden uitgeoefend door gebruik te maken van het mechanisme dat Braithwaite shaming noemt. Onder shaming, of to shame, kan volgens de Van Dale (EN/NL) worden verstaan het 'beschamen' of 'te schande maken', maar ook het 'zich schamen' ofwel het 'ontwikkelen van schaamtegevoelens'. Braithwaite beschrijft het als volgt: alle sociale processen die afkeuring uitdrukken, met de intentie of het resultaat wroeging op te roepen bij de beschaamde persoon en/of veroordeling door anderen die van de beschaming op de hoogte zijn.[14] Volgens Braithwaite maakt het bij shaming niet uit of het om burgers of ondernemingen gaat.[15] Ook ondernemingen hebben een geweten en willen graag de wet gehoorzamen. Ondernemingen zijn volgens Braithwaite gesteld op een goede reputatie en werknemers willen graag trots kunnen zijn op het bedrijf waar ze werken.[16] De angst voor reputatieschade heeft volgens Braithwaite dan ook geen financiële, maar een morele basis. Een moraliserende benadering werkt in dat geval beter dan een op afschrikking gebaseerde straf. Braithwaite gaat er in zijn moraliserende

benadering van uit dat regelovertreeders het hardst worden geraakt als hun onwenselijke gedrag publiekelijk wordt veroordeeld (naming).[17] Schaamtegevoelens zullen hen ervan weerhouden nogmaals in de fout te gaan. Na beschaming moeten overtreders wel weer een kans krijgen en in de gemeenschap worden opgenomen.[18] Verstoting zal onverschilligheid oproepen, waardoor het shaming-effect verloren zal gaan.[19] Naming en shaming helpt regelovertreeders hun onwenselijke gedrag te veranderen. Mocht echter met de moraliserende benadering de gewenste gedragsverandering niet worden bereikt, dan moet het volgens Braithwaite mogelijk zijn om alsnog te straffen.

Gebaseerd op de oorspronkelijke handhavingspiramide van Braithwaite ontwikkelen Ayres en Braithwaite een nieuwe piramide die specifiek is gericht op de handhaving van individuele ondernemingen.[20] Deze piramide ziet er als volgt uit:



Figuur 1: Handhavingspiramide voor individuele ondernemingen van Ayres en Braithwaite.

Bron: I. Ayres en J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, New York 1992, p. 35.

Uitgangspunt in de responsieve benadering van Ayres en Braithwaite is een vrijwillige naleving van wettelijke regels. Ondernemingen worden verondersteld eigen verantwoordelijkheid te dragen en maatregelen te treffen om niet-naleving van regels te voorkomen. Toezichthouders controleren het proces en treffen indien nodig eigen maatregelen. De eerste reactie op regelovertreding (zie figuur 1) is overtuiging (persuasion). Een overtuigend gesprek met de regelovertreder kan leiden tot gedragsverandering en alsnog naleving van de regels. Mocht een op samenwerking gebaseerd gesprek niet helpen, dan kan de toezichthouder een waarschuwingsbrief sturen (warning letter). Mocht ook dat niet helpen, dan volgen er mogelijk civiele en strafrechtelijke boetes (civil and criminal penalties). Mochten ook deze maatregelen niet helpen, dan kan worden overgegaan tot tijdelijke intrekking van de vergunning (license suspension) totdat wel aan de regels is voldaan. Mocht ook dat niet helpen, dan kan de vergunning definitief worden ingetrokken (license revocation). De moraliserende benadering vindt onderin de piramide plaats en de bestraffende bovenin. Naarmate een regelovertreder hoger in de piramide 'zit', neemt ook het shaming-effect toe. Een overtuigend gesprek kan in de anonimiteit plaatsvinden, maar intrekking van de vergunning zal het publiek meestal niet ontgaan. Het is volgens Ayres en Braithwaite van belang dat toezichthouders over opbouwende maatregelen beschikken.[21] De effectiviteit van lichtere maatregelen valt of staat met de mogelijkheid om zwaardere op te kunnen leggen. Volgens Ayres en Braithwaite is een moraliserende benadering niet alleen effectiever dan straffen, maar ook goedkoper.[22] De kosten voor straffen kunnen beter worden besteed aan overtuiging. Vanuit dit oogpunt is het voor een toezichthouder zaak dat zo veel mogelijk ondernemingen onderin de piramide zitten. Volgens Ayres en Braithwaite is dat overigens niet alleen van belang voor de toezichthouder, maar ook voor de ondernemingen zelf: een goed gesprek en vrijwillige gedragsverandering is goedkoper dan het betalen van boetes of het al dan niet tijdelijk kwijtraken van een vergunning.[23]

5 Het Australische Cooperative Compliance-model

De Responsive Regulation-theorie van Ayres en Braithwaite is voor de Australische belastingdienst aanleiding geweest om in het jaar 2000 een compliance-gestuurd handhavingsmodel te introduceren. Het model heet Cooperative Compliance en stelt een op wederzijds respect en verantwoordelijkheid gebaseerde relatie tussen de Australian Taxation Office (ATO) en grote ondernemingen centraal.[24] Net als in veel andere landen betaalden grote ondernemingen in Australië weinig of geen belasting.[25] Dat gold overigens ook voor rijke individuen.[26] Doel van de ATO was onder meer om de tax compliance²⁸ van grote ondernemingen te verbeteren.[27] De ATO visualiseert het compliance-gestuurde handhavingsmodel aan de hand van een handhavingspiramide. De piramide van de ATO ziet er als volgt uit:



Figuur 2: ATO Compliance Pyramid.

Bron: ATO, 'Compliance Program 2011-12', www.ato.gov.au.

Onder in de piramide (zie figuur 2) zitten belastingplichtigen die welwillend fiscaal gedrag vertonen (willing to do the right thing). Deze belastingplichtigen krijgen gelegenheid tot zelfregulering. De compliance-strategie van de ATO is erop gericht om de relatie met die belastingplichtigen te onderhouden en te versterken (make it easy). Bovenin de piramide zitten kwaadwillende belastingplichtigen, die have decided not to comply. De compliance-strategie van de ATO is er bij deze belastingplichtigen op gericht om ze hard aan te pakken (use full force of the law). Daarbij maakt de ATO gebruik van de mogelijkheid om boetes op te leggen of een strafrechtelijke vervolging aan te gaan. Het shaming-effect tracht de ATO te bereiken door fiscale fraudeurs te laten weten dat ze hard zullen worden aangepakt,[28] maar de ATO kiest er voornamelijk niet voor om namen van fiscale fraudeurs publiekelijk bekend te maken (naming). Met enige regelmaat laat echter wel de discussie op of shaming niet ook gepaard moet gaan met naming.[29] Naming zou belastingplichtigen echter ontmoedigen om fiscale vraagstukken voor te leggen, zodat de ATO hier zeer terughoudend mee is. Van een naming- of shaming-strategie in de praktijk van het Nederlandse horizontaal toezicht lijkt voornamelijk geen sprake.[30] Wel zie je in Nederland meer algemeen gebruik van publiciteit door de Belastingdienst om bijvoorbeeld zwartsparenders aan te moedigen alsnog in te keren.[31]

Door verbetering van het fiscale gedrag kunnen fraudeurs 'dalen' in de piramide en ervoor zorgen dat een milder toezichtregime van toepassing wordt. Welwillende belastingplichtigen kunnen daarentegen 'stijgen' als zij fiscale regels niet langer naleven. Naarmate belastingplichtigen lager in de piramide zitten, nemen de compliance-kosten voor de ATO af.[32] Uitgangspunt hierbij is het principe van Ayres en Braithwaite dat overtuigen goedkoper is dan straffen. Let wel: het gaat hier om de compliance-kosten van de ATO. Hoewel op grond van de theorie van Ayres en Braithwaite ook voor ondernemingen de kosten zouden moeten verminderen, is voornamelijk niet bekend of het Australische model daar ook daadwerkelijk toe leidt. Lagere compliance-kosten dragen volgens de ATO wel bij aan het laag houden van de belastingtarieven.[33]

6 Kritiek op de praktische (on)uitvoerbaarheid

Hoewel het responsieve handhavingsmodel van Ayres en Braithwaite populair is, is er ook kritiek. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde hebben bezwaren tegen de ultimatum remedium-gedachte en de flexibele dadergerichte handhavingsstijl.[34] De ultimatum remedium-gedachte gaat ervan uit dat eerst alle andere mogelijkheden om een doel (naleving) te bereiken worden onderzocht (door een moraliserende benadering) en 'als laatste redmiddel' wordt overgegaan tot strafoplegging. Het strafrecht is voor de zwaarste delicten. Op lichte overtredingen volgt een moraliserende benadering. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde menen echter dat bij lichte overtredingen een moraliserende benadering niet zal werken en er juist moet worden gestraft. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde baseren hun standpunt op onderzoek van Chambliss naar de naleving van parkeerregels op de campus van een universiteit.[35] In dit onderzoek gaven respondenten in ruime meerderheid aan dat in een periode waarin niet of nauwelijks werd gecontroleerd en beboet parkeerregels regelmatig werden overtreden. Na verscherping van het toezicht en verhoging van de straffen bleek het aantal overtredingen drastisch af te nemen. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde menen dat juist bij 'licht onrecht' de kans op morele onverschilligheid groot is en straffen nodig is om de gewenste gedragsverandering te bereiken.

Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde hebben ook kritiek op de flexibele dadergerichte handhavingstijl. De handhavingspiramide gaat ervan uit dat handhavers hun optreden en sancties afstemmen op de 'instelling' of 'goede wil' van de onderneming.³⁸ Dat vereist dat de handhaver de onderneming goed moet kennen en in staat moet zijn om sancties 'op te schalen' als de situatie daarom vraagt. Als voorbeeld van opgeschaalde sancties noemen Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde de sfeerovergang tussen bestuurs- en strafrechtelijke afdoening. In de praktijk betekent die sfeerovergang dat bestuursrechtelijke handhaving (dat onderaan in de piramide zit) moet worden afgestemd op de strafrechtelijke handhaving (dat bovenaan in de piramide zit). Hoewel overleg mogelijk is en in de praktijk ook voorkomt,[36] opereren bestuurs- en strafrechtelijke handhavers in beginsel onafhankelijk van elkaar. Van een soepele opschaling van sancties als het gedrag van de overtreder daarom vraagt, is volgens Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde in de praktijk geen sprake.

Met andere woorden uiten Mascini en Van Wijk dezelfde kritiek.[37] Als toezichthouders de reactie op regelovertreding moeten afstemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder, dan moeten toezichthouders die houding en beweegredenen wel objectief kunnen vaststellen. Mascini en Van Wijk constateren dat het voor een toezichthouder niet eenvoudig is om vast te stellen welk toezichtinstrument het beste bij een overtreder en een overtreding past. Bovendien moet de toezichthouder dat toezichtinstrument in de praktijk kunnen toepassen en is het nog maar de vraag of de beoogde effecten zich daadwerkelijk voordoen.

Ondanks de praktische bezwaren tegen de uitvoerbaarheid van een responsief handhavingsmodel, heeft het model de laatste decennia aan populariteit gewonnen en heeft het uitgangspunt van een moraliserende benadering inmiddels ook buiten Australië en op verschillende terreinen van overheids-toezicht zijn intrede gedaan.[38] Praktische bezwaren op de koop toegenomen, schuilt de kracht van een responsieve handhavingstijl in het uitgangspunt: samenwerken waar kan, straffen waar nodig, wat een elementair gevoel van redelijkheid en rechtvaardigheid geeft.[39]

7 Het verband tussen horizontaal en responsief toezicht

Het door de Nederlandse Belastingdienst in 2005 geïntroduceerde horizontale belastingtoezicht vertoont gelijkenissen met het responsieve handhavingsmodel van Ayres en Braithwaite. Ayres en Braithwaite gaan uit van vrijwillige naleving, maar houden de mogelijkheid tot bestraffing achter de hand voor het geval dat nodig mocht zijn. Daarnaast menen Ayres en Braithwaite dat de reactie op regelovertreding moet worden afgestemd op het gedrag en de beweegredenen van de overtreder: samenwerken waar kan, straffen waar nodig.

De keuze tussen straffen of samenwerken ligt eveneens besloten in de keuze tussen traditioneel en horizontaal belastingtoezicht. Ook bij horizontaal toezicht is vrijwillige naleving het uitgangspunt, maar worden de bevoegdheden van het traditionele belastingtoezicht achter de hand gehouden voor het geval dat nodig mocht zijn. Daarnaast is ook bij horizontaal toezicht het fiscale gedrag van belastingplichtigen bepalend voor de toezichtstrategie van de Belastingdienst. Horizontaal toezicht betekent maatwerk; de meest geschikte toezichtstrategie in een bepaalde situatie.

In de *Responsive Regulation*-theorie van Ayres en Braithwaite vindt de keuze tussen straffen en samenwerken plaats op het moment dat de regelovertrading al heeft plaatsgevonden. Op dit punt is er een verschil met horizontaal toezicht: bij horizontaal toezicht werkt de Belastingdienst al in een zo vroeg mogelijk stadium met belastingplichtigen samen, waardoor als het goed is niet aan regelovertrading wordt toegekomen. In deze zin vertoont horizontaal toezicht veeleer gelijkenissen met het alternatieve model, waar een op preventie gerichte samenwerking tussen overheid en burger centraal staat. Echter, door het achter de hand houden van wettelijke bevoegdheden van het traditionele belastingtoezicht, is toch sprake van responsief toezicht.

Ook in het Australische *Cooperative Compliance*-model is preventieve samenwerking het uitgangspunt. Pas in reactie op een regelovertrading wordt de eventuele keuze tot straffen gemaakt. Zou je horizontaal toezicht binnen de ATO Compliance Pyramid een plaats moeten geven, dan zou dat de onderste laag zijn (*willing to do the right thing*). De mogelijkheid om terug te grijpen op het traditionele belastingtoezicht maakt echter ook de hogere lagen bereikbaar. Het Australische *Cooperative Compliance*-model en het Nederlandse horizontaal toezicht komen overeen wat betreft het afstemmen van de toezichtstrategie op het fiscale gedrag van belastingplichtigen. Beide modellen kenmerken zich door een compliance-gestuurde handhavingsstijl, waarbij fiscaal compliant gedrag wordt beloond met een lichter handhavingsregime. De modellen verschillen als het gaat om de toepassing van de *naming*- en *shaming*-strategie van Ayres en Braithwaite. Hoewel de Australische belastingdienst gebruikmaakt van de *shaming*-strategie, staat de *naming*-strategie ter discussie. In de Nederlandse situatie lijkt van een *naming*- of *shaming*-strategie vooralsnog geen sprake.

8 Samenvatting

De Belastingdienst lijkt met de invoering van horizontaal toezicht een overgang te hebben gemaakt van een traditioneel bestraffend handhavingsmodel naar het op vrijwillige naleving gebaseerde alternatieve model. Echter, door het achter de hand houden van de wettelijke bevoegdheden van het traditionele belastingtoezicht, dient horizontaal toezicht veeleer te worden aangemerkt als een vorm van responsief toezicht. De responsieve handhavingsstijl is mede tot ontwikkeling gekomen door de *Responsive Regulation*-theorie van de Australische onderzoekers Ayres en Braithwaite. Ayres en Braithwaite menen dat toezichthouders hun reactie op regelovertrading moeten afstemmen op de houding en de beweegredenen van de overtreder. Samenwerken waar kan, straffen waar nodig. De toezichthouder moet volgens Ayres en Braithwaite zoeken naar het meest geschikte toezichtinstrument in een bepaalde situatie. Maatwerk leveren dus. In beginsel op een moraliserende manier, maar mocht daarmee het gewenste gedrag niet worden bereikt, door alsnog te straffen. Ayres en Braithwaite visualiseren hun ideeën over responsief met een handhavingspiramide. Deze piramide is vervolgens door de Australische belastingdienst tot uitgangspunt genomen voor de ontwikkeling van een compliance-gestuurd handhavingsmodel. Welwillende belastingplichtigen die onderin de piramide zitten, treffen een lichter handhavingsregime dan de fiscale fraudeurs in de top. Het Nederlandse horizontaal toezicht vertoont gelijkenissen met de responsieve handhavingsstijl. Horizontaal toezicht neemt samenwerking met belastingplichtigen als uitgangspunt, maar de mogelijkheid om terug te grijpen op traditioneel belastingtoezicht maakt straffen waar nodig mogelijk. Horizontaal toezicht is aan te merken als een vorm van responsief toezicht. Anders dan in de *Responsive Regulation*-theorie van Ayres en Braithwaite komt de samenwerking tussen Belastingdienst en belastingplichtige echter al tot stand voordat er een regel is overtreden en wordt de *naming*- of *shaming*-strategie vooralsnog niet toegepast.

Noot

[1] Zie de standaardtekst van het individueel handhavingsconvenant op www.belastingdienst.nl.

[2] Een convenant horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een overeenkomst in privaatrechtelijke zin (art. 6:261, lid 2, BW jo. art. 6:213, lid 1, BW).

[3] Zie de standaardtekst van het individueel handhavingsconvenant op www.belastingdienst.nl.

[4] Onder rijksbelastingen wordt verstaan: belastingen die van rijkswege door de Belastingdienst worden geheven (art. 1, lid 2, AWR). Te denken valt aan inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Lokale belastingen, zoals de onroerendezaakbelasting, vallen hier niet onder. Deze worden geheven op gemeentelijk niveau.

[5] Belastingdienst (2008), 'Bedrijfsplan 2008-2012', p. 10, www.belastingdienst.nl.

[6] Belastingdienst (2008), 'Bedrijfsplan 2008-2012', p. 9, www.belastingdienst.nl.

[7] B. van Stokkom, Handhaven: eerst kiezen, dan doen – Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen, Expertisecentrum Rechtshandhaving, Ministerie van Justitie, Den Haag 2004, p. 20.

- [8] R.A. Kagan en J.T. Scholz, 'The "criminology of the corporation" and regulatory enforcement strategies', in: K. Hawkins en J.M. Thomas (eds.), *Enforcing Regulation*, Kluwer-Nijhoff Publishing, Den Haag 1984, p. 67-96.
- [9] Zie G.A. den Hartogh, 'Fiscale moraal en de moraal van de fiscus', *WFR* 1987/541. Den Hartogh bespreekt drie vormen van belastingweerstand: 1) liftersgedrag, wel profiteren maar onttrekken aan de lasten, 2) uit overtuiging dat anderen hun lasten niet of onvoldoende dragen, en 3) wanneer mensen niet bereid zijn zich bij de regels neer te leggen.
- [10] Vgl. T.R. Tyler, *Why People Obey the Law*, Yale University Press, New Haven 1990 en Princeton University Press 2006, p. 310: 'People obey the law if they believe it's legitimate, not because they fear punishment.'
- [11] I. Ayres en J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, New York 1992.
- [12] Vgl. P. Mascino en E. van Wijk, "'Vis ruikt nou eenmaal zo", *Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit*, *Tijdschrift voor Criminologie* 2008 (50) 2, p. 115, die het de meest geschikte handhavingstijl in een specifieke context noemen.
- [13] J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge University, Cambridge 1989, p. 55.
- [14] Zie J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge University, Cambridge 1989, p. 100: 'Shaming means all social processes of expressing disapproval which have the intention or effect of invoking remorse in the person being shamed and/or condemnation by others who become aware of the shaming.'
- [15] J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge University, Cambridge 1989, p. 126.
- [16] J. Braithwaite en B. Fisse, *The Impact of Publicity on Corporate Offenders*, State University of New York Press, Albany 1983, p. 247.
- [17] J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge University, Cambridge 1989, p. 82.
- [18] Braithwaite noemt dit reintegrative shaming. Zie J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge University, Cambridge 1989, p. 55: 'Reintegrative shaming means that expressions of community disapproval, which may range from mild rebuke to degradation ceremonies, are followed by gestures of reacceptance into the community of law-abiding citizens.'
- [19] Braithwaite noemt dit disintegrative shaming of stigmatization. Zie J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge University, Cambridge 1989, p. 55: 'Disintegrative shaming (stigmatization), in contrast, divides the community by creating a class of outcast. (...) When we become outcasts we can reject our rejectors and the shame no longer matters to us.'
- [20] I. Ayres en J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, New York 1992, p. 35. Op p. 154 bespreken Ayres en Braithwaite overigens ook een piramide die specifiek is gericht op de handhaving van branches.
- [21] Zie I. Ayres en J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, New York 1992, p. 19: '(...) the more sanctions can be kept in the background, the more regulation can be transacted through moral suasion, the more effective regulation will be.'
- [22] I. Ayres en J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, New York 1992, p. 19: 'Punishment is expensive; persuasion is cheap. A strategy based mostly on punishment wastes resources on litigation that would be better spent on monitoring and persuasion.'
- [23] Zie ook B. van Stokkom, *Handhaven: eerst kiezen, dan doen – Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen*, Expertisecentrum Rechtshandhaving, Ministerie van justitie, Den Haag 2004, p. 41.
- [24] Zie ATO (2000), *Cooperative Compliance – Working with large Business in the new tax system*, http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/ATO_CooperativeCompliance.pdf.
- [25] V. Braithwaite en J. Braithwaite, 'An evolving compliance model for tax enforcement', in: N. Shover en J.P. Wright (ed.), *Crimes of Privilege: Readings in White-Collar Crime*, Oxford University Press, New York 2000, p. 1-19: 'Like all nations, Australia has many large corporations that pay no company tax or very little.'
- [26] V. Braithwaite en J. Braithwaite, 'An evolving compliance model for tax enforcement', in: N. Shover en J.P. Wright (ed.), *Crimes of Privilege: Readings in White-Collar Crime*, Oxford University Press, New York 2000, p. 1-19: 'What is true for the largest corporations is also true for the wealthiest individuals.'
- [27] Inmiddels zijn ook kleinere ondernemingen en individuen in het compliance-programma van de ATO opgenomen. Zie ATO (2012), 'Large business and tax compliance (LBTC)', www.ato.gov.au.
- [28] Zie in dit verband ATO (2012), 'Large business and tax compliance (LBTC)', www.ato.gov.au, p. 24: 'How you choose to manage tax risk determines how we engage with you.'
- [29] Zie bijvoorbeeld Tax-News, 'Australia may "name and shame" Liechtenstein account holders', 8 oktober 2008, www.tax-news.com en The Sydney Morning Herald, 'Minimising tax just became a lot riskier', 25 juli 2012, www.smh.com.au.
- [30] Wel kent Nederland op grond van art. 1:97 Wet op het financieel toezicht (Wft) publicatie van boetebesluiten door de AFM. In beginsel publiceert de AFM alle boetes. Van publicatie wordt slechts afgezien indien de openbaarmaking in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van de Wft.
- [31] Zie bijvoorbeeld het bericht van het Ministerie van Financiën van 24 januari 2011 (www.rijksoverheid.nl), waarin wordt aangekondigd dat vele honderden mensen een brief van de Belastingdienst zullen ontvangen waarin wordt gevraagd opheldering te geven over buitenlandse bankrekeningen. Mensen die het risico nemen om niet uit zichzelf hun buitenlands vermogen bij de fiscus te melden kunnen boetes tot 300% over de verschuldigde belasting opgelegd krijgen. Het ministerie meldt dat de Belastingdienst zwartsparders zal blijven opsporen en moedigt hen daarmee aan alsnog in te keren.
- [32] Zie ook 'Level of compliance costs' in de ATO Compliance Pyramid, figuur 2.
- [33] Zie Australian Taxation Office (2000), 'Cooperative Compliance – Working with large Business in the new tax system', www.ato.gov.au, p. 3.

[34] H. van de Bunt, J. van Erp en K. van Wingerde, 'Hoe stevig is de piramide van Braithwaite', Tijdschrift voor Criminologie 2007 (49) 4, p. 392 en 397.

[35] Zie W.J. Chambliss, 'Types of deviance and the effectiveness of legal sanctions', Wisconsin Law Review, 1967, p. 703-719.

[36] Bijvoorbeeld op basis van periodiek overleg in het kader van de ATV-richtlijnen. De ATV-richtlijnen beschrijven hoe de Belastingdienst meldingen van fiscale delicten die voor strafrechtelijk onderzoek in aanmerking komen, selecteert en hoe die vervolgens in overleg met het Openbaar Ministerie worden afgehandeld met het oog op strafrechtelijke afdoening. Zie in dit verband bijvoorbeeld de Kennisgeving van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014M, Stcrt. 5 juli 2011, nr. 11782.

[37] P. Mascino en E. van Wijk, "Vis ruikt nou eenmaal zo", Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit', Tijdschrift voor Criminologie 2008 (50) 2, p. 116.

[38] Zie onder meer het landenoverzicht in de tabellen 14 en 15 in het rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 'Fiscaal toezicht op maat – Soepel waar het kan, streng waar het moet', Ministerie van Financiën, Den Haag juni 2012, p. 100-102 en P. Mascino en E. van Wijk, "Vis ruikt nou eenmaal zo", Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit', Tijdschrift voor Criminologie 2008 (50) 2, p. 114.

[39] Vgl. H. van de Bunt, J. van Erp en K. van Wingerde, 'Hoe stevig is de piramide van Braithwaite', Tijdschrift voor Criminologie 2007 (49) 4, p. 397.