



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Doorontwikkeld horizontaal toezicht: een tax governance-standaard?

Huiskers, E.A.M.

Citation

Huiskers, E. A. M. (2021). Doorontwikkeld horizontaal toezicht: een tax governance-standaard? *Tijdschrift Voor Formeel Belastingrecht*, 2021(6-7), 4-17. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3275604>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3275604>

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

29. Doorontwikkeld horizontaal toezicht: een *tax governance*-standaard?

E.A.M. HUISKERS-STOOP

Als gevolg van internationale ontwikkelingen op het terrein van compliance gestuurd toezicht en in de praktijk gerezen knelpunten, is de Belastingdienst in 2018 gestart met de doorontwikkeling van het in 2005 geïntroduceerde horizontaal toezicht. Eind december 2020 is de essaybundel *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?* gepubliceerd, waarin betrokkenen uit de belastingadviespraktijk, het bedrijfsleven en de wetenschap hun licht laten schijnen op de wenselijkheid van een *tax governance* code. De auteur gaat nader in op de vraag of het 'doorontwikkelde' horizontaal toezicht de wenselijkheid van een *tax governance* code voor daaraan onderworpen ondernemingen overbodig maakt en beantwoordt deze vraag in beginsel bevestigend.

1. Inleiding

Bij brief van 17 december 2020 informeert de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst de Tweede Kamer over de publicatie van de essaybundel *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?*¹ De ontwikkeling van een *tax governance* code maakt onderdeel uit van de Fiscale beleidsagenda 2019, waarin staat dat het wenselijk zou zijn 'als het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een 'tax governance code' ontwikkelen'.² De staatssecretaris licht in de beleidsagenda toe dat belasting betalen niet alleen een wettelijke verplichting is, maar ook een maatschappelijke verantwoordelijkheid. Bij belastingontduiking is het vanzelfsprekend dat wettelijke en maatschappelijke grenzen onwenselijk worden overschreden, maar de staatssecretaris constateert dat ook bij belastingontwijking de reikwijdte van de maatschappelijke verantwoordelijkheid van belastingplichtigen en fiscaal adviseurs onderwerp van maatschappelijk debat is. In de essaybundel laten betrokkenen uit de belastingadviespraktijk, het bedrijfsleven en de wetenschap hun licht schijnen op de wenselijkheid van een *tax governance* code en hoe deze zou moeten worden vormgegeven. Vragen die rijzen zijn: Moeten er *überhaupt* afspraken gemaakt worden over *tax governance*? En zo ja, moet dat dan in een code? Moet die code dan een nationaal of internationaal karakter krijgen? En moeten de bepalingen afdwingbaar zijn en voor wie dan wel?

De Nederlandse belastingadviessector heeft ondertussen een aantal *tax governance*-initiatieven ontwikkeld.³ Daarnaast heeft de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) al in 2014 een rapport gepubliceerd met de titel: *Good Tax Governance in Transition: Transcending the debate to CSR*, waarin zes beginselen voor *good tax governance* door multinationale ondernemingen zijn opgenomen.⁴ Verder heeft de Australische belastingdienst (*Australian Tax Office*, ATO) in 2016 *Seven principles of effective tax governance* gepubliceerd.⁵ In 2018 publiceerde het zogenoemde *B-Team* zeven *Responsible Tax Principles* voor de inrichting van het fiscale beleid van een onderneming, het onderhoud van de relatie met belastingdiensten en de rapportage aan extern belanghebbenden.⁶ Holland Quaestor (HQ) heeft in 2019 een *Tax Integrity*-richtlijn vastgesteld met kernbeginselen voor de dienstver-

1 Brief van 17 december 2020, *Kamerstukken II* 2020/21, 32140, nr. 80.

2 Brief van 28 mei 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 32140, nr. 51, p. 8.

3 Waaronder Deloitte Nederland, Ernst & Young, Grant Thornton, Loyens & Loeff, KPMG Meijburg & Co en PWC Nederland. Zie H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?* Essaybundel, Den Haag: ministerie van Financiën, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/12/17/essaybundel-tax-governance-code> (hierna: Essaybundel Tax Governance Code 2020), p. 79-85.

4 X. Urbach, 'What is more public than tax?' (hierna: Urbach 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 112-113.

5 F. Overwater, C. Moelands, D. van Meijgaarden en S. Schenk, 'Een Tax governance code voor het MKB' (hierna: Overwater, Moelands, Van Meijgaarden en Schenk 2020) in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 99.

6 E. Livingston (*The B Team*), 'Tax and social responsibility – The need for business responsible tax principles' (hierna: Livingston 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 105 o.v.n. <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf>.

lening door trustkantoren.⁷ De *Global Reporting Initiative* (GRI) publiceerde in 2019 de *GRI 207: Tax Standard*, een wereldwijde fiscale rapportagestandaard voor een meer duurzame en transparante verslaglegging over belasting- en risicobeheersing (inclusief monitoring).⁸ Daarnaast leggen veel nationale en internationale ondernemingen hun strategische doelstellingen op dit terrein vast in zogenoemd *Environmental, Social and Governance* (ESG)-beleid, waarin ondernemingen vanuit een duurzaamheidsoogpunt en het leveren van een maatschappelijke bijdrage aangeven wat hun doelen zijn.⁹ Deze *tax governance*-initiatieven hebben gemeen dat ze gericht zijn op het bevorderen van duurzaam maatschappelijk verantwoordelijk fiscaal gedrag en een transparante fiscale houding van belastingplichtigen aan belastingdiensten en andere *stakeholders*.

In 2005 heeft de Nederlandse Belastingdienst met name voor grotere ondernemingen horizontaal toezicht geïntroduceerd. Onder horizontaal toezicht werken belastingplichtige ondernemingen en de Belastingdienst samen op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Ondernemingen en de Belastingdienst leggen in dit kader gemaakte afspraken vast in een convenant. Op onderdelen gaan deze afspraken verder dan de reguliere wet- en regelgeving. Beheersing van fiscale risico's door middel van een zogenoemd *tax control framework* (TCF) vormt een belangrijk onderdeel van deze toezichtsvorm. Als gevolg van voortschrijdende internationale ontwikkelingen op het terrein van compliancegestuurd toezicht en in de praktijk gerezen knelpunten bij de uitvoering van het beleid, is de Belastingdienst in 2018 gestart met de doorontwikkeling van horizontaal toezicht (DHT), niet alleen voor wat betreft de individuele convenanten, maar tevens voor de convenanten die via een fiscaal dienstverlener (al dan niet aangesloten bij een zogenoemde koepelorganisatie) kunnen worden afgesloten.¹⁰ In het licht van de hierna nader uiteen te zetten *tax governance*-initiatieven rijst de vraag of het 'doorontwikkelde horizontaal toezicht' de wenselijkheid van een *tax governance code* voor aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen overbodig maakt, omdat beginselen

van *good tax governance* al in het nieuwe HT-beleid zijn verdisconteerd.¹¹

In paragraaf 2 geef ik aan de hand van in de essaybundel opgenomen *tax governance*-initiatieven van VBDO, ATO, het B-team en Holland Quaestor een overzicht van algemene beginselen waaruit een *tax governance*-standaard zou moeten bestaan. In paragraaf 3 beschrijf ik aan de hand van gepubliceerd beleid en/of wetenschappelijke en vakartikelen de fiscale samenwerking tussen belastingdiensten, ondernemingen en eventuele fiscaal dienstverleners op basis van DHT. Bij deze beschrijving richt ik mij in het bijzonder op aspecten in het toezicht die invulling geven aan de vermeende beginselen voor *good tax governance*. In paragraaf 4 toets ik in hoeverre de fiscale samenwerking op basis van een convenant tussen de Belastingdienst en ondernemingen, alsmede eventuele fiscaal dienstverleners, invulling geeft aan de algemene beginselen voor een *tax governance* standaard en of dat de wenselijkheid van een *tax governance* standaard voor deze ondernemingen overbodig maakt. In paragraaf 5 geef ik een analyse. Het doel van dit artikel is het leveren van een bijdrage aan de discussie over de wenselijkheid van een *tax governance code*. Het belang is gelegen in het verkrijgen van inzicht in hoeverre een dergelijke code van toegevoegde waarde kan zijn voor aan DHT onderworpen ondernemingen.

2. Raamwerk voor een *tax governance*-standaard

Er is geen eenduidige definitie van *tax governance*. Een *tax governance*-standaard wordt ook wel *tax code of conduct* of fiscale gedragscode genoemd.¹² Een *tax governance*-standaard maakt onderdeel uit van de 'good tax governance' van ondernemingen. Letterlijk vertaald betekent 'good governance' behoorlijk bestuur, waarbij het met name gaat 'om de manier waarop bestuurs- en toezichtsorganen van een bedrijf hun taken en verantwoordelijkheden uitvoeren en daarover verantwoording afleggen'.¹³ De *good tax governance* van een onderneming maakt weer onderdeel uit van de fiscale strategie van een onderneming, die 'naast

7 Zie onder meer Essaybundel Tax Governance Code 2020, Bijlage 1: *Tax Integrity* richtlijn, tekst voorjaar 2020, p. 200 en bijlage 3: Feitenanalyse, p. 250.

8 Urbach 2020, p. 111 o.v.n. <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/>.

9 E. van der Enden en B.C. Klein, 'Good tax governance... Govern tax good' (hierna: Van der Enden en Klein 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 128.

10 R. Russo en E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De doorontwikkeling van horizontaal belastingtoezicht', *MBB* 2020/9 (hierna: Russo en Huiskers 2020), p. 368-383.

11 Zie tevens E. Boomsluiters en C. Hofman (Nederlandse Universiteiten), 'Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid' (hierna: Boomsluiters en Hofman 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 41; Overwater, Moelands, Van Meijgaarden en Schenk 2020, p. 96 en 101; R. Russo en R. Hein, 'Tax governance: perspectieven' (hierna: Russo en Hein 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 162 en H. Gribnau, 'Sustainable tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context. Een evaluatie' (hierna: Gribnau 2020B), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 181-182 en 197.

12 Van der Enden en Klein 2020, p. 126-127.

13 N. Boef, A. van Eijdsen, M. de Ruiter, E. Visser en B. Zoetmulder (NOB), 'Tax governance vanuit het perspectief van de NOB' (hierna: Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 72.

(specifiek) fiscale doelstellingen een visie op hoe men fiscaliteit beheerst en hoe men zich (fiscaal) gedraagt' bevat.¹⁴

In grote lijnen valt tax governance dus te definiëren als de aansturing van de fiscaliteit binnen een onderneming

Een *tax governance* standaard kan worden vormgegeven als 'een "afspraken", "belofte", "*commitment*" of "zelfregulering" door een bedrijf'.¹⁵ Het kan ook worden omschreven als 'een internationale norm, een "gouden standaard", als het gaat om de manier waarop bedrijven omgaan met belastingen, toezicht en transparantie'.¹⁶ Een *tax governance* standaard zou moeten aangeven wat op fiscaal terrein van een onderneming mag worden verwacht met betrekking tot: 'Het hebben van een transparante fiscale strategie en een duidelijk intern beleid, het uitoefenen van toezicht door het bestuur en de raad van commissarissen op dit beleid, het afleggen van verantwoording over hoe het toezicht is ingericht, het hebben van duidelijke interne *checks & balances* (TCF), de rol van een interne auditfunctie en/of een externe accountant en publieke rapportage over beleid en fiscale ke(r)ngetallen (transparantie)'.¹⁷ In grote lijnen valt *tax governance* dus te definiëren als de aansturing van de fiscaliteit binnen een onderneming en het verantwoording daarover afleggen tegenover interne en externe *stakeholders*.¹⁸

Het doel van een *tax governance* standaard is het creëren van fiscaal bewustzijn en dienovereenkomstig gedrag bij ondernemingen, de belastingadviessector en andere betrokkenen in het belastingproces, door aandacht te vragen voor het 'denken over ethiek en moraal en het belang van duurzaamheid in brede zin'.¹⁹ Vanuit een rechtspositivistische invalshoek bepaalt de wet 'wat ieder moet betalen en dat aldus ieders maatschappelijke verantwoordelijkheid op het gebied van de fiscaliteit is afgebakend. Zolang men de wet niet overtreedt is er geen probleem, ook niet als er sprake is van agressieve belastingplanning'.²⁰ De geheimhouding

rond het fiscale gedrag van ondernemingen²¹, de 'uiteenlopende wet- en regelgeving in verschillende jurisdicties en de technische taal die ondernemingen gebruiken in hun communicatie over belastingzaken', vormen vooralsnog belemmeringen om tot een effectieve dialoog over *good tax governance* te komen.²² Maar er is ook de mogelijkheid van vrijwillige transparantie. *Good tax governance* moet worden gezien als een gezamenlijke verantwoordelijkheid van alle fiscale *stakeholders*; zoals ondernemingen zelf, hun management, het bestuur, de aandeelhouders en werknemers, trustkantoren, investeerders, niet-gouvernementele organisaties (ngo's), vakbonden, toezichthoudende organisaties en belastingdiensten.²³ Een *tax governance*-standaard kan worden gebruikt als een instrument voor de 'normering van het fiscale gedrag' van (grote) ondernemingen en het 'herstel van het vertrouwen van de maatschappij in de Nederlandse fiscaliteit'.²⁴ Het gaat om de bewustwording van maatschappelijk verantwoord fiscaal beleid bij ondernemingen, de uitwerking daarvan in uitvoerbare procedures en *monitoring* of de beoogde doelen zijn behaald.

2.1 Beginselen van good tax governance

Met de naleving van een *tax governance*-standaard committeren ondernemingen zich aan publieke transparantie over hun fiscale belastingstrategie, de belastingdruk en de belastingmoraal, wat bijdraagt aan het verkrijgen van inzicht in het fiscale beleid van een onderneming, het vergroten van het maatschappelijke vertrouwen in de onderneming en het aangaan van de dialoog met *stakeholders*.²⁵ Voor deze publieke verantwoording kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van de *GRI 207: Tax 2019 Standard*, die wordt gezien als de eerste wereldwijde standaard voor *tax transparency*.²⁶ De gebruiker van de openbaar gemaakte informatie moet op de juistheid ervan kunnen vertrouwen, maar ook moet de gebruiker in staat zijn om de informatie op waarde te schatten en zal de nodige zorgvuldigheid in acht moeten nemen bij het gebruik ervan.²⁷ Bij het afleggen van fiscale verantwoording zijn beginselen van belang als: transparantie, vrijwillige informatieverstrekking en een 'fair tax competition' tussen staten (waarbij een evenredige belastingheffing plaats zou moeten vinden al naar gelang er economische activiteiten zijn).²⁸ Aan de hand van de door

14 Van der Enden en Klein 2020, p. 126. Zie tevens Gribnau 2020B, p. 194 o.v.n. D. Leipziger, 'Codes of Conduct', in: W. Visser, D. Matten, M. Pohl & N. Tothhurst (eds.), *The A to Z of Corporate Social Responsibility* (Wiley, 2010), p. 71.

15 A. Gunn en T. Gunn, 'Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code' (hierna: Gunn en Gunn 2020), in: *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 140.

16 D.J. Sinke (VNO-NCW), 'Tax governance code: werken aan een internationale "gouden standaard"' (hierna: Sinke 2020), in: *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 57.

17 Sinke 2020, p. 59.

18 Russo en Hein 2020, p. 159.

19 H. Vijlbrief, 'Voorwoord' (hierna: Vijlbrief 2020), in: *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 11-12.

20 H. Gribnau, 'Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context' (hierna: Gribnau 2020A), in: *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 15.

21 Mede i.v.m. de toepassing van art. 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Zie i.v.m. de geheimhoudingsplicht B. van der Sar, *Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld* (diss. Leiden), Universiteit Leiden 2021.

22 Gribnau 2020A, p. 25.

23 Zie bijv. *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 64, 74-76, 128, 174, 231.

24 Gunn en Gunn 2020, p. 139.

25 Gribnau 2020B, p. 182 o.v.n. S. Stevens, *Meer transparantie in de vennootschapsbelasting?*, oratie Tilburg, Tilburg: PrismaPrint 2018.

26 Zie Van der Enden en Klein 2020, p. 131, 136 en GRI (2019), *First global standard for tax transparency*; <https://www.globalreporting.org/information/news-and-presscenter/Pages/First-global-standard-for-tax-transparency.aspx>.

27 Russo en Hein 2020, p. 159.

28 Gribnau 2020B, p. 180 o.v.n. Europese Commissie, *A Renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, d.d. 25.10.2011, COM(2011) 681 def, p. 7.

VBDO, ATO, het B-Team en Holland Quaestor ontwikkelde *tax governance*-initiatieven zijn algemene beginselen vast te stellen waaruit een *tax governance*-standaard zou moeten bestaan. Ik behandel eerst de verschillende initiatieven en benoem daarna de algemene beginselen die daaraan te ontlelen zijn.

VBDO beginselen voor Good Tax Governance

VBDO heeft in samenwerking met Oikos een rapport gepubliceerd over *Good Tax Governance*, waarin aandacht wordt besteed aan de maatschappelijke verantwoordelijkheid van belastingplichtige ondernemingen voor het betalen van belastingen.²⁹ De missie van VBDO is het creëren van een duurzame kapitaalmarkt en daartoe definieert het rapport zes beginselen voor *Good Tax Governance*³⁰:

1. Definieer en communiceer een duidelijke belastingstrategie (*define and communicate a clear tax strategy*). Een duidelijke belastingstrategie is transparant en bevat een visie van de onderneming alsmede de doelstellingen van de belastingstrategie.
2. De belastingstrategie moet in lijn zijn met de ondernemingsactiviteiten en geen winstdoel op zichzelf zijn (*tax must be aligned with the business and should not be a profit centre by itself*). Het moet duidelijk zijn dat belasting betalen bij 'zakendoen' hoort en niet het exclusieve domein van de Belastingdienst is.
3. De belastingstrategie moet in lijn zijn met de geest van de wet, waarbij fiscaal compliant gedrag de norm is (*respect the spirit of the law, tax-compliant behaviour is the norm*). Bij belasting betalen gaat het om de tijdige indiening van een juiste aangifte, ongeacht de belastingstrategie van een onderneming.
4. Ken en beheers belastingrisico's (*know and manage tax risks*). Fiscale risicobeheersing is een onderdeel van het algemene risicobeheersingssysteem van een onderneming.
5. Monitor en test de fiscale beheersingsmaatregelen (*monitor and test tax controls*). Een onderneming dient een vaste methode te hebben om de uitvoering van de belastingstrategie alsmede intern gemaakte analyses op regelmatige basis te monitoren en te testen.
6. Bied aanvullende zekerheid over het fiscale beleid (*provide tax assurance*). Een onderneming moet bereid zijn om aanvullende fiscale zekerheid te bieden aan regelgevers, belastingautoriteiten of andere belanghebbenden die een bepaald comfortniveau nodig hebben.

Naar aanleiding van dit rapport heeft VBDO in samenwerking met PricewaterhouseCoopers Nederland in 2015 de *Tax Transparency Benchmark* ontwikkeld, waarbij een geruim aantal Nederlandse ondernemingen (veelal beurs-

fondsen) een vrijwillige beoordeling ondergaan op de zes gedefinieerde beginselen en onderling vergeleken worden op basis van hun belastingtransparantie.³¹

ATO Seven principles of effective tax governance

De Australische belastingdienst heeft in 2016 *Seven principles of effective tax governance* gepubliceerd. In de eerste plaats voor belastingplichtige ondernemingen zelf, maar indirect ook voor hun belastingadviseurs.³² De ondernemingen krijgen van de belastingdienst ook feedback op de toepassing van de beginselen, waardoor zij hun *tax governance* (voortdurend) kunnen verbeteren.³³ De beginselen zijn als volgt³⁴:

1. Een onderneming moet *in control* zijn (*accountable management and oversight*).
2. Er moet sprake zijn van een fiscaal bewustzijn bij de onderneming (*recognise tax risks*).
3. Indien nodig dient een onderneming fiscaal advies in te winnen of vooroverleg met de belastingdienst te houden (*seek advice*).
4. De onderneming moet een betrouwbare administratie hebben (*integrity in reporting*).
5. De onderneming moet een goede werkkrelatie met de belastingdienst onderhouden (*professional and productive working relationship*).
6. De onderneming moet fiscale verplichtingen tijdig nakomen (*timely lodgments and payments*).
7. De onderneming moet ethisch en verantwoord (fiscaal) gedrag nastreven (*ethical and responsible behaviour*).

B-team Responsible Tax Principles

Het B-Team is een *non-profit* initiatief van een wereldwijde groep uit de top van het bedrijfsleven³⁵, 'dat in samenwerking met investeerders, internationale organisaties en het maatschappelijk middenveld onder andere een nieuw kader ontwikkelt voor het benaderen van belastingen' door middel van zeven belastingprincipes³⁶, met als doel bewust-

29 Zie G. van der Helm & G. van der Schuil (2014), *Good Tax Governance in Transition*, VBDO & Oikos, <https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/10/GoodTaxGovernanceinTransition.pdf>.

30 Zie Essaybundel Tax Governance Code 2020, Bijlage 3: Feitenanalyse, p. 250 en Gribnau 2020A, p. 24 o.v.n. Urbach 2020, p. 113.

31 VBDO (2020) *Tax Transparency Benchmark*; https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2020/12/Tax-Transparency-Benchmark-rapport-20_DIG.pdf. De onderzoeksmethode is vergelijkbaar met de *Global Reporting Initiative (GRI) 207: Tax Standard*.

32 Overwater, Moelands, Van Meijgaarden en Schenk 2020, p. 99.

33 Essaybundel Tax Governance Code 2020, Bijlage 3: Feitenanalyse, p. 242 o.v.n. J. Hirschhom (2019), 'Tax in a Transparent World', Australian Government, <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/Tax-in-a-Transparent-World/>, p. 8.

34 ATO 2016, 'Seven principles of effective tax governance', zie <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/Tax-governance/Tax-governance-guide-for-private-owned-groups/Corporate-governance-and-tax-governance/Seven-principles-of-effective-tax-governance/>. Zie tevens Overwater, Moelands, Van Meijgaarden en Schenk 2020, p. 99.

35 Met voornamelijk negen multinationals, waaronder Unilever en Shell. Zie M. van Rij, 'De evolutie in tax governance' (hierna: Van Rij 2020), in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 50.

36 *Commitment* door ondernemingen aan deze principes is vrijwillig. Essaybundel Tax Governance Code 2020, Bijlage 3: Feitenanalyse, p. 248 o.v.n. B-team (2018), *A New Bar for Responsible Tax*, the B-team Responsible Tax Principles; <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf>.

wording te creëren ten aanzien van een verantwoorde belastingbetaling³⁷:

1. Verantwoording en bestuur (*accountability and governance*): de onderneming heeft een fiscale strategie en -principes, die in alle jurisdicties worden toegepast. Het bestuur neemt hier verantwoording voor.
2. Regelnaleving (*compliance*): de belastingwetten worden nageleefd, waarbij de fiscale planning de economische activiteiten van de onderneming volgt.
3. Bedrijfsstructuur (*business structure*): de bedrijfsstructuur is in lijn met waar de economische activiteiten van een onderneming plaatsvinden.
4. De relatie met belastingdiensten (*relationships with tax authorities*): de relatie met belastingautoriteiten is gebaseerd op wederzijds respect, transparantie en vertrouwen.
5. Gebruikmaking van belastingvoordelen (*seeking and accepting tax incentives*): door de belastingautoriteiten aangeboden belastingvoordelen moeten transparant zijn en worden door de onderneming getoetst aan de wettelijke en regelgevende kaders.
6. Ondersteuning van effectieve belastingstelsels (*supporting effective tax systems*): de onderneming neemt constructief deel aan nationale en internationale gesprekken met overheden, ondernemingen en de maatschappij om een effectief belastingstelsel te ondersteunen.
7. Transparantie (*transparency*): de onderneming verstrekt reguliere informatie betreffende (de betaalde) belastingen aan verschillende *stakeholders* en handelt daarbij transparant.

Holland Quaestor Tax Integrity Richtlijn

HQ is de branchevereniging van *Corporate Service Providers* (trustkantoren), die in Nederland over een vergunning moeten beschikken op grond van de Wet toezicht trustkantoren 2018 en onder (integriteits)toezicht staan van De Nederlandsche Bank N.V.³⁸ In 2019 heeft HQ een *Tax Integrity* richtlijn vastgesteld³⁹, waarin vier fiscale kernbeginselen zijn opgenomen voor de dienstverlening door trustkantoren⁴⁰:

1. Rechtmatigheid: de fiscale structuur moet legaal zijn. Trustkantoren dienen zich ervan te verzekeren dat een structuur legaal is, dat de belastingplichtige aan alle rapportageverplichtingen voldoet en dat alle relevante feiten en omstandigheden zijn gemeld.
2. Rechtvaardigheid: naast de letter van de wet moet ook de strekking/geest van de wet in acht worden genomen.

Trustkantoren dienen niet alleen naar de letter van de wet (grammaticale interpretatie) te kijken, maar ook rekening te houden met het doel en de strekking van de wet (teleologische interpretatie).

3. Wederkerigheid: er dient een vorm van tegenprestatie te zijn – bijvoorbeeld in de vorm van belastingbetaling of werkgelegenheid – als in een bepaalde jurisdictie gebruik wordt gemaakt van het fiscale rechtssysteem.
4. Proportionaliteit: de omvang van de omzet, de winst en betaalde belasting moeten in redelijke verhouding tot elkaar staan. Uitgangspunt is dat de economische en fiscale realiteit op elkaar aansluiten.

Aan de hand van de beginselen uit de verschillende *tax governance*-initiatieven heb ik hierna een in vijf categorieën onderverdeeld overzicht opgenomen van beginselen waaruit een *tax governance*-standaard zou moeten bestaan (zie tabel 1):

Belastingdiensten zouden in hun houding en gedrag ook zelf aan *tax governance* moeten doen

De aan de *tax governance*-initiatieven ontleende beginselen komen op verschillende plaatsen terug in de essaybundel. Er wordt gewezen op het belang van een *tax governance framework*, dat verantwoordelijkheden en processen benoemt via welke invulling en uitvoering gegeven wordt aan de *tax policy* van een onderneming.⁴¹ Genoemd wordt ook het belang van een *tax strategy* ten aanzien van *tax planning*, *tax risk management*, *tax compliance* en de relatie met belastingdiensten en andere *stakeholders*.⁴² Een fiscale strategie zou moeten beschrijven wie en wat een onderneming is, de fiscale beginselen die een onderneming nastreeft, de *governance* van de onderneming, het risicomanagement en de wijze van rapportage aan *stakeholders*.⁴³ Duurzaamheidsvraagstukken zouden tot uitdrukking moeten komen in het ondernemingsbeleid.⁴⁴ Ook mogen ondernemingen geen misbruik maken van verschillen tussen belastingstelsels van landen om belastingen te reduceren en moeten zij verantwoording afleggen over waar en hoeveel belasting is betaald.⁴⁵ In het bijzonder in ontwikkelingslanden actieve ondernemingen dienen fiscaal verantwoord te ondernemen, omdat belastingadministraties aldaar vaak over beperkte middelen beschikken.⁴⁶ Belastingdiensten zouden in hun houding en gedrag ook zelf aan *tax governance* moeten doen.⁴⁷ Daarnaast wordt belang gehecht aan een intern beheersingssysteem met adequate

37 *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, Bijlage 3: Feitenanalyse, p. 248 o.v.n. B. Collymore (2018), *Responsible Tax*, B-team, <https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax-in-combinatie-met-Livingston-2020>, p. 105-106.

38 J. van der Kolk, 'Tax integrity richtlijn' (hierna: Van der Kolk 2020), in: *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 152.

39 De richtlijn moet worden gezien als 'een vorm van zelfregulering die gedragsregels biedt die uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is (dus legaal én legitiem gedrag)', zie Gribnau 2020A, p. 26. Zie tevens *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, Bijlage 3: Feitenanalyse, p. 250.

40 Van der Kolk 2020, p. 152. Zie tevens *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, Bijlage 1: *Tax Integrity* richtlijn, tekst voorjaar 2020, p. 210-211.

41 Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder 2020, p. 74.

42 Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder 2020, p. 74.

43 Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder 2020, p. 85.

44 Gribnau 2020A, p. 24 o.v.n. Urbach 2020.

45 K. Bangma en R. Tolman, 'Tax Governance', in: *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 64-65.

46 Gribnau 2020A, p. 24 o.v.n. Livingston 2020.

47 Boomsluiters en Hofman 2020, p. 41 en Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder 2020, p. 69.

Tabel 1: Overzicht beginselen van een tax governance standaard op basis van de tax governance-initiatieven

	Overzicht beginselen van een <i>tax governance</i> standaard op basis van de <i>tax governance</i> -initiatieven	VBDO	ATO	B-team	HQ
1	Een beschrijving van de organisatiestructuur, de fiscale structuur alsmede het benoemen van fiscale risico's	Beginsel 4: ken belastingrisico's	Beginsel 2: er moet sprake zijn van fiscaal bewustzijn bij de onderneming	Beginsel 3: de bedrijfsstructuur moet in lijn zijn met de economische activiteiten	Beginsel 1: rechtmatigheid; de fiscale structuur moet legaal zijn
2	Een vastlegging van de fiscale strategie	Beginsel 1: definieer een duidelijke belastingstrategie Beginsel 2: de belastingstrategie moet in lijn zijn met de ondernemingsactiviteiten en geen winstdoel op zichzelf zijn	Beginsel 7: de onderneming moet ethisch en verantwoord (fiscaal) gedrag nastreven	Beginsel 1: het bestuur is verantwoordelijk voor de fiscale strategie en -principes	Beginsel 4: proportionaliteit; winst behalen en belasting betalen moeten in redelijke verhouding staan
3	Een beschrijving van de houding ten aanzien van <i>compliance</i>	Beginsel 3: de belastingstrategie is in lijn met de geest van de wet, waarbij fiscaal compliant gedrag de norm is	Beginsel 6: de onderneming moet fiscale verplichtingen tijdig nakomen Beginsel 4: de onderneming moet een betrouwbare administratie hebben	Beginsel 2: regelnaleving is uitgangspunt, fiscale planning volgt de economische activiteiten Beginsel 6: de onderneming ondersteunt een effectief belastingstelsel	Beginsel 2: rechtvaardigheid; niet alleen handelen naar de letter, maar ook naar de geest van de wet
4	Een beschrijving van de fiscale beheersing alsmede analyse en monitoring daarvan	Beginsel 4: beheers belastingrisico's Beginsel 5: monitor en test fiscale beheersingsmaatregelen	Beginsel 1: de onderneming moet <i>in control</i> zijn Beginsel 3: de onderneming moet indien nodig fiscaal advies inwinnen	Beginsel 5: de gebruikmaking van belastingvoordelen is transparant en in overeenstemming met wet- en regelgeving	
5	Omgang met transparantie en verantwoording aan <i>stakeholders</i>	Beginsel 1: communiceer een duidelijke belastingstrategie Beginsel 6: bied (indien nodig) aanvullende fiscale zekerheid aan <i>stakeholders</i>	Beginsel 3: de onderneming moet indien nodig vooroverleg houden Beginsel 5: de onderneming moet een goede relatie met de belastingdienst onderhouden	Beginsel 7: de onderneming verstrekt regulier en transparant fiscale informatie aan <i>stakeholders</i> Beginsel 4: de relatie met belastingdienst is op basis van respect, transparantie en vertrouwen	Beginsel 3: wederkerigheid; bij gebruik van een fiscaal rechtssysteem moet er ook een tegenprestatie zijn

werking, waarop controles worden uitgevoerd, die passen in het ondernemingsbeleid en kenbaar en toetsbaar moeten zijn.⁴⁸ Ondernemingen moeten vrijwillig fiscale informatie verstrekken aan *stakeholders*, rapporteren over risicomanagement, over de implementatie van de belastingstrategie

en de per land betaalde belasting.⁴⁹ Ondernemingen moeten transparant zijn over de belastingdruk en hun belastingmoraal.⁵⁰ Ook wordt veelvuldig aandacht gevraagd voor het

49 Gribnau 2020A, p. 24-25 o.v.n. Urbach 2020.

50 Y. Schuerman (JOB & MOB), 'Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB', in: Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 89.

48 Russo en Hein 2020, p. 160. Zie tevens Van Rij 2020, p. 49.

belang van een *tax transparency strategy* of een rapportage waarmee (controleerbaar) verantwoording wordt afgelegd aan belanghebbenden (*stakeholders*).⁵¹ Tot slot dient een *tax governance*-standaard een handreiking te zijn voor adviseurs om hun imago en de relatie tot de cliënt te beschermen alsmede integriteitsproblemen te voorkomen.⁵²

2.2 Vrijwillige versus afgedwongen tax governance

Een belangrijke vraag is of een *tax governance*-standaard vrijwillig of (wettelijk) afdwingbaar zou moeten zijn. Een *tax governance*-standaard heeft pas meerwaarde als de na te streven beginselen uitstijgen boven hetgeen al wettelijk verplicht is (*beyond compliance*) en ook moeten de nagestreefde beginselen worden omgezet in 'daadwerkelijk handelen'.⁵³ Als een *tax governance*-standaard (wettelijk) afdwingbaar is, zal er ook een instantie moeten zijn die de naleving controleert en de vraag is dan welke instantie dat zou moeten zijn (Belastingdienst, Autoriteit Financiële Markten of anders).⁵⁴ In beginsel zijn het opstellen en naleven van *tax governance*-beginselen vrijwillig.⁵⁵ Bij het ontbreken van (wettelijke) afdwingbaarheid, is het echter de vraag in hoeverre een code zal worden nageleefd. *Tax governance*-beginselen zijn algemeen geformuleerd, weinig concreet en laten dan ook ruimte open voor interpretatie.⁵⁶ Daarnaast is de fiscaliteit – zowel nationaal als internationaal – voortdurend in beweging, hetgeen juist vraagt om flexibiliteit ten aanzien van de interpretatie (*ongoing dialogue*). Het vrijwillig nastreven van *tax governance*-beginselen zou echter niet vrijblijvend moeten zijn; (onafhankelijke) externe monitoring moet mogelijk zijn.⁵⁷ Om wereldwijd de *tax governance* te bevorderen, bijvoorbeeld voor *multinationals*, zou onder aansturing van de OESO ook gestreefd kunnen worden naar een internationale code.⁵⁸ Om de geloofwaardigheid van een niet-afdwingbare *tax governance code* te maximaliseren is een duidelijke verantwoording aan *stakeholders* uiteraard ook van uitermate belang.

3. Doorontwikkeld horizontaal toezicht

Sinds 2018 werkt de Belastingdienst aan de doorontwikkeling van horizontaal toezicht. Onder meer om invulling te

geven aan in de praktijk gerezen knelpunten bij de uitvoering en om weer in de pas te lopen met internationale ontwikkelingen op het terrein van *compliance* gestuurd belastingtoezicht (zoals *Cooperative Compliance* en het *International Compliance Assurance Program*, ICAP).⁵⁹ Voor horizontaal toezicht komen ondernemingen in aanmerking die fiscale wet- en regelgeving willen en *aantoonbaar* kunnen naleven.⁶⁰ De focus van betrokkenen is gericht op de beheersing van fiscale risico's en het voorkomen van fouten en niet zozeer op het controleren en bediscussiëren van belastingaangiften achteraf. Onder horizontaal toezicht verschuift het accent van het controleren van de belastingaangifte van een onderneming achteraf, naar het proces waarin de aangifte tot stand komt. Een belangrijk uitgangspunt is dat partijen verantwoordelijkheid nemen om tot een efficiënte en effectieve belastingheffing te komen.⁶¹ Aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen dienen zorg te dragen voor een tijdige, juiste en volledige aangifte en het betalen van de verschuldigde belasting. Een interactief en wederkerig proces tussen ondernemingen, fiscaal dienstverleners en de Belastingdienst moet ervoor zorgen dat betrokkenen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. Komt zowel een onderneming als de Belastingdienst, en eventueel een fiscaal dienstverlener, tot de conclusie dat ze een horizontaal toezichtrelatie aan willen gaan, dan bevestigen ze dat door ondertekening van een convenant. De fiscale samenwerking op grond van een convenant vindt op vrijwillige basis plaats, doch sinds DHT is het initiatief om een convenant te sluiten bij de onderneming komen te liggen.⁶² Voor een fiscale samenwerking op basis van horizontaal toezicht is het van belang dat 'fiscaal relevante gegevens volledig en juist in het interne beheersingssysteem van de onderneming worden vastgelegd en verwerkt'.⁶³ Het interne beheersingssysteem kan worden omschreven als 'het geheel van organisatorische maatregelen, die een onderneming of organisatie in staat stelt om ondernemings-

51 Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder 2020, p. 74. Zie tevens Van der Enden en Klein 2020, p. 127-128 en Gunn en Gunn 2020, p. 145. Zie voor opmerkingen over transparantie tevens Essaybundel Tax Governance Code 2020, p. 11, 23, 25, 27, 49, 89, 104, 129, 132, 136, 143, 159, 182-184 en 186.

52 Essaybundel Tax Governance Code 2020, Bijlage 3: Feitenanalyse, p. 233.

53 Van der Kolk 2020, p. 151 o.v.n. een brief van de minister van Financiën (Dijsselbloem) van 24 oktober 2017, *Kamerstukken II*, 2017-18, 34566, nr. 7, p. 2. Zie tevens Gribnau 2020B, p. 177.

54 Zie Van der Enden en Klein 2020, p. 126.

55 Gunn en Gunn 2020, p. 140.

56 Van der Kolk 2020, p. 152-153.

57 Gunn en Gunn 2020, p. 145.

58 Gribnau 2020B, p. 187-188. Een code vergelijkbaar met de G20/OECD Principles of Corporate Governance, zie bijv. <https://www.oecd.org/daf/ca/G20-Report-Implementation-Corporate-Governance-Principles-2019.pdf>.

59 Zie voor Cooperative Compliance: 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 en Gribnau 2019), <https://ssrn.com/abstract=3333347>, p. 66-110. Cooperative Compliance is de internationale evenknie van horizontaal toezicht en 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 voor ICAP: 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 belastingdiensten 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 2021, *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen* (hierna: Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*), p. 36, 56 en 60.

61 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 10.

62 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 36, 56.

63 Russo en Huiskers 2020, p. 372.

risico's vast te stellen en in de greep te houden'.⁶⁴ Het fiscale beheersingssysteem is onderdeel van het interne beheersingssysteem en wordt in het kader van horizontaal toezicht TCF genoemd.⁶⁵ Een onderneming is zelf verantwoordelijk voor de kwaliteit en het functioneren van het TCF. Het TCF is voor iedere onderneming anders en daarmee maatwerk.⁶⁶ De toetsing van convenantaangiften is veelal een formaliteit en een snelle aanslagoplegging zorgt voor actuele zekerheid over de belastingpositie.

Bij horizontaal toezicht zal een onderneming ruimhartig om moeten gaan met het verstrekken van fiscaal relevante informatie aan de Belastingdienst en bovendien openheid van zaken moeten geven over haar fiscale strategie. Deze 'voorinformatie' stelt de Belastingdienst in staat om de wijze van toezicht af te stemmen. Ook maakt de Belastingdienst zo veel mogelijk gebruik van het werk dat al door de onderneming zelf en/of door betrokken externe deskundigen is gedaan (volgens het schillenmodel).⁶⁷ Door informatie te verzamelen over de fiscale houding en het gedrag van een onderneming, kan de Belastingdienst 'gerichte keuzes maken als het gaat om de inzet van handhavinginstrumenten'.⁶⁸ De Belastingdienst wenst bijvoorbeeld geen convenanten te sluiten met ondernemingen die zich bij voortduring bezighouden met fiscaal agressieve structuren en/of aan fiscale grensverkenning doen.⁶⁹ Door zo transparant mogelijk te zijn over gemaakte keuzes, tracht de Belasting-

dienst de door ondernemingen ervaren procedurele rechtvaardigheid te verhogen.⁷⁰

Belangrijke aspecten blijven de transparante informatieverstrekking en het opbouwen en onderhouden van een professionele werkrelatie

Het convenant bevat naast de uitgangspunten dat partijen op basis van wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie willen samenwerken, ook afspraken die gericht zijn op de realisering van toezicht op maat, de actualisering van de fiscale invordering, de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen en de actualisering van het proces van belastingheffing.⁷¹ Omdat de convenantafspraken op onderdelen verder gaan dan waartoe partijen op grond van de fiscale wet- en regelgeving verplicht zijn (*beyond compliance*), kunnen de aanvullende convenantverplichtingen niet anders dan hun basis vinden in het privaatrecht.⁷² Een individueel convenant horizontaal toezicht dient te worden aangemerkt als een privaatrechtelijke overeenkomst, waarbij ik ervan uitga dat gemaakte convenantafspraken ook afdwingbaar zijn.⁷³ De aanvullende convenantverplichtingen in het individuele convenant 'nieuwe stijl' zijn in tabel 2 nader uiteen gezet (*cursief weergegeven*).⁷⁴

In verband met de werkbaarheid van het horizontale toezicht in het kader van DHT is het aantal ondernemingen met een individueel convenant teruggebracht. In tegenstelling tot enkele tientallen convenanten die door omringende landen zijn afgesloten, heeft de Nederlandse Belastingdienst sinds de introductie van horizontaal toezicht enkele honderden convenanten afgesloten.⁷⁵ Om

64 Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015, <https://repub.eur.nl/pub/79080> (hierna: Huiskers-Stoop 2015), p. 18.

65 Zie Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 89. Zie tevens Belastingdienst 2008, 'Tax Control Framework – Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert, p. 4: Een TCF kan worden omschreven als '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. 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 informatieverstrekking'.

66 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 91. Zie tevens Russo en Huiskers 2020, p. 372.

67 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 11. Zie tevens Russo en Huiskers 2020, p. 372. Zie ook Belastingdienst 2021, Controleanpak Belastingdienst (CAB), https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z4fd.pdf, p. 13.

68 Russo en Huiskers 2020, p. 372 o.v.n. Belastingdienst 2017, *Handhavingbrief Belastingdienst 2018. Dienstverlening, toezicht en opsporing*, https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2017Z17421&did=2017D36175 (hierna: Handhavingbrief Belastingdienst 2018), p. 9.

69 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 58. Zie tevens de Brief van de minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording Kamervraag 8), p. 3.

70 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 9-10: hoe een organisatie zich behandeld en geïnformeerd voelt door de Belastingdienst 'is van invloed op de bereidheid om besluiten te aanvaarden en de *compliance* in stand te houden of te bevorderen. Naast een accurate communicatie en een respectvolle behandeling is hierbij ook een eenduidige benadering door medewerkers' van de Belastingdienst van belang.

71 Russo en Huiskers 2020, p. 372-373.

72 Huiskers-Stoop 2015, p. 173 e.v.. Zie tevens Huiskers en Gribnau 2019, p. 78 en Russo en Huiskers 2020, p. 376.

73 Huiskers-Stoop 2015, p. 180-181. Zie tevens Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 62: 'Het convenant benoemt in algemene termen wie welke verantwoordelijkheden heeft en legt het *commitment* van partijen vast, zodat de organisatie en GO elkaar daarop kunnen aanspreken.'

74 Zie voor de tekst van het individueel convenant nieuwe stijl: Belastingdienst 2021, *Doorontwikkeling horizontaal toezicht, tekst individueel convenant Horizontaal Toezicht*, <https://bdcommunicatie.pleio.nl/file/download/002cd70a-6e50-4e82-9781-6d12934d235f/1602751481aanvullende%20informatie%20categorie%20groot%20-%20tekst%20individueel%20convenant%20horizontaal%20toezicht.pdf>.

75 Russo en Huiskers 2020, p. 370, voetnoot 24: naar schatting ongeveer 1.900. Gelet op Belastingdienst 2020, Jaarplan 2021 - Belastingdienst, Toeslagen en Douane, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/jaarplannen/2020/11/11/jaarplan-belastingdienst-toeslagen-en-douane-2021> (hierna: Jaarplan 2021 Belastingdienst), p. 39 ongeveer 1.800.

Tabel 2: Overzicht aanvullende convenantverplichtingen (individueel convenant 2021)

Categorieën convenantafspraken	Aanvullende verplichtingen voor de belastingplichtige	Aanvullende verplichtingen voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een <i>aantoonbaar werkend systeem van interne beheersing, interne monitoring en externe controle</i> waardoor er aanvaardbare aangiften ingediend kunnen worden.	<i>Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle.</i>
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden.	Zorgdragen voor het <i>zo snel mogelijk</i> behandelen van verzoeken om belastingteruggaven.
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	<i>Actief inzicht</i> verstrekken in de <i>fiscale strategie en relevante bedrijfsontwikkelingen</i> die van invloed kunnen zijn op de fiscaliteit en <i>inzicht geven in eventuele verstoringen</i> waardoor eerder ingediende aangiften fouten kunnen bevatten.	– <i>Delen strategisch behandelplan</i> met belastingplichtige waarin ook door de Belastingdienst gesignaleerde risico's zijn opgenomen – <i>Zo snel mogelijk</i> behandelen van aangiften en ingediende verzoeken tot vooroverleg en per verzoek bezien, <i>in overleg met belastingplichtige</i>, welke snelheid gewenst en haalbaar is. – <i>Rekening houden met relevante termijnen</i> bij het geven van een visie ten aanzien van de rechtsgevolgen.
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	<i>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</i> – door aangiften over een verstreken tijdvak <i>zo spoedig mogelijk</i> na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen; én – door de Belastingdienst gevraagde informatie <i>zo snel mogelijk</i>, volledig en eenduidig te verstrekken.	<i>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</i> – door aanslagen <i>zo spoedig mogelijk</i> na de indiening van de aangifte vast te stellen – door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij <i>de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld.</i>

Bron: vergelijk de tabel in Huiskers-Stoop 2015, p. 166.

de individuele klantbehandeling werkbaar te houden wordt onder DHT met de top van (ongeveer) 100 Nederlands grootste en meest complexe ondernemingen geen individueel convenant meer gesloten.⁷⁶ Voor deze ondernemingen is er geen sprake meer van (op een convenant gebaseerd) horizontaal toezicht.⁷⁷ De fiscale samenwerking met deze top 100-ondernemingen is echter ook zonder convenant al 'intensief en responsief', waardoor de behandeling (via een individueel toezichtsplan, ITP) veel kenmerken vertoont van horizontaal toezicht.⁷⁸ Belangrijke aspecten blijven de transparante informatieverstrekking en het opbouwen en onderhouden van een professionele werkrelatie.

Niet alle ondernemingen met een individueel convenant, komen daar onder DHT nog voor in aanmerking. Om voor een convenant nieuwe stijl in aanmerking te komen gelden de criteria van art. 2:397 Burgerlijk Wetboek (BW) als minimum en niet langer die van art. 2:396 BW.⁷⁹ Ondernemingen die voor een convenant nieuwe stijl in aanmerking

komen betreffen een selecte groep organisaties van openbaar belang (zoals banken en verzekeraars), gemeenten en provincies (de dertig grootste en meest complexe *not for profit*-organisaties) en ondernemingen die voldoen aan twee van de drie volgende kenmerken: een netto-omzet van meer dan € 40 miljoen, een waarde van de activa van meer dan € 20 miljoen en een gemiddeld aantal werknemers van meer dan 250. Ondernemingen die niet tot de Top 100 profit behoren, noch in aanmerking komen voor een individueel convenant nieuwe stijl, komen in beginsel in aanmerking voor een financieel dienstverlenersconvenant (FD-convenant). Gezien de omzetseis van € 40 miljoen vallen er (veel) meer ondernemingen dan voorheen onder het FD-convenant.⁸⁰

Ook onder DHT vormt responsieve handhaving door de Belastingdienst het uitgangspunt.⁸¹ Van ondernemingen die deelnemen worden een transparante houding en een

76 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 40. Zie ook Russo en Huiskers 2020, p. 370 o.v.n. onder meer F.C. de Groot, "Doorontwikkeling" horizontaal toezicht in het jaarplan 2020 Belastingdienst is in feite afbouw, *WFR* 2020/32 en de reactie daarop van E.M.E. van der Enden en B.C. Klein, 'Doorontwikkeld horizontaal toezicht', *WFR* 2020/86.

77 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 36.

78 Russo en Huiskers 2020, p. 370. Zie tevens Jaarplan 2021 Belastingdienst, p. 39.

79 Zie Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 13 en tevens Russo en Huiskers 2020, p. 371 o.v.n. Belastingdienst 2019, Jaarplan 2020 Belastingdienst, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst>, p. 31.

80 Zie Russo en Huiskers 2020, p. 371, voetnoot 28 o.v.n. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) 2019, 'Reactie NOB op Conferentie DGT, de ontwikkelrichting', 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. 3: Naar schatting voldoen ongeveer 1.000 ondernemingen niet meer aan de vereisten voor een individueel convenant.

81 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 54 en Belastingdienst 2021, *Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners*, (hierna: Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*), p. 4.

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’.⁸² 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’. Onder DHT wordt in plaats van alleen onderscheid te maken tussen grote(re) en kleine(re) ondernemingen, onderscheid gemaakt tussen drie groepen ondernemingen⁸³:

1. top 100 profit van Nederlands grootste ondernemingen, waarmee geen convenant meer wordt gesloten, maar die wel een ITP krijgen;
2. grote ondernemingen en de Top 30 Publiek, waarmee een individueel convenant nieuwe stijl kan worden gesloten; en
3. middelgrote en kleinere-ondernemingen (mkb) die aanspraak maken op een FD-convenant.

Hieronder ga ik nader op de verschillende groepen in.

Categorie Top 100 profit

De Top 100 profit-ondernemingen komen onder DHT niet meer in aanmerking voor een convenant, maar krijgen een ITP afgestemd op de *governance* binnen de onderneming, de fiscale strategie, de fiscale doelstellingen en de beheersingsmaatregelen die de onderneming heeft getroffen.⁸⁴ Het ITP bevat een algemene uiteenzetting van de uitgangspunten van de werkrelatie, een samenvatting van het klantbeeld (een beschrijving van het zicht op de organisatie, de fiscaliteit en de *compliance*), een analyse van de fiscale beheersing, een beschrijving van de behandelstrategie alsmede een beschrijving van de toezichtactiviteiten door de Belastingdienst.⁸⁵ Met een ITP worden ondernemingen aangesproken op hun eigen activiteiten in plaats van ‘op de formele aanwezigheid van een convenant’.⁸⁶ Deze behandelstrategie is meer in overeenstemming met internationale ontwikkelingen, zoals ICAP, waarbij voor grote multinationale ondernemingen een vergelijkbare regeling geldt.

Categorie grote ondernemingen en Top 30 Publiek

Om zicht te krijgen op de organisatie dienen grote ondernemingen en de Top 30 Publiek onder DHT allereerst algemene informatie te overleggen, zoals een beschrijving van de (bedrijfs)activiteiten en de inrichting van de fiscale organisatie; bijvoorbeeld wie de bestuurders of extern deskundigen zijn.⁸⁷ In de fiscale samenwerking gaat de Belastingdienst uit van een ‘verbinding op bestuurlijk niveau, de aanwezigheid van gezamenlijke belangen en de

wens om tot *efficiency* in het heffingsproces te komen’.⁸⁸ Ondernemingen in deze categorie moeten onder DHT ook een fiscaal *self-assessment* kunnen overleggen⁸⁹, voorzien van een fiscale risicoanalyse, ze moeten een aantoonbaar werkende fiscale beheersing hebben (minimaal ten aanzien van de *key risks*⁹⁰), ‘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’.⁹¹ Ook moeten ondernemingen de kwaliteit van de gegevens die zij op grond van art. 53 AWR verplicht zijn over derden te verstrekken kunnen waarborgen.⁹² Deze activiteiten geven de Belastingdienst zicht op de fiscaliteit.⁹³

De uitgangspunten van de fiscale samenwerking op basis van een individueel convenant zijn onder DHT niet gewijzigd. Ook onder DHT werken de Belastingdienst en de onderneming of organisatie samen op basis van wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip. Hierbij gaat het niet om blind vertrouwen, zoals in persoonlijke relaties, maar om een meer zakelijk en geïnformeerd vertrouwen.⁹⁴ Bij wederzijds begrip gaat het om begrip voor elkaars positie.⁹⁵ Bij wederzijdse transparantie gaat het erom dat partijen elkaar informeren over fiscaal relevante aangelegenheden. Daarnaast blijven ook onder DHT de regels van reguliere wet- en regelgeving van toepassing en is het convenant nog steeds van toepassing op alle Nederlandse rijksbelastingen en de invordering daarvan.⁹⁶ Wel geeft de Belastingdienst onder DHT meer duidelijkheid over de rollen en de verwachtingen van partijen en wordt in het kader van de responsieve handhaving binnen het toezicht gedifferentieerd op basis van over de onderneming beschikbare voorinformatie (bijvoorbeeld over de werking van het TCF of het fiscale beleid).⁹⁷

88 Russo en Huiskers 2020, p. 373.

89 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 59. Door middel van een *self-assessment* dienen ondernemingen zelf een inschatting te maken van de mate waarin zij voldoen aan de toelatingscriteria voor horizontaal toezicht. Zie tevens Belastingdienst 2021, *Doorontwikkeling horizontaal toezicht, self-assessment en risicoanalyse*, <https://bdcommunicatie.pleio.nl/file/download/7855ed53-5bcc-4cbd-9e1e-b8f0bf190335/1604306662aanvullende%20informatie%20categorie%20groot%20-%20self-assessment%20en%20risicoanalyse%20nov.pdf>.

90 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 44 en 88. *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.

91 Russo en Huiskers 2020, p. 373.

92 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 56 en Russo en Huiskers 2020, p. 373.

93 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 55.

94 Zie Huiskers en 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.

95 Zie bijv. Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 70 en Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 39.

96 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 56 en Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 9.

97 Zie Russo en Huiskers 2020, p. 375 o.v.n. Reactie NOB 2019, p. 1. Zie tevens Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 10.

82 Zie Russo en Huiskers 2020, p. 373 o.v.n. Reactie NOB 2019, p. 2. Zie voor ‘wederzijdse verwachtingen’ tevens Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 60 e.v..

83 Russo en Huiskers 2020, p. 371.

84 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 48.

85 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 50.

86 Russo en Huiskers 2020, p. 373.

87 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 55.

Hoewel mkb-ondernemingen door de Belastingdienst niet individueel worden behandeld – maar door tussenkomst van een fiscaal dienstverlener – is er toch sprake van horizontaal toezicht

Het doel van horizontaal toezicht is nog steeds om de compliance van ondernemingen te verbeteren, ‘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’.⁹⁸ Er gelden ook nog steeds toelatingscriteria om tot een individueel convenant te komen, hoewel de eisen zijn aangescherpt. Onder DHT wordt een analyse van de potentiële convenantpartner verwacht in de vorm van een *self-assessment*. Dit geeft de Belastingdienst zicht op de compliance.⁹⁹ Nieuw voor ondernemingen met een individueel convenant is de gedifferentieerde aanpak; het horizontale toezicht is geen kwestie meer van ‘erin of eruit’ maar er is ‘een glijdende schaal met een wisselwerking tussen toezichtactiviteiten met een horizontaal en een verticaal karakter, gebaseerd op risicoanalyses en aanwezige voorinformatie’.¹⁰⁰ Bij escalatie wegens problemen in de werkrelatie vindt nadere bespreking plaats ‘op bestuurlijk niveau’ en ‘ernstige bezwaren ten aanzien van de samenwerking’ zouden kunnen leiden tot schorsing of beëindiging van het convenant.

Categorie mkb-ondernemingen

Hoewel mkb-ondernemingen door de Belastingdienst niet individueel worden behandeld – maar door tussenkomst van een fiscaal dienstverlener – is er toch sprake van horizontaal toezicht, omdat ook deze fiscale samenwerking is gebaseerd op onderling vertrouwen tussen de Belastingdienst, de onderneming en de fiscaal dienstverlener en zowel de onderneming als de dienstverlener met een behandeling volgens de uitgangspunten van horizontaal toezicht moeten instemmen.¹⁰¹ Een verschil is dat er bij het mkb meestal niet een gelijk niveau van interne beheersing is als bij grotere ondernemingen en dat de Belastingdienst daarop dus ‘niet zomaar kan vertrouwen’.¹⁰² De mindere kwaliteit van de interne beheersing wordt bij mkb-ondernemingen echter zo veel mogelijk aangevuld met het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.¹⁰³ Als een fiscaal dienstverlener het vertrouwen in de onderneming kan verhogen door bij het samenstellen of controleren van de jaarrekening kwaliteit toe te voegen, dan kan het alsnog mogelijk zijn dat ‘voor

de Belastingdienst een aanvaardbaar niveau van beheersing van de fiscaliteit worden bereikt’.¹⁰⁴ Een fiscaal dienstverlener die een convenant met de Belastingdienst wil sluiten, zal dan ook moeten aantonen over een ‘voldoende kwaliteitssysteem te beschikken’.¹⁰⁵ Als een fiscaal dienstverlener eenmaal een convenant met de Belastingdienst heeft gesloten, dan kunnen zijn klanten via een aansluitovereenkomst ook toegang krijgen tot horizontaal toezicht.¹⁰⁶ Fiscaal dienstverleners spelen dan ook een belangrijke rol in de ‘bemiddeling van horizontaal toezicht voor mkb-ondernemingen en het borgen van de juistheid van fiscale aangiften’.¹⁰⁷

4. DHT: een *tax governance* standaard

In paragraaf 2 heb ik op basis van de *tax governance*-initiatieven van diverse organisaties een overzicht gemaakt van algemene beginselen voor *good tax governance*. Dit overzicht zet ik in tabel 3 uiteen in een meer algemeen raamwerk met onderdelen waaruit een *tax governance*-standaard zou moeten bestaan en een omschrijving van de algemene beginselen daarbij.

In deze paragraaf toets ik in hoeverre bij de fiscale samenwerking op basis van een convenant tussen de Belastingdienst en ondernemingen, alsmede eventueel fiscaal dienstverleners, reeds invulling wordt gegeven aan deze algemene beginselen en of dat de wenselijkheid van een *tax governance* standaard voor deze ondernemingen overbodig maakt. De categorie Top 100 profit laat ik buiten beschouwing, omdat in het kader van DHT met deze ondernemingen geen convenant meer wordt gesloten en evenmin nog sprake is van horizontaal toezicht. Ik behandel eerst de algemene beginselen en toets die vervolgens aan de fiscale samenwerking met grote ondernemingen (inclusief Publiek Top 30) en mkb-ondernemingen.

Onderdeel 1: beschrijving van de organisatiestructuur

Om te voldoen aan het algemene beginsel om een beschrijving te geven van de organisatiestructuur en een in lijn met de economische activiteiten zijnde fiscale structuur alsmede het benoemen van fiscale risico's, is het van belang dat de Belastingdienst bij grote ondernemingen op basis van reeds aanwezige informatie en eventuele ervaringen tijdens klantcontacten een klantbeeld opstelt.¹⁰⁸ Met dit klantbeeld wenst de Belastingdienst zicht te krijgen op: de organisatie (op basis van objectieve gegevens over de onderneming, zoals kernactiviteiten, de juridische en fiscale structuur, bedrijfsprocessen en de inrichting van de administratie), de

98 Russo en Huiskens 2020, p. 375.

99 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 55.

100 Zie Russo en Huiskens 2020, p. 381. Zie tevens Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 65.

101 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76 en Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 8-9.

102 Russo en Huiskens 2020, p. 378.

103 Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 8-9. Zie tevens Russo en Huiskens 2020, p. 378.

104 Russo en Huiskens 2020, p. 378.

105 Zie Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 10, 26 e.v. en Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76 alsmede Russo en Huiskens 2020, p. 378.

106 Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 11 en 32 e.v.

107 Russo en Huiskens 2020, p. 379 o.v.n. Handhavingbrief Belastingdienst 2018, p. 25. Zie tevens Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 16 en 20 e.v. voor de verder versterkende rol van koepelorganisaties (drie-partijen-overeenkomst).

108 Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 55 en 21-22.

	Onderdelen van een <i>tax governance</i> standaard	Omschrijving van de algemene beginselen
1	Beschrijving van de organisatiestructuur	De onderneming dient een beschrijving te geven van de organisatiestructuur alsmede fiscale structuur en dient fiscale risico's te benoemen. De organisatiestructuur dient in lijn te zijn met de economische activiteiten. De onderneming dient duidelijk te zijn over de verdeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden alsmede de deskundigheid van fiscaal ingeschakelde werknemers of eventuele externe deskundigen.
2	Vastlegging van de fiscale strategie	De onderneming dient een fiscale strategie te definiëren en vast te leggen. Daarbij gaat het om de benoeming van fiscale doelen die (het bestuur van) de onderneming stelt en hoe deze gerealiseerd kunnen worden. Het gaat om een beschrijving van de inbedding van de fiscaliteit in de onderneming, waarbij belastingbetaling zoveel mogelijk plaats dient te vinden waar economische activiteiten worden ontplooid.
3	Beschrijving van de houding ten aanzien van fiscale <i>compliance</i>	De onderneming dient een beschrijving te geven van de houding ten aanzien van fiscale <i>compliance</i> , waarbij fiscaal compliant gedrag de norm is. De onderneming dient niet alleen naar de letter van de wet te handelen, maar ook de geest van de wet zoveel mogelijk te respecteren.
4	Beschrijving van de inrichting van de fiscale beheersing	De onderneming dient een beschrijving te geven van de inrichting van de fiscale beheersing alsmede een analyse van de beheersing van fiscale risico's en dient de werking van beheersingsmaatregelen te monitoren.
5	Protocol voor communicatie en fiscale verantwoording aan <i>stakeholders</i>	De onderneming dient het fiscale beleid op transparante wijze te communiceren aan <i>stakeholders</i> en daarover ook verantwoording af te leggen. Die verantwoording kan de onderneming zelf verzorgen of uitbesteden aan een externe partij. De onderneming dient een verantwoordingsprotocol op te stellen.

Tabel 3: Raamwerk met algemene beginselen van een tax governance standaard

fiscaliteit (of er fiscale risico's opkomen uit de eigen systemen, uit contacten met de onderneming of uit externe bronnen) en op de fiscale *compliance* (op basis van de houding en het gedrag van de onderneming met betrekking tot de fiscale strategie, de fiscale beheersing en transparantie). Om te voldoen aan het beginsel om duidelijk te zijn over de verdeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden alsmede de deskundigheid van fiscaal ingeschakelde werknemers of eventuele externe deskundigen, maakt de Belastingdienst gebruik van het door de onderneming opgestelde *self-assessment* om vast te stellen of de onderneming kan voldoen aan de eisen voor deelname aan horizontaal toezicht.¹⁰⁹ Het *self-assessment* bevat onder meer een beschrijving van de fiscale organisatie van de onderneming, een overzicht van fiscale sleutelfunctionarissen, een verdeling van de verantwoordelijkheden, een beschrijving van de fiscale deskundigheid en de werkzaamheden van externe deskundigen.

Ook ten aanzien van mkb-ondernemingen stelt de Belastingdienst op basis van reeds aanwezige informatie en eventuele ervaringen tijdens klantcontacten een klantbeeld op.¹¹⁰ Het klantbeeld voor mkb-ondernemingen is een lichtere variant van het klantbeeld voor grote ondernemingen. Het klantbeeld voor mkb-ondernemingen dient voldoende informatie te bevatten om te beoordelen of een 'binnenkomend signaal' over de onderneming nadere aandacht behoeft en wat de intensiteit van de toezichtactiviteiten zal

zijn.¹¹¹ Om te voldoen aan het beginsel om duidelijk te zijn over de verdeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden alsmede de deskundigheid van fiscaal ingeschakelde werknemers of eventuele externe deskundigen, is het van belang dat de Belastingdienst bij DHT een beeld wenst te hebben van (het bestuur van) de onderneming, het fiscale beleid en de invloed daarop van eventuele fiscaal dienstverleners, inclusief in welke mate vertrouwd kan worden op de fiscale kennis van beide. Er dient tevens een actueel overzicht van de juridische structuur van de onderneming te worden overgelegd.¹¹²

Onderdeel 2: vastlegging van de fiscale strategie

Om te voldoen aan het algemene beginsel om een fiscale strategie te definiëren en vast te leggen, waarbij de inbedding van de fiscaliteit in de onderneming wordt beschreven, belastingbetaling plaats dient te vinden daar waar economische activiteiten worden ontplooid en fiscale doelen die (het bestuur van) de onderneming stelt zijn benoemd alsmede hoe deze kunnen worden gerealiseerd, is het van belang dat de Belastingdienst zich bij grote ondernemingen baseert op het klantbeeld van de onderneming, dat onder meer zicht geeft op de fiscaliteit, alsmede dat de Belastingdienst zich baseert op de beschrijving van het *self-assessment* door de onderneming, waarbij tevens een risicoanalyse moet worden gegeven.¹¹³ Dat de onderneming actief inzicht in haar fiscale strategie moet verstrekken volgt ook uit het convenant.

¹⁰⁹ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 59.

¹¹⁰ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 74-75 en Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 34.

¹¹¹ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 74 en Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 34.

¹¹² Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 75.

¹¹³ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 59.

Bij mkb-ondernemingen steunt de Belastingdienst op het werk dat de fiscaal dienstverlener voor de onderneming doet.¹¹⁴ Fiscaal dienstverleners selecteren ondernemingen die voldoen aan de eisen voor deelname aan horizontaal toezicht. Dat wil zeggen dat ondernemingen bereid moeten zijn om transparant te zijn, om een werkrelatie te onderhouden die gebaseerd is op wederzijds vertrouwen en begrip, om eventueel met behulp van de fiscaal dienstverlener een fiscale strategie op te stellen en een fiscale risicoanalyse te overleggen, dat ondernemingen (met behulp van de fiscaal dienstverlener) over een adequaat werkende monitoring beschikken en dat de kwaliteit van de gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing bij derden kan worden geborgd.¹¹⁵

Onderdeel 3: beschrijving van de houding ten aanzien van fiscale compliance

Om te voldoen aan het algemene beginsel om een beschrijving te geven van de houding ten aanzien van fiscale compliance, waarbij fiscaal compliant gedrag de norm is en niet alleen naar de letter van de wet wordt gehandeld, maar ook de geest van de wet zo veel mogelijk wordt gerespecteerd, is het van belang dat de Belastingdienst zich bij grote ondernemingen wederom baseert op het klantbeeld, dat tevens zicht geeft op de compliance van de onderneming.¹¹⁶ Dat partijen hun onderlinge relatie baseren op vertrouwen, begrip en transparantie volgt ook uit het convenant. Met ondernemingen die zich bedienen van fiscaal agressieve structuren en/of aan fiscale grensverkenning doen, wordt geen convenant gesloten en ook kan bij aanscherping van het fiscale beleid een eenmaal gesloten convenant weer worden beëindigd. Onder de dreigende opzegging van het convenant zullen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen (moeten) afzien van fiscaal agressieve structuren en/of fiscale grensverkenning, waardoor de geest van de wet een zwaardere betekenis krijgt dan onder het traditionele toezicht.¹¹⁷

Mkb-ondernemingen worden door de Belastingdienst tezamen met hun fiscaal dienstverleners beoordeeld op basis van de fiscale houding en het gedrag ten aanzien van de kernbeginselen van horizontaal toezicht: onderling vertrouwen, wederzijds begrip en transparantie.¹¹⁸ Ook dit volgt uit het convenant.¹¹⁹

Onderdeel 4: beschrijving van de inrichting van de fiscale beheersing

Om te voldoen aan het beginsel om een beschrijving te geven van de inrichting van de fiscale beheersing, een

analyse van de beheersing van fiscale risico's en de monitoring van de werking van de beheersingsmaatregelen, is het van belang dat de Belastingdienst zich bij grote ondernemingen baseert op het klantbeeld van de onderneming ten aanzien van het zicht op de fiscaliteit, alsmede op het door de onderneming opgestelde *self-assessment*, voorzien van een fiscale risicoanalyse.¹²⁰ Deze risicoanalyse dient in ieder geval een analyse van de belangrijkste risico's (*key risks*) en een adequaat werkende monitoring van deze *risks* te bevatten.¹²¹ Dat de onderneming zorg moet dragen voor een aantoonbaar werkend TCF volgt ook uit het convenant.

Bij mkb-ondernemingen steunt de Belastingdienst op het werk dat de fiscaal dienstverlener voor de onderneming doet. Om de kwaliteit van de aangiften te borgen is een adequaat werkend kwaliteitssysteem bij de fiscaal dienstverlener van belang. Dit volgt uit het aangaan van een convenant tussen de Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener. Beroeps-, branche- en koepelorganisaties leveren vaak een belangrijke bijdrage aan het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.¹²² De Belastingdienst monitort de kwaliteit die de fiscaal dienstverlener levert op basis van gegevens die uit het metatoezicht beschikbaar zijn.¹²³

Onderdeel 5: protocol voor communicatie en fiscale verantwoording aan stakeholders

Om te voldoen aan het beginsel om transparant te zijn door communicatie van de fiscale strategie, aflegging van verantwoording daarover aan *stakeholders* alsmede het opstellen van een verantwoordingsprotocol, is het van belang dat convenanten met grote ondernemingen voor een periode van drie jaren worden afgesloten en er periodiek evaluatie plaatsvindt.¹²⁴ Dit volgt uit het convenant. Partijen bespreken op bestuurlijk niveau of zij de toezichtrelatie volgens de uitgangspunten van horizontaal toezicht willen en kunnen voortzetten.

FD-convenanten tussen de Belastingdienst en fiscaal dienstverleners worden voor een periode van vijf jaren afgesloten (aansluitend bij de periodieke review van het kwaliteitssysteem).¹²⁵ Ook hier vindt periodiek evaluatie plaats of de samenwerking op basis van een convenant voor partijen nog toegevoegde waarde heeft.¹²⁶ De fiscaal dienstverlener evalueert op zijn beurt met de onderneming of die nog voldoet aan de eisen voor deelname aan horizontaal toezicht. Als de onderneming niet langer kan of wil

¹¹⁴ Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 8.

¹¹⁵ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76 o.v.n. p. 56.

¹¹⁶ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 55.

¹¹⁷ Huiskers-Stoop 2015, p. 238 en 428.

¹¹⁸ Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 8 en Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76.

¹¹⁹ Zie het standaard FD-convenant (september 2021), https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/stand_fiscaaldienstverleners-conv_al8231z4ed.pdf.

¹²⁰ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 59.

¹²¹ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 56, 70 en 88.

¹²² Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76 en Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 10.

¹²³ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76. Met metatoezicht beoogt de Belastingdienst vast te stellen of horizontaal toezicht werkt en naar behoren functioneert en of het leidt tot aanvaardbare aangiften. Het metatoezicht geeft de Belastingdienst informatie over de kwaliteit van de ingediende convenantaangiften.

¹²⁴ Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 64.

¹²⁵ Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 22, 50 en Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 81.

¹²⁶ Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 49 e.v.

meedoen aan horizontaal toezicht of overstapt naar een andere fiscaal dienstverlener, dan meldt de fiscaal dienstverlener de onderneming af.¹²⁷

Zowel grote als MKB-ondernemingen leggen dus bij een fiscale samenwerking op basis van horizontaal toezicht fiscale verantwoording af aan de Belastingdienst, maar een verdere verantwoording aan andere *stakeholders* maakt geen onderdeel uit van de afspraken in het kader van horizontaal toezicht. Voor een transparante communicatie van de fiscale strategie alsmede het afleggen van ‘openbare’ verantwoording daarover aan andere *stakeholders* dan de Belastingdienst, zullen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen – al dan niet met behulp van een externe partij – zelf een verantwoordingsprotocol moeten opstellen en eigen verantwoordelijkheid moeten dragen voor een heldere communicatie van het fiscale beleid.

5. Analyse

In deze bijdrage heb ik de vraag onderzocht of het ‘doorontwikkelde horizontaal toezicht’ de wenselijkheid van een *tax governance code* overbodig maakt, omdat daarin op te nemen beginselen van *good tax governance* al verdisconteerd zijn in het nieuwe HT-beleid. Voor wat betreft de fiscale samenwerking op basis van horizontaal toezicht tussen de Belastingdienst en grote ondernemingen of de Belastingdienst en MKB-ondernemingen door tussenkomst van een fiscaal dienstverlener, kan ik deze vraag bevestigend beantwoorden met dien verstande dat ondernemingen zelf zorg moeten dragen voor de communicatie met en het

afleggen van openbare verantwoording aan andere *stakeholders* dan de Belastingdienst. De andere onderdelen van een *tax governance*-standaard worden ondervangen door de in het kader van horizontaal toezicht gemaakte conventantafspraken en de gebondenheid door de Belastingdienst aan het gepubliceerde HT-beleid. De kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst helpt bij eventuele afdwingbaarheid van gemaakte afspraken. Voor de Top 100 profit-ondernemingen ligt aansluiting bij een wereldwijde *tax governance code* voor de hand. De onderscheiden algemene beginselen van een *tax governance*-standaard kunnen daartoe als basis dienen, aangevuld met wat mij betreft de resultaten van een voortdurend interactief uitwisselingsproces tussen *stakeholders*, zoals *multinationals*, belastingdiensten en fiscaal dienstverleners alsmede beroepsorganisaties waaraan zij verbonden zijn, van informatie over maatschappelijk relevante fiscale vraagstukken die *good tax governance* raken (*ongoing dialogue*). Om de geloofwaardigheid van een (eventueel) niet-afdwingbare *tax governance code* te vergroten zal het afleggen van verantwoording door Top 100 profit-ondernemingen aan *stakeholders* en het opstellen van een protocol daartoe van uitermate belang zijn. Toezichtprogramma’s voor multinationale ondernemingen, zoals *Cooperative Compliance* en *ICAP*, kunnen hierin een waardevolle rol vervullen.

Over de auteur

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

Universitair docent formeel belastingrecht aan het Instituut voor Fiscale en Economische vakken, afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

¹²⁷ Belastingdienst 2021, *Leidraad FD*, p. 31 e.v. en Belastingdienst 2021, *Leidraad GO*, p. 76.