Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

Fiscaal toezicht op maat

Soepel waar het kan, streng waar het moet

Den Haag, juni 2012

1867459 03115

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

Fiscaal toezicht op maat

Soepel waar het kan, **streng waar het moet**

Onder redactie van:

Met medewerking van:

Den Haag, juni 2012

1867459 03115

Voorwoord

De wereldeconomie duikelt van de ene crisis in de andere. De aanhoudende vrees is dat het geschonden vertrouwen in het monetaire stelsel leidt tot een economische recessie. De kunst is vertrouwen te (her)winnen of dat ten minste te behouden. Waarschijnlijk zijn de huidige generaties zich nooit eerder zo bewust geweest van de onschatbare waarde van vertrouwen. Zowel in sociaal, maatschappelijk, economisch, financieel en persoonlijk opzicht. Zonder vertrouwen raken de onderlinge verhoudingen geblokkeerd. Maar hoe bewaren we vertrouwen in instituties, in ondernemingen, in overheden, in mensen...?

Het is bijzonder tegen deze achtergrond in commissieverband maandenlang te overleggen, te studeren, te argumenteren en uiteindelijk te rapporteren over het belang van overheidstoezicht, gebaseerd op fundamenteel vertrouwen en persoonlijke verantwoordelijkheid voor en binnen de samenleving.

De Belastingdienst introduceerde in 2005 'horizontaal toezicht'. Deze toezichtsvorm steunt op het uitgangspunt dat burgers, bedrijven en instellingen meer aangesproken mogen worden op hun eigen verantwoordelijkheden en dat de Belastingdienst en belastingplichtigen een wederzijds belang hebben bij het tot stand brengen van een vertrouwensrelatie, waarbij een onnodig zware toezichtslast met lastige discussies en correcties achteraf vermeden kan worden. Deze toezichtsaanpak is vooruitstrevend. Het valt te prijzen dat de Belastingdienst het heeft aangedurfd een dergelijke operatie in gang te zetten. Deze raakt namelijk alle facetten van zijn toezichtsfilosofie. Thans is het tijd nader te bezien wat het horizontaal toezicht aan voor- en nadelen heeft gebracht en wat zijn ontwikkelingskansen zijn.

De Commissie heeft de effectiviteit, de efficiency en de rechtmatigheid van horizontaal toezicht onderzocht en komt tot de conclusie dat het vooral op *intuïtie* gebaseerde introductieproces thans dringend aanvulling behoeft van *rationele* sturing op basis van valide empirische informatie. Vertrouwen alleen is een te broze basis. Het gaat om *gerechtvaardigd* vertrouwen. Vertrouwen dat ook in volledig transparante verhoudingen overeind blijft.

In het bestuurlijk enthousiasme en de gedrevenheid van de leiding van de Belastingdienst zijn in dit verband bijvoorbeeld de consequenties, en vooral de complicaties, van de uitrol van horizontaal toezicht naar het MKB-segment onderschat. Ook wordt horizontaal toezicht in alle segmenten nog onvoldoende ondersteund door informatiesystemen die het mogelijk maken het juiste toezichtsinstrument te kiezen en de effecten en de efficiency van de nalevingsprocessen te meten. Het is zodoende de vraag of de bedoelde win/win-situatie op deze manier wel zal worden gerealiseerd.

De Commissie is ervan overtuigd - ook door ontwikkelingen in het buitenland - dat het concept van horizontaal toezicht, met name voor de groep (zeer) grote ondernemingen, de juiste richting is. De Belastingdienst heeft het nieuwe toezichtsinstrument met kracht en verve gebracht, hetgeen past bij een majeure beleidswijziging. Het moment voor (her)bezinning, nuancering en herijking is - mede gegeven de economische context waarin we ons bevinden - aangebroken. Dat heeft de Belastingdienst zelf ook ingezien. Horizontaal toezicht wordt ingepast binnen een breed spectrum van toezichtsmiddelen en inmiddels spreekt de Belastingdienst in dat verband over 'handhavingsregie': het besef is doorgebroken dat horizontaal toezicht geen geïsoleerde operatie mag zijn, maar naast verticaal toezicht deel uitmaakt van een evenwichtig handhavingsbeleid. Anders gezegd: horizontaal toezicht is niet hét, maar een toezichtsinstrument.

1867459 03115

De bevindingen en kanttekeningen van de Commissie steunen op de waarnemingen en ervaringen van nu. Achteruitkijken is altijd gemakkelijker dan vooruitkijkend concluderen dat nieuwe wegen moeten worden ingeslagen. De uitgebreide inventarisatie van knelpunten en kwetsbaarheden van het huidige horizontaal toezicht zou de Commissie dan ook graag willen zien als een handreiking om de belofte die horizontaal toezicht in zich draagt daadwerkelijk te realiseren.

De [redacted] namens de Commissie,

[redacted]

1867459 03115

Inhoudsopgave

1 Taakopdracht en invulling daarvan door de Commissie 11

1.1 Inleiding 11
1.2 Instelling Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst 11
1.3 Aanpak en werkwijze Commissie 13
1.4 De term 'horizontaal toezicht' 14
1.5 Opbouw rapport 14

2 Relevante maatschappelijke ontwikkelingen 17

2.1 Inleiding 17
2.2 Opvattingen over de rol van de overheid in de maatschappij 17
2.2.1 Inleiding 17
2.2.2 Toenemende regeldruk, zwaardere toezichtslasten 18
2.2.3 Het WRR-rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat' 18
2.2.4 Ontwikkelingen corporate governance 19
2.2.5 Sociaalpsychologische opvattingen over overheidstoezicht 20
2.3 Principes van goed toezicht 20
2.3.1 Inleiding 20
2.3.2 De kaderstellende visies op toezicht 20
2.3.3 Zes principes van goed toezicht 21
2.3.4 'Selectiviteit' en 'slagvaardigheid' in relatie tot 'gerechtvaardigd vertrouwen' 21
2.3.5 Het principe 'onafhankelijkheid' 22
2.4 Horizontaal toezicht en de Belastingdienst 23
2.5 Conclusies 24

3 Ontwikkeling en beleid horizontaal toezicht 25

3.1 Inleiding 25
3. 2 Aanleiding en achtergrond horizontaal toezicht 25
3.2.1 Het startschot voor horizontaal toezicht 25
3.2.2 Kritiek bedrijfsleven op het toezichtsproces van de Belastingdienst 26
3.2.3 Regeldruk 26
3.3 Historie horizontaal toezicht 27
3.3.1 Inleiding 27
3.3.2 ZGO 27
3.3.3 MGO 29
3.3.4 MKB 29
3.4 Beleidsuitgangspunten en de nadere uitwerking door de Belastingdienst 31
3.4.1 Inleiding 31
3.4.2 Permanente opdracht, algemene beleidsdoelstelling en handhavingsregie 31
3.4.3 Segmenten 33
3.4.4 Convenanten 34
3.4.4.1 Inleiding 34
3.4.4.2 Individuele handhavingsconvenanten bij ZGO en MGO 34
3.4.3.3 Convenanten met financieel dienstverleners en brancheorganisaties 36

1867459 03115

	3.4.5	Processtappen en fasenmodel ZGO/MGO	37
	3.4.6	TCF	39
	3.4.7	Schillenmodel	41
3.5	Conclusies Commissie ten aanzien van het beleid van horizontaal toezicht		42
3.6	Horizontaal toezicht in de praktijk: knelpunten en kwetsbaarheden		44
	3.6.1	Inleiding	44
	3.6.2	Algemeen	44
	3.6.3	ZGO	48
	3.6.4	MGO	49
	3.6.5	MKB	49
3.7	Conclusie Commissie ten aanzien van de werking van horizontaal toezicht		50
4	**Effectiviteit en efficiency**		**53**
4.1	Inleiding		53
4.2	Resultaatmeting door de Belastingdienst		53
	4.2.1	Resultaatmeting algemeen	54
	4.2.2	Resultaatmeting horizontaal toezicht	58
	4.2.3	Aangepast toezicht en metatoezicht	59
	4.2.4	Fiscale Monitor en segmentmonitoren	61
	4.2.5	Meningen medewerkers Belastingdienst (enquête uitgevoerd door de Belastingdienst)	62
	4.2.6	Conclusies Commissie over de wijze van effect- en efficiencymeting door de Belastingdienst	63
4.3	Effectiviteit en efficiency nader beschouwd		63
	4.3.1	Inleiding	63
	4.3.2	Begripsbepaling	64
	4.3.3	Aanpak Commissie	67
	4.3.4	Is er draagvlak voor horizontaal toezicht (acceptatie)?	68
	4.3.5	Maakt de Belastingdienst de geschetste voordelen waar?	69
	4.3.6	Vrijval capaciteit ten behoeve van verticaal toezicht	71
	4.3.7	Effect op de belastingopbrengsten	72
	4.3.8	Prestatie-indicatoren	72
	4.3.9	Meningen medewerkers Belastingdienst	75
4.4	Capaciteitsplanning		76
	4.4.1	Inleiding	76
	4.4.2	Huidige situatie	77
	4.4.3	Ambitie Belastingdienst	78
	4.4.4	Bezuinigingen en investeringen	80
4.5	Conclusies		82
5	**Rechtmatigheid**		**85**
5.1	Inleiding		85
5.2	Juridische inbedding in de praktijk		85
5.3	Organisatie Belastingdienst		87
5.4	Algemeen fiscaal rechtelijk kader		89

1867459 03115

5.5	De rechtmatigheid van horizontaal toezicht		90
	5.5.1	Horizontaal toezicht en rechtsgelijkheid	90
	5.5.2	Horizontaal toezicht en rechtszekerheid	91
	5.5.3	Horizontaal toezicht en rechtsbescherming	92
5.6	De positie van de financieel dienstverlener		93
5.7	Conclusies		94
6	**Horizontaal toezicht in internationaal perspectief**		**97**
6.1	Inleiding		97
6.2	OESO en EU		97
	6.2.1	Ontwikkelingen	97
	6.2.2	OESO	98
	6.2.3	EU	99
6.3	Enhanced relationships in individuele landen		100
	6.3.1	OESO	100
	6.3.2	EU	101
6.4	Praktijkervaring van het bedrijfsleven met enhanced relationship		103
	6.4.1	Inleiding	103
	6.4.2	Ervaringen van het bedrijfsleven in het Verenigd Koninkrijk	105
	6.4.3	Ervaringen van het bedrijfsleven in Zweden	106
6.5	Aandachtspunten evaluatie geraadpleegde landen		107
6.6	Conclusies		108
7	**Samenvatting, conclusies en aanbevelingen**		**111**
7.1	De taakopdracht van de Commissie		111
7.2	Evaluatie en oordeel beleidswijziging Belastingdienst		111
7.3	Knelpunten en kwetsbaarheden		118
7.4	Voorstellen verdere ontwikkelingen horizontaal toezicht en effectmeting		123

1867459 03115

Hoofdstuk 1 Taakopdracht en invulling daarvan door de Commissie

1.1 Inleiding

Sinds 2005 werkt de Belastingdienst met een nieuwe vorm van toezicht op de naleving van de fiscale verplichtingen door belastingplichtigen, bekend onder de naam 'horizontaal toezicht'. In dat jaar introduceerde de staatssecretaris van Financiën deze nieuwe toezichtsfilosofie in een brief aan de Tweede Kamer waarbij hij een pilot met een 20-tal zeer grote ondernemingen aankondigde.[1] Na deze pilot is het horizontaal toezicht eerst verder ingevoerd bij de zeer grote ondernemingen (verder: ZGO's) en vervolgens bij de middelgrote ondernemingen (verder: MGO's). Daarna is door inschakeling van intermediaire organisaties een variant van horizontaal toezicht ingevoerd in het segment van het midden- en kleinbedrijf (verder: MKB).

De introductie van horizontaal toezicht is een belangrijke cultuurwijziging in de wijze waarop de Belastingdienst inhoud geeft aan zijn opdracht zijn kerntaken 'aanslagregeling', 'controle' en 'inning' van belastingen uit te voeren. Uitgaande van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie sluit de Belastingdienst met individuele ondernemers in de profit sector, met individuele organisaties in de non-profit sector, alsmede met financieel dienstverleners in het MKB, convenanten waarin de gewenste houding en fiscaal gedrag worden vastgelegd en afspraken worden gemaakt over de wijze en intensiteit van het toezicht.[2]

De Belastingdienst acht thans de tijd rijp de ontwikkelingen rond horizontaal toezicht en de bereikte resultaten te evalueren. Wat heeft het horizontaal toezicht gebracht? Wat is het effect op de nalevingsbereidheid van belastingplichtigen? En wat is het effect op de belastingopbrengsten? Wat zijn de verdere ontwikkelkansen? Ook de Tweede Kamer heeft nadrukkelijk om een dergelijke evaluatie gevraagd.[3] De staatssecretaris van Financiën heeft voor die evaluatie een externe commissie ingesteld.

1.2 Instelling Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

Bij besluit van 10 november 2011 heeft de staatssecretaris van Financiën de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst ingesteld (verder: de Commissie).[4]

De Commissie bestaat uit de volgende personen:

a.
b.
c.
d.
e.

1 Brief van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4.

2 De Belastingdienst hanteert in de ogen van de Commissie het minder zuivere begrip fiscaal dienstverlener. Het gebruik van het woord 'fiscaal' is in de context van het horizontaal toezicht minder gelukkig, omdat niet alleen fiscalisten, maar ook accountants betrokken zijn; zij zijn niet primair fiscaal dienstverleners. De Commissie geeft daarom de voorkeur aan het gebruik van de term 'financieel dienstverlener'.

3 Algemeen overleg vaste commissie Financiën met staatssecretaris van Financiën d.d. 13 januari 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 31 066, nr. 100.

4 Staatscourant 6 december 2011, nr. 21825; de Commissie is met haar werkzaamheden gestart op 15 november 2011. Het instellingsbesluit is als bijlage 1 bij dit rapport gevoegd. De bijlagen zijn opgenomen in een separaat deel.

1867459 03115

De Commissie wordt ambtelijk bijgestaan door:

a. [redacted]
b [redacted]
c [redacted]

De Commissie heeft tot taak:

I. het horizontaal toezicht dat sinds 2005 wordt uitgeoefend door de Belastingdienst te evalueren en daarbij een oordeel te geven over de beleidswijziging van destijds over te gaan op deze nieuwe aanpak,
II. knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot deze aanpak te signaleren,
III. voorstellen te doen voor de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht bij Zeer Grote Ondernemingen (ZGO), Middelgrote Ondernemingen (MGO) en het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) als ook voorstellen te doen voor de wijze van effectmeting.

Het onderzoek moet inzicht geven in de vraag of horizontaal toezicht leidt tot effectief en efficiënt toezicht en mogelijkheden aandragen, gericht op de verdere ontwikkeling van dit toezichtsinstrument. Het gaat daarbij om een inventarisatie van knelpunten en kwetsbaarheden van de gekozen aanpak en het aanreiken van verbeterpunten. Daaronder verstaat de Commissie bijsturing en verrijking van het horizontaal toezicht.

De taakopdracht is door de Commissie uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

Ad I. Beleid

- Welke uitgangspunten zijn gehanteerd bij het formuleren van het beleid?
- Zijn deze uitgangspunten gevolgd bij de uitvoering van het beleid? Zijn de uitgangspunten nog steeds valide?
- Hoe past horizontaal toezicht in het geheel van instrumenten dat de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft om naleving van de belastingwetgeving te bevorderen en niet-naleving tegen te gaan?

Ad II. Knelpunten en kwetsbaarheden

- Hoe ervaren de diverse stakeholders (belastingplichtigen, adviseurs, wetenschap en Belastingdienst) de praktijk van de uitvoering van horizontaal toezicht en welke (onder meer juridische) knelpunten en kwetsbaarheden zien zij?
- Op welke wijze draagt horizontaal toezicht bij aan de effectiviteit en efficiency van het toezicht? Hoe worden effectiviteit en efficiency gemeten?

Ad III. Voorstellen

- Het doen van voorstellen voor de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht, in het bijzonder op het gebied van effectmeting.

1867459 03115

1.3 Aanpak en werkwijze Commissie

Algemeen

De Commissie heeft zich breed georiënteerd. In de eerste fase van het onderzoek heeft de Commissie documentatie geraadpleegd (vastlegging van beleidsdoelstellingen en evaluaties in bedrijfsrapportages) en diverse meningen van belanghebbenden (belastingplichtigen, financieel dienstverleners, medewerkers en management van de Belastingdienst) en van de wetenschap ingewonnen. Ook zijn interviewgesprekken met toezichthouders gevoerd. Verder is gebruik gemaakt van een internetconsultatie en is een enquête gehouden onder medewerkers van de Belastingdienst. Op basis van deze informatie heeft de Commissie haar bevindingen en conclusies geformuleerd. Het conceptrapport is voor correctie op feitelijke onjuistheden voorgelegd aan de leiding van de Belastingdienst, waarna de Commissie - waar nodig - het conceptrapport heeft aangepast. Het definitieve rapport is in gedrukte vorm overhandigd aan de staatssecretaris van Financiën en gepubliceerd op internet onder http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin. Hierna worden kort de verschillende activiteiten van de Commissie toegelicht.

Rondetafelgesprekken

Rondetafelgesprekken zijn gevoerd met de belastingplichtigen (vertegenwoordigers van (zeer) grote ondernemingen, middelgrote ondernemingen en de non-profit sector), de financieel dienstverleners (koepelorganisaties van fiscalisten en accountants en specialisten op het terrein van governance), de wetenschappelijke wereld en het management en de medewerkers van de Belastingdienst. Verder is gesproken met de ambtelijke leiding van de Belastingdienst, de directie van de Douane en vertegenwoordigers van ondernemingen met een eigen douaneafdeling. Ook is gesproken met de [redacted] van de FIOD. Aan de genodigden voor de rondetafelgesprekken is gevraagd om, voorafgaande aan het gesprek, een *position paper* te schrijven over hun ervaringen met horizontaal toezicht, de knelpunten die zij in de praktijk ervaren, mogelijke risico's en eventuele suggesties voor verbetering van de toepassingsmogelijkheden. De verslagen van deze rondetafelgesprekken zijn steeds ter accordering aan de gesprekspartners voorgelegd. De verslagen en de toegezonden *position papers* zijn in bijlage 2 bij dit rapport opgenomen. Daarin is separaat een Commissiesamenvatting en een lijst van bevindingen en aandachtspunten opgenomen die de bedoeling heeft te fungeren als leidraad voor de Commissie bij haar rapportage.

Interviews

Er zijn interviews gehouden met diverse voor het onderzoek relevante toezichthouders in Nederland. Gesprekken zijn gevoerd met de Inspectieraad, de Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMa), de Onafhankelijke Post en Telecom autoriteit (OPTA), de Nederlandsche Bank (DNB), de Inspectie SZW, de Nederlandse Voedsel- en Waren Autoriteit (NVWA), de Inspectie Verkeer en Waterstaat (IVW), de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en de Algemene Rekenkamer. Ook deze verslagen zijn voor akkoordverklaring aan de gesprekspartners voorgelegd. In bijlage 3 zijn de gespreksverslagen opgenomen, samen met de commissiesamenvatting, de bevindingen en de aandachtspunten van de Commissie.

Internetconsultatie

Verder heeft de Commissie gebruik gemaakt van de mogelijkheid van internetconsultatie. In de periode van 24 januari tot en met 24 februari 2012 konden burgers, bedrijven en instellingen hun ervaring of mening over horizontaal toezicht kenbaar maken. In totaal zijn 55 reacties ontvangen. Bijlage 4 bevat de samenvattende rapportage van de reacties, met de bevindingen en aandachtspunten van de Commissie.

Enquête medewerkers Belastingdienst

De Commissie heeft in de periode half januari tot half februari 2012 een enquête laten uitvoeren onder de belastingmedewerkers werkzaam in de segmenten ZGO en MGO en de medewerkers in het segment MKB die

1867459 03115

specifiek belast zijn met horizontaal toezicht, aangevuld met personen afkomstig uit een aselecte steekproef onder de overige MKB-medewerkers. In totaal omvatte de respondentengroep ruim 3.500 personen. De respons bedroeg ruim 60%. De medewerkers is gevraagd naar hun ervaringen en meningen over horizontaal toezicht. Bijlage 5 bevat de eindrapportage van de enquête, de commissiesamenvatting en de bevindingen en aandachtspunten van de Commissie.

Internationale context
Aan de hand van literatuur en documenten zijn beschrijvingen gemaakt van de internationale ontwikkelingen in het toezicht en van de systemen en gebruiken van horizontaal toezicht in andere landen. Aan alle belastingdiensten in die landen is een reactie op de notitie gevraagd, alsook de mogelijkheid geboden aandachtspunten voor de Commissie aan te leveren. Bijlage 6 bevat de bijbehorende landenbeschrijvingen. Bovendien zijn voor de beoordeling van de situatie in het internationale bedrijfsleven telefonische interviews gehouden met vertegenwoordigers van grote ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk en Zweden.

Literatuurstudie
De Commissie heeft het beeld gecompleteerd door kennis te nemen van diverse beleidsdocumenten en publicaties. In bijlage 7 is hiervan een overzicht opgenomen.

Bedrijfsplannen en Beheersverslagen
De opeenvolgende beleidsstappen in het uitvoeringstraject betreffende Horizontaal Toezicht zijn in bepaalde mate toegelicht in de gepubliceerde Bedrijfsplannen en Beheersverslagen Belastingdienst. De Commissie heeft daarvan een beknopt historisch overzicht opgenomen in bijlage 8.

Overzicht van de convenanten
In bijlage 9 wordt een overzicht gegeven van de tot heden gesloten convenanten. De publicatie van deze convenanten verhoogt het inzicht in de elementen van de te volgen gedragslijn die naar het oordeel van de convenantspartners in het convenant tot uitdrukking dienden te komen. Publicatie geeft tevens inzicht in de diversiteit van de convenanten.

1.4 De term 'horizontaal toezicht'

Reeds in dit stadium wordt opgemerkt dat veel gesprekspartners van mening zijn dat, juridisch bezien, de term 'horizontaal toezicht' ongelukkig is gekozen. Daarop wordt onder andere gewezen door de toezichthouders en diverse deelnemers aan de rondetafelgesprekken. De overheid heeft door de wettelijke taak belasting te heffen in die hoedanigheid een machtsmonopolie en verkeert daarom als zodanig niet op voet van gelijkheid met zijn burgers. De term 'horizontaal' geeft om die reden de verhoudingen niet juist weer. Ook de term 'toezicht' moet nader worden geëxpliciteerd, aangezien de Belastingdienst hoofdzakelijk een uitvoeringstaak uitoefent. Deze punten worden nader besproken in hoofdstuk 2.

1.5 Opbouw rapport

Hoofdstuk 1 is het inleidende hoofdstuk waarin de instelling van de Commissie, haar taakopdracht en aanpak alsmede de gehanteerde werkwijze worden beschreven.

Hoofdstuk 2 schetst algemene ontwikkelingen in het denken over de verhouding tussen maatschappij en overheid. De vraag wordt beantwoord in hoeverre de werkwijzen en instrumenten, die de Belastingdienst vat onder de naam 'horizontaal toezicht', passen binnen de rijksbrede ontwikkelingen op het gebied van rijkstoezicht.

1867459 03115

Hoofdstuk 3 behandelt in het eerste deel de ontstaansgeschiedenis van horizontaal toezicht bij de Belastingdienst en de daaraan ontleende beleidsvisie en uitgangspunten. In het tweede deel wordt de praktijk van het horizontaal toezicht beoordeeld, uitgesplitst naar de verschillende segmenten.

Hoofdstuk 4 behandelt de vraagstukken betreffende effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht. In het eerste deel van dit hoofdstuk onderzoekt de Commissie hoe de Belastingdienst de meting van effectiviteit en efficiency vorm en inhoud geeft. In het tweede deel van het hoofdstuk wordt aangegeven hoe de Commissie aankijkt tegen effectmeting en wordt een inhoudelijk oordeel gegeven over de effectiviteit en efficiency van het horizontaal toezicht van de Belastingdienst.

Hoofdstuk 5 gaat in op de inbedding van horizontaal toezicht in het wettelijke kader van het belastingstelsel. De Commissie onderzoekt of de wijze waarop horizontaal toezicht is vormgegeven, voldoet aan de eisen van rechtmatigheid die aan de werkwijze van de Belastingdienst ten grondslag dienen te liggen.

In hoofdstuk 6 wordt de ontwikkeling van horizontaal toezicht bezien in de context van de internationale ontwikkelingen op het gebied van het fiscale toezicht. Antwoord wordt gegeven op de vraag of de ontwikkeling naar horizontaal toezicht door de Nederlandse Belastingdienst als zodanig past in de internationale ontwikkelingen in het toezicht.

Hoofdstuk 7 bevat de samenvatting, conclusies en aanbevelingen van de Commissie.

1867459 03115

Hoofdstuk 2 Relevante maatschappelijke ontwikkelingen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de volgende onderzoeksvraag:

Was het in 2005 een begrijpelijke beslissing van de Belastingdienst om te kiezen voor 'horizontaal toezicht'?

Daarbij worden de volgende deelvragen onderscheiden:

1. In hoeverre passen de werkwijzen en instrumenten, die door de Belastingdienst vanaf 2005 onder de naam 'horizontaal toezicht' zijn ontwikkeld, in de toenmalige ontwikkeling van de verhouding tussen maatschappij en overheid?
2. In hoeverre passen deze werkwijzen en instrumenten binnen het algemene beleid ten aanzien van rijkstoezicht?

Alvorens in de volgende hoofdstukken tot de eigenlijke evaluatie van het horizontaal toezicht over te gaan, plaatst de Commissie het horizontaal toezicht van de Belastingdienst in een bredere maatschappelijke context (paragraaf 2.2). Doel hiervan is na te gaan of in 2005 de beslissing het 'horizontaal toezicht' te introduceren, begrijpelijk is geweest.[5] Een belangrijk onderdeel van deze context vormen de rijksbrede ontwikkelingen op het gebied van toezicht (paragraaf 2.3). Weliswaar is de Belastingdienst een uitvoeringsorganisatie en geen (zuivere) toezichthouder, maar toezicht vormt een omvangrijk en essentieel onderdeel van de uitvoering. In die zin zijn de uitgangspunten die aan het algemene beleid ten aanzien van rijkstoezicht ten grondslag liggen relevant voor de evaluatie van het toezichtsbeleid van de Belastingdienst. In paragraaf 2.4 wordt vanuit de maatschappelijke en rijksbrede ontwikkelingen de verbinding met de Belastingdienst gemaakt. Paragraaf 2.5 ten slotte, bevat de conclusies als antwoord op de onderzoeksvragen van dit hoofdstuk.

2.2 Opvattingen over de rol van de overheid in de maatschappij

2.2.1 Inleiding

In het begin van het eerste decennium van deze eeuw kwam de Belastingdienst tot het inzicht dat niet kon worden doorgegaan op de oude manier. De groei van het aantal belastingplichtigen, het volume van het goederenverkeer (Douane) en (later) het aantal toeslaggerechtigden viel steeds minder te verenigen met de traditionele manier van werken: het louter achteraf controleren van aangiften en bedrijfsadministraties en bestraffend optreden bij geconstateerde niet-naleving van regels. De uitvoeringslast voor de Belastingdienst groeide, evenals de administratieve lasten voor belastingplichtigen.

De Belastingdienst stond niet alleen in dit soort problemen. Zij raakten de overheid over de volle breedte. Dit laat zich illustreren door een reeks van ontwikkelingen, rapporten en beleidsprogramma's, waarvan - voor zover relevant - hierna een aantal kort de revue passeert.

5 De Belastingdienst gebruikt doorgaans de term 'horizontaal toezicht'. In de brief van de staatssecretaris van 8 april 2005 wordt daarnaast ook gesproken van 'horizontalisering'. Zie: *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4. In latere publicaties van de Belastingdienst komt 'horizontalisering van het toezicht' regelmatiger voor. Over de term 'horizontaal toezicht' komt de Commissie nader te spreken in paragraaf 2.4 van dit rapport.

1867459 03115

2.2.2 Toenemende regeldruk, zwaardere toezichtslasten

Een aantal maatschappelijke ontwikkelingen heeft de laatste decennia de regeldruk - en daarmee ook de toezichtslast - sterk vergroot. Een belangrijke factor was de ontwikkeling van de verzorgingsstaat en de 'maakbare samenleving'. Regelgeving werd daarbij regelmatig als sturingsinstrument gehanteerd, hetgeen de regeldruk deed toenemen. Er zijn de nodige pogingen geweest die druk te verminderen.[6] Deze pogingen hadden en hebben steeds twee dimensies: een *kwantitatieve* (het verminderen van de hoeveelheid regels) en een *kwalitatieve* (het verbeteren van de kwaliteit van de regels).[7] Ook de belastingwetgeving werd steeds vaker instrumenteel ingezet. Dat leidde tot een substantiële toename van regels en een steeds complexer belastingstelsel. De complexiteit nam sinds 1992 nog verder toe door Europese ontwikkelingen met bijbehorend vrij verkeer voor personen, goederen, diensten en kapitaal en door mondiale ontwikkelingen ingevolge de intensivering van het internationale handelsverkeer.

Parallel hieraan is de burger zich steeds sterker als 'consument' gaan gedragen. De overheid reageerde hierop al in de jaren tachtig van de vorige eeuw door zich te spiegelen aan het bedrijfsleven. Zij ging 'klantgericht' denken en werken, veelal ondersteund door geautomatiseerde processen.[8] In de jaren negentig liep het imago van de overheid deuken op door dit bedrijfsmatige werken en de verwaarlozing van verantwoordingsprocessen.[9] Meer recent volgt de kritiek dat burgerschap en rechtsstatelijkheid op de achtergrond zouden raken, zo stelde onder anderen Tjeenk Willink, voormalig vice-president van de Raad van State. Hij onderstreepte dat de overheid geen bedrijf is.[10] De Nationale ombudsman beklemtoont regelmatig dat vrijwel alle klachten over het functioneren van de overheid hun oorsprong vinden in een verstoorde communicatie als gevolg van 'systematische' en anonieme dienstverlening.[11]

2.2.3 Het WRR-rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat'

De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) adviseert in zijn rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat' (2002) over de toekomst van de nationale rechtsstaat in het licht van internationalisering en individualisering. Volgens dit rapport moet worden voorkomen, dat de samenleving gevangen raakt in een verstikkende regeldruk. De dienstverlening van de overheid moet worden geoptimaliseerd en moet inspelen op een grotere zelfregulering binnen de samenleving. De overheid wordt daardoor doeltreffender en doelmatiger. Daartoe moeten uitvoeringsorganisaties meer ruimte krijgen, onder andere bij de toepassing van het gelijkheidsbeginsel. Uit het WRR-rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat':[12]

6 Programma Regeldruk Bedrijven 2011-2015, bijlage bij *Kamerstukken II* 2010/11, 29 515, nr. 327.

7 Commissie Stevens, *Regels op maat. Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk*, Den Haag: 4 februari 2007.

8 D. Osborne & T. Gaebler, *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, New York, 1993. Ontleend aan: I. de Haan, 'Parlementaire democratie en maatschappelijke organisatie: de politieke context van de Sociaal-Economische Raad', in: B. van Bavel e.a. (red.), *SER 1950-2010. Zestig jaar denkwerk voor draagvlak, advies voor economie en samenleving*, Amsterdam: Boom 2010, p. 23-48.

9 A.B. Ringeling, *Het imago van de overheid. de beoordeling van prestaties van de publieke sector*, Den Haag: VUGA 1993.

10 Raad van State, *Jaarverslag 2005*, Den Haag: 27 april 2006.

11 Nationale ombudsman, *De maakbare overheid. Verslag van 19 april 2006 over 2005, aangeboden aan de Tweede Kamer*, Den Haag: Bureau Nationale ombudsman 2006. Vergelijkbare signalen geeft de Nationale ombudsman af in zijn jaarverslag over 2011, *Een vertrouwde overheid. Verslag van de Nationale ombudsman over 2011*, Den Haag: 2012.

12 WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu 2002, p. 111.

1867459 03115

> *"Zolang op basis van rechtsstatelijke waarborgen van de overheid wordt verlangd iedereen gelijk te behandelen, is het lastig om mensen die bijvoorbeeld herhaaldelijk frauderen anders aan te pakken dan mensen die zich altijd keurig gedragen.*
> *Anders gezegd, opportunistisch of calculerend gedrag van individuele burgers kan vanwege de huidige toepassing van het gelijkheidsbeginsel geen aparte aanpak krijgen. Een minder rigide toepassing van het gelijkheidsbeginsel, gericht op een gedifferentieerde behandeling al naar gelang de burger zelf zijn verantwoordelijkheid heeft genomen, zou hier echter een oplossing kunnen bieden. Op basis hiervan zou de overheid burgers die zich niet verantwoordelijk gedragen inzake publieke belangen anders kunnen behandelen, zolang deze behandeling ten minste niet indruist tegen de rechtsbescherming die burgers op basis van de grondrechten en wet- en regelgeving genieten jegens machtsuitoefening door de staat en door andere burgers."*

De kabinetsreactie op dit rapport maakt duidelijk dat het toenmalige kabinet de analyse van de WRR deelde. Het wenste te streven naar een overheid "die terughoudender is in wat ze regelt; die een groter beroep doet op maatschappelijke krachten; die ondertussen wel voorziet in de borging van publieke belangen en rechtsstatelijke eisen; die hoogwaardige prestaties levert, daar waar de behartiging van publieke belangen niet bij markt of maatschappelijke instellingen kan worden neergelegd."[13] Een en ander is ook verankerd in de Aanwijzingen voor de Regelgeving.[14]

2.2.4 Ontwikkelingen corporate governance

Intussen deden zich in het bedrijfsleven gebeurtenissen voor, die grote invloed hadden op het denken over '*corporate governance*'. De grote beursschandalen bij bedrijven als Enron, Worldcom, Ahold en Parmalat waren een 'vruchtbare' voedingsbodem om serieus werk te maken van verbetering van de 'corporate governance'. De interne en externe controlesystemen van deze bedrijven bleken onvoldoende te werken. Dit heeft in een groot aantal landen tot extra regelgeving geleid.
Zo is in de Verenigde Staten in 2002 de Sarbanes-Oxley Act (SOx) aangenomen die regels stelt ter verbetering van het interne controlesysteem van de onderneming. Voor Amerikaanse vennootschappen trad deze wet vanaf het boekjaar, beginnende op of na 1 januari 2004, in werking. SOx stelt stringente eisen aan het ondernemingsbestuur van bedrijven met een beursnotering in de Verenigde Staten. Ook Nederlandse bedrijven met - globaal gezegd - een beursnotering in de Verenigde Staten, dienden in eerste instantie met ingang midden 2005 aan SOx te voldoen; deze termijn is later verlengd met als nieuwe ingangsdatum medio 2006. Het doel van SOx is het vertrouwen van het publiek in het bestuur van ondernemingen en het accountantsberoep te herstellen.

In Nederland trad in 2004 de Corporate Governance Code, ontwikkeld door de Commissie-Tabaksblat, in werking. Anders dan voorheen het geval was, werd daarmee in Nederland ook de fiscale positie van de onderneming een expliciet aandachtspunt van de raden van bestuur.

Een belangrijke bepaling zowel in SOx als in de Code-Tabaksblat is dat de ondernemingsleiding een uitspraak moet doen over de effectiviteit van de interne beheersing, de mate waarin de onderneming 'in control' is. Zij doet dat door middel van het 'in control statement' in het jaarverslag. Om een 'in control statement' af te kunnen geven, is de aanwezigheid van een Business of een Internal Control Framework voor de onderneming een vereiste.

13 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 279, nr. 1, p. 3.
14 Zie in het bijzonder Aanwijzing 7 sub c en sub d.

1867459 03115

Voor de Belastingdienst betekenden deze elders opgelegde verplichtingen een kans. Een bepaalde categorie (grote) ondernemingen moest investeringen doen in beheerssystemen, waarop de Belastingdienst kon inspelen met zijn aanpassingen betreffende de methodiek van toezicht. Het uitgangspunt dat dergelijke ondernemingen 'in control' behoren te zijn, werd een belangrijke pijler onder de toezichtsstrategie van de Belastingdienst.

2.2.5 Sociaalpsychologische opvattingen over overheidstoezicht

Onder invloed van ontwikkelingen in de sociaalpsychologie (o.a. Kirchler, Cialdini en Braithwaite) heeft het denken over 'compliance' (regelnaleving) de laatste jaren een verandering ondergaan en hebben methoden van gedragsbeïnvloeding hun intrede gedaan in het overheidstoezicht. Controlefrequentie en het opleggen van sancties bleken in het algemeen niet sterk gerelateerd aan de mate van regelnaleving.[15]

Onderzoek leert dat compliance wordt bepaald door intrinsieke motieven, extrinsieke prikkels en de mogelijkheden voor naleving en niet-naleving. De intrinsieke motieven omvatten persoonlijke en sociale normen.[16] *Persoonlijke normen* en overtuigingen bepalen in sterke mate of iemand al dan niet geneigd is regels te overtreden. Deze normen blijken sterker van invloed op het naleven dan de pakkans en de ernst van de sancties. *Sociale normen* blijken eveneens van grote invloed te zijn op nalevingsgedrag. Zo blijken mensen (belasting-) verplichtingen beter na te komen, wanneer ze erop menen te kunnen vertrouwen dat anderen zich ook aan hun verplichtingen houden. De 'sociale controle' is vooral groot als die anderen een relevante groep vormen, of als men althans zichzelf ziet als lid van die groep.[17] Six geeft hierbij overigens aan dat de invloed van persoonlijke en sociale normen niet voor iedereen gelijk is en zij onderscheidt verschillende categorieën mensen die hierop allemaal anders reageren.[18] In het overheidstoezicht bieden deze ontwikkelingen de mogelijkheid gedrag te beïnvloeden, onder andere door overtuigingskracht en door het versterken van het wederzijdse vertrouwen.

2.3 Principes van goed toezicht

2.3.1 Inleiding

De in de vorige paragraaf beschreven ontwikkelingen en opvattingen hebben hun invloed gehad op het algemene beleid ten aanzien van rijkstoezicht. Het uitgangspunt van rijkstoezicht werd de *eigen verantwoordelijkheid* voor de kwaliteit van handelen van burgers, bedrijven en instellingen. Het rijkstoezicht vormt daarvan het noodzakelijke sluitstuk.[19] In deze paragraaf wordt daarop nader ingegaan met het doel de vraag te beantwoorden in hoeverre de Belastingdienst zich bij de ontwikkelingen binnen het rijkstoezicht heeft aangesloten dan wel een eigen koers is gaan varen.

2.3.2 De kaderstellende visies op toezicht

Er zijn twee kaderstellende visies op toezicht gepubliceerd, waarin verschillende elkaar opvolgende kabinetten in algemene zin hebben beschreven hoe zij met rijkstoezicht willen omgaan.[20] In 'De Kaderstellende visie op toezicht' uit 2001 ligt de nadruk op de positionering van rijkstoezichthouders in hun omgeving. De tweede uit 2005 - met de titel 'Minder last, meer effect' - weerspiegelt in hoge mate de in de vorige paragraaf beschreven algemene opvattingen. Er worden verschillende typen toezicht in onderscheiden, maar hier is voor de evaluatie van de Commissie vooral van belang wat daarin staat over *'nalevingstoezicht'*. Nalevingstoezicht is het toezicht op naleving van wet- en regelgeving door burgers en bedrijven. Dit toezicht wordt vooral uitgeoefend door

15 J. Andreoni, B. Erard, & J. Feinstein, 'Tax compliance', *Journal of Economic Literature* 1998/36, p. 818-860.
16 E. Kirchler, *The Economic psychology of tax behavior*, Cambridge: Cambridge University Press 2007.
17 M. Wenzel, 'An analysis of norm processes in tax compliance', *Journal of Economic Psychology* 2004/25, p. 213-228.
18 F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010/ 4, p. 6-26.
19 Eindrapport Ambtelijke commissie Toezicht II, *Toezicht: naar naleving voor de samenleving*, Den Haag: mei 2005, paragraaf 3.5.1.
20 De Kaderstellende visie op toezicht, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 831, nr. 1; Minder last, meer effect zes principes van goed toezicht, bijlage bij *Kamerstukken II* 2005/06, 27 831, nr. 15, p. 10.

1867459 03115

rijksinspecties en markttoezichthouders.

In deze tweede kaderstellende visie 'Minder last, meer effect' wordt benadrukt, dat de toezichtslasten zoveel mogelijk moeten worden beperkt en dat ook de burger, het bedrijf of de instelling in de samenleving een eigen verantwoordelijkheid heeft te dragen. Het kabinet wenst te komen tot een aangepaste verhouding tussen overheid en maatschappij. "Meer dan voorheen dienen regering en samenleving te beseffen dat de overheid niet alle risico's kan en wil beheersen. Het beheersen van risico's en het voorkomen van fouten is een gezamenlijke opgave van overheid en samenleving."[21]

2.3.3 Zes principes van goed toezicht

In de Kaderstellende visie op toezicht 'Minder last, meer effect' worden zes principes van goed toezicht geformuleerd. Naar de mening van het kabinet moet toezicht "onafhankelijk, professioneel, transparant, selectief, slagvaardig en samenwerkend" zijn.

De drie eerste principes, *onafhankelijkheid, professionaliteit* en *transparantie*, dienen vooral het gezag en de legitimiteit van de toezichthouder te versterken; zij stammen uit de eerste Kaderstellende visie van 2001. De tweede kaderstellende visie van 2005 voegt daaraan drie nieuwe principes toe: *selectief, slagvaardig en samenwerkend*. Deze principes hebben vooral van doen met de effectiviteit en de efficiency van het toezicht. Alle zes genoemde principes zijn van belang voor goed toezicht.

Omdat er potentieel strijdigheden tussen de principes zijn, moet iedere toezichthouder een goede balans zoeken. Zo mag *transparantie* bijvoorbeeld niet zover gaan dat alle inspecties (bedrijfsbezoeken) vooraf moeten worden aangekondigd, want dat kan in bepaalde gevallen ineffectief blijken, terwijl dit in andere situaties juist een nuttige werking heeft. En zo mag *selectiviteit* niet zover gaan, dat de schijn van rechtsongelijkheid ontstaat. Het oordeel van de toezichthouder mag voorts niet zijn ingegeven door politieke opportuniteit.

Hierna wordt op drie van de principes nader ingegaan. Twee daarvan, selectiviteit en slagvaardigheid, legitimeerden voor diverse toezichthouders de beslissing om hun toezicht te baseren op *gerechtvaardigd vertrouwen* ('horizontaal toezicht'). Het derde principe, *onafhankelijkheid*, ziet op een belangrijk verschil tussen (zuivere) toezichthouders en uitvoeringsorganisaties, zoals de Belastingdienst. De andere principes (*professionaliteit, transparantie en samenwerking*) bieden geen nieuwe inzichten in de overeenkomsten en verschillen tussen zuivere toezichthouders en de Belastingdienst.

2.3.4 'Selectiviteit' en 'slagvaardigheid' in relatie tot 'gerechtvaardigd vertrouwen'

Voor het onderwerp van dit rapport is *selectiviteit* het meest relevante principe. Het horizontaal toezicht van de Belastingdienst is namelijk ingegeven door de wens selectief met de toezichtscapaciteit om te gaan. Dit principe gaat hand in hand met het principe *slagvaardigheid*. Selectiviteit gaat vooral over de keuze waarop de toezichthouder zich met prioriteit moet richten. Slagvaardigheid gaat over de wijze van interventie na het constateren van een onrechtmatigheid en is sterk geïnspireerd door sociaalpsychologische opvattingen (paragraaf 2.2.5): "Zacht waar het kan; hard waar het moet."

Het principe selectiviteit houdt vooral in dat toezichthouders keuzes maken op basis van ingeschatte risico's. De toezichthouder moet daarbij voor elke situatie de juiste maatvoering kiezen. Het resulterende toezicht moet ten eerste *effectief* zijn, dit wil zeggen: de risico's 'voldoende' afdekken. Het moet ten tweede *rechtmatig* zijn en vooral niet de indruk wekken rechtsongelijkheid met zich mee te brengen. Het moet ten derde *efficiënt* zijn, dus gegeven de beoogde risicodekking de beschikbare capaciteit optimaal in te zetten. Al met al vereist selectiviteit dus een zorgvuldige afweging en verantwoording. Daarom moet de invulling van dit principe onder andere

21 Minder last, meer effect zes principes van goed toezicht, bijlage bij *Kamerstukken II* 2005/06, 27 831, nr. 15, p. 9.

1867459 03115

hand in hand gaan met een gedegen invulling van een ander principe van goed toezicht, namelijk *transparantie*.[22]

Een cruciale vraag is daarbij hoe de toezichthouder zo goed mogelijk kan inschatten in hoeverre ondernemingen 'bona fide' zijn? Bij de beantwoording van deze vraag doet ook de 'vertrouwensbenadering' haar intrede. Uitgangspunt in een dergelijke benadering is dat de toezichthouder minder (verticaal) toezicht uitoefent, als hij het gerechtvaardigde vertrouwen heeft dat de ondertoezichtgestelde zijn eigen verantwoordelijkheid neemt voor naleving van regels. Daarbij maakt de toezichthouder gebruik van systematisch verkregen kennis van en over de ondertoezichtgestelden. De toezichtsactiviteiten die hierop zijn gericht, worden aangeduid als *metatoezicht* of *systeemtoezicht*.

Metatoezicht en systeemtoezicht

De terminologie wordt niet steeds op een eenduidige wijze gebruikt. Wij sluiten ons aan bij de Algemene Rekenkamer die de term 'metatoezicht' gebruikt voor "toezicht waarbij gesteund wordt op de toezichtsresultaten van anderen."[23]

In de Kaderstellende visie op toezicht (2001) verwijst de term 'metatoezicht' naar "het toezicht dat gericht is op het toetsen van het functioneren en de kwaliteit van de horizontale instrumenten en instrumenten van interne controle."[24] Borghouts definieert de term preciezer: "(...) metatoezicht, door anderen ook wel systeemtoezicht genoemd. (...) is het houden van toezicht op systemen en processen, waarbij de feitelijke inhoud, dus het product of het resultaat, niet langer het primaire object van de controle is."[25] Interne kwaliteitssystemen kunnen volgens hem bij metatoezicht een belangrijke ondersteunende rol spelen.

Helderman en Honigh noemen deze vorm van toezicht 'systeemtoezicht'.[26] Zo ook de Algemene Rekenkamer: "Systeemgericht toezicht is een vorm van direct toezicht, wat zich onderscheidt van gegevensgericht toezicht. Dit in navolging van accountants die systeemgericht en/of gegevensgericht controleren."[27]

2.3.5 Het principe 'onafhankelijkheid'

Een toezichthouder behoort elke schijn van partijdigheid te vermijden. Dat betekent onder andere dat hij niet de ene ondertoezichtgestelde bevoordeelt boven een andere (rechtsgelijkheid) en dat hij in hoge mate onafhankelijk opereert van de verantwoordelijke minister. Om die reden zijn markttoezichthouders vormgegeven als zelfstandige bestuursorganen en kennen ook rijksinspecties organisatorische en juridische waarborgen voor hun onafhankelijkheid.

De Kaderstellende visie op toezicht van 2005 zegt hierover: "Toezichthouders functioneren binnen de grenzen van de ministeriele verantwoordelijkheid. Hun materiële onafhankelijkheid komt vooral tot uiting in de wijze waarop zij hun rol en werkwijze binnen deze grenzen invullen. De samenleving moet kunnen vertrouwen op het onafhankelijk oordeel van toezichthouders. Het is een goede zaak dat toezichthouders onafhankelijk in de openbaarheid kunnen optreden met informatie over misstanden. Toezichthouders kunnen dat alleen maar doen als zij onafhankelijk informatie kunnen verzamelen en daarover een eigen oordeel kunnen vormen."[28]

22 De Kaderstellende visie op toezicht, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 831, nr. 1; Minder last, meer effect zes principes van goed toezicht, bijlage bij *Kamerstukken II* 2005/06, 27 831, nr. 15, p. 41.

23 Algemene Rekenkamer, *Systemen van checks and balances bij rechtspersonen met een wettelijke taak. Achtergrondstudie bij het onderzoek 'Verantwoording en toezicht bij rechtspersonen met een wettelijke taak, deel 3'*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2002, p. 5.

24 De Kaderstellende visie op toezicht, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 831, nr. 1.

25 H.C.H.L. Borghouts, 'Perspectieven voor de effectiviteit en geloofwaardigheid', *Bestuurskunde* 2002/3, p. 140.

26 J. K. Helderman & M.E. Honingh, *Systeemtoezicht. Een onderzoek naar de condities en werking van systeemtoezicht in zes sectoren*, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2009, p. 16.

27 Algemene Rekenkamer, *Systemen van checks and balances bij rechtspersonen met een wettelijke taak. Achtergrondstudie bij het onderzoek 'Verantwoording en toezicht bij rechtspersonen met een wettelijke taak, deel 3*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2002, p. 5.

28 Minder last, meer effect zes principes van goed toezicht, bijlage bij *Kamerstukken II* 2005/06, 27 831, nr. 15, p. 41.

1867459 03115

2.4 Horizontaal toezicht en de Belastingdienst

De Belastingdienst omschrijft horizontaal toezicht als volgt: "Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is."[29]

De term 'horizontaal toezicht', zoals de Belastingdienst die hanteert, omvat enerzijds de *werkrelatie* tussen de Belastingdienst en belastingplichtige/financieel dienstverlener, en anderzijds *de wijze* waarop het toezicht vorm krijgt. De Belastingdienst toetst de aanvaardbaarheid van de aangifte door zoveel mogelijk gebruik te maken van het 'eigen' toezicht (interne beheersing en interne controle) van grote ondernemingen en/of financieel dienstverleners en van het externe toezicht hierop.

In de loop der jaren wordt de betekenis van 'horizontaal toezicht' als term steeds verder opgerekt. Was de convenantspartner van de Belastingdienst oorspronkelijk een individuele onderneming, later werden ook convenanten met financieel dienstverleners en brancheorganisaties gesloten. Op het laatst rekende de Belastingdienst ook afspraken met leveranciers van financiële software tot horizontaal toezicht. In paragraaf 3.3.4 wordt deze ontwikkeling nader beschreven.

Sommige auteurs en participanten aan de door de Commissie georganiseerde rondetafelgesprekken vinden 'horizontaal toezicht' een wonderlijke combinatie van termen.[30] De Algemene Rekenkamer vermijdt deze combinatie van termen en spreekt van 'horizontale verantwoording'.[31]

Het Expertise Centrum voor Rechtspleging en Rechtshandhaving omschrijft het horizontaal toezicht als "een vorm van formele sociale controle: *niet-overheids*controle gericht op de verbetering van kwaliteit van producten en diensten binnen bepaalde beroepsgroepen of bedrijfstakken. Denk hierbij aan beroepscodes, certificering en keurmerken."[32] De 'verticale' toezichthouder hoeft minder intensief (verticaal) toezicht uit te oefenen als op de onderneming al 'horizontaal toezicht' wordt uitgeoefend. Aan dit laatste toezicht onderwerpt de onderneming zich min of meer vrijwillig. Zij laat zich bijvoorbeeld certificeren door een keuringsinstelling (en betaalt daarvoor) of zij doet mee aan keuringen (audits, visitaties) die haar koepel heeft georganiseerd.

Als rijkstoezichthouders de term 'horizontaal toezicht' hanteren, dan is dat meestal conform de definitie van Het Expertise Centrum voor Rechtspleging en Rechtshandhaving.[33] Het spraakgebruik van de Belastingdienst komt hier echter niet mee overeen en kan dus tot verwarring leiden. De term die de Belastingdienst gebruikt bij grote ondernemingen en financieel dienstverleners is nog het meest vergelijkbaar met wat rijkstoezichthouders verstaan onder 'vertrouwensbenaderingen'.

29 Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4.

30 Zo beschouwt Van Montfoort 'horizontaal toezicht' als het politiek correcte woord voor risicoanalyse, want met vertrouwen wordt in feite een kleine kans op ontsporing bedoeld. C.J. van Montfoort, 'Ontwikkelingen in toezicht en verantwoording bij instellingen op afstand. Een terugblik en een blik in de toekomst', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010/1, p. 6-20.

31 Algemene Rekenkamer, *Systemen van checks and balances bij rechtspersonen met een wettelijke taak. Achtergrondstudie bij het onderzoek 'Verantwoording en toezicht bij rechtspersonen met een wettelijke taak, deel 3'*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2002, p. 5; en meer recent: Algemene Rekenkamer, *Gebruik van horizontale Verantwoordingsinformatie. RWT-verkenningen deel 3*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2011, p. 10.

32 Ministerie van Justitie, *De 'Tafel van Elf' een veelzijdig instrument*, Den Haag: Expertisecentrum Rechtspleging en Rechtshandhaving 2006.

33 Sinds enkele leidinggevenden van de Belastingdienst zijn overgestapt naar rijkstoezichthouders lijkt het woordgebruik van de Belastingdienst zich te verspreiden. Zie de gespreksverslagen met verschillende rijkstoezichthouders.

1867459 03115

De Commissie constateert dat de terminologie op dit terrein niet eenduidig is. Om pragmatische redenen volgt zij de terminologie van de Belastingdienst, maar trekt daarbij de grens bij convenanten met individuele belastingplichtigen en financieel dienstverleners. De relatief recente ontwikkelingen met brancheorganisaties en softwareontwikkelaars rekent de Commissie in dit rapport dus niet tot horizontaal toezicht, omdat deze partijen redelijkerwijs niet kunnen worden aangesproken op toetsing van de aanvaardbaarheid van de aangifte van hun brancheleden en/of softwaregebruikers en op het uitvoeren van toezichtswerkzaamheden.

De belastinginspecteur als bestuursorgaan

De Belastingdienst is een uitvoeringsorganisatie. Dat er met die uitvoering een substantiële toezichtsactiviteit is gemoeid, maakt hem nog geen 'zuivere' toezichthouder. Dit leidt in elk geval tot een andere invulling van het principe van *onafhankelijkheid* uit de Kaderstellende Visie op Toezicht. Er zijn bepaalde waarborgen voor het onafhankelijke functioneren van de Belastingdienst. Zo is er een scheiding tussen de totstandkoming van fiscale wetgeving (directoraat-generaal Fiscale Zaken) en de uitvoering (de Belastingdienst). De onafhankelijkheid is echter niet zo consequent doorgevoerd als bij zuivere toezichthouders het geval is. De vaststelling van de aanslag en de controle of de belastingplichtige zijn aangifte naar behoren heeft gedaan, liggen in de hand van één bestuursorgaan, de inspecteur. Soms ontstaan er daardoor discussies over de discretionaire ruimte van het bestuursorgaan (bij de Belastinginspecteur: het 'freies Ermessen') in relatie tot waarden als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming, maar die zijn oplosbaar. Voor de Commissie is dit thema in dit hoofdstuk een attentiepunt. Zij zal later in hoofdstuk 5 beoordelen of de introductie van horizontaal toezicht en de betrokkenheid van de inspecteur daarbij rechtstatelijk voldoende in balans is.

2.5 Conclusies

- De beslissing van de Belastingdienst in 2005 om 'horizontaal toezicht' te introduceren past in de opvatting van verschillende kabinetten dat burgers, bedrijven en instellingen meer aangesproken mogen worden op hun eigen verantwoordelijkheden en is dan ook begrijpelijk. De meeste rijkstoezichthouders hebben geïnvesteerd in vergelijkbare aanpakken. Zij gaven daarmee invulling aan de principes, die binnen de Rijksdienst sinds de tweede Kaderstellende Visie op Toezicht 'Minder last, meer effect' van 2005 als normen voor goed toezicht gelden.
- De Belastingdienst gebruikt de term 'horizontaal toezicht', waar diverse rijkstoezichthouders spreken van 'vertrouwensbenaderingen' en van 'systeem- en metatoezicht'. De Commissie constateert bovendien dat de Belastingdienst zijn invulling van het begrip 'horizontaal toezicht' in de loop der jaren te ver heeft opgerekt. De Commissie heeft om pragmatische redenen besloten in dit rapport de terminologie van de Belastingdienst te volgen, maar trekt de grens bij de convenanten met belastingplichtigen en financieel dienstverleners. Derhalve rekent de Commissie de convenanten met softwareontwikkalaars en brancheorganisaties niet tot het horizontaal toezicht. Deze partijen kunnen immers redelijkerwijs *niet* op de aanvaardbaarheid van de aangifte en/of op het uitvoeren van toezichtswerkzaamheden worden aangesproken.

1867459 03115

Hoofdstuk 3 Ontwikkeling en beleid horizontaal toezicht

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de maatschappelijke ontwikkelingen geschetst die ten grondslag hebben gelegen aan de verandering in het denken over toezicht. Het horizontaal toezicht is daarbij geplaatst in de rijkscontext van het toezicht. Dit hoofdstuk richt zich specifiek op de situatie bij de Belastingdienst. In paragraaf 3.2 worden de aanleiding en de achtergrond voor de Belastingdienst beschreven om aan het traditionele (verticale) toezichtsmodel een meer horizontale toezichtsstructuur toe te voegen. In paragraaf 3.3 volgt een korte historische beschrijving van het horizontaal toezicht. In paragraaf 3.4 komen de beleidsuitgangspunten en de nadere uitwerking door de Belastingdienst aan de orde. In paragraaf 3.5 trekt de Commissie conclusies ten aanzien van het *beleid* van horizontaal toezicht. In paragraaf 3.6 wordt ingegaan op de meningen en praktijkervaringen die zijn aangereikt vanuit de rondetafelgesprekken, de gesprekken met de toezichthouders en de internetconsultatie. In paragraaf 3.7 trekt de Commissie haar conclusies ten aanzien van de *werking* van horizontaal toezicht.

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de volgende onderzoeksvragen:

1. Welke uitgangspunten heeft de Belastingdienst gehanteerd bij het formuleren van het beleid inzake horizontaal toezicht?
2. Zijn deze uitgangspunten gevolgd bij de uitvoering van het beleid? Zijn de uitgangspunten nog steeds valide?
3. Hoe past horizontaal toezicht in het geheel van instrumenten dat de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft om naleving van de belastingwetgeving te bevorderen en niet-naleving tegen te gaan?
4. Hoe ervaren de diverse betrokkenen (belastingplichtigen, adviseurs, wetenschap en Belastingdienst) de praktijk van de uitvoering van horizontaal toezicht en welke knelpunten en kwetsbaarheden nemen zij waar?

3. 2 Aanleiding en achtergrond horizontaal toezicht

3.2.1 Het startschot voor horizontaal toezicht

In hoofdstuk 2 is een aantal ontwikkelingen besproken die aan het begin van het eerste decennium van deze eeuw in de tijd gezien samenvielen en die de voedingsbodem vormden voor het besef dat de toezichtsstrategie van de Belastingdienst wezenlijk moest worden aangepast aan de gewijzigde en zich wijzigende omstandigheden. Traditioneel waren het vergroten van de pakkans en de sterkere strafbedreiging de instrumenten om naleving van de regels af te dwingen. Het inzicht om de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven meer vorm en inhoud te geven, vroeg om aanpassing van het handhavingsconcept.

De term *'horizontaal toezicht'* is voor het eerst gebruikt in een brief van 3 juni 2004 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer over de aanpak van vrijplaatsen[34], waarin hij aankondigt dat de Belastingdienst - in aanvulling op het traditionele, verticale toezicht - de mogelijkheden van horizontaal toezicht gaat verkennen.[35] De staatssecretaris kiest nadrukkelijk voor een gedifferentieerde aanpak van het toezicht. Later is

34 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 643, nr. 2.

35 Aanleiding voor deze brief was de commotie over het optreden van de Belastingdienst met betrekking tot bewoners van het woonwagencentrum 'De Vinkenslag' in Maastricht. Het betrof een met hen gemaakte afspraak over de wijze van winstvaststelling. Dergelijke afspraken werden als contra legem gekwalificeerd. Na de media-aandacht rond dit incident werden de regels aangescherpt. De wet moest strikt worden toegepast ('Vinkenslagproof').

1867459 03115

dat *handhavingsregie* gaan heten. Naast een scherpere handhaving bij ontwijking en ontduiking van belasting, zoekt de Belastingdienst voor de belastingplichtigen die hun verplichtingen correct nakomen, naar lichtere handhavingsregimes die recht doen aan het gebleken nemen van eigen verantwoordelijkheid. Uit de brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2004:[36]

> *"Het rechtshandhavingsbeleid van de Belastingdienst is gebaseerd op het selecteren van risico's en belang. Gelet op de massaliteit van de processen van de Belastingdienst, is dat een juiste aanpak. Binnen dat beleid moeten wel de maatschappelijke ontwikkelingen die zich aftekenen op het terrein van handhaving een plaats krijgen. De veranderende tijdgeest creëert enerzijds de wens dat de overheid zich meer bepaalt tot adequaat toezicht en scherpere handhaving, zonder de kwaliteit van de dienstverlening te veronachtzamen en anderzijds de noodzaak om de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven meer vorm en inhoud te geven. (...) Meer eigen verantwoordelijkheid van burgers vraagt eveneens om andere handhavingconcepten in de richting van horizontaal toezicht."*
>
> *"(...) De Belastingdienst zal de komende jaren meer vormen van horizontaal toezicht verkennen. Naast de verzwaring van handhavingsregimes voor fraudeurs, ontstaat zo een balans door het introduceren van lichtere handhavingsregimes voor de belastingplichtigen die hun verplichtingen correct nakomen."*

3.2.2 Kritiek bedrijfsleven op het toezichtsproces van de Belastingdienst

De invoering van horizontaal toezicht is mede ingegeven door de groeiende kritiek van met name de grote bedrijven op het toenmalige toezichtsproces van de Belastingdienst. In gesprekken die op 4 juni en 8 oktober 2004 plaatsvonden tussen het ministerie van Financiën/Belastingdienst en vertegenwoordigers van grote ondernemingen en VNO-NCW respectievelijk de NOB, werd naar voren gebracht dat de inspecteurs van de Belastingdienst zich 'bezondigen' aan wij-zij-denken.[37] Het bedrijfsleven vond dat de Belastingdienst teveel werkte vanuit *wantrouwen*. Bovendien werd het controleproces van de Belastingdienst stroperig en ondoorzichtig genoemd. Het rendement van het controleproces werd gering geacht, mede omdat dergelijke grote ondernemingen zelf al een solide controle uitoefenen, aangezien de leiding van de onderneming en de vermogensverschaffers belang hebben bij een deugdelijk controle- en verantwoordingssysteem. Derhalve was volgens de vertegenwoordiging van het bedrijfsleven de verwachting gewettigd dat in de financiële processen normaliter geen onregelmatigheden zullen worden aangetroffen. De grote bedrijven die onder het beurstoezicht vallen, kunnen zich geen dubieuze handelwijze veroorloven, aldus de vertegenwoordigers van die bedrijven. Door onvoldoende bereidheid om van de betrouwbaarheid van de verslaggeving uit te gaan, werd naar de mening van VNO-NCW onnodig veel dubbel werk verzet. De leiding van de Belastingdienst toonde zich gevoelig voor deze kritiek.

3.2.3 Regeldruk

De uitvoerings- en toezichtslasten kunnen niet los worden gezien van de algemene regeldruk. De zoektocht naar een meer adequate inrichting van de uitvoerings- en toezichtstaken kan daarom niet voorbijgaan aan een belangrijke oorzaak van de toenemende regeldruk. Het geloof in de 'maakbare samenleving', met de bijbehorende inzet van de belastingheffing als beleidsinstrument voor aangelegenheden die niet via rechtstreeks daarop gerichte maatregelen konden worden gerealiseerd, heeft geleid tot (zeer) specifieke regelgeving. Dit staat vaak op gespannen voet met de budgettaire functie van belastingheffing, die erop is

36 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 643, nr. 2, p. 3. en p. 6-7.

37 De desbetreffende verslaglegging is niet gepubliceerd.

1867459 03115

gericht de heffingslast op een rechtvaardige manier in de samenleving te verdelen. Dat maakt de uitvoering en het toezicht daarop gecompliceerder dan bij een enkelvoudig beleidsdoel het geval is. Bovendien leidt een ingewikkelde samenleving per definitie tot een ingewikkeld belastingstelsel, zeker als de maatschappelijke tendens tot individualisering maatwerk van de wetgever vereist. Daar komt bij dat de mutatiegraad van de regelgeving steeds hoger wordt. Voor de uitvoering van belastingwetten en voor het toezicht daarop is dat alles een complicerende omstandigheid. De overheid moet zich daarom als wetgever kritischer en terughoudender opstellen in *wat* zij regelt en *hoe* zij dat regelt. De uitvoerbaarheid en de kosten ervan dienen bij de regelgeving een permanent aandachtspunt te zijn.

3.3 Historie horizontaal toezicht

3.3.1 Inleiding

Het samenspel van de in hoofdstuk 2 en de in paragraaf 3.2 beschreven ontwikkelingen bracht de Belastingdienst er toe zich open te stellen voor nieuwe vormen van toezicht. Hiermee werd begonnen bij de ZGO's. In deze paragraaf wordt door de Commissie een korte historische schets gegeven van de ontwikkeling van het horizontaal toezicht. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de segmenten ZGO, MGO en MKB.

3.3.2 ZGO

De wijze van behandeling van de ZGO's was al enige tijd onderwerp van gesprek binnen de Belastingdienst. Bij een aantal ZGO's zijn dusdanig grote (financiële) belangen met bijbehorende (internationale) fiscale problematiek aan de orde, dat deze individuele aandacht behoeven. Begin 2001 besloot de Belastingdienst tot een reorganisatie en werden de ZGO's benoemd als een apart werkpakket.[38]

Vertrekpunt voor de uitvoering was het beginsel van proportionele rechtshandhaving. Het niveau en de intensiteit van de klantbehandeling dienden te worden afgestemd op de risico's en de financiële belangen die de ZGO's kenmerken. Dit beleidsvoornemen werd vervolgens uitgewerkt in het *Beleidsplan zeer grote ondernemingen 2003-2006* (mei 2002). Als uitgangspunten werden benoemd 'werken in de actualiteit', 'maximale transparantie' en 'individueel maatwerk binnen landelijke wettelijke kaders'. Uit het beleidsplan zeer grote ondernemingen 2003-2006 (mei 2002):

> *"In de klantbehandeling van zeer grote organisaties wordt gewerkt vanuit de actualiteit. Op basis van actuele informatie, bijvoorbeeld verkregen in een bedrijfsgesprek, vooroverleg, oriënterende onderzoeken, of uit externe bronnen (zoals kwartaal- en jaarverslagen, persberichten of het internet) worden de fiscale gevolgen bepaald. (...) De kwaliteit van de rechtshandhaving kent twee belangrijke componenten. De eerste component is de inhoudelijke juistheid en effectiviteit van het handelen van de Belastingdienst tegenover de klant. Dat handelen moet plaatsvinden conform wet- en regelgeving en conform het vigerende beleid. Om effectief te zijn, moet het handelen proportioneel zijn en in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel. Daarmee komt de tweede belangrijke kwaliteitscomponent in beeld: eenheid van beleid en uitvoering (EBU). Het uitgangspunt binnen de behandeling van de ZGO's is individueel maatwerk, maar dat moet wel plaatsvinden binnen landelijk geldende kaders, zodat de rechtsgelijkheid wordt gewaarborgd. Dit vereist enerzijds maximale transparantie in de klantbehandeling; anderzijds is landelijke coördinatie onontbeerlijk."*

38 In de regiokantoren Amsterdam en Rijnmond worden met ingang van 1 januari 2003 afzonderlijke ZGO-teams ingericht, die tezamen het permanente toezicht verzorgen voor 40 à 50% van de entiteiten die tot het werkpakket van ZGO behoren, waarbij de bestaande (landelijke) doelgroep- en rulingteams in stand blijven. Buiten de kantoren Rijnmond en Amsterdam zijn er nog kleinere ZGO-teams in zeven regiokantoren; in vier regiokantoren worden geen ZGO-teams ingericht.

1867459 03115

In de jaren daarna werd met de nieuwe werkwijze in de praktijk ervaring opgedaan. In 2005 ging de Belastingdienst, mede onder invloed van de hiervoor genoemde ontwikkelingen, een stap verder.

Bij brief van 8 april 2005 deelde de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer mee dat een proefproject met 20 zeer grote - overwegend beursgenoteerde - ondernemingen werd begonnen om te werken op basis van wederzijds begrip, vertrouwen en transparantie.[39] De bedoeling van deze pilot was om met elk van deze bedrijven te komen tot een individueel handhavingsconvenant. De brief kan worden beschouwd als het echte startschot voor de invoering van horizontaal toezicht en heeft als het ware constituerende betekenis gekregen. In de woorden van de staatssecretaris:

> *"Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is."*

In het debat over de brief van 8 april 2005 met de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer lichtte de staatssecretaris zijn plannen toe. Hij zei af te willen van het zogenoemde 'wij-zij-denken' tussen belastingplichtigen en Belastingdienst. Op vragen vanuit de Tweede Kamer benadrukte de staatssecretaris, dat er wat betreft de inhoudelijke merites van de belastingwetgeving niet coulanter zal worden opgetreden tegen de deelnemende ondernemingen. Alle bedrijven worden gelijk behandeld.[40]

Tijdens de Algemene financiële beschouwingen eind 2005 verzocht de Eerste Kamer - mede op aandringen van wetenschappers die in de vakliteratuur hierover schreven - om inzage in een handhavingsconvenant. Daarop stuurde de staatssecretaris bij brief van 9 juni 2006 een geanonimiseerde versie van een handhavingsconvenant dat met één van de bedrijven was gesloten.[41] Bij die gelegenheid meldde de staatssecretaris dat hij gezien de positieve ervaringen met het proefproject, had besloten het project uit te breiden met nog eens 20 bedrijven. Daarbij gaf hij aan dat het primaire uitgangspunt is, dat handhavingsconvenanten worden gesloten met bedrijven die hun 'tax control framework' (verder: TCF) op orde hebben, waarmee werd gedoeld op eisen die voortvloeiden uit de IFRS-standaarden en de Amerikaanse Sarbanes-Oxley wet.

In 2007 werd het proefproject geëvalueerd. De evaluatie geschiedde door middel van een schriftelijke enquête onder zowel de fiscaal directeuren van de ondernemingen waarmee een convenant was gesloten, als de medewerkers van de behandelteams van de Belastingdienst van deze ondernemingen. Bij brief van 12 april 2007 werd de Tweede Kamer door de staatssecretaris van Financiën over de uitkomsten geïnformeerd.[42] Met nagenoeg alle aangeschreven ondernemingen was inmiddels een convenant gesloten en ervaring opgedaan met de nieuwe werkwijze.[43] Als voordelen van horizontaal toezicht werden in de brief genoemd: het werken in de actualiteit, de snellere standpuntbepaling door de Belastingdienst, en meer openheid tussen de partners. De staatssecretaris kwalificeerde de resultaten zonder meer als positief en trok de conclusie dat de nieuwe werkwijze diende te worden gecontinueerd. Ook is een start gemaakt met horizontaal toezicht buiten het ZGO-

39 *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4.
40 *Kamerstukken II* 2004/05, 29 800, nr. 2.
41 *Kamerstukken I* 2005/06, 30 306 en 30 307, nr. H.
42 Brief van 12 april 2007, DGB 2007-1985.
43 Inmiddels is met alle betrokken bedrijven een convenant gesloten.

1867459 03115

segment.

3.3.3 MGO

In de hiervoor genoemde brief van 8 april 2005 besteedde de staatssecretaris tevens aandacht aan de mogelijkheden van horizontaal toezicht voor het MKB. De gedachten voor het MKB gingen uit naar een aangepaste variant, waarbij de brancheorganisaties als intermediair zouden gaan fungeren tussen onderneming en Belastingdienst. De staatssecretaris achtte individuele convenanten niet aan de orde, gelet op de omvang van dit segment. Bedacht moet worden dat op dat moment onder het MKB nog alle overige belastingplichtige ondernemingen werden geschaard. Er werd nog géén onderscheid gemaakt tussen MGO en MKB. Dit veranderde in 2007.

In september 2007 zag het *Beleidsplan MGO/OCK 2008-2012 'Samen zichtbaar'* het licht. In dit plan werd gesteld dat ook bij middelgrote organisaties en de zogeheten Overige Complexe Klanten (OCK) dusdanige (financiële) belangen en fiscale problematiek aan de orde zijn, dat deze een individuele klantbehandeling rechtvaardigden.[44] In lijn met de aanpak van de ZGO's werden de MGO's binnen de organisatie van de Belastingdienst gepositioneerd als een apart werkpakket.

In 2008 werd gestart met een pilot om te bezien of er van de zijde van de middelgrote ondernemingen bereidheid bestond convenantafspraken te maken. De geformuleerde beleidsuitgangspunten waren dezelfde als die bij de ZGO's. In het vooroverleg worden de fiscale consequenties van voorgenomen handelen *tijdig in beeld* gebracht. Ondernemingen willen en mogen *niet achteraf* geconfronteerd worden met onverwachte fiscale interpretaties door de Belastingdienst. Hierdoor kan aan beide zijden efficiencywinst worden geboekt. Bovendien wordt op deze wijze vooral in de *actualiteit* gewerkt.

De belastingregio's zijn gevraagd bedrijven te selecteren die voor horizontaal toezicht in aanmerking zouden kunnen komen. Door de regio's zijn in totaal zo'n 100 bedrijven aangemeld. Oorspronkelijk is aan de behandelteams in de regio's veel vrijheid gegeven bij de inrichting van het proces van horizontaal toezicht voor dit segment. In 2009 werd een tussenstand opgemaakt. Daaruit kwam als algemene bevinding naar voren dat het grote voordelen heeft het moment waarop de relatie verandert, los te koppelen van de vraag of de onderneming volledig in control is. De bereidheid om de fiscale beheersing te optimaliseren dient in beginsel voldoende te zijn voor het sluiten van een convenant. Belangrijker is namelijk of er (gerechtvaardigd) vertrouwen is. Gerechtvaardigd vertrouwen is nodig om te kunnen besluiten te steunen op de verklaringen van het bedrijf en diens financiële dienstverlener. Gesteld wordt dat aan gerechtvaardigd vertrouwen daadwerkelijk consequenties moeten worden verbonden. Als de ondernemer verklaart dat hij (eventueel met zijn adviseur) de fiscale beheersing op bepaalde onderdelen op orde heeft, dan gaat de Belastingdienst er in principe van uit dat dit klopt en vindt op dat onderdeel aangepast toezicht plaats. Sedert 2008 worden in het MGO-segment individuele convenanten afgesloten. Dit alles volgens de tussenstand die de Belastingdienst in 2009 heeft opgemaakt. De Belastingdienst heeft eind 2009 besloten dit concept breed uit te rollen in het MGO-segment en de pilotfase af te sluiten.[45] Aan deze beslissing lag overigens geen afzonderlijke evaluatie ten grondslag.

3.3.4 MKB

Binnen het segment MKB koos de Belastingdienst voor een andere benadering dan voor ZGO/MGO. Gezien de omvang van het segment werden niet de individuele bedrijven benaderd, maar intermediaire organisaties,

44 Een OCK is een entiteit die op zich niet voldoet aan de objectieve criteria voor het MGO-segment, maar die zich qua fiscale problematiek leent voor een individuele klantbehandeling. Daarnaast kan een particulier ook een OCK zijn. Hierbij dient dan sprake te zijn van een gecompliceerde en omvangrijke vermogenspositie, waarbij omvangrijke fiscale risico's op korte of langere termijn worden onderkend.

45 Belastingdienst, *Aanpak Toezicht 2010-2014*, Den Haag: Belastingdienst januari 2010.

1867459 03115

oorspronkelijk alleen de brancheorganisaties[46], later vooral de (koepels van) financieel dienstverleners en softwareontwikkelaars.

In januari 2006 is binnen de Belastingdienst het project Horizontaal Toezicht Ondernemingen van start gegaan. Door het project werd een tiental pilots in het MKB georganiseerd om samen met relevante vertegenwoordigers van branches in het MKB de mogelijkheden van horizontaal toezicht te onderzoeken.

Vanaf 2007 heeft de Belastingdienst zijn aandacht verschoven naar de financieel dienstverleners. Via de financieel dienstverleners wil de Belastingdienst de MKB-ondernemers bereiken en bewerkstelligen dat de kwaliteit van de door hen ingediende aangiften wordt geborgd. De Belastingdienst bevordert dat ondernemingen zich aansluiten bij de met de financieel dienstverleners afgesloten convenanten.

Voor het in de markt zetten van horizontaal toezicht is per regio in beeld gebracht welke financieel dienstverleners hiervoor in aanmerking komen. Daarbij zijn de 100 grootste kantoren van Nederland en de leden van koepelorganisaties SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Administratieconsulenten) en NOAB (Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen) actief benaderd.[47] Ook zijn er met Nexia, Register Belastingadviseurs, KAN en Extendum zogenoemde koepelconvenanten afgesloten.[48] Dit omdat de Belastingdienst verwacht dat deze grotere kantoren over een voldoende stelsel van kwaliteitsborging beschikken.[49] Een bijkomende overweging is dat hun gezamenlijke klantenbestand een substantieel deel van de MKB-markt vormt.

Begin 2011 wordt het programma Horizontaal Toezicht MKB ingesteld. Reden hiervoor is te komen tot een samenhangende aansturing van de ontwikkeling en implementatie van horizontaal toezicht in het MKB-segment. Het accent van het programma ligt op de samenwerking met de financieel dienstverleners. Daarnaast werkt de Belastingdienst samen met brancheorganisaties en met aanbieders van financieel-administratieve software en serviceaanbieders, om kwaliteit van aangiften te bevorderen. De verwachting van de Belastingdienst is dat dit zogenoemde 'softwarespoor' een groot potentieel bezit om de kwaliteit van de keten van transactievastlegging tot aangifte te vergroten, dit onder het motto *'Automatisch Goed'*.[50]

Tabel 1: Aantal deelnemers aan horizontaal toezicht in MKB per 31 december 2011[51]

Deelnemers aan horizontaal toezicht	Aantal afgesloten convenanten
Brancheconvenanten	16
Convenanten met koepelorganisatie financieel dienstverleners	6
Financieel dienstverleners die meedoen met horizontaal toezicht	161*
Ondernemers die deelnemen aan horizontaal toezicht via hun financieel dienstverlener	33.462

* Bijlage 9 bij dit rapport geeft inzicht met welke financieel dienstverleners convenanten zijn gesloten.

46 Onder brancheorganisaties wordt verstaan diverse soorten samenwerkingsverbanden die groepen ondernemers vertegenwoordigen, zoals (winkeliers)verenigingen, franchiseorganisaties, samenwerkingsverbanden van ZZP'ers en BOVAG-bedrijven.

47 Een overzicht van de 25 grootste financieel dienstverleners is opgenomen in bijlage 9. Daarbij is ook aangegeven of zij al dan niet een convenant hebben gesloten met de Belastingdienst.

48 Belastingdienst, *Programma Horizontaal Toezicht MKB. Jaarverslag 2011 Programma Horizontaal Toezicht MKB*, Den Haag: februari 2012, p. 5.

49 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_horizo_toezicht_fiscaal_dienstverl_dvq071zipl.pdf.

50 Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht + Software = Automatisch Goed. Een verkenning naar de mogelijkheden om fiscale compliance te integreren in de administratieve keten*, Den Haag: 2011.

51 Belastingdienst, *Programma Horizontaal Toezicht MKB. Jaarverslag 2011 Programma Horizontaal Toezicht MKB*, Den Haag: februari 2012, p. 4.

1867459 03115

3.4 Beleidsuitgangspunten en de nadere uitwerking door de Belastingdienst

3.4.1 Inleiding

In de beginfase van horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst ervoor gekozen horizontaal toezicht werkende weg vorm en inhoud te geven. In de gesprekken die de Commissie heeft gevoerd met enkele sleutelfiguren uit die tijd bij de Belastingdienst, waaronder de toenmalige [redacted] viel geregeld het begrip 'intuïtief'. Dit begrip geeft naar de mening van de Commissie goed weer, hoe het beleid pas geleidelijk vaste vorm kreeg. Na een aantal jaren ervaring te hebben opgedaan, heeft de Belastingdienst in 2008 de notitie 'Tax Controle Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert' uitgebracht. In 2010 heeft de Belastingdienst voor de individuele klantbehandeling in het ZGO/MGO-segment en in 2011 voor het MKB-segment het concept van horizontaal toezicht uitgewerkt en neergelegd in drie leidraden.[52] Deze leidraden zijn primair bedoeld voor de medewerkers van de Belastingdienst die actief zijn in het horizontaal toezicht. De leidraden zijn ook openbaar gemaakt.

Hierna worden in paragraaf 3.4.2 de permanente opdracht en de andere kaders voor de Belastingdienst belicht. In paragraaf 3.4.3 wordt een schets gegeven van de segmenten ZGO, MGO en MKB. De pijlers van het horizontaal toezicht worden nader onder de loep genomen: het convenant (paragraaf 3.4.4), het fasenmodel (paragraaf 3.4.5), het TCF (paragraaf 3.4.6) en het schillenmodel (paragraaf 3.4.7).

3.4.2 Permanente opdracht, algemene beleidsdoelstelling en handhavingsregie

Alvorens in te gaan op de beleidsvisie en uitgangspunten die de Belastingdienst hanteert in het kader van horizontaal toezicht, is het voor de inkadering daarvan, van belang aandacht te besteden aan de breder geformuleerde opdracht waarvoor de Belastingdienst zich ziet gesteld.[53]

Permanente opdracht Belastingdienst[54]
De Belastingdienst verricht taken op de volgende gebieden:

- heffing, controle en inning van rijksbelastingen;
- toezicht op de in-, uit- en doorvoer van goederen;
- toezicht op de naleving van wetgeving op economisch, gezondheids-, milieu- en veiligheidsterrein, economische ordening en financiële integriteit;
- heffing en inning van premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen;
- toekenning van en controle op inkomensafhankelijke toeslagen;
- opsporing op al de hierboven genoemde terreinen.

Bij de uitvoering van deze taken houdt de Belastingdienst zich aan de volgende permanente opdracht:

52 Belastingdienst, *Tax Controle Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: maart 2008, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_control_framework_dv4011z1pl.pdf; Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_horizo_toezicht_binnen_indv_klant_dv4061z1pl.pdf; Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011; Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Brancheorganisaties*, Den Haag: december 2011, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/lei_hor_toez_mkb_branche_dv4081z1pl.pdf.

53 Deze paragraaf is ontleend aan het Bedrijfsplan Belastingdienst 2007-2011. Ook in andere bedrijfsplannen zijn deze permanente opdracht en andere uitgangspunten van de Belastingdienst op vergelijkbare wijze geformuleerd.

54 Vgl. Bedrijfsplan Belastingdienst 2007-2011, p. 8.

1867459 03115

> *"de Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn onlosmakelijk aan zijn handelen verbonden."*

Algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst

De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen tot nakoming van hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de belastingheffing (compliance). De Belastingdienst beoogt de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken. Er is sprake van compliance als burgers en bedrijven relevante feiten juist, tijdig en volledig opgeven en tijdig het juiste bedrag betalen.[55] Naast dienstverlenend en respectvol optreden, bevordert de Belastingdienst compliance door correctieve actie en, in het uiterste geval, door strafrechtelijk afgedwongen naleving. Hoe beter de Belastingdienst de belastingplichtigen kent, des te beter compliance kan worden bevorderd. 'Kennen' houdt in: zicht hebben op wat de belastingplichtigen doen, wat daarvan de (fiscale) gevolgen zijn, tot welke (risico)groep van vergelijkbare belastingplichtigen zij behoren, aan welke verleidingen zij blootstaan om zich niet aan de regels te houden en wat er nodig is om ervoor te zorgen dat dit wel gebeurt.

De Belastingdienst kan niet alles controleren. Dat is ook niet nodig. Steeds moet worden gezocht naar een balans tussen een gewenst niveau van toezicht en (kosten van) uitvoerbaarheid. De Belastingdienst richt zich bij het toezicht vooral op die belastingplichtigen bij wie het risico speelt, dat zij zich niet aan de wettelijke regels houden of hun belastingen niet betalen. Die risico's moeten worden afgedekt. Maar risico's zijn er in gradaties. Dat betekent dat de Belastingdienst afhankelijk van het risicogewicht zwaarder of minder intensief controleert. Naast het risico laat de Belastingdienst ook meewegen of het om grote (financiële) belangen gaat. Om voorspelbaarheid te voorkomen, worden er ook aselecte controles uitgevoerd. Bij gebleken fraude grijpt de Belastingdienst krachtig in. De Belastingdienst stemt zijn toezicht dus af op de bereidheid en het vermogen van de belastingplichtige om aan de regelgeving te voldoen.

Handhavingsregie

Vanaf 2008 maakt het begrip handhavingsregie opgang binnen de Belastingdienst. Het doel van handhavingsregie is het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden, dat met de inzet van de beschikbare mensen en middelen een optimaal effect op de compliance wordt bereikt. De Belastingdienst kiest bewust welke instrumenten, in welke combinatie en met welke diepgang, worden ingezet om in een bepaalde situatie verbetering in het nalevingsgedrag te bereiken dan wel goed gedrag te ondersteunen. Daar waar het vertrouwen in de belastingplichtige gerechtvaardigd is, wordt het hem zo gemakkelijk mogelijk gemaakt zijn verplichtingen na te komen. Daar waar het vertrouwen wordt geschonden, wordt het toezicht aangescherpt. Deze filosofie is sindsdien leidend voor het optreden van de Belastingdienst.[56] In de begroting voor 2009 wordt deze beleidsfilosofie als volgt verwoord:[57]

> *"De Belastingdienst gaat uit van vertrouwen in de belastingplichtige, maar als de Belastingdienst misbruik en oneigenlijk gebruik van regels constateert, dan zal hij door zijn optreden de grenzen van toelaatbaarheid ondubbelzinnig markeren. (...) De handhavingsstrategie van de Belastingdienst is gebaseerd op deze twee pijlers: vertrouwen waar mogelijk, repressie waar nodig."*

55 Vgl. Bedrijfsplan Belastingdienst 2007-2011, p. 9.
56 Bedrijfsplan Belastingdienst 2010-2011, Notitie Aanpak Toezicht 2010-2014 (januari 2010) en begrotingen IXB 2010, 2011 en 2012.
57 *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700 hoofdstuk IXB, nr. 2, p. 8-9.

1867459 03115

Horizontaal toezicht is dus één van de instrumenten, passend binnen het handhavingspalet van de Belastingdienst. Een evenwichtige handhavingsregie is noodzakelijk voor de acceptatie van horizontaal toezicht. Anders gezegd: horizontaal toezicht kan niet zonder verticaal toezicht. Dezelfde filosofie wordt gehanteerd in OESO-verband. De OESO geeft aan dat belastingplichtigen die niet in een zogeheten *enhanced relationship* meegaan en die niet transparant zijn, niet mogen verwachten *'to prosper at the expense of others'*. Dat wil zeggen dat een belastingdienst een adequaat risicomanagementsysteem dient te ontwikkelen om deze belastingplichtigen te kunnen identificeren en voldoende mensen en middelen beschikbaar moet hebben om te verzekeren dat ook de ondernemingen zonder *enhanced relationship* hun verplichtingen nakomen.[58] In hoofdstuk 6 wordt nader ingegaan op de internationale context van horizontaal toezicht.

3.4.3 Segmenten

Om evenwichtige keuzes te kunnen maken in de handhaving, kiest de Belastingdienst voor segmentering. Daarmee wordt bedoeld: het opdelen van het totale bestand van belastingplichtigen in groepen met samenhangende kenmerken, zoals financieel belang, complexiteit van de fiscale problematiek en omvang. De Belastingdienst onderscheidt de volgende segmenten: ZGO, MGO, MKB en Particulieren.[59]

De kenmerken van het segment zijn bepalend voor de handhavingsstrategie. Bij ZGO zijn de inhoud van de fiscale problematiek en de omvang van de belangen van dien aard, dat een aanpak 'op maat' noodzakelijk is. Er is sprake van - wat de Belastingdienst noemt - individuele klantbehandeling. Dit geldt ook voor het MGO-segment. Bij het MKB is er sprake van een meer groepsgewijze aanpak, omdat maatwerk op basis van een weging van belang en risico volgens de Belastingdienst niet doelmatig is.[60]

ZGO

Om als ZGO te worden gekwalificeerd hanteert de Belastingdienst de volgende criteria: genoteerd aan de Amsterdamse beurs of een fiscaal belang[61] van meer dan 25 miljoen euro, of een buitenlandse moeder en een fiscaal belang van meer dan 12,5 miljoen euro, of tenminste 5 buitenlandse dochterondernemingen en een fiscaal belang van meer dan 12,5 miljoen euro. Het ZGO-segment is belangrijk voor de continuïteit van de kasstroom (ruim 50% in de totale belasting- en premieontvangsten van het Rijk) en de Nederlandse economie. De desbetreffende bedrijven zijn belangrijke leveranciers van fiscaal relevante gegevens (zoals loongegevens).[62] In dit segment zitten, naast bedrijven, ook de voor ZGO kwalificerende non-profit organisaties, zoals provincies en gemeenten, universiteiten en zorginstellingen. De kern van het ZGO-segment bestaat per januari 2012 uit 2.562 entiteiten.[63]

MGO

Het aantal MGO's per januari 2012 is 10.101. Voor dit segment hanteert de Belastingdienst het criterium van een

58 OECD, *Fourth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué*, OECD 11 januari 2008.

59 Het segment particulieren maakt geen onderdeel uit van de onderzoeksopdracht van Commissie en blijft verder buiten beschouwing.

60 Voorgaande passages zijn ontleend aan het Bedrijfsplan Belastingdienst 2007-2011

61 Onder fiscaal belang wordt verstaan het totaal van de verschuldigde Vpb, IB, LH en OB.

62 Het gaat hierbij om de gegevensvergaring ten behoeve van de belastingheffing van derden (vgl. art. 53 AWR).

63 Het begrip economische entiteit voor deze regeling is dat een natuurlijk persoon of een lichaam al dan niet tezamen met één of meer daarmee direct of indirect in bestuurlijk, financieel, administratief of maatschappelijk opzicht verbonden natuurlijke personen of lichamen als een entiteit wordt beschouwd. Deze definitie is opgenomen in artikel 11, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003. Deze definitie is uitgewerkt in het Toedelingsbesluit Belastingdienst 2003. Van de 2.562 entiteiten komen 1.370 in aanmerking voor een horizontaal toezichttraject. De rest is de zogeheten 'doelgroepstaart'. Deze laatste categorie valt weliswaar organisatorisch onder de ZGO-doelgroep binnen de Belastingdienst, maar kwalificeren wat betreft omvang niet voor de ZGO- of de MGO-status en dus ook niet voor individuele klantbehandeling. Ze kunnen wel meedoen aan horizontaal toezicht via een convenant met een financieel dienstverlener. De ondernemingen van de doelgroepstaart worden om organisatorische redenen centraal behandeld door een bepaalde regio. Het betreft financiële instellingen (regio Amsterdam), energiebedrijven (regio Rivierenland) en ondernemingen in de olie- en gassector (regio Rijnmond).

1867459 03115

fiscaal belang groter dan € 2 miljoen en kleiner dan € 25 miljoen.[64] Het MGO-segment levert een bijdrage van circa 10% aan de schatkist.

MKB

De overige bedrijven vallen in het MKB-segment. Het MKB omvat circa 1,5 miljoen ondernemers. Binnen het segment MKB wordt door de Belastingdienst een nader onderscheid gemaakt tussen MKB-ondernemingen met personeel, waaronder zelfstandigen met personeel, startende ondernemingen (ondernemingen in de eerste drie jaren van het bedrijfsbestaan) en éénmanszaken (zelfstandigen zonder personeel (ZZP-ers)).[65] De potentiële doelgroep voor horizontaal toezicht omvat de eerste twee categorieën, samen zo'n 600.000 ondernemingen. Deze deelverzameling wordt door de Belastingdienst MKB-plus genoemd.

Er liggen voorstellen om het onderscheid tussen ZGO en MGO op te heffen en te komen tot één pakket Grote Ondernemingen. Daarbij worden twee maatstaven gehanteerd, enerzijds voor de buitenwacht herkenbare criteria (gekoppeld aan de grenzen voor controleplicht in het BW[66]), anderzijds een, gelet op de formatie van de Belastingdienst, volgens de Belastingdienst behapbaar aantal van plusminus 9.000 entiteiten. In de voorstellen, waarover nog besluitvorming door de leiding van de Belastingdienst moet plaatsvinden, gaan 3.667 entiteiten over van ZGO/MGO naar MKB en komen 2.136 entiteiten over van MKB naar ZGO/MGO.

3.4.4 Convenanten

3.4.4.1 Inleiding

Het convenant is de meest prominente manifestatie van het horizontaal toezicht. In het convenant worden afspraken gemaakt over de wijze waarop de belastingplichtige (of zijn financieel dienstverlener) en de Belastingdienst met elkaar omgaan, in wederzijds vertrouwen, open en transparant, met het doel te komen tot een aanvaardbare aangifte. Er is een verschil tussen de individuele convenanten, die rechtstreeks door de Belastingdienst worden afgesloten met ondernemingen in het ZGO- en het MGO-segment en de convenanten die de Belastingdienst afsluit met financieel dienstverleners. Door zich aan te sluiten bij een convenant met een financieel dienstverlener kunnen MKB-ondernemingen zich (indirect) verbinden aan de in het convenant neergelegde afspraken. Een derde categorie convenanten betreft de convenanten met brancheorganisaties in het MKB-segment.

3.4.4.2 Individuele handhavingsconvenanten bij ZGO en MGO

Uitgangspunten

Aan individuele handhavingsconvenanten ligt een aantal uitgangspunten ten grondslag:

- de Belastingdienst en belastingplichtige wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze waarbij wordt gestreefd naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten;
- partijen treden elkaar daarbij op basis van wederzijds begrip, vertrouwen en transparantie tegemoet;
- de rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van

64 Maximaal 20% van het pakket kan door de belastingregio's op basis van individuele inschatting worden uitgewisseld met de segmenten MKB en Particulieren. Dit zijn de zogenoemde OCK.

65 Het gaat hierbij om zelfstandigen die als ondernemer kwalificeren. Vgl. SER-advies 2010/04, SER, *ZZP'ers in beeld. Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel*, Den Haag: 15 oktober 2010.

66 Het betreft de criteria die in art. 2:396, 397 en 398 BW zijn opgenomen voor het jaarrekeningenrecht. Bepalend zijn de omzet (€ 8.800.000) en het aantal werknemers (50). Het balanstotaal wordt daarbij niet meegenomen.

1867459 03115

toepassing;[67]
- een convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing voor alle Rijksbelastingen en op de invordering.

In de 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' is om redenen van rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit (het gelijke speelveld) voorgeschreven, dat niet wordt afgeweken van de standaardteksten. Alleen in heel bijzondere situaties en in overleg met het behandelteam, de leidinggevenden en de landelijk coördinatoren zijn afwijkingen mogelijk.[68] Op de website van de Belastingdienst is de tekst van een individueel handhavingsconvenant met een standaardtekst opgenomen.[69]

Volgens de tekst van het modelconvenant verplichten de belastingplichtige en de Belastingdienst zich tot het volgende:

- belastingplichtige draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften;[70]
- ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten waarover verschil van inzicht zou kunnen bestaan, worden zo snel mogelijk voorgelegd aan de Belastingdienst;
- de Belastingdienst geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met belastingplichtige zijn visie op de rechtsgevolgen;
- de door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt;
- de Belastingdienst houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;[71]
- de aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met belastingplichtige door de inspecteur vastgesteld.

Werkafspraken

De Leidraad onderkent de behoefte van ondernemingen om na, of in combinatie met, het afsluiten van het convenant concrete werkafspraken te maken. Volgens de Leidraad mogen dergelijke werkafspraken geen betrekking hebben op de invulling van begrippen en normen als aanvaardbare aangifte, pleitbaar standpunt en materiële fouten. Tevens mogen geen werkafspraken worden gemaakt over termijnen en dergelijke. Voorts mogen geen werkafspraken worden vastgelegd in een (standaard)overeenkomst, die bij het convenant wordt gevoegd. Het is het volgens de Leidraad mogelijk om aan de hand van een aantal thema's met de convenantspartners te bespreken, hoe zij concreet invulling kunnen geven aan aspecten van horizontaal toezicht. De gemaakte afspraken tijdens die bespreking kunnen worden vastgelegd in een gespreksverslag. Gespreksthema's zijn bijvoorbeeld: aanspreekpunten, periodiek overleg, overleg rondom de versterking van de fiscale beheersing, procedurele afspraken en het afronden van openstaande jaren.[72]

Afhandeling zaken uit het verleden

Bij de individuele handhavingsconvenanten kunnen ook afspraken worden gemaakt over de afronding van

67 Bij herhaling heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de fiscale behandeling van een onderneming met een handhavingsconvenant plaatsvindt binnen de kaders van wet- en regelgeving, waardoor er geen sprake is van een meer of minder gunstige behandeling dan van belastingplichtigen zonder convenant. Zie brief staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, nr. DB2009/624M. Nederland loopt in zijn opvattingen met horizontaal toezicht ten opzichte van andere vormen van toezicht geen belastinginkomsten mis. Zie ook de brief van staatssecretaris van Financiën van 7 juni 2011, nr. IFZ2011/359U.

68 Zie Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010, p. 31.

69 http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst_individueel_convenant_dvq1112qed.pdf.

70 Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten.

71 In het convenant worden geen expliciete inlever- of reactietermijnen opgenomen; zie Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010, p. 31.

72 De afspraken over de afwikkeling van fiscale discussies worden vastgelegd in een afzonderlijke vaststellingsovereenkomst.

1867459 03115

de 'lopende problematiek'. Onder lopende problematiek wordt verstaan de afdoening van fiscale zaken of invorderingszaken die al bekend zijn bij de onderneming en/of de Belastingdienst. Het kan gaan om lopende boekenonderzoeken, openstaande aangiften en onderhanden bezwaar- en beroepschriften. Bij het zoeken naar een oplossing voor de fiscale discussiepunten heeft het behandelteam een zekere mate van vrijheid. Deze vrijheid ziet met name op de interpretatie van feiten en de waardering en beëindiging van onzekerheden. Het algemene kader blijft daarbij de correcte toepassing van wet- en regelgeving en jurisprudentie.[73]

Beëindiging convenant

Bij geschillen over de uitleg van fiscale zaken bestaat de mogelijkheid, dat er op een gegeven moment geen vertrouwensbasis meer is. Het opzeggen van het convenant ligt dan voor de hand.[74] In dit verband is ook van belang de uitspraak van de Minister van Financiën in antwoord op Kamervragen over onduidelijkheid rond ontwijking van btw-afdracht door ING en DSB. In het antwoord op de vraag of een convenant met de Belastingdienst gehandhaafd kan blijven, wanneer er bewust een route is opgezet met het doel om de belasting te ontwijken antwoordt hij:[75]

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

De toekomst zal moeten uitwijzen of, en in welke mate, het opzeggen of aanpassen van individuele handhavingsconvenanten zich zal voordoen. Daarbij merkt de Commissie op, dat dit een aangelegenheid is tussen een individuele belastingplichtige en de Belastingdienst die minder snel in de openbaarheid zal komen, omdat de inspecteur daarbij is gehouden aan zijn geheimhoudingsplicht.[76]

3.4.4.3 *Convenanten met financieel dienstverleners en brancheorganisaties*

In het MKB-segment zoekt de Belastingdienst de samenwerking met (de koepels van) financieel dienstverleners en met brancheorganisaties.

Convenanten met financieel dienstverleners

De vertrouwensrelatie wordt in het MKB-segment niet rechtstreeks opgebouwd met de belastingplichtige, maar met zijn financieel dienstverlener. Via de financieel dienstverleners wil de Belastingdienst MKB-ondernemers bereiken en bewerkstelligen dat de kwaliteit van de door hen ingediende aangiften aanvaardbaar is. Op deze wijze kan de Belastingdienst de toezichtslast verminderen bij ondernemers die aanvaardbare aangiften aanleveren en tegelijkertijd ook meer aandacht geven aan risicovolle aangiften.[77] De kern bij horizontaal toezicht met financieel dienstverleners is, dat de Belastingdienst steunt op het werk dat hij voor zijn klant (de ondernemer) doet.

73 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011, p. 29.
74 *Kamerstukken I* 2006/07, 30 322, nr. D.
75 Brief van de Minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording van Kamervraag 8), p. 3.
76 Vgl. art. 67 AWR.
77 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011, p. 5.

1867459 03115

Convenanten met brancheorganisaties
Er worden twee soorten convenanten onderscheiden:I) zuivere brancheconvenanten, waarbij de samenwerking is gericht op het vooraf oplossen van verscheidene, door veel ondernemingen gedeelde, fiscaal relevante probleempunten in de uitvoering, zoals normen voor de voorraadwaardering; en II) horizontaal toezicht brancheconvenanten, waarin ook afspraken worden gemaakt over aangepast toezicht.

Voor het afsluiten van een horizontaal toezicht brancheconvenant (ad II) is het van belang dat er binnen de branche vormen van (zelf)toezicht bestaan, bijvoorbeeld gedrags- en beroepsregels of gedragscodes. In een aantal gevallen gaat dit hand in hand met branchespecifiek tuchtrecht en/of certificeringprocedures en keurmerken. Alleen dan is het mogelijk om te komen tot een horizontaal toezicht brancheconvenant. Omdat in veel branches geen sprake is van een dergelijke vorm van intern toezicht, kan de Belastingdienst in de meeste branches voor zijn toezicht hierop niet steunen. Van de 16 afgesloten brancheconvenanten zijn er twee met een (beperkte) toezichtsparagraaf.[78]

Verreweg de meeste convenanten bevatten geen toezichtsparagraaf. Deze convenanten voorzien in de samenwerking en mogelijkheid om onderling afspraken te maken over de wijze waarop actuele fiscale knelpunten of onduidelijkheden in de praktijk kunnen worden opgelost. Deze afspraken worden dan periodiek in een annex bij het convenant gevoegd en gepubliceerd. Deze convenanten bevatten geen bepalingen die voorzien in het toezicht op correcte naleving van de in de annex opgenomen afspraken door de leden van de brancheverenigingen. Het lidmaatschap van een brancheverenigingis immers in de eerste plaats gericht op algemene belangenbehartiging en dienstverlening. Er is geen financieel-administratieve relatie tussen de brancheorganisaties en hun leden, die betrouwbaar toezicht op de fiscale naleving mogelijk maakt. In hoofdstuk 2 heeft de Commissie reeds geconcludeerd dat zij deze convenanten met brancheorganisaties niet tot het horizontaal toezicht rekent.

3.4.5 Processtappen en fasenmodel ZGO/MGO

Processtappen
De 'Leidraad horizontaal toezicht binnen individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' geeft een overzicht van de processtappen die de Belastingdienst en de belastingplichtige samen doorlopen binnen het proces van horizontaal toezicht:

Tabel 2: Processtappen

Processtappen	
Stap 0	klantoriëntatie
Stap 1	het HT-gesprek
Stap 2	de complianceverkenning
Stap 3	afronden lopende problematiek
Stap 4	het convenant
Stap 5	analyse en versterking fiscale beheersing (TCF)
Stap 6	aangepast toezicht

De stappen worden kort toegelicht.

78 Brancheconvenanten met een toezichtsparagraaf zijn gesloten met de dagbladverspreiders (onderdeel 3 van dat convenant) en met de BOVAG (onderdeel 2 van dat convenant).

1867459 03115

Stap 0: klantoriëntatie
Zowel het behandelteam van de Belastingdienst als de belastingplichtige (of de financieel dienstverlener) kan op verschillende momenten het initiatief nemen voor een oriëntatie op horizontaal toezicht.

Stap 1: het HT-gesprek
Het doel van het HT-gesprek is een wederzijdse verkenning van de mogelijkheden voor de toepassing van horizontaal toezicht bij de belastingplichtige. Aspecten van die wederzijdse verkenning zijn de uitgangspunten, de verantwoordelijkheden, de verwachtingen, de 'tone at the top' en de ervaringen in de huidige contacten.

Stap 2: de complianceverkenning
De complianceverkenning heeft als doel om samen met de belastingplichtige vast te stellen of horizontalisering van het toezicht haalbaar is. Daarom wil de Belastingdienst zicht krijgen op de fiscale houding en het gedrag van de belastingplichtige (en betrokken partijen): *het willen*. Ook bespreekt de Belastingdienst met de belastingplichtige hoe deze belastingplichtige zijn verantwoordelijkheid gaat oppakken om aanvaardbare aangiften in te dienen. Gezamenlijk wordt vastgesteld of de randvoorwaarden aanwezig zijn om te komen tot een adequate beheersing van fiscaliteit: *het kunnen*.

Stap 3: afronden lopende problematiek
Met het afronden van lopende problematiek wordt de weg vrijgemaakt voor het werken in de actualiteit. Uitgangspunt is dat lopende problematiek zo veel mogelijk wordt afgerond vóór het sluiten van het convenant.

Stap 4: het convenant
Hierin worden afspraken gemaakt over de wijze waarop belastingplichtige en Belastingdienst voortaan met elkaar om zullen gaan.

Stap 5: analyse en versterking fiscale beheersing (TCF)
De versterking van de fiscale beheersing is primair de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige. De feitelijke invulling van de fiscale beheersing is afhankelijk van de grootte en de complexiteit van de belastingplichtige. De Leidraad schetst het risico, dat als de Belastingdienst bij de analyse en versterking van de fiscale beheersing een te actieve rol speelt, dat tot gevolg kan hebben dat de organisatie afwacht wat de Belastingdienst als aandachtspunten meldt en de eigen verantwoordelijkheid daarvan een afgeleide laat zijn.

Stap 6: aangepast toezicht
De vorm en de intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst wordt afgestemd op de mate waarin de belastingplichtige fiscaal 'in control' is en op het werk dat externe deskundigen uitvoeren. De afstemming is organisatiespecifiek en dus maatwerk. De Belastingdienst werkt vanuit vertrouwen en met begrip voor de positie van belastingplichtige, maar de Leidraad waarschuwt de medewerkers van de Belastingdienst hun objectieve oordeelsvorming niet te verliezen. Dit staat bekend als het risico van 'verkleving'.[79]

Fasenmodel
De Belastingdienst houdt voor intern gebruik de vorderingen van het proces van horizontaal toezicht voor de desbetreffende ondernemingen bij in een elektronisch dossier.[80] Daarin worden zes fasen van ontwikkeling onderscheiden:

79 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling* (MGO/OCK en ZGO), Den Haag: november 2010, p. 13.
80 Dit gebeurt in ATK+ (Applicatie Transparante Klantbehandeling).

1867459 03115

Tabel 3: Fasenmodel klantbeeld

Fasenmodel klantbeeld	
Fase 1	klant in beeld
Fase 2	horizontalisering wel/niet haalbaar
Fase 3	zicht op opzet en bestaan Administratieve Organisatie/Interne Beheersing (OA/IB)
Fase 4	zicht op bestaan en werking AO/IB
Fase 5	vorm en intensiteit toezicht aangepast
Fase 6	convenant met financieel dienstverlener

Onderstaande tabel, die is overgenomen van de Belastingdienst, geeft de stand van zaken per 31 maart 2012 weer.

Tabel 4: Stand van zaken horizontaal Toezicht ZGO/MGO (per 31 maart 2012)

Fasenmodel klantbeeld	MGO		ZGO (excl. doelgroepstaart)	
	Aantal	Percentage	Aantal	Percentage*
1: klant in beeld	8168	82,4%	1191	94,5%
2a.: horizontalisering haalbaar	2497	25,2%	768	61,0%
2b: horizontalisering niet haalbaar	1939	19,6%	214	17,0%
3: zicht op opzet en bestaan AO/IB	1100	11,1%	484	38,4%
4: zicht op bestaan en werking AO/IB	479	4,8%	238	18,9%
5: vorm en intensiteit toezicht aangepast	349	3,5%	190	15,1%
6: convenant met fiscaal dienstverlener	87	0,9%	5	0,4%
Onbekend	1541	15,5%	59	4,7%
Totaal aantal ondernemingen	10127		1271	
Status convenant	**MGO**		**ZGO (excl. doelgroepstaart)**	
1: niet in gesprek	4915	48,7%	519	37,9%
2: in gesprek	1829	18,1%	403	29,4%
3: convenant afgesloten	954	9,4%	177	12,9%
4: convenant niet mogelijk	620	6,1%	150	10,9%
Onbekend	1786	17,7%	121	8,8%
Totaal	10101	100%	1370	100%

* De fasen sluiten elkaar niet uit, de aantallen en percentages tellen dan ook niet op tot 100%

3.4.6 TCF

ZGO

In maart 2008 is de notitie 'Tax control framework; van risicogericht naar "in control": het werk verandert' uitgebracht.[81] Deze notitie is bedoeld voor alle technische medewerkers en leidinggevenden in het ZGO-segment. In deze notitie wordt ook aandacht besteed aan het zogenoemde schillenmodel.

Een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen het bedrijf. De

81 Belastingdienst, *Tax Controle Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: maart 2008.

1867459 03115

fiscale functie speelt een rol in (nagenoeg) alle bedrijfsprocessen. Het TCF heeft als doel beheersing van de totale fiscaliteit. Ook de tijdige en juiste betaling valt binnen de scope van een TCF. De Belastingdienst heeft aangegeven geen generieke minimumeisen of sjablonen voor een TCF te willen formuleren.[82] De Belastingdienst zal ook geen initiatieven tot certificering nemen. Het TCF is voor de Belastingdienst geen zelfstandig controledoel, maar een middel om de aanvaardbaarheid van de fiscale aangifte te kunnen toetsen.

Door te stellen dat de Belastingdienst alleen convenanten wil afsluiten met ondernemingen die hun TCF op orde hebben, is de belastingpositie nadrukkelijk als aandachtsgebied de bestuurskamer binnengeschoven. De houding aan de top ('tone at the top') wordt van grote invloed geacht op de (fiscale) integriteit van de gehele onderneming en haar functionarissen. Op het moment dat het convenant wordt getekend, hoeft het TCF nog niet op orde te zijn, maar moet er wel naar toe worden gewerkt door belastingplichtige.

Een TCF maakt integraal onderdeel uit van het Business- of Internal Control Framework van een belastingplichtige (BCF/ICF). De inrichting van een ICF - en dus ook van een TCF - is maatwerk en hangt af van tal van factoren (bijvoorbeeld, grootte, complexiteit, inrichting van de onderneming). Een belangrijke bepaling, zowel in SOx als de code-Tabaksblat, is dat de ondernemingsleiding een uitspraak moet doen over de effectiviteit van de interne beheersing. Dit betreft de mate waarin de onderneming in control is. Zij doet dat door middel van het 'in control statement' in het jaarverslag. Om een 'in control'-statement af te kunnen geven moet een Business- of Internal Control Framework in de onderneming zijn ingevoerd. Het in opdracht van COSO ontwikkelde Internal Control Integrated Framework is in de praktijk een soort standaardnorm geworden.[83]

Ook IFRS dwingt tot een zodanige informatieverstrekking dat eventuele belastingrisico's voldoende kunnen worden onderkend. Bovendien hebben deze ondernemingen veelal een eigen fiscale afdeling en beschikken zij over een eigen 'internal auditafdeling' die voldoende waarborg zou moeten bieden, dat het TCF deugdelijk is en dat eventuele tekortkomingen van enige importantie actief aan de fiscus worden gemeld en dat correcties worden doorgevoerd.

MGO

Uit de 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling', blijkt dat de norm voor MGO's en ZGO's in beginsel dezelfde is, namelijk een stelsel van interne beheersing, interne controle en extern toezicht, dat leidt tot een aanvaardbare aangifte als sluitstuk van het proces.

In het Beleidsplan middelgrote ondernemingen (september 2007) wordt ook ingegaan op de rol van de externe adviseur/accountant. Waar bij ZGO in veel gevallen wordt gefocust op opzet, bestaan en werking van het AO/IB (TCF), zal in het MGO-segment de aandacht van de Belastingdienst vooral moeten uitgaan naar afspraken over de opzet, inrichting en vastlegging van de belastingcontrole door de externe adviseur/accountant voor die specifieke onderneming.

MKB

Voor het MKB wordt door de Belastingdienst nadrukkelijk een andere benadering gekozen. Het opstellen van een TCF is voor deze belastingplichtigen, gelet op de omvang van de onderneming geen passend instrument. Voor het horizontaal toezicht bij het MKB wordt gesteund op het werk dat een financieel dienstverlener voor zijn klant doet. Daarmee komt de basis voor het toezicht te liggen op het interne kwaliteitssysteem van de dienstverlener, met name het aannamebeleid van klanten en de werkprocessen.[84]

82 Belastingdienst, *Tax Controle Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: maart 2008, p. 4.

83 Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission. COSO is een vrijwillige private organisatie die is toegewijd aan het verbeteren van de kwaliteit van financiële rapportering via bedrijfsethiek, effectieve interne controle en corporate governance, hhtp://www.coso.org.

84 Zie ook Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011, bijlage IV.

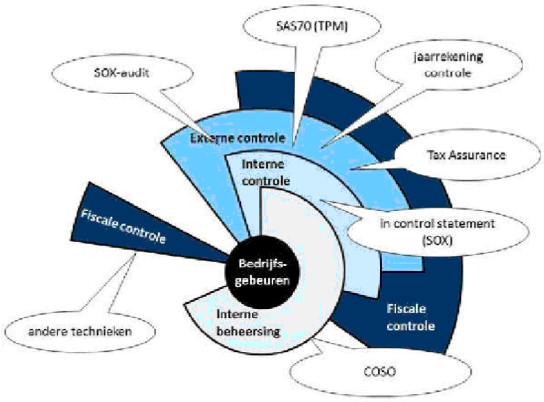
1867459 03115

De Belastingdienst verlangt van de financieel dienstverlener dat deze de identiteit vaststelt en de integriteit beoordeelt van de aan horizontaal toezicht deelnemende ondernemers. Voor deelname aan horizontaal toezicht is het voorts noodzakelijk dat de ondernemer met zijn financieel dienstverlener een verklaring ondertekent, die bekend staat als *aansluitingsverklaring*. De financieel dienstverlener moet beschikken over een bureau vaktechniek dat ervoor zorg draagt dat zaken die kwalificeren voor het vooroverleg, ook door de financieel dienstverlener worden onderkend en ingebracht. Daarnaast spelen de koepelorganisaties van financieel dienstverleners, waarmee de Belastingdienst een koepelconvenant heeft gesloten, een rol bij de kwaliteitsborging. De koepelorganisatie beoordeelt of een aangesloten financieel dienstverlener deel kan en mag nemen aan horizontaal toezicht en toetst de kwaliteit van de kantoren. Ingediende convenantsaangiften worden door de koepelorganisatie onderwerpen aan periodieke reviews.

Voor de wijze waarop precies inhoud wordt gegeven aan het horizontaal toezicht in het MKB-segment, is het van belang de verschillen te onderkennen binnen de groep van financieel dienstverleners. Het kwaliteitsborgingssysteem van accountantsorganisaties die wettelijke controleopdrachten uitvoeren, staat onder toezicht van de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Bovendien werken die accountantsorganisaties met een vergunning die door de AFM is verleend. Ook voor de groep accountantsorganisaties die vallen onder de SRA-koepel, gelden eisen (vanuit die koepel) ten aanzien van het kwaliteitsborgingssysteem en is er sprake van toezicht. Dit geldt evenzeer voor sommige andere accountantsorganisaties. Maar daarnaast is er een grote groep accountantsorganisaties actief zonder vergunning. In dat geval ontbreken specifieke eisen en bij gevolg ook expliciet toezicht daarop (wel bestaat er de borging van het tuchtrecht voor zij die als accountant optreden). Voor belastingadviseurs geldt geen vergunningplicht of een toezichtstelsel gelijk aan dat van de AFM. Wel kunnen zij interne regels hebben die een hoge mate van betrouwbaarheid kunnen borgen, zoals bijvoorbeeld de SRA-regels.

3.4.7 Schillenmodel

Een belangrijk uitgangspunt dat in de Controleaanpak Belastingdienst (CAB) en de leidraden wordt geformuleerd, is dat de Belastingdienst geen werk doet dat al door anderen is gedaan. Om dergelijk dubbel werk te voorkomen is het zogenoemde schillenmodel gedefinieerd.[85] In de navolgende afbeelding is het schillenmodel ingevuld voor het ZGO-segment. Het schillenmodel geldt eveneens voor MGO en MKB.



85 H.H.W. Kloosterman, 'Schillenmodel', *De Accountant* 1991/7, p. 403-406. Het schillenmodel staat ook beschreven in de Controleaanpak Belastingdienst (CAB).

1867459 03115

Het schillenmodel houdt in, dat de Belastingdienst gebruik maakt van: (1) de interne beheersing van de belastingplichtige, (2) de interne controle (interne accountantsdienst, de fiscale afdeling) en (3) de externe controle op de onderneming (externe accountant).

Van belang is vast te stellen of, en zo ja, in welke mate daarbij accountancy (en fiscale) expertise is ingeschakeld. Daarbij kan passen dat de Belastingdienst inzage vraagt in delen van het accountantscontroledossier of andere relevante dossiers. De Belastingdienst heeft in beginsel geen toegang tot het adviesdossier of fiscale rapporten van de financieel dienstverlener. De Belastingdienst verzoekt alleen om inzage in die delen van het accountantsdossier of andere relevante dossiers die van belang kunnen zijn om te beoordelen of, en in hoeverre, hij nog aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden moet uitvoeren om tot een oordeel te komen over de aanvaardbaarheid van de aangifte.

3.5 Conclusies Commissie ten aanzien van het beleid van horizontaal toezicht

In de voorgaande paragrafen zijn op basis van diverse bronnen de beleidsuitgangspunten van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst weergegeven. In deze paragraaf beantwoordt de Commissie de volgende vragen over (de ontwikkeling van) het *beleid van horizontaal toezicht* vooruitlopend op de overall-beantwoording van onderdeel 1 van de taakopdracht in hoofdstuk 7:

1. Welke uitgangspunten heeft de Belastingdienst gehanteerd bij het formuleren van het beleid inzake horizontaal toezicht?

- Uitgangspunt in het horizontaal toezicht is dat naleving van fiscale regels wordt bevorderd door (vrijwillige) samenwerking tussen de deelnemende belastingplichtigen (in aanvang: ZGO's) en Belastingdienst in een *relatie* gebaseerd op vertrouwen, begrip en transparantie. Belastingplichtigen nemen daarin hun verantwoordelijkheid voor de naleving van fiscale regels en krijgen hiervoor ook het vertrouwen van de Belastingdienst.
- De Belastingdienst past op zijn beurt *het toezicht* aan op basis van de mate waarin de belastingplichtige *in control* is (en daarmee het vertrouwen gerechtvaardigd is). Hij steunt hierbij op de beheersingsmaatregelen die de belastingplichtige zelf heeft genomen (TCF) om fiscaal *in control* te zijn en de interne en externe controle die hierop wordt uitgeoefend.

De combinatie van beide elementen moet leiden tot effectiever (in termen van betere regelnaleving door de belastingplichtige) en efficiënter (in termen van minder toezichtslasten bij de belastingplichtige) toezicht. Dit aspect komt in hoofdstuk 4 aan de orde.

2. Zijn deze uitgangspunten gevolgd bij de uitvoering van het beleid? Zijn de uitgangspunten nog steeds valide?

De totale populatie belastingplichtigen is van zodanige omvang en diversiteit dat het de Belastingdienst uit oogpunt van beheersing en effectiviteit noopt tot *segmentatie*. Dit is het opdelen van het totale bestand van belastingplichtigen in groepen op basis van samenhangende kenmerken, zoals financieel belang, complexiteit van de fiscale problematiek, omvang etc. De Belastingdienst hanteert een onderscheid naar: ZGO, MGO en MKB.

ZGO

De ontwikkeling van het horizontaal toezicht is gestart in het ZGO-segment, waarin er sprake is van individuele

1867459 03115

klantbehandeling. De beide genoemde uitgangspunten van horizontaal toezicht zijn nog steeds valide en worden in de praktijk gevolgd bij de uitvoering, met de kanttekening dat de Commissie concludeert dat verbetering mogelijk is in het optimaal benutten van de resultaten van de externe controle, met name als het gaat om de beoordeling van interne beheersingsmaatregelen, bij beoordeling van het TCF.

MGO

Ook in het MGO-segment is sprake van individuele klantbehandeling en sluit de Belastingdienst individuele convenanten af in het kader van het horizontaal toezicht. De uitgangspunten die in het kader van ZGO zijn geformuleerd, zijn met enige kanttekeningen ook van toepassing op MGO. Het eerste uitgangspunt is valide en wordt gevolgd in de praktijk van de uitvoering. Het tweede punt ligt aanmerkelijk lastiger, omdat de wet- en regelgeving op het gebied van corporate governance bij een MGO minder dwingend is dan bij een ZGO. De Belastingdienst kan in dit segment niet in dezelfde mate steunen op de fiscale beheersingsmaatregelen van de onderneming als in het ZGO-segment. Ook de omvang van het segment speelt de Belastingdienst parten; de capaciteit van de Belastingdienst blijkt niet toereikend om op het gehele segment individuele klantbehandeling tot uitvoering te brengen.

MKB

De omvang en diversiteit van de ondernemingen in het MKB-segment, waarin de Belastingdienst een groepsgewijze aanpak hanteert, is zodanig dat de Belastingdienst de uitgangspunten van het horizontaal toezicht, zoals geformuleerd voor het ZGO-segment (met een individuele benadering), niet kan toepassen bij MKB-ondernemingen.

Wat betreft het MKB-segment wordt de vertrouwensrelatie - anders dan in het ZGO-segment - daarom niet direct opgebouwd met de belastingplichtigen, maar met hun financieel dienstverleners. Via de financieel dienstverleners wil de Belastingdienst de MKB-ondernemingen bereiken en bewerkstelligen dat de kwaliteit van de door hen ingediende aangiften wordt geborgd.

Hiermee wordt het uitgangspunt van het steunen op de fiscale beheersing van de individuele onderneming verlaten. De Belastingdienst voert in plaats hiervan metatoezicht uit, daarbij onder andere gebruik makend van de resultaten van het kwaliteitsborgingssysteem van de financieel dienstverlener.

3. Hoe past horizontaal toezicht in het geheel van instrumenten dat de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft om naleving van de belastingwetgeving te bevorderen en niet-naleving tegen te gaan?

De staatssecretaris heeft het horizontaal toezicht in 2004 gepositioneerd als onderdeel van een *gedifferentieerde aanpak van handhaving*. De Commissie concludeert dat de leiding van de Belastingdienst het horizontaal toezicht - zowel intern als extern - nadrukkelijk heeft gepositioneerd als een cultuuromslag. In de ogen van de Commissie begrijpelijk vanwege de majeure omslag die in denken moest worden gemaakt.

Het gevolg was echter dat zowel bij medewerkers, als bij externe belanghebbenden de indruk ontstond dat er op termijn niets anders meer zou zijn dan horizontaal toezicht. In 2008 werd horizontaal toezicht expliciet geplaatst in het kader van de totale handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Daarmee is horizontaal toezicht niet hét maar een instrument binnen de handhavingsregie geworden.

3.6 Horizontaal toezicht in de praktijk: knelpunten en kwetsbaarheden

3.6.1 Inleiding

In het voorgaande deel heeft de Commissie vanuit de beschikbare beleidsplannen, brieven aan de Eerste en Tweede Kamer, diverse Leidraden over horizontaal toezicht en andere relevante informatie een schets gegeven van de ontwikkelingen ten aanzien van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst.

In deze paragraaf worden de verschillende aspecten van horizontaal toezicht getoetst aan de meningen en praktijkervaringen die zijn aangereikt vanuit de rondetafelgesprekken, de gesprekken met de toezichthouders en de internetconsultatie. Waar aan de orde, wordt onderscheid gemaakt tussen de verschillende segmenten. De Commissie merkt vooraf op dat de toonzetting van haar betoog kritisch is. Dit hangt logischerwijs samen met de opdracht aan de Commissie om zich te concentreren op de knelpunten en kwetsbaarheden. De opmerkingen en conclusies van de Commissie moeten binnen deze context worden bezien. Dat laat echter onverlet dat de Commissie de keuze voor horizontaal toezicht een waardevolle toevoeging aan het palet van toezichtsinstrumenten acht.

3.6.2 Algemeen

Paradigmawisseling

De stap naar horizontalisering van het toezicht is door de Belastingdienst gekwalificeerd als een fundamentele keuze voor een nieuwe aanpak. In de gesprekken die de Commissie heeft gevoerd met de verschillende geledingen van de Belastingdienst is in dit kader vaak het woord 'paradigmawisseling' gevallen, hoewel de staatssecretaris van Financiën sprak van een 'gedifferentieerde aanpak'. De Commissie heeft geconstateerd dat het besef aanwezig was dat de keuze voor een nieuwe wijze van toezicht zowel een cultuuromslag voor de totale organisatie als voor de individuele medewerker betekende. De Commissie heeft op basis van de gesprekken geconstateerd dat het proces intuïtief is ingezet.

In de gesprekken van de Commissie blijkt dat belastingplichtigen ervaren dat er binnen de Belastingdienst een stroming is die voor horizontaal toezicht is, terwijl er een andere stroming is die zich daartegen in meer of mindere mate lijkt te verzetten. Regelmatig wordt het bedrijfsleven nog geconfronteerd met inspecteurs en controleurs 'van de oude stempel' die ondanks toepassing van horizontaal toezicht nog vooral zijn gespitst op het zoeken naar fouten. Door het bedrijfsleven en de non-profit sector is in de rondetafelgesprekken aangegeven, dat de indruk bestaat dat de Belastingdienst als organisatie nog niet helemaal klaar is voor horizontaal toezicht.

Conclusies Commissie

De Commissie begrijpt dat het nodig is geweest om het horizontaal toezicht te positioneren als paradigmawisseling, omdat anders een fundamentele wijziging van het werken vanuit wantrouwen naar het werken vanuit vertrouwen niet tot stand zou zijn gekomen.

De Commissie constateert dat dit bij een substantiële groep medewerkers weerstand heeft opgeroepen. Een weerstand die nog steeds bestaat.

De Commissie concludeert dat er nog gewerkt moet worden aan het meenemen van de medewerkers in het totale handhavingsconcept waarvan horizontaal toezicht een onderdeel uitmaakt.

1867459 03115

Uitrol van het horizontaal toezicht

Hiervóór is reeds gewezen op de intuïtieve start van het hele proces van horizontaal toezicht. Gezien het experimentele karakter en de toentertijd beperkte omvang ervan in 2005 en 2006, kan de Commissie hiervoor begrip opbrengen en kan zelfs de stap van de Belastingdienst als een moedige worden gekwalificeerd. De dienst vervulde hier een voortrekkersrol. Maar na een dergelijke experimentele fase is het in de ogen van de Commissie logisch dat er op een gegeven moment een proces van rationalisering optreedt. Dat is niet gebeurd, zoals blijkt uit de wijze waarop is besloten het horizontaal toezicht uit te rollen naar belastingplichtigen buiten het ZGO-segment. De Commissie heeft kennis genomen van de evaluatieresultaten die destijds naar de Tweede Kamer zijn gezonden. De Commissie acht die resultaten te weinig overtuigend om daaraan zonder meer de conclusie te verbinden, dat een uitrol van het horizontaal toezicht naar andere segmenten mogelijk is. Zeker gezien de omstandigheid dat er significante verschillen zijn tussen het ZGO-segment en andere segmenten met betrekking tot van toepassing zijnde (internationale) wet- en regelgeving en de aanwezigheid van externe stakeholders.

Conclusie Commissie

De Commissie concludeert dat de uitrol naar belastingplichtigen buiten het segment van de ZGO's heeft plaatsgevonden zonder nadere onderbouwing en onderzoek naar de verschillen, en zonder onderzoek hoe deze verschillen effect kunnen hebben op het concept en de uitvoering van het horizontaal toezicht. Bovendien is niet goed inzichtelijk gemaakt welke compenserende maatregelen ten gevolge van die verschillen noodzakelijk zijn.

Handhavingsregie

Vanaf 2008 spreekt de Belastingdienst over handhavingsregie. Daarbij is het streven de inzet van de beschikbare mensen en middelen op een dusdanige wijze in te zetten, dat een optimaal effect op de compliance wordt bereikt. Het gerechtvaardigd vertrouwen maakt daarvan volgens de Belastingdienst onderdeel uit. Daar waar het vertrouwen in de belastingplichtige gerechtvaardigd is, wordt het de belastingplichtige zo gemakkelijk mogelijk gemaakt. Daar waar het vertrouwen wordt geschonden, wordt het toezicht aangescherpt. De Commissie ervaart het als een zinvolle benadering om het horizontaal toezicht expliciet in te bedden in de totale toezichtsaanpak van de Belastingdienst. Op deze wijze wordt nadrukkelijk tot uitdrukking gebracht dat horizontaal toezicht een van de vele instrumenten is, waarvan de Belastingdienst in de uitvoering van de wettelijk opgedragen taken gebruik kan maken. Dit is een belangrijke correctie op het 'totalitaire' beeld van horizontaal toezicht zoals dat op de belastingplichtigen, medewerkers van de Belastingdienst en anderen is overgekomen. Zowel bij medewerkers van de Belastingdienst als externe partijen leeft soms het beeld dat de Belastingdienst alleen maar horizontaal toezicht uitvoert en onvoldoende aandacht besteedt aan belastingplichtigen die niet in het horizontaal toezicht participeren. Dit blijkt overigens op basis van de tijdsbesteding in het toezicht, niet zo te zijn (zie hoofdstuk 4). De Commissie heeft echter vastgesteld dat het beeld van horizontaal toezicht als onderdeel van het totale palet aan handhavingsinstrumenten nog niet volledig is geland in de organisatie.

Conclusies Commissie

Handhavingsregie is een zinvolle benadering om de verschillende toezichtsinstrumenten een plaats te geven in het geheel van instrumenten waarmee de wettelijk opgedragen taak kan worden uitgevoerd.

In de handhavingsregie kijkt de Belastingdienst op een gestructureerde manier naar het gedrag van alle belastingplichtigen en zet hij - op basis van het effect dat hij wil bereiken - de verschillende toezichtsinstrumenten (waaronder horizontaal toezicht) gedifferentieerd in.

Kortom: horizontaal toezicht is niet hét middel van handhaving, maar een middel.

Relatie gebaseerd op wederzijds begrip, vertrouwen en transparantie

In de rondetafelgesprekken wordt gewaarschuwd dat van horizontaal toezicht geen geloofsartikel moet worden gemaakt. Het komt op belastingplichtigen en financieel dienstverleners nog (te) vaak zo over. 'Omgangsvormen die in het dagelijks leven en werken normaal zouden moeten zijn, moeten nu ineens in een convenant worden vastgelegd', aldus één van de gesprekspartners. Ondanks deze (kritische) kanttekeningen heeft de Commissie geconstateerd dat er een positieve verandering is in de manier waarop het (grote) bedrijfsleven en de Belastingdienst met elkaar omgaan en is het de Commissie gebleken dat het wederzijds begrip is toegenomen met het horizontaal toezicht. Uit de rondetafelgesprekken en de internetconsultatie komt naar voren dat de belastingplichtigen het concept van het horizontaal toezicht waarderen. Dat geldt met name voor de andere houding van de Belastingdienst en de daarmee gepaard gaande verbeterde verhouding tussen belastingplichtige en de Belastingdienst. Er is meer wederzijds begrip, partijen zijn meer transparant en het begin van (gerechtvaardigd) vertrouwen lijkt aanwezig. De Belastingdienst verkrijgt door de contacten meer inzicht in de fiscale risico's, maar ook meer begrip voor het bedrijfsgebeuren. Omgekeerd krijgt de belastingplichtige en financieel dienstverlener meer inzicht in de behandelstrategie van de Belastingdienst.

Conclusies Commissie

Het horizontaal toezicht heeft bij de deelnemers geleid tot meer onderling begrip tussen enerzijds belastingplichtigen en financieel dienstverleners en anderzijds de Belastingdienst.

Over en weer hebben aan horizontaal toezicht deelnemende belastingplichtigen en Belastingdienst door de toegenomen transparantie meer inzicht in elkaars handelen en meer begrip voor elkaars belangen.

Standaardconvenanten

Waar in de begintijd van het horizontaal toezicht convenanten nog veelal maatwerk waren en de mogelijkheid tot eigen inbreng aanwezig was, heeft de Commissie geconstateerd dat inmiddels wordt gewerkt met standaardconvenanten. In de 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' is om redenen van rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit (het gelijke speelveld) voorgeschreven dat niet wordt afgeweken van de standaardteksten. Alleen in heel bijzondere situaties en in overleg met het behandelteam, de leidinggevenden en de landelijk coördinatoren zijn afwijkingen mogelijk. Dergelijke standaardconvenanten zijn voor de Commissie ter bevordering van de transparantie en

1867459 03115

rechtsgelijkheid zinvol. Zij constateert wel dat de inbreng van de belastingplichtige in de convenanten hierdoor zeer gering tot nihil is geworden.

Conclusies Commissie

De Commissie is van mening dat door het werken met beleidsmatig voorgeschreven standaardconvenanten het maatwerk minder is geworden.

Tegenover het voordeel van transparantie en rechtsgelijkheid bij het gebruik van standaardconvenanten staat dat de belastingplichtige zeer beperkte, tot geen, mogelijkheden meer heeft om een eigen inbreng te hebben in de convenanten.

Afhandeling fiscale zaken uit het verleden

Een convenant omvat niet alleen het maken van afspraken voor de toekomst. Het omvat eveneens het - waar nodig - afhandelen van fiscaal relevante zaken uit het verleden. Tijdens de rondetafelgesprekken en uit de internetconsultatie kwam naar voren dat de afhandeling van oude fiscale jaren de Belastingdienst 'wat mocht kosten', althans indien dat tot een convenant zou leiden. Dit zou kunnen duiden op een begunstigende behandeling in strijd met de wet en/of het gelijkheidsbeginsel om participanten te winnen voor horizontaal toezicht.

De Commissie heeft deze kanttekening binnen de grenzen van haar mogelijkheden in haar onderzoek betrokken, maar heeft in de gesprekken en uit het overige informatiemateriaal geen harde aanwijzingen verkregen om te kunnen concluderen, dat van een dergelijk handelen daadwerkelijk sprake is geweest.[86] De omgekeerde conclusie kan echter ook niet worden getrokken. De Commissie heeft daarbij in haar overweging betrokken dat het sluiten van compromissen bij de afdoening van langdurig voortslepende gecompliceerde kwesties, niet ongebruikelijk is. Ook bij de reguliere (rechterlijke) geschilbeslechting is het niet ongewoon dat bij gecompliceerde verschillen van mening en reeds langlopende interpretatieconflicten door de partijen op instigatie van de rechter compromissen worden gesloten. Soms wordt zelfs op die wijze van afdoening geanticipeerd door het niet op een rechtszaak te laten aankomen en al vooraf te kiezen tot een compromissoire afwikkeling. Het zou, gegeven de onzekerheid met betrekking tot de oplossing van een geschil, bij de implementatie van het horizontaal toezicht wenselijk zijn geweest als voor het afhandelen van het fiscale verleden vooraf een duidelijke procedure zou zijn opgezet om te komen tot een verifieerbare bredere afweging van belangen. Dit is mogelijk door de bestaande procedure worden hersteldvan de Belastingdienst transparant te maken.

Conclusie Commissie

De Commissie constateert dat er geen transparantie is over de afhandeling van het verleden door de aanwezige individuele klantbehandeling en de in dat kader wettelijk voorgeschreven geheimhoudingsplicht. De Commissie kan hierdoor geen conclusie trekken over het afhandelen van het verleden.

86 Een dergelijk onderzoek zou gebaseerd moeten zijn op de analyse van concrete gevallen. De Commissie rekent dit niet tot haar evaluatieopdracht. Gegeven de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR zou voor een dergelijk onderzoek trouwens een ontheffing van de geheimhoudingsplicht nodig zijn.

1867459 03115

Risico van verkleving

De Belastingdienst geeft aan te werken op basis van vertrouwen en met begrip voor de positie van individuele belastingplichtige. In de 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' worden de medewerkers van de Belastingdienst gewaarschuwd hun objectieve oordeelsvorming niet te verliezen. Dit staat bekend als het risico van 'verkleving'. De Commissie meent dat de Belastingdienst alert moeten blijven ten aanzien van verkleving. De kans op corruptie neemt toe door een niet-zakelijke band. De Commissie pleit voor afdoende flankerend beleid, bijvoorbeeld een roulatiesysteem of kwaliteitstoetsing van dossiers of functiescheiding. De concrete invulling van dit flankerend beleid laat de Commissie over aan de Belastingdienst.

Conclusie Commissie

Bij individuele klantbehandeling is het risico van verkleving aanwezig. Er dient in dergelijke situaties sprake te zijn van flankerend beleid om dit te voorkomen. Een dergelijk beleid is thans niet zichtbaar en expliciet gemaakt.

3.6.3 ZGO

TCF

Een onderneming wordt geacht 'in control' te zijn en zijn interne beheersing specifiek gericht op de fiscaliteit op orde te hebben (door middel van een TCF). Dat is in principe een zaak van de ondernemer zelf: hij bouwt een TCF en geeft aan of en in welke mate hij in control is. Uit de gesprekken blijkt dat er in de praktijk, zowel bij belastingplichtigen als medewerkers van de Belastingdienst behoefte is aan eenduidige minimale eisen waaraan een TCF moet voldoen. Hetzelfde wordt ervaren voor wat een juiste 'tone at the top' zou moeten zijn. Medewerkers van de Belastingdienst vinden het lastig om het stadium van ontwikkeling van een TCF te beoordelen en ook het bedrijfsleven heeft behoefte aan meer richting, zo heeft de Commissie van verschillende gesprekspartners, waaronder medewerkers van de Belastingdienst, gehoord. Er blijkt bij sommige medewerkers van de Belastingdienst een afwachtende houding te bestaan met betrekking tot de beoordeling van het TCF (de vraag is: wanneer is 'goed' goed genoeg?). De Commissie acht voor een dergelijke fundamenteel onderdeel van het horizontaal toezicht voor ZGO dergelijke onduidelijkheden onwenselijk. Ook moet er sprake zijn van eenduidigheid in de beoordeling, zodanig dat medewerkers van de Belastingdienst de mate van ontwikkeling van een TCF in gelijke omstandigheden, gelijk beoordelen.

Conclusie Commissie

Op basis van de verkregen informatie trekt de Commissie de conclusie dat er tot op heden nog te veel onduidelijkheden bestaan over de inrichting en beoordeling van het TCF.

Schillenmodel

Bij het horizontaal toezicht bij ZGO (en ook MGO) wordt het zogenoemde schillenmodel toegepast. Daarbij wordt geleund op de gedachte dat de Belastingdienst gebruik maakt van het werk dat de externe accountant al heeft verricht. Het gaat dan niet zozeer om diens feitelijke, materiële controlewerkzaamheden, maar veeleer om diens werkzaamheden en bevindingen op het terrein van de administratieve organisatie en interne beheersing, de interne controlemaatregelen en het TCF. De Commissie heeft uit de gesprekken geleerd dat er door de Belastingdienst onvoldoende wordt gesteund op de resultaten van de werkzaamheden die al op dat vlak door

1867459 03115

de accountant worden verricht. De Commissie kan dan ook niet uitsluiten dat dubbel werk wordt verricht door Belastingdienst en belastingplichtige doordat het schillenmodel onvoldoende in de praktijk wordt gebracht.

Conclusie Commissie

De Commissie concludeert op basis van de aangereikte informatie dat de Belastingdienst het schillenmodel niet structureel hanteert op de wijze die aan de theoretische opzet van het model ten grondslag ligt.

3.6.4 MGO

Fiscale beheersing bij MGO

De Commissie constateert dat de Belastingdienst bij MGO eenzelfde norm hanteert voor fiscale beheersing als bij ZGO, namelijk een stelsel van interne beheersingsmaatregelen dat leidt tot een aanvaardbare aangifte. Het MGO-segment kent echter niet de (formele) verplichting om te voldoen aan allerlei regelgeving die geldt voor de ZGO's. Dat zal veelal betekenen dat er extra compliancekosten ontstaan om een equivalent van het TCF in te richten. Bij MGO's kan voor toezicht door de Belastingdienst veel minder worden gesteund op de interne administratieve organisatie en de interne beheersingsmaatregelen van het bedrijf zelf. Dat betekent dat op een andere wijze zekerheid verschaft dient te worden. Er zal meer moeten worden gesteund op werkzaamheden van externe adviseurs en accountants. De Commissie is er nog niet van overtuigd dat de ontwikkeling van de 'interne beheersing' bij MGO's en het zicht op de voorwaarden en het steunen op het werk van anderen, met name de werkzaamheden van de accountant, is uitgekristalliseerd. Het aantal ondernemingen waar de Belastingdienst zicht heeft op opzet en bestaan, respectievelijk werking van de fiscale beheersing, blijft bij MGO achter bij de doelstelling. De Belastingdienst wijt dit aan het feit dat ondernemingen nog onvoldoende hebben geïnvesteerd in de fiscale beheersing. De Commissie meent bovendien dat MGO-ondernemingen hiervoor meer handvatten nodig hebben (zie hoofdstuk 4).

Conclusies Commissie

De Commissie constateert dat ten aanzien van het MGO-segment veel minder vanzelfsprekend kan worden gesteund op de interne administratieve organisatie en de interne beheersingsmaatregelen van het bedrijf zelf dan bij ZGO. Het is de Commissie niet gebleken, dat de Belastingdienst hiervoor compenserende maatregelen heeft getroffen.

De Commissie concludeert dat de verschillen tussen ZGO en MGO ten aanzien van interne beheersingssystemen en externe controle onvoldoende zijn onderkend.

3.6.5 MKB

Horizontaal toezicht in het MKB-segment

Van diverse kanten zijn in de richting van de Commissie serieuze bedenkingen geuit over de haalbaarheid en wenselijkheid van de uitrol van horizontaal toezicht in het MKB-segment. Hier speelt een aantal zaken een rol. Financieel dienstverleners, die het concept ondersteunen en 'horizontaal zijn gegaan', ervaren druk om klanten aan te leveren voor horizontaal toezicht. De indruk bestaat bij deze gesprekspartners dat de Belastingdienst bij horizontaal toezicht meer stuurt op kwantiteit dan op kwaliteit. Als gevolg van die al dan niet vermeende gretigheid achten zij het zeer wel mogelijk dat er concessies worden gedaan aan de kwaliteit van het horizontaal (systeem)toezichtproces en er ook kantoren en bedrijven worden meegenomen die er nog niet klaar voor zijn.

1867459 03115

Ook zijn er vragen over hoe de belangen en verantwoordelijkheden tussen Belastingdienst, financieel dienstverlener en belastingplichtige liggen. En welke voordelen (en nadelen) er kleven aan participatie in horizontaal toezicht, met name vanuit het gezichtspunt van de MKB-onderneming. De segmentering die de Belastingdienst hanteert leidt er toe dat belastingplichtigen die tot het MKB segment behoren, niet in aanmerking komen voor een individueel convenant. Zij moeten gebruik maken van een financieel dienstverlener met een convenant. Dit kan betekenen dat een MKB-onderneming die voldoet aan alle vereisten (zoals een TCF) waaraan een ZGO/MGO moet voldoen, toch geen individueel convenant kan sluiten. Ook kan een belastingplichtige die graag zou willen meedoen in een convenantsrelatie en een financieel dienstverlener heeft die niet deelneemt in het horizontaal toezicht, mogelijk worden 'gedwongen' om te kiezen voor een andere dienstverlener.

Conclusies Commissie

De Commissie heeft sterke twijfels over *de wijze van invoeren* van horizontaal toezicht in het MKB. De vraag is of de specifieke kenmerken van dit segment voldoende zijn meegewogen in het besluit tot een tamelijk geforceerde uitrol.

Voorts concludeert de Commissie dat de vraagstukken ten aanzien van het horizontaal toezicht in het MKB, die onder andere worden ingegeven door de 'driehoeksrelatie' tussen MKB-ondernemer, financieel dienstverlener en Belastingdienst en door de segmentering die de Belastingdienst hanteert, onvoldoende zijn geadresseerd en nog vragen om een adequaat antwoord.

3.7 Conclusie Commissie ten aanzien van de werking van horizontaal toezicht

In de vorige paragraaf is de werking van horizontaal toezicht getoetst aan de meningen en praktijkervaringen die zijn aangereikt vanuit de rondetafelgesprekken, de gesprekken met de toezichthouders en de internetconsultatie. Op basis hiervan trekt de Commissie de volgende conclusie.

4. Hoe ervaren de diverse betrokkenen (belastingplichtigen, adviseurs, wetenschap en Belastingdienst) de praktijk van de uitvoering van horizontaal toezicht en welke knelpunten en kwetsbaarheden nemen zij waar?

De Commissie concludeert dat ondernemingen en financieel dienstverleners die thans participeren in het horizontaal toezicht over het geheel genomen positief zijn over *het concept van horizontaal toezicht*. De omslag die de Belastingdienst heeft gemaakt van het werken vanuit 'wantrouwen' naar het werken vanuit 'vertrouwen', het werken in de actualiteit, het vooroverleg, snel zekerheid over fiscale issues, worden genoemd als voordelen van horizontaal toezicht. Voor de Belastingdienst zijn daarbij de verbeterde informatiepositie en het vooraf borgen van de kwaliteit van de aangifte, belangrijke voordelen ten opzichte van de situatie waarin 'achteraf' controles werden uitgevoerd.

Betrokkenen geven ook aan dat zij in de *uitvoering van het horizontaal toezicht* knelpunten en kwetsbaarheden waarnemen. Daar heeft de Commissie zich in dit hoofdstuk (paragraaf 3.6) op geconcentreerd. Het gaat hierbij om de volgende knelpunten en kwetsbaarheden:

- de weerstand bij medewerkers ten gevolge van de cultuuromslag;
- het ontbreken van handvatten om zowel het TCF in te richten (met name bij MGO's) als het TCF te

1867459 03115

beoordelen (met name bij medewerkers);
- de uitrol van het horizontaal toezicht naar het MKB, die vragen oproept bijvoorbeeld ten aanzien van de invulling van het metatoezicht, de rol van de financieel dienstverlener, de (gedwongen) winkelnering en de voordelen voor de MKB-onderneming;
- het risico van 'verkleving' bij het aangaan van een vertrouwensrelatie tussen onderneming en Belastingdienst;
- het ontbreken van transparantie bij de afwikkeling van fiscale zaken uit het verleden;
- de onduidelijkheid over de inhoud van convenanten.

In hoofdstuk 7 formuleert de Commissie aanbevelingen voor de verdere ontwikkeling van het horizontaal toezicht. Hierin zullen de geconstateerde knelpunten en kwetsbaarheden worden meegenomen.

1867459 03115

1867459 03115

Hoofdstuk 4 Effectiviteit en efficiency

4.1 Inleiding

De Commissie dient te beoordelen hoe het horizontaal toezicht bijdraagt aan de effectiviteit en efficiency van het toezicht van de Belastingdienst en dient tevens voorstellen te doen voor de wijze van effectmeting.

De centrale onderzoeksvragen in dit hoofdstuk zijn:

1. Op welke wijze meet de Belastingdienst de effecten (en de efficiency) van het horizontaal toezicht?
2. Kan een inhoudelijk oordeel worden gegeven over de effectiviteit en de efficiency van het horizontaal toezicht van de Belastingdienst en zo ja, hoe luidt dat dan?

Bij het meten van *effecten* gaat het zowel om kwalitatieve als kwantitatieve aspecten. Door wederzijds vertrouwen, transparantie en openheid wil de Belastingdienst een positief effect op de compliance realiseren. Om belastingplichtigen te 'verleiden' mee te doen aan horizontaal toezicht, wordt hen een aantal voordelen beloofd, zoals snel zekerheid bij vooroverleg, snel zekerheid over de aanslag en verminderd toezicht. De Commissie heeft zichzelf en verschillende belanghebbenden (belastingplichtigen, financieel adviseurs en de Belastingdienst) onder andere de volgende vragen gesteld:

- Hoe verhoudt de vrijwillige deelname van belastingplichtigen aan het horizontaal toezicht zich tot de kwantitatieve prestatie-indicatoren van de Belastingdienst, te weten de aantallen ZGO/MGO-ondernemingen in de verschillende fasen van het fasenmodel, respectievelijk het aantal MKB-ondernemingen onder een convenant met een financieel dienstverlener?
- Kan de Belastingdienst de afspraken nakomen die zijn gemaakt in het convenant, zoals snel zekerheid bij vooroverleg, snel zekerheid over de aanslag en verminderd toezicht? Het voldoen aan die afspraken is immers een constituerend element voor de vertrouwensrelatie die de Belastingdienst wenst op te bouwen en te versterken ter wille van het bevorderen van de fiscale nalevingsbereidheid van de belastingplichtigen.
- Draagt het horizontaal toezicht bij aan een betere allocatie van mensen en middelen om enerzijds een behoorlijk serviceniveau te bieden in het horizontaal toezicht en anderzijds daarbuiten voldoende 'hoog risico' posten aan te pakken?

In dit hoofdstuk wordt in het eerste gedeelte aandacht besteed aan de wijze waarop de Belastingdienst op dit moment de resultaten van zijn handelen meet (paragraaf 4.2). Dit onderdeel wordt afgesloten met een aantal bevindingen van de Commissie over de gevolgde methodiek (paragraaf 4.3). Vervolgens wordt in het tweede deel van dit hoofdstuk aangegeven hoe de Commissie aankijkt tegen de begrippen 'effectiviteit' en 'efficiency' in relatie tot horizontaal toezicht, hoe deze zouden kunnen worden gemeten en ten slotte of een inhoudelijk oordeel kan worden gegeven over de effectiviteit en efficiency van het horizontaal toezicht op dit moment (paragraaf 4.4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met de conclusies van de Commissie (paragraaf 4.5).

4.2 Resultaatmeting door de Belastingdienst

De Belastingdienst meet de resultaten van zijn inspanningen op verschillende manieren. Allereerst bevat de begroting een set van kwantitatieve indicatoren die richting geven aan het handelen van de Belastingdienst. Jaarlijks wordt voor elk van deze indicatoren een bepaalde streefwaarde vastgesteld. Deze streefwaarden worden periodiek gemeten ten behoeve van sturing en verantwoording. In de paragrafen 4.2.1 t/m 4.2.3 wordt

1867459 03115

hieraan aandacht besteed.

Een ander, meer kwalitatief effect dat de Belastingdienst wil bereiken door het horizontaal toezicht, is een verbetering van de relatie met de belastingplichtige. Horizontaal toezicht betekent een verandering van de werkwijze die consequenties heeft voor zowel belastingplichtigen en financieel dienstverleners als voor medewerkers van de Belastingdienst. De ontwikkelingen daarin worden gemeten door middel van interviews met de betrokken belastingplichtigen in de Fiscale Monitor en de specifieke monitoren ZGO en MGO (een MKB-monitor is in ontwikkeling) en in enquêtes onder de medewerkers. Deze aspecten worden behandeld in paragraaf 4.2.4 en paragraaf 4.2.5.

4.2.1 Resultaatmeting algemeen

De rijksbegroting hoofdstuk IXB ministerie van Financiën noemt vier operationele doelstellingen van de Belastingdienst:

1. Belastingplichtigen, premieplichtigen en rechthebbenden van toeslagen dienstverlening aanbieden op de manier die hen past.
2. Door toezicht en opsporing bevordert de Belastingdienst dat belasting- en premieplichtigen en toeslaggerechtigden hun wettelijke verplichtingen nakomen.
3. Het leveren van een bijdrage aan de bescherming van de samenleving tegen ongewenste goederen.
4. Efficiënte en soepele uitvoering van de massale processen.

In het kader van het onderhavige onderzoek is met name de tweede doelstelling relevant. De Belastingdienst zet voor de verwezenlijking van deze doelstelling verschillende instrumenten in, zoals boekenonderzoeken, kantoortoetsen, bedrijfs- en actualiteitsbezoeken, convenanten in het kader van horizontaal toezicht, thematische acties en opsporingsonderzoeken. In de begroting worden ten behoeve van de sturing prestatie-indicatoren vastgesteld met daarbij streefwaarden. Daarnaast hebben de prestatie-indicatoren en de streefwaarden de functie van verantwoording achteraf voor het presteren van de Belastingdienst. De indicatoren worden vastgelegd zowel in de begroting zelf, als in de jaarlijkse afspraken tussen de leiding van de Belastingdienst en het management van de belastingregio's (in de vorm van een stuurcontract).

In lijn met het rijksbrede streven om de effecten van beleid zichtbaar te maken, is het streven van de Belastingdienst de van oudsher gebruikelijke input- en outputindicatoren in de begroting waar mogelijk te vervangen en/of aan te vullen met effectindicatoren. Tot en met 2010 bevatte de begroting IXB echter nagenoeg uitsluitend outputindicatoren. Deze indicatoren gaven als zodanig geen aanwijzing of, en in welke mate, de aanpak van het toezicht bijdroeg aan de verbetering van de compliance. Om een beeld te geven van de prestatie-indicatoren die de Belastingdienst op dat moment hanteerde, is hierna de desbetreffende tabel overgenomen uit de begroting 2010.[87]

87 De Commissie heeft de tabel niet inhoudelijk beoordeeld.

1867459 03115

Tabel 5: Meetbare gegevens begroting Financiën IXB 2010[88]

Prestatie-indicator	Waarde 2007	Waarde 2008	Streefwaarde 2009	Streefwaarde 2010
Aantal actualiteitsbezoeken waarvan:	31.400	43.200	51.900-62.500	52.800-63.400
MKB			50.000-60.000	50.000-60.000
MGO			1.500-2.000	2.500-3.000
ZGO			400-500	400-500
Aantal boekenonderzoeken waarvan:	60.300	52.300	36.400-44.200	37.600-45.700
MKB			35.000-42.000	35.000-42.000
MGO			1.200-1.700	2.200-3.200
ZGO			200-500	400-500
Aantal uren acties		378.000	250.000-300.000	400.000-450.000
Aantal MKB ondernemingen onder een horizontaal toezichtconvenant	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	60.000-120.000
Aantal behandelde aangiften Inkomstenheffing particulieren	1.026.000	709.600	500.000-700.000	500.000-700.000
Aantal behandelde aangiften Inkomstenheffing ondernemers waarvan:				
MKB	303.500	269.100	140.000-160.000	140.000-160.000
MGO	7.600	7.900	6.200-6.700	4.400-5.400
ZGO	3.200	3.000	1.800-2.000	1.800-2.000
Aantal behandelde aangiften Vennootschapsbelasting waarvan:				
MKB	35.000	30.800	22.000-26.000	22.000-26.000
MGO	9.100	9.400	5.500-6.000	4.500-5.500
ZGO	4.500	5.800	3.200-3.400	3.500-4.500
Stand invordering (in %)	2,5	2,2	2,5-3,0	2,5-3,0

88 *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500 IXB, nr. 2. De stand invordering is het bedrag van de betalingsachterstand (de openstaande vorderingen waarvan de betalingstermijn is verstreken en waartegen geen bezwaar is ingediend) uitgedrukt in een percentage van de totale belasting- en premieontvangsten. Het is een kengetal voor de (relatieve) omvang van de debiteurenpositie van de Belastingdienst.

1867459 03115

Met de begroting van 2011 werd een stap gemaakt richting effectmeting. Het begrip *handhavingsregie* (zie hoofdstuk 3, paragraaf 3.4.2) deed daarbij zijn intrede. Uit de instrumenten waarover de Belastingdienst beschikt, kiest de Belastingdienst die instrumenten die het meest bijdragen aan de compliance. De bedoeling is het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat met de inzet van de beschikbare mensen en middelen een optimaal effect op de compliance wordt bereikt. Ook werd in de begroting gedefinieerd wat onder *compliant gedrag* wordt verstaan:

- het zich terecht registreren voor belastingplicht (dit betekent dat alle belastingplichtigen in beeld zijn en juist zijn geregistreerd);
- het tijdig aangifte doen;
- het juist en volledig aangifte doen;
- het tijdig op aangifte of aanslag betalen.

In de begroting zelf werden als effectindicatoren *het tijdig aangifte doen* en *het tijdig betalen* geïntroduceerd. Een aantal traditionele outputindicatoren verdween in 2011 uit de begroting, waaronder het aantal boekenonderzoeken en het aantal behandelde aangiften.[89] In tabel 6 wordt een overzicht gegeven van de aantallen fiscale controles over de periode 2008 tot en met 2011.[90]

Tabel 6: Fiscale controles Belastingregio's per segment[91]

	2008	2009	2010	2011
Totaal	**1.201.200**	**1.049.200**	**691.000**	**558.600**
Kantoortoetsen (behandelde aangiften)	**1.105.700**	**933.000**	**587.000**	**462.500**
Aangiften IH particulieren	790.600	728.600	427.500	361.500
Aangiften IH MKB	258.200	148.300	113.700	68.400
Aangiften IH MGO/ZGO	10.900	14.600	8.100	1.100
Aangiften Vpb MKB	30.800	26.400	25.300	21.900
Aangiften Vpb MGO/ZGO	15.200	14.900	12.300	9.700
Boekenonderzoeken	**52.300**	**44.400**	**43.000**	**36.700**
Boekenonderzoeken MKB	47.300	41.500	40.500	34.400
Boekenonderzoeken MGO	3.900	2.300	2.000	1.800
Boekenonderzoeken ZGO	1.100	500	400	500

89 Deze indicatoren worden nog wel bijgehouden. Ook worden deze gegevens jaarlijks gepubliceerd in het Beheersverslag Belastingdienst.

90 Het beeld dat de Commissie overhoudt aan deze overzichten is dat de aantallen kantoortoetsen en boekenonderzoeken (output) over de jaren 2008 tot en met 2011 sterk teruglopen. In het Beheersverslag Belastingdienst 2011 wordt hierover opgemerkt: "In 2011 heeft de Belastingdienst verder ingezet op horizontaal toezicht. Er is een beweging gemaakt naar een meer dienstverlenende en preventieve aanpak (werken in de actualiteit), gericht op het voorkomen van fouten. Daar waar enkele jaren geleden in het toezicht met name boekenonderzoeken en kantoortoetsen werden uitgevoerd, worden nu andere instrumenten ingezet, zoals handhavingscommunicatie en horizontaal toezicht. In de afgelopen jaren zijn boekenonderzoeken steeds gerichter ingezet."

91 Beheerverslag Belastingdienst 2011, bijlage 1 Productietabellen, tabel 16. Afkortingen: IH Inkomensheffing. Vpb Vennootschapsbelasting.

1867459 03115

Bedrijfs- en actualiteitsonderzoeken	**43.200**	**71.800**	**61.000**	**59.400**
Bedrijfs- en actualiteitsonderzoeken MKB	n.v.t.	68.700	57.400	56.400
Bedrijfs- en actualiteitsonderzoeken MGO	n.v.t.	2.500	3.100	2.700
Bedrijfs- en actualiteitsonderzoeken ZGO	n.v.t.	500	300	200

Tax gap

In diezelfde begroting IXB 2011 wordt ook voor het eerst het begrip *tax gap* (nalevingstekort) gebruikt. De Belastingdienst wil het nalevingstekort dat ontstaat als burgers en bedrijven zich niet houden aan de genoemde vier elementen van compliance, zo klein mogelijk maken. In een recente brief aan de Eerste Kamer licht de staatssecretaris van Financiën de tax gap als volgt toe.[92]

1. De Belastingdienst schat de (theoretisch) gemiste belastingopbrengst bij geregistreerde belastingplichtigen in het segment Particulieren en MKB-ondernemingen. De dienst schat de omvang van het nalevingstekort binnen deze segmenten om kennis te genereren over het nalevingsgedrag van belastingplichtigen. Dit gebeurt door het uitvoeren van een statistische steekproef op de aangiften van Particulieren en MKB-ondernemingen. De random geselecteerde aangiften worden grondig gecontroleerd en de uitkomsten van de controles worden geëxtrapoleerd en geven daarmee inzicht in het feitelijk aangiftegedrag van de gehele populatie van geregistreerde Particulieren respectievelijk MKB-ondernemingen. De resultaten van de steekproeven zijn de basis voor de keuzes in de handhaving in de desbetreffende segmenten.
2. De (theoretisch) gemiste belastingopbrengst bij MGO- en ZGO-ondernemingen wordt niet geschat, omdat in deze segmenten sprake is van individuele klantbehandeling.
3. De Belastingdienst schat ook niet de (theoretisch) gemiste belastingopbrengsten die betrekking hebben op fraude en op onbekende belastingplichtigen. Opsporing daarvan maakt wel deel uit van de handhavingsactiviteiten van de Belastingdienst.

Sinds 2011 worden de uitkomsten van de meting van de nalevingstekorten op de aspecten 'tijdigheid van de aangifte, juistheid en volledigheid van de aangifte en tijdigheid van betaling' gepubliceerd in de begroting. De Belastingdienst wil met het aldus verkregen inzicht in de nalevingstekorten (bijvoorbeeld het soort fouten, welke belastingmiddelen, het soort belastingplichtigen, welke branches), scherpere keuzen maken in de handhaving en de inzet van zijn beschikbare capaciteit. Hieronder is - louter bedoeld als indicatie - de tabel opgenomen uit de begroting 2012.

92 Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Eerste Kamer van 4 januari 2012, DGB/2011/7006U.

1867459 03115

Tabel 7: Nalevingstekorten tijdigheid, juistheid en volledigheid van aangifte en tijdigheid betaling[93]

	Uitkomsten meting 2009	Uitkomsten meting 2010
Percentage aangiften omzetbelasting tijdig ontvangen	94,9%	95,0%
Percentage aangiften loonheffingen tijdig ontvangen	97,5%	97,9%
Juist en volledig aangifte doen; percentage gemiste belastingopbrengst op basis van de steekproef particulieren (uitgedrukt als percentage van de totale belastingopbrengst voor dit segment)	1,5%	1,5%*
Juist en volledig aangifte doen; percentage gemiste belastingopbrengst op basis van de steekproef midden en kleinbedrijf (uitgedrukt als percentage van de totale belastingopbrengst voor dit segment)	6,2%-9,2%	6,1%
Percentage aangiften/aanslagen op tijd betaald	88%	86%

* Nog geen nieuwe meting beschikbaar op het moment van de afronding van dit rapport door de Commissie.

4.2.2 Resultaatmeting horizontaal toezicht

Vanaf 2007 wordt in de begroting aandacht besteed aan horizontaal toezicht. In de toelichting op de begroting 2007 werd voor het eerst onder verwijzing naar de brief van 8 april 2005 (zie hoofdstuk 3) 'het afsluiten van convenanten in het kader van horizontaal *toezicht*' genoemd. Een jaar later wordt in de begroting nadrukkelijk aangekondigd, dat "de Belastingdienst de komende jaren meer gaat investeren in het maken van afspraken vooraf (horizontaal toezicht)". Daarbij wordt opgemerkt dat "dit betekent dat de totale toezichtscapaciteit verdeeld moet worden over horizontaal en verticaal toezicht. Het aantal boekenonderzoeken zal ten opzichte van 2007 dan ook licht afnemen."

In de begroting 2009 werd de beleidswijziging nader uiteengezet. Nadrukkelijk werd gesteld dat de Belastingdienst uitgaat van vertrouwen in de belastingplichtige. De handhavingstrategie wordt omschreven als: *"vertrouwen waar mogelijk, repressie waar nodig"*. Ook de wil (en de noodzaak) om in de actualiteit te werken werd als uitgangspunt vastgelegd. Zoals verwoord in de begroting: "Voor de compliante belastingplichtigen betekent dat werken op basis van vertrouwen en afspraken vooraf, en minder met controles achteraf. (...) Voor 2009 wordt gekozen voor meer accent op preventieve vormen van handhaving en minder accent op de traditionele instrumenten zoals boekenonderzoeken. Het aantal contacten met bedrijven wordt niet minder, maar de aard van het klantcontact wijzigt. (...) Bedrijfsbezoeken, startersbezoeken en beoordelingen vooraf spelen bij de nieuwe toezichtsaanpak een prominente rol." De begroting bevatte echter in dit stadium nog géén concrete prestatie-indicatoren voor deze nieuwe vorm van toezicht.

In de begroting 2010 komt hierin verandering. Als prestatie-indicator werd opgenomen: *het aantal MKB-ondernemingen onder een horizontaal toezichtconvenant*. Een jaar later in de begroting 2011 wordt daaraan voor het ZGO/MGO-segment als indicator toegevoegd: *het zicht op de kwaliteit van de fiscale beheersing binnen het bedrijf*. Daarbij wordt aangesloten bij het fasenmodel dat de Belastingdienst voor dit segment hanteert (zie hoofdstuk

93 Begroting IXB 2012, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000 IXB, nr. 2, p. 18.

1867459 03115

3). De tabellen 8 en 9 geven de realisatie over 2011 weer, zoals opgenomen in het Jaarverslag van het ministerie van Financiën hoofdstuk IXB 2011.[94]

Tabel 8: Prestatie-indicator horizontaal toezicht ZGO/MGO

	2011 streefwaarde	2011 realisatie
Organisaties waarbij de mogelijkheden tot horizontalisering zijn beoordeeld (als percentage van het aantal organisaties in dit segment):		
MGO	35-45%	43%
ZGO	70-80%	77%
Organisaties waarbij de Belastingdienst zicht heeft op de kwaliteit van de opzet en bestaan van de fiscale beheersing (als percentage van het aantal organisaties in dit segment):		
MGO	20-25%	10%
ZGO	40-50%	38%
Organisaties waarbij de Belastingdienst zicht heeft op de kwaliteit van de werking van de fiscale beheersing (als percentage van het aantal organisaties in dit segment).		
MGO	10-15%	4%
ZGO	20-30%	18%

De realisatie blijft blijkens dit overzicht duidelijk achter bij de streefwaarde, vooral in het MGO-segment. De Belastingdienst noemt in de toelichting voor het niet halen van de doelstellingen de volgende oorzaak: "De Belastingdienst is in hoge mate afhankelijk van de inspanningen die bedrijven zelf leveren om hun fiscale beheersing op orde te brengen. Deze inspanningen hebben met name in het MGO-segment nog niet geleid tot een situatie waarin de Belastingdienst kan steunen op de interne beheersing van de organisatie."

Tabel 9: Prestatie-indicator horizontaal toezicht MKB

	2010	2011 streefwaarde	2011 realisatie
Aantal MKB-ondernemingen onder een horizontaal toezichtconvenant	6.000	15.000-30.000	33.000

De streefwaarde voor 2011 is ruimschoots gehaald.

4.2.3 Aangepast toezicht en metatoezicht

Uitgangspunt in het horizontaal toezicht is dat als de belastingplichtige zelf en/of diens dienstverlener 'in control' is, het toezicht door de Belastingdienst wordt aangepast. Er worden dan geen boekenonderzoeken gedaan of kantoortoetsen uitgevoerd op de ingediende aangifte. Wel dienen er periodiek *reality checks* te worden gedaan om te beoordelen of de afspraken over fiscale beheersing door het bedrijf dan wel de dienstverlener in de praktijk werken. Dit is een standaardprocedure voor alle toezichthouders. De uitkomsten van deze *reality*

94 *Kamerstukken II* 2011/12, 33 240 IXB, nr. 1.

1867459 03115

checks leveren ook informatie op over het bereiken van het effect van horizontaal toezicht.

ZGO/MGO

In het ZGO/MGO-segment wordt gesproken van *aangepast toezicht*. Om zicht te krijgen op de interne beheersing van het bedrijf maakt de Belastingdienst gebruik van de monitoring door het bedrijf en van eigen waarnemingen. In het ZGO- en het MGO-segment spreekt de Belastingdienst vanwege de individuele klantbehandeling van maatwerk. In de 'Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling' wordt over het aangepaste toezicht gezegd dat: "de Belastingdienst de vorm en de intensiteit van het toezicht afstemt op de mate waarin de organisatie (fiscaal) in control is. (...) De uitwerking ervan is organisatiespecifiek en dus maatwerk. (...) De aanpassing van het toezicht (in termen van frequentie en hoeveelheid werk) hangt samen met de informatie die wij hebben over de kwaliteit van de fiscale beheersing en kan dus variëren, afhankelijk van de omstandigheden bij de organisatie."[95]
Aan de Belastingdienst is gevraagd om informatie aan te leveren over de concrete uitvoering van het aangepast toezicht in het ZGO- en het MGO-segment. De Belastingdienst kon deze informatie niet produceren. De concrete activiteiten worden vastgelegd in de individuele dossiers van de desbetreffende bedrijven. Er is geen gestructureerde beleidsinformatie voorhanden.

MKB

In het MKB-segment wordt gesproken over *metatoezicht*. Metatoezicht moet informatie geven over de kwaliteit van de werkprocessen van de financieel dienstverleners en over de kwaliteit van de ingediende convenantsaangiften. De steekproefsgewijze controle van aangiften is een onderdeel van het metatoezicht. Deze steekproef fungeert als *reality check*. Het moet antwoord geven op de vraag: leveren alle maatregelen in samenhang een aanvaardbare aangifte op? Het onderzoek richt zich daarbij, naast het beoordelen van de inhoudelijke juistheid van de aangifte, ook op de onderliggende processen van de financieel dienstverlener. Bij gebleken fouten in de convenantsaangiften, beziet de Belastingdienst met de dienstverlener of onderliggende processen mogelijk aanpassing behoeven.

In 2011 zijn voor het eerst in het kader van dit metatoezicht in het MKB steekproefsgewijs convenantsaangiften gecontroleerd. Deze steekproef maakte onderdeel uit van de jaarlijkse steekproef op het totaal aan aangiften van MKB-ondernemingen (*Steekproef Ondernemingen* 2010). Eind 2010 waren er circa 5.000 ondernemingen die aangifte deden in het kader van een convenant. De steekproef betrof 1% hiervan. Aangezien het maar een klein aantal posten betrof (uiteindelijk zijn 45 onderzoeken geheel afgerond), kunnen - statistisch gezien - geen harde conclusies worden getrokken. De indruk die de Belastingdienst had van de geconstateerde kwaliteit van de gecontroleerde convenantsaangiften, in vergelijking tot de gecontroleerde niet-convenantsaangiften, was positief. De aangiften van 38 van de 45 ondernemingen werden als aanvaardbaar gekwalificeerd (85%). Voor de niet-convenantsaangiften ligt dit percentage significant lager. Bij drie ondernemingen zijn correcties aangebracht. Dit betrof voornamelijk IB-winst. In twee gevallen zijn boetes opgelegd. Er zijn geen gevallen vastgesteld waarin ten onrechte geen vooroverleg is gevoerd of waarin de uitkomsten van het gevoerde vooroverleg niet in de aangifte terecht zijn gekomen.

In 2012 worden door de Belastingdienst 36 entiteiten met 105 fiscaal nummers gecontroleerd. Bij deze 36 entiteiten zijn 25 financieel dienstverleners betrokken. Daarnaast vinden gesprekken plaats met financieel dienstverleners. Hierbij worden aan de hand van ingediende aangiften de processen en de verrichte activiteiten van de financieel dienstverleners besproken en beoordeeld. Voor 2012 betreft dit 24 financieel dienstverleners en 144 aangiften.

95 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010, p. 49 en 51.

1867459 03115

4.2.4 Fiscale Monitor en segmentmonitoren

De Belastingdienst meet van oudsher de houding van burgers en bedrijven ten aanzien van het voldoen aan fiscale verplichtingen en de klanttevredenheid door middel van een set enquêtevragen in de *Fiscale Monitor*. Hiermee wordt (de ontwikkeling in) de compliance gemeten in termen van *houding* van de belastingplichtigen ten opzichte van belasting betalen. Er wordt geen onderzoek gedaan naar het feitelijke gedrag van de geënquêteerden. Aan de geënquêteerden wordt onder meer gevraagd of zij belastingontduiking onaanvaardbaar achten, of zij de stelling onderschrijven dat zelf belasting ontduiken uitgesloten is, en of zij van mening zijn dat belasting betalen betekent iets te moeten bijdragen. Hierover wordt jaarlijks gepubliceerd in het Beheersverslag Belastingdienst. Hieronder is de desbetreffende tabel opgenomen uit het Beheersverslag 2011.[96]

Tabel 10: Houding belastingplichtigen tegenover belastingen (%)[97]

	2009 Nulmeting	2010	2011
Belastingontduiking is onaanvaardbaar	92	93	93
Zelf belasting ontduiken is uitgesloten	87	90	88
Belasting betalen betekent iets bijdragen	31	35	34

In de Fiscale Monitor worden geen specifieke vragen gesteld over houding en gedrag met betrekking tot horizontaal toezicht. Om hierover gerichte informatie te verkrijgen, doet de Belastingdienst sinds enige jaren aanvullend onderzoek. In 2009 en 2011 is door middel van diepte-interviews de *bekendheid en waardering* van en *ervaring* met horizontaal toezicht door MGO's onderzocht. In 2011 is dit tevens voor de ZGO's gedaan. Daarnaast is in 2010 kwalitatief onderzoek gedaan in het MKB-segment door middel van diepte-interviews met vertegenwoordigers van koepelorganisaties van financieel dienstverleners, financieel dienstverleners zelf en brancheorganisaties. Ook hier richtte het onderzoek zich op de bekendheid en waardering van horizontaal toezicht en de ervaringen tot nu toe. Een aparte MKB-monitor is in ontwikkeling.

De belangrijkste conclusies uit de genoemde onderzoeken laten zich als volgt samenvatten.[98] Over de bekendheid van horizontaal toezicht bij de ZGO's waren tot 2011 geen harde cijfers voorhanden. Uit kleinschalig kwalitatief onderzoek was wel af te leiden dat een grote meerderheid van de ZGO's op de hoogte was. Uit de monitor 2011 blijkt dat de bekendheid bijna 100% is. Binnen het segment MGO heeft eind 2009 circa 60% van horizontaal toezicht gehoord. In 2011 was dit opgelopen naar 87%. Onder financieel dienstverleners is men goed bekend met de ontwikkeling richting horizontaal toezicht. Onder MKB-ondernemers is horizontaal toezicht op dat moment minder bekend: eind 2009 is van de MKB-ondernemers circa 20% op de hoogte. Binnen de segmenten ZGO en MGO omarmt de overgrote meerderheid het idee van horizontaal toezicht. Bij MGO geeft circa 60% van de ondervraagden aan positief te staan tegenover horizontaal toezicht en 20% zeer positief. Men verwacht door horizontaal toezicht op een (meer) constructieve manier met de Belastingdienst te (kunnen) overleggen, waardoor processen soepeler verlopen en geen energie verdwijnt naar conflicten over kwesties uit het verleden. Ook de financieel dienstverleners zijn positief over horizontaal toezicht, maar bij hen is wel meer terughoudendheid te bespeuren dan bij de ZGO- en MGO-ondernemers. Financieel dienstverleners zien

96 *Kamerstukken II* 2011/12, 33 000 IXB, nr. 24.

97 Beheerverslag Belastingdienst 2011, tabel 1, p. 8.

98 Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht Monitor*, Den Haag: mei 2011. Hierin zijn de onderzoeksresultaten van de verschillende onderzoeken samengebracht.

1867459 03115

voor zichzelf als belangrijkste voordeel betere communicatie en samenwerking met de Belastingdienst en voor ondernemers het voordeel van snellere zekerheid. Hun twijfel betreft de mogelijke administratieve lastenverzwaring voor kleine ondernemers en de beschikbaarheid en motivatie van medewerkers van de Belastingdienst om horizontaal toezicht te laten werken.

4.2.5 Meningen medewerkers Belastingdienst (enquête uitgevoerd door de Belastingdienst)

In 2010 zijn door de Belastingdienst onder representatieve groepen medewerkers van tien belastingregio's vragen gesteld naar *de ervaring en waardering* van horizontaal toezicht.[99]

In deze enquête zijn geen specifieke vragen gesteld over effectiviteit en efficiency. Wel is de mening gevraagd over de veranderingen in de uitvoering. Zeven nieuwe elementen in de uitvoering van de Belastingdienst werden gepresenteerd met daarbij de vraag in hoeverre men elk element van de wijziging in de uitvoering door de Belastingdienst positief of negatief vindt. De elementen en de uitkomsten van de enquête zijn hieronder weergegeven.

Tabel 11: Veranderingen in de uitvoering

	(zeer) negatief	neutraal	(zeer) positief	Gemiddelde elementen
Belastingplichtigen vanuit vertrouwen benaderen	14,3%	17,7%	68,0%	4,99
Meer Horizontaal Toezicht	19,5%	25,2%	55,3%	4,59
Betere dienstverlening	1,9%	9,9%	88,3%	5,68
Meer zichtbaar toezicht	3,5%	14,5%	82,0%	5,46
Meer werken met projectmatige aanpak	15,4%	27,5%	57,1%	4,73
Aansturing vanuit handhavingsregie	11,2%	34,1%	54,6%	4,71
Streven naar compliance	4,7%	16,0%	79,3%	5,46

Over alle voorgelegde elementen is steeds meer dan de helft van de medewerkers positief of zeer positief. Betere dienstverlening wordt het hoogst gewaardeerd, gevolgd door meer zichtbaar toezicht en het streven naar compliance. Het benaderen van belastingplichtigen vanuit vertrouwen, is kennelijk nog geen gemeengoed onder de medewerkers: ongeveer een derde is negatief of neutraal.

Hoewel ook MKB-medewerkers over alle nieuwe elementen van de uitvoering door de Belastingdienst gemiddeld genomen positief zijn, is het oordeel over verschillende elementen beduidend minder positief dan binnen MGO en vooral ZGO. Die elementen zijn: belastingplichtigen vanuit vertrouwen benaderen, streven naar compliance en meer horizontaal toezicht. Over het werken vanuit handhavingsregie en projectmatige aanpak, is men juist wat positiever dan ZGO- en MGO-medewerkers. Medewerkers van de Belastingdienst, werkzaam voor het MKB-segment, zijn nog lang niet allemaal overtuigd, dat de ingezette koers richting horizontaal toezicht een goede koers is.

Het management is over alle nieuwe elementen in de uitvoering het meest positief van alle groepen medewerkers. De overtuiging dat met horizontaal toezicht de gewenste uitkomsten worden gerealiseerd is bij het management sterker aanwezig dan bij de andere groepen.

99 Dit is tot op heden het enige onderzoek waarin medewerkers werkzaam voor de verschillende segmenten zijn bevraagd. Eind vorig jaar is een apart onderzoek geweest onder medewerkers MGO, waarin ook diverse vragen zijn gesteld. De rapportage hierover is nog niet beschikbaar.

1867459 03115

4.2.6 Conclusies Commissie over de wijze van effect- en efficiencymeting door de Belastingdienst

1. Bij de introductie van het horizontaal toezicht bij ZGO (2005), MGO (2008) respectievelijk MKB (2007) is geen businesscase gemaakt met concrete ijkpunten, prestatie-indicatoren en een berekening van de benodigde capaciteit.
2. Er is geen nulmeting gehouden van de mate van compliance op het moment van invoering van het horizontaal toezicht.
3. De Belastingdienst heeft tot op heden te weinig werk gemaakt van *effectmeting* van horizontaal toezicht. In 2010 is voor het eerst een indicator voor horizontaal toezicht in de begroting is opgenomen, te weten *het aantal MKB-ondernemingen onder horizontaal toezichtconvenant*. Voor ZGO/MGO gebeurde dat nog een jaar later, ofwel zes jaar na introductie van horizontaal toezicht. Het gaat daarbij om outputindicatoren en die geven geen houvast als het gaat om het meten van het *effect* van horizontaal toezicht. Er zijn tot op heden geen effectindicatoren vastgesteld. Er is enkel sprake van in- en outputsturing door de Belastingdienst.
4. Het is niet duidelijk op welke wijze er 'reality checks' plaatsvinden in het kader van het aangepast toezicht in het ZGO/MGO-segment. Ook is er geen zicht op de uitkomsten hiervan. Hierdoor kan de Commissie zich er niet van vergewissen in hoeverre de kwaliteitssystemen (TCF etc.) de kwaliteit van de aangiften borgen.
5. De Belastingdienst dient te onderkennen dat er wat betreft de eisen aan het kwaliteitsborgingssysteem verschillen zijn in de groep van financieel dienstverleners. De Belastingdienst laat niet afdoende zien dat hij met deze verschillen rekening houdt door bijvoorbeeld een differentiatie aan te brengen in het aantal *reality checks* en/of compenserende maatregelen.
6. De Belastingdienst heeft kwalitatief onderzoek (laten) verrichten naar bekendheid en waardering van horizontaal toezicht in het ZGO- en MGO-segment (monitoren ZGO en MGO). Daarnaast is een gelijksoortig onderzoek verricht in het MKB-segment. Het onderzoek is van betrekkelijk recente datum (het onderzoek onder ZGO's dateert uit 2011).
7. In 2010 heeft de Belastingdienst een onderzoek (laten) uitvoeren naar de veranderingen in het toezicht onder de eigen medewerkers. Ook dit onderzoek is van betrekkelijk recente datum.
8. Het overall beeld is dat de traditionele, op output gerichte prestatie-indicatoren in de loop van de tijd neerwaarts zijn bijgesteld en deels zelfs als zodanig uit de begroting zijn verdwenen, terwijl daar niet of nauwelijks andere indicatoren voor in de plaats zijn gekomen.
9. Op basis van de bevindingen in deze paragraaf lijkt de Belastingdienst een koers te varen zonder een duidelijk kompas.

4.3 Effectiviteit en efficiency nader beschouwd

4.3.1 Inleiding

De Commissie heeft zich gebogen over de vraag in hoeverre uitspraken kunnen worden gedaan over de effectiviteit en efficiency van het horizontaal toezicht. Vooraf stelt de Commissie vast dat de Belastingdienst zich al vanaf de start van het horizontaal toezicht in het ZGO-segment in 2005 onvoldoende rekenschap heeft gegeven van het belang van later uit te voeren effectmetingen. De Commissie leidt dit onder meer af uit het feit dat een businesscase en een nulmeting ontbreken. Hetzelfde geldt bij de start van horizontaal toezicht bij MGO en MKB. Uit de gesprekken die de Commissie heeft gevoerd met de leiding en de medewerkers van de Belastingdienst kwam naar voren dat de Belastingdienst worstelt met het meten van effectiviteit en efficiency. De Belastingdienst kan niet of nauwelijks aangeven wat de traditionele aanpak van het toezicht de

1867459 03115

Belastingdienst kost en oplevert en wat de nieuwe aanpak kost en oplevert.'[100]

Verder is de volgende kanttekening op zijn plaats. Het leggen van een causaal verband tussen de inzet van instrumenten en gemaakte kosten enerzijds en het effect op de mate van compliance anderzijds is niet eenvoudig, zo niet onmogelijk. Compliance wordt namelijk bepaald door een samenstel van intrinsieke motieven (belastingmoraal), extrinsieke prikkels (pakkans; strafmaat) en de mogelijkheden voor naleving (complexiteit regelgeving; kosten om regels na te leven). Om (theoretisch) te kunnen bepalen in hoeverre de ingezette instrumenten effectief zijn, dient ten eerste te worden bepaald in hoeverre burgers en bedrijven juist, tijdig en volledig informatie verstrekken en de verschuldigde belasting betalen, en in hoeverre ze dat zouden hebben gedaan als de instrumenten niet waren ingezet (gedrag). Ten tweede dient te worden bepaald in hoeverre burgers bereid zijn om aan hun wettelijke verplichtingen te voldoen en in hoeverre ze daartoe bereid zouden zijn geweest indien de instrumenten niet waren ingezet (houding). Op basis van deze vergelijkingen zou inzicht in de effectiviteit kunnen worden verkregen.

In 2010 heeft de Belastingdienst een doorlichting laten verrichten naar de doelstelling van compliance. In deze doorlichting, die ook naar de Tweede Kamer is gezonden, wordt de conclusie getrokken dat de vergelijkingen die nodig zijn om de effectiviteit op de hiervoor beschreven wijze te bepalen, niet volledig uitgevoerd kunnen worden.[101] Voor de mate van compliance zijn weliswaar indicatoren voorhanden, zowel voor de gedragscomponent als voor de houdingscomponent, maar deze zijn niet volledig en het is ook niet mogelijk te bepalen in hoeverre ze indicatief zijn voor het daadwerkelijke niveau van compliance. Bovendien is het niet mogelijk om te bepalen in hoeverre het niveau van compliance bereikt is ten gevolge van activiteiten van de Belastingdienst en de inzet van de gekozen instrumenten (het causaal verband), of door andere factoren, zoals economische ontwikkelingen en wijziging van regelgeving. De effecten van de inzet van instrumenten op het gedrag van belastingplichtigen - en daarmee op de belastingopbrengsten - zijn dus niet zonder meer te bepalen.

Deze kanttekening geldt ook voor de inzet van horizontaal toezicht. Dit neemt niet weg dat van een overheidsdienst, die verantwoordelijk is voor een belangrijk deel van de Rijksinkomsten, een zo goed mogelijk inzicht mag worden verwacht in de factoren die de basis dienen te vormen van het beleid en waarop moet worden gestuurd.

4.3.2 Begripsbepaling

In deze paragraaf geeft de Commissie aan hoe zij aankijkt tegen de begrippen *effectiviteit* en *efficiency* en verwoordt zij hoe deze begrippen naar haar mening verder kunnen worden geconcretiseerd.

Strategische beleidsdoelstelling

Effectiviteit en efficiency verwijzen naar beleidsdoelstellingen. Bij *effectiviteit* van horizontaal toezicht gaat het naar het oordeel van de Commissie over de *beoogde* effecten van de inspanningen van de Belastingdienst op de naleving van fiscale wetten en regels en op de achterliggende maatschappelijke problemen (het weglekken van belastinggeld).[102] De inspanningen van de Belastingdienst dienen daarnaast zo doelmatig mogelijk te worden

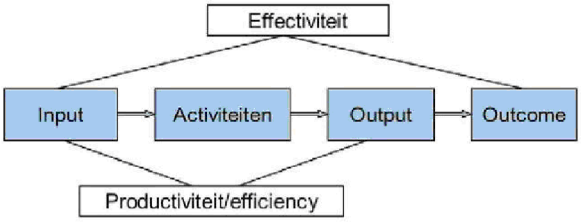
100 Overigens, hoewel de discussie over de meting van toezichtseffecten al zeker sinds 2005 speelt, wordt pas de laatste jaren systematisch gewerkt aan de introductie ervan binnen een aantal overheidsorganisaties. Dit bleek onder andere recentelijk bij de herijking van de handreiking effectmeting in het kader van het meerjarenprogramma 'Effecten van Toezicht'; Inspectieraad & Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid, *Effecten van toezicht en handhaving meten. Een handreiking*, Utrecht: Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid 2011.

101 *Kamerstukken II* 2010/11, 31 066, nr. 98.

102 Het optreden van de Belastingdienst kan allerlei effecten hebben. *Effectiviteit* legt een koppeling met de doelstellingen van de Belastingdienst en daarom is er sprake van *beoogde* effecten. Daarnaast kan er sprake zijn van (positieve en negatieve) neveneffecten; effecten die optreden ten gevolge van de inzet van het instrument, maar die niet zijn beoogd.

1867459 03115

uitgevoerd (*efficiency*). Schematisch kan het verband tussen de begrippen *effectiviteit* en *efficiency* als volgt worden weergegeven:



Toelichting:
Het gaat om het verband tussen de beschikbare capaciteit en financiële middelen (input), de activiteiten die in het kader van horizontaal toezicht worden uitgevoerd (vooroverleg, complianceverkenningen, *reality checks* etc.), de resultaten van die activiteiten (aantallen convenanten, aantallen 'vooroverleg' etc.), de effecten (outcome) op houding en gedrag van belastingplichtigen (verbetering regelnaleving) en de impact (final outcome) op de maatschappij (in termen van belastingmoraal en belastingopbrengsten).

Verbetering van naleving

Dat betekent dat de inzet van horizontaal toezicht dient bij te dragen aan de compliance (het gedrag terzake van de naleving van fiscale regels) en moet leiden tot meer aanvaardbare aangiften en minder fouten. De *verbetering van de naleving* laat zich vertalen in vier elementen van compliant gedrag:

- het zich terecht registreren voor belastingplicht (dit betekent dat alle belastingplichtigen in beeld zijn en juist zijn geregistreerd);
- het tijdig aangifte doen;
- het juist en volledig aangifte doen;
- het tijdig op aangifte of aanslag betalen.

Om het causaal verband aan te tonen tussen de activiteiten van de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht en de mate van verbetering van de compliance van de ondernemingen onder het horizontaal toezicht is ten minste een vergelijking met een eerdere situatie (vóór horizontaal toezicht) en/of controlegroep noodzakelijk. In de praktijk is dat niet altijd mogelijk.

Als er geen nulmeting is, is het een optie om een invulling te geven aan effectmeting door een vergelijking in de tijd uit te voeren. Dit onder de aanname dat houding en gedrag niet van de ene op de andere dag veranderen, maar zich in de tijd ontwikkelen.

Indien een controlegroep ontbreekt, is het mogelijk om invulling te geven aan effectmeting door aanvullend onderzoek op basis waarvan de plausibiliteit van de invloed van de inzet van horizontaal toezicht op betere regelnaleving wordt vastgesteld aan de hand van interviews met betrokken ondernemers of financieel dienstverleners.

Subdoelstellingen van beleid

In aanvulling op hetgeen onder strategische doelstellingen is beschreven en indachtig de (mogelijke) methodologische beperkingen van effectmeting, kunnen *subdoelen* worden geformuleerd, op basis waarvan meetbare termen worden gekoppeld aan de inzet van horizontaal toezicht: adequate toepassing van horizontaal toezicht betekent bijvoorbeeld *een verbetering van de werkrelatie* met ondernemers en financieel

1867459 03115

dienstverleners, het creëren van *een betere informatiepositie* voor de Belastingdienst en *aangepast toezicht*. Op die manier draagt het horizontaal toezicht bij aan een betere regelnaleving en aan een betere allocatie van mensen en middelen om naast het invulling geven aan horizontaal toezicht, voldoende andere posten in het toezicht te kunnen betrekken.

1. *Een verbetering van de werkrelatie*
   De Belastingdienst gaat uit van de veronderstelling dat de relatie met belastingplichtigen en financieel dienstverleners, gebaseerd op vertrouwen, wederzijds begrip en transparantie, ervoor zal zorgen dat een betere naleving van de fiscale regels wordt bewerkstelligd.

   Toegespitst op de verbeterde relatie en het (wederzijds) vertrouwen is een belangrijke toetssteen het antwoord op de vraag of de Belastingdienst kan waarmaken wat hij belooft in het kader van horizontaal toezicht. In de Leidraden voor de medewerkers in het ZGO- en MGO-segment respectievelijk het MKB-segment wordt een aantal voordelen van horizontaal toezicht genoemd:[103]

   - *Snel zekerheid bij vooroverleg*
     Vragen worden snel beantwoord. Bij vooroverleg houdt de Belastingdienst rekening met de commerciële deadlines van de ondernemer. De ondernemer of de financieel dienstverlener krijgen een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst.

   - *Snel zekerheid bij aanslag*
     Uitgangspunt bij verwerking van de convenantsaangifte is dat de kwaliteit van deze aangifte vooraf is geborgd en mogelijke verschillen van opvatting via vooroverleg aan de orde zijn geweest. De aangifte kan in beginsel dan ook direct worden afgedaan en leiden tot een definitieve aanslag.

   - *Afhandelen van lopende zaken*
     Dit omvat met name snelle afhandeling van (oudere) aangiften en bezwaarschriften.

2. *Een betere informatiepositie*
   Door gebruik te maken van het werk van de anderen neemt de efficiency toe en kan de Belastingdienst meer in de actualiteit werken.

3. *Verminderd toezicht*
   De Belastingdienst sluit zijn toezichtsactiviteiten aan op de activiteiten van de belastingplichtige en/of financieel dienstverlener.

Bij *subdoelen* kan verder nog worden gedacht aan meer zichtbaarheid, meer vooroverleg met ondernemingen in het kader van horizontaal toezicht of minder bezwaarprocedures. Door over een reeks van jaren de resultaten van de toezichtsinspanningen (zoals de resultaten van de uitgevoerde *reality checks*) systematisch te registreren en te analyseren, kunnen de uitgangspunten van het beleid worden getoetst. De 'effectindicatoren' geven dan een trend of een ontwikkeling aan, waaruit conclusies voor het beleid kunnen worden getrokken.

Aanvullende criteria

Recent heeft de Belastingdienst een *businesscase* voor het horizontaal toezicht in het MKB gemaakt.[104] Daarin wordt een aantal te behalen *baten* van het horizontaal toezicht in dit segment genoemd. Deze *baten* haken aan

103 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010; Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011; Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Brancheorganisaties*, Den Haag: december 2011.

104 Belastingdienst, *Business Case Horizontaal Toezicht Belastingdienst*, Den Haag: Belastingdienst april 2012.

1867459 03115

bij de hiervoor genoemde *doelstellingen en voordelen*.

Van de genoemde baten vindt de Commissie *'een verbeterde klantgerichte houding en gedrag vanuit de medewerkers van de Belastingdienst'* een zinvolle aanvulling op haar uitwerking van het begrip effectiviteit, dit als tegenhanger voor het aspect *verbetering van houding en gedrag van ondernemingen (belastingplichtigen)*.

Ter illustratie volgen hierna de *baten* die de Belastingdienst in de *businesscase* noemt:

1. *Het verkrijgen van meer aanvaardbare aangiften door ondernemers.*
2. *Het ontvangen van minder bezwaren en beroepen vanuit ondernemers.*
3. *Een hoger percentage gebruik van een fiscale dienstverlener door het MKB.*
4. *Een verbeterde klantgerichte houding en gedrag vanuit de medewerkers van de Belastingdienst.*
5. *Het verhogen van de efficiëntie en effectiviteit van het toezicht.*
6. *Het verminderen van uitval.*
7. *Het verschaffen van eerder en meer zekerheid aan het MKB.*
8. *Het verkrijgen van een groter vertrouwen bij ondernemers in de BD.*
9. *Herkenbaarheid in de markt voor de fiscaal dienstverlener die een convenant heeft.*
10. *Het verbeteren van de interne beheersing bij ondernemers.*
11. *Het verminderen van de administratieve lastendruk voor ondernemers.*
12. *Het vergroten van de zelfredzaamheid binnen het MKB.*

4.3.3 Aanpak Commissie

Op grond van haar opdracht heeft de Commissie de taak om te beoordelen of horizontaal toezicht leidt tot effectief en efficiënt toezicht. Op basis van de resultaten van de metingen van de Belastingdienst kan de Commissie geen uitspraak doen over de effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht. In de vorige paragraaf is aangegeven hoe de Commissie tegen effectmeting aankijkt. Hierna wordt beschreven wat de Commisie zelf heeft gedaan, gegeven de aangetroffen omstandigheden.

De Commissie heeft de informatie die aanwezig is bij de Belastingdienst aangevuld met (1) de informatie vanuit de rondetafelgesprekken, (2) de resultaten uit de enquête die de Commissie zelf ten behoeve van de onderhavige evaluatie onder medewerkers van de Belastingdienst heeft laten houden, (3) informatie uit de door de Commissie gehouden internetconsultatie en (4) informatie die de Commissie aanvullend aan de Belastingdienst heeft gevraagd. Op basis hiervan zal de Commissie trachten een oordeel te geven over effectiviteit en efficiency van het horizontaal toezicht.

Hierbij past een algemene opmerking vooraf. De Commissie kan het oorzakelijk verband (causaliteit) tussen de inzet van horizontaal toezicht en de mate van compliance niet vaststellen. Bij de invoering van het horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst immers geen nulmeting gehouden. Ook een controlegroep ontbreekt. Denkbaar is de veronderstelde causaliteit tussen een geconstateerde verbetering in de naleving en de inzet van horizontaal toezicht te meten door middel van bijvoorbeeld een aanvullende kwalitatieve toetsing onder belastingplichtigen en medewerkers van de Belastingdienst. De Belastingdienst monitort door middel van de Fiscale Monitor op een tamelijk abstract niveau de *houding* van de belastingplichtige ten aanzien van belasting betalen.

De Commissie hanteert zowel een kwalitatieve als kwantitatieve invalshoek en maakt daarbij in de eerste plaats gebruik van de resultaten van de metingen die door de Belastingdienst zelf worden uitgevoerd.
De Commissie hanteert, aansluitend bij de beoogde effecten van horizontaal toezicht, de volgende *toetspunten*

1867459 03115

voor de (kwalitatieve) beoordeling van de effectiviteit en efficiency:

- Het draagvlak voor horizontaal toezicht zowel bij de daaraan deelnemende belastingplichtigen en hun financieel dienstverleners als bij de medewerkers van de Belastingdienst (mate van acceptatie).
- De kwaliteit van de aanpak van horizontaal toezicht, waarin de Belastingdienst de geschetste voordelen van horizontaal toezicht waarmaakt (snelle beantwoording vragen bij vooroverleg, snelle zekerheid over aangifte, verminderd toezicht).
- De mate waarin door aangepast (lees: verminderd) toezicht capaciteit vrijvalt, die kan worden ingezet voor traditioneel toezicht op belastingplichtigen die niet deelnemen aan horizontaal toezicht.
- Het effect op de compliance in termen van betere naleving van regels (en in het verlengde daarvan het terugdringen van het weglekken van belastingopbrengsten).

In een aparte paragraaf (4.3.8) wordt het realiseren van de kwantitatieve doelstellingen, zoals deze worden uitgedrukt in prestatie-indicatoren, beoordeeld.

Aan de medewerkers van de Belastingdienst heeft de Commissie gevraagd hoe zij oordelen over de effectiviteit en de efficiency van het optreden van de Belastingdienst. In paragraaf 4.3.9 worden de uitkomsten samengevat. In deze enquête is door de Commissie aan de begrippen *effectiviteit* en *efficiency* de volgende uitwerking gegeven.

Effectiviteit
- *Een tijdige betaling respectievelijk teruglopen van de betalingsachterstand.*
- *Een verbetering van de interne beheersing van ondernemingen.*
- *Een toename van tijdige aangiften.*
- *Een afname van het aantal ambtshalve aanslagen (in combinatie met het vorige punt).*
- *Een afname van het aantal ingediende bezwaarschriften (en beroepschriften).*
- *Een toename van tijdige betaling respectievelijk teruglopen van de betalingsachterstand.*

Efficiency
- *Een betere informatiepositie voor de Belastingdienst.*
- *Een verbetering van het vooroverleg.*
- *Versnelling van de afhandeling van de aangifte.*
- *Meer kennis van de onderneming bij de Belastingdienst.*
- *Aanpassing van het toezicht ten gevolge van het feit dat de onderneming zijn fiscale aangelegenheden beheerst.*

4.3.4 Is er draagvlak voor horizontaal toezicht (acceptatie)?

Over de hele linie bezien waren de deelnemers aan de rondetafelgesprekken zowel vanuit het bedrijfsleven (belastingplichtigen en financieel dienstverleners) als vanuit de non-profit sector positief over het horizontaal toezicht. Men vindt de contacten prettig en waardeert in het bijzonder het vaste aanspreekpunt bij de Belastingdienst. Wel bestaat bij hen de indruk dat de Belastingdienst als organisatie nog niet (helemaal) klaar is voor horizontaal toezicht.

Volgens het bedrijfsleven en de non-profit sector moet binnen de Belastingdienst nog worden gewerkt aan het verkrijgen van voldoende draagvlak voor de nieuwe aanpak. Men merkt bij een gedeelte van de medewerkers van de Belastingdienst nog de nodige scepsis. Dit beeld wordt bevestigd door de uitkomsten van de enquête die de Belastingdienst in 2010 onder medewerkers heeft gehouden. Hieruit blijkt dat het benaderen van

1867459 03115

belastingplichtigen vanuit vertrouwen nog geen gemeengoed is onder de medewerkers: ongeveer een derde is negatief of neutraal (paragraaf 4.2.5).

Ook uit de in 2011 gehouden monitor onder ZGO en MGO (paragraaf 4.2.4) blijkt de positieve beoordeling van het horizontaal toezicht. Onder de geënquêteerde ZGO's is 84% positief (waarvan de helft zeer positief), 15% neutraal en 1% negatief. Onder de MGO's was de uitkomst: 76% positief tot zeer positief, 22% neutraal en 2% negatief.

In de enquête die de Commissie zelf onder de medewerkers van de Belastingdienst heeft laten uitvoeren, is gevraagd hoe de medewerkers denken dat de belastingplichtigen en financieel dienstverleners horizontaal toezicht ervaren. Het gaat hier alleen om medewerkers die regelmatig in hun dagelijkse werk met horizontaal toezicht te maken hebben. De Commissie heeft voor deze beperking in de doelgroep gekozen, omdat dit naar haar oordeel de meest relevante observaties oplevert. Ongeveer de helft van de medewerkers heeft de indruk dat belastingplichtigen overwegend voordelen van horizontaal toezicht ervaren. Ruim een derde tot 40% van de medewerkers heeft de indruk dat de financieel dienstverleners overwegend voordelen van horizontaal toezicht ervaren.

Ook uit de reacties van de internetconsultatie blijkt dat het concept van horizontaal toezicht de respondenten aanspreekt.[105] Een grote meerderheid onderschrijft het horizontaal toezicht als zodanig, los van de kanttekeningen die worden geplaatst bij de uitvoering ervan. Respondenten geven aan dat door de Belastingdienst wordt meegedacht. Het vooroverleg wordt in het bijzonder genoemd. Het wordt door een respondent omgeschreven als een belangrijke en veelbelovende beweging. Maar deze krijgt, aldus een andere respondent, in de praktijk slechts langzaam en zeker vorm. Het algemene beeld is voor de meeste respondenten dat het wederzijds begrip is toegenomen met het horizontaal toezicht.

Conclusie Commissie

De Commissie constateert dat bij het (grote) bedrijfsleven positief wordt geoordeeld over horizontaal toezicht en dat het een verbeterde relatie tussen onderneming en Belastingdienst ervaart.

4.3.5 Maakt de Belastingdienst de geschetste voordelen waar?

In de verschillende gesprekken met belanghebbenden (bedrijfsleven, non-profit sector, financieel dienstverleners) is de vraag of de Belastingdienst de gewekte verwachtingen waar kan maken, nadrukkelijk aan de orde geweest. Het gaat hierbij met name om de snelle beantwoording van vragen bij vooroverleg, afhandeling van lopende zaken, snelle zekerheid over de aanslag en verminderd toezicht. De snelheid waarmee standpunten worden ingenomen in het vooroverleg, wordt door de belastingplichtigen over het algemeen als positief beoordeeld. Dit geldt ook voor de afhandeling van lopende zaken. Wel werd door verschillende sprekers een kritische kanttekening geplaatst bij de rol van de kennisgroepen binnen de Belastingdienst. Bij een aantal bedrijven is de beleving dat de inschakeling van een kennisgroep het proces geregeld vertraagt. Bij de uiteindelijke standpuntbepaling zou te weinig oog zijn voor de specifieke situatie van de belastingplichtige.

Een geluid dat meermalen werd gehoord was dat de Belastingdienst is gestart met de belastingplichtigen die het over het algemeen al goed deden en waar de Belastingdienst al een goed beeld van had. Dit noopt tot enige voorzichtigheid in het trekken van conclusies. De meningen van deze belastingplichtigen kunnen een vertekend beeld geven.

105 In totaal leverde de internetconsultatie 55 reacties op, waarvan meer dan de helft afkomstig van financieel dienstverleners.

1867459 03115

Door de koepelorganisaties zijn twijfels geuit of de medewerkers van de Belastingdienst al voldoende zijn toegerust. Het houden van systeemtoezicht, het beoordelen van een business control framework en een daarvan afgeleid TCF, vraagt een nieuwe en specialistische expertise. Die behoort (nog) niet tot de standaardbagage van een belastingambtenaar (en overigens ook niet tot die van de belastingadviseurs en accountants). Dit komt de eenduidigheid van uitvoering niet ten goede. Eensgezind is men over het feit dat horizontaal toezicht niet kan zonder een goede vaktechnische verankering. In zijn algemeenheid acht men in de huidige situatie de fiscale kennis en deskundigheid in voldoende mate aanwezig.

Uit de enquête onder de medewerkers van de Belastingdienst blijkt dat een tweederde meerderheid vindt dat de Belastingdienst onvoldoende heeft geïnvesteerd in mensen en middelen om horizontaal toezicht goed te laten draaien. Een derde geeft aan dat de Belastingdienst wel voldoende heeft geïnvesteerd. Tweederde van de medewerkers geeft aan dat zij voldoende zijn begeleid in de verandering van hun werkzaamheden. Circa 90% van de medewerkers zegt goed bekend te zijn met de werkwijze en de spelregels van horizontaal toezicht.

De internetconsultatie levert de volgende beelden op. Een respondent geeft aan dat de intentie en toezegging vanuit de Belastingdienst positief is, maar de uitwerking ervan vervolgens 'in het moeras dreigt te eindigen'. Dit wordt onderstreept door een respondent, die stelt dat er simpelweg te weinig menskracht is om een dergelijke grote toestroom van verzoeken tot overleg snel en adequaat af te doen. Een andere respondent is benieuwd of met name de inspecteurs van kleinere ondernemingen wel tijd genoeg krijgen om op deze manier te werken. Hij vraagt zich af of de belastinginspecteur wel tijd heeft en bereid is om direct vragen te beantwoorden en standpunten te beoordelen van bedrijven. Weer een andere respondent geeft aan dat horizontaal toezicht op hem overkomt als een situatie waarin de overheid onvoldoende bereid is te investeren in een goed werkend potentieel van ambtenaren die de belastingplichtige, daar waar nodig, controleren en vooroverleg kunnen plegen.

Door de koepelorganisaties is aangegeven dat financieel dienstverleners en klanten een verhoogde controleactiviteit waarnemen binnen het horizontaal toezicht ten opzichte van de periode waarin verticaal toezicht de gebruikelijke toezichtsvorm was. De verklaring is volgens hen gelegen in de omstandigheid dat de Belastingdienst in de opstartfase van het metatoezicht zit en graag inzicht wil hebben in de werking van het horizontaal toezicht en daardoor naar de mening van de financieel dienstverleners verhoudingsgewijs veel controleert. Dit komt met name tot uiting bij de steekproefsgewijze controle van de convenantsaangiften. De ondernemers die in de steekproef vallen, ervaren dit als een verzwaring van hun toezichtslast. Op macroniveau mag de toezichtslast dan wel zijn afgenomen, op microniveau wordt dat door betrokkenen anders beleefd.

Om redenen van efficiency heeft de Belastingdienst gekozen voor het zogenoemde 'schillenmodel'. Daarin is een belangrijke rol weggelegd voor het werk van de accountant. De bedoeling van dit model is geen dubbel werk te verrichten en waar mogelijk te steunen op het werk van deze controleur. Uit de gesprekken met de Belastingdienst bleek echter dat in de praktijk niet of nauwelijks wordt gekeken naar de werkzaamheden van de externe accountant, althans ten aanzien van diens Een klein gedeelte van deze uren , zoals besproken in paragraaf 3.4.7.

Door de medewerkers van de Belastingdienst wordt het als een zorgelijke ontwikkeling ervaren, dat het personeelsbestand van de Belastingdienst substantieel moet inkrimpen. Ook het bedrijfsleven heeft een dergelijke zorg uitgesproken. Deze krimp zou ertoe kunnen leiden dat ervaren en kundige belastingdienstmedewerkers, die veel kennis en waardevolle contacten hebben, zullen uitstromen. De stellige verwachting is dat deze inkrimping een negatieve invloed zal hebben op zowel het functioneren van de Belastingdienst in zijn algemeenheid, als voor het serviceniveau van horizontaal toezicht in het bijzonder.

1867459 03115

Conclusie Commissie

Uit de rondetafelgesprekken en de internetconsultatie heeft de Commissie het beeld overgehouden dat naar de mening van betrokkenen de snelle beantwoording van vragen bij vooroverleg, de afhandeling van lopende zaken en de snelle zekerheid over de aanslag over het algemeen goed verloopt.

Wel zijn er ook bij de Commissie zorgen over de mate van deskundigheid bij de medewerkers van de Belastingdienst als het gaat om het systeemtoezicht. Dit vereist andere kwaliteiten dan het traditioneel controleren van een aangifte.

Over het verminderd toezicht kan nog geen harde conclusie worden getrokken. In het MKB-segment ervaart men in deze fase eerder een verhoogde dan de in het vooruitzicht gestelde verlaagde controleactiviteit.

Daarnaast constateert de Commissie dat de Belastingdienst in de praktijk niet of nauwelijks steunt op het werk van de externe accountant, zoals bedoeld in het schillenmodel.

De Commissie onderschrijft de zorgen over het toekomstige kwaliteitsniveau van het horizontaal toezicht als gevolg van de combinatie van uitstroom van ervaren medewerkers en verdergaande afslanking als gevolg van taakstellingen.

4.3.6 Vrijval capaciteit ten behoeve van verticaal toezicht

Door de Belastingdienst wordt horizontaal toezicht intern onder meer 'verkocht' met het argument dat horizontaal toezicht in het ZGO- en MGO-segment tijdbesparend werkt en dat de bespaarde tijd kan worden ingezet op het verticaal toezicht. Het algemene gevoelen tijdens de rondetafelgesprekken was dat deze tijdbesparing in de praktijk niet wordt gerealiseerd. Bij horizontaal toezicht vervult het voeren van vooroverleg en in het bijzonder het bespreken van fiscale risico's een belangrijke rol. Voor de Belastingdienst is dit een tijdrovende aangelegenheid.

De Commissie heeft aan de Belastingdienst gevraagd of er informatie kan worden gegeven over capaciteit die vrijvalt door het verminderd toezicht bij ondernemingen die zich in de fase 5 van het fasenmodel bevinden *(vorm en intensiteit toezicht aangepast)*. De Belastingdienst kon deze informatie niet leveren. De Belastingdienst houdt kennelijk geen overzicht bij van de tijd en inzet van capaciteit, verdeeld over de verschillende fasen van het fasenmodel.

Uit de enquête die de Commissie onder medewerkers van de Belastingdienst heeft laten instellen blijkt dat volgens medewerkers van de Belastingdienst, ondernemingen in het MKB in ruim 50% van de gevallen minder toezichtslast ervaren. In MGO/ZGO ligt dit op 40%.

Ook bij de internetconsultatie wordt door verschillende respondenten het belang van een juiste mix van horizontaal en (zichtbaar) verticaal toezicht benadrukt. Een respondent vraagt zich af of er nog een evenwichtige verdeling is van werkzaamheden in het horizontaal toezicht en het verticaal toezicht. Er wordt nu veel tijd besteed aan belastingplichtigen die de tijd voor de bevordering van de compliance niet nodig hebben. Met krimpende formaties betekent dit volgens de respondent dat er nauwelijks kan worden toegekomen aan - verticale - boekenonderzoeken. Niet alleen moet duidelijk worden wat het betekent te kiezen voor horizontaal

1867459 03115

toezicht, maar ook wat het betekent als een bedrijf niet kiest voor horizontaal toezicht.

Conclusie Commissie

De Commissie heeft geen informatie gekregen op basis waarvan zij een oordeel zou kunnen vellen of en, zo ja, in welke mate capaciteit is vrijgevallen die ingezet kan worden in andere vormen van toezicht. Daarmee is tevens niet vastgesteld dat capaciteit vrijvalt door de efficiënte werking van horizontaal toezicht, hetgeen wel was beoogd bij de invoering ervan.

4.3.7 Effect op de belastingopbrengsten

In de rondetafelgesprekken is veelvuldig de vraag opgeworpen of er bij horizontaal toezicht door belastingplichtigen en de Belastingdienst niet te soepel wordt omgegaan met de fiscale verplichtingen, waardoor het risico ontstaat op vermindering van de belastingopbrengsten (onder andere door het wegwerken van oude zaken). Per saldo waren de deelnemers aan de gesprekken echter van mening dat voor een dergelijke uitholling van belastinginkomsten niet hoeft te worden gevreesd. Een kleine groep is van mening dat horizontaal toezicht neutraal zal uitpakken op het punt van de belastingopbrengsten. Degenen die het 'al goed deden, blijven het goed doen' en zij die 'de kantjes ervan aflopen', blijven dat naar verwachting doen. Aan de andere kant is er een grotere groep die inschat dat horizontaal toezicht een positieve uitwerking heeft op de belastingopbrengsten. De belastinginkomsten worden hoger zowel door het kwaliteitsverhogende effect op de aangiften als door het feit dat belastingplichtigen zelf 'in control' willen zijn. Belastingplichtigen zullen het juist 'netter' doen. Ook wordt gewezen op de betere informatiepositie die door horizontaal toezicht wordt bereikt, waardoor de Belastingdienst beter op de hoogte is van de kwetsbare punten in de naleving door de onderneming.

Ook bij de internetconsultatie menen enkele respondenten dat door het horizontaal toezicht de compliance wordt verbeterd. Anderen schatten het effect neutraal in. Met het horizontaal toezicht worden slechts ondernemingen bereikt die toch al bereid zijn zich aan de fiscale verplichtingen te houden.

Conclusie Commissie

De meerderheid van de gesprekspartners van de Commissie gaat ervan uit dat het horizontaal toezicht geen negatief effect heeft op de belastingopbrengsten. De toetsing van de convenantsaangiften in het MKB lijkt hetzelfde beeld te geven. Gezien echter het ontbreken van voldoende kwantitatieve informatie, is de Commissie van mening dat zij op dit punt geen voldoend onderbouwde conclusie kan trekken.

4.3.8 Prestatie-indicatoren

Zoals in paragraaf 4.2 uiteengezet, hanteert de Belastingdienst verschillende prestatie-indicatoren voor de beoordeling van de effectiviteit van zijn handelen. Specifiek voor het horizontaal toezicht zijn vanaf 2011 twee prestatie-indicatoren in de begroting en het stuurcontract opgenomen:

- zicht op opzet, bestaan en werking van de fiscale beheersing binnen het bedrijf (ZGO/MGO);
- het aantal MKB-ondernemingen onder een horizontaal toezichtconvenant.

De Commissie plaatst als algemene kanttekening dat beide indicatoren enkel de output meten en geen

1867459 03115

aanduiding zijn van betere regelnaleving.

ZGO/MGO

In paragraaf 4.2.2 zijn de resultaten van de Belastingdienst over het horizontaal toezicht over 2011 weergegeven. Voor ZGO/MGO geldt dat het aantal organisaties waarbij de Belastingdienst zicht heeft op opzet en bestaan respectievelijk werking van de fiscale beheersing, achterblijft bij de doelstelling. De Belastingdienst wijt dit achterblijven aan het feit dat ondernemingen nog onvoldoende hebben geïnvesteerd in de fiscale beheersing. Wat de redenen hiervan zijn, wordt niet duidelijk. Het kan zijn dat de ondernemingen door bedrijfseconomische omstandigheden een pas op de plaats hebben moeten maken, wat betreft (dure) investeringen in het TCF. Het kan ook zijn dat het verhaal van de Belastingdienst over de voordelen van horizontaal toezicht nog onvoldoende overtuigend is voor de betrokken ondernemingen. Zonder nadere analyse kunnen hier geen duidelijke conclusies worden getrokken.

Wat opvalt is dat het achterblijven bij de doelstelling zich met name voordoet in het MGO-segment. Voor MGO-ondernemingen geldt - anders dan bij ZGO - geen formele verplichting tot het opstellen van een TCF. Uit hoofdstuk 3 blijkt dat zowel de ondernemingen als de medewerkers van de Belastingdienst behoefte hebben aan een minimumnormering op dit gebied. Vooral bij de Belastingdienst leeft de zorg dat het proces om te komen tot een convenant eerder wordt afgeremd, dan bevorderd door het huidige fasenmodel. De praktijk wijst uit dat fase 1 (klant in beeld) en fase 2 (horizontaal toezicht wel/niet haalbaar) betrekkelijk soepel verlopen. Daarna blijft het proces 'hangen' in fase 3. De prikkel om verder te gaan, lijkt te ontbreken. Het heeft er de schijn van dat ondernemingen in dat stadium wel al de belangrijkste voordelen hebben (namelijk een vast aanspreekpunt en vooroverleg) en er geen prikkel meer is zich verder te willen verplichten.

De Commissie heeft de Belastingdienst aanvullende informatie gevraagd met betrekking tot de volgende *effectindicatoren*:

- tijdige aangifte respectievelijk tijdige betaling door deelnemers aan horizontaal toezicht, afgezet tegen de overige ondernemingen in het segment;
- het aantal ingediende bezwaarschriften Vpb door deelnemers aan het horizontaal toezicht, afgezet tegen het aantal bezwaarschriften van niet-deelnemers aan horizontaal toezicht;
- de aanwezigheid van belastingbesparende constructies.

De Commissie ontving van de Belastingdienst een drietal overzichten, te weten van de ambtshalve aanslagen (die indirect iets zeggen over de tijdigheid van aangifte), de achterstand bij betaling en de ontvangen bezwaren Vpb. Deze betroffen alleen de jaren 2010 en 2011. Informatie over eerdere jaren is niet beschikbaar. Uit de overzichten blijkt:

- Het percentage ambtshalve aanslagen in de jaren 2010 en 2011 viel bij deelnemers aan horizontaal toezicht de helft lager uit dan bij niet-deelnemers (minder dan 2% versus 4%). ZGO en MGO verschillen daarin niet.
- Het betalingsbedrag van deelnemers aan horizontaal toezicht is op het eerste gezicht beduidend beter dan dat van de rest van de ondernemers (met een factor twee). ZGO en MGO ontlopen elkaar niet veel.
- Het beeld bij ontvangen bezwaarschriften was minder pregnant. De percentages lagen wel lager dan bij de rest van ondernemend Nederland (circa 5% versus 7%). Ook hier zijn percentages voor ZGO en MGO ongeveer dezelfde.

De vraag is wat de oorzaak is van de betere scores bij de convenantsondernemers. Kunnen deze scores worden toegeschreven aan de toepassing van horizontaal toezicht? Of is de groep ondernemers die zich kwalificeert voor een convenant, sowieso een meer compliante groep? Wat zich hier wederom wreekt is het ontbreken van een nulmeting. Harde conclusies kunnen op basis van deze informatie wederom niet worden getrokken.

1867459 03115

De Belastingdienst kon geen informatie verstrekken over het bestaan en de ontwikkeling van het aantal belastingbesparende constructies bij ZGO/MGO. Een complicatie hierbij is dat er geen eenduidige definitie is van een 'belastingbesparende constructie'.

Conclusies Commissie

De Belastingdienst houdt nog maar weinig informatie bij over de effecten van horizontaal toezicht. Diverse overzichten zijn speciaal op verzoek van de Commissie opgesteld. Effectmeting vindt bij ZGO/MGO nog niet plaats.

De Belastingdienst heeft geen inzicht in de resultaten van het vooroverleg, geen structureel inzicht in verbetering van het aangiftegedrag, verbetering van het betaalgedrag en de ontwikkeling van de belastingbesparende constructies.

De Commissie kan op basis van de verstrekte informatie geen antwoord geven op de vraag of het gevoerde beleid bij ZGO/MGO effectief en efficiënt is.

MKB

Uit de resultaten over 2011 blijkt dat het aantal MKB-ondernemingen, dat deelneemt aan een convenant van een financieel dienstverlener is toegenomen van 6.564 in 2010 naar 33.462 in 2011.

Ook voor het MKB heeft de Commissie gevraagd informatie aan te leveren over:

- tijdige aangifte respectievelijk tijdige betaling door deelnemers aan horizontaal toezicht, afgezet tegen de overige ondernemingen in het segment;
- het aantal ingediende bezwaarschriften Vpb door deelnemers aan het horizontaal toezicht, afgezet tegen het aantal bezwaarschriften van niet-deelnemers aan horizontaal toezicht.

De Belastingdienst kon de gevraagde vergelijking tussen ondernemers onder een horizontaal toezichtsconvenant en de overige ondernemers niet maken.

Zoals in paragraaf 4.2.4 is aangegeven heeft de Belastingdienst in 2011 een aanvang gemaakt met het jaarlijks steekproefsgewijs controleren van aangiften van ondernemingen die deelnemen aan een convenant. Gelet op het geringe aantal beoordeelde posten over dat jaar kunnen hieraan nog geen conclusies worden verbonden. In de toekomst zal door deze steekproeven een controlegroep ontstaan die een vergelijking wel mogelijk maakt.

1867459 03115

Conclusies Commissie

In het MKB-segment heeft men recentelijk een voorzichtig begin gemaakt met effectmeting van horizontaal toezicht. Gezien het beginstadium kunnen hieraan nog geen conclusies worden verbonden.

De Belastingdienst heeft geen inzicht in verbetering van het aangiftegedrag en het betaalgedrag van MKB-ondernemers die aangesloten zijn bij financieel dienstverleners.

De Commissie kan op basis van de verstrekte informatie geen antwoord geven op de vraag of het gevoerde beleid effectief en efficiënt is.

4.3.9 Meningen medewerkers Belastingdienst

De Commissie heeft de medewerkers gevraagd naar hun mening over de effectiviteit en efficiency van het optreden van de Belastingdienst.

Algemeen

Over de hele linie van de beantwoording geldt dat het management positiever dan de medewerkers oordeelt over de resultaten van horizontaal toezicht. Dit komt overeen met de uitkomst van de enquête die de Belastingdienst zelf heeft gehouden in 2010 (paragraaf 4.2.5). Op zich is dit geen verrassende uitkomst. Professioneel gezien zal de [redacted] zich normaal gesproken altijd iets meer (kunnen) identificeren met het uitgestippelde beleid dan de gemiddelde medewerker.

Effectiviteit

Ruim zestig procent van de medewerkers geeft aan dat horizontaal toezicht in de zaken die zij zelf onderhanden hebben, leidt tot een hogere compliance. Deze overall-vraag is getoetst aan een aantal elementen van effectiviteit (paragraaf 4.3.3).

De verbetering in de effectiviteit meten medewerkers met name af aan:

- een verbetering van houding en gedrag van ondernemingen;
- een verbetering van de interne beheersing van ondernemingen.

Dit geldt voor de medewerkers in alle segmenten, met ZGO als koploper.

Omstreeks de helft van de medewerkers geeft aan dat in het eigen werkpakket horizontaal toezicht leidt tot:

- een afname van het aantal ambtshalve aanslagen;
- een toename van tijdige aangiften;
- een afname van bezwaren.

Ongeveer een derde van de medewerkers zegt een afname van betalingsachterstand waar te nemen. Opvallend in de cijfers van de enquête is dat de ervaren effectiviteit bij MGO achterblijft op het punt van ambtshalve aanslagen, toename tijdige aangiften en het teruglopen van de betalingsachterstand. Afname van fiscaal agressieve structuren wordt slechts in een derde van de gevallen waargenomen (in alle segmenten).

1867459 03115

Efficiency

Over de vraag of horizontaal toezicht leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst zijn de meningen meer verdeeld. In het MKB zijn de medewerkers met 62% positiever over de efficiency van het werken met horizontaal toezicht dan in de segmenten ZGO (43%) en MGO (37%).

Deze overall-vraag is getoetst aan een aantal deelelementen van efficiency (paragraaf 4.3.3). Een ruime meerderheid (variërend van 66 - 80%) van de medewerkers geeft aan dat horizontaal toezicht leidt tot:

- een betere informatiepositie voor de Belastingdienst;
- beter vooroverleg;
- vaker vooroverleg;
- versnelling van de afhandeling van de aangifte;
- meer kennis van de onderneming;
- aanpassing van het toezicht ten gevolge van het feit dat de onderneming zijn fiscale aangelegenheden beheerst.

Opvallend is dat medewerkers de elementen van efficiency, zoals hierboven geschetst, aanmerkelijk positiever beoordelen, dan het overall-beeld inzake efficiency. Kennelijk neemt men verbetering waar op alle deelelementen die kunnen bijdragen aan een hogere efficiency, maar is (de uitvoering van) het proces van horizontaal toezicht overall nog niet als efficiënt te bestempelen.

Dat men in het MKB positiever is over de efficiency van het werken met horizontaal toezicht dan in de segmenten ZGO en MGO, is enerzijds goed te plaatsen in het licht van het verschil in werkwijze ten aanzien van horizontaal toezicht tussen ZGO/MGO en MKB. Anderzijds zou een verklaring kunnen zijn, dat in het ZGO/MGO-segment op zijn minst het gevoel leeft dat ondernemingen te lang blijven hangen in de fasen.

4.4 Capaciteitsplanning

4.4.1 Inleiding

Een belangrijk aspect van het kunnen waarmaken door de Belastingdienst van de beloften van horizontaal toezicht is de beschikbaarheid van voldoende en goed geëquipeerde medewerkers. Uit de rondetafelgesprekken kwam unaniem de zorg naar voren over de effecten van de aangekondigde bezuinigingen op het apparaat van de Belastingdienst. Mocht door de taakstellingen het personeelsbestand van de Belastingdienst gaan inkrimpen, dan zijn er bij de belanghebbenden twijfels of de Belastingdienst in de toekomst de beloften van horizontaal toezicht, kan waarmaken. Maar ook los van taakstellingen is de vraag in hoeverre de Belastingdienst zijn ambities op het gebied van horizontaal toezicht kan waarmaken.

> In deze paragraaf is de vraag aan de orde:
>
> Hoe is de capaciteit voor horizontaal toezicht verdeeld over de segmenten ZGO, MGO en MKB en aan welke werkzaamheden wordt tijd besteed?

Hierna wordt in paragraaf 4.4.2 de huidige situatie in kaart gebracht wat betreft aantallen ondernemingen en aantallen medewerkers van de Belastingdienst. Vervolgens wordt in paragraaf 4.4.3 de ambitie van de Belastingdienst met betrekking tot horizontaal toezicht geschetst. In paragraaf 4.4.4 wordt de relatie met taakstellingen en investeringen belicht. Afgesloten wordt met conclusies van de Commissie (paragraaf 4.5).

1867459 03115

4.4.2 Huidige situatie

De Belastingdienst onderscheidt drie groepen ondernemingen: ZGO, MGO en MKB. Binnen het segment MKB wordt door de Belastingdienst een nader onderscheid gemaakt tussen MKB-ondernemingen. Deze worden grofweg onderverdeeld in ondernemers met personeel, ZZP'ers en starters.

Aantallen ondernemingen
Per januari 2012 zijn de cijfers als volgt:

ZGO: 2.562 entiteiten, daarvan komen 1.370 in principe in aanmerking voor een horizontaal toezichttraject. De rest is de zogeheten 'doelgroepstaart'.[106]
MGO: 10.101 ondernemingen
MKB: ruwweg wordt uitgegaan van circa 1,5 miljoen ondernemingen, waarvan 600.000 ondernemingen die potentieel doelgroep zijn van horizontaal toezicht (*MKB-plus*)[107]

Capaciteit Belastingdienst
De Commissie heeft de volgende vragen aan de Belastingdienst gesteld over de capaciteit:

- Hoe is de capaciteitstoedeling over de segmenten ZGO, MGO en MKB?
- Kan worden aangegeven hoeveel van deze capaciteit is toegewezen aan horizontaal toezicht?
- Kan voor ZGO en MGO een uitsplitsing van de capaciteit worden gegeven naar de fasen van het fasenmodel?
- Kan voor het MKB-segment een uitsplitsing worden gegeven naar capaciteitsinzet voor de verschillende soorten convenanten (convenanten met financieel dienstverleners, brancheconvenanten)?

De Belastingdienst heeft de volgende informatie aangeleverd:

Capaciteitsverdeling over de segmenten
De totale formatie voor de Belastingdienst is voor 2012 28.454 fte's. Hiervan zijn 13.301 fte's voor Douane, FIOD, Toeslagen, Centrale Administratie, management, ICT en overige ondersteuning. Voor de belastingregio's is de formatie 15.153 fte's. Ruim de helft van deze capaciteit is bestemd voor toezicht op ondernemingen. Uitgesplitst naar segmenten:

ZGO: 717 fte's
MGO: 1.129 fte's
MKB: 5.889 fte's, waarvan 4.562 voor *MKB-plus*.

Verdeling horizontaal en traditioneel toezicht
Op basis van de tijdregistratie over 2011 is voor ZGO en MGO de volgende verdeling van de inzet van capaciteit over horizontaal en traditioneel (verticaal) toezicht gemaakt.

106 De ondernemingen in de doelgroepstaart kwalificeren qua omvang niet voor de ZGO- of de MGO-status en daarmee ook niet voor individuele klantbehandeling. Ze kunnen wel meedoen aan horizontaal toezicht via een convenant met een financieel dienstverlener. De ondernemingen van de doelgroepstaart worden om organisatorische redenen centraal behandeld door een bepaalde regio. Het betreft financiële instellingen (regio Amsterdam), energiebedrijven (regio Rivierenland) en ondernemingen in de olie- en gassector (regio Rijnmond).

107 De stand van zaken per februari 2011 is MKB-plus 600.000, ZZP 590.000 en starters 320.000, in totaal 1,5 miljoen. MKB-plus bevat 115.000 eenmans BV's. Dit zijn materieel ZZP-ers, echter in de vorm van een BV. De doelgroep voor horizontaal toezicht (MKB-plus) betreft het *geschatte* potentieel aan ondernemers die klant zijn bij een financieel dienstverlener waarvan het kwaliteitssysteem kwalificeert voor horizontaal toezicht. Leidend zijn dus de advieskantoren die aan het kwaliteitsniveau voldoen.

1867459 03115

Tabel 12: Verdeling capaciteit over horizontaal en traditioneel toezicht 2011

ZGO	Uren	Fte 2011	Procentueel
ZGO horizontaal toezicht	289.265	320	51%
ZGO traditioneel toezicht	283.522	313	49%
ZGO totaal	572.788	633	100%
MGO	**Uren**	**Fte 2011**	**Procentueel**
MGO horizontaal toezicht	334.257	370	30%
MGO traditioneel toezicht	779.896	862	70%
MGO totaal	1.114.153	1.232	100%
MKB	**Uren**	**Fte 2011**	**Procentueel**
MKB horizontaal toezicht	133.315	147	3%
MKB traditioneel toezicht	4.738.337	5.242	97%
MKB totaal	4.871.652	5.389	100%

Uitsplitsing naar fasen van het fasenmodel
De Belastingdienst kan voor ZGO en MGO geen uitsplitsing geven van de capaciteitsinzet naar fase van het fasenmodel. Dit wordt niet bijgehouden. Uit tabel 4 in hoofdstuk 3 (paragraaf 3.4.4) is af te leiden met welk percentage belastingplichtigen in ZGO/MGO de Belastingdienst in gesprek is dan wel een convenant heeft afgesloten. Voor ZGO is dat 29, 4% in gesprek en 12,9% een convenant afgesloten. Voor MGO zijn die percentages 18,1% en 9,4%. Dit betekent dat - in de huidige fase van het horizontaal toezicht - in ZGO 51% van de tijd wordt besteed aan 42,3% van de belastingplichtigen in het horizontaal toezicht. Voor MGO geldt dat 30% van de tijd wordt besteed aan 27,5% van de belastingplichtigen in het horizontaal toezicht.

Uitsplitsing MKB naar soorten convenanten
De capaciteit voor horizontaal toezicht in het MKB-segment wordt nagenoeg geheel besteed aan de convenanten met financieel dienstverleners. Een klein gedeelte van deze uren wordt besteed aan de brancheconvenanten. Deze urenbesteding wordt niet apart gepland en vastgelegd.

4.4.3 Ambitie Belastingdienst

In het Bedrijfsplan voor 2012 kondigt de Belastingdienst aan een impuls te willen geven aan het streven zoveel mogelijk bedrijven onder een vorm van horizontaal toezicht te krijgen. Gesteld wordt dat het aantal bedrijven dat onder een vorm van horizontaal toezicht valt, nog beperkt is. De enige concrete doelstelling die in het Bedrijfsplan wordt genoemd. is dat eind 2012 20% van het MKB-plus segment onder een vorm van horizontaal toezicht valt.'[108] De stand van zaken van het aantal convenanten op 31 december 2011 was als volgt.

108 Bedrijfsplan Belastingdienst 2012, p. 10.

1867459 03115

Tabel 13: Stand van zaken convenanten ZGO, MGO en MKB 31 december 2011

		Aantal convenanten	Aantal ondernemingen
ZGO		177	177
MGO		954	954
MKB	Koepelconvenanten	6	
	Convenanten met financieel dienstverleners	161	
	Bij convenant aangesloten ondernemingen		33.462
	Brancheconvenanten	16	

ZGO en MGO

Uit de realisatie van de doelstellingen over 2011 bleek dat de doelstellingen met name in het MGO-segment niet werden gerealiseerd (zie paragraaf 4.2.2).

In het ZGO- en het MGO-segment wordt gestuurd op actualiteit en kwaliteit van individuele strategische behandelplannen en op voortgang en omvang van de activiteiten, die uit de strategische behandelplannen voortvloeien. In teamverband wordt per onderneming een analyse gemaakt van de verschillende belastingmiddelen, wordt er gekeken naar het fiscaal belang en de fiscale risico's en komt de vraag aan de orde wat de mogelijkheden zijn voor horizontaal toezicht. In het team worden keuzen gemaakt over de concrete inzet van de capaciteit en de prioritering. Dit gebeurt op basis van *professional judgement*. De Leidraden bieden hiervoor geen normatief kader. Er is geen instrumentarium om de capaciteit efficiënt toe te delen, bijvoorbeeld volgens een risicoclassificatiesysteem (hoog/midden/laag).

Voor de jaarplanning maakt elke belastingdienstregio, gegeven de beschikbare capaciteit, een zo goed mogelijke inschatting van het aantal ondernemingen dat men kan 'bedienen' in het horizontaal toezicht. Deze inschatting geschiedt op basis van praktijkervaring en 'professional judgement'. De optelsom van de jaarplanningen van de regio's wordt vervolgens afgezet tegen het totaal aantal ondernemingen in het ZGO- en MGO-segment en levert zo de streefwaarde op die wordt opgenomen in begroting en stuurcontract. Er wordt geen specifieke urenberekening gemaakt voor de onderscheidene deelactiviteiten, zoals de complianceverkenning en het vooroverleg.

De Belastingdienst heeft zelf de conclusie getrokken dat er een onbalans is tussen het werkaanbod en beschikbare capaciteit in het ZGO- en MGO-segment. In het Bedrijfsplan 2012 wordt geconcludeerd dat het MGO-segment te groot is om in zijn geheel met individuele klantbehandeling af te dekken.[109] Er liggen nu voorstellen om het onderscheid tussen ZGO en MGO op te heffen en te komen tot één pakket Grote Ondernemingen. Daarbij worden twee maatstaven gehanteerd, enerzijds voor de buitenwacht herkenbare criteria (gekoppeld aan de grenzen voor controleplicht in het BW), anderzijds een, gelet op de formatie, volgens de Belastingdienst behapbaar aantal van plusminus 9.000 entiteiten (excl. de top 50 bedrijven) waarbij wordt uitgegaan van een formatie van 1 fte op 6 organisaties (excl. formatie voor top 50)."[110] Gevolg van deze voorstellen is dat er een aantal organisaties wordt overgeheveld van ZGO/MGO naar MKB en een aantal bedrijven overkomt van MKB naar ZGO/MGO. In de voorstellen, waarover nog besluitvorming door de leiding van de Belastingdienst moet plaatsvinden, gaan 3.667 entiteiten over van ZGO/MGO naar MKB en komen 2.136

109 Bedrijfsplan Belastingdienst 2012, p. 11. In het Bedrijfsplan zelf wordt gesproken van 'individuele convenanten'. De Commissie neemt aan dat bedoeld is individuele klantbehandeling.

110 Voor de top 50 gaat de Belastingdienst uit van 2,5 fte per bedrijf, dus in totaal 125 fte.

1867459 03115

entiteiten over van MKB naar ZGO/MGO.

MKB

Per ultimo 2011 hadden 161 financieel dienstverleners een convenant. Hun klantenkring bestaat in totaal uit ruim 430.000 MKB-ondernemingen.[111] Per januari 2012 hebben 33.462 ondernemingen zich aangesloten bij een convenant van hun financieel dienstverlener. Per die datum is circa 8% van het potentieel aan ondernemers dat zich zou kunnen aansluiten, daadwerkelijk aangesloten. Doelstelling voor 2012 is 75.000 aangesloten ondernemingen. Voor 2015 is het doel dat 200.000 - 250.000 ondernemers aangifte doen onder een convenant met een financieel dienstverlener.

In het MKB is zowel relatief als absoluut gezien slechts een klein aantal mensen (147 fte) werkzaam in horizontaal toezicht. Zij verzorgen de contacten met de financieel dienstverleners die volgens de gekozen aanpak garant staan voor de aanvaardbaarheid van de aangiften. Voor de beoordeling door de Belastingdienst van de beheersingsmaatregelen beschikt de Belastingdienst niet over een uitgewerkt normatief kader.

4.4.4 Bezuinigingen en investeringen

Taakstellingen kabinet

De ambities op het gebied van (horizontaal) toezicht kunnen worden beïnvloed door de taakstellingen voor de rijksoverheid die niet aan de Belastingdienst voorbijgaan. Vanaf 2010 lopen de bezuinigingen op de begroting van de Belastingdienst geleidelijk op tot € 395 miljoen in 2015. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat de gestelde bezuinigingstaakstelling alleen kan worden behaald 'zonder aan dienstverlening en handhaving in te boeten', als er sprake is van taakreductie in de vorm van meer eenvoudige wetgeving.[112] Belangrijkste uitgangspunt is dat een besparing van een dergelijke omvang niet ten koste mag gaan van de belasting- en premieopbrengsten.

De aanpak van de taakstellingen bestaat uit twee sporen. Spoor I is de lijn van efficiënter werken en versobering in de bedrijfsvoering. Spoor II betreft de reductie van uitvoeringslasten voor de Belastingdienst door vereenvoudiging van wet- en regelgeving. Vereenvoudiging van wet- en regelgeving is in de visie van de staatssecretaris randvoorwaardelijk om in de toekomst met een kleinere Belastingdienst - en met een kleiner budget - de taken adequaat uit te kunnen voeren.

Brede heroverwegingen (rapport 16)

Ook onder het vorige kabinet Balkenende IV was er sprake van de noodzaak om bezuinigingen te realiseren op de uitgaven van de rijksoverheid. Het kabinet zette in 2010 onder de noemer *Brede heroverwegingen* een aantal ambtelijke werkgroepen aan het werk om daartoe voorstellen uit te werken. Één van de werkgroepen heeft het idee uitgewerkt om voor de winstbepaling voor ondernemingen in het ZGO/MGO-segment en het topsegment van het MKB (in totaal ongeveer 33.000 ondernemingen) aan te sluiten op de commerciële winst uit de door de accountant goedgekeurde jaarrekening en daarop als Belastingdienst geen toezichtinspanningen meer te verrichten."[113]

In het rapport werd overwogen dat in de huidige situatie gegevens in veel gevallen meermaals worden gecontroleerd met overlappende doelen: door het bedrijf zelf, door de financieel dienstverlener en door

111 Het eerder genoemde aantal van 600.000 heeft betrekking op het aantal voor horizontaal toezicht in aanmerking komende klanten in de situatie dat alle financieel dienstverleners een convenant hebben.

112 *Kamerstukken II* 2011/12, 31 066, nr. 117.

113 Deelrapport 16 *Uitvoering belasting- en premieheffing* van het Rapport brede heroverwegingen. Dit rapport maakt onderdeel uit van de brede heroverweging, ingezet door het kabinet-Balkenende IV om te komen tot een rijksbrede bezuinigingsoperatie. De werkgroep had als opdracht varianten te beschrijven waarmee ten minste 20% op de huidige uitvoeringskosten voor belasting- en premieheffing kan worden bespaard.

1867459 03115

de Belastingdienst. Hier was volgens de werkgroep efficiencywinst mogelijk. De werkzaamheden van de Belastingdienst zouden zich kunnen beperken tot steekproefsgewijze vaststelling of de accountant bij de vaststelling van de jaarrekening zijn werk goed heeft gedaan. In het rapport wordt als kanttekening geplaatst, dat er een risico bestaat op een afname van de naleving van wet- en regelgeving doordat de belangen van bedrijf en accountantsorganisatie minder tegengesteld zijn dan de belangen van bedrijf en Belastingdienst. Deze werkgroep berekende dat het voorstel om het toezicht uit te besteden een besparing zou opleveren in de uitvoeringskosten van de Belastingdienst, die kon oplopen tot € 70 miljoen in 2015 en structureel zelfs € 130 miljoen."[114]

Uiteindelijk is - naar de mening van de Commissie terecht - dit voorstel niet opgevolgd. De Belastingdienst adviseerde de politieke leiding negatief over de variant. Argument was dat de potentiële negatieve effecten op compliance en belastingopbrengsten en de verzwakking van de positie van de Belastingdienst zwaarder moesten worden gewogen dan de geraamde bezuinigingen. Een tweede overweging was dat het voorstel een rol voor accountants impliceerde waarvoor zij (nog) niet zouden zijn geëquipeerd. Het inmiddels demissionair geworden kabinet heeft de Heroverwegingsrapporten zonder kabinetsstandpunt naar de Tweede Kamer gestuurd."[115]

Hoewel een echte vergelijking met horizontaal toezicht mank gaat - bij horizontaal toezicht verricht de Belastingdienst de nodige inspanningen (zoals vooroverleg), terwijl in de onderhavige variant daarvan geen sprake meer zou zijn - roept de gebezigde redengeving van zowel de werkgroep als de ambtelijke leiding van de Belastingdienst een aantal min of meer fundamentele vragen op. Zo raakt de veronderstelling van de werkgroep 'dat de belangen van bedrijf en accountantsorganisatie minder tegengesteld zijn dan de belangen van bedrijf en Belastingdienst' het concept van horizontaal toezicht, met zijn grondslag van wederzijds vertrouwen, openheid en transparantie, recht in het hart. Daarnaast is opvallend de kritische toon van de ambtelijke leiding van de Belastingdienst als het gaat om de rol van de accountant. De Commissie constateert een discrepantie tussen het officiële beleid op dit vlak en de interne beleving.

Businesscase horizontaal toezicht MKB

De Belastingdienst heeft recentelijk een businesscase gemaakt voor het horizontaal toezicht in het MKB-segment."[116] De businesscase beoogt de toegevoegde waarde van horizontaal toezicht in het MKB zichtbaar te maken en tevens in hoeverre een extra investering leidt tot een positief saldo van kosten en baten. Voor het eerst sinds de start van het horizontaal toezicht worden de beoogde effecten financieel vertaald. In de businesscase wordt berekend dat met een tijdelijke inzet van 50 extra fte's (ad € 38 miljoen) over de periode 2012-2018 per saldo een positief resultaat is te behalen van € 170 miljoen, deels door besparingen op de uitvoeringskosten (minder boekenonderzoeken en kantoortoetsen), deels door extra belastingopbrengsten als gevolg van meer betrouwbare administratieve systemen (het 'softwarespoor').

Hoewel de Commissie deze poging tot cijfermatige onderbouwing als zodanig waardeert, zet zij vraagtekens bij de businesscase als zodanig. Een aanzienlijk deel van de veronderstelde baten - te weten € 114 miljoen - wordt gegenereerd door het 'softwarespoor'. Zoals in hoofdstuk 2 (paragraaf 2.4). uiteengezet rekent de Commissie deze samenwerking met softwareleveranciers niet tot horizontaal toezicht. Door in de businesscase de aandacht te richten op het softwarespoor, blijven de positieve effecten van convenanten met financieel dienstverleners buiten beeld.

114 De inschatting van het - maximale - besparingspotentieel was gebaseerd op het aantal medewerkers dat op dat moment was toegewezen voor de desbetreffende segmenten (overeenkomend met zo'n 50% van het personeelsbestand van de belastingregio's), vermenigvuldigd met de (midden)loonsom, plus een opslag voor persoonsgebonden kosten zoals huisvesting.

115 Brief van 1 april 2010 van de minister van Algemene Zaken aan de Tweede Kamer.

116 Belastingdienst, *Business Case Horizontaal Toezicht Belastingdienst*, Den Haag: april 2012.

1867459 03115

Bovendien: de baten die de businesscase voorspiegelt, zijn alleen afkomstig uit de horecasector. Dat zou betekenen, indien de door de Belastingdienst opgestelde businesscase juist is, dat de inzet van horizontaal toezicht (via het 'softwarespoor') in andere sectoren dan de horeca niets zou opleveren.

> *Uit: Business Case Horizontaal Toezicht Belastingdienst*
>
> *Om deze baten te kwantificeren is de belangrijkste driver het realiseren van een hogere compliance en daarmee een hogere belastingopbrengst. Deze kwantificering kent de volgende uitgangspunten:*
>
> - *De optelsom van het toonbankverkeer van Retail, Natte horeca en Overige horeca is in Nederland jaarlijks ruim 92 miljard;*
> - *Binnen horeca en retail is echter sprake van een nalevingstekort. De ondernemer heeft last van derving door slimme klanten, klant/personeel combinaties, onterecht gebruik van de retourknop en het bewust buiten de boeken houden van de omzet*
> - *Door het programmateam HT is de aanname gemaakt dat 90% van al het horecaverkeer compliant verantwoord is. 10% niet, wat neerkomt op 1,2 miljard*
> - *Introductie van het keurmerk en goede implementatie ervan moet leiden tot 10% meer verantwoordde omzet: 120 miljoen euro.*
>
> *De optelsom van Omzetbelasting, Loonheffing en Winstbelasting geeft een belastingdruk van ruim 30%. Kortom, elke 10% procent meer verantwoord horecaverkeer leidt tot € 36.000.000 meer jaarlijkse belastingopbrengst.*

De berekening van de opbrengstkant van het horizontaal toezicht in het MKB is twijfelachtig. De Commissie merkt op dat het op zich een goede zaak is als met een beperkte investering in het softwarespoor dergelijke kwantitatieve resultaten kunnen worden geboekt. Echter, de onderhavige businesscase kan in de ogen van de Commissie niet dienen om horizontaal toezicht in het MKB-segment te rechtvaardigen. De mogelijke baten zijn daarmee uiteraard niet van tafel en zouden - zij het indirect - wel van nut kunnen zijn voor horizontaal toezicht, namelijk als ze worden ingezet in het verticaal toezicht in het MKB-segment. Dit laatste element ontbreekt aan de businesscase.

4.5 Conclusies

In deze paragraaf staan de slotbevindingen van de Commissie. Aan de orde zijn de volgende vragen:

1. Op welke wijze meet de Belastingdienst de effecten (en de efficiency) van het horizontaal toezicht?

- Bij de uitrol per segment is geen businesscase Horizontaal Toezicht opgesteld. Noch voor ZGO, MGO noch voor MKB is een nulmeting gehouden. Pas vanaf 2010 zijn mondjesmaat prestatie-indicatoren opgesteld. Deze zijn nog uitsluitend outputgericht en bieden weinig houvast voor een beoordeling van het effect op de compliance van ondernemingen onder horizontaal toezicht.
- In het door de Belastingdienst gepropageerde schillenmodel, bedoeld om efficiency te bereiken, wordt in de praktijk nauwelijks gesteund op de werkzaamheden van accountants, zoals is bedoeld in het schillenmodel. Binnen de fases 2, 3 en 4 van het fasenmodel wordt nog veel werk door de Belastingdienst verricht en wordt weinig gebruik gemaakt van het werk van de ondernemingen zelf. De Belastingdienst stuurt hier niet op. Eveneens wordt door de Belastingdienst te weinig gestuurd op het doorlopen van de

1867459 03115

verschillende fasen.

- De Belastingdienst heeft op tot heden onvoldoende werk gemaakt van de meting van de effectiviteit en efficiency van het horizontaal toezicht. De bestuurlijke informatievoorziening op het gebied van horizontaal toezicht acht de Commissie volstrekt onvoldoende. Horizontaal toezicht wordt onvoldoende ondersteund door informatiesystemen die het mogelijk maken de juiste toezichtskeuze te maken en de effecten en de efficiency ervan te meten. Het is onduidelijk op basis waarvan de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht sturing aan de organisatie en zijn medewerkers geeft.
- De Commissie kan vanwege het ontbreken van (gestructureerde) informatie geen uitspraak doen in welke mate er sprake is van reality checks in het ZGO- en het MGO-segment en wat de resultaten daarvan zijn. In het MKB-segment zijn in 2011 voor het eerst reality checks uitgevoerd in de vorm van steekproefsgewijze controle van convenantsaangiften. Gezien het kleine aantal posten kunnen ook hier nog geen conclusies worden getrokken.

2. Kan een inhoudelijk oordeel worden gegeven over de effectiviteit en de efficiency van het horizontaal toezicht van de Belastingdienst en zo ja, hoe luidt dat dan?

- De Commissie kan op basis van de verstrekte informatie geen antwoord geven op de vraag of het gevoerde beleid effectief en efficiënt is.
- Van een planmatige inzet van capaciteit ten behoeve van horizontaal toezicht en de verdeling over de verschillende segmenten, is de Commissie - ook na herhaald vragen - niet gebleken. Van een overheidsdienst die verantwoordelijk is voor een belangrijk deel van de rijksinkomsten mag een beter inzicht worden verwacht in de wijze waarop omstandigheden en factoren van invloed zijn op het beleid waarop moet worden gestuurd. De koers die de Belastingdienst vaart is er nu één zonder goed kompas. Daarmee is het horizontaal toezicht nog steeds een kwestie van het varen op intuïtie en geloof, terwijl de economische rationaliteit ervan tot op heden nog steeds niet afdoende is onderbouwd.
- Er is vanuit de sturingsinformatie geen onderscheid te maken in horizontaal toezicht en andere vormen van toezicht. Daardoor kan de Belastingdienst onvoldoende verantwoorden hoe en waarom de capaciteit is verdeeld over het horizontaal toezicht en de andere vormen van toezicht.[117] Ook is er geen inzicht hoeveel capaciteit wordt besteed aan de verschillende activiteiten binnen het horizontaal toezicht. Op basis daarvan is het niet duidelijk in welke mate er op dit moment aandacht wordt besteed aan horizontaal toezicht versus wat er nodig is voor de 'groei' van het horizontaal toezicht en voor andere vormen van toezicht.
- Op basis van de verkregen informatie kan de Commissie geen voldoende onderbouwde conclusie trekken of en zo ja in welke mate capaciteit is vrijgevallen als gevolg van verminderd toezicht, welke kan worden ingezet voor andere vormen van toezicht.

117 In het MKB is hiermee een aanvang gemaakt.

1867459 03115

Hoofdstuk 5 Rechtmatigheid

5.1 Inleiding

In de gesprekken die de Commissie heeft gevoerd, kwam regelmatig de wettelijke basis van horizontaal toezicht aan de orde; of beter: de mogelijke risico's en gevolgen van het ontbreken daarvan. De vraag werd gesteld hoe het sluiten van een convenant, als meest prominente uitingsvorm van het horizontaal toezicht, zich verhoudt tot het fiscaaljuridische stelsel, de bijbehorende beginselen van behoorlijk bestuur en de beginselen van de democratische rechtsstaat. In het bijzonder werden genoemd: het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en de mogelijkheid tot rechtsbescherming.

De centrale vraag in dit hoofdstuk is:

Past horizontaal toezicht in het juridisch kader van het belastingstelsel, opdat de rechtmatigheid van het handelen van de Belastingdienst naar behoren is geborgd?

Daarbij worden de volgende deelvragen onderscheiden:

1. Hoe ervaren de diverse stakeholders (belastingplichtigen, financieel dienstverleners, wetenschappers en Belastingdienstmedewerkers en leiding) de juridische inbedding van horizontaal toezicht in de praktijk en welke juridische knelpunten en kwetsbaarheden zien zij?
2. Hoe verhoudt het horizontaal toezicht zich tot de beginselen van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming? In het verlengde daarvan speelt de vraag of het gewenst is nadere juridische of andersoortige maatregelen te nemen om het horizontaal toezicht beter in te bedden in het belastingstelsel.

In dit hoofdstuk maakt de Commissie gebruik van de opvattingen over knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot de rechtmatigheid in het horizontaal toezicht die zij in de literatuur aantrof of in de rondetafelgesprekken en interviews vernam. Die opvattingen worden in paragraaf 5.2 kort weergegeven. Deze paragraaf eindigt met een verwijzing naar uitspraken van de staatssecretaris van Financiën over deze materie.

Voorts wordt vanwege de invloed die horizontaal toezicht kan hebben op het proces van aanslagregeling de verhouding tussen de belastinginspecteur (die verantwoordelijk is voor het opleggen van de aanslag) en de (politiek) verantwoordelijke leiding van de Belastingdienst (die de werkprocessen moet organiseren) nader geanalyseerd (paragraaf 5.3). Deze analyse dient om te bezien of er voldoende garanties zijn dat het horizontaal toezicht voldoet aan redelijke eisen van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming. Deze drie eisen bepalen volgens de Commissie of de rechter het handelen van de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht rechtmatig zal achten. In paragraaf 5.4 wordt het algemeen wettelijk kader aangestipt waarnaar de belastingheffing - en dus ook de toepassing van horizontaal toezicht - zich moet voegen. In paragraaf 5.5 wordt specifieker ingegaan op vragen met betrekking tot rechtsgelijkheid, de rechtszekerheid en de rechtsbescherming, waarna in paragraaf 5.6 wordt gereflecteerd op de positie van de financieel dienstverlener, in het bijzonder in het MKB-segment. In paragraaf 5.7 worden de conclusies van de Commissie weergegeven.

5.2 Juridische inbedding in de praktijk

De Commissie heeft vanuit de literatuur, de rondetafelgesprekken, interviews met toezichthouders, de personeelsenquête en de internetconsultatie, informatie ingewonnen om zich een oordeel te kunnen vormen over de juridische inbedding van het horizontaal toezicht in het belastingstelsel. Overwegend waarderen

1867459 03115

actief betrokkenen bij individuele convenanten en bij convenanten van financieel dienstverleners het *concept* van horizontaal toezicht positief. In de uitvoering blijkt er vervolgens nog een aantal juridische knelpunten, kwetsbaarheden en onduidelijkheden te bestaan. Tijdens het rondetafelgesprek met wetenschappers en financieel dienstverleners werd opgemerkt dat in de huidige praktijk de verhouding tussen enerzijds beginselen als rechtsgelijkheid ('fair play') en rechtsbescherming ('equality of arms' en het verbod op zelfincriminatie) en anderzijds horizontaal toezicht nog vaak onduidelijk is. Ook proefde de Commissie nog enig wantrouwen omtrent de feitelijke bedoelingen van horizontaal toezicht. Waarom zoveel rituelen om regels vast te stellen die slechts bevestigen wat toch al uit de wet voortvloeit, zo wordt gesteld. Een veelheid van al dan niet vermeende bedoelingen passeert de revue in de verschillende rondetafelgesprekken: de Belastingdienst wil bezuinigen op de eigen organisatie door kosten over te hevelen naar de belastingplichtigen; de Belastingdienst wil de marges voor 'tax planning' beperken; horizontaal toezicht is een voorfase van een wettelijke erkenning en regulering van het beroep van belastingadviseur, etc. De Commissie stelt de juridische inbedding hierna aan de orde aan de hand van twee invalshoeken.

Al dan niet vermeende verschillen tussen de posities van belastingplichtigen die wel, respectievelijk niet betrokken zijn bij een convenant

- Een voordeel van horizontaal toezicht is dat belastingplichtigen ervaren dat zij eerder zekerheid krijgen over hun aanslag en verwachten minder last te hebben van tijdrovende controles achteraf. Voorts blijkt de Commissie dat betrokkenen waarderen: het persoonlijke contact, de snelheid van handelen en de kwaliteit van afhandeling van vragen en problemen. De belastingplichtigen en/of hun financieel dienstverleners kunnen immers desgewenst de fiscale vraag- en knelpunten die in de onderneming spelen voorafgaand aan de aangifte of afdracht van de belasting met de bevoegde inspecteur bespreken. Kortom, horizontaal toezicht brengt een hogere servicegraad mee van de zijde van de Belastingdienst. De vraag die belanghebbenden bezig houdt, is of dit tot rechtsongelijkheid kan leiden ten nadele van belastingplichtigen buiten horizontaal toezicht.
- Opvallend genoeg werd ook het omgekeerde opgemerkt, met name in de praktijk van convenantsdeelname via de financieel dienstverleners. Deze deelname zou vaak juist tot een intensievere controleactiviteit van de Belastingdienst leiden, dus nadelig zijn voor belastingplichtigen. Deels is dit verklaarbaar, zo merken de gesprekspartners op. In het begin moet ervaring worden opgedaan ten aanzien van de kwaliteit van de aangiftes. En ook later blijven *reality checks* noodzakelijk. Toch geeft dit de indruk, dat de door de Belastingdienst voorgespiegelde win/win-situatie vooralsnog niet altijd - naar werklast gemeten - voordelig voor belastingplichtige en financieel dienstverlener uitpakt.
- Er werd ook opgemerkt dat de convenantsdeelname de mogelijkheden voor tax planning zou inperken, terwijl tax planning als een goed recht van de belastingplichtige en zijn financieel dienstverlener dient te worden beschouwd. De belastingrechter heeft immers bepaald dat het de belastingplichtige vrijstaat fiscaal de meest gunstige weg te volgen.[118]
- Als een voordeel van horizontaal toezicht werd genoemd de mogelijkheid bij de start ervan oude geschilpunten op voortvarende wijze weg te werken. Tegelijkertijd was dit voor sommigen een reden voor kritiek. Uit kringen van de Belastingdienst werd opgemerkt dat de afhandeling van oude fiscale jaren de Belastingdienst wel 'wat mocht kosten' teneinde convenanten te kunnen sluiten. Dit zou kunnen duiden op een begunstigende behandeling die op gespannen voet zou kunnen staan met de wet en/of het gelijkheidsbeginsel om zo belastingplichtigen te winnen voor horizontaal toezicht. Dat werd ook door andere gesprekspartners van buiten de Belastingdienst gesuggereerd, zij het minder duidelijk gearticuleerd.

118 R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg*, Arnhem: Gouda Quint 1994. De rechtmatigheid van zijn handelen vindt zijn grenzen waar dit in strijd komt met doel en strekking van de wet (fraus legis).

1867459 03115

Mogelijke juridische knelpunten voor belastingplichtigen die opteren voor horizontaal toezicht

- Er bestaat behoefte bij financieel dienstverleners aan duidelijke en objectieve criteria in het toelatingstraject. Die objectiveringswens geldt in het bijzonder voor de beoordeling of de onderneming rijp is voor een convenant. Maar deze wens speelt ook bij andere aspecten, zoals de behandeling van interpretatieproblemen en de wijze van conflictbeheersing en geschilbeslechting. De transparantie wordt nog als te beperkt ervaren.
- Het gevoelen dat het aan objectieve toetredingscriteria tot een convenant heeft ontbroken bestaat niet alleen binnen de groep van financieel dienstverleners, maar ook bij een deel van de medewerkers van de Belastingdienst. Zij voelden zich vaak op pad gestuurd met een boodschap waarvan zij zelf onvoldoende wisten wat de praktische uitwerking precies inhield. De internetconsultatie laat eenzelfde beeld zien.
- Er wordt vanuit de wetenschap en de financieel dienstverleners, zoals in hoofdstuk 3 is aangegeven, gesuggereerd om ter versterking van de rechtsbescherming bij het toetreden tot horizontaal toezicht een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking af te geven. Voorts is er behoefte aan duidelijkheid over wat er gebeurt als een belastingplichtige een fout meldt. Daarbij speelt met name de vraag of bij correctie van een gebleken tekortkoming ook in een convenantsrelatie een boete kan of moet worden opgelegd.[119]

Het standpunt van de Belastingdienst

In hoofdstuk 3 is al vermeld dat de staatssecretaris van Financiën bij herhaling heeft aangegeven dat de fiscale behandeling van een onderneming met een handhavingsconvenant plaatsvindt *binnen* de kaders van wet- en regelgeving, waardoor er geen sprake is van een meer of minder gunstige behandeling dan van belastingplichtigen zonder convenant.[120] Het standpunt van de staatssecretaris impliceert dat de situatie die intreedt door toetreding tot een convenant, leidend tot participatie aan horizontaal toezicht, geen relevante omstandigheid is bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel. Dit standpunt van de staatssecretaris hanteert de Commissie als uitgangspunt voor toetsing van het beleid inzake horizontaal toezicht.

5.3 Organisatie Belastingdienst

Met name financieel dienstverleners en wetenschappers zien potentiële knelpunten ten aanzien van de rechtmatigheid van horizontaal toezicht. De politiek verantwoordelijken benadrukken dat er voor de wet geen reden is horizontaal toezicht anders te beoordelen dan het traditioneel (verticale) toezicht. Horizontaal toezicht blijft immers binnen de beleidsruimte die wordt begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de vigerende wet- en regelgeving. Alvorens tot een eigen standpunt te komen acht de Commissie het noodzakelijk naar de organisatie van de Belastingdienst te kijken. De organisatie-inrichting geeft - naast de bestaande wet- en regelgeving - namelijk de kaders voor de uitvoering van het horizontaal toezicht.

Een kernactiviteit van de Belastingdienst is de vaststelling van de belastingschuld per belastingmiddel (en andere daarmee verband houdende beslissingen) per belastingplichtige.[121] De inspecteur is wettelijk het bestuursorgaan dat ten aanzien van de belastingschuldige de (voor bezwaar en beroep vatbare) beslissingen neemt. Hij is binnen de bestuursrechtelijke kaders van de rechtsbedeling autonoom in het vaststellen van de aanslag. De discretionaire ruimte binnen deze bevoegdheid staat bekend als het 'freies Ermessen' van de inspecteur. Het 'freies Ermessen' van de inspecteur in zijn aanslagregelende bevoegdheid vindt echter zijn begrenzing in het belang van de eenheid van beleid. Dit houdt in dat de inspecteur zijn door de wet aan hem toegekende bevoegdheid uitoefent met inachtneming van de instructies die hem op grond van een

119 Vgl. Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010, p. 67 en 68; Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011, p. 20 en 21.

120 Zie brief staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, nr. DB2009/624M.

121 Deze taak is in art. 11 AWR opgedragen aan 'de inspecteur' voor zover het de heffing van belasting bij wege van aanslag betreft en in art. 20 AWR met betrekking tot de corrigerende naheffingsaanslagen voor de heffing van belastingen die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte worden voldaan.

1867459 03115

hiërarchische relatie binnen de Belastingdienst zijn gegeven.[122] Het freies Ermessen impliceert steeds minder een door de inspecteur individueel in te vullen beleidsruimte. In toenemende mate worden de met de aanslagregeling verband houdende beslissingen in teamverband genomen.

Naast de bevoegdheid van de inspecteur tot het opleggen van de aanslag staan de bevoegdheid en verantwoordelijkheid van de [redacted] Belastingdienst om samen met zijn managementteam vorm te geven aan de uitvoering van de fiscale wetgeving en het fiscale beleid. Alle geledingen van de Belastingdienst leggen via de hiërarchische lijnen verantwoording af aan de ambtelijke top. De minister en staatssecretaris van Financiën dragen de politieke verantwoordelijkheid voor het gehele proces van belastingheffing.[123] De inspecteur neemt in concrete gevallen standpunten in, gegeven deze beleidsregels. De staatssecretaris van Financiën is in macroverband verantwoordelijk voor het juiste evenwicht tussen het belang van de persoonlijke rechtsbedeling door de inspecteur en de eenheid van beleid en uitvoering.

In het kader van een convenant bouwt de Belastingdienst een relatie op met een onderneming of een financieel dienstverlener. Dit geschiedt formeel onder de verantwoordelijkheid van de leiding van de Belastingdienst. De inspecteur heeft als bestuursorgaan de taak de aanslag op te leggen als eindproduct van het daarop gerichte werkproces. Het is begrijpelijk - en ook wenselijk - dat vanwege de sterke werking van het gelijkheidsbeginsel de Belastingdienst alert is te voorkomen dat de inspecteur (als bestuursorgaan) binnen een convenantsrelatie ten behoeve van een individuele belastingplichtige of financieel dienstverlener wetsinterpretaties afgeeft, waaraan vervolgens de Belastingdienst als geheel - onbedoeld en ongewenst - is gebonden.

Dit alles betreft echter geen nieuwe vraagstukken voor de Belastingdienst die door het fenomeen 'horizontaal toezicht' zijn opgeworpen. Er zijn dan ook de nodige maatregelen genomen om de rechtmatigheid van het handelen van de Belastingdienst te borgen. In de analyse van de Commissie is op dit punt vooral sprake van een *transparantievraagstuk*. Rechtmatigheid moet niet alleen intern zijn gezekerd, maar ook door de omgeving gecontroleerd kunnen worden. Het transparantievraagstuk wordt opgeroepen door de dubbelrelatie die bestaat tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Enerzijds is er tussen medewerkers van de Belastingdienst en de belastingplichtige met betrekking tot zijn onderneming (al dan niet via een financieel dienstverlener) in het kader van horizontaal toezicht een vertrouwensrelatie opgebouwd die is bezegeld door het sluiten van een convenant. Deze wordt gekenmerkt door vrijwilligheid, hetgeen doorklinkt in de aanduiding 'horizontaal', en heeft tot gevolg dat - zonder alle controlewerkzaamheden over te doen -, de controle op een aangepaste (efficiënte) wijze plaatsvindt. Anderzijds is er de wettelijke relatie tussen de aanslagregelende inspecteur en de belastingplichtige, welke relatie niet vrijwillig is en zich kenmerkt door het feit dat iedere belastingplichtige gelijk is voor de wet. Deze relatie manifesteert zich in het opleggen van de voor bezwaar en beroep vatbare aanslag. Deze twee relaties dreigen binnen horizontaal toezicht door elkaar te lopen.

122 Brief staatssecretaris van Financiën van 27 februari 2008, nr. DGB 2008-00833 U, V-N 2008/12.4.

123 Naar aanleiding van de zogenoemde Wibo van der [redacted] (1985), waarin de staatssecretaris zich had begeven op het terrein van de aanslagregeling van een individuele journalist, ontstond deining en spanning over de vraag hoe de autonomie van de inspecteur in zijn aanslagregelende bevoegdheid zich moest verhouden tot zijn hiërarchische relatie met de leiding van de Belastingdienst en de politiek verantwoordelijke bewindslieden. Daarbij werd de wettelijke autonomie van de inspecteur nadrukkelijk erkend.

1867459 03115

Conclusie Commissie

Het transparantievraagstuk is volgens de Commissie niet volledig op te lossen. Het heeft te maken met de omstandigheid dat de inspecteur enerzijds als bestuursorgaan verantwoordelijk is voor de aanslagregeling en anderzijds betrokken is bij handelingen in het kader van de uitvoering van zijn wettelijke taak betreffende de uitvoering van de belastingwetgeving. Ter wille van de transparantie moet worden voorkomen dat het optreden van de inspecteur als aanslagregelende functionaris en het optreden als functionaris in het kader van een convenantsrelatie - in de optiek van de omgeving - door elkaar gaan lopen. Van belang is derhalve transparant te zijn in de verschillende rollen die in de Belastingdienst zijn verenigd.

5.4 Algemeen fiscaal rechtelijk kader

Het Nederlandse belastingrecht kent een van het algemene bestuursrecht afwijkend 'gesloten stelsel' van bestuurlijk beroep. De voor bezwaar en beroep vatbare besluiten zijn daarbij beperkt tot de expliciet in de wet genoemde besluiten, waarvan de aanslag verreweg de belangrijkste is. Bovendien geldt fiscaalrechtelijk de beperking dat beroep slechts mogelijk is door degene aan wie een aanslag is opgelegd[124], of tot wie een voor bezwaar vatbare beschikking zich richt (art. 26a AWR). Andere personen die menen een belang te hebben bij deze beslissingen, worden van beroep uitgesloten. Bovendien is tegen besluiten van de minister of staatssecretaris van Financiën die geen betrekking hebben op een aanslag, of een daarmee vergelijkbare beschikking, geen mogelijkheid van bezwaar en beroep mogelijk; enkele specifieke besluiten uitgezonderd.[125]

Dit stelt de Commissie voor de vraag of in de beoordeling van de rechtmatigheid van horizontaal toezicht nadere (wettelijke) stappen tot rechtsbescherming nodig zijn en passend moeten worden geacht in de context van de overige uitvoerings- en controleactiviteiten van de Belastingdienst. De Commissie plaatst die vraag in de context van de initiatiefwet van mei 2011 ten aanzien van de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus waarin de rechtsbescherming tegen beslissingen van de inspecteur wordt vergroot (*Stb.* 2011, 265). Aanvankelijk had dit voorstel een zeer ruim bereik, maar het is bij de parlementaire behandeling beperkt tot enkele zeer specifieke in de wet benoemde handelingen.

Beslissingen betreffende het niet-toelaten van een belastingplichtige tot deelname aan horizontaal toezicht zijn daarbij niet als zodanig vermeld. Gegeven dat feit heeft de Commissie de conclusie getrokken dat dergelijke beslissingen behoren tot de categorie 'niet voor beroep vatbare beslissingen'. Beroep op de onafhankelijke belastingrechter is uiteraard wel mogelijk als de juistheid van de aanslag in het geding is. Dat is mogelijk als in het kader van horizontaal toezicht een aanslag zou worden opgelegd in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zo kan naar het oordeel van de Commissie een belastingplichtige klagen over schending van het opgewekte vertrouwen en het gelijkheidsbeginsel, als naar zijn mening ten onrechte de kenbare beleidslijnen van horizontaal toezicht (zie de diverse leidraden) niet zouden zijn toegepast.

124 Daaronder ook begrepen de belanghebbende die de belasting op aangifte heeft voldaan of afgedragen of van wie de belasting is ingehouden.

125 M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?* (Jan Giele-lezing 2008), Amersfoort: Sdu 2008, p. 48.

1867459 03115

Conclusie Commissie

De Commissie concludeert dat binnen het gesloten stelsel van bestuurlijk beroep van het belastingrecht beslissingen over toelating tot horizontaal toezicht van bezwaar en beroep zijn uitgesloten. Hierbij neemt de Commissie in overweging dat de inrichting van het horizontaal toezicht valt binnen de ruime beleidsmarges die gelden voor de uitvoerings- en controleactiviteiten van de Belastingdienst.

5.5 De rechtmatigheid van horizontaal toezicht

5.5.1 Horizontaal toezicht en rechtsgelijkheid

Aanvankelijke onduidelijkheid over de inhoud van convenanten en de eisen die aan het TCF worden gesteld, creëerden een mythische sfeer rond het gepropageerde nieuwe toezichtsinstrument. In de 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' is om redenen van rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit voorgeschreven dat niet van de standaardteksten mag worden afgeweken bij het opstellen van een convenant. In die leidraad wordt opgemerkt dat het slechts in bijzondere situaties en in overleg met het behandelteam, de leidinggevenden en de landelijk coördinatoren mogelijk is van de Leidraad af te wijken en dat dan slechts binnen de perken van de in Leidraad opgenomen gespreksthema's.[126] Hoewel de late publicatie van deze leidraad (2010) in de daaraan voorafgaande periode wellicht allerlei speculaties heeft gevoed over wat er zoal in de convenanten werd geregeld, lijkt hiermee thans naar de mening van de Commissie het transparantieprobleem theoretisch opgelost. Voor zover hierover nog twijfel zou kunnen bestaan, kan de oplossing worden gevonden in hierop gerichte communicatie.

Hiernaast bestaat de vraag of er rechtsongelijkheid bestaat tussen belastingplichtigen met en zonder horizontaal toezicht. De bedoeling van de in het convenant opgenomen werk- en gedragsafspraken is immers voor de Belastingdienst en de belastingplichtige een win/win-situatie te creëren. Door dit bij allerlei gelegenheden zo sterk te benadrukken, wordt ten minste gesuggereerd dat het aangaan van een convenantsrelatie tot een andere (gunstigere) rechtsbetrekking leidt. Dat leidt nog steeds tot verwarring. Er worden in de praktijk twee aan elkaar tegengestelde standpunten verdedigd:

- Niet-convenantsdeelnemers, die zich fiscaal-juridisch vanwege gelijke omstandigheden in een gelijke positie bevinden als convenantshouders, kunnen zich op grond van het gelijkheidsbeginsel beroepen op convenantsafspraken en interpretaties die in het kader van een eventueel vooroverleg of later door de Belastingdienst zijn gegeven.
- Convenantsdeelnemers zijn reeds vanwege de enkele omstandigheid van de deelname aan een convenant in een andere positie dan een niet-convenantsdeelnemer. Of, anders geformuleerd: er is per definitie geen sprake van gelijke gevallen en dus is toepassing van convenantsregelingen voor niet-deelnemers niet via het gelijkheidsbeginsel afdwingbaar.

De Commissie wijst erop dat discussie over rechtsgelijkheid geen nieuw verschijnsel is, dat specifiek wordt opgeroepen door de toepassing van horizontaal toezicht. Ook vóórdat er sprake was van horizontaal toezicht was het al zeer gebruikelijk dat een verschil in de inschatting die de inspecteur maakte inzake de compliance van de belastingplichtigen, leidde tot ongelijke behandelstrategieën voor ongelijke gevallen (vaak of minder vaak boekenonderzoek; wel of geen bereidheid tot vooroverleg, etc.), maar deze afwegingen hadden toen een impliciet karakter. Bij horizontaal toezicht is de risico-inschatting met het aangaan van het convenant explicieter

126 Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010, p. 31.

1867459 03115

gemaakt. De situatie is daardoor meer transparant, hetgeen alleen maar als positief is te kwalificeren.

Conclusies Commissie

De Commissie komt met betrekking tot convenanten tot de conclusie dat met name het ontbreken van externe transparantie het hoofdprobleem is (geweest) bij de duiding van de juridische betekenis van het convenant.

De Commissie is van mening dat de toepassing van horizontaal toezicht niet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel. Dit uiteraard met het voorbehoud dat er conform het beleid van de Belastingdienst in convenanten geen afspraken omtrent wetsinterpretaties worden gemaakt.

De Commissie is wel van mening dat grote voorzichtigheid in acht moet worden genomen bij de toekenning van bepaalde faciliteiten aan convenantspartners, die geen onderdeel zijn van de in het convenant gemaakte compenserende afwegingen van voor- en nadelen en waarvan niet-convenantspartners worden buitengesloten.

5.5.2 Horizontaal toezicht en rechtszekerheid

Rechtszekerheid is in het belastingrecht een sterk ontwikkeld rechtsbeginsel. De bescherming daarvan hoeft echter niet zó ver te strekken, dat door haar toepassing de algemene rechtvaardigheidsbeleving in het gedrang komt. Dat speelt met name bij correctie van eerder genomen en kenbaar gemaakte beslissingen. De door de wetgever gewenste verdeling van de belastingdruk moet stelselmatig worden afgewogen tegenover het rechtzekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel vindt dus zijn begrenzing in het gelijkheidsbeginsel en het belang van anderen niet méér te hoeven betalen dan nodig is. Ook dit is - evenals het gelijkheidsbeginsel - een algemeen vraagstuk en beperkt zich niet tot horizontaal toezicht.

Het horizontaal toezicht steunt op een werkrelatie, waarin wederzijds gerechtvaardigd vertrouwen de bindende factor is die de Belastingdienst van zijn kant ook wil onderhouden. Dat vereist de bereidheid medewerking te geven aan het oplossen van problemen, die bijvoorbeeld zijn ontstaan door achteraf gebleken onvolkomenheden in de interne beheersingssystemen. Met name de financieel dienstverleners wensen meer duidelijkheid over de wijze waarop zij in dergelijke gevallen moeten handelen en hoe door de Belastingdienst wordt gereageerd. De Commissie benadrukt dat ook in een convenantssituatie de gebruikelijke machtsmiddelen voor de handhaving van het recht kunnen worden ingezet die de Belastingdienst op grond van wet- en regelgeving tot zijn beschikking staan. Tegen dergelijke beslissingen staat de reguliere rechtsbescherming open.

Essentieel van horizontaal toezicht is het vertrouwen dat convenantsafspraken wederzijds zullen worden gerespecteerd. In de praktijk zal het ongetwijfeld voorkomen dat een onderneming of een dienstverlener fouten maakt en daardoor een fiscaal aandachtspunt vergeet te melden of een aangifte doet die niet geheel juist is. Ook de Belastingdienst kan fouten maken. Als een fout wordt gemaakt, betekent dat niet direct dat de basis voor het vertrouwen weg is. Partijen worden geacht met begrip te reageren op fouten; dat betekent in gesprek gaan over de oorzaak van de fouten en over de compenserende maatregelen om de fouten in de toekomst te voorkomen.

Als een van de partijen vindt dat het vertrouwen zodanig is beschaamd en (uiteindelijk) het convenant opzegt,

1867459 03115

beschadigt dat de relatie en ondergraaft het de vertrouwensbasis. In de convenanten is hierin voorzien door aan het slot van het convenant de mogelijkheid te bieden om onder vermelding van de redenen een convenant te beëindigen. Maar daarnaast is minstens zo belangrijk dat er een duidelijk herstelbeleid kenbaar wordt gemaakt over de wijze waarop niet-verwijtbare tekortkomingen kunnen worden gerepareerd. Het is moeilijk met een vertrouwensrelatie te verenigen als in dergelijke situaties op een rigide wijze sanctiebepalingen worden ingezet, die in gevallen van opzet of verwijtbare ernstige slordigheid aan de orde plegen te komen. Hier acht de Commissie in gevallen van goede trouw een soepele herstelmogelijkheid geraden. Dit geldt zowel voor de individuele convenanten en de convenanten die met financieel dienstverleners, waarbij ook de belangen van de klanten een rol spelen.

Conclusie Commissie

De Commissie concludeert dat de uitleg die in convenanten en leidraden is opgenomen over achteraf gebleken onvolkomenheden in de interne beheersingssystemen en de gevolgen ervan voor met name financieel dienstverleners voor de extern betrokkenen te beperkt is.

Het besluit van de Belastingdienst tot beëindigen van een convenantsrelatie dient met grote zorgvuldigheid te worden omgeven. De daarbij geldende spelregels zijn in het convenant geregeld. De in verschillende gesprekken tot uitdrukking gebrachte zorg over de fragiele rechtszekerheid is naar het oordeel van de Commissie onvoldoende gefundeerd en daarmee onterecht.

5.5.3 Horizontaal toezicht en rechtsbescherming

Een vraag is of er met de invoering van het horizontaal toezicht aanvullende rechtsbescherming nodig is. In paragraaf 5.2 is reeds gesteld, dat *als* mag worden aangenomen dat er feitelijk geen verschil is ten aanzien van de toepassing van wet- en regelgeving tussen de situaties waarin er wél een convenant en die waarin geen convenant van toepassing is, de huidige rechtsbescherming volstaat.

De rechtsbescherming kan echter ook in het geding zijn, als de belastingplichtige naar de mening van de Belastingdienst niet kan deelnemen, aangezien hij niet voldoet aan de voorwaarden van horizontaal toezicht en de belastingplichtige deze afwijzing niet terecht vindt. Gelet op de gestelde mogelijkheid van een win/win-situatie bij deelname aan een convenant, kan een belanghebbende, die zijns inziens op onjuiste gronden niet tot het convenant wordt toegelaten, de behoefte hebben dit verschil van mening aan een rechter voor te leggen. Dat vereist dat de voorwaarden, waaronder een belastingplichtige een convenant kan sluiten, openbaar zijn. De wenselijkheid hiervan raakt diverse andere belangen. Zo staat de publicatieplicht van individuele convenanten al snel op gespannen voet met de geheimhoudingsplicht. Ook is de efficiëntie niet gediend met een veelheid van rechterlijke geschillen over de participatiemogelijkheid inzake horizontaal toezicht. De vraag of in dit soort kwesties een rechterlijke toetsing noodzakelijk is, acht de Commissie een politieke beslissing. Als alternatief zou kunnen worden aangesloten op de reeds aanwezige mogelijkheden van mediation.

1867459 03115

Conclusie Commissie

De Commissie ziet van een rechterlijk toetsing, waarbij het niet mogen deelnemen aan horizontaal toezicht kan worden beoordeeld, de noodzaak niet in, maar als de politiek het wenselijk of noodzakelijk acht, dan moet de mogelijkheid van rechterlijke toetsing in de wet worden geregeld.

5.6 De positie van de financieel dienstverlener

Het thema 'rechtmatigheid' is vooral door financieel dienstverleners aan de orde gesteld. Dit maakt een reflectie op hun positie wenselijk. Hoewel financieel dienstverleners werkzaam zijn binnen alle segmenten, wordt vooral gekeken naar hun positie in het MKB-segment.

Een basisidee van horizontaal toezicht is dat de Belastingdienst dubbele werkzaamheden vermijdt door aan te haken bij de controles van de door de belastingplichtigen ingezette externe, financieel dienstverleners. Het gerechtvaardigde vertrouwen in die controles kan worden vergroot door via toetsing de kwaliteit van bepaalde werkprocessen van de financieel dienstverlener (met name het indienen van de aangifte) te borgen. Binnen het MKB-segment worden convenanten gesloten met de financieel dienstverlener die in die kwaliteit als het ware borg staat voor zijn klanten. Hoewel het om een bilateraal convenant gaat, speelt op de achtergrond een ingewikkelde driehoeksverhouding. Wettelijk staat de belastingplichtige centraal. In het proces van horizontaal toezicht wordt hij via een aansluitingsverklaring gekoppeld aan de afspraken die door de financieel dienstverlener met de Belastingdienst zijn gemaakt. De inhoud van de aansluitingsverklaring en het convenant kan in dat kader worden geduid als een (bindende) vaststellingsovereenkomst voor zover concrete afspraken worden gemaakt.

Ook binnen de convenantsrelatie met de financieel dienstverlener wordt de wederzijdse professionaliteit van inspecteur en belastingadviseur met bijbehorende 'eigen' verantwoordelijkheden erkend. Reeds werd opgemerkt dat in een convenantsrelatie de ruimte voor tax planning aanwezig blijft. De Belastingdienst moet er begrip voor hebben dat de belastingadviseur zich daarbij in een spanningsveld bevindt dat enerzijds gericht is op het onderhouden van een vruchtbare convenantsrelatie, maar anderzijds zijn houding mede bepaald ziet door de geldende concurrentieverhoudingen en de daarvoor noodzakelijke goede klantrelatie. Horizontaal toezicht moet garanderen dat de gepresenteerde feiten kloppen, maar dat staat de mogelijkheid niet in de weg dat inspecteur en financieel dienstverlener het over de wetstoepassing grondig oneens zijn. Zij moeten daarover zonder relatiebederf met open vizier bij de belastingrechter kunnen strijden ('agree to disagree').[127] Het kan niet zo zijn dat - zoals in rondetafelgesprekken als risicofactor van deelname aan horizontaal toezicht wordt genoemd - pleitbare standpunten door de inspecteur worden ontmoedigd door te dreigen met strafrechtelijke of bestuursrechtelijke boetes of een verslechterde relatie met de Belastingdienst, omdat de strijdbaarheid blijk zou geven van een dubieus of non-compliant gedrag. Op dat moment zou de inspecteur zijn rollen verwarren (zie 5.3) en de convenantsrelatie verstoren.

Bij horizontaal toezicht in het MKB-segment kan een bijzondere situatie ontstaan, doordat een belastingplichtige slechts via een financieel dienstverlener met convenant kan participeren. De beleidsmatige voordelen van een dergelijke participatie zijn beschreven in hoofdstuk 3. Toch is de Commissie in de gesprekken die zij voerde met onder meer financieel dienstverleners niet gebleken wat de verhouding is tussen die voordelen en de kosten die ermee gepaard gaan. Dat kan ertoe leiden dat de ondernemer die werkzaam is in een solide TCF-achtige omgeving met een betrouwbaar beheersingssysteem voor de fiscale positie toch

127 Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2009/101, p. 16.

1867459 03115

geen toegang heeft tot een individueel convenant of, indien hij in het horizontaal toezicht wil participeren, gedwongen wordt een financieel dienstverlener in te schakelen en zijn financiële organisatie af te stemmen op die van de ingeschakelde financieel dienstverlener. Dat leidt in die gevallen tot onnodige extra kosten.

Conclusie Commissie

Diverse gesprekspartners zijn niet overtuigd dat de belastinginspecteur altijd zijn twee rollen (convenantspartner en bestuursorgaan) weet te scheiden. In hoeverre deze uitspraken zijn ingegeven doordat het fenomeen horizontaal toezicht de mogelijkheden tot profilering van individuele dienstverleners op de adviesmarkt beïnvloedt, kan de Commissie niet uitsluiten, gezien de signalen van de rondetafelgesprekken en de internetconsultatie. Hoe dan ook bevestigen deze signalen de noodzaak van vergaande transparantie.

Daarnaast is het essentieel dat deelname aan horizontaal toezicht voor de financieel dienstverleners een vrijwillige optie blijft en er vanuit de Belastingdienst geen druk wordt uitgeoefend meer 'convenantsaangiften' in te dienen. De Commissie kan zich niet aan de indruk onttrekken, dat de aandacht voor kwantiteit de kwaliteitseisen overheerst.

5.7 Conclusies

In dit hoofdstuk heeft een aantal rechtmatigheidsvragen rond horizontaal toezicht centraal gestaan. Aanleiding zijn signalen afkomstig van diverse belanghebbenden (belastingplichtigen, financieel dienstverleners, wetenschappers, medewerkers en leiding van de Belastingdienst). Alvorens conclusies te trekken lijkt het de Commissie nuttig te wijzen op een paradox rond horizontaal toezicht. De essentie van horizontaal toezicht is, zoals bekend, wederzijds, gerechtvaardigd vertrouwen. Zowel van de zijde van de Belastingdienst als van de onderneming moet er op twee manieren in dat vertrouwen worden geïnvesteerd:

- Beide partijen moeten een begin van vertrouwen in de ander hebben om op voort te bouwen bij het verder ontwikkelen van de vertrouwensrelatie. Dit brengt risico's met zich mee. Van beide kanten bestaat de natuurlijke neiging de risico's voor zichzelf te beperken en juist van de ander investeringen te vragen (zie hierna). Een voorbeeld van vertrouwen van de zijde van de Belastingdienst is dat deze al bereid is de belastingplichtige van de voordelen van horizontaal toezicht te laten genieten, terwijl het TCF nog niet compleet functioneert (namelijk al in 'fase 2' in plaats van 'fase 5'). Een voorbeeld van de zijde van de belastingplichtige is, dat deze vooraf openheid van zaken geeft over overwogen belastingconstructies.
- Men zet vertrouwenwekkende stappen door zich 'te laten kennen'. Ondernemingen investeren bijvoorbeeld niet alleen in een eigen kwaliteitsborgingssysteem, maar geven de Belastingdienst ook in zekere mate toegang tot dat systeem, in het vertrouwen dat deze daar geen misbruik van maakt.

Hiermee is een klassiek kip-en-ei-probleem aangestipt. De één wil pas vertrouwen geven, als de andere het vertrouwen waard is, en omgekeerd. De enige manier om dergelijke problemen te boven te komen is van beide kanten kleine vertrouwenwekkende stapjes te zetten en van beide kanten bereid te zijn beperkte risico's te nemen. Het opbouwen van een vertrouwensrelatie kost dus tijd.

De Commissie wil de discussie over rechtmatigheid niet bagatelliseren; iedereen is gehouden tot rechtmatigheid, de overheid voorop. Niettemin is het de Commissie opgevallen dat met name in het ZGO-segment de *individuele* horizontaal-toezichtarrangementen zich tamelijk onproblematisch hebben ontwikkeld,

1867459 03115

terwijl in meer *collectieve settingen* allerlei principiële discussies over rechtsgelijkheid worden gevoerd. Volgens de Commissie is het goed dat de Belastingdienst niet al te zeer toegeeft aan de (collectieve) druk om horizontaal toezicht tot in detail te standaardiseren en te juridiseren. Als alles tot in detail juridisch wordt dichtgespijkerd en alle soepelheid in de uitvoering wordt gemeden, is er geen ruimte - en ook geen noodzaak meer - voor wederzijds vertrouwen. Van het concept 'horizontaal toezicht' komt dan niets terecht.

Kortom, de Commissie is geen voorstander van al te ver doorgevoerde juridisering van horizontaal toezicht. Anderzijds is de Commissie wel een verklaard voorstander van investeringen van de zijde van de Belastingdienst in transparantie voor de omgeving; dat is pure noodzaak om een betrouwbare partner te zijn in de vertrouwensrelatie die horizontaal toezicht veronderstelt. Dat vereist een subtiele maatvoering. Tevens is de Commissie van mening dat het opbouwen van vertrouwen tijd kost. In dit licht is het overigens niet aan te bevelen om een geforceerde 'uitrol van horizontaal toezicht' na te streven.

Na deze kanttekening beantwoordt de Commissie allereerst de deelvragen om vervolgens de centrale vraag van dit hoofdstuk te beantwoorden.

1. Hoe ervaren de diverse stakeholders (belastingplichtigen, financieel dienstverleners, wetenschappers en Belastingdienstmedewerkers en leiding) de praktijk van horizontaal toezicht en welke juridische knelpunten en kwetsbaarheden zien zij?

- Van diverse zijden is de Commissie gevraagd aandacht te besteden aan de gevolgen van horizontaal toezicht in termen van rechtsgelijkheid, rechtsbescherming en rechtszekerheid. Veelal was daaraan een pleidooi gekoppeld voor een wettelijke regeling aangaande het horizontaal toezicht. De Commissie constateert dat de staatssecretaris van Financiën uitspraken heeft gedaan, die de noodzaak van dit pleidooi relativeren. Deze uitspraken houden in dat er voor de wet geen verschil wordt gemaakt tussen belastingplichtigen die al dan niet onder horizontaal toezicht staan.
- Het vraagstuk van rechtmatigheid van horizontaal toezicht, liggend op het terrein van de uitvoering, is voor de Belastingdienst geen nieuw probleem. Dergelijke vraagstukken spelen ook bij het traditioneel (verticaal) toezicht. Het is in de ogen van de Commissie niet voldoende dat de Belastingdienst een en ander intern goed regelt ten behoeve van het horizontaal toezicht, het moet ook transparant worden gemaakt voor de belastingplichtigen en financieel dienstverleners die ermee moeten werken. Het inmiddels gepubliceerde beleid is hieraan ten dele tegemoet gekomen, maar heeft nog niet alle kritische geluiden doen verstommen.
- De status en reikwijdte van afspraken in het convenant moeten helder zijn. Het feit dat deze afspraken geen betrekking kunnen hebben op wetsinterpretaties, is een begin. Ook standaardisatie van convenanten verhoogt de transparantie.

2. Hoe verhoudt het horizontaal toezicht zich tot de beginselen van rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming? In het verlengde daarvan speelt de vraag of het gewenst is nadere juridische of andersoortige maatregelen te nemen om het horizontaal toezicht beter in te bedden in het belastingstelsel.

- De Commissie concludeert dat er sprake is van een gesloten stelsel van bestuurlijk bezwaar en beroep binnen het belastingrecht. Dat houdt in dat beslissingen over toelating tot horizontaal toezicht hiervan zijn uitgesloten.
- Het vraagstuk van de rechtmatigheid is vooral een transparantievraagstuk in het kader van de

1867459 03115

uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. Het is onnodig horizontaal toezicht wettelijk te verankeren. Een gedetailleerde regeling zou nadelen hebben, die in de ogen van de Commissie, in dit stadium, zwaarder wegen dan de voordelen.

- De transparantie kan verder worden verhoogd door organisatorische maatregelen te treffen, waardoor duidelijker wordt in welke rol de belastinginspecteur uitspraken doet: als bestuursorgaan dat besluit over een aanslag of als een van de vele personen die betrokken zijn bij een convenantsrelatie. Daarbij dient het voor de belastingplichtige, financieel dienstverleners en anderen duidelijk te zijn in welke hoedanigheid een medewerker van de Belastingdienst optreedt.
- Aanvullende rechtsbescherming kan worden overwogen bij beslissingen, zoals het besluit tot het al dan niet toelaten tot een convenant. De Commissie ziet niet de noodzaak in van een rechterlijke toetsing, maar als de politiek het wenselijk of noodzakelijk acht, dan moet deze mogelijkheid in de wet worden geregeld.
- De Commissie concludeert dat de uitleg die in convenanten en leidraden is opgenomen over achteraf gebleken onvolkomenheden in de interne beheersingssystemen en de gevolgen ervan voor met name financieel dienstverleners voor de extern betrokkenen te beperkt is.
- Het besluit van de Belastingdienst tot het beëindigen van een convenantsrelatie dient met grote zorgvuldigheid te worden omgeven. De daarbij geldende spelregels zijn in het convenant geregeld. De in verschillende gesprekken tot uitdrukking gebrachte zorg over de fragiele rechtszekerheid is naar het oordeel van de Commissie onvoldoende gefundeerd en daarmee onterecht.
- Daarnaast is het essentieel dat deelname aan horizontaal toezicht voor de financieel dienstverleners een vrijwillige optie blijft en er vanuit de Belastingdienst geen druk op wordt uitgeoefend meer 'convenantsaangiften' in te dienen.

Past horizontaal toezicht in het juridisch kader van het belastingstelsel, opdat de rechtmatigheid van het handelen van de Belastingdienst naar behoren is geborgd?

De centrale vraag of het horizontaal toezicht past in het juridisch kader van het belastingstelsel, opdat de rechtmatigheid van het handelen van de Belastingdienst naar behoren is geborgd, kan de Commissie bevestigend beantwoorden. Het horizontaal toezicht is een instrument dat onderdeel is van de uitvoering van de wettelijke taak van de Belastingdienst. Dat er door een aantal omstandigheden in het verleden onduidelijkheden zijn geweest over de status van het convenant en de daaruit voortvloeiende afspraken, heeft de Commissie ervaren in de gesprekken die zij heeft gevoerd met de diverse gesprekspartners. Ondanks die onduidelijkheden is met de publicatie van de 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' en het gebruikmaken van standaardconvenanten een belangrijke stap gezet om deze onduidelijkheden uit de weg te ruimen. Deze duidelijkheid heeft naar de opvatting van de Commissie evenwel pas in een laat stadium plaatsgevonden.

1867459 03115

Hoofdstuk 6 Horizontaal toezicht in internationaal perspectief

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de ontwikkeling van horizontaal toezicht bezien in de context van de internationale ontwikkelingen op het gebied van het fiscale toezicht.

De centrale vraag in dit hoofdstuk is:

Past de ontwikkeling van horizontaal toezicht door de Nederlandse Belastingdienst in de internationale ontwikkelingen in het toezicht?

Twee onderzoeksvragen:

1. Hoe heeft zich de 'enhanced relationship' ontwikkeld bij buitenlandse belastingdiensten?
2. Wat betekent de ontwikkeling van de 'enhanced relationship' voor het bedrijfsleven?

Hiertoe schetst de Commissie de ontwikkeling van de zogenoemde *enhanced relationships* in OESO- en EU-verband (paragraaf 6.2) en in een aantal individuele landen (paragraaf 6.3).[128] De landen die in dit hoofdstuk zijn beschreven, hebben een samenvatting van het hoofdstuk voorgelegd gekregen en zijn gevraagd hierop hun reactie te geven. De reacties zijn verwerkt in dit hoofdstuk. Ook is gevraagd om aanvullingen die van belang kunnen zijn voor het werk van de Commissie, zoals kansen en bedreigingen met betrekking tot de ontwikkeling van *enhanced relationships* en suggesties voor het meten van effectiviteit.

In dit hoofdstuk gaat de Commissie eveneens in op de vraag wat de ontwikkeling van de *enhanced relationship* betekent voor het bedrijfsleven (paragraaf 6.4). Dat gebeurt aan de hand van interviews die de Commissie heeft gehouden met een aantal grote ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk respectievelijk Zweden. In paragraaf 6.5 worden conclusies getrokken en wordt een overzicht gegeven van de belangrijkste suggesties en aanbevelingen van zowel buitenlandse belastingdiensten als van het internationale bedrijfsleven ten aanzien van de ontwikkeling van het horizontaal toezicht.

6.2 OESO en EU

6.2.1 Ontwikkelingen

De mondialisering en digitalisering hebben invloed op de communicatie en de relatie tussen belastingdiensten en bedrijven. Grote bedrijven werken wereldwijd en op een geïntegreerde basis waardoor allocatie van opbrengsten en kosten in toenemende mate aan complexiteit wint. Belastingdiensten passen wereldwijd hun handhavingsstrategieën aan als reactie op de veranderende dynamiek van het bedrijfsleven. Zij delen hoe langer hoe meer informatie, verscherpen hun focus in de handhaving en ontwikkelen nieuwe wetgeving ter verzekering van hun belastingopbrengsten. Het resultaat hiervan is toenemende wrijving en disputen tussen bedrijven en de belastingdiensten en tussen belastingdiensten onderling. Een trend die alleen maar groeit als opkomende markten aan gewicht en invloed winnen en kiezen voor een meer verfijnde benadering van belastingheffing. Grote bedrijven hebben hier in toenemende mate last van.[129]

128 Internationaal gebruiken belastingdiensten de term *enhanced relationship* voor het aangaan van een 'verbeterde relatie' met belastingplichtigen.

129 Ernst & Young, *Global Tax Policy and Controversy Briefing*, Ernst & Young januari 2012, p. 26 en 27.

1867459 03115

Globalisering maakt staten kwetsbaarder voor economische schokken en voor belastingontwijking en -ontduiking. Belastingdiensten in de meeste geïndustrialiseerde landen zien zich geconfronteerd met eenzelfde uitdaging: het bieden van een hoger serviceniveau aan burgers en bedrijven, gecombineerd met een adequate handhaving, bij een toenemend volume aan bedrijven en een krimp in de omvang van het overheidsapparaat. Bovendien is de omgeving waarin zij opereren aan verandering onderhevig, onder andere door de economische situatie in de wereld, de veranderende rol van de overheid ten opzichte van burgers en bedrijven en omgekeerd, alsmede de complexiteit van wet- en regelgeving.[130] Tegen de achtergrond van dit veranderend maatschappijbeeld beschouwt zowel de OESO als de EU de relatie tussen de belastingdiensten en het bedrijfsleven.

6.2.2 OESO[131]

De OESO's *Forum on Tax Administration* (FTA)[132] stimuleert de ontwikkeling van *enhanced relationships* (verbeterde relaties) tussen belastingdiensten, fiscaal dienstverleners en belastingplichtigen.[133] Zij duidt een *enhanced relationship* als een "more collaborative, trust based relationship (...) between revenue bodies and large corporate taxpayers who abide by the law and go beyond statutory obligations to work together co-operatively."[134]

In een dergelijke relatie staat samenwerking voorop, wordt de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven voor naleving benadrukt en gelden principes als transparantie en vertrouwen. De OESO stelt zich op het standpunt dat er een basis is voor een dergelijke relatie mits een belastingdienst uitgaat van een aantal principes: wederzijds begrip, onpartijdigheid, proportionaliteit, openheid, transparantie en responsiviteit.[135]

Het aangaan van een dergelijke relatie moet leiden tot een betere informatievoorziening voor belastingdiensten ten gevolge van het vroegtijdig ontsluiten van informatie en van grotere transparantie door belastingplichtigen. Dat moet leiden tot een betere allocatie van mensen en middelen bij het managen van compliance-risico's. Belastingplichtigen ontvangen op hun beurt eerder zekerheid over fiscale aangelegenheden en worden met minder (intensieve) controles achteraf en derhalve met lagere nalevingskosten geconfronteerd.[136]

De OESO wijst in dit verband op de toegenomen publieke aandacht voor de *corporate governance* van multinationale ondernemingen. Centraal thema van de onlangs in Buenos Aires gehouden OESO *Forum on Tax Administration* bijeenkomst, waar ook het bedrijfsleven aanwezig was, was dan ook hoe fiscale regelnaleving door middel van een meer constructieve en transparante relatie tussen grote ondernemingen en belastingdiensten kan worden versterkt. De OESO geeft in haar slotverklaring aan: "To this end, we agreed that we need to create innovative strategies for issue resolution that are less time and resource intensive for both, while still promoting a climate that encourages compliance with tax laws."[137]

De OESO geeft aan dat belastingplichtigen die niet in een *enhanced relationship* meegaan en die niet transparant

130 E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen effectief, impuls aan Europees Fiscaal Toezicht* (oratie Breukelen), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2011, hoofdstuk 3.

131 De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) is een samenwerkingsverband van 34 landen om sociaal en economisch beleid te bespreken, bestuderen en coördineren. De aangesloten landen proberen gezamenlijke problemen op te lossen en trachten internationaal beleid af te stemmen.

132 De FTA is een forum voor de samenwerking tussen belastingdiensten op [redacted] niveau met deelname van 43 landen, inclusief alle G20 leden en geselecteerde niet-OECD landen.

133 OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008. De term 'fiscaal dienstverlener' wordt hier gehanteerd, omdat het de letterlijke vertaling is van 'tax intermediairy'.

134 OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008, hoofdstuk 8 (paragraaf 8.1).

135 OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008, hoofdstuk 8 (paragraaf 8.8).

136 OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008, hoofdstuk 8 (paragraaf 8.10-8.14).

137 OECD, *7th Meeting of the Forum on the Forum on Tax Administration: "Strengthening Tax Compliance through Cooperation"*, http://www.oecd.org/document/52/0,3746,en_21571361_44315115_49387124_1_1_1_1,00.html.

1867459 03115

zijn, niet mogen verwachten *'to prosper at the expense of others'*. Dat wil zeggen dat een belastingdienst een adequaat risicomanagementsysteem dient te ontwikkelen om deze belastingplichtigen te kunnen identificeren en voldoende mensen en middelen beschikbaar moet hebben om te verzekeren dat ook de ondernemingen zonder *enhanced relationship* hun verplichtingen nakomen.'[138] Ook neemt de OESO aan dat een effectief risicomanagementsysteem het vertrouwen van belastingplichtigen in een belastingdienst versterkt: belastingplichtigen die openheid van zaken geven en transparant zijn, kunnen (betere) dienstverlening en lagere 'compliance-kosten' verwachten. Belastingplichtigen die dat niet doen, kunnen juist meer toezicht verwachten.'[139]

De OESO heeft inmiddels de *enhanced relationship* verder uitgewerkt voor banken en voor vermogende particulieren.[140] Ook heeft de OESO ruimte gecreëerd voor de ontwikkeling van grensoverschrijdende *enhanced relationships* (*cross-border enhanced relationships*). In een recent uitgebracht rapport over gezamenlijke controles door belastingdiensten (de zogenoemde *joint audits*) merkt de OESO op dat *joint audits* kunnen bijdragen aan de ontwikkeling van *enhanced relationships* tussen belastingdiensten en belastingplichtigen.[141]

OESO (FTA en Large Business Network) heeft in haar reactie aangegeven dat men van plan is om de toepassing van de *enhanced relationship* in 2012 te gaan evalueren.

6.2.3 EU

Binnen de EU is dezelfde beweging zichtbaar met betrekking tot *enhanced relationships*. In 2008 is het initiatief genomen tot de vorming van een *ad hoc group* waarin zowel belastingautoriteiten als het bedrijfsleven (grote ondernemingen en het midden- en kleinbedrijf) zijn vertegenwoordigd. Het doel is te onderzoeken hoe informatietechnologie de relatie tussen belastingautoriteiten en belastingplichtigen ter zake van btw kan ondersteunen.'[142]

In het Groenboek voor de toekomst van de btw pleit de Europese Commissie voor een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel. Ook zoekt zij naar efficiënt en effectief toezicht op het nakomen van de verplichtingen die voortvloeien uit de btw-regelgeving. De Commissie stelt dat de goede werking van het btw-stelsel sterk afhankelijk is van ondernemingen en dat daarom de relatie (*enhanced dialogue*) tussen ondernemingen en belastingdiensten van belang is: "This relationship is determined not only by reporting, payment or auditing obligations but also by the quality, reliability and accessibility of information provided by tax authorities."[143]

Uit een recent onderzoek van de Europese Commissie bleek voldoende draagvlak voor het aangaan van verbeterde relaties: "So, almost all respondents agreed that an enhanced relationship between traders and tax authorities is of utmost importance and comes as a priority."[144]

De Europese Commissie geeft in haar reactie aan, dat zij een sterk voorstander is van de ontwikkeling van

138 OECD, *Fourth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué*, OECD 11 januari 2008.

139 OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008, hoofdstuk 5.

140 OECD, *Building transparent tax compliance by banks*, OECD 28 mei 2011, http://www.oecd.org/dataoecd/3/43/42827589.pdf; OECD, *Engaging with high net worth individuals (HNWI) on tax compliance*, OECD 28 mei 2011, http://www.oecd.org/dataoecd/3/44/42827651.pdf.

141 OECD, *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (FTA), 15-16 September 2010, Istanbul Communique, Annex 1*.

142 Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee. *On a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union*, december 2008, Com (2008) 807 final, Point 4 Reflections going beyond the immediate proposals.

143 Europese Commissie, *Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, december 2010, Com (2010) 695. final, hoofdstuk 5.5.

144 De rapportage naar aanleiding van een openbare consultatie in verband met het Groenboek voor de toekomst van de btw (1 december 2010-31 mei 2011). http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf.

1867459 03115

enhanced relationships gericht op "*improving tax compliance and fighting tax fraud*". De Europese Commissie ziet als voordelen onder andere het beperken van administratieve fouten, het dalen van administratieve lasten, het tegengaan van belastingfraude en een toename van belastingopbrengsten. Zij geeft ook aan dat het huidige economische klimaat in Europa vraagt om een *Europese benadering* van deze ontwikkeling. In dat kader heeft de Europese Commissie gezorgd voor een Europees platform (Tripartite EU VAT Forum) waar belastingdiensten en bedrijven elkaar op vrijwillige basis kunnen ontmoeten om de beheersing van grensoverschrijdende btw-risico's te bespreken.[145]

6.3 Enhanced relationships in individuele landen

6.3.1 OESO

In OESO-verband zoeken belastingdiensten al enige jaren naar efficiënte en effectieve vormen van toezicht. Aangemoedigd door landen als Australië, Canada, Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten discussiëren de aangesloten belastingdiensten - met een aantal Europese landen (die in paragraaf 6.3.2. worden beschreven) - over adequate manieren om 'compliance-risico's' te managen en over het aangaan van *enhanced relationships*. Ter illustratie volgt hierna een samenvattend overzicht van de strategie die Australië, Canada, Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten hanteren. In bijlage 6 zijn de uitgebreide landenbeschrijvingen opgenomen.[146]

Tabel 14: Samenvattende strategie Australië, Canada, Nieuw Zeeland en Verenigde Staten

Land	Strategie	Kern	Doelgroep	Jaar
Australië	Co-operative compliance: Forward Compliance Arrangements (FCA) and Annual Compliance Arrangements (ACA)	Upfront dialogue and disclosure, providing practical certainty in real time.	GO*	2005 2011*1
Canada	Real Time Audits (RTA) Concurrent Audits (CA) A new Approach to Large Business Compliance (ALBC)	Increased co-operation, openness, and flexibility in the audit process (RTA en CA). Transparency and a demonstrated history of responsible tax management, leading to a reduced compliance burden (ALBC).	GO	2002 2011
Nieuw Zeeland	Enhanced relationships Co-operative Compliance Agreements (CCA)	To develop and foster relationships based on two-way transparency and early disclosure of tax issues. Piloting CCA's with several Large Businesses.	GO	2009 2010

145 Europese Commissie, *Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, december 2010, Com (2010) 695. final, hoofdstuk 5.1.3.

146 De beschrijvingen zijn - in de vorm van een notitie - voorgelegd aan de betrokken landen en aan de OESO.

1867459 03115

Verenigde Staten	Co-operative compliance: Compliance Assurance Process (CAP)	Greater cooperation and transparency to identify and resolve potential tax issues before the tax return is filed. Leading to shorter and narrower post-filing examinations.	GO	2005 2011

* *GO staat voor Grote Ondernemingen.*

*1 *De genoemde jaren zijn achtereenvolgens het jaar van aanvang en het jaar van herziening van de gekozen aanpak.*

Toelichting:
Australië, Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten hanteren zogenoemde *co-operative compliance* strategieën. Canada gebruikt die term niet, maar zoekt niettemin ook naar verdergaande samenwerking met grote ondernemingen. Zekerheid vooraf over fiscale kwesties wordt in alle onderzochte landen genoemd als element van *co-operative compliance*. Een aantal landen noemt als voordeel voor belastingplichtigen ook lagere compliance-kosten. Canada, Nieuw-Zeeland en de Verenigde Staten noemen expliciet een lagere toezichtslast als voordeel van de gevolgde aanpak.

'Voorwaarden' voor participatie worden niet altijd expliciet genoemd. In Australië gold als voorwaarde voor toetreding tot een *Forward Compliance Arrangement (FCA) 'a high standard of corporate governance'* (met een corresponderend *'low' tax risk profile*) en een *'demonstrated commitment to continuous disclosure'*.[147] Om hieraan te voldoen werd een due diligence onderzoek uitgevoerd. In 2008 is de FCA vervangen door een *Annual Compliance Arrangement (ACA)* met minder stringente voorwaarden. Om een ACA te kunnen sluiten, voert de Australische belastingdienst geen due diligence onderzoek meer uit, maar vertrouwt zij op de *confirmation* van de CEO van een bedrijf, dat er sprake is van een gezond risicobeheersingsproces binnen het bedrijf en van openheid over fiscale risico's.

Uit de cijfers waarover de Commissie beschikt, blijkt dat het aantal grote ondernemingen waarmee in de periode 2005/2006 - 2011 een *enhanced relationship* is aangegaan zowel in Australië, Ierland als in de Verenigde Staten beperkt is: Australië, 4 FCA's en 17 ACA's en Verenigde Staten, 140 CAP deelnemers.[148]

6.3.2 EU

In Europa zijn Ierland, Nederland en het Verenigd Koninkrijk als eerste de discussie over efficiënte en effectieve vormen van toezicht gestart, inclusief het aangaan van *enhanced relationships*. De eerste ervaringen van deze landen zijn opgenomen in het OESO-rapport uit 2008 *'Study into the role of tax intermediaries'*. Inmiddels is een aantal landen binnen de EU actief op dit terrein.[149] Ter illustratie volgt hierna een overzicht. In bijlage 6 zijn de uitgebreide landenbeschrijvingen opgenomen.[150]

147 Het Forward Compliance Arrangement stond vermeld in de 2006 versie van het Large Business Tax Compliance (LBTC) boekje. Deze versie is met de totstandkoming van de 2010 versie van het LBTC boekje van de website van de Australische belastingdienst gehaald.

148 De Commissie heeft geen onderzoek gedaan naar de oorzaak van de beperkte aantallen.

149 E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen effectief, impuls aan Europees Fiscaal Toezicht* (oratie Breukelen), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2011.

150 De beschrijvingen zijn - in de vorm van een notitie - voorgelegd aan de betrokken landen en aan de EU. Van Spanje is geen reactie ontvangen.

1867459 03115

Tabel 15: Samenvattende strategie aantal landen EU

Land	Strategie	Kern	Doelgroep	Jaar
België	Grote Ondernemingen specifieke behandeling	Optimale werkwijze en volwaardige gesprekspartner	GO	2009
Denemarken	Enhanced relationship	Relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie	GO	2008
Duitsland	Zeitnahe Betriebsprüfung	Meer in de actualiteit werken en controleduur verkorten	GO	2006
Ierland	Co-operative Compliance	Wederzijds begrip inzake 'business and tax'	GO	2005
Nederland	Horizontaal toezicht	Relatie gebaseerd op begrip, transparantie en vertrouwen	GO* MKB	2005 2008
Oostenrijk	Horizontal Monitoring	Het creëren van een klimaat van wederzijds vertrouwen en transparantie	GO	2011
Slovenië	Horizontal monitoring	Relatie gebaseerd op begrip, transparantie en vertrouwen	GO	2010
Spanje	Código de Buenas Prácticas Tributarias	Relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie	GO	2008
Verenigd Koninkrijk	Compliance Risk Rating en High Risk Corporate Program	Relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie	GO	2006
Zweden	Enhanced dialogue Enhanced relationship	Het vroegtijdig en efficiënt oplossen van fiscale vraagstukken Upgrade van de enhanced dialogue, wederzijds vertrouwen en transparantie	GO GO	2007 2012

* *Dit betreft zowel de ZGO- als de MGO-ondernemingen.*

Toelichting:
Een aantal EU-lidstaten is in navolging van Ierland, Nederland en het Verenigd Koninkrijk inmiddels gestart met de ontwikkeling van *enhanced relationships* met belastingplichtigen. Ierland heeft uitdrukkelijk aangegeven dat haar *co-operative compliance* programma beperkt is tot grote ondernemingen. Dit blijkt overigens in alle onderzochte landen zo te zijn, met uitzondering van Nederland, waar ook middelgrote ondernemingen en - door tussenkomst van financieel dienstverleners - MKB-ondernemingen onder het horizontaal toezicht vallen.[151]

Uit de cijfers waarover de Commissie beschikt, blijkt dat ook in Ierland het aantal grote ondernemingen waarmee in de periode 2005/2006 - 2011 een enhanced relationship is aangegaan beperkt is: "The latest figures show that 235 Large Corporate groups have engaged in cooperative compliance with 93 actively engaged." Over

151 Hierbij past de kanttekening dat de Commissie is uitgegaan van de aangeleverde informatie en geen onderzoek heeft gedaan naar de criteria die in de onderzochte landen gelden voor grote en middelgrote ondernemingen.

1867459 03115

het aantal deelnemende ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk zijn geen exacte cijfers bekend. Het aantal disputen, dat binnen het 'High Corporates Risk Programme' wordt afgedaan, is echter beperkt.

Ieder land vult de *enhanced relationship* op de eigen manier in. Een aantal elementen is echter gemeenschappelijk, zoals het vooraf geven van zekerheid over fiscale aangelegenheden en het werken in de actualiteit.

In Denemarken is een proef gehouden met het concept *enhanced relationship* met zes grote ondernemingen in de periode 2008/2009 tot 30 juni 2011. Na afloop werd de proef geëvalueerd op basis van interviews met alle betrokken ondernemingen en de medewerkers van de Belastingdienst.[152] De kernpunten van de evaluatie zijn:

- De samenwerking was gebaseerd op wederzijdse openheid en vertrouwen, vorm gegeven door middel van overeenkomsten voor de looptijd van de proef.
- Uit interne richtlijnen bij de belastingdienst bleek onder andere niet duidelijk welke belastingen onder de proef vielen. Ook was er onduidelijkheid over de status van de overeenkomsten. De belastingdienst vond dat deze geen juridische basis hadden maar een intentieverklaring waren om samenwerking en duidelijkheid te zoeken.
- Er was geen nulmeting uitgevoerd zodat de tijdsbesparing bij de belastingdienst niet gemeten kon worden.
- Ondernemingen waren in het algemeen zeer positief over de proef. Men vond wel dat soms erg ver werd doorgevraagd bij informatieverzoeken; dit botste in de ogen van de bedrijven met het beginsel van wederzijds vertrouwen. Bij zowel ondernemingen als medewerkers van de belastingdienst bleek een behoefte aan wederzijdse verduidelijking van de verwachtingen.
- De ondernemingen waren bekend met *enhanced relationship* in andere landen zoals Ierland, Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Door één onderneming werd aangegeven dat de belastingdienstmedewerkers in de twee laatstgenoemde landen een duidelijk mandaat hebben voor het uitvoeren van het werk waardoor de *enhanced relationship* beter functioneert dan in het Deense model.

Slovenië, Oostenrijk en Zweden zijn pas recentelijk gestart met de ontwikkeling van *enhanced relationships*. Zweden geeft aan in 2012 een pilot *enhanced relationship* te willen doen met 10 tot 12 grote ondernemingen als voortzetting van de zogenoemde *enhanced dialogue* (waarbij bedrijven rechtsvragen konden voorleggen ter bespreking). In Zweden gaan betrokkenen ervan uit dat de *enhanced relationship* zich niet heel snel zal ontwikkelen, omdat het vertrouwen tussen belastingdienst en ondernemingen geleidelijk moet groeien.

6.4 Praktijkervaring van het bedrijfsleven met *enhanced relationship*

6.4.1 Inleiding

In toenemende mate is het onderwerp 'belastingen' - na de introductie van Sarbanes-Oxley in de Verenigde Staten en vergelijkbare regels in andere landen - een regulier agendapunt op de vergadering van Besturen en Raden van Commissarissen van grote ondernemingen en bij het Audit Committee.[153] Ontwikkelingen als de Uncut-beweging en in het verlengde daarvan - althans in de tijd - de Occupy-beweging dragen hieraan zeker bij. Bedrijven willen niet worden geassocieerd met agressieve belastingstructuren, zeker niet nu de kans groter is dan ooit dat deze belastingattitude negatieve omzet- dan wel winstgevolgen kan hebben.

De wijze waarop het bedrijfsleven de complexiteit van regelgeving en kritiek vanuit de samenleving beleeft, wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende zinsneden uit het rapport 'Tax and British business' van de

152 'Endelig rapport Evaluering af pilotprojekt i Store Selskaber om udvidet samarbejde'; op verzoek van de Commissie verstrekt door de Deense Belastingdienst.

153 De eerste conferenties over transparantie en reputatie van de onderneming is recent georganiseerd. Bijv. zie http://www.internationaltaxreview.com/Article/3005501/Latest-News/How-tax-transparency-can-boost-your-corporate-reputation.html waarin ook de [redacted] belastingen van de OECD, naast NGOs en bedrijfsleven heeft gesproken.

1867459 03115

Confederation of British Industry (CBI) van april 2012. "One reason for misunderstanding is that the range of tax incentives used by government, the increasing complexity of the system and the need for multinationals to navigate different tax jurisdictions makes tax management even more important to ensure business pay the tax for which they are liable. The tax system is by its nature very complicated and there are some rules that, while in place for a specific purpose, can add to misunderstandings."[154]

De complexiteit van regelgeving ziet bijvoorbeeld op regelgeving met betrekking tot *transfer pricing*. Een complicerende factor is dat in oktober 2011, drie BRIC-landen (Brazilië, India en China) hebben aangegeven, dat de OESO-regels op dit terrein niet door hen zullen worden gevolgd.'[155] Meer recent is een brief van 12 maart 2012 van India naar de UN, ECOSOC waarin hun positie nogmaals duidelijk wordt aangegeven.[156] Daarnaast zijn er problemen zichtbaar op het snijvlak van bron- versus inwonerschap-benadering (*source* versus *residence*). Een recent voorbeeld is de Vodafone-zaak in India, waarin de Indiase belastingdienst een transactie zonder effect in India probeerde te belasten op grond van de waarde van de activa in India.[157]Ook speelt het debat over *domestic resource mobilisation (DRM)*, waarbij bedrijven de verplichting krijgen opgelegd om belastingcijfers per land in detail te publiceren.[158] Zeer recent heeft de OESO in dit kader het initiatief gelanceerd voor het concept 'Belastinginspecteurs zonder grenzen'.[159]

Al deze ontwikkelingen dragen bij aan een klimaat waarin *een verbeterde relatie* tussen belastingplichtige en belastingdienst een voor de hand liggende ontwikkeling is. In een bijeenkomst van het OESO *Forum on Tax Administration* in Buenos Aires in januari 2012 hebben de Chief Financial Officers (CFO's) van een drietal grote ondernemingen een lans gebroken voor de *enhanced relationship* en een wereldwijde uitrol ervan. In een persverklaring geeft het bedrijfsleven aan dat het "emphasised the need for Tax Administrations to understand how business operates and the need for genuine commitment and transparency from both sides and mutual trust, in support of more effective tax administration and enforcement."[160]

Onderzoek Commissie

Een grootschalig onderzoek onder het internationale bedrijfsleven in dezelfde landen als eerder beschreven, zou ideaal zijn geweest. Vanwege beperkte tijd heeft de Commissie besloten zich te richten op het bedrijfsleven in twee landen, te weten het Verenigd Koninkrijk en Zweden. Een aantal grote ondernemingen uit deze twee landen is bevraagd door middel van telefonische interviews.

Het Verenigd Koninkrijk is gekozen, omdat de *enhanced relationship* daar al enkele jaren geleden is gestart en de Engelse belastingdienst volgens de Commissie een vergelijkbare voortvarendheid laat zien als Nederland. Daarnaast zijn Nederland en het Verenigd Koninkrijk een pilotproject gestart om samen op te trekken bij de fiscale behandeling van een multinationale onderneming met activiteiten in beide landen. Zweden is gekozen, omdat dit land in Nederland geldt als een voorbeeld van transparantie en open samenwerking tussen

154 CBI, *Tax and British business. Making the case*, CBI 2012, p. 18, http://www.cbi.org.uk/media/1456721/tax_and_british_business_making_the_case.pdf.

155 Voor meer achtergrond wordt verwezen naar het verslag van de VN vergadering, paragrafen 40-44: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2011/45&Lang=E. De Commissie is bekend dat de experts uit de landen formeel niet namens hun land spreken; echter de posities van de experts worden met regelmaat door de landen zelf in andere fora uitgesproken.

156 Voor de tekst van de brief zie: http://www.un.org/esa/ffd/tax/2012ICTM/LetterIndia.pdf.

157 De Commissie is bekend met de voorstellen van de Indiase regering voor retroactieve wettelijke regels om de gevolgen voor haar negatieve uitspraak van de Hoge Raad tegen te gaan en de nadere uitleg daarvan door de regering begin mei 2012. Dit is echter niet van belang voor het rapport.

158 In de Verenigde Staten staat deze verplichting in section 1504 van de Dodd-Frank Act (2010).

159 Voor meer details over 'Tax inspectors without borders', zie het OESO persbericht van 10 mei 2012, http://www.oecd.org/document/44/0,3746,en_21571361_44315115_50293932_1_1_1_1,00.html.

160 Zie persbericht van BIAC: http://www.biac.org/news/120118_BIAC_participates_Forum_Tax_Administration.htm; en de presentatie van de Royal Dutch Shell plc CFO: http://www.shell.com/home/content/media/speeches_and_webcasts/2012/simon_henry_argentina_18012012.html.

1867459 03115

bedrijfsleven en overheid.

6.4.2 Ervaringen van het bedrijfsleven in het Verenigd Koninkrijk

Uit het interview van de Commissie met een aantal grote ondernemingen in het Verenigd Koninkrijk komt duidelijk naar voren dat men enthousiast is over de *enhanced relationship* en over de goede relatie met de belastingdienst. Wat opvalt, is dat in het Verenigd Koninkrijk niet wordt gewerkt op basis van een getekend convenant. Er is wel een lijst met afspraken waar partijen zich aan houden. In een (qua omvang beperkte) pilot, daterend uit periode 2001-2003 werkte HM Revenue & Customs (verder: HMRC) wel met een getekend document.

De geïnterviewde ondernemingen zien de verschillen met werken in een *enhanced relationship* raamwerk ten opzichte van de situatie zonder zo'n raamwerk als volgt:

- HMRC verwerkt de verschillende onderwerpen sneller;
- De onderneming heeft regelmatige besprekingen met HMRC en in elk geval met de [redacted] (CRM);
- Er is een mogelijkheid om grote transacties te bespreken voordat ze plaatsvinden;
- Een 'enquiry' gebeurt niet langer door middel van lange brieven met veel detailvragen, maar spitst zich toe op belangrijke zaken, zelfs voordat de aangifte is ingediend; en
- HMRC heeft een beter begrip van het reilen en zeilen van een onderneming. HMRC begrijpt beter hoe een bedrijf is elkaar steekt.

HMRC heeft de grote bedrijven in het Verenigd Koninkrijk verdeeld in drie risicocategorieën: hoog, middel en laag. Een bedrijf met een hoog risico krijgt meer controle aandacht, dan een bedrijf dat een lager risicoprofiel heeft. Een groot bedrijf, veelal complex, wordt in beginsel als een hoog risico beschouwd. Echter, als een dergelijke grote onderneming een effectief TCF heeft, kan zij als een laag risico worden ingeschaald.

Wat betreft *tax planning* zien de ondernemingen geen enkel probleem dit te bespreken met de CRM van de HMRC. Hierbij werd door de ondernemingen aangetekend dat men zich in het verleden toch al niet bezig hield met agressieve planningstructuren.

Tenslotte stellen de ondernemingen zich op als ambassadeurs van *enhanced relationship*. Zij roepen de belastingdiensten buiten Nederland en het Verenigd Koninkrijk op om het voorbeeld van deze twee landen te volgen. In dit verband wordt de *'cross border enhanced relationship'* geprezen die Nederland en het Verenigd Koninkrijk aan het ontwikkelen zijn.

Recent heeft het National Audit Office besloten, een vijftal zaken die zijn afgehandeld onder *enhanced relationship* te bekijken. De nadruk zal hierbij vooral liggen op de redelijkheid van de bereikte afspraken.'[161]

Conclusie Verenigd Koninkrijk
In het Verenigd Koninkrijk is men reeds vanaf een eerste pilot in 2001 bezig met de ontwikkeling van *enhanced relationships* met grote en internationaal opererende ondernemingen. De *enhanced relationship* werkt inmiddels goed en het bedrijfsleven is tevreden, zo blijkt uit de interviews. Vooral de snelle manier van werken, snel zekerheid krijgen en een beter begrip van de onderneming bij de belastingdienst zijn belangrijke facetten. Een uitbreiding van *enhanced relationship* over de gehele wereld heeft de voorkeur van de geïnterviewde ondernemingen. Daarnaast heeft een *cross border enhanced relationship* raamwerk volgens hen de toekomst.

161 Zie voor meer details p. 54 e.v. van het HMRC antwoord op http://www.hm-treasury.gov.uk/d/hmt_minutes_52_55_57_61_reports_cpas_feb2012.pdf.

1867459 03115

6.4.3 Ervaringen van het bedrijfsleven in Zweden

In gesprekken met een aantal grote ondernemingen in Zweden valt op, dat openheid ook een keerzijde heeft. Veel zaken die in Nederland als vertrouwelijk worden gezien (communicatie tussen belastingdienst en belastingplichtige) duiken volgens de Zweedse ondernemingen regelmatig op in de media. Dit heeft invloed op de wijze waarop ondernemingen met de belastingdienst willen samenwerken. De geïnterviewden bleken tot op heden geen convenant te hebben gesloten. Zij gaven aan niet zoveel toegevoegde waarde te zien in het aangaan van een *enhanced relationship* gezien de huidige (positieve) ervaringen met de 'Dialoog 2006' en het raamwerk van 'advance rulings'. In de Dialoog 2006 geeft de belastingdienst, volgens het bedrijfsleven, in korte tijd een visie op de fiscale behandeling van een voorgestelde transactie; de belastingdienst is hieraan echter niet gebonden. Een advance ruling is wel bindend. Deze ruling wordt verstrekt door de International Tax Board; in deze Board zitten ook vertegenwoordigers van het bedrijfsleven (*Swedish Enterprise Federation*, het equivalent van het VNO-NCW in Nederland). Tegen een *advance ruling* is beroep mogelijk, zowel door belastingplichtige als door de belastingdienst.

Wat pregnant naar voren kwam in de gesprekken met het Zweedse bedrijfsleven, is het wantrouwen ten aanzien van de Zweedse belastingdienst. Letterlijk wordt gesteld, dat als een onderneming een onderwerp aankaart bij de belastingdienst deze een extreem pro-wetgever standpunt zal innemen om niet beschuldigd te worden van het voortrekken van een onderneming. Ook hier speelt openheid naar de media een rol. Echter, indien de belastingdienst een onderwerp aankaart, bijvoorbeeld in het kader van een controle, is deze wel bereid niet het uiterste van de interpretatie op te zoeken; de Commissie begrijpt dat dit subtiele maar essentiële verschil wordt verklaard doordat de belastingdienst en niet de onderneming het onderwerp aankaart. Deze houding van de belastingdienst zal volgens de geïnterviewde bedrijven eerst moeten verdwijnen wil *enhanced relationship* slagen.

Het bleek dat een paar Zweedse bedrijven die spraken met de Commissie wel een *enhanced relationship* hebben in andere landen dan Zweden.

De Commissie heeft ook gesproken met een onderneming die begin 2012 een convenant heeft afgesloten. In Zweden tekent, net als in Nederland, een lid van de Raad van Bestuur het convenant om het commitment van de onderneming op het hoogste niveau te verzekeren. Ook heeft men afgesproken dat een 'agree to disagree'-benadering een mogelijkheid is bij een verschil van mening. De betreffende onderneming ziet als een van de grote voordelen van *enhanced relationship* dat de afspraken alle belastingen betreffen, ook btw en dat daarnaast de belastingdienst toegezegd heeft om een goede dienstverlening te bieden met snelle antwoorden op vragen (denk hier aan bijvoorbeeld een termijn van een week). De belastingdienst heeft zich in het geval van deze onderneming duidelijk ingespannen om te luisteren naar de vragen en problemen. Dit heeft een ommekeer veroorzaakt in het denken binnen deze onderneming.

Er is volgens het bedrijfsleven een aantal redenen dat *enhanced relationship* nog in de kinderschoenen staat in Zweden.

Conclusies Zweden
In Zweden is *enhanced relationship* nog niet echt van de grond gekomen. Voor zover de Commissie bekend hebben slechts een paar bedrijven op dit moment een convenant afgesloten.

De meest belangrijke reden lijkt te zijn dat de belastingdienst niet voldoende heeft geïnvesteerd in een goede relatie met het bedrijfsleven, niet heeft kunnen uitleggen wat de win/win-propositie is, ten opzichte van het

1867459 03115

bestaande, goed functionerend raamwerk om fiscale zekerheid te krijgen.'[162] Dit alles binnen een kader waarin sprake is van een verhouding tussen bedrijven en belastingdienst die vooralsnog weinig vertrouwen in elkaar laat zien. Een citaat uit een van de interviews moge dat verduidelijken: "There is a relationship which varies from cooperation to hostility, but a history of confrontation."

Het Zweeds bedrijfsleven is overigens niet tegen *enhanced relationship* gezien het feit dat Zweedse bedrijven in andere landen wel een *enhanced relationship* zijn aangegaan.

6.5 Aandachtspunten evaluatie geraadpleegde landen

Belastingdiensten

Een aantal andere belastingdiensten geeft in hun reactie aan dat zij de *enhanced relationship* - op korte of langere termijn - gaan evalueren. Op verzoek van de Commissie hebben de landen in hun reactie ook kwetsbaarheden en aandachtspunten voor evaluatie genoemd. Zaken die daarbij naar hun idee aandacht vragen zijn bijvoorbeeld:

- Hoe is de groeiende groep ondernemingen te managen met significant teruglopende aantallen medewerkers van de Belastingdienst?;
- Het heralloceren van de benodigde capaciteit om enerzijds het beloofde service niveau te kunnen bieden en anderzijds de hoog-risico posten buiten de *enhanced relationship* aan te pakken (adequaat risico management systeem);
- Het vaststellen van adequate actie als de *enhanced relationship* wordt misbruikt;
- Het heroverwegen van de service aan belastingplichtigen die niet participeren;
- Consistentie in de toepassing van *enhanced relationship* (door individuele medewerkers);
- Het vrijwillige karakter van het programma in relatie tot het achterblijven van het aantal *voluntary disclosures*;
- Het vaststellen van de gevolgen van de *enhanced relationship* voor de compliance en voor de houding en gedrag van deelnemende ondernemingen;
- Het dichten van de kloof tussen belastingdienst en belastingplichtigen ten gevolge van de traditionele aanpak (het vaststellen van een verbeterde relatie);
- Alertheid op de toepassing van het gelijkheidsbeginsel (*principle of equality before the law*);
- Bijdrage aan een betere allocatie van mensen en middelen voor de Belastingdienst;
- Verbetering in compliance kosten en toezichtskosten;
- Het behouden van de integriteit van het belastingsysteem;
- Toedeling capaciteit nodig voor de dialoog met belastingplichtigen mag niet ten koste gaan van efficiency;
- Voorkomen van de perceptie dat *enhanced relationship* leidt tot een voorkeursbehandeling (belastingplichtigen die geen *enhanced relationship* hebben, moeten benadering als rechtvaardig en billijk ervaren).

Bedrijfsleven

De *International Fiscal Association* (IFA), een wereldwijde organisatie van fiscalisten in ondernemingen, adviesorganisaties, wetenschap en belastingdiensten die internationaal werken, met 12.000 leden in 106 landen, is drie jaar geleden begonnen met een onderzoek naar *enhanced relationships*. Later in 2012 zullen de resultaten van dit onderzoek met gegevens uit vele landen worden gepubliceerd.

162 De Zweedse belastingdienst (Skatteverket) heeft gesproken over de *enhanced relationship* met het bedrijfsleven. Het bedrijfsleven heeft daarbij een aantal belangrijke punten aangedragen, die om een beantwoording en een oplossing vroegen. Als voorbeeld: vragen met betrekking tot juridische aspecten van interpretatie van belastingregels, beursregels rondom geheimhouding (toegang tot vertrouwelijke informatie door de belastingdienst) en noodzaak van handtekening van een CEO op de overeenkomst. Skatteverket heeft deze zorgen in zijn voorstellen niet geadresseerd en ook niet uitgelegd waarom men dit niet heeft gedaan. Hierdoor viel het vertrouwen weg in een nieuwe, betere manier van samenwerken.

1867459 03115

6.6 Conclusies

1. Hoe heeft zich de 'enhanced relationship' ontwikkeld bij buitenlandse belastingdiensten?

In antwoord op de vraag hoe de *enhanced relationship* zich heeft ontwikkeld bij buitenlandse belastingdiensten (onderzoeksvraag 1) trekt de Commissie de volgende conclusies:

- Uit het voorgaande blijkt dat meerdere belastingdiensten wereldwijd op zoek zijn naar effectieve en efficiënte toezichtsmodellen die gebaseerd zijn op het aangaan van relaties met belastingplichtigen, gebaseerd op vertrouwen en samenwerking.[163]
- Wat opvalt, is dat de *aanpak* per land aanzienlijk verschilt. Dit bleek ook uit een rapport van de OESO waarin een aantal landen hun ervaringen delen om het nalevingsgedrag van grote ondernemingen te optimaliseren.[164] Een aantal elementen uit de verschillende strategieën komt echter overeen, zoals het werken in de actualiteit, het bieden van een commercieel service niveau en de transparantie.
- Uit het overzicht blijkt dat enkele pioniers op dit terrein, Australië, de Verenigde Staten en - in mindere mate - Canada, in 2011 hun strategie hebben herijkt. Zo heeft bijvoorbeeld de *Internal Revenue Service* (IRS) in de Verenigde Staten in maart 2011 aangekondigd dat zij het CAP programma in 2012 uitbreiden en definitief verankeren in hun compliance-strategie.[165] Australië had in 2008 al een herijking uitgevoerd door geen FCA's meer te sluiten, maar ACA's, waardoor er onder andere niet langer een *due diligence* onderzoek nodig is voor toetreding.
- Alle onderzochte belastingdiensten blijken bij het aangaan van verbeterde relaties *dezelfde doelgroep* te benaderen, namelijk de (zeer) grote ondernemingen. Nederland is een uitzondering met de introductie van het horizontaal toezicht in andere segmenten dan ZGO.

2. Wat betekent de ontwikkeling van de 'enhanced relationship' voor het bedrijfsleven?

In antwoord op de vraag wat de ontwikkeling van de enhanced relationship betekent voor het bedrijfsleven (onderzoeksvraag 2) concludeert de Commissie het volgende:

- De ontwikkeling van de *enhanced relationship* heeft in het bedrijfsleven, althans bij (Z)GO, aan belang gewonnen. In de *'Guidelines for International Investment'* worden wereldwijd landen en ondernemingen opgeroepen om te werken op basis van een raamwerk voor *enhanced relationship*.[166]
- Voor het bedrijfsleven staat of valt de nieuwe wijze van samenwerken met de belastingdienst met de aanwezigheid van wederzijds vertrouwen (daadwerkelijk 'partnership') en het ontstaan van een win/win-situatie.
- De top van het bedrijfsleven in het Verenigd Koninkrijk, en op basis van andere signalen ook in andere landen, is tevreden over *enhanced relationship* en wil dit graag wereldwijd zien uitgerold. Dit beeld werd bevestigt in de rondetafelgesprekken die de Commissie met vertegenwoordigers van de grote ondernemingen in Nederland heeft gevoerd. Dat het bedrijfsleven in Zweden aarzelingen heeft voor het aangaan van een *enhanced relationship*, lijkt een startprobleem te zijn veroorzaakt door

163 *Opening Statement by Pier Carlo Padoan, Deputy Secretary General, OECD, The OECD's Forum on Tax Administration, Cape Town, South Africa, 10-11 January 2008*, http://www.oecd.org/dataoecd/27/36/39884402.pdf.

164 OECD Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group. Experiences and practices of eight OECD countries, July 2009, http://www.oecd.org/dataoecd/36/32/43241144.pdf.

165 Het aantal bedrijven dat meedoet in het CAP programma in 2011 is 140.

166 Guidelines for International Investment', International Chamber of Commerce, 23 April 2012, hoofdstuk IV, http://www.iccwbo.org/uploadedFiles/2012_ICC_Guidelines_Intl_Investment.pdf.

1867459 03115

communicatieproblemen. Dezelfde Zweedse ondernemingen zijn immers wel *enhanced relationships* aangegaan buiten Zweden met bijvoorbeeld de Nederlandse belastingdienst.

Past de ontwikkeling van horizontaal toezicht door de Nederlandse Belastingdienst in de internationale ontwikkelingen in het toezicht?

Op basis van hetgeen in dit hoofdstuk is beschreven, concludeert de Commissie dat de ontwikkeling van de Nederlandse belastingdienst naar horizontaal toezicht als zodanig past in de internationale ontwikkelingen in het toezicht. Hier passen echter naar het oordeel van de Commissie drie kanttekeningen, namelijk:

- Nederland is het enige land is dat de geschetste aanpak indirect (via financieel dienstverleners) toepast op het MKB. In andere landen is de ontwikkeling van de *enhanced relationship* (vooralsnog) beperkt tot (zeer) grote ondernemingen.
- Het tempo van ontwikkeling van de *enhanced relationship* - in Nederland vergelijkbaar met het concept horizontaal toezicht dat de Belastingdienst hanteert - ligt in andere landen niet zo hoog als in Nederland. Dat blijkt uit de aantallen ondernemingen waarmee in de landen die al wat langer actief zijn (zoals Australië, Ierland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten) *enhanced relationships* worden aangegaan.
- Nederland vervult internationaal in de ogen van de Commissie een voortrekkersrol in de ontwikkeling van *enhanced relationships* en loopt derhalve op de troepen vooruit. Daarom past de kanttekening dat de Belastingdienst voldoende tijd dient te nemen om hetgeen in gang is gezet te implementeren, evalueren en (indien nodig) te herijken.

1867459 03115

Hoofdstuk 7 Samenvatting, conclusies en aanbevelingen

7.1 De taakopdracht van de Commissie

De Commissie heeft tot taak gekregen:

I. het horizontaal toezicht dat sinds 2005 wordt uitgeoefend door de Belastingdienst te evalueren en daarbij een oordeel te geven over de beleidswijziging van destijds over te gaan op deze nieuwe aanpak,
II. knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot deze aanpak te signaleren,
III. voorstellen te doen voor de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht bij Zeer Grote Ondernemingen (ZGO), Middelgrote Ondernemingen (MGO) en het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) als ook voorstellen te doen voor de wijze van effectmeting.

In dit hoofdstuk worden - op basis van de hoofdstukken 2 tot en met 6, alsmede de bijlagen bij dit rapport - deze drie taakonderdelen in de paragrafen 7.2 tot en met 7.4 aan de orde gesteld. Ten aanzien van de eerste twee taakonderdelen wordt daartoe een korte samenvatting gegeven, worden de in hoofdstuk 1 gestelde deelvragen beantwoord en volgen conclusies. De behandeling van het derde taakonderdeel is toekomstgericht en heeft vooral het karakter van het doen van aanbevelingen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een contextanalyse en slotwoord.

7.2 Evaluatie en oordeel beleidswijziging Belastingdienst

Het eerste taakonderdeel van de Commissie ziet op een evaluatie van en het geven van een oordeel over de beleidswijziging van de Belastingdienst om over te gaan op horizontaal toezicht. In hoofdstuk 1 zijn daartoe drie deelvragen geformuleerd, namelijk:

- Welke uitgangspunten zijn gehanteerd bij het formuleren van het beleid?
- Zijn deze uitgangspunten gevolgd bij de uitvoering van het beleid? Zijn de uitgangspunten nog steeds valide?
- Hoe past horizontaal toezicht in het geheel van instrumenten dat de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft om naleving van de belastingwetgeving te bevorderen en niet-naleving tegen te gaan?

Wat zijn de leidende uitgangspunten?

Met de invoering van horizontaal toezicht in 2005 wordt door de Belastingdienst aangesloten bij een aantal maatschappelijke ontwikkelingen. In hoofdstuk 2 van dit rapport is uiteengezet, dat deze onder meer betreffen de toenemende regeldruk met als gevolg zwaardere administratieve lasten. Reeds in 2002 had de WRR geconstateerd, dat de dienstverlening van de overheid moest worden geoptimaliseerd. Deze Raad stelde een gedifferentieerde behandeling van burgers voor, al naar gelang deze zelf verantwoordelijkheid nemen en kunnen nemen. Bovendien maakten de ontwikkelingen in het kader van corporate governance en de aanscherping van interne beheersingssystemen het voor de Belastingdienst mogelijk meer te steunen op werkzaamheden die toch al bij, door en rondom de zeer grote ondernemingen plaatsvonden. Verdere stimulansen voor een andere werkwijze gingen uit van de 'Kaderstellende visies op toezicht' van diverse kabinetten. Tot slot wordt hier genoemd, dat uit diverse compliancestudies is gebleken, dat nalevingsgedrag niet louter gestimuleerd wordt door strak toezicht en sanctioneren, maar dat dit ook kan worden bevorderd door het geven van positieve prikkels en vertrouwen.

1867459 03115

Indien het voorgaande wordt vertaald naar de gehanteerde uitgangspunten bij de invoering van het horizontaal toezicht, komt de Commissie tot de navolgende hypotheses die voor de Belastingdienst leidend zijn geweest:

- Regelnaleving kan worden bevorderd door belastingplichtigen meer vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid te geven. Daarbij hoort tevens dat de belastingplichtigen ook vertrouwen stellen in de Belastingdienst. Het sluitstuk is dat beide partijen tonen het in hen gestelde vertrouwen waard te zijn.
- Het toezicht van de Belastingdienst kan effectiever en efficiënter plaatsvinden, indien wordt gesteund op de maatregelen van administratieve organisatie en interne beheersing, alsmede de in- en externe controle bij met name zeer grote ondernemingen.
- Door de voorgaande twee punten zullen zowel de toezichtslasten voor belastingplichtigen als de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst dalen.

Aanvullend wordt gememoreerd dat de Belastingdienst deelname aan horizontaal toezicht niet afdwingt en kan afdwingen: deelname heeft plaats op basis van vrijwilligheid. *It takes two to tango.* Met andere woorden: de Belastingdienst kan uitgangspunten formuleren en iets willen bereiken met het horizontaal toezicht. De realisatie hangt echter af van de vraag of er ook een belastingplichtige is die van zijn kant bereid is vertrouwen aan de Belastingdienst te schenken en zelf verantwoordelijkheid te nemen voor de betrouwbaarheid van zijn financiële gegevens en aangifte.

De eerste hypothese - kort gezegd: meer vertrouwen en meer eigen verantwoordelijkheid - resulteerde in de bereidheid tot het afsluiten van convenanten waarin tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen over en weer werkafspraken worden vastgelegd die uitgaan van de dragende pijlers 'vertrouwen', 'transparantie' en 'wederzijds begrip'.

De tweede hypothese - kort gezegd: dat horizontaal toezicht kan leiden tot effectiever en efficiënter toezicht door te steunen op beheersings- en controlemaatregelen van anderen - leidde tot een pilot bij een aantal zeer grote ondernemingen, de ontwikkeling van TCF's en de uitwerking van het zogenoemde 'schillenmodel'.

De derde hypothese - kort gezegd: dat door horizontaal toezicht de toezichtslasten en uitvoeringskosten zullen dalen - is tot op heden onbewezen. De juistheid ervan wordt betwijfeld door belastingplichtigen en financieel dienstverleners; overigens niet door alle. De Commissie heeft onvoldoende betrouwbare gegevens verkregen om deze hypothese te kunnen toetsen voor alle segmenten waarin het horizontaal toezicht wordt toegepast. Hierna wordt daarop per segment nader ingegaan.

ZGO: zijn de uitgangspunten gevolgd en nog valide?
Wat betreft het ZGO-segment zijn de eerste twee uitgangspunten (hypotheses) zonder meer bevestigd. De pilot binnen ZGO toonde de bereidheid van de deelnemende ondernemingen om invulling te geven aan het vertrouwen dat ze van de Belastingdienst kregen en zij namen de verantwoordelijkheid voor een meer adequate invulling van hun fiscale verantwoordelijkheid. Tijdens en na de pilot hebben zij aantoonbaar geïnvesteerd in het opzetten en onderhouden van een TCF. Daarbij wordt gebruik gemaakt van de aanwezige maatregelen van administratieve organisatie, interne beheersing en interne controle. Daarmee worden de eerste twee schillen van het zogenoemde 'schillenmodel' afgedekt.

In de praktijk is onvoldoende aangetoond dat de Belastingdienst efficiënt en effectief gebruik maakt van de derde schil, namelijk die van het steunen op de externe controle zoals uitgevoerd door openbaar accountants. Hier ligt een verbeterpunt.

Een tweede verbeterpunt betreft het expliciteren voor zowel het bedrijfsleven, de financieel dienstverleners en niet in de laatste plaats de medewerkers van de Belastingdienst, op welke wijze een TCF dient te worden

1867459 03115

ingericht. De Belastingdienst stelt nadrukkelijk dat een TCF maatwerk betreft en heeft de Commissie (te) weinig inzicht kunnen verstrekken - dit onder het motto dat het hier gaat om individuele klantbehandeling - hoe de Belastingdienst in de praktijk de kwaliteit van het TCF beoordeelt. Daartegenover staat dat de Commissie wel de spanning heeft ervaren die het onderwerp TCF bij de drie genoemde groepen oplevert.

Hierin ligt een belangrijk verbeterpunt besloten, omdat het TCF een vitaal onderdeel van het horizontaal toezicht in het ZGO-segment betreft. Het adequaat (kunnen) toetsen van de deugdelijkheid van het TCF is dus dé *kern* van het horizontaal toezicht voor het ZGO-segment.

Overigens is de Commissie het eens met de stelling dat een TCF maatwerk betreft. De norm die de Belastingdienst stelt, mag dan ook best een open norm zijn, zolang er per saldo maar voldoende waarborgen bestaan dat door middel van het TCF tot een aanvaardbare aangifte kan worden gekomen.

Een derde belangrijk punt (het gaat hier niet zozeer om een verbeterpunt) dat blijvend aandacht behoeft, is de kwantitatieve en kwalitatieve bezetting van de Belastingdienst ten behoeve van het ZGO-segment. Het bedrijfsleven en financieel dienstverleners hebben daar verscheidene keren en op verschillende manieren hun twijfels over geuit. Twijfels die ook worden gehoord vanuit de Vereniging van Hogere ambtenaren van het Ministerie van Financiën (VHMF), van medewerkers en vanuit diverse managementlagen van de Belastingdienst. Met name bestaat zorg over de aantrekkelijkheid van het werk voor de binnen de Belastingdienst werkzame accountants. Hun werk is en wordt grotendeels verlegd van het uitvoeren van materiële controles naar het toetsen van een TCF, hetgeen door diverse gesprekspartners van de Commissie als minder dynamisch en boeiend wordt ervaren.

Tot slot de vraag of in dit segment de toezichtslasten en de uitvoeringskosten daadwerkelijk zijn verminderd. De Commissie heeft wat betreft de toezichtslasten tevredenheid waargenomen aan de kant van de belastingplichtigen binnen het ZGO-segment. Zonder een harde onderbouwing aan de hand van cijfermateriaal te hebben, lijken de gepercipieerde toezichtslasten voor ondernemingen in het ZGO-segment lager te zijn. De Belastingdienst heeft aan de Commissie echter niet inzichtelijk kunnen maken of de toezichtslasten in het ZGO-segment ook in objectieve zin zijn gedaald. De Commissie gaat ervan uit dat belastingplichtigen in dit segment mans genoeg zijn om zich terug te trekken uit de convenantsrelatie als deze voor hen onvoordelig zou zijn. De wederzijdse vrijwilligheid laat deze optie open. Immers: *It takes two to tango*.

De Commissie acht verder, gezien de door de gesprekspartners gedeelde praktijkervaringen, een daling van de uitvoeringskosten aan de kant van de Belastingdienst in elk geval nog niet waarschijnlijk. Juist in de startfase van het horizontaal toezicht, waar het gaat om het opbouwen van een vertrouwensrelatie, gaat immers veel tijd zitten in het afsluiten van convenanten, het krijgen van inzicht in de onderneming en haar cultuur, het toetsen van het TCF, het op een juiste wijze vorm geven aan het vooroverleg en bovenal het zelf bouwen aan een adequate inrichting van het horizontaal toezicht binnen dit segment.

MGO: zijn de uitgangspunten gevolgd en nog valide?
De Belastingdienst 'worstelt' met het MGO-segment. De in dit segment gegroepeerde ondernemingen zijn als het ware te groot voor het servet (in casu: deelname aan horizontaal toezicht via een financieel dienstverlenersconvenant), maar te klein voor het tafellaken (in casu: deelname aan horizontaal toezicht via een individueel convenant). De worsteling blijkt vooral voort te komen uit de capaciteit die individuele klantbehandeling de Belastingdienst kost en de inspanningen die deze groep ondernemingen moet doen om te komen tot een adequaat TCF. Deze ondernemingen vallen veelal niet onder de zwaarste eisen van corporate governance (zoals: SOx, Code Tabaksblat, verslaggevingstoezicht van de AFM).

1867459 03115

De Belastingdienst wil deze 'worsteling' nu (in 2012) praktisch beslechten: de bovenkant van het MGO-segment wordt samengevoegd met ZGO, de onderkant wordt ondergebracht in de dienstverlenersconvenanten die binnen het MKB-segment vigeren.

De Commissie merkt op dat samenvoeging van een deel van het MGO-segment met het ZGO-segment weliswaar pragmatisch is (lijkt), maar wel aanleiding geeft de vraag te stellen welke compenserende maatregelen er voor dit MGO-deel worden getroffen. Als MGO-ondernemingen aan dezelfde normen moeten voldoen als die in het ZGO-segment, moeten zij zodanige kosten maken dat horizontaal toezicht voor hen (mogelijk) niet meer aantrekkelijk is. Hoe houdt de Belastingdienst horizontaal toezicht aantrekkelijk voor deze groep, met behoud van de gewenste zekerheid ten aanzien van aanvaardbare aangiftes?

In het MGO-segment neemt de Commissie een zekere 'toegeeflijkheid' waar bij de Belastingdienst ten aanzien van de te stellen eisen aan de 'governance'. Er wordt namelijk genoegen genomen met minder stevige interne beheersingssystemen binnen dit segment zonder dat er compenserende maatregelen worden genomen om de kwaliteit van de aangifte te borgen. Dat is, zo stelt de Commissie vast, niet zonder risico's.

Het is evenmin raadzaam om een groep uit het MGO-segment richting de financieel dienstverlenersconvenanten te 'duwen', indien deze groep op het gebied van interne beheersing en dergelijke in belangrijke mate positief zou afwijken van de groep MKB-ondernemingen die aan een dienstverlenersconvenant deelnemen. Bovendien is niet voor niets in 2007 gekozen voor een apart MGO-segment.

Kortom, een belangrijk aandachtspunt is dat de Belastingdienst goed motiveert op welke wijze en op basis van welke criteria de segmentindeling, die hij hanteert, tot stand is gekomen en eventueel weer wordt gewijzigd. Hierbij is bovendien de duidelijkheid en herkenbaarheid naar 'buiten toe' (voor belastingplichtigen en financieel dienstverleners) belangrijk. Het als het ware telkenmale aanpassen van de spelregels als dit de leiding van de Belastingdienst beter uitkomt of noodzakelijk wordt geacht vanwege politieke bezuinigingsmaatregelen, schept onduidelijkheid en geeft irritaties bij belastingplichtigen, financieel dienstverleners, maar ook bij medewerkers van de Belastingdienst. Dit is zeker het geval indien er over en weer al is geïnvesteerd in het opbouwen van de vertrouwensrelatie en de nodige kennis en vaardigheden ten behoeve van het horizontaal toezicht zijn opgedaan. Een onvoldoende onderbouwde aanpassing in indeling zal leiden tot negatieve sentimenten die niet bijdragen aan het bevorderen van de compliance en de bereidheid verder te investeren in een duurzame vertrouwensrelatie.

Bij het bepalen van de criteria voor de segmentindeling zal de Belastingdienst - beter dan thans het geval is - duidelijk moeten maken welke basis deze aan de kant van de Belastingdienst bieden voor een effectief en efficiënt toezicht per segment. Hoe wordt er nu precies gesteund op de in de tweede hypothese geformuleerde beheersingsmaatregelen aan de kant van de belastingplichtige? Indien onvoldoende kan worden gesteund op een TCF en andere maatregelen op het gebied van interne beheersing of daarmee verwante waarborgen, dient de Belastingdienst op een transparante en tastbare wijze aan te geven welke compenserende maatregelen hij noodzakelijk acht. Dat gebeurt naar de mening van de Commissie thans onvoldoende. Hierdoor kan niet worden gesteld dat de Belastingdienst de bij de invoering van het horizontaal toezicht voor het ZGO-segment gehanteerde uitgangspunten ook voor het MGO-segment *voliedig* volgt en dat deze voor dit segment valide zijn.

Evenmin kan ten aanzien van het MGO-segment inzichtelijk worden gemaakt - noch voor ondernemingen, noch voor de Belastingdienst - dat de toezichtslasten, respectievelijk de uitvoeringskosten daadwerkelijk zijn gedaald.

1867459 03115

MKB: zijn de uitgangspunten gevolgd en nog valide?

Wat betreft het MKB-segment wordt de vertrouwensrelatie - anders dan in het ZGO-segment - niet direct opgebouwd met de belastingplichtigen, maar met hun financieel dienstverleners. Met laatstgenoemden worden convenanten afgesloten. Dit betekent dat er binnen het MKB-segment door belastingplichtigen geen convenant kan worden gesloten zonder een financieel dienstverlener die een convenant heeft met de Belastingdienst. Kern van de convenanten is dat de financieel dienstverlener zijn processen dusdanig inricht, dat deze leiden tot aanvaardbare aangiften van zijn cliënten. Dat maakt het horizontaal toezicht in het MKB-segment wezenlijk anders dan het gelijknamige toezicht in het ZGO- en het MGO-segment.

Omdat ook hier - net als bij een groot deel van het MGO-segment (maar hier in nog sterkere mate) - het uitgangspunt wordt verlaten dat kan worden gesteund op een individueel TCF en het schillenmodel, dient te worden gekeken naar de compenserende maatregelen die daarvoor in de plaats komen. Anders dan in het MGO-segment is hier de zoektocht naar compenserende maatregelen wel duidelijk zichtbaar: door middel van metatoezicht wordt gesteund op het kwaliteitsborgingssysteem van de financieel dienstverlener. Daarmee verliest in dit segment het horizontaal toezicht wel zijn individueel karakter.

De inbouw van een kwaliteitsborgingssysteem via de financieel dienstverlener hoeft geen afbreuk te doen aan het horizontaal toezicht. Van belang is wel op welke wijze inhoud wordt gegeven aan het metatoezicht. Als complicatie geldt dat de groep financieel dienstverleners zeer divers is. Het kwaliteitsborgingssysteem van accountantsorganisaties die wettelijke controleopdrachten uitvoeren, staat onder toezicht van de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Bovendien werken die accountantsorganisaties met een vergunning die door de AFM is verleend. Ook voor de groep accountantsorganisaties die valt onder de SRA-koepel, gelden eisen (vanuit die koepel) ten aanzien van het kwaliteitsborgingssysteem en is er sprake van toezicht. Dit geldt evenzeer voor sommige andere accountantsorganisaties. Maar daarnaast is er een grote groep accountantsorganisaties actief zonder vergunning. In dat geval ontbreken specifieke eisen en bijgevolg ook expliciet toezicht daarop (wel bestaat er de borging van het tuchtrecht voor hen die als accountant optreden).

Voor belastingadviseurs geldt geen vergunningplicht en een toezichtsstelsel gelijk aan dat van de AFM. Wel hebben zij interne regels die de betrouwbaarheid van hun handelen borgen.

Het is evident dat de Belastingdienst meer vertrouwen kan hechten aan accountantsorganisaties die onder een vergunning en AFM-toezicht werken, dan aan andere groepen. De Belastingdienst laat echter niet afdoende zien welke specifieke eisen per te onderscheiden groep financieel dienstverleners worden gesteld, welke gevolgen dat heeft voor de intensiteit van het metatoezicht per groep en hoe dat alles uiteindelijk doorwerkt op de kwaliteit van de aangiften.

Ook ten aanzien van het MKB-segment kan de vraag of de toezichts- en uitvoeringslasten zijn gedaald, niet gestaafd door feiten worden beantwoord. Het is de Commissie echter duidelijk dat in dit segment de meeste 'winst' door de Belastingdienst op uitvoeringslasten kan worden behaald. Het aantal belastingplichtigen in dit segment is immers groot en veel financieel dienstverleners zien hier kansen om hun klanten van dienst te zijn en ondersteunen daarmee - al dan niet uit commerciële motieven - het horizontaal toezicht.

De Commissie is er, mede door diverse rondetafelgesprekken, evenwel niet van overtuigd dat de administratieve lasten aan de kant van belastingplichtigen kunnen en zullen dalen. Sterker nog: zij acht dat onwaarschijnlijk. Om te kunnen instaan voor de aanvaardbaarheid van de aangifte zullen de financieel dienstverleners immers méér moeten doen dan in het verleden het geval was (voor een deel als communicerend vat voor hetgeen de Belastingdienst minder doet). Bovendien dient de financieel dienstverlener de CAB te volgen met striktere normen ten aanzien van materialiteit en steekproeven dan bijvoorbeeld accountants doorgaans hanteren. Het is evident dat financieel dienstverleners de extra werkzaamheden bij hun cliënten in

1867459 03115

rekening brengen.

Ten aanzien van de vraag of de uitgangspunten van horizontaal toezicht voor het MKB-segment valide zijn, plaatst de Commissie nog een aantal extra kanttekeningen. Ten eerste dat de Nederlandse Belastingdienst op dit punt internationaal bezien uit de pas loopt, of positief geformuleerd: duidelijk voorop loopt. De Commissie constateert in hoofdstuk 6 van dit rapport dat in internationaal verband in plaats van over horizontaal toezicht over 'verbeterde relaties' of *enhanced relationships* wordt gesproken. In de onder de loep genomen landen gaan de Belastingdiensten die verbeterde relaties aan met (zeer) grote ondernemingen en niet met ondernemingen in andere segmenten. Bovendien zijn de aantallen ondernemingen waarmee een dergelijke relatie door de diverse belastingdiensten wordt aangegaan, relatief beperkt. In vergelijking met de Nederlandse Belastingdienst kan zelfs worden gesteld dat het gaat om zeer beperkte aantallen.

Het voorgaande wil niet zeggen dat de keuze van de Nederlandse Belastingdienst daarom niet valide is. Het leidt er echter wel toe dat de uitgangspunten voor het MKB-segment *anders* zijn dan voor het horizontaal toezicht in het ZGO-segment worden gehanteerd. Er is in het MKB-segment bijvoorbeeld sprake van een driehoeksverhouding, waarin niet altijd evident is hoe de belangen en verantwoordelijkheden tussen Belastingdienst, financieel dienstverlener en belastingplichtige liggen. En ook niet welke voor- en nadelen er kleven aan participatie in horizontaal toezicht, met name vanuit het gezichtspunt van de MKB-ondernemer.

Ten tweede: de Commissie ziet de groei in de loop der tijd van het aantal convenanten met financieel dienstverleners en de groei in het aantal daaronder vallende MKB-ondernemingen. Maar de Commissie constateert ook dat, ondanks alle inspanningen en promotie van het concept 'horizontaal toezicht' door de Belastingdienst, het aantal convenantsklanten van de financieel dienstverleners (de MKB-ondernemingen) nog niet verder is gekomen dan 8 % van het potentieel aantal deelnemers. Het verhaal van de Belastingdienst is nog niet overtuigend genoeg om belastingplichtigen te verleiden om op basis van vrijwilligheid in het horizontaal toezicht - via het convenant met hun al wel aan het horizontaal toezicht deelnemende financieel dienstverlener - te participeren. De vraag of de 'voordelen' van horizontaal toezicht in het MKB voor MKB-ondernemers voldoende duidelijk zijn en opwegen tegen de (extra) nalevingslasten, is voor de Commissie nog een vraag (en eigenlijk nog belangrijker: ook voor die MKB-ondernemers).

Een derde punt betreft de constatering dat de Belastingdienst, gezien het voorgaande, substantieel moet investeren in de uitvoering van het horizontaal toezicht in dit qua structuur toch zeer afwijkende segment. De Commissie ziet dit alles als een extra reden voor de Belastingdienst om de businesscase voor het MKB-segment duidelijk aan te scherpen. Het MKB-segment is het enige segment waarvoor de Belastingdienst recentelijk een businesscase heeft opgesteld, maar daarmee is de door de Commissie zo gewenste onderbouwing voor de gemaakte keuzes in het kader van horizontaal toezicht nog steeds niet overtuigend gegeven. De aannames in deze businesscase zijn namelijk meer gebaseerd op percepties, dan op gevalideerde feiten; de financiële onderbouwing - met name aan de opbrengstenkant - is twijfelachtig. Daarbij past overigens, wij komen daar nog op terug, het benoemen van duidelijke meet- en stuurcriteria.

Plaats horizontaal toezicht in het spectrum aan instrumenten van de Belastingdienst

Na de succesvolle pilot met ZGO-ondernemingen heeft de Belastingdienst vanaf 2006 veel vaart gemaakt met de uitrol van het horizontaal toezicht. Op sommige momenten, althans naar de mening van de Commissie, te veel vaart.

Zo is er een groep medewerkers die tot op de dag van vandaag niet voldoende is meegegroeid met de ontwikkelingen aangaande horizontaal toezicht. Die medewerkers konden, wilden of durfden het horizontaal-toezichtsavontuur niet aan te gaan. Zij hebben vaak het idee dat de Belastingdienst geen aandacht en tijd meer heeft voor andere (verticale) toezichtsvormen. Het voorgaande wil niet zeggen dat die medewerkers

1867459 03115

zonder meer 'fout' zaten of zitten. Indien horizontaal toezicht een goed geïmplementeerd en overtuigend concept is, dan 'verkoopt' het zichzelf. Ook intern, binnen de Belastingdienst. Bovendien is het de plicht van de dienstleiding te investeren in de bij een majeure beleidswijziging passende cultuurverandering en deze adequaat te begeleiden. Dat is naar de mening van de Commissie, zij het voor het ZGO-segment in mindere mate, te laat en onvoldoende gebeurd.

Door de noodzaak om het klassieke wij/zij-denken te doorbreken bij aanvang van horizontaal toezicht, moest de leiding van de Belastingdienst begrijpelijkerwijs het verhaal van horizontaal toezicht wervend brengen. Een andere aanpak had waarschijnlijk tot falen of tot trage en stroperige invoering geleid. Echter de Belastingdienst heeft na de 'paradigmawisseling' te lang intern en extern het beeld neergezet dat horizontaal toezicht hét toezichtsinstrument voor de toekomst is. Na de introductie is te weinig aandacht geschonken aan het feit dat de verandering bij de medewerkers van de Belastingdienst tijd nodig heeft om de omslag te maken van 'gezond wantrouwen' naar 'gerechtvaardigd vertrouwen'. Ook intern geldt het adagium *It takes two to tango*; in dit geval dienstleiding en medewerkers.

Het beeld dat horizontaal toezicht hét toezichtsinstrument voor de toekomst is, heeft de Belastingdienst ook extern jarenlang gecultiveerd. Ook daar is bij velen het beeld ontstaan dat er op termijn niets anders meer is dan horizontaal toezicht. Dat kan echter nooit de bedoeling zijn, volgens de Commissie. En het is kennelijk ook niet de bedoeling van de Belastingdienst. In de beeldvorming is hij deze boodschap inmiddels aan het relativeren. De laatste tijd is namelijk naar buiten toe nadrukkelijk het begrip *handhavingsregie* neergezet. Het doel daarvan is het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden, dat met de inzet van de beschikbare mensen en middelen een optimaal effect op de compliance (naleving) wordt bereikt. Daartoe staat een breed instrumentarium ter beschikking, waaronder dienstverlening, verticaal toezicht, opsporing en ja: ook horizontaal toezicht. Niet als hét handhavingsinstrument, maar als een handhavingsinstrument.

De leidende gedachte in de keuze van instrumenten is daarbij: *vertrouwen waar mogelijk, repressie waar nodig*. Het is een benadering en manier van denken waar de Commissie achter staat. Die benadering wordt bovendien ook internationaal (OESO) onderschreven, zoals in hoofdstuk 6 is uiteengezet. Ze past ook goed binnen de maatschappelijke ontwikkelingen die aan het begin van deze paragraaf zijn geschetst.

Ter illustratie van het feit dat handhavingsregie ook in de praktijk meer smaken heeft dan alleen horizontaal toezicht, wijst de Commissie op de volgende tabel (tabel 16 is op tabel 12 gebaseerd):

1867459 03115

Tabel 16: Verdeling capaciteit over horizontaal en verticaal toezicht 2011

ZGO	Fte 2011	Procentueel
ZGO horizontaal toezicht	320	51%
ZGO traditioneel toezicht	313	49%
ZGO totaal	633	100%
MGO	**Fte 2011**	**Procentueel**
MGO horizontaal toezicht	370	30%
MGO traditioneel toezicht	862	70%
MGO totaal	1.232	100%
MKB	**Fte 2011**	**Procentueel**
MKB horizontaal toezicht	147	3%
MKB traditioneel toezicht	5.242	97%
MKB totaal	5.389	100%

Tot slot: evaluatie en oordeel

> De Commissie acht de beleidswijziging van de Belastingdienst, waarbij een duidelijke keuze is gemaakt voor horizontaal toezicht, begrijpelijk en passend binnen de aan het begin van deze paragraaf genoemde maatschappelijke ontwikkelingen. Uit de evaluatie is gebleken dat het concept op abstract niveau 'staat' en duidelijk is, maar dat er in de uitwerking daarvan nog diverse knelpunten en kwetsbaarheden bestaan. Daarover gaat de volgende paragraaf.

7.3 Knelpunten en kwetsbaarheden

Het tweede taakonderdeel van de Commissie ziet op het signaleren van knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot het horizontaal toezicht. In hoofdstuk 1 zijn in dat verband de volgende deelvragen geformuleerd:

- Hoe ervaren de diverse stakeholders (belastingplichtigen, adviseurs, wetenschap en Belastingdienst) de praktijk van de uitvoering van horizontaal toezicht en welke (onder meer juridische) knelpunten en kwetsbaarheden zien zij?
- Op welke wijze draagt horizontaal toezicht bij aan de effectiviteit en efficiency van het toezicht? Hoe worden effectiviteit en efficiency gemeten?

Voorafgaande aan de beantwoording van deze deelvragen merkt de Commissie op dat voor een gedetailleerde behandeling van knelpunten en kwetsbaarheden die zich in de praktijk voordoen, wordt verwezen naar met name paragraaf 3.6 (Horizontaal toezicht in de praktijk), hoofdstuk 4 (Effectiviteit en efficiency) en hoofdstuk 5 (enige juridische beschouwingen).

Voorts wordt verwezen naar de bijlagen met daarin *position papers* vanuit diverse geledingen, verslagen van rondetafelgesprekken alsmede een document met de bevindingen van de Commissie naar aanleiding daarvan, de uitkomsten van een medewerkersenquête, een weergave van de internetconsultatie en de documenten op

1867459 03115

de door de Commissie samengestelde literatuurlijst.

De Commissie acht het niet functioneel om in deze paragraaf op detailniveau alle in de vorige hoofdstukken gesignaleerde knelpunten en kwetsbaarheden te benoemen, laat staan deze punt voor punt te bespreken. In plaats daarvan is ervoor gekozen een aantal op abstract niveau te benoemen thema's te bespreken, te weten:

- Van intuïtieve keuzes naar een rationeel model;
- Tempo van invoering en cultuuromslag;
- Noodzaak van segmentering;
- Spelregels van horizontaal toezicht;
- Juridische aspecten: rechtmatigheid;
- Effectmeting, effectiviteit en efficiency;
- Bezuiniging/lastenverzwaring;
- Capaciteit Belastingdienst.

Van intuïtieve keuzes naar een rationeel model

De invoering en verdergaande ontwikkeling van het horizontaal toezicht door de Belastingdienst steunden lange tijd geheel of nagenoeg geheel, zo heeft de Commissie geconcludeerd tijdens haar onderzoek, op intuïtieve overwegingen. Op het 'geloof' in horizontaal toezicht. Er was slechts een beknopt startdocument met uitgangspunten. Het concept van het horizontaal toezicht is vervolgens in eerste instantie werkenderwijs verder ontwikkeld, een incrementeel proces. Later werden vervolgbesluiten met grote gevolgen genomen over de 'uitrol' van horizontaal toezicht over alle segmenten. En dit gebeurde zonder dat de intuïtie werd aangevuld met een meer rationeel kompas, namelijk een rationeel onderbouwde beleidsstrategie. Zonder een stabiel beleid - herkenbaar en uitvoerbaar voor belastingplichtigen, financieel dienstverleners en medewerkers van de Belastingdienst - waarin concrete doelstellingen en daaruit voortvloeiende stuurinformatie zijn opgenomen.

Naast het ontbreken in het beginstadium van de invoering van horizontaal toezicht van een beleidsmatig uitgewerkte visie, constateert de Commissie dat er bij de aanvang van het horizontaal toezicht geen businesscase is gemaakt, er geen nulmeting heeft plaatsgevonden, er evenmin duidelijke prestatie-indicatoren en/of kritische succesfactoren zijn geformuleerd en verder dat daardoor tot op de dag van vandaag geen adequate sturingsmechanismen zijn ontwikkeld. Pas in april 2012 - zeven jaar na invoering van het horizontaal toezicht - is er voor het eerst een businesscase opgesteld, namelijk voor het MKB. De Commissie is van mening dat alsnog een overtuigende businesscase per segment dient te worden gemaakt, waaruit blijkt dat met de aanpak van horizontaal toezicht voordelen worden bereikt en waarbij ook wordt aangetoond dat er door horizontaal toezicht geen belastingopbrengsten weglekken.

Tempo van invoering en cultuuromslag

De keuze van de Belastingdienst voor een brede invoering van het horizontaal toezicht kan moedig en vooruitstrevend worden genoemd. Maar ook kan het vervolgens gedurende lange tijd ontbreken van een rationele onderbouwing, met bijbehorende concrete doelstellingen en marsroutes voor de uitvoerenden als onvoldoende doordacht en onevenwichtig worden bekritiseerd. De Commissie heeft binnen en buiten de Belastingdienst exponenten van beide standpunten ontmoet. Daarom beveelt de Commissie aan - met name in het MGO-segment en het MKB-segment - daar waar nodig wat te temporiseren en zo voldoende tijd te nemen voor de volgende stappen in de ontwikkeling van horizontaal toezicht. De kloof tussen de wil van de dienstleiding en het willen en kunnen van een substantiële groep belastingdienstmedewerkers is te groot. En dat geldt ook voor de kloof tussen de wil van die dienstleiding en veel belastingplichtigen en financieel dienstverleners. Daar staat tegenover dat zij die werkzaam zijn in of deelnemen aan het horizontaal toezicht door de bank genomen positief zijn. Daarin zit het perspectief voor de verdere ontwikkeling van het horizontaal

1867459 03115

toezicht. Dit wordt mede bezien in het licht van de hierna te volgen contextanalyse.

Daarbij is het overigens de vraag of een rationelere aanpak van het horizontaal toezicht ook geen nieuwe vaardigheden en inzichten vraagt van (vak)managers in het horizontaal toezicht binnen de Belastingdienst. Ook daar is nu in de ogen van de Commissie een cultuuromslag naar een rationelere aanpak nodig. Als dat achterwege blijft, schept dit een risico dat het uiteindelijke doel niet of onvoldoende wordt bereikt omdat ingeslagen paden worden afgelopen zonder oog voor de noodzakelijke aanpassingen van het beleid. Kortom: een frisse(re) blik past ook op het niveau van (vak)managers bij het ontwikkelingsstadium waarin het horizontaal toezicht nu zit.

Noodzaak van segmentering
De invoering van horizontaal toezicht is gestart binnen het ZGO-segment. Het onderkennen van voordelen lijkt hier aan zijde van de belastingplichtige ook het grootst. Onder meer deze punten maken dat de ontwikkeling van horizontaal toezicht in dit segment relatief vergevorderd is. Ook in het MKB-segment en ten aanzien van de financieel dienstverleners is het concept van horizontaal toezicht doorontwikkeld, hoewel de invulling van het metatoezicht en het invullen van de driehoeksverhouding (tussen belastingplichtige, financieel dienstverlener en Belastingdienst) nog veel verbetering behoeft. Binnen het MGO-segment dient ook nog een grote slag te worden gemaakt. Eerder beschreef de Commissie de 'worsteling' van de Belastingdienst dienaangaande.

Daarbij valt het de Commissie overigens op dat binnen de Belastingdienst de aanpak en vaktechnische borging van het horizontaal toezicht in het ZGO/MGO-segment wezenlijk anders is ingebed dan in het MKB-segment het geval is: respectievelijk in de staande organisatie (ZGO en MGO) en binnen een programmatische aanpak (MKB). Temeer daar, in het MKB-segment slechts 147 fte's (ofwel 3 % van de capaciteit voor dit segment, tegenover 51 % van de capaciteit in het ZGO-segment) actief zijn binnen het horizontaal toezicht. Gegeven de omvang van de doelgroep aan belastingplichtigen in het MKB, is verankering van voldoende MKB-capaciteit ten nutte van het horizontaal toezicht in de staande organisatie van de Belastingdienst naar de mening van de Commissie op niet al te lange termijn gewenst.

Het vorenstaande leidt tot het pleidooi om de verdere uitrol van het horizontaal toezicht zodanig te effectueren dat de specifieke aspecten, eisen, wensen, omstandigheden per segment recht wordt gedaan. Bovendien dient de Belastingdienst heldere en herkenbare criteria per segment te hanteren, hetgeen thans niet, of onvoldoende, het geval is.

Spelregels van horizontaal toezicht
Zoals eerder vermeld, is de Commissie in zijn algemeenheid voorstander van open normen. De praktijk leert echter dat diverse partijen (belastingplichtigen, financieel dienstverleners en medewerkers van de Belastingdienst) behoefte hebben aan meer richting als het gaat om de invulling van begrippen zoals: 'gerechtvaardigd vertrouwen', 'aanvaardbare aangifte', 'TCF', 'fiscale aspecten van belang', 'materialiteit' en 'metatoezicht'.

Juridische aspecten: rechtmatigheid
In hoofdstuk 5 worden diverse theoretische en praktische juridische risico's geduid, die kleven aan het horizontaal toezicht. Bijvoorbeeld ten aanzien van zaken zoals: wettelijke inbedding van het horizontaal toezicht, de positie van convenants- versus niet-convenantsdeelnemers, voor bezwaar en beroep vatbare beslissingen en het 'freies Ermessen' van de belastinginspecteur. Kortheidshalve wordt voor verdere verdieping naar dat hoofdstuk verwezen. De juridische risico's worden gezien op het gebied van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en rechtsbescherming. Drie principes die - samengenomen - in hoge mate bepalen of het handelen van de Belastingdienst rechtmatig kan worden genoemd.

1867459 03115

De Commissie is zich er van bewust dat deze risico's vanuit het standpunt van de financieel dienstverlener en wetenschappelijke inzichten relevant zijn. Maar de Commissie is niet bang dat de rechtmatigheidsrisico's, en daarbij in het bijzonder het risico dat horizontaal toezicht een zodanige ongelijke behandeling zou impliceren dat dit strijdig zou zijn met de beginselen van onze democratische rechtsstaat en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zich daadwerkelijk op een onaanvaardbare wijze zullen manifesteren. De staatssecretaris van Financiën heeft bij herhaling aangegeven dat de fiscale behandeling van een onderneming met een handhavingsconvenant plaatsvindt binnen de kaders van wet- en regelgeving, waardoor er normaliter geen sprake is van een meer of minder gunstige behandeling van convenantsdeelnemers dan belastingplichtigen zonder convenant. Zouden de convenantsafspraken toch verder strekken dan de staatssecretaris verwoordt, dan is dat in strijd met het beleid. De belastingrechter zal uiteindelijk de invloed van het stelsel van horizontaal toezicht op de rechtmatigheid van de aanslag moeten beoordelen.

Het moet de Commissie van het hart dat de rechtmatigheidsdiscussie soms wel erg sterk is aangezet en vaak theoretisch van aard is. Het opbouwen van wederzijds vertrouwen tussen Belastingdienst en belastingplichtige of financieel dienstverlener staat binnen horizontaal toezicht centraal. Er kan daarbij gemakkelijk een klassiek kip-en-ei-probleem ontstaan: de één wil pas vertrouwen geven, als de andere het vertrouwen waard is; en omgekeerd. De enige manier om dergelijke blokkades te overwinnen, is van beide kanten telkens kleine vertrouwenwekkende stappen te zetten en van beide kanten bereid te zijn risico's te nemen. Het 'kind' van horizontaal toezicht wordt met het 'badwater' weggegooid als alles tot in detail juridisch wordt dichtgespijkerd en alle soepelheid uit de uitvoering wordt gebannen. Kortom, de Commissie is geen voorstander van al te ver doorgevoerde juridisering van horizontaal toezicht. Wel van optimale transparantie voor de omgeving; dat is pure noodzaak om als Belastingdienst een betrouwbare partner te zijn in de vertrouwensrelatie die horizontaal toezicht veronderstelt.

Effectmeting, effectiviteit en efficiency

In hoofdstuk 4 is uitgebreid verslag gedaan over de onderwerpen effectmeting, effectiviteit en efficiency. Het heeft de Commissie verbaasd hoe weinig (relevante) informatie de Belastingdienst voorhanden heeft om de ontwikkeling en het effect van horizontaal toezicht te meten en te sturen. Diverse malen kon voor de hand liggend materiaal betreffende kwalitatieve en kwantitatieve beleidsinformatie niet, of niet op basis van regulier aanwezige (stuur)informatie, worden opgeleverd. Diverse malen werd de Commissie geconfronteerd met het feit dat de gewenste informatie bijvoorbeeld via specifieke vragenlijsten moest worden aangemaakt.

Hier wreekt zich het feit dat de Belastingdienst te lang zonder rationeel kompas heeft gekoerst - geen concrete doelstellingen heeft geformuleerd ten aanzien van de ontwikkeling en de uitvoering van horizontaal toezicht - en op intuïtie is blijven varen. Hier wreekt zich ook dat bij aanvang en verdere uitrol van het horizontaal toezicht geen businesscase is opgesteld, geen nulmetingen zijn gedaan, nauwelijks prestatie-indicatoren en meetmechanismen zijn ontwikkeld. Het is dan ook onduidelijk waaraan de Belastingdienst zelf het al dan niet succesvol zijn van het horizontaal toezicht afmeet. De Commissie heeft weliswaar oog voor de diverse kwalitatieve onderzoeken - waaronder de Fiscale Monitor - waarin de Belastingdienst veel energie heeft gestoken, maar acht deze onvoldoende om iets te zeggen over horizontaal toezicht in zijn volle omvang.

Voor de toetsing van de *efficiency* is het verband tussen de beschikbare capaciteit en financiële middelen, de activiteiten die in het kader van horizontaal toezicht worden uitgevoerd en de resultaten hiervan (output-sturing) van belang. Maar ook het antwoord op de vraag of de inspanningen van de Belastingdienst op het gebied van horizontaal toezicht *effectief* zijn (outcome-sturing) en leiden tot een verbetering in de naleving van fiscale regels, is - zeker in tijden waarin met steeds minder mensen en middelen het werk moet worden gedaan en de Belastingdienst gedwongen wordt tot keuzes - van het grootste belang.

1867459 03115

Dat geldt overigens voor alle vormen van toezicht. Er is bij de Belastingdienst in zijn algemeenheid te weinig bekend over de effectiviteit van toezicht. Hoe dat effect wordt gemeten, is niet inzichtelijk gemaakt en ook de kosteneffectiviteit is ondoorzichtig. De consequenties van uitruil van toezichtsinstrumenten zijn derhalve nauwelijks te staven met concrete in- en outputgegevens. Daarvoor moeten indicatoren worden ontwikkeld.

De bestuurlijke informatievoorziening op het gebied van horizontaal toezicht acht de Commissie volstrekt onvoldoende. Horizontaal toezicht wordt onvoldoende ondersteund door informatiesystemen die het mogelijk maken de juiste toezichtskeuze te maken en de effecten en de efficiency ervan te meten. Het is onduidelijk op basis waarvan de Belastingdienst sturing aan de organisatie en zijn medewerkers geeft.

Dit gebrek aan inzicht in de effectiviteit en efficiency laat bovendien onzekerheid bestaan over de effecten van horizontaal toezicht op de naleving van fiscale regels en daarmee op de belastingopbrengsten. Er is door de Belastingdienst bij het introduceren van horizontaal toezicht niet systematisch gekeken naar de mogelijke effecten op de belastingopbrengst, ook niet als het gaat om het opruimen van 'oud zeer' (openstaande punten uit het verleden). De diverse malen vanuit de Belastingdienst gehoorde tegenwerping dat de effecten onder het traditionele toezichtsmodel evenmin traceerbaar waren, is niet steekhoudend. Sterker: van een overheidsdienst die verantwoordelijk is voor een belangrijk deel van de rijksinkomsten mag worden verwacht dat hij zich nauwkeurig kan verantwoorden en voldoende inzicht kan verschaffen op welke elementen het beleid is gebaseerd en waarop wordt gestuurd.

In de volgende paragraaf zal - conform het derde taakonderdeel waarvoor de Commissie is gesteld - nader worden ingegaan op voorstellen casu quo aanbevelingen van de Commissie op het gebied van effectmeting.

Bezuiniging/lastenverzwaring

In het verlengde van voorgaand aspect ligt het volgende. Convenantsdeelnemers willen uiteraard voor de extra lasten van horizontaal toezicht voordelen terugontvangen, zoals minder controles, minder bewerkelijke procedures of een snellere afhandeling van actuele problemen. Dat is immers hun businesscase. De vraag is echter of de Belastingdienst de door convenantdeelname opgewekte verwachtingen kwalitatief en kwantitatief kan waarmaken. Diverse participanten aan de rondetafelgesprekken zijn van mening dat horizontaal toezicht kostenneutraal moet kunnen worden toegepast en dat de Belastingdienst te weinig duidelijkheid verschaft om een verantwoorde kosten/batenanalyse te maken.

Voor zover de convenantsdeelnemer belang heeft bij deze vorm van het toezicht, moet het beleid daaromtrent, alsmede de bijbehorende kostenstructuur voor alle betrokken partijen, inzichtelijk zijn. Ook voor de Belastingdienst die zelf bijvoorbeeld zicht zou moeten hebben op de kosten voor hem van een convenant en het onderhouden van een horizontaal toezichtsrelatie.

Nu dit type informatie niet, althans niet voldoende, beschikbaar is bestaat het risico dat horizontaal toezicht door de belastingplichtigen vooral wordt beleefd als een poging van de overheid de toezichtslasten en de risico's van hiaten in het toezichtsysteem af te wentelen op het belastingplichtigen en financieel dienstverleners, waardoor in feite slechts sprake is van schijnefficiency en lastenverschuiving binnen de keten. Deze vrees wordt ook verwoord in diverse rondetafelgesprekken. Met name bij de Belastingdienstmedewerkers bestaat de vrees dat onder de druk van de bezuinigingen door de overheid wél het efficiencyvoordeel van horizontaal toezicht wordt geïncasseerd, maar de aanpalende intensivering in (verticaal) toezicht op belastingplichtigen die niet aan horizontaal toezicht deelnemen en niet-bonafide belastingplichtigen achterwege blijft, waardoor per saldo het fraudecircuit kan groeien. Het is dan ook naar de mening van de Commissie aan de Belastingdienst om overtuigend inzichtelijk te maken dat de efficiencywinst die wordt geboekt door het aangaan van een verbeterde relatie met belastingplichtigen, daadwerkelijk wordt omgezet in capaciteit die kan worden aangewend om het 'verticaal' toezicht - waar nodig - te verstevigen.

1867459 03115

Capaciteit Belastingdienst

Door verscheidene partijen (belastingplichtigen, financieel dienstverleners, medewerkers van de Belastingdienst) is de vrees geuit dat de invoering van horizontaal toezicht gepaard gaat met verlies aan hoogwaardige kennis binnen de Belastingdienst, omdat daarin wegens gebrek aan ogenschijnlijk belang niet meer wordt geïnvesteerd. Het spreekt voor zich dat in een evenwichtig systeem van horizontaal toezicht tegen deze kennisdrainage zal moeten worden gewaakt.

Het is noodzakelijk dat de Belastingdienst beschikt over goed gekwalificeerde en deskundige medewerkers (zie in dit verband ook onze eerdere opmerking over de aantrekkelijkheid van het werken bij de Belastingdienst voor accountants). Medewerkers dienen de juiste instelling te bezitten en te beschikken over adequate (vak)kennis, vaardigheden en middelen. Daarbij moet worden bedacht, dat voor het uitoefenen van horizontaal toezicht andere competenties noodzakelijk zijn, dan voor het uitoefenen van verticaal toezicht.

Tot slot

De Commissie heeft in deze paragraaf niet gestreefd naar compleetheid in haar conclusies, maar meent wel op een juiste wijze invulling te hebben gegeven aan taakonderdeel 2. Ter afsluiting wordt nogmaals verwezen naar de in het begin van deze paragraaf bedoelde hoofdstukken en bijlagen die meer duiding op detailniveau geven.

7.4 Voorstellen verdere ontwikkelingen horizontaal toezicht en effectmeting

Het derde en laatste taakonderdeel van de Commissie luidt als volgt: voorstellen te doen voor de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht bij Zeer Grote Ondernemingen (ZGO), Middelgrote Ondernemingen (MGO) en het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) als ook voorstellen te doen voor de wijze van effectmeting. Uit eigen beweging voegt de Commissie hieraan een korte contextanalyse toe.

Vanwege de individuele klantbehandeling in zowel het ZGO als het MGO-segment alsmede de gedeeltelijke overlap in de aanbevelingen (voorstellen), bespreekt de Commissie de aanbevelingen voor ZGO en MGO gezamenlijk. Op basis van de samenvatting en de conclusies in de voorgaande paragrafen komt de Commissie tot de volgende hoofdaanbevelingen:

Algemeen

1. Omwille van de duidelijkheid en herkenbaarheid adviseert de Commissie om de term 'horizontaal toezicht' alleen te gebruiken voor die activiteiten waarbij de fiscale aangifte centraal staat en de Belastingdienst samenwerkt op basis van een vertrouwensrelatie in combinatie met systeem- en aanvullend toezicht om op die manier de aanvaardbaarheid van de aangifte te bewerkstelligen. Deze omschrijving sluit derhalve uit dat de - op zich ook nuttige - convenanten met bijvoorbeeld brancheorganisaties en softwareontwikkelaars ook tot het horizontaal toezicht worden gerekend.
2. Transparantie van de zijde van de Belastingdienst is onontbeerlijk om als betrouwbare partner binnen een convenantsrelatie te kunnen opereren. De Belastingdienst dient bij de inbedding van het horizontaal toezicht in het belastingstelsel duidelijk en consistent te zijn, zowel inhoudelijk (heldere criteria) als procedureel (heldere verdeling van verantwoordelijkheden, processen en werkwijzen). Duidelijkheid en consistentie is bijvoorbeeld hard nodig ten aanzien van de segmentafbakening, in het bijzonder voor het 'tussensegment' MGO.
3. Inhoudelijke standaardisatie van het concept horizontaal toezicht moet niet ten koste gaan van het concept zelf. De normatieve criteria die de Belastingdienst vaststelt, bijvoorbeeld voor de betrouwbaarheid van een tax control framework, behoren met name te beschrijven welk resultaat dient te worden bereikt, maar niet hoe dat resultaat bereikt dient te worden (doelnormen versus middelnormen).
4. Horizontaal toezicht doet het 'risico van verkleving' toenemen; de medewerkers van de Belastingdienst dienen hun objectieve oordeelsvorming niet te verliezen bij het aangaan van vertrouwensrelaties en

1867459 03115

het werken met begrip voor de belangen van belastingplichtigen. Dit vraagt om het creëren van extra waarborgen en flankerend beleid door de Belastingdienst.

5. Voor de middellange termijn - althans een termijn waarop het horizontaal toezicht echt is ontwikkeld en moet staan - beveelt de Commissie de Belastingdienst aan om in samenwerking met andere uitvoeringsorganisaties en toezichthouders te onderzoeken of een verdere verbreding van handhavingsconvenanten werkbaar is. Dit in eerste instantie binnen het ZGO- en MGO-segment.

ZGO/MGO

6. Horizontaal toezicht moet leiden tot een 'win/win'-situatie. Bij vele ondernemingen in het huidige ZGO-segment is dit doorgaans mogelijk. Voor het MGO-segment is de eis van een tax control framework regelmatig te zwaar. De vrijwillige basis zal ertoe leiden dat MGO-ondernemingen daarom niet zonder meer willen instappen. De Belastingdienst moet zich er niet toe laten verleiden in reactie daarop de eisen ten aanzien van het MGO-segment zodanig te verzwakken dat het 'voordeel' aan overheidszijde verdwijnt. De Belastingdienst dient daarentegen wel maatregelen te nemen om de afwezigheid van een adequaat tax control framework te compenseren.
7. Ook is het in dat kader van belang om het schillenmodel met name ten aanzien van de beoordeling door de extern accountant van de opzet, bestaan en werking van de interne beheersing - daadwerkelijk en steviger dan thans het geval is te hanteren.
8. Het is van belang dat medewerkers van de Belastingdienst op een eenduidige wijze - binnen een bepaalde bandbreedte - aan kunnen gegeven welk niveau van interne beheersing in het kader van een tax control framework dient te worden bereikt en wat dit betekent voor het aangepast toezicht. Hiervoor dienen herkenbare en werkbare handvatten te worden ontwikkeld.
9. Het meta- en systeemtoezicht in het kader van horizontaal toezicht verdient meer aandacht. Dit meta- en systeem toezicht dient 'reality checks' te bevatten, waarbij het onder meer van belang is inzichtelijk te maken wat nodig is aan dergelijke toetsingen per niveau van interne beheersing.
10. De Belastingdienst vervult internationaal een voortrekkersrol in de ontwikkeling van het horizontaal toezicht (internationaal geduid als 'enhanced relationship'). De verdere ontwikkeling van het horizontaal toezicht dient met name in het belang van (zeer) grote ondernemingen te geschieden in samenwerking met buitenlandse belastingdiensten.

MKB

11. De Belastingdienst dient duidelijker te communiceren dat horizontaal toezicht binnen het MKB-segment andere uitgangspunten kent dan binnen het ZGO- en MGO-segment. De essentie in het MKB-segment is dat het voordeel voor de Belastingdienst is gelegen in de toename van het vertrouwen dat MKB-ondernemingen aanvaardbare aangiften indienen, terwijl de convenantsrelatie wordt opgezet tussen de Belastingdienst en de financieel dienstverlener. De driehoeksverhouding (belastingplichtige, financieel dienstverlener en Belastingdienst) brengt vraagstukken met zich die vragen om nadere uitwerking, zoals kwesties betreffende belangen en verantwoordelijkheden van betrokken partijen.
12. Blijkens de toetredingsgraad (8 %) van belastingplichtigen die via hun financieel dienstverlener aan het horizontaal toezicht deelnemen, dient de Belastingdienst met name de voordelen voor de belastingplichtigen met hen te onderzoeken en beter voor het voetlicht te brengen. Dit teneinde de resterende 92% te kunnen overtuigen van hun voordeel bij deelname aan horizontaal toezicht.
13. Gezien de diversiteit van de financieel dienstverleners (vallend onder AFM-toezicht en een vergunningenstelsel, toezicht door een koepelorganisatie, geen toezicht, louter tuchtrecht en dergelijke), dient de Belastingdienst te verduidelijken welke eisen per te onderscheiden categorie worden gesteld aan bijvoorbeeld de kwaliteitsborging, alsmede wat de gevolgen van die verschillen betekenen voor de inrichting van het metatoezicht. Ook hier gaat het erom de compenserende maatregelen inzichtelijk te maken die van toepassing zijn indien een categorie dienstverleners niet aan de hoogste eisen voldoet.

1867459 03115

Effectmeting

In hoofdstuk 4 is het onderwerp effectiviteit en efficiency uitgebreid aan de orde gekomen. De Commissie is geen voorstander van cijferfetisjisme en onnodige bureaucratie en zij is ook geen aanhanger van het adagium dat alleen 'meten weten zou zijn'. Dat laat onverlet dat de Belastingdienst de effectmeting verder dient te ontwikkelen. Op detailniveau is dat dan ook aan de Belastingdienst zelf, waarbij aspecten zoals genoemd in hoofdstuk 4 aan de orde kunnen komen. Op abstract niveau doet de Commissie de volgende aanbevelingen.

14. De Belastingdienst dient per segment (ZGO, MGO en MKB) een *businesscase* te maken, waaruit blijkt dat met de aanpak van horizontaal toezicht voordelen voor alle betrokkenen (belastingplichtigen, financieel dienstverleners en Belastingdienst) worden bereikt. Het is daarbij noodzakelijk aan te tonen dat door horizontaal toezicht een hogere compliance wordt bereikt en dat er geen belastingopbrengsten weglekken en bovendien dat inzichtelijk wordt wat 'opbrengsten en kosten' (niet alleen in kwantitatieve, maar ook in kwalitatieve zin) zijn die aan de uitvoering van horizontaal toezicht kleven.
15. Aanpalend past het dat de Belastingdienst op korte termijn een *'nulmeting'* per segment uitvoert opdat - vanaf heden - een vergelijking in tijd mogelijk is inzake de ontwikkeling van het niveau van compliance en de uitwerking van horizontaal toezicht op andere meetbare effecten.
16. In het verlengde daarvan ligt de ontwikkeling per segment van *een samenhangend geheel van indicatoren* waarmee (1) de input (in termen van menskracht en financiële middelen), (2) de kwaliteit van de ondernomen activiteiten, (3) de output (aantallen activiteiten en resultaten) en (4) het effect op de naleving inzichtelijk wordt gemaakt (bijvoorbeeld de verbetering van scores op compliance-indicatoren en de afname van gemaakte fouten). Vanwege het vaststellen van de causaliteit tussen de gepleegde interventie en het effect op het gedrag van belastingplichtigen, dient - waar mogelijk - te worden gewerkt met een controlegroep en/of een vergelijking in de tijd. Daar waar dat niet mogelijk is, kan op basis van aanvullend onderzoek de plausibiliteit van het genoemde verband worden vastgesteld.
17. Bovendien dient explicieter en inzichtelijk te worden gemaakt op welke wijze en in welke mate *reality checks* door de Belastingdienst plaatsvinden (in alle segmenten), wat de uitkomsten hiervan zijn en aan te geven in welke mate er een verbetering in gedrag (op basis van geconstateerde fouten) zichtbaar is. Thans zijn de inspanningen (*reality checks*) in het kader van systeemtoezicht in het ZGO/MGO-segment onvoldoende inzichtelijk en in het kader van metatoezicht in het MKB-segment te gering. In het MKB-segment wordt bovendien onvoldoende rekening gehouden met de verschillen in kwaliteitsborgingssystemen tussen de te onderscheiden categorieën financiële dienstverleners waarop de Belastingdienst steunt.
18. Daarnaast behoort de Belastingdienst informatie te verzamelen die erop is gericht te toetsen of de veronderstellingen (of hypothesen) die aan de specifieke vorm van horizontaal toezicht per segment ten grondslag liggen, wel in overeenstemming met de werkelijkheid zijn en blijven. Dit betekent het meten van effecten te baseren op (sub)doelstellingen per segment waarin bijvoorbeeld inzichtelijk wordt gemaakt:
    - de verbetering van de werkrelatie (in termen van begrip, vertrouwen en transparantie);
    - het realiseren van voordelen (sneller zekerheid, vooroverleg, het werken in de actualiteit);
    - de verbetering van de informatiepositie (interne beheersing, interne en externe controle);
    - de vermindering in het toezicht (afname van de toezichtslasten).
19. De Commissie stelt voor periodiek extern objectief (wetenschappelijk) onderzoek in te stellen naar het effect van de inzet van het instrument horizontaal toezicht op de houding en gedrag van belastingplichtigen alsmede naar welke indicatoren hierin bepalend zijn.

Het *meten van effecten* staat ten dienste van sturing op het hoogste abstractieniveau. Om dit meetproces structureel te verankeren binnen de organisatie dient het zoveel mogelijk aan te sluiten op de noodzakelijke sturing op het operationele niveau van de werkprocessen. Ofwel: het vraagstuk van bestuurlijke informatievoorziening. Uiteraard beseft de Commissie - zoals gezegd is zij geen voorstander van cijferfetisjisme

1867459 03115

en onnodige bureaucratie - dat hieraan ook risico's kleven, namelijk dat van een doorschietend vastleggen van operationele beslissingen met alle bijbehorende bureaucratie. Een en ander moet dan ook selectief worden toegepast. Daarom:

20. De aanbeveling om een veel meer planmatige inzet van capaciteit gekoppeld aan het te bereiken effect te hanteren (per segment). Daarbij wordt inzichtelijk welke capaciteit wordt besteed aan welk aspect van de handhavingsregie en welk effect daarmee wordt beoogd en gerealiseerd. Bovendien kan zo worden vastgesteld of de door de Belastingdienst geponeerde hypothese opgaat, inhoudende dat horizontaal toezicht effectief en efficiënt is en of er daadwerkelijk capaciteit kan worden vrijgespeeld door de inzet van horizontaal toezicht die kan worden ingezet daar waar andere toezichtsvormen zijn vereist.

Contextanalyse

De Commissie heeft de beleidswijziging van de Belastingdienst en de keuze voor de introductie van horizontaal toezicht - met name in het perspectief van een breder instrumentarium en de noemer handhavingsregie - eerder 'begrijpelijk' genoemd. Het betreft een beleidswijziging en keuze, die is gemaakt medio het vorige decennium. Het is een open deur om te zeggen dat er sedertdien het nodige is gebeurd. Op het gebied van horizontaal toezicht, maar bovenal in de bredere context waarbinnen de Belastingdienst opereert. Daarom een korte contextanalyse, waarbij de Commissie geenszins beoogt compleet te zijn:

- Het horizontaal toezicht is gestart in een beduidend gunstiger economisch getijde dan het huidige woelig vaarwater waarin we ons bevinden. Het is dan ook de vraag of er binnen deze context vanuit mag worden gegaan dat een vertrouwensbenadering en compliancestrategie op gelijke wijze werkt als in periode van relatief rustig vaarwater. Als het water een ondernemer aan de lippen staat, kan dat - zo leert de ervaring - tot noodsprongen leiden, waarbij al te creatief en zelfs frauduleus gedrag niet kan worden uitgesloten.
- De les die toezichthouders op financieel-economisch terrein - de AFM en DNB voorop - hebben moeten trekken, is dat een vertrouwensbenadering niet moet leiden tot 'lichtvaardig vertrouwen' in plaats van 'gerechtvaardigd vertrouwen'. Deze toezichthouders zijn op onderdelen juist steviger gaan optreden. Hoewel dit in de visie van de Commissie niet principieel in strijd is met een vertrouwensbenadering (maar eerder een toepassing van het adagium 'Zacht waar het kan, hard waar het moet'), dient ook de Belastingdienst de door anderen getrokken les in acht te nemen. Daarom dient in het spectrum dat de handhavingsregie van de Belastingdienst rijk is, de opsporing door het dienstonderdeel FIOD als sluitstuk van de handhaving altijd haar plaats te behouden.
- Rijksbreed staan overheidsinstellingen en dus ook de Belastingdienst voor taakstellingen en bezuinigingen. Achtereenvolgende bezuinigingen zijn de afgelopen jaren door de Belastingdienst opgevangen met steeds verdergaande efficiencyverbeteringen van processen. Deze mogelijkheden zijn eindig. Nieuwe taakstellingen doen, zolang ze niet gepaard gaan met wezenlijke taakverlichting voor de Belastingdienst, afbreuk aan de mogelijkheden van toezicht door de Belastingdienst, met mogelijke gevolgen voor de belastingopbrengsten. Dit alles kan het beeld, de intenties, de sturing, de keuzes en het beleid aangaande de invoering en uitrol van horizontaal toezicht negatief beïnvloeden.
- Dat laatste blijkt concreet uit de interne discussies (binnen de Belastingdienst) over de efficiencyoperatie die het horizontaal toezicht ook is. Daarbinnen wordt horizontaal toezicht ook geduid als een bezuinigings- en saneringsoperatie. In dit verband mag aan de recente kritiek vanuit bijvoorbeeld Abvakabo FNV en de VHMF niet worden voorbijgegaan.
- Ook kan niet zonder meer voorbij worden gegaan aan het effect op de arbeidsmoraal, als horizontaal toezicht in de tijd samenvalt met een grootschalige reorganisatie van de Belastingdienst, die diep ingrijpt in het persoonlijke leven van zijn medewerkers, zoals de centralisatie van het kantorennet van de Belastingdienst.
- De context is er ook een - zie in dat verband met name de hoofdstukken 2 en 3 - van hoge regeldruk. Bij de

1867459 03115

verdere uitrol van horizontaal toezicht dienen ook alternatieven, zoals het verminderen van de regeldruk, te worden afgewogen. Daarmee zijn immers ook efficiency- en effectiviteitsslagen te maken. De weging van alternatieven dient dan ook in de businesscase horizontaal toezicht te worden meegenomen.

- Tot slot omvat de context ook een duidelijke internationale dimensie. De internationale ontwikkelingen staan niet stil, grenzen vervagen en de verdergaande internationalisering brengt zeker voor de top van het bedrijfsleven nieuwe vraagstukken met zich. Dat geldt ook voor de Belastingdienst. Dit zal ook zijn invloed hebben op de werkzaamheden van de Belastingdienst en - meer dan voorheen - samenwerking vragen met zijn equivalenten in ander landen.

Slotwoord

Het valt te prijzen dat de Belastingdienst binnen deze context van 'woelig vaarwater' kiest voor het doorzetten van een majeure omslag. Het is juist ook deze context die noopt tot het varen op een betrouwbaar kompas. De strekking van dit rapport is, dat de Commissie het concept 'horizontaal toezicht' onderschrijft, maar dat in de uitvoering nog diverse verbeteringen wenselijk en noodzakelijk zijn. De Commissie hoopt met dit rapport daartoe een handreiking te hebben gegeven en enige zinvolle suggesties te hebben aangedragen om vanuit de intuïtieve start die de Belastingdienst met het horizontaal toezicht heeft gemaakt, verder te werken aan een rationeel gedragen concept.

1867459 03115

Colofon

Dit rapport is een uitgave van:
Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

Met medewerking van:
Ministerie van Financiën
Postbus 20201 | 2500 EE Den Haag
T. 0800 8051 (gratis)
(ma t/m vrij 9.00 - 20.00 uur)

Drukwerk: VijfKeerBlauw, Rijswijk (ZH)
Opmaak: Faustulus Breda

Juni 2012

1867459 03115