

Evaluatie horizontaal toezicht: fiscaal toezicht op maat

Lisette van der Hel en Marcel Pheijffer

SAMENVATTING De Commissie-Stevens concludeert in haar rapport dat de keuze voor het horizontaal toezicht weliswaar gedurfd en vooruitstrevend was, maar dat aan de uitvoering nog het nodige schort. Zo wordt het horizontaal toezicht over de volle breedte nog onvoldoende ondersteund door bestuurlijke informatie die het mogelijk maakt de effectiviteit en efficiency van het horizontaal toezicht te meten. Ook maakt de Belastingdienst in de praktijk nog onvoldoende gebruik van de werkzaamheden die accountants hebben uitgevoerd. In het MKB zijn er invoeringsproblemen en is het de vraag of horizontaal toezicht daadwerkelijk van toegevoegde waarde voor betrokkenen is.

De Commissie toont aan dat horizontaal toezicht niet in alle situaties toepasbaar is, maar dat het wel een nuttig instrument is in wat de Belastingdienst 'handhavingsregie' noemt.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het horizontaal toezicht heeft impact op ondernemingen en op de rol van financieel adviseurs, waaronder accountants. Nu de Belastingdienst voornemens is het horizontaal toezicht verder te intensiveren en de Commissie-Stevens daartegen geen fundamentele bezwaren heeft aangevoerd, ligt het in de lijn der verwachting dat deze toezichtsvorm in de praktijk een steeds prominenter plaats zal gaan innemen en het toezicht op ondernemingen substantieel zal veranderen.

1 Inleiding, vraagstelling en leeswijzer

De Belastingdienst heeft met de invoering van horizontaal toezicht in 2005 een nieuwe dimensie toegevoegd aan het overheidstoezicht. Namelijk door nadrukkelijk te werken vanuit de gedachte dat toezicht is gebaseerd op het uitgangspunt dat regelnaleving wordt bevorderd door ondernemers meer vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid te schenken. In de woorden van de toenmalig staatssecretaris van Financiën:¹

'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 sa-

menleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is.'

Horizontaal toezicht is de afgelopen jaren werkende weg verder ontwikkeld. In de praktijk blijken er duidelijke voor- en tegenstanders van deze toezichtsvorm te zijn, zowel onder de medewerkers van de Belastingdienst als bij het bedrijfsleven en onder financieel adviseurs. Ook blijken er nog steeds de nodige vragen te zijn ten aanzien van de contouren en spelregels van horizontaal toezicht. Zowel qua theoretische inbedding als in de uitvoering.

Met andere woorden: tijd om ruim zes jaar na de invoering van horizontaal toezicht de balans op te maken. Staatssecretaris van Financiën Weekers heeft daarom eind 2011 een Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst onder leiding van emeritus hoogleraar Leo Stevens ingesteld (hierna: Commissie-Stevens). Die kreeg als taak de ontwikkelingen rond horizontaal toezicht van de Belastingdienst en de bereikte resultaten te evalueren.²

Met het rapport van de Commissie-Stevens als basis wordt in deze bijdrage de vraag beantwoord of het horizontaal toezicht toekomst heeft. Een vraag die wij positief beantwoorden, mits een aantal van de huidige tekortkomingen – die hierna nadrukkelijk aan de orde komen – wordt opgelost.

In paragraaf 2 gaan wij in op de verschillende vormen van horizontaal toezicht en de uitvoering daarvan. De belangrijkste conclusies uit de evaluatie van de Commissie-Stevens volgen in paragraaf 3. De conclusies die het accountantsberoep specifiek betreffen komen in paragraaf 4 aan de orde. In paragraaf 5 betrekken we het commentaar dat wetenschappers en andere betrokkenen hebben gegeven. In paragraaf 6 werpen we een blik over de grenzen. Deze bijdrage wordt afgesloten met een beantwoording van de vraagstelling en een korte slotbeschouwing.

2 Uitrol Horizontaal toezicht: in drie segmenten, maar een tweesporenaanpak³

Op 8 april 2005 deelde de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer mee dat de Belastingdienst een pilot met

zo zeer grote – hoofdzakelijk beursgenoteerde – ondernemingen zou starten met als doel met ieder van hen te komen tot een individueel handhavingsconvenant.⁴ Het is het startschot voor de invoering van horizontaal toezicht. De pilot werd grosso modo zowel door de Belastingdienst als door het deelnemende bedrijfsleven als een succes ervaren. Hetgeen ertoe heeft geleid dat het horizontaal toezicht in de loop der tijd verder is uitgerold: via de lijn van Zeer Grote Ondernemingen (ZGO) zowel naar Middelhoge Ondernemingen (MGO) als naar het Midden- en Kleinbedrijf (MKB).⁵

Segmentering

De Belastingdienst heeft ondernemingen in drie segmenten ingedeeld: ZGO, MGO en MKB. De dienst onderscheidt echter maar twee vormen van horizontaal toezicht: het afsluiten van individuele convenanten met MGO-/ZGO-ondernemingen en het gebruik maken van financieel dienstverleners in het MKB-segment. Door de segmentering zijn groepen belastingplichtigen met samenhangende kenmerken bijeengebracht. Het gaat dan bijvoorbeeld om: het fiscaal belang⁶, complexiteit van de fiscale problematiek en omvang.

Om als ZGO te worden gekwalificeerd hanteert de Belastingdienst de volgende criteria: genoteerd aan de Amsterdamse beurs of een fiscaal belang 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% van de totale belasting- en premieontvangsten van het Rijk) en de Nederlandse economie. 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.

Het aantal MGO's is per januari 2012 10.101. Voor dit segment hanteert de Belastingdienst het criterium van een fiscaal belang groter dan € 2 miljoen en kleiner dan € 25 miljoen. Het MGO-segment levert een bijdrage van circa 10% aan de schatkist.

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

dernemers die klant bij een financieel dienstverlener zijn die kwalificeert voor horizontaal toezicht.

Twee sporen

Binnen het ZGO-segment is sprake van individuele klantbehandeling door de Belastingdienst. Dit betekent onder meer dat de Belastingdienst per belastingplichtige die bereid is aan het horizontaal toezicht mee te doen, hetgeen dus een keuze en geen verplichting is, een accountmanager aanstelt en een individueel convenant afsluit. De deelnemende ondernemingen stellen een 'Tax Control Framework' (TCF) op; dat beoogt te waarborgen dat de onderneming voor wat betreft de fiscale functie 'in control' is en op basis daarvan een 'aanvaardbare aangifte' indient. Des te meer de onderneming aantoont 'in control' te zijn, des te lichter zal het toezicht vanuit de Belastingdienst worden vormgegeven.⁷ Vaak heeft een ZGO allerlei wettelijke verplichtingen die verplichten tot maatregelen van 'interne beheersing' en interne en externe controle. Bij een MGO zijn dergelijke verplichtingen veel minder aanwezig en is het voldoen aan dezelfde eisen als een ZGO veel lastiger.

Het tweede spoor ziet op MKB-ondernemingen. Bij hen is de interne organisatie zodanig dat een TCF normaliter onvoldoende waarborgen kan bieden dat de onderneming fiscaal 'in control' is. De Belastingdienst sluit voor wat betreft dit segment dan ook geen individuele convenanten, maar speelt de kaart van de financieel dienstverleners: belastingadviseurs en accountants. Doordat zij instaan voor de kwaliteit van hun processen, garanderen zij dat als uitvloeisel daarvan een 'aanvaardbare aangifte' van hun cliënten tot stand komt. Doordat zij al het nodige werk met betrekking tot fiscale aangelegenheden doen, kan de fiscus 'winst' boeken door daar op te steunen en te vertrouwen. De gedachte achter deze vorm van horizontaal toezicht is dat de Belastingdienst efficiënter en effectiever kan werken en dat de administratieve lasten aan de kant van belastingplichtigen worden verlaagd.

Conclusie

Er zijn derhalve twee duidelijke sporen in het horizontaal toezicht die ieder voor zich goed passen bij respectievelijk het ZGO- en het MKB-segment. Maar het MGO-segment valt tussen 'wal en schip'. Nu het MGO-segment wel specifiek door de Belastingdienst wordt onderscheiden maar het geen duidelijk eigen spoor kent, lijkt het ons logisch deze op te splitsen: ondernemingen die geschikt zijn voor individuele klantbehandeling worden bij ZGO ondergebracht, de rest schuift aan bij het MKB-segment.⁸ Dit te meer omdat de Belastingdienst zelf geen onderscheidende beleidsuitgangspunten voor dit segment heeft geformuleerd bij de introductie van horizontaal toezicht.

3 Evaluatie horizontaal toezicht⁹

De Commissie-Stevens kreeg tot taak:

1. 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;
2. knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot deze aanpak te signaleren;
3. 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.

Oordeel keuze horizontaal toezicht

Het oordeel van de Commissie-Stevens ten aanzien van het eerste taakonderdeel is positief, namelijk:

‘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.’

Knelpunten en kwetsbaarheden

Naast een positieve grondhouding ten aanzien van het nieuwe toezichtconcept, heeft de Commissie-Stevens (opbouwende) kritiek. Een belangrijke conclusie is dat er verzakelijking ten aanzien van het concept moet komen. Het heeft de Commissie-Stevens verbaasd dat de Belastingdienst van de invoering van het horizontaal toezicht geen duidelijke business case heeft gemaakt, dat een nulmeting en prestatie-indicatoren ontbreken en dat daardoor ook een duidelijk sturingsmechanisme ontbreekt. Bovendien stelt de Commissie vast dat de kloof tussen wat de leiding van de Belastingdienst wil en hetgeen medewerkers van de Belastingdienst willen en kunnen te groot is. Ofwel: de organisatie dient beter in het nieuwe concept te worden meegenomen. Overigens constateert de Commissie ook zorgen bij diverse partijen (belastingplichtigen, financieel dienstverleners en medewerkers van de Belastingdienst) over de mate waarin medewerkers van de Belastingdienst in kwalitatieve en kwantitatieve zin aan de daaraan te stellen eisen voldoen. Ook op het punt van de spelregels van horizontaal toezicht volgt een heldere conclusie: Belastingdienst, geef richting aan hetgeen je verstaat onder sleutelbegrippen zoals ‘gerechtvaardigd vertrouwen’, ‘aanvaardbare aangifte’, ‘TCF’, ‘fiscale aspecten van belang’, ‘materialiteit’ en ‘metatoezicht’.

De Belastingdienst legt naar onze mening in dit traject de bal teveel bij de (grote) ondernemingen en hun financieel adviseurs. Natuurlijk moeten zij zodanige beheersingsmaatregelen treffen dat zij fiscaal in control zijn om op

basis daarvan een aanvaardbare aangifte te doen. Maar hoe zorgt de Belastingdienst ervoor dat de eigen medewerkers in gelijke situaties een gelijk oordeel hebben over de mate waarin de onderneming in control is en dat zij op een eenduidige wijze hieraan consequenties verbinden ten aanzien van aangepast toezicht? Dat vraagt om een samenwerking tussen Belastingdienst en ondernemers c.q. hun financieel adviseurs. Uit de literatuur blijkt dat de toepasbaarheid van toezichtsfilosofieën zoals horizontaal toezicht problematischer is naarmate de begrippen ‘motivatie’ en ‘mogelijkheden om regels na te leven’ rekbaarder zijn. Hoe geringer de overeenstemming hierover, hoe groter de kans dat controleurs in vergelijkbare gevallen een verschillende handhavingstijl voorstaan.¹⁰ Hier handvatten voor bieden is naar onze mening een essentiële stap in de ontwikkeling naar volwassenheid van het horizontaal toezicht.

Het is uiteraard ook belangrijk te toetsen of het horizontaal toezicht daadwerkelijk effectief en efficiënt is. 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 (outputsturing) 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. Ten aanzien van deze aspecten geeft de Commissie-Stevens de Belastingdienst flink huiswerk:

‘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 toezichtkeuze 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.’

Dit laatste betreft een maatschappelijk aspect dat van belang is voor alle burgers. Maar er is ook een financieel aspect dat de belastingplichtige raakt die – vrijwillig – aan het horizontaal toezicht meedoet. Die zal de vraag stellen: wat is mijn business case? Welke voordelen heeft het horizontaal toezicht voor mij? Is dit nu een bezuinigingsoperatie van de overheid of worden mijn lasten erdoor verlicht? De Commissie-Stevens concludeert in deze als volgt:

‘De vraag is echter of de Belastingdienst de door convenant-deelname opgewekte verwachtingen kwalitatief en kwantitatief kan waarmaken. Diverse participanten aan de rondetafel-gesprekken zijn van mening dat horizontaal toezicht kosten-neutraal 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 toezichtskosten en de risico’s van hiaten in het toezichtstelsel af te wentelen op belastingplichtigen en financieel dienstverleners, waardoor in feite slechts sprake is van schijnefficiency en lastenverschuiving binnen de keten.’

Dat betrokkenen zoals belastingplichtigen, politici en media vragen stellen over de effectiviteit, efficiency en de kosten van horizontaal toezicht is naar onze mening logisch. Maar ook indien zij deze vragen niet zouden stellen dient de overheid zich ten aanzien van deze aspecten te (kunnen) verantwoorden.

Voorstellen verdere ontwikkeling horizontaal toezicht en effectmeting

De Commissie-Stevens doet een twintigtal concrete voorstellen ter verbetering van het horizontaal toezicht. Deze sluiten aan op de hiervoor genoemde knelpunten en kwetsbaarheden en hebben bijvoorbeeld betrekking op:

- het alsnog opstellen van een business case, het houden van een nulmeting en het benoemen van prestatie- en stuurindicatoren;
- het verduidelijken van de begrippen en het bieden van handvatten die voor de invulling van het toezichtconcept van belang zijn;
- de (inter)nationale samenwerking;
- de verbetering van bestuurlijke informatie en effectmeting.

4 Accountants

De Commissie-Stevens trekt ook diverse conclusies die het accountantsberoep raken. Dat is niet verwonderlijk nu accountants een belangrijke plaats in het concept horizontaal toezicht innemen. Zo hanteert de Belastingdienst het zogeheten ‘schillenmodel’. De gedachte daarachter is dat een onderneming drie schillen om zich heen heeft, namelijk die van:

- administratieve organisatie en interne beheersing;
- interne controle; en
- externe controle.

De Belastingdienst wil bij de uitvoering van de fiscale controle in belangrijke mate op deze schillen steunen en

geen onnodig, dubbel werk doen. Bedrijven dienen hun interne beheersing gericht op de fiscale functie binnen het bedrijf (het TCF) op orde te hebben dan wel te krijgen. Dit past goed in het accountantsdenken – de externe accountant steunt waar mogelijk immers op de maatregelen van AO/IB en op de interne controle – en raakt de accountantswerkzaamheden.

Tot zover het conceptueel denken. Maar wat leert de praktijk? De Commissie-Stevens trekt de conclusie dat in de praktijk onvoldoende is aangetoond dat de Belastingdienst efficiënt en effectief gebruik maakt van de derde laag in het schillenmodel: de externe controle uitgevoerd door openbaar accountants. Een ander 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 ‘beoordeeld’. Het gaat hierbij om handvatten voor de vaststelling van de mate waarin een onderneming in control is, gekoppeld aan de mate waarin de Belastingdienst zijn toezicht aanpast. De beoordeling van het TCF is overigens geen doel op zich, maar een middel inzake de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de aangifte.

Daar waar het schillenmodel en het TCF vooral het ZGO-segment raken, zijn in het MKB de convenanten met de accountant als financieel dienstverlener van belang. De Belastingdienst sluit een convenant met de financieel dienstverlener, waarbij het de bedoeling is dat diens cliënten zich aanmelden als zogeheten convenantscliënt. Tot op heden is dat echter nog maar mondjesmaat het geval: slechts 8% van de cliënten van de dienstverleners waarmee de fiscus een convenant heeft afgesloten heeft zich als zodanig aangemeld. De reden? Onduidelijkheid over de ‘win’ voor de MKB-ondernemer in deze driehoeksverhouding. De Commissie is er namelijk niet van overtuigd geraakt dat de administratieve lasten aan de kant van MKB-ondernemers 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 Controle Aanpak van de Belastingdienst (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 rekening brengen. Het is echter nog niet evident dat laatstgenoemden op die rekening zitten te wachten en die ook willen betalen. Met andere woorden: de kosten lijken een drempel voor belastingplichtigen te zijn om deel te nemen aan het horizontaal toezicht. Zeker als het onduidelijk is wat de voordelen voor de ondernemer zelf zijn. De Belastingdienst dient dan ook nog het nodige werk te verzetten om zijn verhaal over de voor- en

nadelen van het horizontaal toezicht voor de MKB-ondernemer beter voor het voetlicht te brengen.

Tot slot is voor het accountantsberoep de volgende constatering van de Commissie-Stevens relevant. Voor de wijze waarop inhoud wordt gegeven aan 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 zij 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. Maar in andere gevallen ontbreken specifieke eisen en bij gevolg ook expliciet toezicht daarop. Voor belastingadviseurs geldt geen vergunningplicht of een toezichtsstelsel gelijk aan dat van de AFM. Naar de mening van de Commissie-Stevens dient de Belastingdienst dan ook te differentiëren in de groep van financieel dienstverleners en tot uitdrukking te brengen welke compenserende maatregelen hij neemt indien de schakel waarop hij wil steunen minder robuust is. Inzicht daarin ontbreekt thans nog.

Conclusie

Conceptueel leunt het horizontaal toezicht sterk op het accountantsdenken. Met name de toepassing van het schillenmodel en het TCF zijn daar voorbeelden van. Daarnaast ziet de Belastingdienst voor de accountant een belangrijke rol in het MKB-segment weggelegd.

Wij zien derhalve kansen voor het accountantsberoep om een bijdrage te leveren aan de verdere ontwikkeling van het horizontaal toezicht. In dat licht bezien vinden wij het verbazingwekkend dat er sedertdien nauwelijks literatuur uit (wetenschappelijke) accountantshoek is verschenen. Commercieel bezien is het onderwerp binnen de accountantsbranche zeker opgepakt. Maar het onderwerp leeft (nog) niet echt, hetgeen mede moge blijken uit de beperkte aandacht die het rapport van de Commissie-Stevens van de accountancybranche heeft gekregen.

5 Suggesties vanuit de wetenschap

De Commissie-Stevens is nadrukkelijk op zoek gegaan naar de mening van betrokkenen bij het horizontaal toezicht en heeft zich dus niet laten leiden door louter de eigen denkbeelden en percepties. Er zijn diverse rondetafelgesprekken gevoerd met groepen belastingplichtigen, financieel dienstverleners en medewerkers van de Belastingdienst. Maar ook met wetenschappers die bovendien werden gevraagd een position paper op te stellen en daarin op horizontaal toezicht te reflecteren¹¹. In bijlage 2.3.6 tot en met 2.3.15 van het rapport van de Commissie zijn deze opgenomen, terwijl in bijlage 2.2.2 het verslag van het

rondetafelgesprek met de wetenschappers is opgenomen. In deze paragraaf worden enige door accountants/wetenschappers aangedragen aspecten besproken. De suggesties zijn afkomstig van de hoogleraren Wallage en Eimers (Vrije Universiteit), Diekman (Erasmus Universiteit) en Kamerling (Nyenrode Business Universiteit), alsmede van accountant Kramer (Nyenrode Business Universiteit).

Hierna een kort overzicht van enkele suggesties met daaraan toegevoegd ons commentaar.

Wallage en Eimers

‘Horizontaal Toezicht zien wij als een uiting van een groeiend niveau van beheersing van fiscale processen’, aldus Wallage en Eimers. Zij zien echter ook drie belangrijke knelpunten die naar hun mening moeten worden opgelost. Namelijk het ontbreken van:

1. een normenkader voor het TCF of het kwaliteitssysteem van de intermediair hetgeen leidt tot onduidelijkheid, onzekerheid en rechtsongelijkheid;
2. een consistent toegepaste (test)methode voor het evalueren van de effectiviteit van het TCF en het kwaliteitssysteem van de intermediair, hetgeen tot schijnzekerheid over de effectiviteit hiervan leidt;
3. een minimumvereiste van onafhankelijke toetsing van het TCF.

Het zijn knelpunten die grotendeels overeenkomen met de bevindingen van de Commissie-Stevens – en met de onze – aangaande het TCF. Uit het feit dat Wallage en Eimers de focus vooral richten op de gebreken in de praktijk met betrekking tot een TCF, blijkt dat zij zich vooral het oog hebben op horizontaal toezicht in het ZGO-segment. Zij reiken ook suggesties ter verbetering aan. Die zijn gericht op de genoemde gebreken, maar bevatten ook een pleidooi voor de accreditatie van *Tax Assurance Providers*, *control testing* op het gebied van zowel hard als soft controls en een heldere lijn voor toepassing van het materialiteitsbegrip.

Diekman

Samen met zijn promovenda Huiskers-Stoop schreef Diekman een artikel – dat tevens als position paper voor de Commissie diende – voor het Jaarboek Compliance 2012 (Huiskers-Stoop en Diekman, 2012). Net als Wallage en Eimers staan de auteurs positief tegenover horizontaal toezicht en noemen het ‘een trein die niet meer valt te stoppen. De eerste ervaringen zijn positief. Steeds meer grote ondernemingen vinden hun weg naar Horizontaal Toezicht. Zaak is om het goede spoor te blijven.’

Huiskers-Stoop en Diekman (2012) zien het horizontaal toezicht als een oplossing voor de zware belasting van de controlecapaciteit in het traditionele toezicht. Zij zien het ook passen in de wereldwijd veranderende maatschappelijke opvatting over naleving van fiscale regels. Zij bevelen

verdere implementatie van het toezichtsconcept aan omdat 'actueel werken', dat een belangrijk element in het horizontaal toezicht is, de kosten voor naleving en uitvoering van de belastingwetgeving kan terugdringen. Zij bepleiten dan ook het concept zowel nationaal (andere toezichthouders) als internationaal (samenwerking met andere Belastingdiensten) toe te passen. Ook deze suggesties – die wij onderschrijven – zijn terug te vinden in het rapport van de Commissie-Stevens.

Kamerling en Kramer

'Primair merken wij op dat wij het Horizontaal Toezicht-concept een warm (wetenschappelijk) hart toedragen', aldus Kamerling en Kramer. Zij wijzen nadrukkelijk op een blinde vlek die zij rond horizontaal toezicht zien: 'Wat naar onze mening tot dusverre sterk onderbelicht is gebleven, is het feit dat het hier om een toezichtconcept handelt. Horizontaal Toezicht is in essentie een nieuwe manier van toezicht.' Net als Wallage en Eimers wijzen zij voorts op de noodzaak dat de Belastingdienst niet alleen het 'wat' maar ook het 'hoe' van het horizontaal toezicht expliciteert. In hun woorden: 'Kortom, er zijn geen toetsingskaders op grond waarvan daadwerkelijk een oordeel kan worden gevormd en op grond waarvan daadwerkelijk het toezicht kan worden aangepast. Deze verwachting is ook niet realistisch zonder adequate training en ervaring en zonder de benodigde toetsingskaders. Daarmee dreigt willekeur.'

Kamerling en Kramer zijn van de accountants/wetenschappers het meest concreet in hun oplossingsrichting. Een tweetal duiden zij nadrukkelijk:

- **Toetsingskader:** gewezen wordt op het door Nyenrode samen met PwC ontwikkelde tax management maturity model. Dit fasenmodel is onder andere gebaseerd op COSO en CoBit en geeft aan de hand van vijf rijpingsniveaus weer op welke wijze en in welke mate een organisatie (fiscaal) 'in control' is en wat het ambitieniveau van de organisatie is of zou moeten zijn. Kamerling en Kramer beschrijven het als een instrument voor zelftoetsing, diagnose en communicatie met (internationale) toezichthouders en alle in- en externe belanghebbenden. Enigszins pretentiefus gaan ze 'de voorspelling aan dat een dergelijk model een internationale standaard kan worden';
- **Tax assurance als expertisegebied:** Kamerling en Kramer zien dat de wereld van de fiscale controle aan het veranderen is: 'Het valideren van de mate van fiscale beheersing binnen een organisatie, het toetsen van de opzet, het bestaan en de werking van een tax control framework en het geven van een oordeel daarover, vragen echter om een nieuwe benadering, nieuwe competenties en nieuwe vaardigheden'. Hun conclusie is vervolgens dat dit alles buiten het domein van fiscaaltechnische specialisten, controlemedewerkers en accountants valt en dat er een behoefte is aan personen die wel op dit gebied zijn geschoold: Tax Assurance Providers.

Naar onze mening is het door Kamerling en Kramer genoemde toetsingskader en fasenmodel het uitwerken waard. Het heeft een stevige basis in het al veel langer beproefde COSO dat ook binnen de accountancy gemeengoed is. Het is dan ook een belangrijk punt waarop de accountantspraktijk en de wetenschappers binnen deze discipline een bijdrage kunnen leveren aan de verdere ontwikkeling van het horizontaal toezicht.

6 **Blik over de grenzen**

In hoofdstuk 6 van het rapport schenkt de Commissie-Stevens aandacht aan de ontwikkeling van het horizontaal toezicht in de context van internationale ontwikkelingen. Internationaal staat dit concept bekend onder de noemer *enhanced relationship* of 'verbeterde relatie'. Het *Forum on Tax Administration (FTA)* van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) stimuleert de ontwikkeling van dergelijke relaties en duidt deze als volgt: 'a 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 cooperatively' (OECD, 2008). 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, transparantie en responsiviteit. Het zijn begrippen die we in het Nederlandse concept van horizontaal toezicht ook tegenkomen.

Ook binnen de Europese Unie is dezelfde beweging zichtbaar met betrekking tot de ontwikkeling van *enhanced relationships*.

De OESO geeft aan dat een Belastingdienst een adequaat risicomanagementsysteem dient te ontwikkelen om belastingplichtigen die niet in een *enhanced relationship* meegaan en niet transparant zijn, te kunnen identificeren en dat deze voldoende mensen en middelen beschikbaar moet hebben om te verzekeren dat ook dit soort ondernemingen hun verplichtingen nakomen. Een effectief risicomanagementsysteem versterkt naar het oordeel van de OESO bovendien het vertrouwen van belastingplichtigen in een belastingdienst: 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.

De Commissie concludeert dat de Belastingdienst jarenlang het beeld heeft gecultiveerd dat horizontaal toezicht op termijn hét (enige) toezichtsinstrument is. In de beeldvorming is hij deze boodschap inmiddels aan het relativeren. De laatste tijd is namelijk naar buiten toe nadrukkelijk het begrip *handhavingsregie* neergezet. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst een strategie hanteert waarin het gedrag van burgers en bedrijven zodanig wordt beïnvloed

vloed, 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.

Naast een blik op de OESO en de Europese Unie keek de Commissie-Stevens naar de ontwikkeling in een aantal individuele landen: Australië, Canada, Nieuw Zeeland, de Verenigde Staten en binnen Europa: België, Denemarken, Duitsland, Ierland, Oostenrijk, Slovenië, Spanje, Verenigd Koninkrijk en Zweden.

De Commissie-Stevens concludeert dat de ontwikkeling van de Nederlandse Belastingdienst naar horizontaal toezicht als zodanig past in de internationale ontwikkelingen in het toezicht. Zij plaatst daarbij drie kanttekeningen:

- 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.

Deze kanttekeningen dienen naar onze mening goed in ogenschouw te worden genomen bij de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht. Aan de ene kant laten zij zien dat Nederland de goede weg is ingeslagen en aansluit bij ontwikkelingen elders. Aan de andere kant houdt het daarbij vervullen van een voortrekkersrol een risico in. Binnen de internationaal-economische context waarbinnen Nederland opereert is harmonisatie van fiscale regelgeving en internationale samenwerking – ook in het toezicht – van groot belang. Er dient voor te worden gewaakt dat andere landen het concept van de ‘*enhanced relationship*’ niet kunnen of willen onderschrijven of invoeren.

Dat zou een scheefgroei in het internationale fiscale toezicht tot gevolg hebben. Naar onze mening kan een dergelijk concept niet vanuit één belastingdienst worden ontwikkeld. Het internationale bedrijfsleven is hier niet mee gediend. Dat betekent in onze ogen dat de Belastingdienst samen met haar buitenlandse equivalenten – met inachtneming van verschillen in wet- en regelgeving, belastingstelsels en cultuur tussen landen – moet werken aan een internationaal geaccepteerd model.

7 Tot slot

Middels deze bijdrage beantwoorden wij de vraag of het horizontaal toezicht toekomst heeft. Ons antwoord is positief. De Commissie-Stevens – waarvan wij deel uitmaken – heeft eveneens een positieve toonzetting gekozen ten aanzien van het concept horizontaal toezicht. Die toonzetting kan echter niet verhullen dat er ook veel ‘huiswerk’ aan de Belastingdienst wordt meegegeven. Immers, nog lang niet alle belastingplichtigen en financieel dienstverleners zijn overtuigd van nut, noodzaak en toegevoegde waarde van dit concept dat de Belastingdienst zo graag wil hanteren. Ook maakt de Belastingdienst nog onvoldoende duidelijk dat zij een evenwichtige handhavingsstrategie hanteert, iets wat onontbeerlijk is voor het welslagen van horizontaal toezicht. Dat vraagt om verdere ontwikkeling van ‘handhavingsregie’ inclusief het zichtbaar maken wat de effecten van de inspanningen van de Belastingdienst teweeg brengen op de ‘*compliance*’ van belastingplichtigen, zowel met de inzet van preventieve als van repressieve instrumenten.

Het is dan ook niet voor niets dat de Commissie-Stevens aanbeveelt te temporiseren bij de nadere invulling van horizontaal toezicht. Dit teneinde – nog meer dan voorheen – in wisselwerking met belastingplichtigen en hun adviseurs, een overtuigender verhaal te ontwikkelen. Immers, in de woorden van de Commissie, *It takes two to tango*.

Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel-van Dijk RA is hoogleraar Effectiviteit van het Toezicht aan de Nyenrode Business Universiteit en is daarnaast werkzaam bij de Belastingdienst. Prof. dr. mr. M. Pheijffer RA is hoogleraar Accountancy aan de Nyenrode Business Universiteit en hoogleraar Forensische Accountancy aan de Universiteit Leiden. Beiden maakten deel uit van de Commissie-Stevens (bestaande uit vijf personen) die een evaluatie van het Horizontaal Toezicht van de Belastingdienst heeft uitgevoerd. Het oordeel van de auteurs van dit artikel stemt overeen met dat van de Commissie-Stevens. Zij zetten in deze bijdrage echter enkele eigen accenten op persoonlijke titel.

Noten

1 Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4.

2 Het instellingsbesluit, de taakopdracht en het rapport van de Commissie-Stevens zijn te vinden op www.rijksoverheid.nl.

3 Deze paragraaf is gebaseerd op paragraaf 3.4.3 in het rapport van de Commissie-Stevens (2012).

4 Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4.

5 Het is van belang stil te staan bij de door de Belastingdienst onderkende bedrijfssegmenten, omdat de indeling van een bedrijf in een bepaald segment bepalend is voor de vraag welke handhavingsstrategie de Belastingdienst hanteert en

welke specifieke invulling er aan het horizontaal toezicht wordt gegeven.

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

7 Zie voor een beschouwend artikel over Horizontaal Toezicht en het TCF een eerder in het MAB verschenen artikel van Veldhuizen en Kamerling (2009).

8 Er liggen voorstellen binnen de Belastingdienst 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

de controleplicht in het Burgerlijk Wetboek). Anderzijds een volgens de Belastingdienst behapbaar aantal van plusminus 9.000 entiteiten dat in aanmerking komt voor de toepassing van 'individuele klantbehandeling'.

9 Deze paragraaf is gebaseerd op hoofdstuk 7 van het rapport van de Commissie-Stevens (2012).

10 Mascini en Van Wijk (2008), p. 116.

11 Overigens is er ook een literatuuronderzoek verricht. Binnen de accountantsliteratuur is recentelijk onder meer een goed overzichtsartikel verschenen in het Handboek Accountancy: Clous (2012).

Literatuur

■ Clous, O. (2012), *Horizontaal Toezicht*, in: *Handboek Accountancy*, suppl. 32, pp. 3075-1-29.

■ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie-Stevens, 2012), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Ministerie van Financiën; zie: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/fiscaal_tz_op_maat_tz0151z1fd.pdf.

■ Europese Commissie (2008), *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; zie: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com\(2008\)807_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/com(2008)807_en.pdf).

■ Huiskers-Stoop, E.A.M. en P.A.M. Diekman (2012), *Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht*, in: *Jaarboek Compliance 2012*, Nederlands Compliance Instituut, pp. 231-244.

■ Mascini, P. en E. van Wijk (2008), 'Vis ruikt nu eenmaal zo'. *Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit*, Tijdschrift voor Criminologie, vol. 50, no. 2, pp. 114-129.

■ OECD (2008), *Study into the role of tax intermediaries*; zie: www.oecd.org/tax/taxadministration/39882938.pdf.

■ Veldhuizen, R. en R. Kamerling (2009), *Horizontaal toezicht en het tax control framework (TCF)*, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, vol. 83, no. 5, pp. 181-191.