

Horizontaal Toezicht

Het voorkomen van
naheffen onder
horizontaal toezicht

In opdracht van PricewaterhouseCoopers



Anouk van den Bersselaar
Utrecht 24 mei 2014

Horizontaal Toezicht

*Het voorkomen van naheffen
onder horizontaal toezicht*

Classificatie Intern

Opdrachtgever/Afstudeerorganisatie PricewaterhouseCoopers,
Newtonlaan 205, 3584 BH Utrecht

Auteur Anouk van den Bersselaar

Studentnummer 2041053

Opleiding HBO-Rechten

Onderwijsinstelling Juridische Hogeschool Avans-Fontys,
Meerkoldreef 6, 5042 PN Tilburg

Afstudeerperiode 3 februari 2014 t/m 26 mei 2014

Afstudeermentor Angela Verzijl

Eerste afstudeerdocent Ad van Dooren

Tweede afstudeerdocente Elke Spijksma

Utrecht Mei 2014

Voorwoord

Voor u ligt mijn afstudeerscriptie. Deze scriptie is geschreven ter afsluiting van mijn opleiding HBO-Rechten aan de Juridische Hogeschool Avans-Fontys. Gedurende de afgelopen vier maanden heb ik me bezig gehouden met het doen van dit onderzoek. Na het volgen van het keuzevak belastingrecht heeft het fiscale recht mijn interesse gewekt, daarom wilde ik graag in de praktijk ervaring op doen op fiscaal gebied. PricewaterhouseCoopers (PwC) heeft mij deze kans geboden en daar ben ik ze enorm dankbaar voor. In de afgelopen vier maanden heb ik veel geleerd. Naast het doen van dit onderzoek heb ik ook meegewerkt binnen de afdeling Compliance Services. Ik heb me onder andere bezig gehouden met het opstellen van aangiften inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Hierdoor heb ik een goed beeld gekregen van de fiscale praktijk, waardoor ik nu zeker weet dat ik de master fiscaal recht wil gaan doen.

Graag zou ik van de gelegenheid gebruik willen maken om een aantal mensen te bedanken. Tijdens het onderzoek heb ik een aantal interviews gehouden, deze interviews hebben me veel informatie opgeleverd. Op deze plek wil ik daarom graag Frans Cremers en Eelco van der Enden (partners bij PwC) bedanken voor hun tijd en tips. Tevens wil ik Fieke van der Vlist en John Piepers (medewerkers bij de Belastingdienst) bedanken voor hun tijd. Ook wil ik de medewerker van de klant van PwC bedanken voor zijn tijd. Het was erg waardevol om de verschillende kanten van het verhaal te horen.

Daarnaast wil ik Angela Verzijl bedanken voor haar begeleiding tijdens mijn afstudeerperiode binnen PwC. Voor vragen kon ik altijd bij haar terecht, ondanks haar drukke agenda maakte ze altijd tijd voor me vrij. Tevens wil ik haar graag bedanken voor haar feedback. Ook wil ik Amarins Venema bedanken voor haar begeleiding tijdens mijn meewerkdagen. Natuurlijk wil ik ook alle medewerkers van de afdeling Compliance Services bedanken voor de leuke en leerzame periode.

Verder wil ik Ad van Dooren bedanken voor de goede begeleiding vanuit de Juridische Hogeschool. Tevens wil ik hem bedanken voor de feedback die hij heeft gegeven op de door mij ingestuurde stukken. Ook wil ik mijn tweede afstudeerdocente Elke Spijksma bedanken.

Tot slot wil ik graag mijn ouders bedanken voor hun steun tijdens deze toch wel drukke periode.

Ik wens u veel leesplezier!

Anouk van den Bersselaar

Utrecht, mei 2014

Inhoudsopgave

Samenvatting

Lijst van afkortingen

1. Inleiding	9
1.1. De organisatie	9
1.2. Aanleiding en probleembeschrijving	9
1.3. Centrale vraag	10
1.4. Doelstelling	10
1.5. Methoden van onderzoek	10
1.6. De leeswijzer	11
2. Toezicht	12
2.1. Definitie van toezicht	12
2.2. Vormen van toezicht	12
2.3. Stijlen van toezicht	13
2.4. Controleaanpak Belastingdienst (CAB)	14
2.4.1. Het schillenmodel	14
2.5. Overige toezichtinstrumenten	16
2.5.1. Steekproef	16
2.5.2. Boekenonderzoek	17
3. Horizontaal Toezicht	18
3.1. Het ontstaan van horizontaal toezicht	18
3.2. Definitie horizontaal toezicht	19
3.3. Voordelen van horizontaal toezicht	20
3.4. Nadelen van horizontaal toezicht	21
4. Naheffen	22
4.1. Aangifte- en aanslagbelastingen	22
4.1.1. Aangiftebelastingen	22
4.1.2. Aanslagbelastingen	22
4.2. Situaties waarin wordt nageheven	23
4.3. Verschillen tussen naheffen en navorderen	23
4.4. Administratieve sancties	24
5. De werking van Horizontaal Toezicht	25
5.1. De verschillende sporen	25

5.1.1. Grote ondernemingen	25
5.1.2. MKB-segment	30
5.1.3. Particulieren	32
5.2. Ontbreken wettelijke basis	33
5.3. Het Tax Control Framework	35
6. Rechtsbescherming en horizontaal toezicht	38
6.1. Fiscale rechtsbescherming	38
6.2. Het (niet) sluiten van een convenant	39
6.3. Tijdens het convenant	39
6.3.1. Het niet nakomen van gemaakte afspraken in het convenant	40
6.3.2. Agree to disagree	41
7. Naheffen in de praktijk	43
7.1. Belastingplichtige of adviseur ontdekt een fout	43
7.2. Belastingdienst ontdekt een fout	44
7.3. Praktijkvoorbeelden	44
7.3.1. Praktijkvoorbeeld 1	44
7.3.2. Praktijkvoorbeeld 2	45
8. Het Tax Management Maturity Model	46
8.1. De aandachtsgebieden	46
8.1.1. Business (&tax) Environment	47
8.1.2. Business Operations	47
8.1.3. Tax Operations	47
8.1.4. (Tax) Risk Management	47
8.1.5. Monitoring en testing	47
8.1.6. (Tax) Assurance	48
8.2. De rapportage	48
9. Conclusies	49
9.1. De werking van horizontaal toezicht	49
9.1.1. Ontbreken wettelijke basis	49
9.1.2. Het Tax Control Framework	49
9.2. Rechtsbescherming	50
9.3. Naheffen in de praktijk	50
9.4. Het Tax Management Maturity Model (T3M)	51
9.5. Het antwoord op de centrale vraag	51

10. Aanbevelingen	53
10.1. Aanbevelingen aan PwC	53
10.1.1. De klant de steekproef adviseren	53
10.1.2. De klant bewust laten worden van het TCF.	53
10.1.3. Nader onderzoek	53
10.2. Aanbevelingen aan de klanten van PwC	54
10.2.1. Initiatief tonen	54
10.2.2. De aangifte zo snel mogelijk indienen	54
10.3. Aanbevelingen aan de Belastingdienst	54
10.3.1. Voorspelbaarheid creëren	54
10.3.2. Het instellen van een onafhankelijk meldpunt	54
10.3.3. Horizontaal toezicht wettelijk verankeren	54
Evaluatie van het onderzoek	55
Literatuurlijst	56
Bijlagen	
Bijlage 1: Interview met Frans Cremers, partner bij PwC	
Bijlage 2: Interview met Eelco van den Enden, partner bij PwC	
Bijlage 3: Interview met John Piepers en Fieke van der Vlist, werkzaam bij de Belastingdienst	
Bijlage 4: Interview met een medewerker van een klant van PwC	
Bijlage 5: Individueel handhavingsconvenant	

Samenvatting

In dit onderzoeksrapport staat het onderwerp, ‘naheffen onder horizontaal toezicht’ centraal. Horizontaal toezicht is de naam van de nieuwe Controleanpak van de Belastingdienst (CAB). Het streven is om zaken zoveel mogelijk vooraf af te stemmen, waardoor controles achteraf steeds minder nodig zijn. De Belastingdienst houdt echter wel de bevoegdheid om achteraf een naheffingsaanslag op te leggen op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen. Het doel van dit onderzoek is de directie van de afdeling Compliance Services van PricewaterhouseCoopers te adviseren hoe de kans op een naheffingsaanslag voor de klant zo klein mogelijk gehouden kan worden. Het advies komt tot stand door de invulling van horizontaal toezicht in de praktijk en het Tax Management Maturity Model (T3M) te analyseren. In deze scriptie wordt antwoord gegeven op de centrale vraag: ‘hoe kan PricewaterhouseCoopers zo veel mogelijk voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan, geconfronteerd worden met een naheffingsaanslag op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen?’ Tijdens het verrichten van het onderzoek zijn de methoden van het interview, documentenanalyse, observatie en het literatuuronderzoek gecombineerd. De methode van het interview vormt een belangrijk onderdeel van het onderzoek, omdat hierdoor een goed beeld is gecreëerd van de praktijk.

Het traject van horizontaal toezicht voor grote ondernemingen bestaat uit de volgende stappen: klantoriëntatie, gesprek over horizontaal toezicht, compliance-verkenning, analyse van de fiscale beheersing, monitoring en versterking van de fiscale beheersing. Na de compliance-verkenning wordt bepaald of een onderneming geschikt is voor horizontaal toezicht. De stappen die daarna volgen zijn de belangrijkste stappen, hierin wordt het Tax Control Framework (TCF) verder ingericht en daar waar nodig verbeterd. In het MKB-segment kan horizontaal toezicht een andere vorm hebben. Een MKB-bedrijf kan via een fiscaal dienstverlener deelnemen aan horizontaal toezicht. De Belastingdienst steunt dan op de processen van, in dit geval, PwC.

Horizontaal toezicht heeft geen wettelijke basis, hierdoor bestaat er onduidelijkheid over de vraag wanneer een bedrijf in aanmerking komt voor horizontaal toezicht, dan wel welke rechten en plichten het hebben van horizontaal toezicht met zich brengt. De Belastingdienst hanteert een open norm voor de invulling van het TCF. In de praktijk wordt de open norm door ondernemingen als lastig ervaren, omdat een onderneming geen zekerheid heeft over wanneer het TCF goed is ingericht. Door gebruik te maken van het T3M kan PwC de fiscale beheersing van een onderneming grondig analyseren. Op basis van de T3M rapportage kan de Belastingdienst beslissen om de toezichtsactiviteiten aan te passen. In de praktijk komt het voor dat de Belastingdienst een naheffingsaanslag oplegt aan een belastingplichtige die onder horizontaal toezicht staat. De omvang en de periode kunnen echter worden beperkt. De omvang kan worden beperkt door de dialoog aan te gaan. De periode kan door een jaarlijkse steekproef worden beperkt.

PwC kan zoveel mogelijk voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan een naheffingsaanslag opgelegd krijgen, door te zorgen dat de klant zijn fiscale beheersing op orde heeft. Naheffen onder horizontaal toezicht 100% voorkomen zal PwC niet gaan lukken. Ten eerste omdat PwC afhankelijk is van haar klanten. Uiteindelijk bepaalt de klant zelf hoe hij een TCF inricht en hoeveel aandacht hij daar aan besteedt. Ten tweede omdat het inrichten van een TCF mensenwerk blijft en mensen maken nu eenmaal wel eens fouten. Door gebruik te maken van de steekproef kan echter wel de naheffingstermijn worden verkleind, waardoor het bedrag van de naheffingsaanslag in ieder geval aanzienlijk lager kan zijn. De belangrijkste aanbevelingen aan PwC die in dit onderzoek worden gedaan zijn: de klant de steekproef adviseren indien het TCF grotendeels is ingericht, de klant bewust laten worden van het TCF en nader onderzoek verrichten naar de boete onder horizontaal toezicht. De belangrijkste aanbeveling aan de Belastingdienst is om horizontaal toezicht wettelijk te verankeren.

Lijst van afkortingen

Art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BCF	Business Control Framework
btw	belasting over toegevoegde waarde
CAB	Controleaanpak van de Belastingdienst
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
MGO	Middelgrote Ondernemingen
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
NMI	Nederlands Mediation Instituut
Nr.	Nummer
p.	pagina
PwC	PricewaterhouseCoopers
T3M	Tax Management Maturity Model
TCF	Tax Control Framework
VIA	Voor Ingevulde Aangifte
Vpb	Vennootschapsbelasting
Wet LB	Wet op de Loonbelasting
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting
WOZ	Waardering Onroerende Zaken
ZGO	Zeer Grote Ondernemingen

1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een inleiding gegeven op het onderzoek. Als eerste wordt de organisatie kort beschreven. Vervolgens wordt stilgestaan bij de aanleiding en probleembeschrijving van het onderzoek. Daarna komen achtereenvolgens de centrale vraag en de doelstelling aan bod. Ook zullen de methoden van onderzoek beschreven worden. Als laatste wordt in de leeswijzer de opbouw van het onderzoek weergegeven.

1.1. De organisatie

De opdrachtgever is PricewaterhouseCoopers (hierna PwC). PwC Nederland is onderdeel van een wereldwijd netwerk met 180.000 medewerkers in 158 landen. In Nederland werken ongeveer 4.300 mensen verdeeld over 12 kantoren. PwC ontwikkelt diensten en oplossingen voor ieder denkbaar ondernemings- en sectorvraagstuk. De oplossingen hebben niet alleen te maken met accountancy, belastingen of HR. Ook voor bijvoorbeeld prestatieverbetering, risicomanagement, fraudezaken of verbetering van IT-processen biedt ze een efficiënte en effectieve aanpak. 83 procent van de klanten van PwC staan in de Fortune 500, maar PwC ondersteunt ook kleinere bedrijven.¹ De medewerkers van PwC zijn verdeeld over een aantal afdelingen: Audit & Assurance, Compliance Services, Crisis Management, Human Resource Services, Landendesks, Consulting, Deals, Tax en Legal Services.

1.2. Aanleiding en probleembeschrijving

Dit onderzoeksrapport is vooral van belang voor de afdeling Compliance Services (Tax). De medewerkers van de afdeling Compliance Services helpen de klanten te voldoen aan de steeds complexer wordende wet- en regelgeving. Dat doen ze door hen te adviseren over hoe ze hun financiële en administratieve processen optimaal kunnen inrichten. De medewerkers helpen bij een boekenonderzoek, verzorgen de belastingaangiften, implementeren belastingadviezen en ze helpen klanten bij het inrichten en verbeteren van een Tax Control Framework mede in het kader van horizontaal toezicht.²

Horizontaal toezicht is de naam van de nieuwe Controleanpak van de Belastingdienst (CAB). Met horizontaal toezicht wil de Belastingdienst tijdens het toezicht samenwerking veel meer centraal stellen. Dat betekent afstemming vooraf waar nodig, in plaats van controles achteraf. Iedereen werkt vanuit zijn eigen rol, maar wel gericht op een goede uitvoering van de belastingwetten. In de uitvoering van de wet- en regelgeving zal meer worden uitgegaan van de eigen verantwoordelijkheid van de burger en die van de overheid. Dit betekent meer werken vanuit vertrouwen, zorgen voor een goede dienstverlening, geen bemoeienis waar dat niet nodig is en zorgen voor een adequate handhaving waar dat wel nodig is.³ Horizontaal toezicht wordt ingezet via een aantal sporen:⁴

- De Belastingdienst sluit individuele convenanten met zeer grote en middelgrote ondernemingen (ZGO en MGO).
- Met brancheverenigingen, koepels en fiscale dienstverleners voor bedrijven uit het MKB-segment sluit de Belastingdienst raamwerkconvenanten.
- De Belastingdienst heeft voor particulieren aan horizontalisering invulling gegeven door de introductie van de voor ingevulde aangifte (VIA).

PwC ondersteunt het concept van harte, maar niet zomaar: er dient wel aan een aantal randvoorwaarden te zijn voldaan. Een van de voorwaarden is dat de belastingplichtige dient te beschikken over voldoende beheersmaatregelen om een juiste fiscale aangifte te doen.

¹ 'Onze Organisatie', PwC, www.pwc.nl (zoek op *Onze organisatie*), geraadpleegd op 17 februari 2014.

² 'De afdeling Compliance Services', PwC, www.pwc.nl (zoek op *Compliance Services*), geraadpleegd op 17 februari 2014.

³ 'Horizontaal toezicht samenwerken vanuit vertrouwen', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Horizontaal Toezicht*).

⁴ 'Horizontaal toezicht samenwerken vanuit vertrouwen', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Horizontaal Toezicht*).

Het zogenoemde Tax Control Framework (TCF). Het is echter tot op heden onduidelijk wanneer de Belastingdienst vindt dat er sprake is van een goed functionerend Tax Control Framework. Dit brengt een risico met zich mee. Om in dit risico te voorzien heeft PwC het Tax Management Maturity model (T3M) ontwikkeld. Met dit instrument meet PwC de kwaliteit van de fiscale risicobeheersing van de klant.⁵

Naast de mogelijkheid van horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om achteraf een naheffingsaanslag op te leggen (artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (art. 20 AWR)). Een naheffingsaanslag kan de Belastingdienst opleggen bij aangiftebelastingen, zoals de omzetbelasting en de loonbelasting. De Belastingdienst kan een naheffingsaanslag opleggen wanneer het bedrag op de aangifte geheel of gedeeltelijk niet is betaald. Tevens kan er een naheffingsaanslag worden opgelegd als er geen aangifte wordt gedaan.⁶

In dit onderzoeksrapport wordt onderzocht hoe PwC kan anticiperen op het feit dat er onduidelijkheid is over de vraag wanneer er sprake is van een goed functionerend Tax Control Framework. Door deze onduidelijkheid is het mogelijk dat de Belastingdienst ondanks het horizontale toezicht, achteraf toch nog een naheffingsaanslag oplegt op grond van art. 20 AWR.

1.3. Centrale vraag

In dit onderzoeksrapport wordt antwoord gegeven op de centrale vraag:

Hoe kan PricewaterhouseCoopers zo veel mogelijk voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan, geconfronteerd worden met een naheffingsaanslag op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen?

1.4. Doelstelling

In dit onderzoeksrapport staat de volgende doelstelling centraal:

Ik ga op 26 mei 2014 een onderzoeksrapport opleveren aan de directie van de afdeling Compliance Services van PricewaterhouseCoopers, over de werking van horizontaal toezicht. In het onderzoeksrapport onderzoek ik de invulling van horizontaal toezicht in de praktijk en het Tax Management Maturity Model, vervolgens geef ik aanbevelingen, zodat de kans op een naheffingsaanslag voor de klant van PricewaterhouseCoopers klein is.

1.5. Methodes van onderzoek

Het onderzoek naar hoe PricewaterhouseCoopers zo veel mogelijk kan voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan, geconfronteerd worden met een naheffingsaanslag op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen, is een praktijkgericht juridisch onderzoek. Er kan een onderscheid gemaakt worden tussen het onderzoek van het recht en het onderzoek naar de praktijk. Bij het onderzoek van het recht wordt gebruik gemaakt van de onderzoeksstrategie 'rechtsbronnen- en literatuuronderzoek'. In dit onderzoek wordt met name de volgende vakliteratuur gebruikt: het weekblad Fiscaal Recht, het tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, het Nederlands tijdschrift voor Fiscaal Recht, het maandblad Belasting Beschouwingen en het tijdschrift Formeel Belastingrecht. Ook worden de leidraden en documenten die zijn gepubliceerd door de Belastingdienst in dit onderzoek gebruikt. Het onderzoek naar de praktijk is een kwalitatief onderzoek.

⁵ 'Tax Function Effectiveness, visie PwC', PwC, www.pwc.nl (zoek op *Visie PwC*), geraadpleegd op 17 februari 2014.

⁶ Damen 2013, p. 31-32.

De nadruk ligt op het begrijpen van de werking van het horizontaal toezicht en het Tax Management Maturity Model. Tijdens het onderzoek wordt gebruik gemaakt van de methode van interview, observatie en documentenanalyse. De methode van de observatie houdt in dit geval in dat ik mee ga lopen op projecten betreffende horizontaal toezicht, zodat ik een beter beeld krijg van de praktijk. Tevens heb ik een aantal interviews gehouden zowel met partners van PwC, als medewerkers van de Belastingdienst. Ook heb ik een interview gehouden met een klant van PwC. Voor de interviews wordt de methode van een half gestructureerd interview gebruikt, omdat er dan wel een bepaalde structuur in het interview kan worden aangebracht door middel van een vragenlijst, maar er ook de ruimte is voor eigen inbreng van de geïnterviewde. Meerdere onderzoeksmethoden worden in dit onderzoek gecombineerd. Dit wordt triangulatie genoemd.⁷ Door meerdere onderzoeksmethoden te gebruiken wordt een vollediger beeld van het probleem gecreëerd.

1.6. De leeswijzer

Dit onderzoeksrapport bestaat uit 10 hoofdstukken. In hoofdstuk 2 wordt toezicht in zijn algemeenheid besproken. Tevens wordt er in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de Controleanpak van de Belastingdienst (CAB) en de overige toezichtinstrumenten. In hoofdstuk 3 wordt beschreven wat horizontaal toezicht is en hoe horizontaal toezicht is ontstaan. Verder worden de voor- en nadelen in dit hoofdstuk besproken. In hoofdstuk 4 wordt beschreven wat naheffen precies inhoudt. Ook wordt beschreven in welke situaties er kan worden nageheven en wat het verschil is tussen naheffen en navorderen. In dit hoofdstuk wordt ook nog even kort stilgestaan bij het feit dat naast een naheffingsaanslag ook nog een boete opgelegd kan worden. In hoofdstuk 5 wordt de werking van horizontaal toezicht uitgebreid beschreven. In dit hoofdstuk wordt een onderscheid gemaakt tussen verschillende sporen, namelijk de sporen van grote ondernemingen, het MKB-segment en particulieren. Tevens wordt er in dit hoofdstuk stilgestaan bij het feit dat een wettelijke basis ontbreekt. Ook wordt er extra aandacht besteed aan het Tax Control Framework. In hoofdstuk 6 wordt stilgestaan bij de rechtsbescherming onder horizontaal toezicht. In hoofdstuk 7 wordt beschreven wanneer het voor kan komen dat er wordt nageheven onder horizontaal toezicht. Tevens worden er twee praktijkvoorbeelden beschreven. In hoofdstuk 8 wordt het Tax Management Maturity Model geanalyseerd. Tot slot worden in hoofdstuk 9 en 10 achtereenvolgens de conclusies en aanbevelingen beschreven.

⁷ Van Schaaijk 2011, p. 87.

2. Toezicht

In dit hoofdstuk worden achtereenvolgens de definitie van toezicht, de vormen van toezicht en de stijlen van toezicht beschreven. Met dit hoofdstuk wordt duidelijk gemaakt dat er meer toezichtsvormen zijn dan alleen horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht is maar een onderdeel van de vele toezichtinstrumenten van de Belastingdienst. Om hier een beeld van te krijgen, wordt de Controleanpak van de Belastingdienst (CAB) uitgelegd. Vervolgens wordt kort stilgestaan bij de volgende toezichtinstrumenten: de steekproef en het boekenonderzoek.

2.1. Definitie van toezicht

Het houden van toezicht is de afgelopen jaren steeds meer in de belangstelling komen staan, dit komt onder andere doordat de terroristische aanslagen in New York, Madrid en Londen de overheid dwongen tot het verscherpen van het toezicht. Aan de ene kant willen we dat toezicht prioriteit heeft, denk bijvoorbeeld aan de vuurwerkramp in Enschede. Aan de andere kant ervaren burgers en ondernemers het houden van veel toezicht als een last.⁸ De definitie van toezicht luidt volgens Van Dale als volgt: 'erop toezien dat iets gebeurt of dat iemand zich gedraagt overeenkomstig een bepaalde norm'.⁹ In de literatuur wordt toezicht gedefinieerd als het verzamelen van informatie over de vraag of een zaak of handeling aan de gestelde eisen voldoet, het vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren.¹⁰ De drie belangrijke elementen zijn: informatie verzamelen, het vormen van een oordeel en interveniëren. Het verzamelen van informatie is het meest complexe deel van het toezichtproces.¹¹ Het is lastig om alleen die informatie te verwerven die nodig is voor de oordeelsvorming, dus niet meer en niet minder. Bij het vormen van een oordeel is het van belang om te weten op welke wijze de norm wordt gedefinieerd. Sommige normen zoals rechtmatigheid hebben een nadere uitwerking nodig om als beoordelingsmaatstaf te kunnen dienen. Het gevaar van een te uitgebreide detaillering is dat dit ten koste kan gaan van de flexibiliteit van de toezichthouder en dat de bureaucratisering toeneemt.¹² Intervenieren is het laatste element. Bij intervenieren wordt er bijvoorbeeld gekeken of de kosten van optreden in verhouding staan tot wat het toezicht oplevert in de zin van beoogde effecten.¹³

2.2. Vormen van toezicht

Er kan een onderscheid worden gemaakt in drie vormen van toezicht, namelijk nalevingstoezicht, uitvoeringstoezicht en interbestuurlijk toezicht. Nalevingstoezicht is het toezicht op handelingen van burgers, bedrijven en instellingen en is gericht op de naleving van wet- en regelgeving.¹⁴ Deze vorm van toezicht is het meest zichtbaar in de samenleving en wordt ook wel handhaving genoemd. De bekendste toezichthouder die deze vorm hanteert is de politie, maar ook de Belastingdienst past deze toezichtvorm toe. De rol van toezicht op het naleven van de regels bestaat uit signaleren, corrigeren en regelen.¹⁵ Signaleren houdt in dat de toezichthouder uitsluitend nagaat of er is voldaan aan de norm. Corrigeren wil zeggen dat de toezichthouder zelf consequenties kan verbinden aan de geconstateerde afwijkingen van de norm. Regelend toezicht wil zeggen dat de toezichthouder tevens de normen heeft opgesteld. Dit brengt een risico met zich mee, omdat de macht van de toezichthouder dan wel erg groot wordt.¹⁶

⁸ De Goffau 2008, p. 33.

⁹ De Goffau 2008, p. 33.

¹⁰ De Goffau 2008, p. 33.

¹¹ De Goffau 2008, p. 34.

¹² De Goffau 2008, p. 34.

¹³ De Goffau 2008, p. 34.

¹⁴ De Goffau 2008, p. 38.

¹⁵ De Goffau 2008, p. 38.

¹⁶ De Goffau 2008, p. 38.

Uitvoeringstoezicht is het toezicht op de kwaliteit van de uitvoering van publieke taken door zelfstandige organisaties die belast zijn met een specifieke, door het ministerie opgedragen taak.¹⁷ Voorbeelden van het uitvoeringstoezicht zijn de onderwijsinspectie en de inspectie voor de gezondheidszorg. Interbestuurlijk toezicht betreft het toezicht op de uitvoering van publieke taken door decentrale overheden (zoals provincies, gemeenten en waterschappen). Het toezicht op decentrale overheden wordt uitgevoerd door ‘hogere’ bestuurslagen.¹⁸

2.3. Stijlen van toezicht

In de literatuur worden twee stijlen onderscheiden, namelijk de repressieve, punitieve benadering gericht op opsporing en sanctionering van overtredingen en de coöperatieve benadering gericht op de naleving door overleg en onderhandeling. De repressieve stijl legt de nadruk op de afschrikkende werking van toezicht, terwijl de coöperatieve stijl het naleven van regels nastreeft via communicatie en samenwerking.¹⁹ De keuze die wordt gemaakt tussen de repressieve of preventieve stijl hangt niet alleen van factoren af zoals gewoonte, historie, cultuur, politieke druk, capaciteitsoverwegingen, de aard van de overtreding, maar ook de visie van de toezichthouder speelt een belangrijke rol.

Tot de jaren tachtig werd de repressieve stijl veel gebruikt. Een nadeel van deze stijl is dat incidenten wel worden aangepakt maar de oorzaken niet. De relatie tussen de toezichthouder en de onder toezicht gestelde is met deze stijl wantrouwend, hiërarchisch en afstandelijk. Wanneer normen worden overtreden volgt meer wet- en regelgeving, waardoor de overtreder gedwongen wordt aan de norm te voldoen.²⁰

In de jaren negentig worden de twee stijlen gecombineerd. Bij deze aanpak is afstemming van de manier waarop toezicht wordt gehouden erg belangrijk. De toezichthouder dient te beschikken over voldoende vaardigheden om steeds de beste stijl te kiezen. De toezichthouder moet dus kiezen voor een aanpak op maat. Deze aanpak zien we ook terug bij de Belastingdienst. De aandacht die een belastingplichtige krijgt, hangt af van de bereidheid van de belastingplichtige om aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen. In de jaren negentig ontstond ook het modern toezicht. Bij modern toezicht wordt de hiërarchische verhouding gerelativeerd, er is sprake van wederzijdse belangen en afhankelijkheid.²¹ Normen worden in overleg ontwikkeld. Er is dus sprake van sturend toezicht. De toezichthouder is als het ware de ‘coach’.

De laatste jaren is er een toenemende vraag om beperking van de toezichtlast. Voor de overheid was dit een belangrijke reden om te komen tot een nieuwe verhouding tussen overheid en samenleving.²² In deze nieuwe visie vindt een verschuiving plaats van verantwoordelijkheden van overheid naar samenleving. Er is dus sprake van een verschuiving van verticaal toezicht naar horizontaal toezicht. Toezicht staat niet meer op zichzelf, maar is onderdeel van een breder systeem van verhoudingen die in de samenleving aanwezig zijn tussen burgers, bedrijven en organisaties.²³ Dit wordt het systeem van checks en balances genoemd. Door dit systeem worden organisaties zich bewust van hun verantwoordelijkheden. De rol van de overheid als toezichthouder verandert. De overheid houdt door dit systeem toezicht op het toezicht (metatoezicht). De toezichthouder in deze stijl kan de ‘verbinder’ worden genoemd. Door het leggen van verbindingen kan kennis gedeeld worden, hierdoor worden de organisaties geprikkeld zich aan de regels te houden. In de geschetste ontwikkeling is te zien dat regelgeving, regelnaleving en toezicht steeds meer een gezamenlijke verantwoordelijkheid is geworden.

¹⁷ De Goffau 2008, p. 38.

¹⁸ De Goffau 2008, p. 39.

¹⁹ De Goffau 2008, p. 39.

²⁰ De Goffau 2008, p. 40.

²¹ De Goffau 2008, p. 40-41.

²² De Goffau 2008, p. 40-42.

²³ De Goffau 2008, p. 40-42.

2.4. Controleaanpak Belastingdienst (CAB)

De Belastingdienst heeft een notitie opgesteld en gepubliceerd waarin de controleaanpak wordt beschreven. Deze notitie heet de 'Controleaanpak van de Belastingdienst' (CAB). De notitie is geschreven voor alle professionals die werkzaam zijn in het fiscale toezicht. De CAB is zowel in horizontaal als verticaal toezicht van toepassing. De kenmerken van de organisatie waarop het toezicht zich richt, bepalen de keuze uit de beschikbare controlemiddelen.²⁴ De aanpak van de controle van de aangifte wordt in de CAB beschreven. Bij het horizontale toezicht heeft de CAB een belangrijke taak in de zin van het bepalen van de norm. De norm is bekend onder de term de 'aanvaardbare aangifte'. Met de norm wordt duidelijkheid gegeven over wanneer de aangifte 'goed genoeg' is. De 'aanvaardbare aangifte' is geen zelfstandig juridisch begrip, maar met 'aanvaardbaar' wordt invulling gegeven aan de eis van een doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving. Doelmatig en doeltreffend betekent voor de Belastingdienst dat hij keuzes maakt over de verdeling en inzet van de toezichtcapaciteiten.²⁵ Het is onmogelijk en onnodig dat de Belastingdienst alles zelf controleert. De Belastingdienst wil toezicht op maat geven en gebruikt daarbij de volgende twee uitgangspunten:²⁶

- Controle-informatie moet toereikend zijn. Er moet voldoende controlebewijs verzameld zijn om het oordeel over de aangifte te kunnen vormen. Er wordt dus precies voldoende werk gedaan om de uitspraak te onderbouwen, niet meer en niet minder.
- De controle-informatie hoeft niet alleen uit de eigen activiteiten van de Belastingdienst te bestaan.

2.4.1. Het schillenmodel

Het schillenmodel laat zien hoe de Belastingdienst gebruik kan maken van controle-informatie die door anderen is verzameld, om zo dubbel werk te voorkomen. Het uitgangspunt voor het schillenmodel is dat een organisatie verantwoordelijk is voor een goede sturing, beheersing en verantwoording van haar bedrijf en daarom zelf belang heeft bij een goede kwaliteit van de informatie die uit haar bedrijfsprocessen voortkomt.²⁷ De ondernemer zal dan volgens het schillenmodel maatregelen hebben genomen om de kwaliteit van die informatie te waarborgen. Dit is de interne controleschil. Verder maakt het schillenmodel inzichtelijk dat een externe controle (zoals een accountantscontrole) zekerheid aan de kwaliteit van de informatie kan toevoegen.²⁸ Hierdoor kan het zijn dat de belastingcontrole zich uitstrekt over gebieden die ook al door anderen zijn gecontroleerd. De omvang van deze schillen is voor elke onderneming anders.²⁹ Dit betekent dat bij elke onderneming gekeken moet worden naar de mate waarin op interne beheersing of externe controle gesteund kan worden. Schematisch kan het schillenmodel als volgt worden weergegeven:

²⁴ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 2.

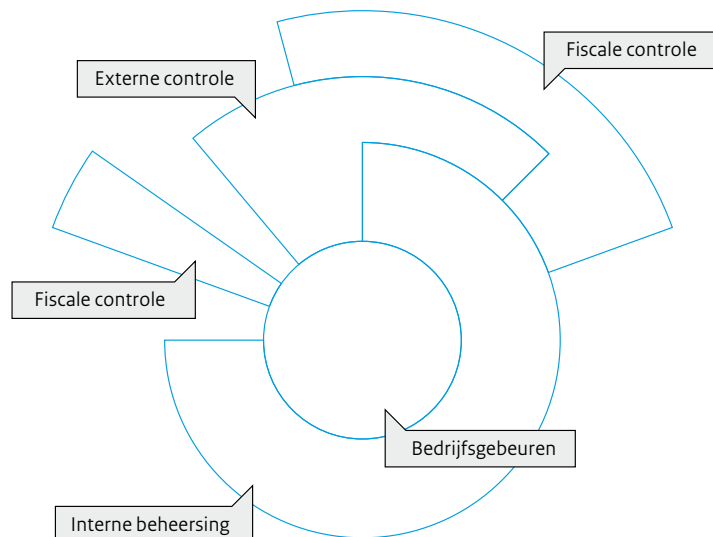
²⁵ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 3.

²⁶ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 3.

²⁷ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 7.

²⁸ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 7.

²⁹ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 7.



Figuur 1: Het schillenmodel³⁰

Tegenwoordig wordt de noodzaak voor organisaties groter om zichtbaar ‘in control’ te zijn, dit komt door de ontwikkelingen op het gebied van ‘corporate governance’ (behoorlijk ondernemingsbestuur). Deze noodzaak is ook terug te vinden in de fiscaliteit. Het zogenoemde Business Control Framework wordt door veel organisaties uitgebreid met beheersmaatregelen die gericht zijn op de fiscaliteit. Deze fiscale beheersing wordt ook wel een ‘Tax Control Framework’ genoemd.³¹ Het Tax Control Framework maakt deel uit van het Business Control Framework. De fiscale beheersing zorgt ervoor dat de Belastingdienst minder kan gaan controleren, mits de kwaliteit van de fiscale beheersing volgens de Belastingdienst goed genoeg is.³² Organisaties willen meer zekerheid over de fiscale aspecten in de financiële verantwoordingen, omdat ze ‘in control’ willen zijn. Op deze behoefte hebben adviseurs ingespeeld met specifiek hiervoor ontwikkelde diensten. Ze leveren Tax Risk Management en/of Tax Assurance-diensten. Deze diensten hebben als doel meer zekerheid te verschaffen over de fiscale elementen in de jaarrekening en de fiscale aangiften.³³ Afhankelijk van de kwaliteit van de werkzaamheden van de externe adviseurs kan hierdoor de tweede schil van het schillenmodel worden beïnvloed en kan de Belastingdienst de controleactiviteiten verminderen.

Door het schillenmodel wordt duidelijk waar het bij horizontaal toezicht om draait. De Belastingdienst kan eigen controlewerkzaamheden verminderen, doordat de Belastingdienst meer kan vertrouwen op de kwaliteit van de interne beheersing (fiscale beheersing) en door de (extra) externe controles. De Belastingdienst stelt dan wel periodiek vast of het vertrouwen in de fiscale beheersing en de diensten van externe deskundigen gerechtvaardigd is.³⁴

In onderstaand figuur is te zien dat de Belastingdienst met horizontaal toezicht minder controleactiviteiten hoeft te verrichten, omdat andere partijen deze controleactiviteiten al verrichten.

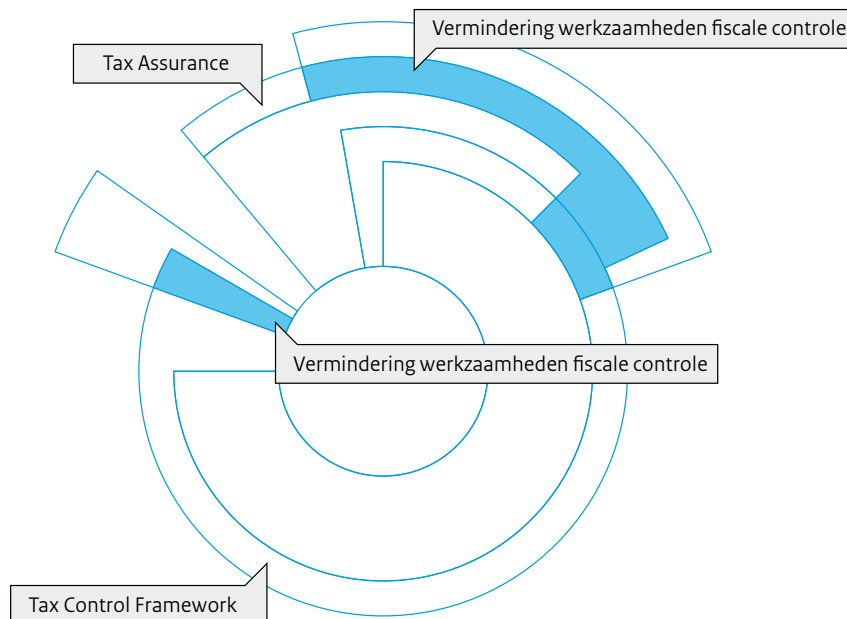
³⁰ De Belastingdienst, ‘Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht’, p. 7.

³¹ De Belastingdienst, ‘Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht’, p. 8.

³² De Belastingdienst, ‘Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht’, p. 8.

³³ De Belastingdienst, ‘Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht’, p. 9.

³⁴ De Belastingdienst, ‘Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht’, p. 10.



Figuur 2: Het schillenmodel nader ingevuld³⁵

2.5. Overige toezichtinstrumenten

De Belastingdienst heeft naast horizontaal toezicht nog meer toezichtinstrumenten die hij kan inzetten. De Belastingdienst geeft zelf de volgende toezichtinstrumenten als voorbeeld: heffing, vooroverleg, invordering, boekenonderzoek, bedrijfsgesprek en de activiteiten betreffende het horizontaal toezichtstraject.³⁶ In dit onderzoek wordt kort stilgestaan bij twee toezichtinstrumenten. Ten eerste wordt er stilgestaan bij het instrument van de steekproef. De steekproef wordt zowel bij verticaal als horizontaal toezicht gebruikt. Bij horizontaal toezicht wordt de steekproef vooral gebruikt om de fiscale beheersing te monitoren en te testen. Ten tweede wordt het instrument van het boekenonderzoek beschreven. Het boekenonderzoek is een van de bekendste toezichtinstrumenten en wordt in principe niet gebruikt tijdens het traject van horizontaal toezicht.

2.5.1. Steekproef

De methode van de steekproef wordt, zoals eerder vermeld, gebruikt bij zowel verticaal als horizontaal toezicht. Bij verticaal toezicht voert de Belastingdienst de steekproef uit, maar bij horizontaal toezicht kan de klant of adviseur ook een steekproef uitvoeren. De uitleg van een steekproef is een vrij technisch verhaal, deze paragraaf beperkt zich tot de hoofdlijnen en zal de steekproef bespreken zoals PwC deze in de praktijk uitvoert. Daarbij de opmerking dat deze in lijn is met de methodiek van de Belastingdienst.

PwC voert de statistische steekproef uit op basis van de euromethode. Met de steekproef wil PwC vaststellen in hoeverre er in de administratie al dan niet fouten aanwezig zijn die kunnen leiden tot een fout in de aangifte. Dit doet ze met een wetenschappelijke benadering die ervan uitgaat dat 95% betrouwbaarheid aanwezig is op de uitkomst, als het werk goed uitgevoerd wordt. Er is dan nog 5% kans dat er fouten in zitten die boven de materialiteitsgrens uitgaan en dus niet worden ontdekt. PwC begint met te bepalen welk deel van de administratie ze bij de steekproef wil betrekken. De steekproef wordt meestal uitgevoerd op basis van de inkomende en uitgaande geldstromen, dus al hetgeen dat via bank of kas of op een andere manier wordt betaald dan wel ontvangen is.

³⁵ De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', p. 11.

³⁶ Dit is verteld tijdens de presentatie van de Belastingdienst bij PwC Amsterdam op 11 maart 2014.

Vervolgens wordt een periode vastgesteld waarover de steekproef wordt uitgevoerd, dit kan een jaar, een maand of langer zijn. Daarna worden de data uit de administratie geëxporteerd naar bijvoorbeeld Excel en wordt de statistische steekproef getrokken met een softwareprogramma. Dit programma bepaalt welke posten bekeken zullen worden binnen de ingegeven parameters. Het gaat om ten minste 75 te beoordelen facturen of transacties, maar meestal zijn het tussen de 100 en 150 facturen. Vervolgens wordt er door middel van een werkprogramma gekeken of hetgeen wat op de factuur staat en de wijze waarop dat in de administratie is geboekt, aanleiding geeft om te veronderstellen dat het niet goed in de aangifte gaat komen of is gekomen. De uitkomsten worden vastgelegd in een rapportage. Deze rapportage kan ook met de Belastingdienst worden gedeeld indien de klant daarmee instemt. De klant weet door de rapportage wat goed is en waar het beter kan. De klant kan uit de steekproef een leercirkel halen, want de dingen die weliswaar niet leiden tot een fout in de aangifte maar in de processen niet goed ingeregeld zijn, worden ook ontdekt. De klant kan deze processen dan verbeteren.³⁷

De steekproef is een belangrijk toezichtinstrument, omdat de Belastingdienst (mede) op basis van de steekproef kan besluiten de toezichtsactiviteiten aan te passen. Wanneer dus uit de steekproef blijkt dat de fiscale beheersing van een onderneming op orde is, kan de Belastingdienst minder toezichtinstrumenten toepassen. Dit beleid is conform het schillenmodel dat is beschreven in paragraaf 2.4.

2.5.2. Boekenonderzoek

Een boekenonderzoek is een gerichte controle van de aangiften en administratie van een bedrijf. Het gaat om een onderzoek over een bepaalde periode of om een controle van bepaalde onderdelen van de aangiften en administratie.³⁸ Soms gebruikt men de term deelwaarneming als er één specifiek aspect wordt bekeken. Een boekenonderzoek is over het algemeen een gegevensgerichte controle, maar in de praktijk (mede onder invloed van het horizontale toezicht) worden steeds vaker systeemgerichte elementen toegevoegd. De Belastingdienst kondigt een boekenonderzoek altijd van te voren aan. Er wordt een rapport opgemaakt van de bevindingen en het openbare deel van het rapport wordt naar de belastingplichtige toegezonden.³⁹

In principe wordt van tevoren aangekondigd welke periode en welke gegevens zullen worden gecontroleerd. De toezichthouders van de Belastingdienst zullen zich hier aan houden. Indien ze daar vanaf willen wijken, zullen de toezichthouders dit naar de belastingplichtige communiceren. De toezichthouders moeten zich aan de belastingplichtige legitimeren. Indien ze voor het onderzoek de woning van een belastingplichtige moeten binnentreden mag dit alleen maar met toestemming van de belastingplichtige.⁴⁰

Volgens art. 47 AWR is de ondernemer verplicht mee te werken aan de controle. De ondernemer moet de Belastingdienst toegang geven tot de gebouwen waarin de onderneming is gevestigd. Ook dient de ondernemer alle gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de controle van belang kunnen zijn (tenzij het verschoningsrecht van toepassing is). Tevens moet de ondernemer inzage geven in de administratie en toestaan dat er kopieën van worden gemaakt. Ten slotte moeten de medewerkers van de onderneming een identiteitsbewijs kunnen tonen (art. 47 AWR).⁴¹

³⁷ Blijkt uit het interview met Frans Cremers van 17 maart 2014, zie bijlage 1, p. 5.

³⁸ 'Boekenonderzoek', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Boekenonderzoek*), geraadpleegd op 24 februari 2014.

³⁹ 'Boekenonderzoek', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Boekenonderzoek*), geraadpleegd op 24 februari 2014.

⁴⁰ 'Boekenonderzoek', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Spelregels bij een controle*), geraadpleegd op 24 februari 2014.

⁴¹ 'Boekenonderzoek', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Boekenonderzoek*), geraadpleegd op 24 februari 2014.

3. **Horizontaal Toezicht**

In dit hoofdstuk wordt uitgelegd hoe horizontaal toezicht is ontstaan. Daarna wordt stilgestaan bij de definitie van horizontaal toezicht, ook wordt ingegaan op de drie belangrijkste begrippen die in het horizontale toezicht centraal staan, namelijk: transparantie, begrip en vertrouwen. Ten slotte worden de voor- en nadelen van horizontaal toezicht besproken.

3.1. **Het ontstaan van horizontaal toezicht**

In 2002 verscheen het rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat' van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid. Nederland verandert doordat individualisering en internationalisering steeds meer een rol gaan spelen in de maatschappij. In het rapport wordt gezegd dat de overheid moet anticiperen op deze ontwikkelingen. Daarvoor is een herstructurering van de overheid nodig. De kwaliteit en de dienstverlening moet worden geoptimaliseerd en de overheid moet doelmatiger en sneller gaan werken.⁴² Tevens moet het aantal regels verminderd worden.

Niet alleen was er kritiek op de overheid in het algemeen, ook op de Belastingdienst was er kritiek. Het bedrijfsleven vond dat de inspecteurs te veel vanuit wantrouwen werkten en er alsmaar vanuit gingen dat de belastingplichtige zich expres niet aan de regels hield of een manier zocht om de Belastingdienst een hak te zetten. Bovendien vond het bedrijfsleven het controleproces van de Belastingdienst te stroperig. Daarbij kwam nog dat het bedrijfsleven het idee had dat de belastinginspecteurs zo veel mogelijk correcties wilden 'scoren'.⁴³

De beursschandalen van bedrijven zoals Enron, Worldcom, Ahold en Parmalat leidden tot extra regelgeving in verschillende landen.⁴⁴ Deze bedrijven presenteerden, met medeweten van hun accountant, winstcijfers die niet overeenkwamen met de werkelijke stand van zaken. De controlesystemen van deze bedrijven bleken onvoldoende te werken. Hierdoor is in verschillende landen wet- en regelgeving aangepast. In Nederland heeft de commissie Tabaksblat de Nederlandse Corporate Governance Code ontwikkeld. De ondernemingsleiding moet een uitspraak doen over de effectiviteit van de interne beheerssystemen, met andere woorden de mate waarin de onderneming in control is. Om te kunnen aantonen dat een onderneming in control is, dient er sprake te zijn van een Business Control Framework.⁴⁵ Een Business Control Framework is het geheel van maatregelen die een organisatie neemt om de ondernemingsdoelstellingen te realiseren.⁴⁶

Bovengenoemde ontwikkelingen en de ontwikkelingen genoemd in hoofdstuk 2 waren aanleiding voor de Belastingdienst om een andere werkwijze te gaan proberen. De kritiek vanuit het bedrijfsleven werd door de Belastingdienst in de kern erkend. Wederzijds vertrouwen was er weinig, waardoor kennis niet of nauwelijks werd gedeeld. Deze werkwijze was niet compliance bevorderend.⁴⁷ Het feit dat het bedrijfsleven de fiscale risico's uitgebreid in kaart had moeten brengen, de verdergaande beweging naar transparantie voor beursgenoteerde ondernemingen en het feit dat in control zijn steeds belangrijker werd, bood kansen voor een nieuwe werkwijze.⁴⁸ De staatssecretaris van financiën heeft in de brief van 3 juni 2004⁴⁹ aan de Tweede Kamer laten weten dat vormen van horizontaal toezicht worden verkend, in aanvulling op de bestaande vorm van verticaal toezicht.

⁴² Poolen, TFO 2009/16.

⁴³ Poolen, TFO 2009/16.

⁴⁴ Poolen, TFO 2009/16.

⁴⁵ Poolen, TFO 2009/16.

⁴⁶ 'Begrippenlijst', www.financial-control.nl (zoek op *Business Control Framework*), geraadpleegd op 3 maart 2014.

⁴⁷ Poolen, TFO 2009/16.

⁴⁸ Poolen, TFO 2009/16.

⁴⁹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29643, 2.

Op 8 april 2005 heeft de staatssecretaris van financiën per brief⁵⁰ aan de Tweede Kamer het concept van horizontaal toezicht geïntroduceerd. In 2005 is een pilot gestart met ongeveer 20 zeer grote ondernemingen. In 2006 is deze pilot uitgebreid met nog eens 20 zeer grote ondernemingen.⁵¹ Voor de middelgrote ondernemingen werd in 2008 een pilot gestart, ook werd horizontaal toezicht voor de MKB-bedrijven ingevoerd.⁵² In hoofdstuk 5 wordt verder ingegaan op de manier waarop invulling wordt gegeven aan horizontaal toezicht.

3.2. Definitie horizontaal toezicht

Uit onderzoek blijkt dat de meeste Nederlandse belastingplichtigen bereid zijn vrijwillig aan hun fiscale verplichtingen te voldoen.⁵³ Dit biedt een goed uitgangspunt om horizontaal toezicht te introduceren. Op 8 april 2005 heeft de staatssecretaris van financiën horizontaal toezicht geïntroduceerd en de essentie van horizontaal toezicht als volgt verwoord:

*'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.'*⁵⁴

De staatssecretaris geeft in deze brief ook aan dat het concept van horizontaal toezicht erkenning geeft dat handhaving, in een complexe en snel veranderende samenleving niet zonder het gebruik van de kennis van de samenleving kan worden uitgevoerd. Tevens wordt in de brief duidelijk gezegd dat horizontaal toezicht het verticaal toezicht niet vervangt. Het voeren van verticaal toezicht zal noodzakelijk blijven, omdat niet alle belastingplichtigen het even nauw nemen met de aan hen opgelegde fiscale verplichtingen.⁵⁵ Het streven is om zaken zoveel mogelijk vooraf in de actualiteit af te stemmen, waardoor controles achteraf steeds minder nodig zijn. Ook zal de Belastingdienst gebruik gaan maken van de professionele kwaliteit die al is geleverd door de belastingplichtige en zijn adviseurs, op deze manier wordt dubbel werk zo veel mogelijk voorkomen. Bij het uitvoeren van horizontaal toezicht zijn drie begrippen van belang namelijk: transparantie, begrip en vertrouwen.⁵⁶

Transparantie houdt in dat zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige open zijn naar elkaar toe. De belastingplichtige legt alle relevante feiten en omstandigheden aan de inspecteur voor. De correspondentie van de onderneming met de fiscaal adviseur hoeft op grond van het fair play beginsel echter, ook onder horizontaal toezicht, niet aan de inspecteur verstrekt te worden.⁵⁷ Ook de inspecteur is ten opzichte van de belastingplichtige transparant. Hij geeft inzicht in zijn afwegingen en motiveringen door middel van het bespreken van het strategisch behandelplan.

⁵⁰ Kamerstukken II 2004/05, 29643, 4.

⁵¹ Poolen, TFO 2009/16.

⁵² L.G.M. Stevens, Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet, Den Haag 2012, p. 29-30.

⁵³ 'Horizontaal toezicht samenwerken vanuit vertrouwen', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Horizontaal Toezicht*) p. 2.

⁵⁴ Kamerstukken II 2004/05, 29643, 4.

⁵⁵ Kamerstukken II 2004/05, 29643, 4.

⁵⁶ Poolen, TFO 2009/16.

⁵⁷ Poolen, TFO 2009/16.

De Belastingdienst en de belastingplichtige hebben, naast dat ze transparant zijn, begrip voor elkaar. De inspecteur heeft begrip voor het feit dat de onderneming te maken heeft met commerciële deadlines en deze deadlines wil halen. Om die reden zal de inspecteur maatwerk leveren dat recht doet aan de feiten en omstandigheden per geval.⁵⁸ De belastingplichtige heeft op zijn beurt begrip voor het feit dat de inspecteur moet werken binnen de grenzen van de wet.

Het laatste en misschien wel belangrijkste uitgangspunt is wederzijds vertrouwen tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Wanneer er sprake is van wederzijds vertrouwen kan men elkaar als gelijkwaardige partijen benaderen, zo is de redenering. Met horizontaal toezicht vertrouwt de Belastingdienst op de interne validatieprocessen betreffende de fiscale nalevingsbereidheid van diegenen die aan de belastingwet- en regelgeving onderworpen zijn.⁵⁹ Pas als de belastingplichtige kan aantonen dat de fiscale beheersmaatregelen een bepaalde kwaliteit bezitten, kan de Belastingdienst erop vertrouwen dat de informatie duidelijk, stellig en zonder voorbehoud is.⁶⁰ Dit betekent dat de Belastingdienst niet primair de fiscale data uit de aangifte beoordeelt, maar de fiscale beheersingssystemen die uiteindelijk de juistheid van de aangifte moeten garanderen. Het eindproduct wordt dus niet beoordeeld, maar de weg er naartoe. De gedachte hierachter is dat het eindproduct wel goed moet zijn als de weg er naartoe goed is uitgevoerd. Van gelijkwaardigheid van partijen is echter geen sprake. De Belastingdienst blijft zijn bevoegdheden, beschreven in de wet, houden en staat dus altijd als het ware boven de belastingplichtige.⁶¹

3.3. Voordelen van horizontaal toezicht

Bij horizontaal toezicht vindt er een verschuiving plaats van controleren in het verleden, naar controleren in het heden. Hierdoor krijgt de belastingplichtige eerder zekerheid of volgens de Belastingdienst aan de wettelijke verplichtingen is voldaan. Zo weet de belastingplichtige waar hij fiscaal gezien aan toe is en kan hij zijn fiscale positie in bijvoorbeeld de jaarrekening zo accuraat mogelijk vaststellen. Daarnaast wordt kostbare tijd en geld bespaard, doordat feiten van jaren geleden niet meer achterhaald hoeven te worden omdat de controle in het heden plaatsvindt.⁶²

Een ander voordeel van horizontaal toezicht is het feit dat er minder omvangrijke controles plaatsvinden en minder vragenbrieven worden verstuurd. Dit bespaart de belastingplichtige kosten voor een accountant en een fiscaal adviseur. Ook krijgt de belastingplichtige sneller antwoord op vragen aan de Belastingdienst. Bedrijven met een individueel handhavingsconvenant hebben één klantcoördinator als aanspreekpunt die ervoor zorgt dat er snel een duidelijk antwoord wordt gegeven.⁶³ Bedrijven die vallen onder het fiscaal dienstverlenersconvenant krijgen ook sneller antwoord op vragen aan de Belastingdienst, doordat de fiscaal dienstverlener, in dit geval PwC, één aanspreekpunt heeft binnen de Belastingdienst. Daarnaast kan als voordeel worden gezien dat een onderneming met horizontaal toezicht en een TCF, aan klanten en andere belanghebbenden aan kan tonen dat ze de fiscale processen op orde heeft. Dit kan worden gezien als een kwaliteitskenmerk.⁶⁴

De voordelen van horizontaal toezicht, ten opzichte van verticaal toezicht, voor de Belastingdienst zijn dat de informatiepositie verbeterd is en vooraf de kwaliteit van de aangifte wordt geborgd.⁶⁵

⁵⁸ Poolen, TFO 2009/16.

⁵⁹ Van der Enden, WFR 2009/1107.

⁶⁰ Van der Enden, WFR 2009/1107.

⁶¹ Van der Enden, WFR 2009/1107.

⁶² Van der Geld, TFO 2009/2.

⁶³ De klant van PwC ziet dit ook als een groot voordeel.

Dit blijkt uit het interview met een medewerker van een klant van PwC van 15 april 2014, zie bijlage 4, p. 18-19.

⁶⁴ 'Voordelen Horizontaal Toezicht', PwC, www.pwc.nl (zoek op *Voordelen horizontaal toezicht*), geraadpleegd op 4 maart 2014.

⁶⁵ L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 50.

3.4. Nadelen van horizontaal toezicht

Een algemeen bezwaar tegen horizontaal toezicht is het feit dat men denkt dat deze vorm van toezicht uit nood is geboren, vanwege de capaciteitsproblemen bij de Belastingdienst. De Belastingdienst heeft een gebrek aan voldoende geschoolde medewerkers om alle belastingplichtigen met hun fiscale vragen te helpen.⁶⁶ Dit probleem zou met de invoering van horizontaal toezicht verholpen kunnen worden, omdat de Belastingdienst verwacht dat de toezichtlasten verminderen. Dit valt echter te betwijfelen. De commissie Stevens meent dat er geen sprake is van vermindering van de toezichtlasten, sterker nog, de commissie verwacht in de startfase een verhoging van de toezichtlasten.⁶⁷

Een ander nadeel van horizontaal toezicht dat genoemd kan worden, is het feit dat de aandacht voor de fiscale inhoud verschuift naar de aandacht voor de procedurebewaking. Dit kan ten koste gaan van de kwaliteit van de ingediende aangiften, omdat niet naar de inhoud van de aangiften wordt gekeken maar naar de werking van het proces.⁶⁸ De klant van PwC, die ik in het kader van mijn onderzoek heb gesproken, is bijvoorbeeld van mening dat hij soms onder horizontaal toezicht aan bepaalde dingen aandacht moet besteden, terwijl hij dat zonder horizontaal toezicht niet zou doen. Dit kost extra tijd, de klant van PwC ervaart dit soms als een nadeel.⁶⁹

Niet zozeer een nadeel maar een tekortkoming aan de huidige invulling van horizontaal toezicht is het feit dat er sprake is van een open norm voor het Tax Control Framework. Het is voor de belastingplichtige niet duidelijk wanneer het Tax Control Framework wordt goedgekeurd door de Belastingdienst. Doordat er sprake is van een open norm kan er de indruk ontstaan dat de Belastingdienst, belastingplichtigen ongelijk behandelt. In paragraaf 5.3 wordt uitgebreider ingegaan op het Tax Control Framework.

⁶⁶ Van der Geld, TFO 2009/2.

⁶⁷ L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 112-116.

⁶⁸ Van der Geld, TFO 2009/2.

⁶⁹ Blijkt uit het interview met een medewerker van een klant van PwC van 15 april 2014, zie bijlage 4, p. 18-19.

4. Naheffen

Voor de beantwoording van de centrale vraag is het van belang om te weten wat naheffen precies is. In dit hoofdstuk zal eerst worden uitgelegd wat een aangiftebelasting en een aanslagbelasting is. Vervolgens worden de voorwaarden voor naheffen besproken. Daarna zullen de verschillen tussen naheffen en navorderen worden beschreven. Ten slotte zullen de administratieve sancties aan bod komen.

4.1. Aangifte- en aanslagbelastingen

In het Nederlandse belastingrecht wordt een onderscheid gemaakt tussen aanslagbelastingen en aangiftebelastingen. Aanslagbelastingen worden door middel van een aanslag geheven. De aangiftebelastingen worden op aangifte voldaan. Dit onderscheid is van belang om te beschrijven, omdat naheffen mogelijk is bij aangiftebelastingen en navorderen mogelijk is bij aanslagbelastingen. In de volgende paragrafen worden achtereenvolgens de aangiftebelastingen en de aanslagbelastingen beschreven.

4.1.1. Aangiftebelastingen

Belastingheffing door middel van aangifte komt voornamelijk voor bij belastingsoorten, die worden geheven van belastingplichtigen waarvan enige fiscale deskundigheid mag worden verwacht. Enkele voorbeelden van aangiftebelastingen zijn: de omzetbelasting⁷⁰, de loonbelasting⁷¹ en de dividendbelasting⁷². In de wet is voor bepaalde belastingen, bijvoorbeeld de Wet op de omzetbelasting 1968, geregeld of het gaat om een aangiftebelasting of een aanslagbelasting. In het geval van de omzetbelasting gaat het dus om een aangiftebelasting. Bij een aangiftebelasting ontstaat de betalingsverplichting bij de aangifte. De burger berekent zelf hoe hoog de belastingschuld is, dit vermeldt hij in de aangifte en vervolgens betaalt hij de verschuldigde belasting.⁷³ De belastingplichtige dient dus zelf de belastingschuld vast te stellen, deze aan te geven door middel van aangifte en deze te voldoen. De aangiftebelastingen kunnen worden onderverdeeld in de voldoeningsbelasting en de afdrachtbelasting. Er is sprake van een voldoeningsbelasting als de belastingplichtige een eigen belastingschuld betaalt, een voorbeeld hiervan is de verschuldigde omzetbelasting. Wordt de schuld van een ander door middel van de aangifte betaald, dan is sprake van een afdrachtsbelasting.⁷⁴ Voorbeelden hiervan zijn de loonbelasting en de dividendbelasting.

4.1.2. Aanslagbelastingen

De aanslagbelasting wordt gebruikt bij de wat meer ingewikkelde belastingsoorten. De belangrijkste aangiftebelastingen zijn de inkomstenbelasting⁷⁵ en de vennootschapsbelasting⁷⁶. Bij een aanslagbelasting ligt de verantwoordelijkheid voor de berekening van de belasting bij de inspecteur. Van de belastingplichtige wordt verwacht dat hij alle relevante informatie door middel van een aangifte doorgeeft aan de Belastingdienst. De gegevens worden door de inspecteur gecontroleerd en beoordeeld en vervolgens legt de inspecteur de aanslag op. De betalingsverplichting ontstaat nadat de inspecteur de aanslag heeft opgelegd.⁷⁷

⁷⁰ Artikel 14 lid 1 Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁷¹ Artikel 27 lid 5 Wet op de Loonbelasting 1964.

⁷² Artikel 7 lid 4 Wet op de Dividendbelasting 1965.

⁷³ Vermeulen, Cursus Belastingrecht FBR.1.2.0.B.

⁷⁴ Vermeulen, Cursus Belastingrecht FBR.1.2.0.B.

⁷⁵ Artikel 9.1 lid 1 Wet Inkomstenbelasting 2001.

⁷⁶ Artikel 24 lid 1 Wet op de Vennootschapsbelasting.

⁷⁷ Vermeulen, Cursus Belastingrecht FBR.1.2.0.B.

4.2. Situaties waarin wordt nageheven

Indien belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting naheffen. Dit volgt uit art. 20 AWR. De naheffingsaanslag wordt gezien als het 'broertje' van de navorderingsaanslag van art. 16 AWR.⁷⁸ De verschillen worden in de volgende paragraaf beschreven. In de kern hebben de naheffingsaanslag en de navorderingsaanslag hetzelfde doel, namelijk de Belastingdienst in staat stellen de aanvankelijke heffing te corrigeren.⁷⁹ Art. 20 lid 1 AWR onderscheidt drie gevallen waarin kan worden nageheven.

Ten eerste kan er worden nageheven indien belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, in zijn geheel niet is betaald. In art. 19 AWR is beschreven onder welke voorwaarden en wanneer de betaling dient plaats te vinden. Bij voldoenings- en afdrachtbelasting van een in tijdvak ingehouden belasting op aangifte, dient de belastingplichtige de belasting binnen één maand na het einde van dat tijdvak overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen (art. 19 lid 1 AWR). Als niet aan de voorwaarden van art. 19 AWR is voldaan, dan kan de Belastingdienst naheffen. Vanzelfsprekend kan er dus niet worden nageheven, als de termijn waarbinnen de belasting op aangifte kan worden voldaan, niet is verstreken.

Ten tweede bestaat er de mogelijkheid om na te heffen wanneer de belasting gedeeltelijk niet is betaald. In dit geval is er wel belasting betaald, maar in de ogen van de Belastingdienst onvoldoende. Daarin zijn twee varianten te onderscheiden. Ten eerste kan het zijn dat niet het hele aangegeven bedrag is voldaan. Ten tweede kan het zijn dat de Belastingdienst en de belastingplichtige van mening verschillen betreffende het verschuldigde bedrag. Bij de laatste variant gaat het om een interpretatieverschil betreffende het materiële recht. Daarbij kunnen de volgende vragen een rol spelen: welk tarief is van toepassing, is een vrijstelling van toepassing, valt een bepaalde handeling of zaak onder de heffingsgrondslag.⁸⁰

Ten derde kan er sprake zijn van een te hoge vrijstelling of vermindering, dan wel teruggaaf. Art. 20 lid 1 AWR stelt deze gevallen gelijk aan de situatie waarin geheel of gedeeltelijk niet is betaald. Het gaat hier om gevallen waarin de belastingplichtige volgens de wet een verzoek moet doen voordat hij een voordeel kan krijgen. Daarbij gaat het niet om standpuntbepalingen in de aangifte, die situatie valt onder de tweede mogelijkheid. Een voorbeeld van een situatie die wel onder dit kopje valt doet zich voor wanneer de Belastingdienst op verzoek van een werkgever een regeling, zoals de pensioenregeling heeft erkend (art. 19c Wet op de Loonbelasting 1964 (Wet LB 1964)) en hij hier alsnog op terugkomt. Een voorbeeld van een verzoek om teruggaaf is te vinden in artt. 17 en 33 Wet op de Omzetbelasting (Wet OB 1968). De aftrekbare 'voordruk' aan btw is in dat geval hoger dan de af te dragen belasting. Het bijzondere van deze regeling is dat de Belastingdienst ook in deze gevallen, ondanks dat hij bewust een standpunt heeft ingenomen, kan naheffen zonder een 'nieuw feit'.⁸¹

4.3. Verschillen tussen naheffen en navorderen

Naast de mogelijkheid voor de Belastingdienst om na te heffen, heeft hij ook de mogelijkheid om na te vorderen (art. 16 AWR). Bij zowel naheffen als navorderen moet er sprake zijn van te weinig geheven of betaalde belasting. Ook is de geldende termijn in beginsel vijf jaar bij beide vormen. In het geval van navorderen is de termijn twaalf jaar als het gaat om een bestanddeel in het buitenland (art. 16 lid 4 AWR). Dit zijn een aantal overeenkomsten tussen navorderen en naheffen, er zijn echter ook een aantal verschillen.

⁷⁸ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁷⁹ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁸⁰ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁸¹ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

Het eerste verschil is dat de navorderingsaanslag geldt voor de belastingen die bij wege van aanslag worden geheven (art. 11 AWR). De aanslagbelastingen zijn besproken in paragraaf 4.1.2. Naheffingsaanslagen kunnen alleen worden opgelegd bij belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte (art. 19 AWR).⁸² De aangiftebelastingen zijn besproken in paragraaf 4.1.1.

Het tweede verschil betreft de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan. Bij navorderen is de eis van het zogenoemde 'nieuwe feit' van belang, terwijl bij naheffen geen sprake hoeft te zijn van een 'nieuw feit'. Een 'nieuw feit' is een feit dat bij het vaststellen van de eerdere aanslag nog niet bekend was. Dit verschil is het gevolg van de verschillende heffingssystemen. Bij aanslagbelastingen levert de belastingplichtige, in de vorm van een aangifte informatie aan. Toch heeft de Belastingdienst de verantwoordelijkheid om zich een eigen oordeel te vormen betreffende de aanslag. De belastingplichtige moet dan normaal gesproken erop kunnen vertrouwen dat de aanslag zijn belastingschuld juist en volledig weergeeft.⁸³ Bij aangiftebelastingen ligt dit anders. De belastingplichtige is in principe zelf degene die de omvang van de belastingschuld formaliseert en tot betaling overgaat, zonder tussenkomst van de Belastingdienst. Art. 20 lid 1 AWR doet vermoeden dat door de betaling de heffing ontstaat, hierdoor is er geen sprake van door de inspecteur gewekt vertrouwen.⁸⁴ Bovendien is de inspecteur vrij om een eigen oordeel te vormen dat afwijkt van de aangifte. De inspecteur dient zich echter wel te houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Het derde verschil hangt nauw samen met het tweede verschil. Een navorderingsaanslag wordt opgelegd wegens de omstandigheid dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld (art. 16 lid 1 AWR). Een naheffingsaanslag daarentegen wordt opgelegd als de verschuldigde belastingmiddelen niet, of gedeeltelijk niet zijn betaald (art. 20 lid 1 AWR).⁸⁵

4.4. Administratieve sancties

Naast de mogelijkheid tot naheffen (en navorderen) heeft de Belastingdienst ook de bevoegdheid om een administratieve sanctie op te leggen. Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen een verzuimboete en een vergrijpboete. Naast deze administratieve sancties kent de AWR ook strafrechtelijke sancties.

Zoals al eerder in dit hoofdstuk is beschreven, is niet de aangifte het voornaamste, maar de betaling van de verschuldigde belasting. Het niet of niet tijdig doen van de aangifte leidt tot een verzuimboete. Bij de loonbelasting kan deze verzuimboete oplopen tot € 1.230 (art. 67b AWR). Een andere variant van de verzuimboete is een stuk hoger, namelijk maximaal € 4.920. De inspecteur kan deze variant toepassen als de belasting, welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, of niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn is betaald (art. 67c AWR). Van deze bepaling is tevens een 'opzetvariant', hierbij gaat het om de vergrijpboete. Indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat de belasting niet, gedeeltelijk niet, of niet binnen de wettelijke termijn is betaald, kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen. Deze boete kan oplopen tot ten hoogste 100% van de verwijtbaar niet, of niet tijdig betaalde belasting (art. 67f AWR).⁸⁶ Art. 68 e.v. AWR regelt wanneer een strafrechtelijke sanctie opgelegd kan worden. In dit onderzoek wordt hier verder niet op ingegaan, omdat voor dit onderzoek de strafrechtelijke sanctie niet van belang is.

⁸² Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁸³ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁸⁴ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁸⁵ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

⁸⁶ Tiemessen, NDFR 4/2/2014.

5. *De werking van Horizontaal Toezicht*

In dit hoofdstuk staat de werking van horizontaal toezicht centraal. Ten eerste worden de verschillende sporen beschreven. Eerst wordt beschreven hoe invulling gegeven wordt aan horizontaal toezicht bij grote ondernemingen, vervolgens wordt het MKB-segment beschreven en daarna wordt horizontalisering voor particulieren beschreven. Tevens wordt stilgestaan bij het feit dat een wettelijke basis ontbreekt. Ten slotte wordt extra aandacht besteed aan het Tax Control Framework (TCF).

5.1. *De verschillende sporen*

De Belastingdienst heeft een onderscheid gemaakt tussen grote ondernemingen, MKB-bedrijven en particulieren. De reden voor dit onderscheid is dat voor iedere categorie een andere aanpak wenselijk is. De Belastingdienst sluit individuele convenanten met de grote ondernemingen. In het convenant worden afspraken gemaakt over de wijze en intensiteit van het toezicht. Bij MKB-bedrijven maakt de Belastingdienst gebruik van raamwerkconvenanten. Deze raamwerkconvenanten worden overeengekomen tussen de Belastingdienst en een branchevereniging, een koepel of een fiscale dienstverlener. Voor particulieren krijgt horizontalisering invulling door de vooraf ingevulde aangifte (VIA). De Belastingdienst heeft alle gegevens die bij hen bekend zijn al ingevuld. De belastingplichtige moet de gegevens controleren en aanvullen. In deze paragraaf worden de verschillende sporen verder uitgewerkt.

5.1.1. *Grote ondernemingen*

In Nederland zijn er 9.017⁸⁷ ondernemingen in de categorie van grote ondernemingen. Van die 9.017 ondernemingen hebben 3.000 ondernemingen⁸⁸ een individueel convenant met de Belastingdienst. De Belastingdienst verstaat onder (zeer) grote ondernemingen: entiteiten die vanwege hun omvangrijke en complexe, veelal grensoverschrijdende structuur, hun dynamiek en de grootte van het fiscale belang permanent individuele aandacht in het toezicht verdienen.⁸⁹ In 2012 was de belastingopbrengst betreffende de grote ondernemingen €133 miljard.⁹⁰ De Belastingdienst heeft een leidraad opgesteld voor toezicht van grote ondernemingen. In deze leidraad wordt het proces van horizontaal toezicht beschreven. In onderstaande tekst wordt uitgelegd hoe horizontaal toezicht bij grote ondernemingen plaatsvindt.

Klantoriëntatie

Allereerst vindt er een klantoriëntatie plaats. Binnen de Belastingdienst worden behandelteams gevormd onder leiding van een klantcoördinator. Deze teams zijn verantwoordelijk voor een bepaalde groep ondernemingen. Het team bestaat uit een klantcoördinator en specialisten op het gebied van fiscaliteit, controletechniek, fiscale beheersing en invordering.⁹¹ Het behandelteam en de klantcoördinator stellen een strategisch behandelplan op. In het strategisch behandelplan wordt de behandelstrategie voor de onderneming en de keuzes die worden gemaakt in het toezicht beschreven. De klantcoördinator is het eerste aanspreekpunt en de gesprekspartner voor de onderneming. Door bedrijfsgesprekken te voeren krijgt de klantcoördinator de informatie die nodig is om te kunnen bepalen wat er speelt en wat voor de klantbehandeling essentieel is.⁹²

⁸⁷ Dit is verteld tijdens de presentatie van de Belastingdienst bij PwC Amsterdam op 11 maart 2014.

⁸⁸ Van der Enden, Vakblad Tax Assurance 2014 jaargang 2 nr. 1.

⁸⁹ Kamerstukken II 2004/05, 29643, 4, p. 2.

⁹⁰ Dit is verteld tijdens de presentatie van de Belastingdienst bij PwC Amsterdam op 11 maart 2014.

⁹¹ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 10.

⁹² De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 10-11.

De basis van het responsief toezicht door de Belastingdienst is het strategisch behandelplan. Het strategisch behandelplan bevat: het klantbeeld, de klantbeeldanalyse, de behandelstrategie en de behandelvoornemens.⁹³ Responsief toezicht houdt in dat de Belastingdienst bij iedere onderneming andere toezichtinstrumenten gebruikt. De mate van toezicht hangt af van het gedrag (het wat) en het motief (het waarom) van de onderneming. Het klantbeeld is gebaseerd op de waarnemingen van de Belastingdienst en op het gedrag en het motief van de organisatie. Daarbij gaat het om de mate van transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie.⁹⁴ Naast het waarnemen van het gedrag, benoemt de Belastingdienst het gedrag van de organisatie en de mate waarin dat gedrag beïnvloedbaar is in de klantbeeldanalyse. Klantbehandeling richt zich immers op beïnvloeding van compliance.⁹⁵ Vervolgens wordt in het behandelplan bepaald welke toezichtinstrumenten worden gebruikt. Deze keuze wordt gedeeld met de organisatie vanaf het moment dat een convenant is gesloten.⁹⁶ Doordat het strategisch behandelplan gedeeld wordt met de organisatie, weet de organisatie hoe de Belastingdienst het gedrag van de organisatie ervaart en welke vorm van toezicht dat met zich meebrengt. De organisatie weet waar ze aan toe is. Ten slotte vindt er regelmatig een reflectie plaats van het gedrag en de motieven van de organisatie. Tijdens de reflectie wordt het behandelplan besproken, ook wordt het convenant periodiek geëvalueerd.⁹⁷

Gesprek over horizontaal toezicht

Het gesprek over horizontaal toezicht is een verkennend gesprek. Dit gesprek wordt gevoerd met de hoogste leiding van de organisatie (vaak de CEO of CFO). Ook vanuit de Belastingdienst nemen leidinggevenden deel aan het gesprek. In het gesprek wordt indien mogelijk alleen het onderwerp horizontaal toezicht besproken. In het gesprek wordt rekening gehouden met het klantbeeld en de opgebouwde relatie.⁹⁸ Het doel van het gesprek is te bekijken of horizontaal toezicht tot de mogelijkheden behoort. Tijdens het gesprek kunnen de volgende onderwerpen besproken worden:

- Wat horizontaal toezicht nu precies is, de plaats van horizontaal toezicht met betrekking tot de verschillende toezichtinstrumenten van de Belastingdienst (CAB), uitleg van de kernbegrippen en uitgangspunten van horizontaal toezicht.⁹⁹
- Het klantbeeld, hierbij kunnen de positieve en negatieve ervaringen in de huidige contacten besproken worden. Ook kan er besproken worden waarom juist met deze organisatie gesproken wordt over horizontaal toezicht.¹⁰⁰
- Het belang van de 'toon aan de top', zowel bij de organisatie als bij de Belastingdienst.¹⁰¹ Met de 'toon aan de top' wordt de houding en het gedrag van de hoogste leiding van een organisatie bedoeld. De houding en het gedrag sluiten normaliter aan bij de visie en strategie van de organisatie. Onderwerpen die ter sprake kunnen komen zijn: de strategische doelstellingen op fiscaal gebied in het bijzonder, de aandacht voor de fiscale compliance, de aandacht voor het systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle ten aanzien van de fiscale compliance.¹⁰²
- Verantwoordelijkheden en verwachtingen over en weer.¹⁰³ De Belastingdienst verwacht van de organisatie dat ze een aanvaardbare aangifte indient en op tijd haar belastingschulden betaalt.¹⁰⁴ Daarvoor wordt transparantie en een functionerende fiscale interne beheersing verwacht.

⁹³ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 11.

⁹⁴ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 11.

⁹⁵ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 11.

⁹⁶ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 11.

⁹⁷ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 11.

⁹⁸ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 14.

⁹⁹ Voor meer informatie over deze onderwerpen wordt verwezen naar hoofdstuk 1 en 2.

¹⁰⁰ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 14.

¹⁰¹ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 14.

¹⁰² De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 15.

¹⁰³ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 14.

¹⁰⁴ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 16.

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor het aanpassen van het toezicht naarmate de transparantie en inspanningen van de organisatie dit rechtvaardigen. Zowel de Belastingdienst als de organisatie zijn verantwoordelijk voor de bevordering van werken in de actualiteit.¹⁰⁵

- Een uiteenzetting van de stappen in het horizontaal toezichtproces.
- Afstemming over het vervolgtraject.¹⁰⁶ Naar aanleiding van het gesprek gaan beide partijen bekijken of ze het traject van horizontaal toezicht willen starten. Het kan zijn dat er nog een vervolggesprek plaatsvindt indien dit gewenst is.¹⁰⁷

Compliance-verkenning

De compliance-verkenning heeft als doel om vast te stellen of de organisatie geschikt is voor horizontaal toezicht.¹⁰⁸ De verkenning vindt plaats door middel van het interviewen van sleutelfunctionarissen. Tijdens de verkenning krijgt de Belastingdienst een beter beeld van de fiscale houding van de organisatie en de betrokken partijen. Tevens kan de Belastingdienst beoordelen of de randvoorwaarden aanwezig zijn om te komen tot een adequate beheersing van de fiscaliteit.¹⁰⁹ Als eerste wordt er met de organisatie een voorbereidend gesprek gevoerd, hierin wordt het doel, de werkwijze, de planning, de gewenste omvang en diepgang bepaald.¹¹⁰ Indien de organisatie een fiscale afdeling heeft, wordt deze afdeling of persoon intensief betrokken bij de compliance-verkenning. Tijdens het voorbereidend gesprek wordt bepaald welke sleutelfunctionarissen worden geïnterviewd.

De interviews kunnen worden gevoerd door middel van een bespreekagenda. In de interviews gaat het vooral om de actuele gebeurtenissen. De compliance-verkenning draagt ook bij aan de versterking van het klantbeeld. De interviews bestaan uit open vragen die gericht zijn op het krijgen van een beter beeld van de 'toon aan de top', de fiscale houding en de aandacht voor de beheersing van de organisatie.¹¹¹ Voor de compliance-verkenning zijn meestal twee tot vijf interviews nodig. Het aantal interviews is vooral afhankelijk van de omvang en complexiteit van de organisatie.¹¹² Het is niet de bedoeling dat tijdens de compliance-verkenning diepgaand fiscaal onderzoek wordt verricht. Van de gehouden interviews wordt een verslag gemaakt, dit verslag dient goedgekeurd te worden door de organisatie. Na afloop van de interviews wordt door de Belastingdienst intern overlegd of horizontaal toezicht haalbaar is. De belangrijkste overweging is of het beeld is ontstaan dat de organisatie haar fiscaliteit wil en kan beheersen en transparant is over fiscale vraagstukken.¹¹³ Nadat de Belastingdienst een standpunt heeft ingenomen ten aanzien van horizontaal toezicht benadert hij de organisatie.

Analyse fiscale beheersing en monitoring

Iedere organisatie heeft fiscale beheersinstrumenten. De inrichting van de fiscale beheersing is afhankelijk van organisatorische factoren, zoals de omvang, organisatorische volwassenheid en complexiteit van de organisatie. Tevens spelen de gemaakte keuzes in de gewenste reikwijdte en kwaliteit van de beheersing een belangrijke rol bij de inrichting van de fiscale beheersing. Ook het maken van een risico-inschatting kan hierbij een rol spelen. Het systeem van fiscale beheersing (TCF) dat onderdeel is van het Business Control Framework (BCF) is bij iedere organisatie uniek. Het doel van het TCF is echter voor iedere organisatie hetzelfde: tijdige, juiste en volledige beschikbaarheid van fiscale informatie opleveren. Het TCF is noodzakelijk voor het indienen van een aanvaardbare aangifte.¹¹⁴

¹⁰⁵ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 16.

¹⁰⁶ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 14.

¹⁰⁷ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 16.

¹⁰⁸ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 17.

¹⁰⁹ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 17.

¹¹⁰ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 17.

¹¹¹ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 18.

¹¹² De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 18.

¹¹³ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 19.

¹¹⁴ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 28.

Zoals gezegd is het TCF onderdeel van het BCF, daarom liggen de doelstellingen van de fiscale beheersing in het verlengde van de algemene beheersingsdoelstellingen:¹¹⁵

- de strategische doelstellingen verwezenlijken;
- een effectieve en doelmatige bedrijfsvoering bevorderen;
- de kwaliteit van de interne en externe (fiscale) verslaglegging bevorderen;
- de naleving van de relevante (fiscale) wet- en regelgeving bevorderen.

Het fiscale beheersingsproces is een proces dat te maken heeft met verschillende aandachtsgebieden en is te onderscheiden in deelprocessen. In onderstaand schema zijn de deelprocessen weergegeven:

Deelproces	Aandachtsgebieden
Fiscale organisatie	Overeenstemming fiscale doelstelling en organisatiedoelstellingen Organisatiestructuur en fiscale structuur Taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden Bezetting en opleiding Inbedding in de organisatie
Tax planning	Het onderkennen en implementeren van fiscale mogelijkheden
Tax risk management	Fiscaal bewustzijn binnen de organisatie organiseren Identificeren van fiscale risico's Reageren op fiscale risico's (beheersen)
Communicatie	Het bevorderen van het fiscale bewustzijn in de organisatie Opstellen van rapportages
IT	Ondersteuning IT bij realisatie fiscale doelstellingen
Monitoring	Het monitoren van de fiscale functie
Fiscale boekhouding (Tax accounting)	Belastingposities in de jaarrekening Fiscale voorzieningen in de jaarrekening
Fiscale compliance	Het tijdig volledig en juist indienen van de fiscale aangiften Het tijdig en volledig voldoen van belastingsschulden

Figuur 3: De deelprocessen¹¹⁶

Voor een organisatie is het van belang om te weten wat het niveau is van de fiscale beheersing. De mate waarin dat niveau inzichtelijk is, verschilt per organisatie. De organisatie kan zelf een nadere analyse uitvoeren, maar ze kan ook een fiscaal adviseur of een interne accountantsdienst de analyse laten uitvoeren. In de praktijk wordt vaak gekozen voor de tweede optie. Door het analyseren van de fiscale beheersing krijgt de organisatie zicht op de mate waarin zij het risico loopt dat relevante fiscale kwesties niet tijdig en volledig worden gesignaleerd.¹¹⁷ De organisatie vergelijkt het huidige niveau met het gewenste niveau van fiscale beheersing om te bepalen welke stappen ze nog moet zetten. Dit wordt opgenomen in een plan van aanpak. Voor het realiseren van de gewenste beheersmaatregelen kan de organisatie langs twee lijnen werken:¹¹⁸

- Ze kan ervoor kiezen om veel beheersmaatregelen te nemen. Naar verwachting zullen er dan minder fouten zitten in de monitoring, waardoor weinig verbeterd hoeft te worden in de beheersmaatregelen.
- Ze kan er ook voor kiezen om te starten met een steekproef. Met de steekproef kan de organisatie beoordelen of het nodig en wenselijk is om de beheersmaatregelen te verbeteren.

¹¹⁵ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 28-29.

¹¹⁶ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 29.

¹¹⁷ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 32.

¹¹⁸ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 32.

In de praktijk wordt het TCF vaak in stappen ingevoerd, bijvoorbeeld door het TCF eerst in te voeren voor: bepaalde delen van de organisatie, specifieke belastingmiddelen en/of bepaalde risico's. De eerste twee stappen zijn eenvoudig waar te nemen door de Belastingdienst en kunnen leiden tot aanpassing van het toezicht. De derde stap is lastiger te herkennen. De Belastingdienst kijkt of de risico's door de organisatie worden herkend en vult deze risico's eventueel nog aan. Het is echter voor zowel de organisatie als voor de Belastingdienst niet mogelijk een uitspraak te doen over de vraag of alle risico's worden ondervangen. De Belastingdienst vraagt daarom aan de organisatie om de ontstane restrisico's in de monitoring te ondervangen.¹¹⁹ Doordat de organisatie transparant is over de voorgenomen activiteiten en investeringen in het TCF heeft de Belastingdienst een goed zicht op de voortgang en de ontwikkelingen. De Belastingdienst en de organisatie hebben ook gesprekken over de voortgang en er wordt gekeken of de werkafspraken die in de eerdere stadia zijn gemaakt, ook zijn opgenomen in het plan van aanpak.

Versterking fiscale beheersing en monitoring

Om uiteindelijk te komen tot een aanvaardbare aangifte moet het TCF alle relevante belastingmiddelen en fiscale risico's voor alle onderdelen van een organisatie bevatten. Door middel van een plan van aanpak wordt naar dit doel toegewerkt. De Belastingdienst wil zicht krijgen op de reikwijdte en de planning van de implementatie van het TCF, vooral ook omdat het TCF vaak gefaseerd wordt ingevoerd en omstandigheden kunnen veranderen.¹²⁰ Indien er verschillen in opvatting zijn over de reikwijdte, voortgang en bevindingen wordt dit uitgebreid met elkaar besproken. De Belastingdienst zal in dit gesprek ook aangeven of de verschillen in opvatting leiden tot verscherping van het toezicht.

Monitoring is erop gericht te verzekeren dat de beheersmaatregelen blijven werken zoals bedoeld en om eventuele tekortkomingen in de interne beheersing op te sporen.¹²¹ De monitoringsfunctie zorgt er dus voor dat de tekortkomingen in de interne beheersing worden gesignaleerd en gecorrigeerd, voordat ze ertoe kunnen leiden dat er geen sprake is van een aanvaardbare aangifte. Het is belangrijk om te weten wat de reikwijdte van de monitoring is. Wanneer de reikwijdte van de monitoring gelijk is aan de reikwijdte van het TCF, geeft de monitoring voldoende zekerheid over de effectiviteit van alle beheersmaatregelen in het TCF.¹²² Als de reikwijdte van de monitoring een deel van het TCF bevat, geeft de monitoring alleen zekerheid over de effectiviteit van de maatregelen van dat deel. Door maar een deel van het TCF te monitoren bestaat er dus het risico dat fouten, die zijn ontstaan in andere delen, niet worden opgemerkt. De reikwijdte van de monitoring kan groter gemaakt worden door controlewerkzaamheden uit te voeren, zoals een statistische steekproef en een data-analyse. Met deze werkzaamheden is het voor de onderneming mogelijk om te bepalen of er sprake is van een aanvaardbare aangifte. De Belastingdienst kan het toezicht aanpassen naar aanleiding van de interne monitoring.

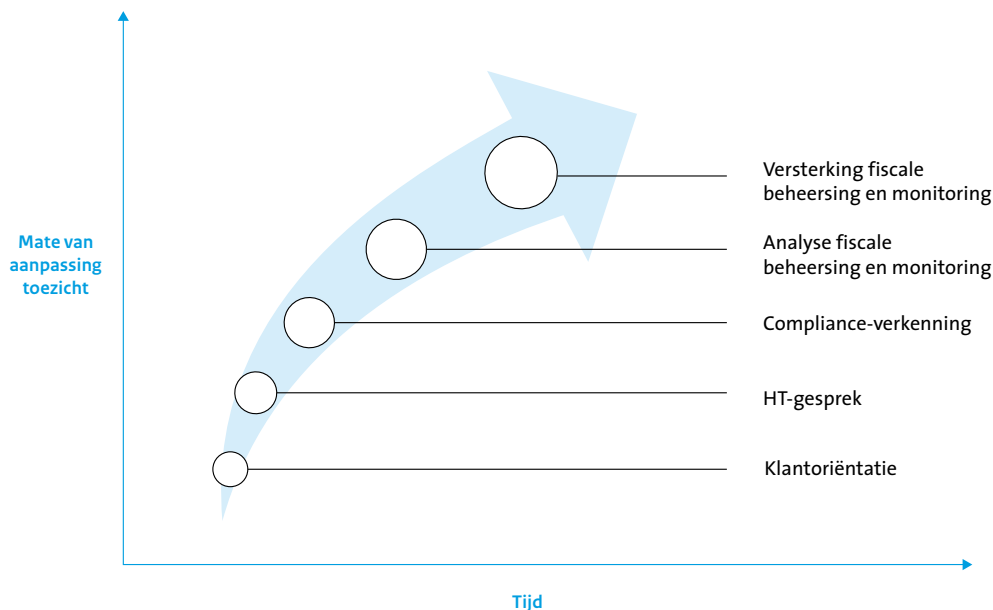
In bovenstaande tekst is het proces beschreven van horizontaal toezicht bij grote ondernemingen. In onderstaand schema is dit proces schematisch weergegeven:

¹¹⁹ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 33.

¹²⁰ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 33.

¹²¹ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 34.

¹²² De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 34.



Figuur 4: Proces van horizontaal toezicht voor grote ondernemingen¹²³

5.1.2. MKB-segment

Binnen het MKB-segment zijn er 80.000 ondernemingen die via een fiscaal dienstverlenersconvenant onder horizontaal toezicht vallen.¹²⁴ Binnen het MKB-segment is ervoor gekozen om een andere invulling te geven aan horizontaal toezicht vergeleken met grote ondernemingen. In het MKB-segment wordt niet met de onderneming zelf maar met de fiscaal dienstverlener of brancheorganisatie een convenant gesloten. Binnen het MKB-segment is een onderscheid gemaakt tussen horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners en brancheorganisaties. Beiden vormen worden in deze paragraaf besproken.

Fiscaal dienstverleners

In het horizontaal toezicht met een fiscaal dienstverlener zijn zes stappen te onderscheiden. De zes stappen zijn: convenantbespreking en het sluiten van een convenant, aanmelden van ondernemers, vooroverleg, indienen en verwerken van de aangifte, steekproefsgewijs controleren van de aangiften, monitoring en evaluatie van het convenant. Deze stappen worden in onderstaande tekst besproken.

Convenantbespreking en het sluiten van een convenant

Net zoals het gesprek over horizontaal toezicht bij grote ondernemingen, wordt het eerste gesprek met de fiscaal dienstverlener ook gevoerd met de hoogste leiding van zowel de organisatie als de Belastingdienst. Het onderwerp van dit gesprek kan zijn, hoe beide organisaties zullen omgaan met de nieuwe manier van samenwerken en hoe de medewerkers worden betrokken bij dit proces. De eerste gesprekken zijn vooral gericht op kennismaking, ook is het van belang dat de Belastingdienst het doel en de werkwijze van horizontaal toezicht uitlegt. In een tweede gesprek zullen de fiscale inhoud en het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener aan bod komen.¹²⁵

¹²³ De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013, p. 8.

¹²⁴ Van der Enden, Vakblad Tax Assurance 2014 jaargang 2 nr. 1.

¹²⁵ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 11.

Na de gesprekken wordt het kwaliteitssysteem van de onderneming bekeken. De Belastingdienst toetst of de fiscaal dienstverlener in staat is om aanvaardbare aangiften te verzorgen en kijkt dus of horizontaal toezicht mogelijk is. De Belastingdienst gebruikt de begrippen opzet, bestaan en werking om het kwaliteitssysteem te toetsen. De opzet geeft de wijze weer waarop een fiscaal dienstverlener het fiscale proces uitvoert. Het bestaan is de wijze waarop de fiscale processen daadwerkelijk zijn geïmplementeerd. Bij de vaststelling van de werking van het kwaliteitssysteem gaat het erom dat de processen een periode hebben gewerkt zoals van te voren was bedacht.¹²⁶ De Belastingdienst stelt na deze stap vast of de fiscaal dienstverlener de vereiste kwaliteit kan leveren. Bij een goed kwaliteitssysteem zijn in de werkprocessen, maatregelen opgenomen die zich richten op:¹²⁷

- Het vaststellen van de betrouwbaarheid van de input.
- Het aanvullen of veredelen van de informatie om tot een convenantaangifte te komen.

Nadat bovenstaande stappen zijn doorlopen en beide partijen verder willen met horizontaal toezicht, wordt een convenant opgesteld. De convenanten voor de fiscaal dienstverleners zijn standaard.

Aanmelden van ondernemers

Om efficiënt te kunnen samenwerken, is het van belang dat voldoende ondernemers meedoen met horizontaal toezicht.¹²⁸ De fiscaal dienstverlener meldt de ondernemers die willen meedoen met het convenant aan bij de Belastingdienst. Na deze aanmelding voert de Belastingdienst een marginale toetsing van de aanmelding uit. De toetsing bevat de volgende onderdelen:¹²⁹

- Administratieve toets, de administratieve toets houdt in dat de Belastingdienst controleert of de ondernemer correct in de systemen van de Belastingdienst is opgenomen.
- Globale inhoudelijke toets, de Belastingdienst gaat na of er actuele zaken spelen die deelname in de weg zouden kunnen staan, bijvoorbeeld bij verhoogde aandacht of bij betalingsachterstanden samenhangend met betalingsonwil. Indien er sprake is van verhoogde aandacht, moet er eerst overlegd worden met de boetefraudecoördinator.
- Werken in de actualiteit mogelijk maken, hierbij gaat het om de vraag of lopende oude jaren snel kunnen worden afgesloten, zodat zo snel mogelijk in de actualiteit kan worden gewerkt.

Vooroverleg

Het vooroverleg is een belangrijke stap in het horizontaal toezicht. Door het voeren van vooroverleg wordt de kwaliteit van de aangifte vooraf gewaarborgd.¹³⁰ Indien er sprake is van verschillende opvattingen kunnen de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst dit vooraf afstemmen. Tevens draagt het vooroverleg bij aan het versterken van de relatie. Het criterium voor het aanvragen van vooroverleg is de inschatting van de fiscaal dienstverlener of de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen.¹³¹ Door het regelmatig voeren van vooroverleg kan het zijn dat de fiscaal dienstverlener een relevante fiscale vraag niet inbrengt in het vooroverleg, omdat de fiscaal dienstverlener door een eerdere vergelijkbare situatie het standpunt van de Belastingdienst al weet. Het is mogelijk dat de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst het niet eens worden. Dit wordt de situatie van 'agree to disagree' genoemd.¹³²

¹²⁶ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 12.

¹²⁷ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 13.

¹²⁸ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 14.

¹²⁹ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 14-16.

¹³⁰ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 16.

¹³¹ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 16.

¹³² De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 16-18.

Indienen en verwerken van de aangifte

De ingediende convenantaangiften worden in beginsel direct verwerkt door de Belastingdienst. De Belastingdienst neemt enkel contact op met de fiscaal dienstverleners als er sprake is van: technische onvolkomenheden, inconsistenties of onwaarschijnlijkheden ten aanzien van de juistheid van de aangifte. De fiscaal dienstverlener krijgt dan de mogelijkheid om de aangifte te herstellen, daarna kan de aangifte alsnog worden afgedaan.¹³³

Steekproefsgewijs controleren van de aangiften

Het steekproefsgewijs controleren van de aangiften wordt ook wel 'metatoezicht' genoemd. Bij zowel de Belastingdienst als de fiscaal dienstverlener bestaat de behoefte om periodiek een klein aantal aangiften te beoordelen op aanvaardbaarheid. Dit wordt gedaan door gebruik te maken van de steekproef. Om de toezichtlast te verminderen (wat een van de doelen is van horizontaal toezicht) wordt er een maximum aantal steekproeven vastgesteld. In 2011 was dit 1% van de totaal ingediende convenantaangiften.¹³⁴

Monitoring en evaluatie van het convenant

Het is voor beide partijen van belang om de ervaringen met betrekking tot horizontaal toezicht met elkaar te delen. Zo kan worden ingesprongen op ontwikkelingen of veranderingen die voor het convenant van belang zijn.¹³⁵ Bij PwC wordt bijvoorbeeld op regelmatige basis overleg gevoerd tussen de (regio)coördinatoren van het fiscaal dienstverlenersconvenant van PwC en de Belastingdienst.

Brancheorganisaties

Met brancheorganisaties bedoelt de Belastingdienst diverse soorten samenwerkingsverbanden die groepen ondernemers vertegenwoordigen, zoals (winkeliers)verenigingen, franchiseorganisaties en samenwerkingsverbanden van zzp'ers.¹³⁶ In het brancheconvenant is een toezichtparagraaf opgenomen waarin afspraken worden gemaakt over aangepast toezicht. Deze afspraken zien meestal op één bepaald thema voor de hele branche. Wanneer ondernemers willen deelnemen aan het convenant melden ze dit via een deelnameformulier aan de Belastingdienst. Door de aanmelding bindt de ondernemer zich aan de gemaakte afspraken in het convenant.¹³⁷ Het brancheconvenant staat los van de andere vormen van horizontaal toezicht en kan dus ook van toepassing zijn op een onderneming met een individueel convenant of een onderneming die valt onder het fiscaal dienstverlenersconvenant.¹³⁸

5.1.3. Particulieren

Circa 7,6 miljoen mensen ontvangen een aangiftebrief over het jaar 2013. Waarvan 6,5 miljoen particulieren en 1,1 miljoen ondernemers.¹³⁹ Voor particuliere belastingplichtigen heeft de Belastingdienst vanaf 2009 een begin gemaakt met de Vooraf Ingevulde Aangifte (VIA). De Belastingdienst krijgt veel gegevens van de belastingplichtigen aangeleverd door derden, zoals inkomensgegevens, studiegegevens, spaargegevens, WOZ-waarden en hypotheek en polissen voor lijfrentes. Het doel van de VIA is een administratieve lastenverlichting en gemak voor de burger te bewerkstelligen door de gegevens die bij de Belastingdienst bekend zijn alvast in te vullen, zodat de belastingplichtige de aangifte alleen maar hoeft aan te vullen en te controleren.¹⁴⁰

¹³³ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 18.

¹³⁴ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 18-19.

¹³⁵ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011, p. 19.

¹³⁶ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Brancheorganisaties', 2011, p. 3.

¹³⁷ De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Brancheorganisaties', 2011.

¹³⁸ Blijkt uit het interview met Frans Cremers van 17 maart 2014, zie bijlage 1, p. 6.

¹³⁹ De Belastingdienst, 'Belastingdienst breidt vooraf ingevulde aangifte uit', www.rijksoverheid.nl (zoek op *vooraf ingevulde aangifte*), geraadpleegd op 17 maart 2014.

¹⁴⁰ De Belastingdienst, 'Belastingdienst breidt vooraf ingevulde aangifte uit', www.rijksoverheid.nl (zoek op *vooraf ingevulde aangifte*), geraadpleegd op 17 maart 2014.

De Belastingdienst stelt vanaf 1 maart de VIA ter beschikking. Dit jaar is de aangifte voor ongeveer 6 miljoen mensen volledig ingevuld.¹⁴¹ Voor de overige mensen is de aangifte deels of grotendeels vooraf ingevuld. Belastingplichtigen die voor 1 april aangifte doen, krijgen in de meeste gevallen al voor 1 juli een definitieve aanslag. Vorig jaar ontvingen ongeveer 2,4 miljoen mensen voor 1 juli een definitieve aanslag in plaats van eerst een voorlopige aanslag.¹⁴² Ook dit jaar is de doelstelling van de Belastingdienst om zo snel mogelijk duidelijkheid te bieden.

5.2. Ontbreken wettelijke basis

Alle bevoegdheden en handelingen van de overheid moeten hun grondslag vinden in de wet. Dit geldt ook voor het heffen van belastingen. In artikel 104 van de Grondwet staat dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. De tarieven, belastbare feiten en grondslagen dienen dus in de wet te worden vermeld. Niet alleen de tarieven, belastbare feiten en grondslagen dienen te zijn vastgelegd in een wet, ook het overheidsoptreden dient te zijn gebaseerd op een wettelijke bepaling. Dit wordt het legaliteitsbeginsel genoemd.¹⁴³

Horizontaal toezicht is in geen enkele wet of regeling vastgelegd. Volgens het legaliteitsbeginsel is dit wel noodzakelijk, want bevoegdheden en handelingen van de overheid dienen beschreven te zijn in een wettelijke bepaling. De staatssecretaris van Financiën is echter van mening dat binnen de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst wordt gehandeld.¹⁴⁴ De discretionaire bevoegdheid is de vrije ruimte die de inspecteur bij de uitvoering van de regelgeving geboden is.¹⁴⁵

Over de vraag of horizontaal toezicht wettelijk moet worden vastgelegd, zijn de meningen verdeeld. Er valt wat voor te zeggen dat horizontaal toezicht een wettelijke basis zou moeten hebben om onduidelijkheden en misverstanden te voorkomen. De Commissie Stevens laat in haar rapport weten dat ze vindt dat het niet noodzakelijk is om horizontaal toezicht in de wet vast te leggen. De Commissie benadrukt dat het opbouwen van wederzijds vertrouwen tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst centraal staat binnen horizontaal toezicht. De commissie vindt dat daarom niet alles tot in detail juridisch 'dichtgetimmerd' moet worden.¹⁴⁶

Frans Cremers, partner bij PwC, vindt dat er niet zozeer in de AWR een wettelijke bepaling zou moeten komen. In art. 8 AWR staat namelijk al dat je stellig, juist en zonder voorbehoud een aangifte moet indienen. Horizontaal toezicht zou in een besluit verder uitgewerkt kunnen worden. In dat besluit kunnen dan voorwaarden worden gesteld waaraan een onderneming moet voldoen. In dat besluit kunnen dan ook de bepalingen van de verjaringstermijn en de boete onder bepaalde voorwaarden uitgesloten worden. Horizontaal toezicht betekent werken in de actualiteit en daar passen elementen als de verjaringstermijn en de boete niet bij. Door deze bepalingen onder bepaalde omstandigheden uit te sluiten, krijgt de klant ook iets terug voor de energie die hij heeft gestoken in het op een hoger plan brengen van de fiscaliteit. Hij krijgt daar rechtszekerheid voor terug. Op dit moment is het zo dat de inspecteur nog alle kanten op kan, er is nog te veel sprake van vrijblijvendheid. Die vrijblijvendheid moet verdwijnen. De voorwaarden die in het besluit worden beschreven moeten dan wel helder zijn, zodat de voorwaarden getoetst kunnen worden.

¹⁴¹ De Belastingdienst, 'Belastingdienst breidt vooraf ingevulde aangifte uit', www.rijksoverheid.nl (zoek op *vooraf ingevulde aangifte*), geraadpleegd op 17 maart 2014.

¹⁴² De Belastingdienst, 'Belastingdienst breidt vooraf ingevulde aangifte uit', www.rijksoverheid.nl (zoek op *vooraf ingevulde aangifte*), geraadpleegd op 17 maart 2014.

¹⁴³ Heun, *Forfaitair* 2012/225.

¹⁴⁴ Brief staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, nr. DB2009/624M.

¹⁴⁵ Wil Vennix, 'Horizontaal toezicht: een relatie met de Belastingdienst op basis van vertrouwen, begrip en transparantie', www.debeer.nl (zoek op *horizontaal toezicht*), geraadpleegd op 18 maart 2014.

¹⁴⁶ L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 121.

Het toetsen van de voorwaarden zou de Belastingdienst zelf kunnen doen, maar de toetsing kan ook gedaan worden door middel van control selfassessment. De klant of adviseur toetst zelf aan de voorwaarden en laat aan de Belastingdienst zien hoe ze dat hebben gedaan. Indien aan de voorwaarden is voldaan, kunnen de artikelen van de verjaringstermijn en de boete worden uitgesloten.¹⁴⁷

Eelco van der Enden, partner bij PwC, is van mening dat horizontaal toezicht in de AWR moet worden vastgelegd. Hij geeft aan dat het dan eigenlijk geen horizontaal toezicht is, maar gereguleerde zelfcontrole. Gereguleerde zelfcontrole geschiedt op basis van vrijwilligheid, onder heldere voorwaarden die door de Belastingdienst worden gesteld. Eelco van der Enden heeft een opzet gemaakt voor eventuele vastlegging in de wet:

Art. 52b AWR¹⁴⁸

1. Een belastingplichtige die aantoonst dat bedrijfsadministratieve systemen deugdelijk kunnen waarborgen dat er een bij de belastingwet voorziene aangifte wordt ingediend, kan een beroep doen op Uitvoeringsbesluit Hoofdstuk X inzake fiscale zelfcontrole.
2. De bedrijfsadministratieve systemen dienen in ieder geval te voldoen aan de in Uitvoeringsbesluit X neergelegde uitgangspunten. Dit wordt door de inspecteur gecontroleerd. Zijn oordeel legt hij neer in een voor bezwaar vatbare beschikking.

In het uitvoeringsbesluit kunnen dan nadere eisen worden neergelegd waaraan de zelfcontrole c.q. de bedrijfsadministratieve systemen moeten voldoen.

Verder is Eelco van der Enden van mening dat het TCF al veel langer geleden, dus voor horizontaal toezicht, in de wet is verankerd. Art. 8 AWR zegt namelijk dat je duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een aangifte moet indienen. De belastingplichtige zorgt ervoor dat hij duidelijk, stellig en zonder voorbehoud een aangifte indient, door een administratie te voeren (art. 47 jo. 52 AWR). Het TCF is niets meer en niets minder dan een motor die ervoor zorgt dat een onderneming een aangifte kan indienen die duidelijk, stellig en zonder voorbehoud is. Volgens Eelco van der Enden is het begrip van het TCF feitelijk in 1953 ingevoerd met de introductie van de AWR. Er is dus eigenlijk niets nieuws. Het object van controle bij horizontaal toezicht is in principe anders, bij horizontaal toezicht wordt namelijk de beheersomgeving van de onderneming gecontroleerd. De Belastingdienst geeft op dit moment echter geen oordeel over de beheersomgeving, dus in de praktijk wordt nog steeds de juistheid van de aangifte gecontroleerd. Volgens Eelco van der Enden is dit heel makkelijk op te lossen door standaardwerkprocessen in te voeren en dit vast te leggen in de wet zoals hierboven beschreven.¹⁴⁹

John Piepers en Fieke van der Vlist, medewerkers van de Belastingdienst, vinden het niet nodig dat er een wettelijke regeling komt. Voor de uitvoeringspraktijk is het wel belangrijk om zicht te krijgen op knelpunten. Het melden van incidenten is vanuit die optiek van groot belang. In de praktijk blijkt dat belastingplichtigen niet alle incidenten melden, wellicht omdat de drempel te hoog is. Hierdoor heeft de Belastingdienst geen zicht op alle incidenten en dus kan de Belastingdienst niet optimaal leren van de uitvoeringspraktijk. Tijdens het gesprek met John Piepers en Fieke van der Vlist komt het idee van een onafhankelijk meldpunt op. Als John Piepers de roep om een wettelijke regelgeving hoort dan is het in zijn optiek vaak bedoeld om zekerheid af te dwingen, terwijl het volgens hem in de praktijk veel meer gaat om de vraag of we echt bereid zijn dingen te leren. Hij denkt dat een wettelijke regeling daar uiteindelijk niet bij gaat helpen.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Blijkt uit het interview met Frans Cremers van 17 maart 2014, zie bijlage 1, p. 4.

¹⁴⁸ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/430.

¹⁴⁹ Blijkt uit het interview met Eelco van der Enden van 19 maart 2014, zie bijlage 2, p. 10.

¹⁵⁰ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 15-16.

De medewerker van een klant van PwC, denkt dat het lastig is om horizontaal toezicht te verankeren in een wet. Indien horizontaal toezicht wel vastgelegd wordt in een wet, dan kan volgens hem niet meer met een open norm gewerkt worden. Dan moeten er minimumvereisten komen. Verder geeft de medewerker aan dat volgens de wet nog steeds navorderings- en naheffingstermijnen gelden. Daar zal men dan wel iets mee moeten doen. Hij denkt dat het lastig is om dat te verankeren in een wet. Als het zou kunnen is het wel toe te juichen, want dan is het voor iedereen duidelijk waar men aan moet voldoen. Maar hij denkt niet dat het gaat gebeuren. De huidige werkwijze functioneert voor de klant van PwC prima. Hij heeft zijn eigen weg gevonden en die weg blijkt de goede te zijn. In die zin dat de Belastingdienst deze accepteert. Hij kan zich voorstellen, indien de Belastingdienst zou vinden dat het niet de juiste werkwijze is, hij misschien geholpen zou zijn met wetgeving waar hij op terug zou kunnen vallen.¹⁵¹

Ik ben van mening dat er meer duidelijkheid moet komen over de vraag wanneer een bedrijf in aanmerking komt voor horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht is nu nog te vrijblijvend. Door horizontaal toezicht vast te leggen in de wet krijgen belastingplichtigen ook meer rechtszekerheid en zo weet iedereen waar hij aan toe is. De verankering in de wet moet dan ook duidelijkheid geven over de voorwaarden waaraan een TCF moet voldoen. In de volgende paragraaf wordt hier dieper op ingegaan.

Een optie voor de verankering in de wet zou volgens mij kunnen zijn dat, in een bestaand of nieuw artikel in de AWR, voor horizontaal toezicht wordt verwezen naar een besluit. In dat besluit staan dan de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan, wil een bedrijf in aanmerking komen voor horizontaal toezicht. Verder ben ik het met Frans Cremers eens dat dan overwogen kan worden om artikelen in de AWR die niet passen bij horizontaal toezicht onder bepaalde voorwaarden uit te sluiten. Op die manier wordt duidelijkheid gecreëerd en weet iedereen, die te maken heeft met horizontaal toezicht, waar hij aan toe is.

5.3. Het Tax Control Framework

In deze paragraaf wordt wat langer stilstaan bij het Tax Control Framework (TCF). Vooral bij de grote ondernemingen is het TCF een belangrijk onderdeel van horizontaal toezicht. In de praktijk is er veel discussie over de open norm van het TCF. De praktijk geeft regelmatig aan dat er behoefte is aan een norm. In deze paragraaf wordt dit besproken.

Zoals eerder in dit hoofdstuk is beschreven¹⁵² definieert de Belastingdienst het TCF als een systeem van fiscale beheersing dat onderdeel is van het Business Control Framework (BCF) en bij iedere organisatie uniek is. Het doel van het TCF is volgens de Belastingdienst echter voor iedere organisatie hetzelfde: tijdige, juiste en volledige beschikbaarheid van fiscale informatie opleveren. Het TCF is noodzakelijk voor het indienen van een aanvaardbare aangifte. Theo Poolen, lid van het Managementteam van de Belastingdienst, geeft duidelijk aan dat de Belastingdienst geen generieke minimeisen of sjablonen voor een TCF zal formuleren. Ook zal de Belastingdienst geen initiatieven nemen tot certificering. Verder benadrukt hij dat een TCF voor iedere onderneming anders is. Het TCF is afhankelijk van veel factoren, zoals aard, grootte, complexiteit en inrichting van de onderneming. Volgens Theo Poolen is maatwerk vereist.¹⁵³

¹⁵¹ Blijkt uit het interview met een medewerker van een klant van PwC van 15 april 2014, zie bijlage 4, p. 21.

¹⁵² Paragraaf 5.2.1 onder het kopje analyse fiscale beheersing en monitoring.

¹⁵³ Poolen, TFO 2009/16.

Nadat Theo Poolen het artikel had geschreven, kwam het rapport van de commissie Stevens uit. Volgens de commissie Stevens is het van belang dat medewerkers van de Belastingdienst op een eenduidige wijze aan kunnen geven welk niveau van interne beheersing in het kader van een TCF dient te worden bereikt en wat dit betekent voor het aangepaste toezicht. Volgens de commissie dienen hier herkenbare en werkbare handvatten voor te worden ontwikkeld. Het TCF is immers een essentieel onderdeel van het horizontaal toezicht, daarom is het belangrijk om het TCF te kunnen toetsen.¹⁵⁴

In de literatuur wordt ook aangegeven dat er in de praktijk behoefte is aan handvatten. Zolang de Belastingdienst geen oordeel kan of wil geven over een TCF, kan een belastingplichtige daar dus geen garanties aan ontleen. De Belastingdienst heeft immers altijd de mogelijkheid om controles en correcties uit te voeren.¹⁵⁵ Voor iedere onderneming is het van belang om 'in control' te zijn. Het TCF is niet beperkt tot horizontaal toezicht. Uit de regels van behoorlijk bestuur (corporate governance) vloeit voort dat een TCF voor iedere onderneming noodzakelijk is. Bovendien is een TCF noodzakelijk om te kunnen voldoen aan de fiscale verplichting, de wettelijk vereiste aangifte in te dienen.¹⁵⁶ In de literatuur worden verschillende oplossingen beschreven. Zo wordt er gepleit voor een code gebaseerd op 'good practices'.

De code zou dan net als de Code Tabaksblat uitgaan van het principe 'comply or explain'.¹⁵⁷ Tevens wordt een 'tax-in-controlverklaring' geopperd als mogelijke oplossing. Zo'n verklaring dwingt de organisatie op bestuurlijk niveau structureel kennis te nemen van fiscale beheersmaatregelen en fiscaliteit en niet slechts op het moment dat het convenant wordt getekend. In de 'tax-in-controlverklaring' zou dan onder andere een beschrijving van het TCF worden opgenomen.¹⁵⁸ De open norm van het TCF zou dus op verschillende manieren gedicht kunnen worden. De vraag is alleen of de Belastingdienst dat gaat doen.

Frans Cremers, partner bij PwC, vindt dat de Belastingdienst gelijk heeft over het feit dat iedere organisatie anders is. Iedere organisatie kan dus op een eigen manier een TCF inrichten. Frans Cremers vindt dat er geen norm moet komen waarin heel strak wordt voorgeschreven waar de onderneming aan moet voldoen. Hij is echter wel voor een wat grovere benadering, waarin wordt aangegeven wat het minimumniveau zou moeten zijn waar een administratie aan moet voldoen. De mate van volwassenheid kan dan als norm worden beschouwd. Er zou bijvoorbeeld gezegd kunnen worden dat een onderneming minimaal level 3 moet halen. Dit wordt in het Tax Management Maturity Model (T3M) al gedaan.¹⁵⁹

Eelco van der Enden, partner bij PwC, is het niet eens met de Belastingdienst over het feit dat iedere organisatie anders is en dus op een eigen manier een TCF in kan vullen. Volgens Eelco van der Enden gebruikt ieder bedrijf dezelfde risicomanagement en compliance matrixen. Volgens hem werkt 95% van de ondernemingen met COSO modellen. Net als Frans Cremers, is Eelco van der Enden ook van mening dat met een T3M-achtige module kan worden gewerkt om het TCF van een bedrijf te beoordelen. Verder is hij van mening dat de Belastingdienst wel een norm heeft (zie figuur 3: De deelprocessen), maar deze niet heeft ingekaderd. Wat hem betreft is dat kader voldoende om te kunnen beoordelen of een onderneming onder horizontaal toezicht kan vallen of niet. Dat normatief kader zou dan volgens hem in een uitvoeringsbesluit vastgelegd kunnen worden.¹⁶⁰

¹⁵⁴ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/1294.

¹⁵⁵ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/430.

¹⁵⁶ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/1294.

¹⁵⁷ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/1294.

¹⁵⁸ Van der Enden en De Groot, WFR 2010/375.

¹⁵⁹ Blijkt uit het interview met Frans Cremers van 17 maart 2014, zie bijlage 1, p. 3-4.

¹⁶⁰ Blijkt uit het interview met Eelco van der Enden van 19 maart 2014, zie bijlage 2, p. 8-10.

John Piepers en Fieke van der Vlist, medewerkers van de Belastingdienst, geven aan dat er geen specifieke eisen zijn opgesteld voor het TCF. De Belastingdienst heeft geen voorkeur hoe een TCF is ingericht, als het TCF maar leidt tot een aanvaardbare aangifte. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. Het indienen van een aanvaardbare aangifte is dus het doel. Volgens John Piepers zijn er in de praktijk een aantal aandachtspunten. Ten eerste is er geen universele 'taal'. PwC heeft een andere 'taal' dan andere kantoren, dat betekent dat de toezichthouders van de Belastingdienst geconfronteerd worden met diverse 'talen', daar moeten ze rekening mee houden. Ten tweede is de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst op dit moment niet eenduidig genoeg. In de klantbehandeling zit nog een diversiteit. John Piepers snapt de roep om meer 'guidance' vanuit de praktijk, echter gaan ze die 'guidance' op het TCF vooralsnog niet krijgen. John Piepers ziet echter wel de uitdaging om als toezichthouder in de toekomst te objectiveren wanneer het toezicht wordt aangepast. Daar zit een impliciete mening bij, geen oordeel hoe een TCF gewaardeerd wordt. Als een klant in de 'taal' van PwC kan zeggen dat hij alle aandachtsgebieden op niveau 3 heeft ingeregeld, dan zou dat iets moeten betekenen in de aanpassing van het toezicht. De vaktechnische commissie gaat zich de komende tijd bezighouden met het verder ontwikkelen van interne 'guidance' ten aanzien van relevante elementen in de individuele klantbehandeling en de waardering daarvan in relatie tot de aanpassing van het toezicht.

Voor Fieke van der Vlist en John Piepers is een gesloten norm voor het TCF een no go. Indien er door de Europese ontwikkelingen toch een norm zou moeten komen, wordt dit een norm van een hoog abstractie niveau. In de leidraad worden de aandachtsgebieden genoemd, als de belastingplichtige die verder uitwerkt dan is dat eigenlijk de basis.¹⁶¹

De medewerker van een klant van PwC, vindt het aan de ene kant lastig dat er een open norm is, omdat de belastingplichtige nooit weet of het goed (genoeg) is. Het TCF kan ook nooit garanderen dat er helemaal geen fouten meer worden gemaakt. Een onderneming kan de kans op fouten echter wel minimaliseren en tot bepaalde proporties terugbrengen. Aan de andere kant merkt hij op dat een accountant ook een interim controle verricht waarbij hij veel meer de nadruk legt op de procedures die er zijn, dan op het controleren van de facturen. Dus er zijn al veel procedures aanwezig binnen het bedrijf, alleen is het vaak een kwestie van vastleggen. De medewerker van de klant van PwC heeft het gevoel dat de kwaliteit van het TCF nu erg afhangt van de personen die verantwoordelijk zijn voor het TCF, zowel bij de onderneming als bij de Belastingdienst.¹⁶²

Ik ben van mening dat de Belastingdienst meer duidelijkheid moet geven over de vereisten waar een TCF aan moet voldoen. Eigenlijk geeft de Belastingdienst in de leidraad wel een soort van norm aan, maar zegt dit niet expliciet. Verder vraag ik me ook af hoe de Belastingdienst op dit moment een TCF beoordeelt, want er is geen norm dus hoe kan de Belastingdienst dan een TCF beoordelen? Ik denk dat de Belastingdienst intern wel een norm hanteert, want anders wordt een TCF wel erg willekeurig beoordeeld. Dan kan het dus afhankelijk zijn van de toezichthouder of een TCF goedgekeurd wordt of niet. Deze willekeur moet zo veel mogelijk voorkomen worden. Indien de Belastingdienst een interne norm hanteert, dan vind ik dat hij deze norm moet delen, want één van de kernbegrippen van horizontaal toezicht is transparantie. Tevens ben ik het met Frans Cremers en Eelco van der Enden eens dat een norm op basis van het Tax Management Maturity Model een goede oplossing zou kunnen zijn.

¹⁶¹ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 13-15.

¹⁶² Blijkt uit het interview met een medewerker van een klant van PwC van 15 april 2014, zie bijlage 4, p. 20.

6. *Rechtsbescherming en horizontaal toezicht*

In dit hoofdstuk staat de rechtsbescherming onder horizontaal toezicht centraal. Ten eerste wordt de fiscale rechtsbescherming in zijn algemeenheid besproken. Ten tweede wordt de rechtsbescherming besproken bij het (niet) sluiten van een convenant. Vervolgens wordt er besproken wat er gebeurt als een van de partijen zich niet aan de gemaakte afspraken houdt. Ten slotte kan het zijn dat de Belastingdienst en de belastingplichtige het niet eens worden over een bepaalde kwestie. Dit wordt 'agree to disagree' genoemd. Beide partijen hebben verschillende mogelijkheden om het geschil te beslechten deze mogelijkheden worden in de laatste paragraaf beschreven.

6.1. *Fiscale rechtsbescherming*

Het bestuursrecht kent een gelaagde structuur, dit wil zeggen dat in principe de regels in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) gelden, tenzij een specifieke wet anders bepaalt. In het fiscale recht is die specifieke wet de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Fiscale rechtsbescherming is de bevoegdheid van de belastingplichtige om zich bij een onafhankelijke rechterlijke instantie te verweren tegen een aan hem opgelegde belasting.¹⁶³ De fiscale rechtsbescherming verschilt van de 'gewone' rechtsbescherming van artikel 8:1 Awb. In art. 26 AWR e.v. staat wanneer een belastingplichtige in beroep kan gaan bij de bestuursrechter. In deze artikelen wordt de gang naar de rechter beperkt, dit wordt het gesloten stelsel van rechtsmiddelen genoemd.

De rechtsbescherming binnen de AWR bestaat uit een objectief en subjectief aspect. Het objectieve aspect is de vraag of een bepaald besluit vatbaar is voor beroep. Het subjectieve aspect is de vraag welke persoon in bezwaar of beroep kan gaan.¹⁶⁴ Besluiten die zijn genomen op grond van de belastingwet, zijn niet altijd vatbaar voor bezwaar en beroep. Art. 26 lid 1 AWR geeft een limitatieve opsomming van de besluiten waartegen beroep kan worden ingesteld:

- een belastingaanslag, daaronder begrepen de in artikel 15 voorgeschreven verrekening, of
- een voor bezwaar vatbare beschikking.

Volgens art. 2 lid 3 sub e AWR valt onder een belastingaanslag: de voorlopige aanslag, de aanslag, de navorderingsaanslag en de naheffingsaanslag, alsmede de voorlopige conserverende aanslag, de conserverende aanslag, de conserverende navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Deze aanslagen zijn dus allemaal vatbaar voor beroep.

Het subjectieve aspect van de rechtsbescherming is vastgelegd in art. 26a lid 1 AWR. Dit artikel bepaalt dat bezwaar en/of beroep alleen kan worden ingesteld door degene aan wie de belastingaanslag is opgelegd, of degene tot wie de voor bezwaar vatbare beschikking zich richt.

Naast de mogelijkheid om naar de belastingrechter te gaan is er ook nog de mogelijkheid om het geschil voor te leggen aan de burgerlijke rechter. Het komt echter niet vaak voor dat een belastingzaak wordt voorgelegd aan de burgerlijke rechter. De gang naar de burgerlijke rechter heeft een vangnetfunctie, als er geen andere mogelijkheid van beroep op enige bestuursrechter bestaat, dan staat de gang naar de burgerlijke rechter open.¹⁶⁵

¹⁶³ Sardjoe, Forfaitair 2011/220.

¹⁶⁴ Sardjoe, Forfaitair 2011/220.

¹⁶⁵ Sardjoe, Forfaitair 2011/220.

6.2. Het (niet) sluiten van een convenant

Horizontaal toezicht is als het ware verdeeld in verschillende stappen. Deze stappen zijn uitvoerig besproken in paragraaf 5.1. Voordat een convenant wordt gesloten en dus kan worden deelgenomen aan horizontaal toezicht, zijn er al een aantal stappen doorlopen. De Belastingdienst heeft een klantoriëntatie uitgevoerd en daaruit is een strategisch behandelplan ontstaan. Ook zijn er al verschillende gesprekken gevoerd tussen de hoogste leiding van de onderneming en de Belastingdienst. Daarna heeft de compliance-verkenning plaatsgevonden, het doel hiervan is vast te stellen of de organisatie geschikt is voor horizontaal toezicht. Na deze stap wordt bepaald of een onderneming onder horizontaal toezicht kan vallen. De Belastingdienst kan dan dus beslissen om een convenant met de organisatie te sluiten. Tevens kan de Belastingdienst beslissen om geen convenant te sluiten met de organisatie, waardoor horizontaal toezicht niet mogelijk is.

Indien de Belastingdienst beslist om geen convenant te sluiten, is de vraag wat de onderneming daartegen kan ondernemen. De Belastingdienst zal dan de reden hiervan mededelen aan de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige het niet eens is met de Belastingdienst kan de belastingplichtige niet in bezwaar of beroep, er is immers sprake van een gesloten stelsel van rechtsmiddelen. Het besluit van de Belastingdienst om een belastingplichtige niet deel te laten nemen aan horizontaal toezicht, is geen belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking en dus kan daartegen geen bezwaar of beroep worden ingediend (art. 26 AWR).

De commissie Stevens geeft in haar rapport aan dat de rechtsbescherming in het geding kan komen als een belastingplichtige niet kan deelnemen aan horizontaal toezicht, omdat volgens de Belastingdienst niet aan de voorwaarden is voldaan en de belastingplichtige deze afwijzing niet terecht vindt. De commissie begrijpt dat een belastingplichtige de behoefte kan hebben dit verschil van mening aan een rechter voor te leggen. Dat vereist volgens de commissie dat de voorwaarden waaronder een belastingplichtige een convenant kan sluiten, openbaar moeten zijn.¹⁶⁶ Deze openbaarheid raakt diverse andere belangen, zo staat de geheimhoudingsplicht de openbaarmaking al snel in de weg. Ook is de commissie van mening dat de efficiëntie niet gediend is met een veelheid van rechterlijke geschillen over de participatiemogelijkheid inzake horizontaal toezicht.¹⁶⁷ De commissie vindt dat de keuze of een rechterlijke toetsing noodzakelijk is, een politieke beslissing is. Als alternatief zou de mogelijkheid van mediation gebruikt kunnen worden. De commissie concludeert dat een rechterlijke toetsing niet noodzakelijk is. Indien de politiek dit wel wenselijk en noodzakelijk acht, dan moet de mogelijkheid van de rechterlijke toetsing geregeld worden in de wet.¹⁶⁸

6.3. Tijdens het convenant

Nadat de Belastingdienst en de belastingplichtige het convenant hebben ondertekend, start het traject van horizontaal toezicht. Beide partijen zijn met elkaar overeengekomen dat ze samenwerken op basis van transparantie, begrip en vertrouwen. Deze begrippen zijn uitgebreid besproken in paragraaf 3.2. Verder wordt in het convenant afgesproken dat de belastingplichtige zorg draagt voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van een aanvaardbare aangifte. Beide partijen dienen het werken in de actualiteit te bevorderen. Ook is afgesproken dat de belastingplichtige relevante fiscale standpunten zo snel mogelijk voorlegt aan de Belastingdienst. De Belastingdienst geeft zo snel mogelijk zijn visie op de ingenomen standpunten van de belastingplichtige.¹⁶⁹

¹⁶⁶ L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 92-93.

¹⁶⁷ L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 92-93.

¹⁶⁸ L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 92-93.

¹⁶⁹ Individueel handavingsconvenant, bijlage 5, p. 23-24.

6.3.1. *Het niet nakomen van gemaakte afspraken in het convenant*

Het kan gebeuren dat één van beide partijen zich niet aan de afspraken in het convenant houdt. In dat geval zou men zich kunnen afvragen of de gang naar de rechter wenselijk is. Het is niet ondenkbaar dat een belastingplichtige van mening is dat de afspraken in rechte afdwingbaar zijn.¹⁷⁰ Het is verstandig om voor het sluiten van het convenant afspraken te maken over de juridische afdwingbaarheid van het convenant. Deze afspraken kunnen dan gezien worden als een toezegging aan de belastingplichtige, waaraan de belastingplichtige vertrouwen zou moeten kunnen ontleenen.¹⁷¹ De belastingplichtige zou de afspraken dan kunnen afdwingen bij de civiele rechter. Andersom heeft de Belastingdienst dan ook de mogelijkheid om de afspraken in het convenant af te dwingen bij de civiele rechter, indien de belastingplichtige de afspraken niet nakomt.¹⁷² Ik vraag me echter af of dit in het kader van horizontaal toezicht wel mogelijk en wenselijk is. Beide partijen hebben immers afgesproken om samen te werken op basis van transparantie, begrip en vertrouwen. Indien één van beide partijen de gang naar de rechter zoekt, verstoort dit de onderlinge relatie. Onder horizontaal toezicht is het juist belangrijk om te investeren in een goede onderlinge relatie en daar helpt een juridische procedure niet bij.

Indien één van beide partijen de gemaakte afspraken in het convenant niet nakomt, zal hier in de praktijk altijd het gesprek over moeten worden aangegaan. In eerste instantie zal overleg plaatsvinden tussen de betrokken medewerkers van de onderneming en de Belastingdienst.¹⁷³ Indien dat overleg niet tot een oplossing leidt, wordt het middenmanagement ingeschakeld. Mocht het zo zijn dat dit gesprek ook niets oplevert, dan zullen uiteindelijk de Raad van Bestuur van de onderneming en het Managementteam van de Belastingdienst ingeschakeld worden.¹⁷⁴

John Piepers en Fieke van der Vlist, medewerkers van de Belastingdienst, benadrukken dat het van belang is om te weten waarom een van beide partijen de afspraken niet nakomt.¹⁷⁵ John Piepers herkent in de praktijk de ‘compliance boom’ van Eelco van der Enden¹⁷⁶. Een onderneming kan bewust de afspraken niet nakomen. Als een onderneming bewust de afspraken niet nakomt, kan de vraag zich voordoen of horizontaal toezicht nog uitvoerbaar is. De onderneming handelt namelijk bewust niet volgens de basisprincipes van het horizontaal toezicht. Het kan ook zijn dat een onderneming zich onbewust niet aan de afspraken houdt. In deze variant kan het zo zijn dat de onderneming nog steeds wel bereid is om zich aan de afspraken te houden, daarbij speelt de ernst van de niet nagekomen afspraken ook een rol. In beide gevallen is het belangrijk om het bespreekbaar te maken.

De situatie kan zich ook voordoen dat de Belastingdienst zich niet aan de gemaakte afspraken in het convenant houdt. In dat geval hopen Fieke van der Vlist en John Piepers dat de belastingplichtige dit bespreekbaar maakt. Het probleem dat hier speelt, is dat de toezichthouder van de Belastingdienst een machtspositie heeft. Dat werpt een drempel op, want men blijft in de toekomst wel met elkaar te maken hebben. In dat geval zou, volgens John Piepers, een onafhankelijk meldpunt uitkomst kunnen bieden.¹⁷⁷

¹⁷⁰ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/545.

¹⁷¹ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/545.

¹⁷² Van der Enden en Oenema, WFR 2013/545.

¹⁷³ Poolen, TFO 2009/16.

¹⁷⁴ Poolen, TFO 2009/16.

¹⁷⁵ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 15-16.

¹⁷⁶ Blijkt uit het interview met Eelco van der Enden van 19 maart 2014, zie bijlage 2, p. 8.

¹⁷⁷ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 15-16.

Mocht het zo zijn dat beide partijen er na het voeren van verschillende gesprekken niet samen uitkomen, dan kan worden beslist om het convenant te beëindigen. Dit gebeurt als de vertrouwensbasis is komen te vervallen.¹⁷⁸ Beide partijen beslissen dan gezamenlijk dat verdere samenwerking op basis van het convenant niet meer mogelijk is. Een eenzijdige beëindiging door de Belastingdienst gebeurt niet zomaar volgens Fieke van der Vlist.¹⁷⁹ Pas als sprake is van bewuste gedragingen in strijd met het convenant of als bij herhaling niet aan de verwachtingen wordt voldaan, kan opzegging door de Belastingdienst aan de orde zijn. Voordat het convenant wordt beëindigd is er altijd intensief contact geweest.¹⁸⁰ Indien het convenant eenzijdig wordt beëindigd, is er niets geregeld betreffende de rechtsbescherming. Een gang naar de civiele rechter lijkt dan de enige mogelijkheid.¹⁸¹ De commissie Stevens is van mening dat er verder ook niets geregeld hoeft te worden betreffende de rechtsbescherming.¹⁸² Meussen is van mening dat de commissie Stevens te veel uitgaat van een redelijk oordelende Belastingdienst. Meussen is daarom ook van mening dat een rechterlijke toetsing bij de beëindiging van het convenant noodzakelijk is.¹⁸³

6.3.2. Agree to disagree

De situatie kan zich ook voordoen dat de Belastingdienst en de belastingplichtige het niet eens zijn over een bepaald ingenomen fiscaal standpunt. In dat geval is het van belang om in ieder geval de feiten samen vast te stellen, zodat daar geen verschil van mening meer over kan zijn.¹⁸⁴ Vervolgens kunnen de 'gewone' rechtsmiddelen ingezet worden om het geschil te beslechten. De belangrijkste rechtsmiddelen met betrekking tot horizontaal toezicht worden hieronder besproken.

6.3.2.1. Bezwaar en beroep

Indien er sprake is van een situatie van 'agree to disagree' dan is er sprake van een voor bezwaar vatbare beschikking volgens art. 26 AWR. Het gaat dan namelijk om een beslissing die wordt vastgelegd in een beschikking. In dat geval zijn de regels in de Awb van toepassing. Een bezwaarschrift dient de volgende elementen te bevatten (art. 6:5 Awb):

- de naam en het adres van de indiener;
- de dagtekening;
- een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar of beroep is gericht;
- de gronden van het bezwaar of beroep.

Het bezwaar moet binnen 6 weken na de datum op de beslissing door de Belastingdienst zijn ontvangen (art. 6:7 en art. 6:8 Awb). Indien het bezwaar per post is verstuurd en binnen een week na de zeswekentermijn is ontvangen, is het bezwaar ook nog op tijd (art. 6:9 Awb).

Mocht het zo zijn dat de belanghebbende niet aan alle vereisten hierboven heeft voldaan, dan krijgt de belanghebbende de gelegenheid om deze te herstellen (art. 6:6 Awb). Het bezwaarschrift moet dan wel binnen de termijn zijn ingediend.

Nadat de Belastingdienst het bezwaar heeft ontvangen, stuurt hij een ontvangstbevestiging. De bezwaartermijn is 6 weken vanaf de datum op de aanslag of een andere beschikking (art. 7:10 Awb). Deze termijn kan met 6 weken worden verlengd. De maximale beslistermijn voor de Belastingdienst is 12 weken. De Belastingdienst probeert echter binnen 6 weken na ontvangst van het bezwaarschrift een beslissing te nemen.¹⁸⁵

Indien de belanghebbende het niet eens is met de uitspraak op het bezwaarschrift, kan hij in beroep gaan bij de rechtbank (art. 8:1 Awb). Het beroepsschrift dient dezelfde elementen te bevatten als het bezwaarschrift. Verder zijn de bovengenoemde termijnen ook van toepassing bij een beroepsschriftprocedure.

¹⁷⁸ Poolen, TFO 2009/16.

¹⁷⁹ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 15-16.

¹⁸⁰ Poolen, TFO 2009/16.

¹⁸¹ Meussen, TFB 2013/02.

¹⁸² L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 96.

¹⁸³ Meussen, TFB 2013/02.

¹⁸⁴ Blijkt uit het interview met Frans Cremers van 17 maart 2014, zie bijlage 1, p. 6-7.

¹⁸⁵ 'Bezwaar en beroep?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *bezwaar en beroep*), geraadpleegd op 7 april 2014.

6.3.2.2. Mediation

Mediation wordt in de literatuur vaak aangedragen als manier waarop conflicten onder horizontaal toezicht zouden kunnen worden opgelost, omdat deze methode het beste aansluit bij de uitgangspunten van horizontaal toezicht: samenwerken vanuit vertrouwen, begrip en transparantie. Bij mediation proberen de belastingplichtige en de Belastingdienst onder begeleiding van een onafhankelijke en professionele conflictmiddelaar, een voor beide partijen aanvaardbare oplossing te vinden.¹⁸⁶

Volgens de Belastingdienst kan mediation onder andere in de volgende situaties worden toegepast:

- bij een geschil dat is ontstaan tijdens een controle of onderzoek;
- bij een ingediende klacht;
- tijdens de bezwaarfase;
- tijdens de beroepsfase;
- in alle andere situaties waarin een geschil escaleert.

Niet alle geschillen zijn geschikt voor mediation. Strafrechtelijke conflicten zijn bijvoorbeeld niet geschikt voor mediation.¹⁸⁷

Indien het geschil geschikt is voor mediation is het verder nog van belang dat beide partijen bereid zijn om mee te werken. Geschillen worden vaak veroorzaakt door misverstanden, miscommunicatie of onvrede met de manier van bejegenen.¹⁸⁸ Zodra deze zaken opgehelderd en opgelost zijn, is er ruimte om tot een oplossing te komen. Beide partijen dienen bereid te zijn om goed naar elkaar te luisteren en open met elkaar te praten. Deelname aan mediation is vrijwillig en er kan op ieder moment besloten worden ermee te stoppen.¹⁸⁹

Beide partijen kunnen het initiatief nemen om de procedure tot mediation te starten. De Belastingdienst werkt met interne mediators die werken volgens de gedragsregels van het Nederlands Mediation Instituut (NMI).¹⁹⁰ De mediator is onafhankelijk en onpartijdig en kent daarom geen van de betrokken partijen zakelijk of persoonlijk. Ook begint de mediator de procedure zonder voorkennis. Op die manier gaat hij onbevooroordeeld de procedure in.¹⁹¹ In het eerste mediationgesprek wordt de werkwijze en de aard van het geschil met alle partijen besproken. Indien beide partijen nog steeds het geschil willen beslechten door middel van mediation, wordt een mediationovereenkomst getekend. In die overeenkomst staan de rechten en verplichtingen van beide partijen. Vertrouwelijkheid staat centraal, dit wil zeggen dat wat besproken wordt tijdens de mediation alleen een rol speelt tijdens de mediation.¹⁹² Op deze manier kunnen beide partijen in alle openheid informatie en voorstellen bespreken. Beide partijen krijgen de mogelijkheid om aan te geven wat er volgens hen aan de hand is. De mediator begeleidt beide partijen bij het vinden van een gezamenlijke oplossing. Bij mediation is het ook mogelijk dat er een creatieve oplossing wordt gevonden.¹⁹³ De uitkomst van de mediation wordt niet opgelegd door de mediator, partijen bepalen gezamenlijk wat de beste oplossing is. De uiteindelijke oplossing wordt vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, deze overeenkomst wordt door beide partijen ondertekend. Tijdens de mediation ligt de eventuele reguliere procedure tijdelijk stil. De reguliere procedure start weer, als ondanks de mediation niet of slechts gedeeltelijk tot een oplossing is gekomen.¹⁹⁴

¹⁸⁶ Vos, Van Mens tot Mens 2011.

¹⁸⁷ 'Wanneer mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁸⁸ 'Wat zijn de voorwaarden?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *voorwaarden mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁸⁹ 'Wat zijn de voorwaarden?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *voorwaarden mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁹⁰ 'Hoe werkt mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁹¹ 'Hoe werkt mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁹² 'Hoe werkt mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁹³ 'Hoe werkt mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

¹⁹⁴ 'Hoe werkt mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

7. *Naheffen in de praktijk*

Om een antwoord te kunnen geven op de centrale vraag is het van belang om te bekijken of er in de praktijk überhaupt wordt nageheven als een bedrijf onder horizontaal toezicht staat. Uit de afgenomen interviews blijkt dat het in ieder geval wel voorkomt dat er wordt nageheven terwijl een onderneming onder horizontaal toezicht staat. Tijdens het voeren van de interviews is ook gebleken dat er een onderscheid gemaakt kan worden, tussen de situatie waarin de belastingplichtige of zijn adviseur ontdekt dat er te weinig belasting is betaald en de situatie waarin de Belastingdienst dit ontdekt. In dit hoofdstuk worden beide situaties besproken. Ook worden er twee praktijkvoorbeelden gegeven.

7.1. **Belastingplichtige of adviseur ontdekt een fout**

Het kan voorkomen dat de belastingplichtige of zijn adviseur een fout in een eerder ingediende aangifte ontdekt. Het kan zijn dat ze dit ontdekken doordat het TCF is ingericht en daaruit blijkt dat in vorige jaren de processen niet goed waren ingericht. Ook kan het zijn dat de onderneming tijdens het monitoren en testen van het TCF een fout ontdekt in de processen. In beide gevallen is het van belang om vast te stellen hoe dit heeft kunnen gebeuren en wat er aan gedaan kan worden om dit in de toekomst niet meer te laten gebeuren. Het is in ieder geval verstandig om het gesprek met de Belastingdienst aan te gaan. Een van de kernbegrippen is immers transparantie. Wat de gevolgen van het ontdekken van de fout zijn, hangt van een aantal factoren af die hieronder worden besproken.

De Belastingdienst en de belastingplichtige hebben in het convenant met elkaar afgesproken dat de belastingplichtige een aanvaardbare aangifte indient. Een aanvaardbare aangifte is, zoals eerder beschreven, een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. De afspraak is dan ook dat de belastingplichtige zijn beheersing zo inricht dat fouten zoveel als mogelijk worden voorkomen (dan wel tijdig worden hersteld), en vanuit de wetenschap dat niet alle fouten te voorkomen zijn, de maximale fout in de aangifte kleiner is dan de materialiteit. Indien een belastingplichtige een fout ontdekt groter dan de materialiteit dan zou John Piepers adviseren om na te gaan hoe dat heeft kunnen gebeuren. Blijkbaar heeft de belastingplichtige iets ingeregeld wat achteraf gezien niet werkt. John Piepers verwacht van de belastingplichtige dat hij direct actie onderneemt als hij een fout ontdekt groter dan de materialiteit, omdat de belastingplichtige een probleem lijkt te hebben in zijn interne beheersing.¹⁹⁵

De volgende vraag die gesteld kan worden is de vraag of de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat de Belastingdienst niet naheft, indien de belastingplichtige aan de Belastingdienst aangeeft dat er een fout is ontdekt in de interne beheersing. John Piepers is hier heel duidelijk in, het antwoord op deze vraag is nee. In het convenant hebben partijen namelijk afgesproken een aanvaardbare aangifte in te dienen. Als er een materiële fout is ontdekt is er geen sprake van een aanvaardbare aangifte en kan het dus zijn dat de Belastingdienst overgaat tot naheffen.¹⁹⁶

Het is een ander verhaal wanneer er sprake is van een fout kleiner dan de materialiteit en de organisatie de zaken goed op orde heeft en dit inzichtelijk kan maken. De constatering van een foutje, het herstellen daarvan en het nemen van maatregelen naar de toekomst, waardoor het foutje in de toekomst niet meer voorkomt, zou dan voldoende zijn. Voor John Piepers zou een naheffingsaanslag in dat geval niet meer nodig zijn.¹⁹⁷ De Belastingdienst verwacht wel herstel van de zogenoemde bekende fout.

¹⁹⁵ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 16-17.

¹⁹⁶ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 16-17.

¹⁹⁷ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 16-17.

Volgens Fieke van der Vlist zou het raar zijn als een onderneming een aanvaardbare aangifte wil indienen en ook heeft afgesproken om dit te doen en vervolgens een materiële fout ontdekt en die niet wil corrigeren. Dat past niet bij elkaar, want eigenlijk handelt de belastingplichtige dan in strijd met zijn eigen doelstelling, namelijk het indienen van een aanvaardbare aangifte. Fieke van der Vlist merkt dat het in de praktijk vaak niet zo'n probleem is. Als er fouten in een lopend traject omhoog komen dan willen organisaties die fouten zelf corrigeren, sterker nog, dit hebben ze vaak al gedaan voordat ze het aan de Belastingdienst melden.¹⁹⁸

In de praktijk komt het voor dat de Belastingdienst minder naheft dan het eigenlijke bedrag, doordat partijen de dialoog met elkaar aangaan. Een voorbeeld van zo'n situatie is beschreven in praktijkvoorbeeld 1. Beide partijen moeten in zo'n geval open staan om de dialoog met elkaar aan te gaan. Tevens dienen partijen bereid te zijn om samen tot een oplossing te komen. In de praktijk komt het ook voor dat de belastingplichtige door middel van een steekproef een fout ontdekt in het TCF. Op het moment dat een steekproef wordt getrokken, steek je als het ware de peilstok in de organisatie. Door middel van de steekproef kan bekeken worden of fiscaal gezien alles in orde is. Met andere woorden: er kan geconcludeerd worden of er sprake is van materiële fouten. Indien er geen materiële fouten aanwezig zijn, kan geconcludeerd worden dat de onderneming fiscaal in control is. Het is van belang de steekproef ook af te stemmen met de Belastingdienst. Mocht in een later jaar door middel van de steekproef een fout groter dan de materialiteit zijn ontdekt, dan kan de Belastingdienst naheffen tot de laatste steekproef. De Belastingdienst kan dus niet verder terug dan de laatste steekproef, dit geeft de belastingplichtige een bepaalde zekerheid. Een voorbeeld van zo'n situatie is beschreven in praktijkvoorbeeld 2.

7.2. Belastingdienst ontdekt een fout

Het kan ook voorkomen dat de Belastingdienst een fout ontdekt in een eerder ingediende aangifte. Het is mogelijk dat de Belastingdienst toezichtsactiviteiten heeft uitgevoerd, omdat de belastingplichtige bijvoorbeeld geen gebruik maakt van de statistische steekproef. In dat geval kan de Belastingdienst ervoor kiezen om zelf de steekproef uit te voeren. Indien de Belastingdienst dan een fout ontdekt in de ingediende aangifte en dus ook in het TCF, kan de Belastingdienst overgaan tot naheffen. In de meeste gevallen wordt in dat soort situaties nageheven. Ook omdat de Belastingdienst geen onderscheid mag maken tussen de bedrijven die wel onder horizontaal toezicht staan en bedrijven die niet onder horizontaal toezicht staan. Indien de Belastingdienst door middel van een steekproef een fout ontdekt, is het ook belangrijk om dit te melden aan de belastingplichtige. De belastingplichtige dient zo snel mogelijk de gemaakte fout te herstellen, zodat in de toekomst de gemaakte fout voorkomen kan worden.

7.3. Praktijkvoorbeelden

Tijdens de interviews zijn een aantal praktijkvoorbeelden ter sprake gekomen. In deze paragraaf worden twee praktijkvoorbeelden beschreven, waarin onder horizontaal toezicht een naheffingsaanslag wordt opgelegd.

7.3.1. Praktijkvoorbeeld 1

Een klant van PwC die sinds 2011 onder horizontaal toezicht staat, kwam er zelf achter dat hij een fout gemaakt had. Hij moest nog een behoorlijk bedrag aan btw betalen. Eigenlijk was het al vanaf 2005 fout gegaan. De naheffingstermijn is 5 jaar dus er kon worden nageheven t/m 2009. Over de jaren 2005, 2006, 2007 en 2008 kan niet meer nageheven worden, over de jaren 2009, 2010, 2011, 2012 en 2013 nog wel. PwC en de klant zijn toen samen met de Belastingdienst de dialoog aangegaan en uiteindelijk is overeengekomen om alleen na te heffen over de jaren 2011, 2012 en 2013.

¹⁹⁸ Blijkt uit het interview met John Piepers en Fieke van der Vlist van 31 maart 2014, zie bijlage 3, p. 16-17.

Je zou dus kunnen zeggen dat de klant heeft bereikt dat de jaren 2009 en 2010 niet worden nageheven. Aan de andere kant kan gezegd worden dat de Belastingdienst bereikt heeft dat de klant uit eigen scherppte vanuit een TCF de boel op orde heeft gebracht. Door het TCF heeft de klant een fout ontdekt, waardoor de Belastingdienst over de jaren 2011, 2012 en 2013 kan naheffen. Of de Belastingdienst wel of niet over de gehele periode naheft hangt ook af van de coulance van de toezichthouder. In dit soort situaties is kennis van hoe horizontaal toezicht werkt een vereiste, want anders kan het een strijd worden. De klant in het voorbeeld was nog niet gevorderd tot de monitoringsfase van het TCF. Er is met de Belastingdienst afgesproken dat naar aanleiding van het vinden van deze fout, de monitoring wordt ingericht, zodat het verleden echt wordt dichtgezet. Volgens Frans Cremers hoeft naheffen niet perse de relatie aan te tasten.¹⁹⁹

7.3.2. *Praktijkvoorbeeld 2*

De klant van PwC heeft sinds enkele jaren een convenant met de Belastingdienst. Tijdens de convenantperiode is er één keer een fout opgetreden bij de afdracht van premies.

De klant zelf geeft aan dat dit fout is en dat het dus gecorrigeerd moet worden. De vraag was echter wel over welke periode de Belastingdienst mocht naheffen. In eerste instantie wilde de Belastingdienst 5 jaar corrigeren. De adviseur van PwC vond dit echter niet terecht. Er was immers een steekproef uitgevoerd en daarmee is destijds vastgesteld dat alle procedures goed waren. Het kan altijd gebeuren dat daarna een fout ontdekt wordt, maar dat wil niet zeggen dat het een structurele fout is. Over dit punt is een discussie ontstaan met de Belastingdienst. Uiteindelijk is de Belastingdienst het eens geworden met de adviseur, dat er dus sprake was van een eenmalige fout, waardoor de Belastingdienst maar over 1 jaar een naheffingsaanslag heeft opgelegd.

Dat er maar 1 jaar is nageheven komt doordat op een gegeven moment een steekproef is gedaan door PwC. Dan steek je als het ware de peilstok in de organisatie en wordt er gekeken hoe het er voor staat. In de steekproef zijn de premies aan bod gekomen, maar ze zijn er niet als fout uitgekomen. Dus destijds is geconcludeerd dat op dat moment alles fiscaal in orde was. Met andere woorden er waren geen materiële fouten aangetroffen zoals in de CAB is beschreven. De adviseur van PwC heeft toen gezegd dat er wel nageheven mag worden, maar tot het moment dat de steekproef is getrokken. De Belastingdienst wist destijds nog niet zo goed hoe hij daarmee om moest gaan, omdat het horizontaal toezicht toen nog niet zo lang geleden was ingevoerd en deze situatie zich nog niet had voorgedaan. Dit voorbeeld wordt door PwC nog steeds gebruikt bij andere klanten. Dit voorbeeld geeft dus ook wel aan dat de belastingplichtige een bepaalde zekerheid heeft dat de Belastingdienst niet verder teruggaat dan de laatste steekproef.²⁰⁰

¹⁹⁹ Blijkt uit het interview met Frans Cremers van 17 maart 2014, zie bijlage 1, p. 7.

²⁰⁰ Blijkt uit het interview met een medewerker van een klant van PwC van 15 april 2014, zie bijlage 4, p 21-22.

8. Het Tax Management Maturity Model

In dit hoofdstuk staat de vraag centraal hoe PwC invulling geeft aan het Tax Control Framework. PwC geeft invulling aan het TCF, doordat zij het Tax Management Maturity Model (T3M) heeft ontwikkeld. PwC heeft het T3M ontwikkeld omdat het op een eenvoudige wijze de relevante onderwerpen laat zien die gerelateerd zijn aan de fiscale functie. In dit hoofdstuk wordt het T3M beschreven.

8.1. De aandachtsgebieden

PwC analyseert de fiscale beheersing van ondernemingen op basis van interviews met medewerkers van de organisatie en de documenten die PwC ontvangt van de onderneming. De vergaarde informatie wordt verwerkt in zes aandachtsgebieden. Ieder aandachtsgebied kent 5 niveaus van volwassenheid, niveau 5 is het hoogst haalbare niveau. Indien een onderneming volwassenheidsniveau 3 haalt is dit echter, volgens PwC, voldoende om te kunnen spreken van een goede fiscale beheersing. Wanneer een bedrijf beoordeeld wordt op niveau 1 wil dit zeggen dat het bedrijf zaken ad hoc aanpakt. Niveau 2 houdt in dat zaken informeel geregeld zijn. Zoals gezegd is niveau 3 goed genoeg om te spreken van voldoende fiscale beheersing. Een bedrijf heeft dan de zaken beschreven, gedocumenteerd en gecommuniceerd. Op niveau 4 worden de zaken periodiek geëvalueerd. Op niveau 5 zijn best practices de basis voor de fiscale beheersing. Als een onderneming gebruik maakt van best practices wil dit zeggen dat er sprake is van de beste werkwijze, methode en processen.²⁰¹ In onderstaande afbeelding is te zien hoe het T3M is opgebouwd. In deze paragraaf worden vervolgens de verschillende aandachtsgebieden beschreven.

		Niveau 1 Ad hoc	Niveau 2 Herhaalbaar	Niveau 3 Bepaald	Niveau 4 Beheerd	Niveau 5 Geoptimaliseerd
Aandachtsgebieden	BTE Business (& Tax) Environment • Bedrijfsstrategie • Belastingstrategie • Fiscaal bewustzijn • Soft controls					
	BO Business Operations • Bedrijfsprocessen • IT (inclusief informatie en communicatie) • Transfer Pricing • Gegevensverzameling					
	TO Tax Operations • Structuur • Fiscale planning • Tax Accounting • Tax compliance					
	TRM (Tax) Risk Management • Doelstellingen • Identificatie van gebeurtenissen • Risk assessment • Opvolging risico's en controle activiteiten • Belangrijkste belastingrisico's en kansen					
	MT Monitoring/Testing • Intern • Extern • Rapportage					
	TA (Tax) Assurance • Intern • Extern • Rapportage • Toezicht Belastingdienst					

Figuur 5: Het Tax Management Maturity Model²⁰²

²⁰¹ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

²⁰² Verkregen via interne bronnen van PwC.

8.1.1. *Business (&tax) Environment*

Business (&tax) Environment is het eerste aandachtsgebied. In dit aandachtsgebied komen de bedrijfs- en belastingstrategie aan de orde. De bedrijfs- en belastingstrategie bestaan onder andere uit de visie, missie en doelstellingen van de onderneming. Idealiter maakt de fiscale strategie onderdeel uit van de algehele strategie. De twee strategieën zouden in ieder geval bij elkaar aan moeten sluiten. Het fiscale bewustzijn speelt in dit aandachtsgebied ook een rol. Hierbij gaat het om de kennis die binnen een onderneming aanwezig is op het gebied van fiscaliteit. Het is van belang dat alle (relevante) medewerkers kennis hebben van fiscaliteit, zodat de fiscaliteit kan worden beheerst. Ook wordt er in dit aandachtsgebied gekeken naar de toon aan de top, hiermee wordt de managementstijl bedoeld.²⁰³

8.1.2. *Business Operations*

Business Operations is het tweede aandachtsgebied. In dit aandachtsgebied komen de bedrijfsprocessen aan de orde. Het is belangrijk dat de bedrijfsprocessen worden vastgelegd, zodat inzichtelijk is wat er gebeurt binnen een bedrijf. Informatietechnologie kan hierbij een belangrijke rol spelen. Een ander onderdeel van de Business Operations is transfer pricing. Transfer pricing is het vaststellen, toepassen en beheren van verrekenprijzen.²⁰⁴ Dit zijn de prijzen van goederen of diensten die een groep ondernemingen onderling aan elkaar leveren. Transfer pricing is aan de orde als een onderneming grensoverschrijdende interne diensten of leveringen verricht. Het verzamelen en actueel houden van gegevens is in dit aandachtsgebied ook van belang.²⁰⁵

8.1.3. *Tax Operations*

Tax operations is het derde aandachtsgebied. In dit aandachtsgebied speelt de structuur van de onderneming een belangrijke rol. Fiscale planning komt in dit aandachtsgebied ook aan de orde. Een randvoorwaarde voor fiscale planning is het voldoen aan wet- en regelgeving. Het is van belang dat de fiscale planning wordt vastgelegd, zodat iedereen weet wanneer wat gedaan moet worden. Hierdoor worden er zo min mogelijk kansen op fiscaal gebied gemist. Verder is tax accounting een onderdeel van dit aandachtsgebied. Tax accounting is het bepalen van de fiscale positie, daarbij spelen de processen en de beheersmaatregelen een belangrijke rol. Het laatste onderdeel van dit aandachtsgebied is tax compliance. Tax compliance is een belangrijk onderdeel. Compliance betekent dat een bedrijf wil voldoen aan wet- en regelgeving. Het is verstandig om als bedrijf de compliance van de verschillende belastingen (Btw, loonheffingen, vennootschapsbelasting) apart vast te leggen in handboeken en deze door middel van workflows en checklists inzichtelijk te maken.²⁰⁶

8.1.4. *(Tax) Risk Management*

(Tax) Risk management is het vierde aandachtsgebied. In dit aandachtsgebied wordt onderzocht hoe de onderneming de (fiscale) risico's beheerst, daarbij is het van belang om inherente en restrisico's in kaart te brengen en vast te leggen. Vervolgens dient vastgesteld te worden wat de impact van de risico's is (financieel maar ook bijvoorbeeld qua reputatie) en wat de kans is dat het risico zich voordoet. Tevens wordt er gekeken of het bedrijf aandacht heeft voor de belangrijkste fiscale bedreigingen en kansen.²⁰⁷

8.1.5. *Monitoring en testing*

Monitoring en testing is het vijfde aandachtsgebied. PwC gebruikt de methode van de statistische steekproef om te kijken of de processen van een onderneming in orde zijn. Het proces van de steekproef is uitgebreid beschreven in paragraaf 2.5.1. Een onderneming kan natuurlijk ook kiezen om monitoring en testing op een andere manier in te vullen.

²⁰³ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

²⁰⁴ 'Wat is transfer pricing?', www.bedrijfsoprichtinginternationaal.nl (zoek op *transfer pricing*), geraadpleegd op 28 april 2014.

²⁰⁵ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

²⁰⁶ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

²⁰⁷ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

De Belastingdienst geeft echter de voorkeur aan de statistische steekproef. Indien een onderneming kiest voor een andere manier van monitoring en testing, kan het zijn dat de Belastingdienst de statistische steekproef zelf uitvoert bij de onderneming. Als de onderneming de steekproef uit laat voeren door PwC, is het in het kader van het voorkomen van naheffen verstandig om de steekproef vooraf af te stemmen met de Belastingdienst. Met vooraf afstemmen wordt bedoeld dat met de Belastingdienst onder andere is overeengekomen wat de wetenschappelijke benadering is (meestal is dit 95%), om wat voor maximum bedrag het gaat en wat het aantal te beoordelen facturen is. Indien de Belastingdienst daarmee akkoord is en uit de steekproef blijkt dat er geen fouten groter dan de materialiteit zijn gemaakt, heeft de onderneming een bepaalde zekerheid. Zekerheid, in die zin dat over dat jaar niet meer kan worden nageheven, ook al wordt in een volgend jaar een fout ontdekt die ook in dat jaar aanwezig was. In paragraaf 7.3.1. is een praktijkvoorbeeld opgenomen, waarin dit aan de orde was.²⁰⁸

8.1.6. (Tax) Assurance

(Tax) Assurance is het zesde en tevens laatste aandachtsgebied. Ook bij dit aandachtsgebied zijn interne en externe controles van belang. Tevens is het van belang dat dit gerapporteerd wordt. Een onderneming doet er verstandig aan om fiscaliteit mee te nemen in de controles. Ook is het een goed idee om fiscaliteit integraal onderdeel te maken van de jaarrekeningcontrole. Vooral in het kader van horizontaal toezicht is dit van belang, omdat de Belastingdienst op deze manier kan steunen op de werkzaamheden die al zijn verricht door de onderneming en haar externe adviseurs en/of accountant.²⁰⁹

8.2. De rapportage

PwC analyseert een bedrijf dus op allerlei gebieden met behulp van het T3M. Tijdens het analyseren van het T3M viel me op dat PwC alle deelprocessen (zie figuur 3) die de Belastingdienst heeft beschreven, heeft geïntegreerd in het T3M. Aan de hand van het T3M maakt PwC een rapportage. In de rapportage laat PwC zien wat het huidige niveau van de fiscale beheersing is. Tevens stelt PwC het ambitieniveau van de onderneming vast. Om het ambitieniveau te kunnen bereiken worden concrete aanbevelingen gedaan aan de onderneming. Op basis van deze aanbevelingen kan een organisatie verbeteracties voor zichzelf bepalen om de fiscale beheersing te optimaliseren. De rapportage kan met de Belastingdienst worden gedeeld, indien de onderneming daarmee instemt. Mede op basis van de rapportage kan de Belastingdienst beslissen om de toezichtsactiviteiten aan te passen. Als de onderneming bijvoorbeeld in de fase van monitoring en testing, gebruik maakt van de statistische steekproef en uit de steekproef blijkt dat de onderneming fiscaal in control is, dan kan de Belastingdienst beslissen om zelf de steekproef niet meer uit te voeren. Deze werkwijze is conform de CAB die is beschreven in paragraaf 2.4.

²⁰⁸ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

²⁰⁹ Blijkt uit interne bronnen van PwC.

9. Conclusies

Op basis van de bevindingen in voorgaande hoofdstukken worden in dit hoofdstuk de conclusies getrokken. Hierbij komen alle aspecten van onderstaande vraag aan de orde en wordt daadwerkelijk antwoord gegeven op de centrale vraag.

Hoe kan PricewaterhouseCoopers zo veel mogelijk voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan, geconfronteerd worden met een naheffingsaanslag op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen?

9.1. De werking van horizontaal toezicht

Het traject van horizontaal toezicht voor grote ondernemingen bestaat uit verschillende stappen, namelijk: klantoriëntatie, gesprek over horizontaal toezicht, compliance-verkenning, analyse van de fiscale beheersing, monitoring en versterking van de fiscale beheersing. Na de compliance-verkenning wordt bepaald of een onderneming geschikt is voor horizontaal toezicht. De stappen die daarna volgen zijn de belangrijkste stappen, hierin wordt het TCF verder ingericht en daar waar nodig verbeterd. In de leidraad 'Toezicht Grote Ondernemingen' geeft de Belastingdienst aan wat de aandachtsgebieden voor het TCF zijn. De aandachtsgebieden zijn verdeeld in de volgende deelprocessen: fiscale organisatie, tax planning, tax risk management, communicatie, IT, monitoring, fiscale boekhouding (tax accounting) en fiscale compliance. Een onderneming doet er verstandig aan om deze deelprocessen op te nemen in haar TCF, omdat dit elementen zijn waar de Belastingdienst naar kijkt. In het MKB-segment kan horizontaal toezicht een andere vorm hebben. Een MKB-bedrijf kan via een fiscaal dienstverlener deelnemen aan horizontaal toezicht. De Belastingdienst steunt op de processen van, in dit geval, PwC. De MKB-klant van PwC hoeft dus geen TCF in te richten, omdat MKB-bedrijven ten opzichte van de grote ondernemingen relatief klein zijn en het dus niet altijd relevant is om een TCF te bouwen. Het bouwen van een TCF kan wel relevant zijn voor met name interne doeleinden van de klant. PwC voert bij MKB-klanten bepaalde checks uit om te kijken of de klant zijn processen op orde heeft. Tevens blijkt uit de checks waar eventueel een verbeteringslag gemaakt zou kunnen worden.

9.1.1. Ontbreken wettelijke basis

Op dit moment is er voor horizontaal toezicht geen wettelijke basis. In art. 8 AWR staat wel dat de belastingplichtige duidelijk, stellig en zonder voorbehoud de aangifte moet indienen. Omdat er geen wettelijke basis voor horizontaal toezicht is, bestaat er onduidelijkheid over de vraag wanneer een bedrijf in aanmerking komt voor horizontaal toezicht dan wel welke rechten en plichten het hebben van horizontaal toezicht met zich brengt. Horizontaal toezicht is nu nog te vrijblijvend. De verankering in de wet zou duidelijkheid moeten geven over de (rand)voorwaarden waaraan een TCF moet voldoen. Horizontaal toezicht zou in de wet verankerd kunnen worden door in een bestaand of nieuw artikel in de AWR te verwijzen naar een besluit. In dat besluit zouden dan de voorwaarden kunnen staan waaraan moet zijn voldaan om in aanmerking te komen voor horizontaal toezicht. Verder zouden artikelen die niet of niet geheel passen bij het concept van horizontaal toezicht, zoals de boete en de navorderings- en naheffingstermijn, onder bepaalde voorwaarden kunnen worden uitgesloten.

9.1.2. Het Tax Control Framework

De Belastingdienst hanteert een open norm voor de invulling van het TCF. In de praktijk wordt de open norm door ondernemingen als lastig ervaren, omdat een onderneming geen zekerheid heeft over wanneer het TCF goed is ingericht. De Belastingdienst zou meer duidelijkheid moeten geven over de vereisten van het TCF. Het Tax Management Maturity Model zou een goede basis voor een norm kunnen zijn. Doordat er nu geen norm is, is het mogelijk dat de goedkeuring van een TCF afhangt van één mening van een toezichthouder. Deze willekeur moet zo veel mogelijk voorkomen worden.

9.2. Rechtsbescherming

Indien de Belastingdienst besluit om geen convenant te sluiten met de belastingplichtige, kan de belastingplichtige niet in bezwaar en/of beroep gaan. Het is namelijk niet een voor bezwaar of beroep vatbaar besluit. Het is ook maar de vraag of dit noodzakelijk is.

Horizontaal toezicht is samenwerken op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Als de Belastingdienst besluit het convenant niet te willen sluiten met een bepaalde belastingplichtige kan men zich afvragen of er samengewerkt kan worden op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Het is echter wel van belang dat de Belastingdienst motiveert waarom hij het convenant met een bepaalde belastingplichtige niet wil sluiten. Ook is de efficiëntie niet gediend met een veelheid aan rechterlijke geschillen over de participatiemogelijkheid inzake het horizontaal toezicht.

Nadat de Belastingdienst en de belastingplichtige het convenant hebben ondertekend, start het traject van het verder invullen van het horizontaal toezicht. Tijdens dit traject kan het zijn dat één van beide partijen of beide partijen zich niet aan de gemaakte afspraken houden. Indien dit het geval is, is het van belang dat de partijen het gesprek met elkaar aangaan en over en weer aangeven wat de verwachtingen zijn. Een gang naar de rechter zou hier niet passen, dit tast de relatie en het vertrouwen aan. Mocht het zo zijn dat na een aantal gesprekken de partijen er niet samen uitkomen, dan kan dit leiden tot beëindiging van het convenant. Het komt zelden voor dat de Belastingdienst eenzijdig een convenant beëindigt. Het kan ook zijn dat partijen van mening verschillen over een fiscaal inhoudelijk standpunt. Dit is mogelijk, ook als er een convenant is. In dat geval is er sprake van 'agree to disagree' en is het mogelijk om in bezwaar en beroep te gaan tegen voor bezwaar of beroep vatbare beslissingen, zoals opgelegde aanslagen. Ook behoort mediation tot de mogelijkheden. Dit hoeft dan niet te betekenen dat het convenant wordt beëindigd.

9.3. Naheffen in de praktijk

Het komt in de praktijk voor dat de Belastingdienst een naheffingsaanslag oplegt aan een belastingplichtige die onder horizontaal toezicht staat. Het kan zijn dat de belastingplichtige of zijn adviseur een fout ontdekt in de aangifte, mede als gevolg van het goed ingericht hebben van het TCF. Het is in een horizontaal toezicht relatie belangrijk om transparant te zijn naar elkaar toe en dus is het van belang om over de gemaakte fout in gesprek te gaan. In het convenant is namelijk afgesproken dat de belastingplichtige een aanvaardbare aangifte indient. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. Indien de gemaakte fout groter is dan de materialiteit, zal de Belastingdienst in beginsel overgaan tot naheffen. Het is echter voor zowel de Belastingdienst als voor de belastingplichtige van belang dat de fout in de toekomst wordt voorkomen. In de praktijk betekent dit vaak dat de belastingplichtige maatregelen neemt om ervoor te zorgen dat deze fout niet meer voor zal komen (bijvoorbeeld door aanpassingen in processen dan wel controles). In de praktijk komt het voor dat de Belastingdienst minder naheft dan het eigenlijke bedrag, doordat partijen de dialoog met elkaar aangaan. In de praktijk is tevens gebleken dat de naheffingsperiode beperkt kan worden door middel van een steekproef.

Indien de belastingplichtige of zijn adviseur een fout ontdekt kleiner dan de materialiteit is het ook van belang om daarover in gesprek te gaan. Als de belastingplichtige de fout heeft hersteld en het voor de toekomst goed heeft geregeld, dan kan het zijn dat de Belastingdienst beslist om niet na te heffen. De Belastingdienst heeft echter altijd de wettelijke bevoegdheid (art. 20 AWR) om in zo'n soort situaties na te heffen.

De Belastingdienst kan ook zelf een fout ontdekken in een eerder ingediende aangifte van de belastingplichtige. In dat geval heft de Belastingdienst vrijwel altijd na, mede omdat de Belastingdienst geen onderscheid mag maken tussen de bedrijven die wel onder horizontaal toezicht staan en bedrijven die niet onder horizontaal toezicht staan.

9.4. Het Tax Management Maturity Model (T3M)

Door gebruik te maken van het T3M kan PwC de fiscale beheersing van een onderneming grondig analyseren. PwC heeft verschillende aandachtsgebieden ontwikkeld waarop een onderneming wordt beoordeeld. Ieder aandachtsgebied kent 5 niveaus van volwassenheid, waarbij niveau 5 het hoogst haalbare niveau is. De aandachtsgebieden die PwC hanteert in het T3M sluiten aan bij de door de Belastingdienst in de leidraad opgenomen deelprocessen. Op deze manier probeert PwC te anticiperen op het feit dat de Belastingdienst geen normen stelt aan een TCF. Door in ieder geval de deelprocessen te verwerken in het T3M, speelt PwC in op de elementen die voor de Belastingdienst in ieder geval van belang worden geacht voor een goed werkend TCF. Hierdoor kan PwC haar klanten zo goed mogelijk helpen bij het inrichten en verder optimaliseren van het TCF. Naar aanleiding van de T3M analyse stelt PwC een rapportage op. Uit de rapportage blijkt wat het huidige niveau van de fiscale beheersing is en welke verbeteringen gedaan kunnen worden om de fiscale beheersing op een hoger niveau te krijgen. Mede op basis van de rapportage kan de Belastingdienst beslissen om de toezichtsactiviteiten aan te passen.

9.5. Het antwoord op de centrale vraag

Naar aanleiding van voorgaande conclusies kan een antwoord gegeven worden op de centrale vraag: 'hoe kan PricewaterhouseCoopers zo veel mogelijk voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan, geconfronteerd worden met een naheffingsaanslag op grond van artikel 20 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen?'

PwC kan zo veel mogelijk voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan een naheffingsaanslag opgelegd krijgen, door te zorgen dat de klant zijn fiscale beheersing op orde heeft. PwC helpt de klant om een TCF goed in te richten met behulp van het T3M. In het T3M komen de deelprocessen die de Belastingdienst heeft beschreven in de leidraad, aan de orde. PwC probeert op deze manier in te spelen op de 'wensen' van de Belastingdienst. Ook al heeft PwC de deelprocessen van de Belastingdienst verwerkt in het T3M en geeft zij klanten inzicht in de mate van volwassenheid van deze verschillende deelprocessen, toch heeft de klant van PwC geen echte zekerheid. De Belastingdienst geeft immers geen oordeel over het TCF, mede vanwege het ontbreken van concrete normen. Deze onzekerheid kan PwC niet wegnemen, dit ligt bij de Belastingdienst. De Belastingdienst zal in de toekomst duidelijkheid moeten geven op basis waarvan het toezicht aangepast wordt. Daarbij zal hij zich dus een mening moeten vormen en deze ook uitspreken over het TCF van belastingplichtigen.

Zoals in paragraaf 9.3 is beschreven, wordt een fout groter dan de materialiteit altijd gecorrigeerd door middel van een naheffingsaanslag. PwC zou dus moeten voorkomen dat er bij klanten fouten ontstaan groter dan de materialiteit. Dit kan PwC doen door de klant te adviseren om ieder jaar een steekproef uit te voeren, de opzet en uitvoering daarvan af te stemmen met de Belastingdienst en de uitkomsten te delen met de Belastingdienst. Een steekproef heeft echter alleen zin als het TCF grotendeels is ingericht, anders is het risico te groot dat er fouten uit de steekproef komen. Met een steekproef wordt vastgesteld dat processen (binnen het TCF) en procedures goed zijn ingericht of juist niet. Indien is geconcludeerd dat deze goed zijn ingericht dan zijn er geen materiële fouten aanwezig. Mocht het zo zijn dat een paar jaar later toch een fout wordt ontdekt en blijkt dat dit destijds ook al fout ging, dan kan de Belastingdienst niet naheffen over het jaar waarin de steekproef is uitgevoerd, indien dit met de Belastingdienst vooraf is afgestemd. Om die reden dat destijds is geconcludeerd dat er geen sprake was van fouten groter dan de materialiteit. De belastingplichtige heeft dus een bepaalde zekerheid dat de Belastingdienst niet verder teruggaat dan de periode waarop de steekproef ziet. Hierdoor wordt de naheffingstermijn in ieder geval verkleind en zal het bedrag op de naheffingsaanslag een stuk minder hoog zijn.

Naheffen onder horizontaal toezicht 100% voorkomen zal PwC niet gaan lukken. Ten eerste omdat PwC afhankelijk is van haar klanten. Uiteindelijk bepaalt de klant zelf hoe hij een TCF inricht en hoeveel aandacht hij daar aan besteedt. Ten tweede omdat het inrichten van een TCF mensenwerk blijft en mensen maken nu eenmaal wel eens fouten. Door gebruik te maken van de steekproef kan echter wel de naheffingstermijn worden verkleind waardoor het bedrag van de naheffingsaanslag in ieder geval aanzienlijk lager kan zijn.

10. Aanbevelingen

Op basis van de conclusies die zijn getrokken in het vorige hoofdstuk, zullen in dit hoofdstuk aanbevelingen worden gedaan. De centrale vraag is gericht op PwC dus je zou verwachten dat in dit onderzoek enkel aanbevelingen aan PwC worden gedaan. Dit is echter niet het geval. Naheffen onder horizontaal toezicht kan niet enkel door PwC worden voorkomen, ook de klanten van PwC en de Belastingdienst hebben hier invloed op. In dit hoofdstuk zullen daarom ook aanbevelingen worden gedaan aan de klanten van PwC en de Belastingdienst.

10.1. Aanbevelingen aan PwC

In deze paragraaf worden aanbevelingen aan PwC gedaan om zo veel mogelijk te voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan, geconfronteerd worden met een naheffingsaanslag.

10.1.1. De klant de steekproef adviseren

Aanbevolen wordt om de klant te adviseren ieder jaar een steekproef te doen, mits het TCF grotendeels is ingericht, anders is de kans op fouten te groot. Tevens wordt geadviseerd om de steekproef vooraf met de Belastingdienst af te stemmen. Als een onderneming ieder jaar een steekproef verricht en uit de steekproef blijkt dat de onderneming haar processen op orde heeft, dan zijn er in beginsel geen materiële fouten aanwezig in dat jaar. Indien de Belastingdienst een paar jaar later een fout ontdekt, kan hij niet verder naheffen dan de laatste steekproef, waardoor de naheffingstermijn wordt beperkt tot één jaar.

10.1.2. De klant bewust laten worden van het TCF.

Aanbevolen wordt om de klant bewust te laten worden van het TCF. Dit kan PwC doen door uit te leggen wat het TCF precies inhoudt. PwC kan het TCF op verschillende manieren onder de aandacht brengen. Ze kan bijvoorbeeld artikelen over het TCF publiceren in vaktijdschriften. Het enkel publiceren van artikelen in vaktijdschriften is echter niet voldoende om het TCF bij elke onderneming onder de aandacht te brengen. Door bijvoorbeeld lezingen te houden heeft PwC al een groter bereik. Deze lezingen zijn gericht op de klanten van PwC. In de lezingen staat het TCF centraal. PwC kan in de lezing laten zien welke acties een klant kan ondernemen om een TCF goed in te richten en wat er allemaal bij komt kijken. De lezing kan 1 of 2 keer in het jaar worden georganiseerd. Tevens kan PwC de klant bewust maken van het TCF door 1 op 1 gesprekken te voeren. Doordat PwC een T3M analyse heeft uitgevoerd, weet PwC waar de klant op moet letten. Hierdoor kan PwC de klant persoonlijk advies geven. Het is ook van belang om de klant bij dit proces te betrekken en de klant veel zelf te laten doen betreffende het inrichten van het TCF, zodat de klant hier bewust mee bezig is en dus weet wat er binnen het bedrijf allemaal gebeurt.

10.1.3. Nader onderzoek

Aanbevolen wordt om een onderzoek te verrichten naar hoe PwC kan voorkomen dat klanten die onder horizontaal toezicht staan een boete opgelegd krijgen. Naast de mogelijkheid tot naheffen, heeft de Belastingdienst immers ook de mogelijkheid om een boete op te leggen. Dit onderzoek kan uitgevoerd worden door een stagiaire of een medewerker van PwC. Het onderzoek kan dezelfde vorm aannemen als in dit onderzoek is gebruikt. De stagiaire of medewerker kan dus interviews houden met de verschillende partijen, zodat een volledig beeld van de praktijk wordt gecreëerd en de opvattingen van alle partijen duidelijk zijn. Tevens kan er een literatuuronderzoek gedaan worden.

10.2. Aanbevelingen aan de klanten van PwC

In deze paragraaf worden aanbevelingen aan de klanten van PwC gedaan om zo veel mogelijk te voorkomen dat ze een naheffingsaanslag opgelegd krijgen.

10.2.1. Initiatief tonen

Aanbevolen wordt om initiatief te tonen bij het inrichten van het TCF en niet alles uit te besteden, zodat de klant zich ook bewust is van de processen in de onderneming. PwC kan de klant wel helpen bij het inrichten van het TCF, maar de klant moet zelf ook weten wat er binnen de onderneming speelt. Op een bepaald moment is het inrichten van het TCF klaar, maar het monitoren en eventueel naar aanleiding daarvan verbeteren is een continu proces.

10.2.2. De aangifte zo snel mogelijk indienen

Aanbevolen wordt om de aangifte zo snel mogelijk na het afsluiten van het boekjaar in te dienen bij de Belastingdienst. Hiermee voorkomt de klant dat vele jaren open blijven staan. Als de klant dan ook nog de steekproef ieder jaar uitvoert, zoals beschreven in paragraaf 10.1.2, dan maakt de klant op die manier de periode waarover kan worden nageheven kleiner.

10.3. Aanbevelingen aan de Belastingdienst

In deze paragraaf worden aanbevelingen gedaan aan de Belastingdienst op het gebied van het horizontaal toezicht.

10.3.1. Voorspelbaarheid creëren

Aanbevolen wordt om voorspelbaarheid te creëren op het gebied van de toezichtsactiviteiten. Hiermee wordt bedoeld dat een belastingplichtige die een TCF heeft gebouwd wil weten wat dit voor zijn toezicht betekent. De Belastingdienst zou op deze vraag bij iedere belastingplichtige afzonderlijk een gemotiveerd en eenduidig antwoord moeten kunnen geven. Dit is nu echter nog niet het geval. De Belastingdienst zal intern eenduidigheid moeten creëren over de vraag welke elementen in het TCF zichtbaar moeten zijn, wil dit uiteindelijk leiden tot aanpassing van het toezicht. Dit kan de Belastingdienst doen door interne normen vast te stellen en vast te leggen, die antwoord geven op de vraag wat het gebouwde TCF betekent voor het toezicht van de belastingplichtige.

10.3.2. Het instellen van een onafhankelijk meldpunt

Aanbevolen wordt om een onafhankelijk meldpunt in te stellen waar belastingplichtigen die onder horizontaal toezicht staan, terecht kunnen mochten ze problemen hebben met bijvoorbeeld de klantcoördinator. Het zou namelijk zo kunnen zijn dat belastingplichtige niet alle incidenten met de klantcoördinator bespreekt, omdat hij bang is dat dit gevolgen heeft voor het verdere verloop van het horizontaal toezicht. In dat geval zou een onafhankelijk meldpunt uitkomst bieden. Immers kan de Belastingdienst lering trekken uit de incidenten.

10.3.3. Horizontaal toezicht wettelijk verankeren

Aanbevolen wordt om horizontaal toezicht te verankeren in de wet. Een verankering in de wet zou duidelijkheid kunnen geven over de voorwaarden waaraan een TCF moet voldoen. Horizontaal toezicht zou in de wet verankerd kunnen worden door in een bestaand artikel of nieuw artikel in de AWR te verwijzen naar een besluit. In dat besluit staan dan de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan, wil een onderneming in aanmerking komen voor horizontaal toezicht. Verder zouden artikelen die niet passen bij horizontaal toezicht, zoals de boete en de navorderings- en naheffingstermijn onder bepaalde voorwaarden kunnen worden uitgesloten.

Evaluatie van het onderzoek

In dit hoofdstuk wordt het onderzoeksproces van deze scriptie geëvalueerd. Nadat ik door de selectieprocedure van PwC was gekomen, heb ik in het laatste gesprek aangegeven dat ik onderzoek zou willen doen naar horizontaal toezicht. Angela Verzijl adviseert bedrijven op het gebied van horizontaal toezicht. Zij heeft dus veel kennis op het gebied van horizontaal toezicht, daarom was ik blij dat zij mijn stagebegeleider wilde zijn.

Toen bekend was dat ik stage mocht gaan lopen bij PwC en dat Angela Verzijl mijn stagebegeleider werd, kon ik starten met het inlezen in het onderwerp. Horizontaal toezicht is geen standaard juridisch onderwerp, tijdens mijn studie is dit onderwerp niet aan de orde gekomen. Het inlezen in het onderwerp heeft me daarom extra tijd gekost. Desondanks wist ik vrij snel wat de opzet van mijn onderzoek zou worden. Tijdens het onderzoeksproces heb ik mijn centrale vraag een aantal keer veranderd. In eerste instantie ging ik onderzoeken hoe navorderen voorkomen kon worden. In de praktijk merkte ik echter dat het meer voor kwam dat er werd nageheven onder horizontaal toezicht, daarom heb ik mijn centrale vraag tijdens het schrijven van het onderzoeksplan veranderd.

Toen mijn onderzoeksplan klaar was, ben ik begonnen met het doen van het onderzoek. Ik heb niet gewacht op goedkeuring van het onderzoeksplan, hiermee heb ik een risico genomen. Om alles op tijd af te krijgen wist ik dat ik een strakke planning aan moest houden, daarom heb ik er bewust voor gekozen om het onderzoek alvast te starten. De eerste interviews had ik ook al vrij snel gepland, omdat de mensen die ik geïnterviewd heb drukke agenda's hebben. Dat was maar goed ook want een van de interviews is twee keer verzet. Het houden en uitwerken van de interviews kostte veel tijd. Voor een van de interviews moest ik naar Amsterdam reizen en dan ben je al snel een dag kwijt voor een interview van een uur. De interviews had ik opgenomen om ze later goed te kunnen uitwerken, dit kostte veel tijd, wat ik had onderschat. Desondanks had ik de interviews zo ingepland dat wanneer ik de ene had uitgewerkt, ik het volgende interview kon houden.

Verder kwam ik er tijdens het zoeken van literatuur achter dat er geen boeken zijn over horizontaal toezicht. Dit heeft echter niet voor problemen gezorgd, want ik heb voldoende literatuur in vaktijdschriften kunnen vinden. Tevens hebben de interviews mij ook veel informatie opgeleverd. Het meewerken bij PwC heb ik als prettig en leerzaam ervaren. Ik heb een goed beeld van de praktijk gekregen. Tevens heb ik een duidelijk beeld gekregen van het horizontale toezicht, ook heb ik een goed en duidelijk antwoord kunnen geven op de centrale vraag. Kortom, in algemene zin is het onderzoeksproces vrij soepel verlopen.

Literatuurlijst

Boeken

Damen 2013

M.P. Damen, *Praktisch Fiscaalrecht*, Groningen: Noordhoff Uitgevers 2013.

De Goffau 2008

A. De Goffau, *Tax Assurance in beeld, Vertrouwen in horizontaal toezicht*, Almere: Nyenrode Business Universiteit 2008.

Van Schaaijk 2011

G.A.F.M. van Schaaijk, *Praktijkgericht juridisch onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011.

Parlementaire stukken

Brief staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, nr. DB2009/624M.

Kamerstukken II 2003/04, 29643, 2.

Kamerstukken II 2004/05, 29643, 4.

Elektronische bronnen

Bedrijfsoprichting Internationaal

- 'Wat is transfer pricing?', www.bedrijfsoprichtinginternationaal.nl (zoek op *transfer pricing*), geraadpleegd op 28 april 2014.

De Beer

- Wil Vennix, 'Horizontaal toezicht: een relatie met de Belastingdienst op basis van vertrouwen, begrip en transparantie', www.debeer.nl (zoek op *horizontaal toezicht*), geraadpleegd op 18 maart 2014.

De Belastingdienst

- 'Bezwaar en beroep?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *bezwaar en beroep*), geraadpleegd op 7 april 2014.
- 'Boekenonderzoek', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Boekenonderzoek*), geraadpleegd op 24 februari 2014.
- 'Hoe werkt mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.
- 'Wanneer mediation?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.
- 'Wat zijn de voorwaarden?', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *voorwaarden mediation*), geraadpleegd op 9 april 2014.

Financial-control

- 'Begrippenlijst', www.financial-control.nl (zoek op *Business Control Framework*), geraadpleegd op 3 maart 2014.

PwC

- 'De afdeling Compliance Services', *PwC*, www.pwc.nl (zoek op *Compliance Services*), geraadpleegd op 17 februari 2014.
- 'Onze Organisatie', *PwC*, www.pwc.nl (zoek op *Onze organisatie*), geraadpleegd op 17 februari 2014.

- 'Tax Function Effectiveness, visie PwC', PwC, www.pwc.nl (zoek op *Visie PwC*), geraadpleegd op 17 februari 2014.
- 'Voordelen Horizontaal Toezicht', PwC, www.pwc.nl (zoek op *Voordelen horizontaal toezicht*), geraadpleegd op 4 maart 2014.

Rijksoverheid

- De Belastingdienst, 'Belastingdienst breidt vooraf ingevulde aangifte uit', www.rijksoverheid.nl (zoek op *vooraf ingevulde aangifte*) geraadpleegd op 17 maart 2014.

Brochures

'Horizontaal toezicht samenwerken vanuit vertrouwen', *De Belastingdienst*, www.belastingdienst.nl (zoek op *Horizontaal Toezicht*).

Leidraden

De Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB), De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht'.

De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Brancheorganisaties', 2011.

De Belastingdienst, 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal Dienstverleners', 2011.

De Belastingdienst, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', 2013.

Rapporten

Stevens 2012

L.G.M. Stevens, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012.

Vakliteratuur

Clous, WFR 2011/964

O. Clous, 'Horizontaal toezicht begint bij jezelf', *WFR* 2011/964.

Van der Enden, WFR 2009/1107

E.M.E. van der Enden, 'Horizontale Mythes', *WFR* 2009/1107.

Van der Enden, Vakblad Tax Assurance 2014 jaargang 2 nr. 1

E.M.E. van der Enden, 'Horizontale tsunami', *Vakblad Tax Assurance* 2014 jaargang 2 nr. 1.

Van der Enden en De Groot, WFR 2010/375

E.M.E. van der Enden en J.I. de Groot, 'Verantwoording over interne beheersing onder Horizontaal toezicht', *WFR* 2010/375.

Van der Enden en Oenema, WFR 2013/430

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom', *WFR* 2013/430.

Van der Enden en Oenema, WFR 2013/545

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'De kracht van het convenant', *WFR* 2013/545.

Van der Enden en Oenema, WFR 2013/1294.

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'Het horizontale dreh- und angelpunkt', *WFR* 2013/1294.

Essers, WFR 2009/12

P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12.

Van der Geld, TFO 2009/2

J.A.G. van der Geld, 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/2.

Happé, TFO 2009/5

R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten', *TFO* 2009/5.

Heidekamp en Van der Sar, TFO 2012/123.1

A. Heidekamp en B.M. van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal toezicht', *TFO* 2012/123.1.

Heun, Forfaitair 2012/225.

P. Heun, 'Horizontaal toezicht: wenselijke verandering of vooral meer plichten voor de belastingplichtige?', *Forfaitair* 2012.225.

Huiskers-Stoop, MMB 2013/01

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *MMB* 2013/01.

Meussen, TFB 2013/02

G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', *TFB* 2013/02.

Poolen, TFO 2009/16

W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de belastingdienst', *TFO* 2009/16.

Sardjoe, Forfaitair 2011/220

A.J. Sardjoe, 'Wordt de fiscale rechtsbescherming beperkt door het horizontaal toezicht?', *Forfaitair* 2011/220.

Tiemessen, NDFR 4/2/2014

P.J.G. Tiemessen, 'Artikel 20 AWR Naheffing', *NDFR* 4/2/2014.

Vermeulen, Cursus Belastingrecht FBR.1.2.0.B.

H. Vermeulen, 'Twee basismethoden van heffing: aanslagbelastingen en aangiftebelastingen', *Cursus Belastingrecht, FBR.1.2.0.B.*

Vos, Van Mens tot Mens 2011

R. Vos, 'Med-arb' bij fiscale geschillen: de mediator beslist', *Van Mens tot Mens*, 2011.

Bijlagen

Bijlage 1: Interview met Frans Cremers, partner bij PwC

Bijlage 2: Interview met Eelco van den Enden, partner bij PwC

**Bijlage 3: Interview met John Piepers en Fieke van der Vlist,
werkzaam bij de Belastingdienst**

Bijlage 4: Interview met een medewerker van een klant van PwC

Bijlage 5: Individueel handhavingsconvenant