

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

## Bijlagen Fiscaal toezicht op maat

*Soepel waar het kan, streng waar het moet*



## **Bijlagen Fiscaal toezicht op maat**

*Soepel waar het kan, streng waar het moet*

**Onder redactie van:**

Prof. dr. L.G.M. Stevens, voorzitter (Erasmus Universiteit Rotterdam)

Prof. dr. mr. M. Pheijffer RA (Nyenrode Business Universiteit, Universiteit Leiden)

Drs. J.G.A. van den Broek (Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties)

Drs. Th.J. Keijzer (Dorean Global Tax Policy B.V.)

Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel - van Dijk RA (Nyenrode Business Universiteit, Belastingdienst)

**Met medewerking van:**

Mr. M.P.L. Adriaansen (Fiscaal Economisch Instituut Erasmus Universiteit Rotterdam)

Mr. C.L. Gosen (Ministerie van Financiën)

Mr. S.J. Rozema (Ministerie van Financiën)



**Inhoudsopgave (verkort)**

1	Instellingsbesluit	11
2	Rondetafelgesprekken	17
3	Interviews	205
4	Internetconsultatie	277
5	Enquête medewerkers Belastingdienst	287
6	Landenbeschrijvingen	365
7	Literatuurlijst	377
8	Beknopt historisch overzicht Bedrijfsplannen en Beheersverslagen	383
9	Overzicht afgesloten convenanten	411



## Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Instellingsbesluit</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Rondetafelgesprekken</b>	<b>17</b>
2.1	Inleiding gespreksverslagen rondetafelgesprekken	19
2.2	Gespreksverslagen	41
2.2.1	Koepelorganisaties en dienstverleners	42
2.2.2	Wetenschappers	52
2.2.3	Grote ondernemingen	64
2.2.4	Brancheorganisaties	70
2.2.5	Non-profit sector	76
2.2.6	Medewerkers Belastingdienst	82
2.2.7	Management Belastingdienst	92
2.2.8	Medewerkers Programma Horizontaal Toezicht MGO/ZGO	98
2.2.9	Directeur grootaandeelhouders	104
2.2.10	Dienstleiding Belastingdienst	112
2.2.11	Medewerkers Douane	118
2.2.12	Zeer grote bedrijven Douane	124
2.3	Position papers	133
	<i>Koepelorganisaties en dienstverleners</i>	
2.3.1	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)	135
2.3.2	Register Belastingadviseurs (RB)	140
2.3.3	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)	143
2.3.4	Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB)	146
2.3.5	SRA-accountantskantoren (SRA)	148
	<i>Wetenschappers</i>	
2.3.6	Prof. dr. R.P.C. Cornelisse (UvA)	153
2.3.7	Prof. dr. P.H. Wallage RA (VU) en prof. dr. P.W.A. Eimers RA (VU)	156
2.3.8	Mw. dr. ir. F.E. Six MBA (VU)	159
2.3.9	Prof. dr. A.O. Lubbers (UL)	160
2.3.10	Prof. dr. P. Kavelaars (EUR)	162
2.3.11	Prof. dr. P.A.M. Diekman RA (EUR) en mw. mr. E. Huiskers-Stoop (EUR)	165
2.3.12	Prof. dr. J.L.M. Gribnau (UvT en UL)	167
2.3.13	Prof. mr. R.H. Happé (UvT)	170
2.3.14	Prof. dr. mr. R.M.J. Kamerling RA en mr. R. Kramer RA (Universiteit Nyenrode)	173
2.3.15	Prof. mr. G.T.K. Meussen (RUN)	178

	<i>Grote ondernemingen</i>	
2.3.16	VNO-NCW en MKB-Nederland	181
	<i>Non-profit sector</i>	
2.3.17	Ministerie van Defensie	185
2.3.18	TU Delft	187
2.3.19	Gemeente Rotterdam	191
2.3.20	Sociale Verzekeringsbank	193
2.3.21	AMC Amsterdam	195
2.3.22	Stichting Openbaar Voortgezet Onderwijs Noord-Holland-Noord	197
2.3.23	Provincie Noord-Brabant	199
	<i>Directeur groootaandeelhouders</i>	
2.3.24	VNO-NCW en MKB-Nederland	201
<b>3</b>	<b>Interviews</b>	<b>205</b>
3.1	Inleiding gespreksverslagen interviews	207
3.2	Gespreksverslagen	221
3.2.1	Inspectie Verkeer en Waterstaat	222
3.2.2	De Nederlandsche Bank	228
3.2.3	Autoriteit Financiële Markten	234
3.2.4	Nederlandse Voedsel en Waren Autoriteit	240
3.2.5	Algemene Rekenkamer	248
3.2.6	NMa en OPTA	254
3.2.7	Bureau Inspectieraad	262
3.2.8	Inspectie SZW	270
<b>4</b>	<b>Internetconsultatie</b>	<b>277</b>
	Samenvattende rapportage	279
<b>5</b>	<b>Enquête medewerkers Belastingdienst</b>	<b>287</b>
5.1	Commissiesamenvatting enquête medewerkers Belastingdienst	289
5.2	Eindrapportage van de enquête	297
5.3	Vragenlijst enquête	357



<b>6</b>	<b>Landenbeschrijvingen</b>	<b>365</b>
6.1	Inleiding	367
6.2	OESO	367
6.3	EU	370
<b>7</b>	<b>Literatuurlijst</b>	<b>377</b>
<b>8</b>	<b>Beknopt historisch overzicht Bedrijfsplannen en Beheersverslagen</b>	<b>383</b>
<b>9</b>	<b>Overzicht afgesloten convenanten</b>	<b>411</b>
9.1	Inleiding	413
9.2	Gemeenten en provincies	413
9.3	Brancheorganisaties	414
9.4	Koepelorganisaties	415
9.5	Financieel dienstverleners	415
9.6	Overige sectoren	419
9.7	25 Grootste financieel dienstverleners	420



# Bijlage 1

## **Instellingsbesluit Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst**



## Instellingsbesluit Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 10 november 2011, nr. DGB/2011/6887, Staatscourant 6 december 2011 nr. 21825, houdende instelling van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Instellingsbesluit Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst)

De staatssecretaris van Financiën

besluit:

### Artikel 1. Begripsbepalingen

In dit besluit wordt verstaan onder:

- a. staatssecretaris: staatssecretaris van Financiën,
- b. commissie: de commissie bedoeld in artikel 2.

### Artikel 2. Instelling en taak

1. Er is een Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst.
2. De commissie heeft tot taak:
  - het horizontaal toezicht dat sinds 2005 wordt uitgeoefend door de Belastingdienst te evalueren en daarbij een oordeel te geven over de beleidswijziging van destijds over te gaan op deze nieuwe aanpak,
  - knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot deze aanpak te signaleren,
  - voorstellen te doen voor de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht bij Zeer Grote Ondernemingen (ZGO), Middelgrote Ondernemingen (MGO) en het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) als ook voorstellen voor de wijze van effectmeting.

### Artikel 3. Instellingsduur

De commissie wordt ingesteld met ingang van 1 november 2011 en wordt opgeheven op 31 maart 2012.

### Artikel 4. Informatieplicht

De commissie verstrekt aan de staatssecretaris desgevraagd de door hem gewenste inlichtingen.

### Artikel 5. Leden

1. Tot leden van de commissie worden benoemd:
  - a. de heer prof. dr. L.G.M. Stevens, tevens voorzitter
  - b. de heer prof. dr. mr. M. Pheijffer RA
  - c. de heer drs. J.G.A. van den Broek
  - d. de heer drs. Th.J. Keijzer
  - e. mevrouw prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel - Van Dijk RA.
2. De commissie wordt ambtelijk bijgestaan door de volgende secretarissen:
  - a. de heer mr. M.P.L. Adriaansen
  - b. de heer mr. C.L. Gosen (ambtelijk secretaris)
  - c. de heer mr. S.J. Rozema (ambtelijk secretaris).

De secretarissen zijn geen lid van de commissie.

3. De benoeming geschiedt voor de duur van de commissie.

#### Art. 6 Werkwijze

1. De commissie stelt haar eigen werkwijze vast.

2. De commissie kan zich door andere personen doen bijstaan, voor zover dat voor de vervulling van haar taak nodig is, waaronder, op persoonlijke titel, ambtelijke deskundigen.

#### Artikel 7. Eindrapport

De commissie brengt vóór 1 april 2012 haar eindrapport uit aan de staatssecretaris.<sup>1</sup>

#### Artikel 8. Vergoeding

1. De voorzitter en de andere leden van de commissie ontvangen per vergadering een vergoeding.

2. De vergoeding per vergadering van de leden van de commissie bedraagt 3% van het maximum van salarisschaal 18 van bijlage B van het Bezoldigingsbesluit Burgerlijke Rijksambtenaren 1984.

3. De vergoeding per vergadering van de voorzitter van de commissie bedraagt 130% van de hoogte van de vergoeding per vergadering die aan de andere leden van de commissie is toegekend.

4. De voorzitter en de andere leden van de commissie ontvangen een reisvergoeding van reis- en verblijfskosten op basis van het Reisbesluit Binnenland en het Reisbesluit Buitenland. Deze vergoeding wordt door een secretaris van de commissie afgehandeld.

#### Artikel 9. Kosten van de commissie

1. De kosten van de commissie komen, voor zover goedgekeurd, voor rekening van de staatssecretaris. Onder kosten worden in ieder geval verstaan de kosten voor vergaderingen, secretariële ondersteuning en de productie van het rapport.

2. De commissie biedt zo spoedig mogelijk na haar instelling een begroting en een planning ter goedkeuring aan de staatssecretaris aan.

#### Artikel 10. Verantwoording

Bij of in het eindrapport biedt de commissie ook een overzicht van de verrichte activiteiten aan en legt zij rekening en verantwoording af.

#### Artikel 11. Openbaarmaking

Rapporten, notities, verslagen en andere producten die door of namens de commissie worden vervaardigd, worden niet door de commissie openbaar gemaakt maar uitsluitend aan de staatssecretaris uitgebracht.

#### Artikel 12. Archiefbescheiden

De commissie draagt zo spoedig mogelijk na beëindiging van haar werkzaamheden de bescheiden betreffende deze werkzaamheden over aan het archief van het ministerie van Financiën.

#### Artikel 13. Inwerkingtreding

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

2. Dit besluit vervalt met ingang van 31 maart 2012.

Dit besluit wordt aangehaald als: Instellingsbesluit Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst.

<sup>1</sup> De oorspronkelijke oplevering was gepland op 1 april 2012. In het gepubliceerde instellingsbesluit stond abusievelijk 1 april 2011.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

De staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers





## Bijlage 2

<b>2.1</b>	<b>Inleiding gespreksverslagen rondetafelgesprekken</b>	<b>19</b>
<b>2.2</b>	<b>Gespreksverslagen</b>	<b>41</b>
2.2.1	Koepelorganisaties en dienstverleners	42
2.2.2	Wetenschappers	52
2.2.3	Grote ondernemingen	64
2.2.4	Brancheorganisaties	70
2.2.5	Non-profit sector	76
2.2.6	Medewerkers Belastingdienst	82
2.2.7	Management Belastingdienst	92
2.2.8	Medewerkers Programma Horizontaal Toezicht MGO/ZGO	98
2.2.9	Directeur grootaandeelhouders	104
2.2.10	Dienstleiding Belastingdienst	112
2.2.11	Medewerkers Douane	118
2.2.12	Zeer grote bedrijven Douane	124
<b>2.3</b>	<b>Position papers</b>	<b>133</b>
	<i>Koepelorganisaties en dienstverleners</i>	
2.3.1	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)	135
2.3.2	Register Belastingadviseurs (RB)	140
2.3.3	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)	143
2.3.4	Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB)	146
2.3.5	SRA-accountantskantoren (SRA)	148
	<i>Wetenschappers</i>	
2.3.6	Prof. dr. R.P.C. Cornelisse (UvA)	153
2.3.7	Prof. dr. P.H. Wallage RA (VU) en prof. dr. P.W.A. Eimers RA (VU)	156
2.3.8	Mw. dr. ir. F.E. Six MBA (VU)	159
2.3.9	Prof. dr. A.O. Lubbers (UL)	160
2.3.10	Prof. dr. P. Kavelaars (EUR)	162
2.3.11	Prof. dr. P.A.M. Diekman RA (EUR) en mw. mr. E. Huiskers-Stoop (EUR)	165
2.3.12	Prof. dr. J.L.M. Gribnau (UvT en UL)	167
2.3.13	Prof. mr. R.H. Happé (UvT)	170
2.3.14	Prof. dr. mr. R.M.J. Kamerling RA en mr. R. Kramer RA (Universiteit Nyenrode)	173
2.3.15	Prof. mr. G.T.K. Meussen (RUN)	178

*Grote ondernemingen*

2.3.16	VNO-NCW en MKB-Nederland	181
--------	--------------------------	-----

*Non-profit sector*

2.3.17	Ministerie van Defensie	185
2.3.18	TU Delft	187
2.3.19	Gemeente Rotterdam	191
2.3.20	Sociale Verzekeringsbank	193
2.3.21	AMC Amsterdam	195
2.3.22	Stichting Openbaar Voortgezet Onderwijs Noord-Holland-Noord	197
2.3.23	Provincie Noord-Brabant	199

*Directeur groootaandeelhouders*

2.3.24	VNO-NCW en MKB-Nederland	201
--------	--------------------------	-----

## Bijlage 2.1

### 2.1 Inleiding gespreksverslagen rondetafelgesprekken



## 2.1 Inleiding gespreksverslagen rondetafelgesprekken

Hieronder vermeldt de Commissie de naar haar mening meest relevante onderwerpen, zoals deze op tafel zijn gekomen in de verschillende gesprekken. Hier trekt de Commissie geen eigen conclusies.

### *Naamgeving horizontaal toezicht*

- Tijdens diverse gesprekken is aan de orde geweest dat de term ‘horizontaal toezicht’ de lading niet goed dekt. Het woord ‘horizontaal’ impliceert namelijk een gelijkwaardigheid van partijen. Die gelijkwaardigheid is er niet omdat de overheid per definitie een sterkere - in de wet verankerde - positie heeft waarbij haar bepaalde machtsmiddelen ter beschikking staan.

### *Al dan niet juridische inbedding*

- De vraag is opgekomen of - vanuit het gelijkheidsbeginsel - een wettelijk kader voor horizontaal toezicht wenselijk dan wel noodzakelijk is. Er wordt gesuggereerd om bij het toetreden tot horizontaal toezicht een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven waartegen een beroepsmogelijkheid open staat.

### *Cultuuromslag*

- Er is binnen de Belastingdienst een stroming die vóór horizontaal toezicht is, terwijl er een andere stroming is die zich daartegen in meer of mindere mate verzet. Deze tegenstellingen binnen de Belastingdienst zijn vooral een uiting van een nog niet afgeronde cultuurverandering binnen de organisatie. Verder wordt er druk van ‘bovenaf’ ervaren om tot horizontaal toezicht over te gaan binnen de Belastingdienst.

### *Relatie onderneming - Belastingdienst (te innige band?)*

- Het gevaar bestaat dat als de relatie met de belastingplichtige te innig (‘too cosy’) wordt, de medewerkers van de Belastingdienst hun kritische houding ten opzichte van de belastingplichtige verliezen. Om het risico van ‘verkleving’ te voorkomen, ligt regelmatig rouleren in de rede, maar dit streven staat weer op gespannen voet met het opbouwen en het onderhouden van de relatie met belastingplichtige.

### *(On)Heldere criteria*

- De criteria voor de segmentering in ZGO, MGO en MKB zijn niet helder en zijn niet extern gecommuniceerd.
- De toelatingscriteria voor horizontaal toezicht zijn onduidelijk; deze onbekendheid wordt een kwetsbaar element genoemd in het kader van de rechtsgelijkheid.
- In een convenant is geen uitwerking opgenomen van het toezichtsarrangement, waaronder het tax control framework (TCF), terwijl dat juist de essentie van horizontaal toezicht is. Er is de wens geuit om op dat terrein ten minste een minimumkader te schetsen.
- Het beoordelen van een TCF is een nieuwe en bijzondere vorm van expertise die niet tot de ‘standaardbagage’ van de belastingdienstmedewerker behoort.
- De recente beleidswijziging van de Belastingdienst tot overheveling van een deel van het MGO-segment naar het MKB-segment leidt tot onduidelijkheden.

### *Uitrol horizontaal toezicht over MKB-segment*

- Van diverse kanten worden bedenkingen geuit over de haalbaarheid en wenselijkheid van de uitrol van horizontaal toezicht in het MKB-segment.
- De Belastingdienst lijkt hiervoor nog niet (helemaal) klaar te zijn.
- De financieel dienstverleners, die het concept wel ondersteunen, ervaren druk om klanten aan te leveren voor horizontaal toezicht.

- Als alternatief wordt genoemd een uitbesteding van bepaalde verticale fiscale controles aan de fiscale dienstverleners, op grond van certificering of een wettelijk systeem.

#### *Rol van de adviseur*

- Voor een individueel handavingsconvenant wordt de mogelijkheid naar voren gebracht om van een tripartiet convenant, waarbij de financieel dienstverlener eveneens contractspartij is. Over het nut van een dergelijk tripartietconvenant wordt verschillend gedacht.

#### *Kostenverlagend of kostenverhogend?*

- De vraag of horizontaal toezicht kostenbesparend of kostenverhogend uitwerkt, laat zich niet eenduidig beantwoorden. De extra controlewerkzaamheden zullen leiden tot meer kosten bij belastingplichtige, maar hij verkrijgt daarvoor wel snel zekerheid en zodoende worden controles achteraf voorkomen.

#### *Eigen keuze en vrijheid*

- Horizontaal toezicht is de voorkeursstrategie van de Belastingdienst die is gebaseerd op een vrijwillige keuze van de individuele belastingplichtige.

#### *Verlengstuk van de Belastingdienst*

- De Belastingdienst heeft een bij wet toebedeelde bevoegdheid tot fiscale handhaving. Verticaal toezicht is een kostenpost voor de Belastingdienst. Bij horizontaal toezicht worden de kosten deels overgeheveld naar belastingplichtigen, nl. voor zover het om toezichtslasten gaat.

#### *Gevolgen fouten en onjuistheden*

- Voor de rechtstoepassing mag het geen verschil uitmaken of de toezichtsvorm horizontaal of verticaal is. Doel is dat er een aanvaardbare aangifte wordt gedaan. De vraag is wat de gevolgen zijn als in het kader van metatoezicht een fout wordt geconstateerd. Wordt er dan een correctie aangebracht? En zo ja, al dan niet met boete? Of heeft dit alleen betekenis voor de toekomstige aangifte? Worden in het geval van een geconstateerde fout bij een financieel dienstverlener de aangiften van alle klanten gecontroleerd en gecorrigeerd? Hierover bestaat onduidelijkheid in de praktijk.

#### *Kwantiteit voor kwaliteit*

- De indruk bestaat dat de Belastingdienst bij horizontaal toezicht meer stuurt op kwantiteit dan op kwaliteit. Als gevolg van de (vermeende?) gretigheid is het zeer wel mogelijk dat er concessies worden gedaan aan de kwaliteit van het horizontaal (systeem)toezichtsproces en dat er ook kantoren en bedrijven worden meegenomen die er nog niet klaar voor zijn.

#### *Schillenmodel en TFC*

- Binnen het horizontaal toezicht worden de interne en externe controle'schillen' geoptimaliseerd om een aanvaardbare aangifte in te dienen. Dit komt tot uitdrukking in het interne beheersingssysteem en het TCF. Daarbij wordt onder meer gesteund op de gedachte dat de Belastingdienst gebruik maakt van het werk dat de externe accountant al heeft verricht. Omdat de meeste klantcoördinatoren van de Belastingdienst fiscalist zijn en geen accountant, roept dat spanning op in gesprekken van de belastingdienstmedewerkers met de belastingplichtigen die mede gaan over de administratieve organisatie en bestuurlijke informatievoorziening.
- Er zijn geen minimale eisen geformuleerd waaraan een TCF moet voldoen. De praktijk heeft behoefte aan meer duidelijkheid op dit punt.

*(Meta)toezicht bij MKB*

- Vanuit de koepelorganisaties wordt aangegeven dat de financieel dienstverleners en hun klanten een verhoogde controleactiviteit ervaren binnen het horizontaal toezicht ten opzichte van de periode daarvoor.
- De suggestie is gedaan om de financieel dienstverleners te certificeren, waarbij de belastingplichtigen op één of ander manier worden gecompenseerd voor de extra kosten die dat met zich meebrengt.

*Fiscale grensverkenning*

- Uitgangspunt is dat het handelen van belastingplichtige en zijn financieel dienstverlener moet passen binnen de bandbreedte van de wet- en regelgeving en de jurisprudentie. Daarbij heeft de financieel dienstverlener de vrijheid om te zoeken naar de meest gunstige uitkomst voor zijn klant.
- De fiscale risico's moeten worden gemeld en besproken, maar in de praktijk is niet helemaal duidelijk wat die fiscale risico's precies inhouden (de term is niet nader geconcretiseerd).
- Er bestaan verschillen in inzicht in het kader van de zogenoemde 'fair share'-discussie en het vraagstuk van fiscale grensverkenning.
- Vanuit de koepelorganisaties wordt opgemerkt dat de Belastingdienst regelmatig aangeeft - bij een bepaalde handeling of vraag in het vooroverleg - dat een grensverkenkende standpuntbepaling niet wordt verwacht van een 'horizontaal toezicht kantoor'.

*Kan de Belastingdienst het waarmaken?*

- Regelmatig wordt het bedrijfsleven geconfronteerd met inspecteurs en controleurs van het oude stempel die vooral zijn gespitst op het zoeken naar fouten. De leiding van de Belastingdienst wil wel meedenken in termen van horizontaal toezicht, maar nu de medewerkers nog!
- Vanuit de Belastingdienst wordt horizontaal toezicht intern onder andere 'verkocht' met het argument dat horizontaal toezicht tijdbesparend werkt en dat de bespaarde tijd kan worden ingezet op het verticaal toezicht. Deze tijdbesparing is in de praktijk nog niet gerealiseerd, zo is het gevoel.
- Voor de Belastingdienst is het bespreken van fiscale risico's en het voeren van vooroverleg een tijdrovende aangelegenheid. Door de medewerkers van de Belastingdienst en het bedrijfsleven wordt het als een zorgelijke ontwikkeling ervaren dat als gevolg van politieke keuzen het personeelsbestand van de Belastingdienst - net als bij andere overheidsdiensten - substantieel moet inkrimpen. Het gevoelen is dat de inkrimping van het personeelsbestand van de Belastingdienst en de voorgenomen concentratie van werkzaamheden binnen de Belastingdienst op gespannen voet staat met het waarmaken van de ambities van horizontaal toezicht.

*Verhouding horizontaal toezicht en verticaal toezicht*

- Een waarschuwing is op zijn plaats om van horizontaal toezicht geen geloofsartikel te maken. Het is daarbij van belang om de medewerkers van de Belastingdienst soepel mee te nemen in het totale handhavingsconcept, waarvan horizontaal toezicht een onderdeel uitmaakt.
- Als belastingplichtigen binnen horizontaal toezicht vrijwillig een fout melden en er vervolgens een correctie wordt aangebracht, dan is de interessante vervolgvraag of er dan ook een boete wordt opgelegd. Er wordt betoogd dat het dan niet in de rede ligt om dan een boete op te leggen. Bezien vanuit het gelijkheidsbeginsel zou de keuze voor horizontaal toezicht materieelrechtelijk niet moeten uitmaken, want bij horizontaal en verticaal toezicht moet worden voldaan aan dezelfde wet- en regelgeving.
- Essentieel is dat er voldoende capaciteit beschikbaar moet zijn binnen de Belastingdienst voor verticaal toezicht. Daarmee is ook de geloofwaardigheid van horizontaal toezicht gediend.

*Effect horizontaal toezicht op belastingopbrengsten*

- Een kleine groep van de gesprekspartners heeft de inschatting dat horizontaal toezicht geen invloed heeft

op de belastingopbrengsten, terwijl een grotere groep inschat dat horizontaal toezicht een positieve uitwerking heeft op de belastingopbrengsten.

*Effectiviteit van beleid en efficiency van uitvoering*

- Er heeft geen zogenoemde ‘nulmeting’ plaatsgevonden, er is geen businesscase uitgewerkt en er zijn geen meetcijfers voorhanden zijn om de effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht te kunnen meten.
- Er is door de gesprekspartners wel een aantal relevante prestatie-indicatoren benoemd, zoals de volledigheid van registratie, de tijdigheid van aangifte, de snelheid van het vaststellen van de aanslag en de betaling daarvan, de snelheid waarop de Belastingdienst antwoord geeft op vragen en verzoeken in het vooroverleg (service level agreement). Er wordt steeds meer in de actualiteit gewerkt en er hoeft minder te worden gecorrigeerd. Ook de beleving van de bedrijven, zoals die tot uiting komen in de monitoren, geeft een indicatie voor de effectiviteit.
- Effectmeting staat nog in de ‘kinderschoenen’ en moet nog verder worden ontwikkeld.



## Samenvatting op basis van rondetafelgesprekken en andere gesprekken

### Inleiding

Om zicht te krijgen op hoe horizontaal toezicht door de relevante omgeving wordt ervaren, zijn er diverse rondetafelgesprekken gevoerd met:

- de belastingplichtigen: vertegenwoordigers van zeer grote ondernemingen, middelgrote ondernemingen (dga's), vertegenwoordigers van brancheorganisaties en de non-profit sector
- de advieswereld: koepelorganisaties van fiscalisten en accountants
- de wetenschappelijke wereld
- de Belastingdienst: de dienstleiding, het management, medewerkers van het programma Horizontaal Toezicht MGO/ZGO en MKB en andere medewerkers van de Belastingdienst (waaronder een afvaardiging van de VMHF).

Verder is gesproken over horizontaal toezicht bij de Douane met afgevaardigden van zeer grote ondernemingen en met de directie van de Douane. Ook is er een gesprek geweest met de directeur van de FIOD.

Veelal is aan de genodigden gevraagd om voorafgaand aan het gesprek een position paper op te stellen over hun ervaringen met horizontaal toezicht, de knelpunten die zij in de praktijk ervaren, mogelijke risico's en eventuele suggesties voor verbetering van de toekomstige toepassingsmogelijkheden. In deze bijlage zijn de verslagen van deze rondetafelgesprekken en de ontvangen position papers opgenomen. De verslagen zijn steeds ter accordering aan de gesprekspartners voorgelegd. Hierna is een compilatie opgenomen van de belangrijkste bevindingen en aandachtspunten naar aanleiding van de gesprekken. Daarbij is gekozen voor een indeling per onderwerp.

### Naamgeving horizontaal toezicht

Tijdens diverse gesprekken is aan de orde geweest dat de term 'horizontaal toezicht' de lading niet goed dekt. Het woord 'horizontaal' impliceert namelijk een gelijkwaardigheid van partijen, maar dat is strijdig met de realiteit. De overheid heeft per definitie een sterkere - in de wet verankerde - positie waarbij haar bepaalde machtsmiddelen ter beschikking staan. In zoverre is er dus geen sprake van een horizontale relatie. Wel moet worden bedacht dat de Belastingdienst een informatieachterstand heeft wat betreft het voor de belastingheffing relevante feitencomplex. Opgemerkt is verder dat het vooral van belang is, dat partijen zich niet ongelijkwaardig behandeld voelen. En dat gevoel van gelijkwaardigheid lijkt bij het horizontaal toezicht het geval te zijn. Het horizontaal toezicht dient vooral te worden opgevat als het wederzijdse belang van een goede samenwerking tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Door concreet invulling te geven aan wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie kan er een meer gelijkwaardige relatie tussen de gesprekspartners ontstaan. Ondanks dat de naamgeving 'horizontaal toezicht' op de keper beschouwd niet geheel juist is, is het inmiddels een zo ingeburgerde term dat het niet voor de hand ligt hiervoor in de toekomst een andere terminologie te gaan hanteren.

### Al dan niet juridische inbedding

De Belastingdienst heeft er destijds bewust voor gekozen horizontaal toezicht niet te formaliseren, maar het al werkende concreet vorm en inhoud te geven. In dat verband is van belang dat het bij horizontaal toezicht met name om houding- en gedragsaspecten gaat. De Belastingdienst heeft een discretionaire bevoegdheid om zijn handhavingspalet en controlemogelijkheden zelf in te vullen. Horizontaal toezicht past daar goed in. Tijdens verschillende gesprekken is de vraag opgekomen of een wettelijk kader voor horizontaal toezicht wenselijk dan wel noodzakelijk is. Breed gedragen is de gedachte dat vanuit het gelijkheidsbeginsel horizontaal toezicht voor iedere belastingplichtige open zou moeten staan, mits hij aan de voorwaarden voldoet. Dat is nu niet het geval

is, denk bijvoorbeeld aan de omstandigheid dat een MKB-ondernemer in de praktijk niet kan toetreden tot het horizontaal toezicht als zijn financieel dienstverlener niet een convenant heeft gesloten en ook niet is aangesloten bij een koepelconvenant. En wat zijn de consequenties als de Belastingdienst, gelet op een ‘slecht trackrecord’ van een ondernemer, geen convenant wil sluiten met een bepaalde belastingplichtige? Er wordt gesuggereerd dat in een dergelijk geval tegen een afwijzing van deelname aan horizontaal toezicht bezwaar en beroep zou moeten openstaan. Toetreden tot horizontaal toezicht zou daarom een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking moeten zijn. Aan de andere kant doet dat wat merkwaardig aan, omdat horizontaal toezicht uitgaat van wederzijds begrip, transparantie en vertrouwen centraal staan en dat laat zich nu eenmaal niet afdwingen! Het is aan partijen daaraan gezamenlijk te gaan werken. Verder wordt opgemerkt dat een convenant en de daarbij behorende werkwijze als een voorbereidingshandeling kan worden opgevat waartegen nu ook geen gang naar de rechter mogelijk is. In het geval er een materieel verschil zou zijn tussen belastingplichtigen enerzijds met en anderzijds zonder horizontaal toezicht, is een wettelijke basis wenselijk dan wel noodzakelijk. Interessant is dan wel de vraag wanneer de Belastingdienst de belastingplichtige voldoende zal vinden voor horizontaal toezicht. Buiten twijfel is dat een verschil in de fiscale behandeling tussen belastingplichtigen die wel en geen gebruik maken, er niet zou moeten zijn.

### **Meer wederzijds begrip**

Bij herhaling is aangegeven dat door het concept van horizontaal toezicht er meer oog is voor de wederzijdse belangen. Belangrijk pluspunt is dat de fiscale dossiers nu sneller door de Belastingdienst worden afgehandeld. Het begrip voor elkaars standpunten is door een goede dialoog duidelijk gegroeid. Wel is door een aantal bedrijven naar voren gebracht dat de inschakeling van een kennisgroep het proces geregeld vertraagt. Bij de uiteindelijke standpuntbepaling zou te weinig oog zijn voor de specifieke situatie van de belastingplichtige.

### **Blind vertrouwen versus gerechtvaardigd vertrouwen**

Er is nadrukkelijk opgemerkt dat er bij vertrouwen geen sprake moet zijn van *blind* vertrouwen. De belastingplichtige moet zijn TCF beschrijven, invoeren en laten toetsen. Hieraan zouden door de Belastingdienst minimumvoorwaarden moeten worden gesteld. Met horizontaal toezicht wordt het vertrouwen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige geëxpliciteerd. ZGO's hebben intern de controle in zijn algemeenheid op orde. Daar zou de Belastingdienst op moeten kunnen vertrouwen; het gaat dan wel om gerechtvaardigd vertrouwen. Maar de vraag is hoe je dit vervolgens controleert. Dat is een vraag die bij kleinere bedrijven eveneens een belangrijke rol lijkt te spelen. Het gaat daarbij in essentie over cultuur en de persoon die tegenover je zit en ‘the tone at the top’. Daar komt een gedragspsychologische component bij kijken. Een belangrijk aspect van een convenant is dat het eigenlijk gaat om een intentieverklaring waarin gedragsafspraken zijn opgenomen. Ondanks dat er een convenant is, moet er wel nog gecontroleerd worden.

### **Win-win situatie**

Bij horizontaal toezicht gaat het primair om een fundamenteel andere houding van partijen. Het bedrijf maakt de keuze om meer en actief te communiceren met de Belastingdienst over fiscale risico's. Dit werkt door in het hele bedrijf. De Belastingdienst zal meer in de actualiteit werken, ervan uitgaan dat de aangeleverde informatie betrouwbaar is en sneller inspelen op gerezen uitvoeringsproblemen. Belangrijke onderwerpen kunnen tussentijds worden voorgelegd. Het criterium voor deze tussentijdse consultatie is de verwachting dat de Belastingdienst mogelijkerwijze een andere opvatting zal huldigen over de regelgeving dan de interpretatie die de onderneming er aan geeft. Door actief erover te communiceren en open te zijn wordt wederzijds vertrouwen gecreëerd en wordt voorkomen dat interpretatieverschillen zich in de tijd voortslepen en langdurige onzekerheid impliceren. Partijen kunnen het ook op onderdelen met elkaar oneens zijn. Verschil van opvatting over de wetsinterpretatie is geen belemmering om een convenant te sluiten. De omgangsvormen zijn veranderd. Er is meer openheid. Vroeger vertelde de Belastingdienst het bedrijf niet wat hij precies ging

onderzoeken en hadden controles vaak het karakter van een ‘fishing expedition’. Nu is dat anders en vertelt de Belastingdienst ook wat hij in het onderzoek tegenkomt, zodat het gesprek tussen de onderneming en de Belastingdienst zich kan richten op de kern van het horizontaal toezicht, namelijk een oordeel te vellen over de interne controleprocessen en zo nodig deze bij te stellen. Daardoor ligt nu meer de nadruk op de interne beheersingssystemen. Het toezicht is daardoor effectiever. De rondetafelgesprekken geven aan dat de grote winst zit in de snelle duidelijkheid ten aanzien van de fiscale positie en een snelle vaststelling van de aanslag van belastingplichtige en voor de Belastingdienst in het minder achteraf oplossen van fiscale problemen, met alle daarbij behorende irritaties. Als dat soort controlehandelingen worden verminderd, scheelt dit tijd en inspanning voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige. Verder is opgemerkt dat een belangrijk winstpunt voor de Belastingdienst lijkt te zijn dat door horizontaal toezicht de Belastingdienst zijn taak te zorgen voor naleving van de wetgeving met minder inspanning kan vervullen.

### **Cultuuromslag**

Horizontaal toezicht staat niet op zichzelf, maar is in feite onderdeel van responsief handhaven. Volgens de leiding van de Belastingdienst is er in de beginfase van horizontaal toezicht veel intuïtief gedaan. Daarbij is goed geluisterd naar de desiderata van het bedrijfsleven. De in 2005 gestarte pilot met 20 grote ondernemingen, is naar zeggen van medewerkers van de Belastingdienst en de dienstleiding, succesvol verlopen. Het hele proces is toen wel teveel in de sfeer van een geloofsartikel getrokken. Er is sprake van een paradigmawisseling. Gaandeweg is het horizontaal toezicht verder uitgebreid, maar niet op een overdreven wijze. Het aantal medewerkers bij de Belastingdienst, dat werkzaam is in het horizontaal toezicht bijvoorbeeld, is nog altijd beperkt van omvang (in totaliteit ca. 850 fte's). Sommige belastingregio's hebben zich volledig gericht op horizontaal toezicht om zodoende de benodigde cultuuromslag te ondersteunen. Dit had zijn risico's. Er is nu een retourbeweging te zien. In de behandelteams worden wat betreft de inzet van capaciteit keuzen gemaakt zowel wat betreft individuele behandeling als wat betreft de verdeling van de aandacht over het hele pakket. De invulling van horizontaal toezicht binnen de Belastingdienst vindt plaats aan de hand van Leidraden en andere instructies. Verder spelen regionale en landelijke intervisiebijeenkomsten een belangrijke rol. De ‘Tour de horizon’ langs de belastingregio's beoogt het concept van horizontaal toezicht onder de aandacht van de medewerkers van de Belastingdienst te brengen.

Tijdens het overleg met de koepelorganisaties is opgemerkt dat er binnen de Belastingdienst twee stromingen lijken te zijn. Eén stroming die voor horizontaal toezicht is en één die dat niet is. Opvallend daarbij is de tweedeling tussen belastinginspecteurs die reeds eerder meededen in experimenten betreffende horizontaal toezicht en belastinginspecteurs die thans pas voor het eerst met horizontaal toezicht worden geconfronteerd. Om dezelfde reden zijn er ook verschillen tussen de regio's waarneembaar, aldus de aanwezigen. De regio's die het eerst begonnen zijn met het horizontaal toezicht, lopen nu duidelijk voorop. Er is een druk van bovenaf om voor het horizontale toezicht te gaan, maar het lagere niveau lijkt hieraan nog geen gevolg te willen of kunnen geven. Mogelijk komt dit door onbekendheid met de idee en aanpak van horizontaal toezicht. Er zijn zelfs belastingmedewerkers die binnen het horizontaal toezicht toch op de oude manier bij de betrokkenen controleren. Dit strookt niet met de aangegeven bedoeling. Verder wordt opgemerkt dat de tegenstellingen binnen de Belastingdienst vooral een uiting zijn van een nog niet afgeronde cultuurverandering binnen de organisatie. Dat die verandering nog niet compleet is doorgevoerd, leidt ertoe dat er geen eenduidig beeld is bij de belastingplichtigen hoe de Belastingdienst omgaat met het horizontaal toezicht. Het horizontaal toezicht wordt daardoor bij de belastingplichtigen minder geaccepteerd dan zou kunnen en moeten. Er zou meer gestuurd kunnen worden op die cultuurverandering binnen de Belastingdienst. Ook is het nog een proces van gewenning bij de accountants- en advieskantoren. Verder is aangegeven dat veel inspecteurs op een zinvolle wijze ‘meedenken’ met de klant. Dat is positief te noemen. De medewerker van de Belastingdienst moet ook kunnen meedenken, oplossingsgericht zijn, met oog voor de problemen van de branche. Voor de cultuuromslag

bij belastingplichtige is geweest op het belang van commitment aan de top/Raad van Bestuur ('tone at the top'). Bij een personele wisseling kan het zo zijn dat de nieuw aangetreden bestuurder zich het concept van horizontaal toezicht nog eerst eigen moet maken.

### **Relatie onderneming - Belastingdienst (te innige band?)**

Benadrukt wordt dat als succesfactor wordt beleefd dat partijen over langere periode consistent gedrag laten zien. De contacten met de Belastingdienst verlopen snel en goed. Om die reden blijft het relatiebeheer een belangrijk aandachtspunt. De belastingambtenaar moet zijn contacten goed blijven onderhouden. Inhoudelijk is van belang dat slechts de dingen worden besproken die ertoe doen. In de praktijk geeft dat een wisselend beeld. In het ene geval wordt de Belastingdienst overstelpt met werk, terwijl er in het andere geval weinig onderwerpen worden aangedragen. Door de Belastingdienst wordt erop gewezen dat het gevaar aanwezig is dat als de relatie te innig ('too cosy') wordt, medewerkers van de Belastingdienst hun kritische houding verliezen ten opzichte van het bedrijf. Om het risico van 'verkleving' te voorkomen, ligt regelmatig rouleren in de rede, maar dit streven staat weer op gespannen voet met het opbouwen en onderhouden van de relatie met het bedrijf. Minimaal staat er voor een groot bedrijf een periode van 1 jaar voor inwerktijd/vooroverleg, dan 2 tot 3 jaar 'oogsten' en dan een ruime periode voor de overdracht naar een andere medewerker. Belangrijk is uiteraard een goede overdracht aan de opvolger. Zelfs voorstanders van horizontaal toezicht zeggen dat als de relatie te amicaal wordt, het risico bestaat dat de kritische houding van de belastingmedewerker ten opzichte van het bedrijf verdwijnt. De dienstleiding van de Belastingdienst onderkent dit risico en merkt op dat sommige medewerkers kennelijk bang zijn om de relatie te schaden. Dit dilemma moet bespreekbaar worden gemaakt.

Vanuit wetenschappelijke hoek is aangegeven dat door het overeenkomen van convenanten en het onderling bepalen van de spelregels de weg naar de belastingrechter wel eens beperkt zou kunnen worden of zelfs dat de rechter buiten spel wordt gezet. Een onbelemmerde toegang tot de rechter moet blijven bestaan en ook niet de convenantsrelatie schaden. Ook is aangegeven dat als belastingplichtigen klachten hebben over de klantcoördinator, deze laatste - in voorkomende gevallen - moet kunnen worden vervangen. De praktijk wijst echter uit dat belastingplichtigen dit soort situaties vaak niet gemakkelijk bespreekbaar maken.

### **What's new?**

Met name vanuit de non-profit sector is aangegeven dat horizontaal toezicht in feite een voortzetting is van de al bestaande praktijk, maar dat deze werkwijze thans is geformaliseerd door een convenant. Ook bij het bedrijfsleven vond in het verleden veelal vooraf afstemming plaats over belangrijke fiscale vraagstukken.

### **(On)Heldere criteria**

Op tal van terreinen blijken er in de praktijk onduidelijkheden te zijn over horizontaal toezicht. Het gaat dan om de ondoorzichtigheid van het toelatingsproces, de eisen waaraan het toezichtsarrangement (waaronder TCF) moet voldoen en de recente beleidswijziging van de Belastingdienst tot overheveling van een deel van het MGO-segment naar het MKB-segment.

Vanuit de wetenschap is aangegeven dat er onbekendheid is met betrekking tot de toelatingscriteria voor horizontaal toezicht en dat dit een kwetsbaar element is in het kader van de rechtsgelijkheid. Het verdient aanbeveling de toelatingsprocessen transparant en de convenanten en de bijbehorende werkafspraken openbaar te maken. Vanuit de zijde van de Belastingdienst is echter aangegeven dat er diverse handleidingen e.d. voorhanden zijn die daarin nader inzicht bieden. Bovendien hebben die bescheiden een openbaar karakter en zijn ook extern raadpleegbaar op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl). Verder is in het verleden een standaardconvenant gepubliceerd. Daarin is het gevoelige punt het 'wegwerken van pijnpunten uit het verleden', niet nader is ingevuld. Het laat ruimte voor maatwerk, doordat de afwikkeling daarvan in of bij het convenant kan worden

geregeld.

Er wordt een beroep op de Belastingdienst gedaan om de kaders van het toezichtconcept te schetsen waaraan zal worden getoetst. Het 'hoe' wordt door de Belastingdienst in de Leidraad Horizontaal Toezicht (blz. 49) geduid als 'organisatiespecifiek en dus maatwerk'. Dit zijn weinig concrete normen en daarmee dreigt willekeur. Dit vraagt op zijn minst om minimale normen. In de convenanten wordt niets opgenomen over een toezichtarrangement, terwijl dat toch de essentie is van horizontaal toezicht. Verder wordt opgemerkt dat het bij horizontaal toezicht gaat om toezicht en niet om rechtsbedeling. Dat is een principiële verschil. Het houden van systeemtoezicht, het beoordelen van een business control framework en een daarvan afgeleid tax control framework vraagt een nieuwe en specialistische expertise. Die behoort echter niet tot de standaardbagage van een ambtenaar (en ook niet tot die van de reguliere belastingadviseur en accountant). Dat kan gemakkelijk onduidelijkheid veroorzaken. Thans is er nog geen gemeenschappelijke taal en is er ook nog geen minimumkader, zo wordt betoogd.

Door de koepelorganisaties is aangegeven dat er nog veel facetten van het horizontale toezicht niet helder en duidelijk zijn. En dat het voor het welslagen van het horizontaal toezicht voor klant en financieel dienstverlener van groot belang is dat die duidelijkheid wordt verschaft. Er zou veel aandacht zijn voor formuleren en checklisten, maar het eigen fiscale oordeel mag niet uit het oog worden verloren. Juist dat professionele oordeel is en blijft belangrijk.

Een ander punt van onduidelijkheid is de beleidswijziging om het MGO/ZGO-segment met een fors aantal entiteiten terug te brengen. Met de nieuwe aangescherpte criteria is er een andere grens getrokken tussen MGO en het MKB, waarbij de jaarrekening, zoals die door de accountant wordt vastgesteld, bepalend is. Dat is een logische grens, omdat het toezicht zodoende aansluit op een vorm van toezicht die al voorhanden is. Het zijn dan ook niet alleen de bezuinigingen die bij die herijking een rol hebben gespeeld. De criteria voor dat MGO/ZGO-segment zijn verzwaard, waardoor een groot aantal bedrijven van een situatie met een individueel horizontaal toezichtconvenant terecht komen in een situatie waarbij zij gebruik zullen moeten maken van een financieel dienstverlener. Er komt een overgangperiode voor de bedrijven die door deze beleidswijziging worden getroffen, maar bedrijven vinden die verandering niet prettig. Zeker niet als de convenanten van zeer recente datum zijn en door belastingplichtige in de totstandkoming veel tijd en energie is gestoken. De dienstleiding stelt dat in zo'n situatie het convenant nooit eenzijdig door de Belastingdienst zal worden opgezegd. Er zal in dat geval met het bedrijf worden gesproken over de voor- en nadelen van een financieel-dienstverlenersaanpak. Als echter het bedrijf individueel wil blijven worden behandeld, dan is dat mogelijk.

### **Uitrol horizontaal toezicht over MKB-segment**

De dienstleiding geeft aan dat de pilot ZGO is geëvalueerd en dat op grond van die positieve evaluatie is besloten om het horizontaal toezicht ook uit te rollen naar het MKB. Aanvankelijk was het beeld bij de Belastingdienst dat vooral de zeer grote ondernemingen voor horizontaal toezicht gevoelig waren, maar uit onderzoek volgt dat ook bij ondernemingen in het MKB behoefte is aan duidelijkheid en zekerheid, aldus de programmaleiding. Verder is aangegeven dat de aanpak via de brancheorganisaties waarmee in 2006 is gestart, zijn beperkingen kent. Vanaf 2007 is de beleidsaandacht verschoven naar de financieel dienstverleners (koepels van fiscalisten en accountants). Vervolgens is in 2010 het intermediaire spoor gevolgd: individuele advieskantoren sloten zich vanaf dat moment aan bij de met de koepels afgesloten convenanten. Vanaf 2011 ligt het accent op de ondernemingen zelf. De programmaleiding geeft aan dat de kracht van introductie van horizontaal toezicht in het MKB ligt in de programmatische aanpak. Er zijn drie sporen te onderkennen: (1) convenanten met financieel dienstverleners; (2) aanbieders van administratieve software en online services; (3) brancheorganisaties. Wat betreft het laatste spoor worden branchespecifieke knelpunten op horizontale wijze

structureel met elkaar besproken en zo mogelijk opgelost. Voor het horizontaal toezicht in het MKB richt de Belastingdienst zich op de bovenkant van het segment (600.000 van in totaal 1,2 mln ondernemers, te weten ondernemingen met personeel en fulltime zzp-ers). De ambitie van de Belastingdienst is om ultimo 2014 één derde deel hiervan 'binnen' het horizontaal toezicht te hebben. Er wordt door de Belastingdienst in de MKB-wereld geen direct contact gelegd met de bedrijven zelf. Bedrijven met een fiscaal adviseur die om hem moverende redenen bewust niet meedoet aan horizontaal toezicht, kunnen zich dus niet aanmelden voor horizontaal toezicht. De precieze vraag is of dit geen rechtsongelijkheid met zich meebrengt. Vanuit de koepelorganisaties is aangegeven dat horizontaal toezicht vooral een vorm van toezicht op maat is, waarbij door de Belastingdienst wordt aangesloten bij het werk dat bij de (relaties van de) financieel dienstverlener al is verricht, ter voorkoming van dubbel werk van de betrokken partijen. De financieel dienstverlener moet daaraan bijdragen door te zorgen voor een goede administratieve organisatie en betrouwbare controleprocessen binnen een organisatie. Koepels en branches kunnen daarbij stimulerend en kwaliteitsverhogend werken. Zodoende kan er meer worden geprofiteerd van de bestaande controlemechanismen. Toch lijkt de Belastingdienst - aldus de koepelorganisaties - nog niet helemaal klaar te zijn voor horizontaal toezicht bij MKB. Dit geldt overigens, zij het in mindere mate, ook voor MGO. Als voorbeeld wordt genoemd het door de belastingplichtigen ontvangen van gestandaardiseerde en geautomatiseerde brieven, terwijl die niet aan de orde horen te zijn binnen het horizontaal toezicht. Verder zijn de geautomatiseerde bestanden van de financieel dienstverleners (nog) niet gekoppeld met de systemen van de Belastingdienst, terwijl dat softwaretechnisch toch zou moeten kunnen. Bij convenanten met aanbieders van administratieve software gaat het er om aan de voorkant in de keten, van transactie tot aangifte, afspraken te maken om de interne beheersing in de keten te verbeteren en de kwaliteit van de gegevens te verhogen. De Belastingdienst gaat niet zelf boekhoudpakketten maken, maar treedt in overleg met de ontwikkelaars van online pakketten 'in the cloud' om te bereiken dat zoveel mogelijk fiscale controlepunten worden ingebouwd in de pakketten om zo de kwaliteit van de aangifte te verhogen. De Belastingdienst zal daarbij geen pakketten gaan aanbieden en zal ook geen keurmerk vaststellen.

Van verschillende kanten worden er vraagtekens gezet en kritiek geleverd bij het uitrollen van horizontaal toezicht naar het MKB-segment. Vanuit wetenschappelijke hoek is verwoord dat de overheid voor het MKB op het vlak van horizontaal toezicht geen al te hoge ambities moet koesteren. Het zal vooral moeten groeien in de sector zelf. De Belastingdienst legt nu druk op de financieel dienstverlener om mee te doen aan horizontaal toezicht, maar geeft vervolgens niet aan welk kwaliteitssysteem daarvoor nodig is. De Belastingdienst zal een basis moeten aanreiken. Mogelijk een protocol dat wordt geaccordeerd met een belastingverklaring. Bij horizontaal toezicht gaat het om een oordeel over het proces. Zo is door het NOB gesuggereerd om een splitsing aan te brengen waarbij ZGO/MGO's en horizontaal toezicht in een ander organisatorisch onderdeel van de Belastingdienst komen dan de meer traditioneel opererende onderdelen, waarbinnen dan het verticale toezicht wordt uitgeoefend. Naar de mening van de VHMf is horizontaal toezicht in het ZGO/MGO-segment wel een begaanbare weg. Ze vindt echter de weg naar horizontaal toezicht door middel van afspraken en vertrouwen via koepels van financieel dienstverleners niet de juiste weg. Daar spelen in hun ogen mee de lange tot zeer lange tijdsduur en de ongewisse uitkomst van dit traject. Als alternatief wordt genoemd een uitbesteding van bepaalde verticale fiscale controles aan de fiscale dienstverleners, op grond van certificering of een wettelijk systeem. Op deze manier wordt de markt betrokken bij het toezicht van de overheid en wordt daarmee ook een manier van horizontalisering van het toezicht gerealiseerd. In ruil voor de keuze (of op termijn zelfs de plicht) om via deze horizontaal toezichtadviseurs aangifte te doen, wordt gesuggereerd aan deze ondernemers een extra horizontaal-toezicht-winstaftrek in IB en Vpb op te nemen van bijvoorbeeld € 1.000.

### **Rol van de adviseur**

De rol van de adviseur hangt sterk af van het type convenant. De positie van een adviseur bij een belastingplichtige met een individueel handavingsconvenant is een andere dan die van de belastingplichtige

die gebruik maakt van een financieel dienstverlener die ‘meeloopt’ met het convenant van zijn koepelorganisatie. Van de zijde van de NOB is aangegeven dat haar leden zich erover verbazen dat de financieel dienstverlener regelmatig buitenspel wordt gezet door zijn klant en de belastinginspecteur. De klant neemt in een (groot) aantal gevallen rechtstreeks contact op met de belastinginspecteur en vraagt deze om advies. Andersom neemt de belastinginspecteur bij vragen dikwijls rechtstreeks contact op met de belastingplichtige in plaats van met de financieel dienstverlener. Andere gesprekpartners vinden het een goed recht van de klant om rechtstreeks contacten met de Belastingdienst te onderhouden. In de ogen van de NOB is dit echter niet de gewenste gang van zaken. De belastingadviseur kan immers toegevoegde waarde bieden voor de klant. Ook het omgekeerde geval - de belastinginspecteur neemt contact op met de klant - zou niet wenselijk zijn. De belastingadviseur is tenslotte de gemachtigde van de belastingplichtige om zijn fiscale zaken te behartigen. De NOB is van mening dat de belastinginspecteur zich dan ook primair dient te richten tot de belastingadviseur van de klant. Vanuit het bedrijfsleven worden de hiervoor geschetste bezwaren in mindere mate herkend en gevoeld. Het voorgaande zou overigens kunnen worden ondervangen door te pleiten voor een tripartiet convenant, waarbij de financieel dienstverlener eveneens contractspartij is. Over het nut van een dergelijk tripartiet convenant wordt verschillend gedacht.

De rol van de financieel dienstverlener in het MKB is een wat andere. Als de financieel dienstverlener is aangesloten bij een koepelorganisatie die een convenant met de Belastingdienst heeft, kan hij een convenantsaangifte voor deelnemende MKB-ondernemers verzorgen. De financieel dienstverlener gaat daarbij op zoek naar klanten die voor horizontaal toezicht in aanmerking (wensen te) komen. De rol van de adviseur heeft dan betrekking op het sluiten van het convenant dat kan worden gezien als het herstel van de communicatie en het persoonlijke contact tussen belastingplichtige en belastinginspecteur. Verder zullen de activiteiten van de financieel dienstverlener zich voordoen bij het vooroverleg. De financieel dienstverlener is daarbij onafhankelijk van de Belastingdienst en handelt conform de vigerende wet- en regelgeving. Een koepelconvenant kan worden gezien als een niet onbelangrijke bevestiging dat wordt voldaan aan de kwaliteitsregels.

### **Kostenverlagend of kostenverhogend?**

Ook hier is een onderscheid tussen individuele convenanten en financieel-dienstverleners-convenanten op zijn plaats. Uitgangspunt is dat de overheid verantwoordelijk is en blijft voor controle op de belastingen en daarmee ook voor de bijbehorende kosten. Er moet ook in dat opzicht wel een scherp onderscheid worden gemaakt tussen de verschillende soorten kosten die een belastingplichtige maakt. De nalevingskosten behoren te drukken op de belastingplichtige. Dat is zowel bij het horizontaal als het vertikaal toezicht het geval. De toezichtlasten komen daar bovenop. Die zijn normaliter voor rekening van de overheid. Het voldoen aan de regels zal voor ZGO's in verband met de aanwezige kennis binnen het bedrijf in het algemeen gemakkelijker zijn dan voor de kleinere bedrijven. Het in het kader van horizontaal toezicht vooraf afstemmen van fiscale aangelegenheden kan langdurige en kostbare controles achteraf voorkomen en dat zal veelal kostenverlagend werken. Overigens is er een groep belastingplichtigen die het niet uitmaakt of er overleg vooraf plaatsvindt of dat controle achteraf wordt uitgevoerd. Waarom zouden zij ‘horizontaal gaan’, als het aantal controles toch al minimaal is en de overschakeling alleen maar extra kosten met zich meebrengt? Een ander geluid is dat horizontaal toezicht in elk geval kostenverlagend is voor de Belastingdienst en niet noodzakelijkerwijs kostenverhogend voor belastingplichtigen.

Aangegeven is dat het vertrouwen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige niet moet worden verbonden met een bezuinigingsmaatregel van de overheid. Een dergelijke koppeling kan de discussie over het gebruik van horizontaal toezicht te zeer vertroebelen. Verder is van belang dat bedrijven die zich aansluiten bij horizontaal toezicht, ook willen zien dat bij de niet-aangesloten bedrijven, door de besparende werking van het

horizontale toezicht, juist méér wordt gecontroleerd. De vraag of horizontaal toezicht in het MKB-segment kostenbesparend of kostenverhogende uitwerkt, laat zich daarom niet eenduidig beantwoorden. Enerzijds wordt opgemerkt dat de financieel dienstverlener door extra controlewerkzaamheden meer tijd kwijt is en dat de klant dit voelt in een hogere rekening. Een kostenbesparing voor de klant, zoals die is voorgespiegeld door de politiek, lijkt daarom niet aan de orde te zijn. Veeleer is sprake van een verkapt manier van outsourcing van activiteiten van de Belastingdienst, waarbij manuren naar de markt worden overgeheveld. Anderzijds past nuancering. Het voordeel voor de klant is gelegen in een snellere afhandeling van de aangifte.

Een ander fenomeen in de MKB-sector betreft de totstandkoming van brancheconvenanten. Het voordeel van het maken van dergelijke brancheafspraken met de Belastingdienst is dat de individuele ondernemingen geen eigen advieskosten hoeven te maken en sneller duidelijkheid hebben over de fiscale duiding van bepaalde aangelegenheden die in het brancheconvenant zijn geregeld. Een geluid is dat ondernemers alleen uit kostenoverwegingen zouden willen meedoen aan horizontaal toezicht. Zoals hiervoor al is opgemerkt, geldt snelheid in rechtszekerheid ook als een kostenvoordeel. Verder wordt de mogelijkheid genoemd om belastingplichtigen via een (financiële) prikkel of anderszins te ‘verleiden’ om mee te doen aan horizontaal toezicht. Daarbij worden suggesties gedaan zoals het verlenen van een taxcredit, een heffingskorting en het niet vaststellen van een boete die in een soortgelijke situatie in het verticaal toezicht wel zou zijn opgelegd. Daarvoor moeten dan wel transparante regels worden vastgesteld. Ook wordt de suggestie gedaan om in het geval een gecertificeerde horizontaal toezichtadviseur een aangifte indient, aan deze ondernemers om extra horizontaal-toezicht-winstaftrek in inkomsten- en vennootschapsbelasting toe te kennen van bijvoorbeeld € 1.000.

### **Eigen keuze en vrijheid**

Vooropgesteld moet worden dat er geen wettelijke verplichting is om mee te doen aan horizontaal toezicht. Deelname is gebaseerd op vrijwilligheid. Dit neemt niet weg dat horizontaal toezicht door de Belastingdienst wel als voorkeursstrategie wordt beschouwd, aldus de dienstleiding. Breed gedragen is de opvatting dat horizontaal toezicht een individuele vrijwillige keuze dient te zijn van een belastingplichtige. Verder wordt aangegeven dat bij MGO en ZGO de relatie van doorslaggevend belang is. De Belastingdienst moet de belastingplichtigen niet willen overhalen om een convenant te sluiten. Het is een geleidelijk proces waarbij het convenant een mogelijke afsluiting kan zijn. Vanuit de Belastingdienst wordt geconstateerd dat de Belastingdienst zich met name richt op grotere kantoren en koepelorganisaties. Benadrukt wordt dat de belastingplichtigen niet moet worden gedwongen tot horizontaal toezicht. Bij sommigen leeft sterk de indruk dat er door de Belastingdienst druk wordt uitgeoefend om mee te doen met horizontaal toezicht. Vervolgens is het echter overwegend de financieel dienstverlener die bepaalt welke klant in het horizontaal toezicht meedoet. De klant en de Belastingdienst hebben daar weinig tot geen invloed op, tenzij bijvoorbeeld de klant een belangrijke klant is voor de dienstverlener. De klant is echter veelal niet de belastingplichtige waar de Belastingdienst zelf zou gaan controleren op basis van een eigen selectie. Overigens is er ook een groep belastingplichtigen die het, zoals gezegd, niet uitmaakt of er overleg vooraf of een controle achteraf is. Het moet voor iedere MKB-ondernemer mogelijk zijn vrij te kiezen voor horizontaal toezicht. Zelfs indien zijn financieel dienstverlener niet is aangesloten bij het horizontaal toezicht. MKB-ondernemers nemen in de praktijk nogal eens een afwachtende houding aan ten aanzien van horizontaal toezicht. Dat laat onverlet dat de financieel dienstverleners hun eigen organisatie al hebben ingericht voor het horizontaal toezicht, los van de vraag of zijn klanten mee willen doen. Van groot belang is wel dat de automatisering van de financieel dienstverleners kan worden aangesloten op de systemen van de Belastingdienst. Tot slot moet niet uit het oog worden verloren dat er ook een (grote) groep belastingplichtigen is die wél de regels wil naleven, maar die geen horizontaal toezicht wenst. Dit speelt met name bij de MKB-ondernemingen die geen voordelen zien in het concept van het horizontaal toezicht.



### **Verlengstuk van de Belastingdienst**

Het is de Belastingdienst die de bij wet toebedeelde bevoegdheid heeft tot fiscale handhaving. Hoe de Belastingdienst dat wenst in te richten, is zijn eigen verantwoordelijkheid. Vanuit de koepelorganisaties wordt benadrukt dat financieel dienstverleners niet een verlengstuk van de Belastingdienst dienen te zijn. De financieel dienstverlener heeft zijn eigen verantwoordelijkheid zowel naar zijn klant als naar de Belastingdienst toe. Overigens wordt vooral de betrokkenheid van fiscaal adviseurs - en in mindere mate die van de accountants - waargenomen. Bij een convenant zijn in eerste instantie slechts de belastingplichtige en de Belastingdienst partij. De accountant kan wel een rol spelen, maar ondertekent het convenant met een ZGO/MGO niet. De Belastingdienst kan dan met de betrokken financieel dienstverlener in gesprek gaan over de vraag of er wel of niet op de aanwezige TCF's kan worden gesteund.

Aangegeven wordt dat verticaal toezicht een kostenpost is voor de Belastingdienst. Bij horizontaal toezicht worden deze kosten deels overgeheveld naar ondernemingen. Daar komt bij dat het inrichten en onderhouden van een TCF geld kost. In dat verband is al diverse malen opgemerkt dat wordt bepleit voor het afgeven van een belastingverklaring en, vanwege de grotere zekerheid voor de Belastingdienst, de belastingplichtige een heffingskorting toe te kennen. Met betrekking tot het segment MKB wordt opgemerkt dat de klant in sterke mate op zijn adviseur leunt en bij wijze van spreken blind tekent voor horizontaal toezicht als zijn financieel dienstverlener dit adviseert, omdat hij op zijn eigen financieel dienstverlener vertrouwt. Het vertrouwen in zijn financieel dienstverlener kan echter worden aangetast als de klant het gevoel heeft dat de onafhankelijkheid van zijn financieel dienstverlener in het gedrang komt. Vanuit de brancheorganisaties wordt opgemerkt dat belastingplichtigen de vrijheid willen houden hun eigen koers te varen.

### **Gevolgen fouten en onjuistheden**

De af- of aanwezigheid van een convenant laat ook bij een (eigen) kwaliteitscontrole onverlet dat er fouten (kunnen) worden gemaakt. De vraag is hoe hiermee wordt omgegaan. Als uitgangspunt wordt genomen dat belastingplichtige en adviseur beiden kwaliteit willen leveren en geen fouten willen maken binnen het horizontaal toezicht. Daarbij wordt opgemerkt dat het gaat om een aanvaardbare aangifte. Gesignaleerd wordt dat er een zekere angst is om fouten te maken. In de praktijk leeft er tal van onbeantwoorde vragen. Wordt er, als er in het kader van metatoezicht een fout wordt geconstateerd, ook een correctie aangebracht? En zo ja, met boete? Of heeft dit alleen betekenis voor de toekomstige aangifte? Gaat er in geval van een geconstateerde fout bij een financieel dienstverlener bij alle klanten gecontroleerd en gecorrigeerd worden? Vanuit de Belastingdienst is opgemerkt dat het voor de rechtstoepassing geen verschil mag uitmaken of de toezichtvorm horizontaal of verticaal is. De Belastingdienst moet daarin echter veel duidelijker positie kiezen: rechtstoepassing moet voorgaan, ondanks de horizontale toezichtrelatie. Dit kan door belastingplichtige als heel vervelend worden ervaren. Het recht kan echter niet opzij worden geschoven.

### **Kwantiteit voor kwaliteit**

Het komt op de koepelorganisaties over alsof de Belastingdienst bij de branches en financieel dienstverleners slechts wil gaan voor de grotere branches en financieel dienstverleners. Daarmee lijkt de Belastingdienst meer te sturen op kwantiteit dan op kwaliteit. Op die manier kan de Belastingdienst grote streefaantallen voor horizontaal toezicht realiseren. Als krimpende organisatie kiest de Belastingdienst ervoor om met zo min mogelijk middelen een zo groot mogelijk effect te bewerkstelligen, zo is opgemerkt. Als gevolg van de (vermeende ?) gretigheid is het zeer wel mogelijk dat er concessies worden gedaan aan de kwaliteit van het horizontaal (systeem)toezichtproces en er ook kantoren en bedrijven worden meegenomen die er nog niet klaar voor zijn, met alle risico's voor de kwaliteit van de aangiften en belastingopbrengsten van dien. Desgevraagd gaf de dienstleiding van de Belastingdienst aan dat het aantal afgesloten convenanten geen gespreksonderwerp is in de functionerings- en beoordelingsgesprekken van medewerkers van de Belastingdienst. Het gaat immers

om collectieve kwantitatieve doelstellingen van de Belastingdienst.

De Belastingdienst laat wel merken dat financieel dienstverleners met een convenant het draagvlak van het convenant moeten verbreden en versterken door zoveel mogelijk klanten in te passen in de convenantsaanpak. Er is een groeipad nodig om een hogere participatiegraad te realiseren. Om die reden oefent de Belastingdienst druk uit op deelname aan horizontaal toezicht. Aan de andere kant moet worden voorkomen dat zogenoemde 'spookdeelnemers' zich melden, die alleen maar meedoen om snel bij de Belastingdienst aan tafel te zitten, maar niet de intentie hebben 'echt' mee te gaan in horizontaal toezicht. Vanuit de Belastingdienst is aangegeven dat de Belastingdienst druk uitoefent daar waar al een hele tijd geleden een convenant is afgesloten, maar nog steeds geen of te weinig bedrijven zijn aangemeld. Dan volgt een stevig gesprek. Het is binnen MGO/ZGO echter niet de bedoeling om op aantallen convenanten te sturen, aldus de (leiding van de) Belastingdienst. Wel wordt onderkend dat dit een risico kan zijn van het fasenmodel voor de totstandkoming van een convenant. Door de nadruk te leggen op de fasering en niet op de inhoud en voortgang van het proces, kan het proces ontaarden in sturen op aantallen. Intern is expliciet gecommuniceerd dat er niet op aantallen wordt gestuurd. De stuurcontracten zijn hierop inmiddels aangepast.

### Schillenmodel en TFC

Het TCF is beschreven in de de brochure 'Tax Control Framework, van risicogericht naar in control: het werk verandert' van 21 maart 2008. Als logisch vervolg daarop zijn in de Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO) van 30 november 2010 de ervaringen en best practices van het MGO- en het ZGO-segment samengebracht. Daarbij zijn de verschillende fases en stappen van horizontaal toezicht beschreven. Binnen het horizontaal toezicht worden de interne en externe controle 'schillen' geoptimaliseerd om een aanvaardbare aangifte in te dienen. Dit komt tot uitdrukking in het interne beheersingsstelsel en met name voor het fiscaal relevante deel ervan, in het TCF. Het schillenmodel steunt op de gedachte dat de Belastingdienst gebruik maakt van het werk dat de externe accountant al heeft verricht. Dat uitgangspunt wordt in de diverse gesprekken breed onderschreven en gedragen. De meeste klantcoördinatoren van de Belastingdienst zijn echter dat het hierbij om een fiscalist en geen accountant. Dat roept spanning op met het gegeven dat de gesprekken met de belastingplichtigen, die onder horizontaal toezicht willen komen, mede gaan over de administratieve organisatie en bestuurlijke informatievoorziening. De beoordeling van het TCF lijkt dan ook eerder een zaak voor de accountant te zijn dan voor de fiscalist. Ook voor de advieswereld is het een uitdaging fiscaliteit en accountancy (meer) met elkaar te verbinden. Aangegeven wordt dat de accountant de fiscaliteit niet altijd in de scope van zijn werk betreft. Mogelijk is dat ook een reden voor het feit dat er bedrijven zijn die de werkzaamheden van de fiscaliteit niet expliciet hebben opgenomen in hun interne beheersingsprocessen. Verder is er bij openbare accountants vaak te weinig kennis van fiscaliteit, terwijl de gehanteerde materialiteit hierbij een rol kan spelen. Een interdisciplinaire samenwerking is dan meer op zijn plaats. Overigens is aangegeven dat de behandelkeuze mede wordt beïnvloed door de fiscale problematiek en de daarbij gevraagde specifieke kennis. De praktijk wijst uit dat fase 1 (klant in beeld) en fase 2 (horizontaal toezicht wel/niet haalbaar) betrekkelijk soepel verloopt. Er wordt echter twijfel uitgesproken of de Belastingdienst wel voldoende zicht heeft op wat er in fase 3 (zicht op opzet en bestaan AO/IB) en fase 4 (zicht op bestaan en werking AO/IB) van het horizontaal toezicht gebeurt. Daar komt bij dat tijdens diverse gesprekken is aangegeven dat voor fase 3 en 4 er geen criteria zijn geformuleerd over wat de (minimale) eisen zijn. Bij sommigen leeft het idee dat dit onderdeel als concept in de Belastingdienst is geïntroduceerd om dit naar verwachting later met 'best practices' uit te werken. Vanuit de Belastingdienst wordt opgemerkt dat het beleid is dat als de Belastingdienst in de fasen 3 t/m 5 toetst, er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de accountant van de belastingplichtige. Dit is een expliciet onderdeel van de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). Vanuit de Belastingdienst is aangegeven dat de komende tijd de aandacht vooral zal moeten uitgaan naar de fasen 3 t/m 5. Dit vraagt om hernieuwde aandacht en inzet van management,

vaktechniek en medewerkers. De Belastingdienst gaat in het HT-traject overigens uit van de voorstelling van zaken, zoals die door de belastingplichtige wordt aangedragen. Daarbij worden in het convenant expliciet de wederzijdse intenties uitgesproken en zijn partijen zich bewust van de volgende fasen. Overigens wordt tegengesproken dat vroeger een convenant pas werd gesloten na het doorlopen van alle fasen. Het fasenmodel is (pas) in 2010 geïntroduceerd. Interessant is overigens de vraag wie het tempo bepaalt in het HT-traject. Aangegeven wordt dat belastingplichtige leidend is in het antwoord op de vraag of, en wanneer, naar een volgende fase van het horizontaal toezicht wordt overgegaan. De Belastingdienst houdt daarbij natuurlijk wel een vinger aan de pols. Als het te lang gaat duren, ligt een (voortgangs)gesprek voor de hand. Er zijn overigens nog maar relatief weinig ZGO's en MGO's in de afrondende fase van het HT-traject. Opgemerkt wordt dat het hierbij om een tijdrovend traject gaat en dat er door de Belastingdienst mogelijk teveel tijd wordt besteed aan het TCF, omdat de Belastingdienst de verantwoordelijkheden van de partijen niet altijd even scherp in de gaten houdt. Primair ligt de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing (inclusief het TCF) immers bij de belastingplichtige. Hij moet daarin investeren en dat kost tijd en inspanning. Daarnaast hebben medewerkers van de Belastingdienst van nature behoefte aan (maximale) zekerheid. Daardoor vullen zij soms de verantwoordelijkheid in die eigenlijk thuishoort bij de bedrijven. Het is en blijft een zoektocht voor de Belastingdienstmedewerkers wat ze wel en niet moeten doen. De vraag komt op waarom er per se een apart TCF moet komen als de Board van een onderneming zegt dat het bedrijf 'in control' is. Misschien zijn medewerkers van de Belastingdienst dan te voorzichtig, maar anderzijds doen bedrijven ook niet (snel) zulke stellige uitspraken. Als bedrijven zeggen 'in control' te zijn op het gebied van belastingen, worden zij overigens direct in fase 5 opgenomen. Tijdens het gesprek met wetenschappers is aangegeven dat het (meta)toezicht verder ontwikkeld zou kunnen worden door daaraan bepaalde incentives te verbinden en door bijvoorbeeld het ontwikkelen van een belastingverklaring of een controleprotocol. Dit zou dan niet door een ondernemer zelf hoeven te worden gedaan, maar door een onafhankelijk persoon. Op die manier is er voor de Belastingdienst meer zekerheid dat de aangifte aanvaardbaar is. Tijdens het gesprek met de non-profitsector is nog aangegeven dat het de aanbeveling verdient om een ex ante uitvoeringstoets uit te voeren wat betreft nieuwe regelgeving. Daarop kunnen dan de processen, ICT en het toezicht tijdig worden afgestemd. Als voorbeeld wordt in dat verband de werkkostenregeling genoemd.

### **(Meta)toezicht bij MKB**

Vanuit de koepelorganisaties is aangegeven dat de financieel dienstverleners en klanten een verhoogde controleactiviteit ervaren binnen het horizontaal toezicht ten opzichte van de periode daarvoor. De verklaring wordt door hen gevonden in de omstandigheid dat de Belastingdienst controles uitvoert om statistische redenen. Daarbij wordt opgemerkt dat de Belastingdienst in de opstartfase van het metatoezicht zit en graag inzicht wil hebben in de werking van het toezicht en daardoor verhoudingsgewijs veel controleert. De HT-ondernemers die in de steekproef vallen, ervaren dit als een verzwaring van de toezichtlast. Op macroniveau mag de toezichtlast dan wel zijn afgenomen, op microniveau wordt dit in die gevallen anders beleefd. Aangegeven is dat ten aanzien van het systeemtoezicht onderzoek en beoordeling daarvan erg belangrijk is. Daarbij is relevant dat de Belastingdienst een beoordelingskader formuleert ter voorkoming van willekeur. Het metatoezicht op de financieel dienstverlener gaat via de band van de aangiften. Er wordt dus niet sec gekeken naar de processen en kwaliteitssystemen bij de financieel dienstverlener. Dat wordt anders al gauw een kwestie van 'vinkjes zetten'. De Belastingdienst kijkt dus naar de kwaliteit van de aangifte op basis van de vraag: is sprake van een aanvaardbare aangifte? Daarvoor worden 'reality checks' uitgevoerd. Het streven is het metatoezicht meer in de actualiteit te laten plaatsvinden. Dit is minder belastend voor adviseur en ondernemer. Bij geconstateerde fouten zal de adviseur zijn processen voor de toekomst moeten aanpassen.

Van belang is op te merken dat een brancheconvenant geen algemene verplichting schept voor de aangesloten leden en in zijn algemeenheid geen toezichtsparagraaf bevat. Het gaat dan veelal (slechts) om afspraken over

samenwerking en interpretatie van fiscale wet- en regelgeving. De uitzendbranche neemt in dezen een bijzondere rol in. Vanuit de Belastingdienst wordt opgemerkt dat een onderneming vanuit de huidige controledichtheid (er wordt eens in de zestig jaren genoemd) er geen belang bij heeft om van horizontaal toezicht gebruik te maken. Integendeel. Want de uitgaven voor de extra werkzaamheden van de financieel dienstverlener werken kostenverhogend. Dat laatste zou kunnen worden ondervangen door compensatie te geven voor de extra kosten van ondernemers die van een gecertificeerde financieel dienstverlener gebruik maken. Er wordt immers een stuk van de controle van de Belastingdienst verschoven naar financieel dienstverleners. Of dat duurder of goedkoper is voor de samenleving, in plaats van het inzetten van extra belastingambtenaren, is uiteindelijk een politieke keuze, zo wordt opgemerkt. Voor een dergelijk systeem van certificering voor de financieel dienstverleners zijn dan wel wettelijke maatregelen nodig. Daarbij zullen scherpe eisen moeten worden geformuleerd waaraan een gecertificeerde financieel dienstverlener moet voldoen. Daarop moet dan vervolgens metatoezicht worden houden, inclusief sanctionering bij een falend toezicht door de financieel dienstverlener (schorsing en uitsluiting). Dat is dus enigszins vergelijkbaar met de APK van auto's, waarbij de financieel dienstverlener dan een wettelijke erkenning dient te krijgen.

### **Fiscale grensverkenning**

Uitgangspunt is dat het handelen van belastingplichtige en zijn financieel dienstverlener moet passen binnen de bandbreedte van de wet- en regelgeving en de jurisprudentie. Daarbij heeft de financieel dienstverlener de vrijheid om te zoeken naar de meest gunstige uitkomst voor zijn klant. De vraag komt op of de belastingplichtige bij horizontaal toezicht minder ruimte heeft dan de klant die niet meedoet. Dat zou mogelijk het geval kunnen zijn, maar dat is niet zonder meer als een nadeel te beschouwen, zo wordt opgemerkt. De belastingplichtige krijgt er namelijk de snelheid van afhandeling van zijn aangifte voor terug. Ook het sneller oplossen van problemen van de belastingplichtige door de Belastingdienst werkt in die zin compenserend. Met betrekking tot de fiscale vrijheid is aangegeven dat de fiscale ethiek steeds belangrijker wordt in de praktijk. Daarbij wordt ook gerefereerd aan de zogenoemde 'fair share'-discussie. Het gaat daarbij op dit moment als een lopend vuurtje onder de klanten van financieel dienstverleners rond dat het volgens de Belastingdienst bij horizontaal toezicht niet mogelijk zou zijn om grensverkennend te handelen. Vanuit de bijzondere horizontaaltoezichtrelatie wordt namelijk aangenomen dat de fiscale bandbreedte is verminderd. Belastinginspecteurs geven dit soms ook expliciet aan. Bij de koepelorganisaties wordt daar overigens anders over gedacht, te meer omdat hierover niets expliciet is opgenomen in de financieel-dienstverlenersconvenanten. Vanuit de koepelorganisaties wordt verder nog opgemerkt dat de Belastingdienst regelmatig aangeeft - bij een bepaalde handeling of vraag in het vooroverleg - dat een dergelijke standpuntbepaling niet wordt verwacht van een 'horizontaal toezicht kantoor'. Volgens de aanwezigen is dat een principiële onjuiste benadering. Temeer daar de Belastingdienst er kennelijk van uit gaat dat het advieskantoor bij alle klanten de afspraken van het horizontaal toezicht volgt, ook al doen bepaalde klanten (uitdrukkelijk) niet mee aan het horizontale toezicht. En dat wringt. Bij horizontaal toezicht is van belang dat bij het vooroverleg de fiscale risico's worden gemeld en worden besproken. Maar wat fiscale risico's nou precies zijn, is niet nader omschreven. Het in de praktijk gehanteerde criterium is: de inschatting van de mogelijkheid dat de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen. Dit betekent vervolgens niet dat elk 'wissewasje' aan de Belastingdienst dient te worden voorgelegd. Dat zou anders voor zowel de Belastingdienst als de financieel dienstverleners een onwerkbaar situatie opleveren. Bij het voorleggen van een fiscaal risico komt het aan op de zakelijke onderbouwing van het standpunt. Als pluspunt van de nieuwe aanpak is genoemd dat fiscale risico's open kunnen worden besproken en dat er niet direct met boetes wordt bedreigd. Dat er een blijvend verschil in inzicht kan zijn, past overigens prima in het convenant opgenomen bepaling van 'agree to disagree'. Vanuit de brancheorganisaties is opgemerkt dat de afspraken die in het brancheconvenant met de Belastingdienst zijn opgenomen veelal ruim binnen de wettelijke kaders zijn. Als bedrijven wat scherper aan de wind willen zeilen, is dat hun goed recht, zo wordt betoogd.

### **Kan de Belastingdienst horizontaal toezicht waarmaken?**

Vanuit het bedrijfsleven en de non-profitsector is aangegeven dat de indruk bestaat dat de Belastingdienst als organisatie nog niet helemaal klaar is voor horizontaal toezicht. Binnen de Belastingdienst moet nog worden gewerkt aan het verkrijgen van voldoende draagvlak voor de nieuwe aanpak. Er heerst bij een gedeelte van de medewerkers van de Belastingdienst nog de nodige scepsis. Nog te vaak wordt het bedrijfsleven geconfronteerd met inspecteurs en controleurs van het oude stempel die vooral gespitst zijn op het zoeken naar fouten. De leiding van de Belastingdienst wil wel, maar nu de medewerkers nog. Horizontaal toezicht vereist een ander soort inspecteur dan de traditionele. Vanuit het bedrijfsleven wordt waargenomen dat daarin door de Belastingdienst wordt geïnvesteerd. De programmaleiding van de Belastingdienst bevestigt dat beeld en merkt op dat voor het HT-programma verschillende communicatiemiddelen (interviews, artikelen, free publicity) worden ingezet. Belangrijk voor alle medewerkers in het MKB-segment is de zogenoemde 'Horizontour'. Hier vindt kennisoverdracht plaats en worden ervaringen uitgewisseld. Onder het kopje 'professionalisering medewerkers en management' vallen de masterclass 'samenwerken & onderhandelen', de module 'commerciële vaardigheden' en aandacht voor vaktechniek. De bedoeling van de Horizontour is het wegnemen van weerstand en het creëren van meer ruimte om te komen tot acceptatie van horizontaal toezicht. Op sommige medewerkers van de Belastingdienst komt de Horizontour over als een middel om 'disbelievers' van het horizontaal toezicht over te halen. Dat wordt niet altijd als even prettig ervaren. Vanuit de Belastingdienst wordt horizontaal toezicht intern onder andere 'verkoch't met het argument dat horizontaal toezicht tijdbesparend werkt en dat de bespaarde tijd kan worden ingezet op het verticaal toezicht. Deze tijdbesparing is in de praktijk nog niet gerealiseerd, zo is het gevoel. Eensgezind is men over het feit dat horizontaal toezicht niet kan werken zonder een goede vaktechnische verankerung. Een belangrijke uitdaging voor de Belastingdienst is of het kan 'leveren' wat wordt beloofd, namelijk goed en snel overleg en de daarbij horende standpuntbepaling en een snelle afhandeling van de aangifte. Of anders geformuleerd: kan de Belastingdienst het allemaal wel aan? In dat verband komt de vraag op of er bij de Belastingdienst capaciteitsproblemen en/of deskundigheidsproblemen zijn (te verwachten). In zijn algemeenheid gesteld is in de huidige situatie de fiscale kennis en deskundigheid weliswaar in voldoende mate aanwezig, maar het gaat bij horizontaal toezicht bovenal om houding en gedrag. Bij horizontaal toezicht vervult het bespreken van fiscale risico's en het voeren van vooroverleg een belangrijke functie. Voor de Belastingdienst is dat een tijdrovende aangelegenheid. Door de medewerkers van de Belastingdienst wordt het als een zorgelijke ontwikkeling ervaren dat als gevolg van politieke keuzen het personeelsbestand van de Belastingdienst (net als bij andere overheidsdiensten) substantieel moet inkrimpen. Ook het bedrijfsleven heeft een dergelijke zorg uitgesproken. Deze reorganisatie zal zeer waarschijnlijk tot gevolg hebben dat ervaren en kundige belastingdienstmedewerkers, die veel kennis en waardevolle contacten hebben, zullen uitstromen. De stellige verwachting is dat deze inkrimping een negatieve invloed zal hebben op zowel het functioneren van de Belastingdienst in zijn algemeenheid als voor het serviceniveau van horizontaal toezicht in het bijzonder. Ook de concentratiebeweging, die met de reorganisatie van de Belastingdienst is ingezet, lijkt nadelige gevolgen te hebben voor individuele klantbehandeling. Kortom een breed gedragen gevoel is dat inkrimping van het personeelsbestand van de Belastingdienst op gespannen voet staat met het waarmaken van de ambities van horizontaal toezicht.

### **Verhouding horizontaal toezicht en verticaal toezicht**

Bij ZGO is altijd al sprake geweest van individuele klantbehandeling, maar door horizontaal toezicht wordt dit met meer waarborgen omkleed (zoals een TCF) en zijn fiscale vraagstukken en risico's eerder bij de Belastingdienst bekend. Er wordt aangegeven dat bij horizontaal toezicht sprake is van een paradigmawisseling. De Belastingdienst was namelijk traditioneel gericht op het vinden van fouten en niet zozeer op het voorkomen van fouten. De Belastingdienst dient zijn aanpak in het toezicht af te stemmen op het gedrag en de motieven van de bedrijven (responsief handhaven). Deze paradigmawisseling vertaalt zich ook naar de managementcontracten van de Belastingdienst. Daarin zijn geen doelstellingen op het gebied van verticaal

toezicht opgenomen, maar wel op het terrein van horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht staat niet op zich, maar maakt onderdeel uit van het totale handhavingSPALET. Tegelijk is een waarschuwing op zijn plaats om van horizontaal toezicht geen geloofsartikel te maken. Het is daarbij van belang om de medewerkers van de Belastingdienst goed mee te nemen in het totale handhavingSconcept. Overigens is verticaal toezicht geen dwangmiddel, maar een andere vorm van toezicht met als toezichtmiddelen onder andere de traditionele controles op basis van risico's en signalen. De dienstleiding geeft aan het vervelend te vinden dat er op dit moment nog een tweedeling bestaat tussen voor- en tegenstanders als het gaat om horizontaal toezicht, terwijl het bij de uitvoering van het toezicht in de praktijk juist moet gaan om de mix van instrumenten. Binnen horizontaal toezicht zijn twee sporen te onderkennen. Allereerst is er een juridisch spoor met harde criteria. Het TCF is een uitwerking daarvan. Het tweede spoor is de vertrouwensrelatie. Daarbij passen juist geen harde criteria. Binnen horizontaal toezicht kunnen goede afspraken worden gemaakt over controleactiviteiten. Dat kan eveneens zorgen voor een hoog vertrouwen. Het één sluit het ander niet uit. Het melden van fouten door de belastingplichtige hoort daarbij. Maar hoe groot is de kans dat de fout zou worden ontdekt als er geen melding plaatsvindt? En hoe verhoudt dit zich met het al dan niet kunnen aanpakken van het verticaal toezicht door gebrek aan capaciteit binnen de Belastingdienst? Als belastingplichtigen binnen horizontaal toezicht vrijwillig een fout melden en vervolgens een correctie krijgen, dan is de interessante vervolgvraag of er dan ook een boete wordt opgelegd. Er wordt betoogd dat het dan niet in de rede ligt om dan een boete op te leggen. Ten aanzien van de materieelrechtelijke uitkomst zou de keuze voor horizontaal toezicht daarbij geen factor van betekenis behoren te zijn, want zowel bij verticaal als bij horizontaal toezicht moet worden voldaan aan dezelfde wet- en regelgeving. De baten voor deelname aan horizontaal toezicht moeten dus ergens anders vandaan komen, zoals snelle(re) zekerheid over de fiscale positie en een verminderde controledruk. Maar dan moet er bij belastingplichtigen, waar horizontaal toezicht niet is overeengekomen, het verticaal toezicht worden toegepast en bij die belastingplichtigen moet dus meer worden gecontroleerd. Dat uitgangspunt wordt breed gedragen. Anders is horizontaal toezicht een farce. Horizontaal toezicht impliceert dus ook dat degenen die daar niet onder vallen en niet correct handelen, daar niet mee weg komen. Zij moeten een grote kans hebben gepakt te worden en behoren naast een correctie ook een boete te krijgen. De inspecteur moet wel een open oog en oor blijven behouden voor belastingplichtigen die de verplichtingen/toezeggingen onder het convenant niet nakomen. De inspecteur moet een 'stukje' gezond wantrouwen behouden en bij vermoeden van regelovertreding ook controleren. Daarom zal er soms ook hard opgetreden moeten worden om zodoende horizontaal toezicht geloofwaardig te houden, zo wordt vanuit het bedrijfsleven aangegeven.

Een deel van de MKB-ondernemingen zal goed uit de voeten kunnen met een brancheconvenant - waarin veelal praktische uitwerkingen van fiscale vraagstukken zijn opgenomen - zonder dat hierbij ook afspraken zijn vastgelegd over de inrichting van het toezicht. Voor deze ondernemingen blijft dan feitelijk verticaal toezicht gelden. Tegelijkertijd zullen er MKB-ondernemingen zijn die juist wel belangstelling hebben in horizontaal toezicht via de convenanten met financieel dienstverleners. Horizontaal toezicht vereist controle, maar verticaal toezicht nog meer. Essentieel is derhalve dat er voldoende capaciteit beschikbaar moet zijn binnen de Belastingdienst voor verticaal toezicht. Gegeven de politieke keuze om te korten op het aantal belastingdienstmedewerkers en gelet op de forse inzet van de Belastingdienst op horizontaal toezicht, slokt dat veel capaciteit op, waardoor verticaal toezicht in het gedrang lijkt te komen.

### **Is er wel een alternatief voor horizontaal toezicht?**

De leiding van de Belastingdienst heeft de ambitie het horizontaal toezicht stevig uit te breiden. Evident is dat de Belastingdienst niet alles kan controleren. Het verticale toezicht kent zijn grenzen, gezien de beschikbare capaciteit binnen de Belastingdienst en de vele belastingplichtigen. De afgelopen tijd is sprake van een enorme groei van het aantal belastingplichtigen. Bovendien is de wetgeving complexer geworden. Tegelijkertijd moeten de belastingopbrengsten op peil blijven. In dat perspectief kan horizontaal toezicht worden beschouwd als een

methodisch antwoord op deze ontwikkelingen. Als krimpende organisatie kiest de Belastingdienst ervoor om met zo min mogelijk middelen een zo groot als mogelijk effect te bewerkstelligen. Opgemerkt is dat de Belastingdienst met de huidige personele omvang niet zonder horizontaal toezicht kan. Dat geldt niet alleen voor het MGO/ZGO-segment, maar - gelet op huidige controledichtheid - ook voor het MKB-segment.

### **Effect horizontaal toezicht op belastingopbrengsten**

De vraag wordt opgeworpen of er door horizontaal toezicht door belastingplichtigen en de Belastingdienst niet te soepel wordt omgegaan met de fiscale verplichtingen, waardoor het risico ontstaat op vermindering van de belastingopbrengsten. Vooropgesteld moet worden dat het moeilijk meetbaar zal zijn of en hoe de belastinginkomsten veranderen als gevolg van horizontaal toezicht. Een algemeen beeld is dat er geen uitholling van belastinginkomsten zal plaatsvinden. Er zijn twee stromingen te onderkennen. Er is een kleine groep die van mening is dat de horizontaal toezicht geen invloed heeft op de belastingopbrengsten. Degenen die het 'al goed deden, blijven het goed doen'. En zij die 'de kantjes ervan aflopen', blijven dat ook doen. Aan de andere kant is er een grotere groep die inschat dat horizontaal toezicht een positieve uitwerking heeft op de belastingopbrengsten. De belastinginkomsten zullen stabielere worden door enerzijds horizontaal toezicht, maar anderzijds ook doordat belastingplichtige maatschappelijk verantwoord willen ondernemen en 'in control' willen zijn. Omdat door horizontaal toezicht de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige verbetert, waardoor de compliance toeneemt, zal dit logischerwijs leiden tot verhoging van het aantal aanvaardbare aangiften en daardoor ook tot een verhoging van de belastinginkomsten. Meer transparantie van belastingplichtigen zal naar verwachting leiden tot hogere belastinginkomsten, zo is de gedachte. Belastingplichtigen zullen het juist 'netter' doen. Een andere redenering is dat 'de goeden het goed doen', zodat daar minder capaciteit voor nodig is. Die 'uitgespaarde' capaciteit kan vervolgens worden ingezet op verticaal toezicht. Op die manier zijn hogere belastinginkomsten te realiseren. Horizontaal toezicht zou juist belastingverhogend kunnen werken, omdat de financieel dienstverlener een deel van de controleactiviteiten overneemt, waar de Belastingdienst zelf niet aan toe zou komen.

### **Effectiviteit van beleid en efficiency van uitvoering**

De Commissie vraagt of er een zogenoemde nulmeting heeft plaatsgevonden, of er een businesscase is uitgewerkt en of er meetcijfers voorhanden zijn om de effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht te kunnen meten. Het antwoord daarop is: nee! Wel is er destijds een kwalitatieve afweging gemaakt, maar dit is niet kwantitatief uitgewerkt. Effectmeting staat nog in de 'kinderschoenen'. De kosten van horizontaal toezicht zijn op zich redelijk concreet uit te werken, maar aan de batenkant is dit lastiger. Ook in contacten met de wetenschappelijke wereld is aangegeven dat dit een lastig vraagstuk is. Vanuit het bedrijfsleven is er overigens ook een pleidooi gehouden om (te proberen) de macro-economische opbrengst van horizontaal toezicht te objectiveren en te meten. Het is lastig uit te rekenen wat het oude toezicht de Belastingdienst kostte en opleverde en wat de nieuwe aanpak kost en oplevert. En dat terwijl op individueel niveau de meerwaarde wel degelijk zichtbaar is. De vraag is echter hoe maak je voor de hele doelgroep objectief zichtbaar wat bijvoorbeeld het vooroverleg oplevert of wat de waarde is van de verbeterde interne beheersing of compliance van een bedrijf. Toch wordt er in de gesprekken met de Belastingdienst wel een aantal relevante prestatie-indicatoren genoemd, zoals de volledigheid van registratie, de tijdigheid van aangifte, de snelheid van het vaststellen van de aanslag en de betaling daarvan, de snelheid waarop de Belastingdienst antwoord geeft op vragen en verzoeken in het vooroverleg (service level agreement). Er wordt steeds meer in de actualiteit gewerkt en er hoeft minder te worden gecorrigeerd. Ook de beleving van de bedrijven, zoals die tot uiting komen in de monitoren, geeft een indicatie voor de effectiviteit. De effectmeting moet nog verder worden ontwikkeld. Het is op dit moment nog niet mogelijk een goed onderbouwd beeld te schetsen van de compliance bij de HT-deelnemers ten opzichte van het totale ondernemersbestand, zo is aangegeven door de programmaleiding Horizontaal Toezicht MKB. Verder is aangegeven dat er nog massa moet worden opgebouwd. Gelet op de arbeidsintensiviteit van de

individuele klantbehandeling is deze vorm van toezicht relatief duur. Er wordt in het MGO/ZGO-segment wel tijd geschreven per belastingplichtige, zodat op hoofdlijnen de kosten wel bepaalbaar zijn. Als deze kosten worden afgezet tegen de belastingopbrengsten in dit segment, dan is het echter een efficiënt concept, zo geeft de programmaleiding Horizontaal Toezicht MKB aan. De Belastingdienst moet kritisch kijken voor welke groep belastingplichtigen de individuele aanpak gerechtvaardigd is. Door het bedrijfsleven wordt er gewezen op risico's bij de verdere 'roll out' en risico's voor de reputatieschade van de Belastingdienst. Ook over de effectiviteit van horizontaal toezicht in het MKB zijn geen harde gegevens voorhanden. Daarvoor is ook nog onvoldoende massa aanwezig. In de toekomst zullen er wel meer HT-posten in de jaarlijkse steekproef worden betrokken om meer over de effectiviteit te kunnen zeggen. Een dergelijke steekproef roept overigens spanning op met het idee van minder toezicht bij deze categorie belastingplichtigen. De dienstleiding geeft aan dat horizontaal toezicht in het MKB-segment van waarde en ook verantwoord is. Gevraagd wordt of dit beleid van het horizontaal toezicht in het MKB zal worden bijgesteld als mocht blijken dat dit toch niet werkt. De dienstleiding hoedt zich voor het doen van boude uitspraken, maar merkt wel op dat in dat geval het beleid zal moeten worden bijgesteld. Wat in elk geval niet zal worden bijgesteld, is het werken in de actualiteit en zaken zoveel mogelijk vooraf afstemmen.



## Bijlage 2.2

<b>2.2</b>	<b>Gespreksverslagen</b>	<b>41</b>
2.2.1	Koepelorganisaties en dienstverleners	42
2.2.2	Wetenschappers	52
2.2.3	Grote ondernemingen	64
2.2.4	Brancheorganisaties	70
2.2.5	Non-profit sector	76
2.2.6	Medewerkers Belastingdienst	82
2.2.7	Management Belastingdienst	92
2.2.8	Medewerkers Programma Horizontaal Toezicht MGO/ZGO	98
2.2.9	Directeur grootaandeelhouders	104
2.2.10	Dienstleiding Belastingdienst	112
2.2.11	Medewerkers Douane	118
2.2.12	Zeer grote bedrijven Douane	124

## **Rondetafelgesprek 29 november 2011**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB):

- mr. J.A.R. van Eijsden (fiscalist)
- mr. E.M.E. van der Enden (fiscalist)

Register Belastingadviseurs (RB):

- mr. S.F.J.J. Schenk (voorzitter)
- mw. drs. D.M. de Vries (fiscalist)

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA):

- J.Th. Drupsteen RA (Hoofd vaktechniek)

Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB):

- L.P. Welten (voorzitter)
- M. Hamer (directeur strategie en beleid)
- P.A.W. Telle (bestuurslid commissie Horizontaal Toezicht)

SRA-accountantskantoren (SRA):

- P.C.J. Dinkgreve RA (voorzitter)
- drs. J.F.M. Zweekhorst FB

## 2.2.1 Koepelorganisaties en dienstverleners

### Inleiding

Professor Stevens heet namens de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (verder: Cie. HTB) iedereen welkom en dankt de aanwezigen voor het opstellen van hun position papers. De Commissie is benieuwd naar de opvattingen die leven over het horizontaal toezicht bij de koepelorganisaties en de intermediairs. Stevens (Cie. HTB) benadrukt de onafhankelijke positie van zijn Commissie ten opzichte van het Ministerie van Financiën in het algemeen en de Belastingdienst in het bijzonder. De Commissie wenst de beleving van de aanwezigen en hun achterban centraal te stellen met betrekking tot de voordelen, bedreigingen en risico's van horizontaal toezicht, waarbij ook mogelijke aanbevelingen van harte welkom zijn. De Commissie werkt voortvarend om de staatssecretaris van Financiën in het vroege voorjaar 2012 van een evaluatie ten aanzien van het horizontaal toezicht te voorzien.

Het gesprek met de intermediairs en koepelorganisaties is het eerste gesprek in de serie van rondetafelgesprekken, waarbij verschillende betrokkenen bij het horizontaal toezicht worden geconsulteerd. De Commissie zal ook praten met mensen uit de wetenschap, de belastingplichtigen (ondernemers, brancheorganisaties en (semi-)overheden) en de Belastingdienst (leiding en medewerkers, waaronder ook de criticasters). Stevens (Cie. HTB) verwacht de meest grote openheid van de aanwezigen om dit belanghebbende onderwerp de aandacht te geven die het verdient. De Commissie zal vandaag dan ook vooral luisteren naar de aanwezigen. Dat zal niet alleen bij dit rondetafelgesprek zo zijn, maar ook bij gesprekken die nog gaan volgen. Van de gesprekken wordt een verslag gemaakt dat aan de aanwezigen voor commentaar wordt toegezonden. De Commissie behoudt zich het recht voor de uitkomsten van deze rondetafelconferentie en de position papers te verwerken in het eindrapport, dat aan de staatssecretaris van Financiën wordt aangeboden, of als bijlage bij het rapport openbaar te maken.

### Verschillen in aanpak

Stevens (Cie. HTB) begint met een inventariserende ronde. Welten (NOAB) geeft daarin aan dat hij en zijn collega's grote verschillen ervaren tussen de aanpak van het horizontaal toezicht tussen de regionale diensten van de Belastingdienst en eveneens tussen de verschillende medewerkers binnen een regio. Er lijken in die zin twee stromingen binnen de Belastingdienst te zijn. Een stroming die voor horizontaal toezicht is en één die dat niet is. Dit beeld wordt bevestigd door Van der Enden (NOB) en Zweekhorst (SRA). Zweekhorst (SRA) meent dat een dergelijk verschil aanwezig is tussen de hogere lagen van de Belastingdienst en de lagen daaronder. Er is een druk van boven om voor het horizontale toezicht te gaan, maar het lagere niveau lijkt hieraan nog geen gevolg te willen geven of kunnen geven. Mogelijk komt dit nog door onbekendheid met de idee en aanpak van horizontaal toezicht. Er zijn zelfs belastinginspecteurs die binnen het horizontaal toezicht op de oude manier controleren bij de betrokkenen. Dit zou naar zijn opvatting niet de bedoeling moeten zijn.

### Cultuurverandering

Voor De Vries (RB) zijn de tegenstellingen binnen de Belastingdienst vooral een uiting van een nog niet afgeronde cultuurverandering binnen de organisatie. Dat die verandering nog niet is doorgevoerd, leidt ertoe dat geen eenduidig beeld is bij de belastingplichtigen hoe de Belastingdienst omgaat met het horizontaal toezicht. Het horizontaal toezicht wordt daardoor bij de belastingplichtigen minder geaccepteerd dan zou kunnen en moeten, volgens haar. Van den Enden (NOB) zou willen aanbevelen meer te sturen op die cultuurverandering binnen de Belastingdienst. Hij stelt dat er ook nog een proces van gewenning is bij de accountants- en advieskantoren.

## Organisatieverandering

Om tegemoet te komen aan de verschillende opvattingen binnen de Belastingdienst acht Van der Enden (NOB) het mogelijk dat er binnen die dienst een splitsing wordt gemaakt. Een splitsing waarbij ZGO/MGO's en horizontaal toezicht in een ander organisatorisch onderdeel van de Belastingdienst komen, dan de meer traditionele afdeling, waarbinnen dan het verticale toezicht wordt uitgeoefend. Voor hem is het daarbij nog wel expliciet de vraag of het verschil tussen ZGO/MGO en MKB met betrekking tot convenanten wel gewenst is. ZGO's/MGO's kunnen individuele convenanten afsluiten. MKB's zijn aangewezen op fiscale intermediairs convenanten. Kleine organisaties lijken dus gedwongen te worden een dure intermediair in te schakelen om mee te kunnen doen met horizontaal toezicht. En dat zou toch niet de bedoeling moeten zijn. Door gebruik te maken van het woord 'convenant' wordt het horizontaal toezicht wellicht te zwaar aangezet. Waarom zou een adviseur een convenant willen sluiten? En waarom zou een individuele belastingplichtige mee willen doen? Het is de Belastingdienst die de bij wet gedelegeerde bevoegdheid heeft tot fiscale handhaving. Hoe de Belastingdienst dat wenst in te richten is zijn verantwoordelijkheid. Convenant of niet.

## Verbetering mogelijk

SRA ziet in het horizontaal toezicht vooral een vorm van toezicht op maat. Er wordt door de Belastingdienst aangesloten bij wat er bij de (relaties van de) intermediair gebeurt ter voorkoming van dubbel werk van de betrokken partijen. Toch lijkt de Belastingdienst nog niet helemaal klaar te zijn voor horizontaal toezicht bij MKB en MGO. Als voorbeeld wordt genoemd het door de belastingplichtigen ontvangen van de standaard geautomatiseerde brieven, terwijl die niet aan de orde zijn binnen het horizontaal toezicht. Dergelijke acties roepen zowel bij de belastingplichtigen als bij de Belastingdienst vragen op. Het zijn voor de intermediairs tekens dat er nog principiële keuzes gemaakt dienen te worden ten aanzien van de uitvoering van het horizontaal toezicht, waarbij het onderlinge vertrouwen een nadrukkelijke rol speelt. Er zou meer moeten worden geprofiteerd van de bestaande controlemechanismen. Stevens (Cie. HTB) is benieuwd of die verbetering dan gaat over de mentaliteit of van de logistiek. Zweekhorst (SRA) meent dat het meer gaat om het aanvaarden van de consequenties van de gemaakte keuzes. Het wordt binnen de Belastingdienst weliswaar van boven naar onder verkondigd dat horizontaal toezicht van belang is, maar de bijbehorende middelen om het horizontaal toezicht goed uit te voeren worden niet verstrekt. De automatisering loopt ook nog achter. De bestanden van SRA kunnen niet worden gekoppeld met de systemen van de Belastingdienst. Softwaretechnisch zou dit moeten kunnen. De afgelopen vijf jaar zijn initiatieven op de werkvloer volgens hem in de kiem gesmoord. Mogelijk doordat er niemand echt zijn tanden in heeft durven zetten.

## Eigen keuze en vrijheid

Ondanks de eerder genoemde knelpunten wordt door de aanwezigen van het rondetafelgesprek het horizontaal toezicht voor het MKB van belang en wenselijk geacht. Ook Dinkgreve (SRA) onderkent dit, maar wenst daarbij op te merken dat het voor iedere MKB-er mogelijk zou moeten zijn vrij te kiezen voor horizontaal toezicht, zelfs indien zijn intermediair niet is aangesloten bij het horizontaal toezicht. Daarbij vindt Dinkgreve (SRA) in algemene zin eveneens dat de verhouding Belastingdienst, belastingplichtige en intermediair helder moet zijn. De intermediair is daarbij onafhankelijk van de Belastingdienst en handelt conform de vigerende wet- en regelgeving. Toch zou een belastingplichtige onterecht anders kunnen denken, omdat de Belastingdienst een convenant heeft gesloten met zijn intermediair. Dit vraagt om een goede communicatie vanuit de Belastingdienst. Voor SRA is een dergelijk convenant de niet onbelangrijke bevestiging dat SRA voldoet aan de kwaliteitsregels. Desondanks kan een klant dit anders uitleggen.

## Kwaliteit en onduidelijkheid

Hamer (NOAB) ziet binnen het horizontaal toezicht de verbeterde communicatiemogelijkheid tussen Belastingdienst en belastingplichtigen als sterk punt. Het horizontaal toezicht heeft daarbij gediend als een

kwaliteitsupgrade. Het TCF dat wordt gebruikt past ook in het kwaliteitsdenken van de NOAB. Dit kwaliteitsbewustzijn is een kritische succesfactor voor het welslagen van het horizontaal toezicht. Het vooroverleg tussen partijen moet daarom ook in de beleving van betrokkenen het aanwezige onderlinge vertrouwen bevestigen. Hamer (NOAB) ziet nog wel onduidelijkheden ten aanzien van het metatoezicht. Hierover dient de Belastingdienst meer duidelijkheid te verschaffen. Vragen over de wijze van concrete invulling ervan en de consequenties ervan zijn nog niet beantwoord. Hij dringt aan op het verstrekken van informatie over het metatoezicht aan de koepels en intermediairs, zodat zij dit kunnen delen met hun achterban en klanten.

### **Beleving en vertrouwen klant**

Professor Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) vraagt naar de wijze waarop de klanten het horizontaal toezicht beleven. Volgens de aanwezigen weet de gemiddelde ondernemer in het MKB nog steeds niet wat horizontaal toezicht inhoudt. De klant tekent bij wijze van spreken blind voor horizontaal toezicht als zijn intermediair dit voorstaat, omdat hij vertrouwt op zijn eigen intermediair. De gemiddelde ondernemer vraagt zich overigens wel af waarom het allemaal anders zou moeten dan hij al doet. Het vertrouwen in zijn intermediair kan worden aangetast doordat zijn intermediair het stempel krijgt dat hij deelneemt in het horizontale toezicht met de Belastingdienst. De klant van die intermediair heeft daardoor nogal eens het idee dat de onafhankelijkheid van zijn intermediair in het gedrang komt. Gewezen wordt op het belang van een level playing field. De Belastingdienst dient de regie hierover te behouden. Sowieso blijft in het algemeen, ook bij het horizontaal toezicht, het 'vermarkten' ervan bijzondere aandacht behoeven om duidelijkheid te geven over inhoud en uitvoering van het concept.

### **Verwachting deelname**

Welten (NOAB) heeft ondanks de afwachtende houding van zijn klanten zijn eigen organisatie al ingericht voor het horizontaal toezicht, los van de vraag of zijn klanten mee willen doen. Zijn leden voorzien op dit moment dat in twee jaar tijd een 100% deelname van de MKB-ers in het horizontaal toezicht plaatsvindt. Daarbij is het dan wel van essentieel belang dat de automatisering van de intermediairs aangesloten kan worden op de systemen van de Belastingdienst. Deze automatiseringsprocessen beginnen nu langzaam op gang te komen, maar dat tempo zou voortvarender mogen. Zo zijn er bijvoorbeeld op dit moment nog steeds papieren vragenlijsten van de Belastingdienst in omloop met zo'n driehonderd vragen. Vragenlijsten die worden verstrekt in het kader van het horizontaal toezicht. Digitalisering ervan zou meer dan wenselijk zijn in het kader van besparing van tijd en kosten.

### **Gevolgen van fouten en onjuistheden**

Ondanks de gedeelde gedachten van de sterke ontwikkeling in de deelname binnen het horizontaal toezicht, geeft Telle (NOAB) aan dat het voor een deel van zijn kantoren nog steeds de vraag is of horizontaal toezicht een blijvertje is of niet. Daarbij komt de omstandigheid dat niemand, het kantoor noch de klant, fouten wil maken binnen het horizontaal toezicht. Eenzelfde angst wordt ervaren voor het metatoezicht. Want wat als er nu een fout bij een controle wordt geconstateerd? Wordt dan een correctie aangebracht of heeft dit alleen betekenis voor de toekomstige aangifte? Gaat er bij alle klanten worden gecontroleerd en gecorrigeerd worden? En wat als er bij een klant bij een controle blijkt dat het niet goed zit, gaan dan ook de andere klanten worden gecontroleerd? En hoe ga je als kantoor om met klanten die niet met het horizontaal toezicht willen meedoen of die jij als kantoor niet wil laten meenemen aan het horizontaal toezicht? Dergelijke vragen zijn nog niet beantwoord, waardoor de deelname aan het horizontaal toezicht wordt uitgesteld.

### **Geen inhoudelijk verschil**

Drupsteen (NBA) sluit wat betreft de positieve opvattingen aan bij de overige sprekers. Zijn organisatie merkt

weinig tot geen verschillen in de RA- en AA-praktijk. Voor de accountant geldt dat hij soms partij is als het gaat om het eigen convenant en soms ondersteunend optreedt vanuit de positie bij een ZGO/MGO. Naar zijn opvatting verandert het horizontaal toezicht qua beleving de relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtigen niet. Een ondernemer heeft altijd al een goede aangifte willen doen en blijkens de introductie van horizontaal toezicht beseft de Belastingdienst dit nu ook.

### **Expliciet vertrouwen**

Drupsteen (NBA) meent dat het wel opvallend is dat de Belastingdienst expliciet wenst te werken vanuit een visie van vertrouwen. Waren de belastingplichtigen voorafgaand aan het horizontaal toezicht dan allemaal 'boeven'? Belangrijk bij al deze vormen van toezicht is de vraag wat er gebeurt als een onjuistheid door de Belastingdienst bij een controle wordt geconstateerd. Metatoezicht is iets anders dan de jaarlijkse steekproef. De vraag bij metatoezicht moet zijn: hoe evalueren we de fouten, waar zit de fout, in het systeem of anderszins. De verandering bij horizontaal toezicht is gelegen in de andere positie die belastingplichtige en Belastingdienst naar elkaar toe innemen. Als dit gebeurt, zal er voor de concrete MKB-er naar zijn mening niets tot nauwelijks iets veranderen. Mogelijk dat dit door de Belastingdienst anders wordt ervaren. De belastingplichtigen zouden tenslotte minder worden beschouwd als potentiële 'flessentrekkers', maar hen wordt het vertrouwen gegeven dat het wel goed zal zijn.

### **Rol adviseurs en accountants**

Professor Pheijffer (Cie. HTB) is benieuwd naar de rol van adviseurs en accountants bij het horizontaal toezicht. Hij ziet vooral de betrokkenheid van adviseurs en niet van de accountants. Drupsteen (NBA) meent dat de verklaring hiervoor is, dat het convenant met de financiële dienstverleners betrekking heeft op het gehele proces van het opstellen van de jaarrekening tot en met de aangifte. Het convenant wordt gesloten met de gene die de aangifte indient. Dat is bij de grotere kantoren over het algemeen de bezigheid van de fiscaal adviseurs en niet van de accountant. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt de aanwezigen waarom de Belastingdienst niet zou willen steunen op de processen van de accountants. Drupsteen (NBA) ziet de rol van de intermediair (accountant) in het kader van het convenant met de financiële dienstverleners in het MKB los van een convenant bij een ZGO/MGO's. Daarbij zijn in eerste instantie slechts de belastingplichtige en belastingdienst partij. De accountant kan wel een rol spelen maar ondertekent het convenant met een ZGO/MGO niet. De Belastingdienst kan dan met de betrokken intermediairs in gesprek over de vraag of er wel of niet op de aanwezige TCF's kan worden gesteund.

In het kader van de convenanten met de financiële dienstverleners leken de kleinere kantoren buiten de boot te vallen, omdat zij mogelijk onvoldoende omvang hebben om zelfstandig met de Belastingdienst aan tafel te zitten. Inmiddels lijkt hier verandering in te komen. NBA vindt het noodzakelijk dat ook deze kantoren toegang tot het horizontaal toezicht hebben en dat de Belastingdienst alleen op basis van gebrek aan kwaliteit de toegang tot een convenant ontzegt.

### **Eigen kwaliteit**

Schenk (RB) herkent eveneens veel van de genoemde positieve aspecten. Het bijzonder aan het door zijn organisatie gesloten convenant is dat ook juist de kleinere kantoren kunnen meedoen. Daarbij speelt dan wel het eigen handboek en de eigen kwaliteitscontrole een onderscheidende rol. Schenk (RB) ziet het horizontaal toezicht als stimulans werken voor kantoren om kwaliteit te willen leveren. Toch bemerkt ook hij bij de meerderheid van de ondernemers de onbekendheid met het horizontaal toezicht en de angst om fouten te maken. Je geeft per slot van rekening aan dat alles goed zou zijn. Ook hij beaamt dat de consequenties van fouten nog niet duidelijk zijn en dat er nog opstartproblemen opgelost dienen te worden. Kantoren en klanten ervaren namelijk een Belastingdienst die nog niet echt klaar is voor horizontaal toezicht voor alle ondernemers.

### **'Horizontaal toezicht kantoor'**

Een ander kritiekpunt dat Schenk (RB) aanhaalt, is de morele lading die door medewerkers van de Belastingdienst aan horizontaal toezicht wordt gegeven. De Belastingdienst merkt regelmatig bij een bepaalde handeling of vraag in het vooroverleg op dat iets dergelijks niet wordt verwacht van een 'horizontaal toezicht kantoor'. En dat is volgens hem en de andere aanwezigen een principiële onjuiste benadering. Door het sluiten van een convenant wordt het kantoor geen horizontaal toezicht kantoor, maar een kantoor met een horizontaal toezicht convenant voor aangemelde klanten. Nu benadert de Belastingdienst het kantoor zo, dat er wordt uitgegaan dat het kantoor bij alle klanten de afspraken van het horizontaal toezicht volgt, ook al doen bepaalde klanten (uitdrukkelijk) niet mee aan het horizontale toezicht.

### **Meer controles**

Schenk (RB) geeft te kennen dat intermediairs en klanten een verhoogde controleactiviteit waarnemen binnen het horizontaal toezicht dan daarvoor. De verklaring wordt door de aanwezigen vermoed te liggen in de omstandigheid dat de Belastingdienst dergelijke controles uitvoert om statistische redenen. Hamer (NOAB) vult aan door te stellen dat de Belastingdienst in de opstartfase van het metatoezicht zit en zeer wel mogelijk graag inzicht wil hebben in de werking van het toezicht en daardoor verhoudingsgewijs veel controleert. Dat de belastingplichtige daardoor geen verschil ervaart in de situatie van voor en na het horizontaal toezicht, is om die reden begrijpelijk. Schenk (RB) beveelt aan de opstartkuren te verhelpen om zo het ervaren van het horizontaal toezicht van de intermediair en de belastingplichtige positief te beïnvloeden.

### **Kostenverlagend of kostenverhogend**

Schenk (RB) krijgt de vraag voorgelegd of het horizontaal toezicht voor zijn klanten kostenbesparend zal zijn. Schenk (RB) maakt de inschatting dat dit hoogstwaarschijnlijk niet het geval zal zijn. De zekerheden en waarborgen die vanuit de intermediair nodig zijn, leiden niet tot een kostenverlaging en zelfs mogelijk tot een kostenverhogend effect. Men is meer tijd kwijt en dit vindt de klant terug in de rekening. Een kostenbesparing voor de klant, zoals die is voorgespiegeld door de politiek, lijkt daarom niet aan de orde te zijn. Stevens (Cie. HTB) vraagt zich af wat dan de voordelen voor de klant zijn? Schenk (RB) geeft aan dat het voordeel is gelegen in een snellere afhandeling van de aangifte. Hij refereert daarbij aan professor Kavelaars die stelt dat de belastingplichtige bij horizontaal toezicht niet iets gaat krijgen, wat hij toch al zou hebben gekregen zonder horizontaal toezicht.

### **Ambitieuze tijdspad**

Van Eijdsden (NOB) is over het algemeen tevreden over het horizontaal toezicht bij ZGO/MGO's. Eenzelfde tevredenheid lijkt er ook te zijn bij de meerderheid van de belastinginspecteurs. Daarbij zij opgemerkt dat veel inspecteurs op een zinvolle wijze 'meedenken' met de klant. Dat is positief te noemen. Hij merkt wel op dat bij de individuele convenanten het ambitieuze tijdschema niet wordt gehaald. Mogelijk komt dit door de beschikbare capaciteit bij de Belastingdienst ten behoeve van het horizontaal toezicht. Vragen die in het kader van het vooroverleg aan de belastinginspecteur zijn gesteld, worden steeds vaker niet snel genoeg afgehandeld. Een toenemend aantal belastinginspecteurs lijkt bovendien rugdekking te zoeken bij zijn leiding. Opvallend daarbij is de tweedeling tussen belastinginspecteurs die reeds eerder meededen in horizontaal toezicht experimenten en belastinginspecteurs die nu voor het eerst met horizontaal toezicht beginnen. Om dezelfde reden zijn er ook verschillen tussen de regio's waarneembaar, aldus de aanwezigen. De regio's die begonnen zijn met het horizontaal toezicht, lopen duidelijk voorop.

### **Fiscale vrijheid**

Stevens (Cie. HTB) is benieuwd hoe groot de fiscale vrijheid bij het horizontaal toezicht (nog) is. Heeft de klant bij horizontaal toezicht minder ruimte dan de klant die niet meedoet? Schenk (RB) erkent dat deze mogelijkheid

zich zou kunnen voordoen, maar zou dit niet zondermeer als een nadeel willen beschouwen. De klant krijgt er namelijk de snelheid van afhandeling van zijn aangifte voor terug. Ook het sneller oplossen van problemen van de belastingplichtige door de Belastingdienst werkt in die zin compenserend. Met betrekking tot de fiscale vrijheid merkt Van Eijdsden (NOB) op dat fiscale ethiek steeds belangrijker wordt in de praktijk. Hij refereert hierbij aan de fair share discussie. Het gaat daarbij op dit moment als een lopend vuurtje onder intermediairs en klanten rond dat het volgens de Belastingdienst bij horizontaal toezicht niet mogelijk zou zijn om grensverkenkend te handelen. Vanuit de bijzondere horizontaal toezichtrelatie wordt aangenomen dat de fiscale bandbreedte is verminderd en belastinginspecteur geven dit soms ook expliciet aan. De aanwezigen denken hier overigens verschillend over, zeker nu hierover niets expliciet is opgenomen in de convenanten. NOAB stelt zich op het standpunt dat er in die zin niets is veranderd ten opzichte van een situatie zonder horizontaal toezicht. In beide gevallen werk je tenslotte binnen de bandbreedte van de wet- en regelgeving, waarbij je als intermediair zoekt naar het best mogelijke scenario voor je klant. Een dergelijke gedachte past ook in de conventant opgenomen bepaling van “agree to disagree”.

### **Fiscale grensverkenning**

De Vries (RB) meent dat fiscale grensverkenning nog steeds aan de orde is en mag zijn. Het kader is, zoals reeds aangegeven, gegeven door de vigerende wet- en regelgeving. Dit kader geldt voor zowel voor de Belastingdienst als voor de adviseur en zijn belastingplichtige. Bij het vooroverleg worden de fiscale risico's besproken. Maar wat fiscale risico's zijn, is nog niet nader omschreven. Stevens (Cie. HTB) vraagt aan de gesprekspartners welke invulling hieraan wordt gegeven. De Vries (RB) en de gesprekspartners van het rondetafelgesprek schetsen een beeld, waarbij het begrip wordt ingevuld als de inschatting van de mogelijkheid dat de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen. Maar dit betekent voor de aanwezigen bij het rondetafelgesprek vervolgens niet dat ieder wisselstukje dient te worden voorgelegd aan de Belastingdienst. Zaken die je voorheen als adviseur al niet voorlegde, zou je nu ook niet hoeven voor te leggen. In die zin maakt het dan ook niet uit of er al dan niet horizontaal toezicht van toepassing is.

### **Intermediair buitenspel**

Van Eijdsden (NOB) verbaast zich over de omstandigheid dat de intermediair regelmatig en zoals het lijkt steeds vaker buitenspel wordt gezet door zijn klant en de belastinginspecteur; dit leidt tot minder werk voor de belastingadviseur. De klant neemt rechtstreeks contact op met de belastinginspecteur en vraagt deze om advies. De klant gebruikt de belastinginspecteur dus als adviseur. Andersom neemt de belastinginspecteur bij vragen rechtstreeks contact op met de belastingplichtige in plaats van met de intermediair. Zijn organisatie ervaart dit als een knelpunt, omdat het op deze wijze niet mogelijk is voor de intermediair kwaliteitsverhogend te kunnen werken bij individuele convenanten. Keijzer (Cie. HTB) vraagt zich af of, en in hoeverre, dit ongewenst zou zijn. Per slot van rekening zou dit de normale gang van zaken moeten zijn, omdat het conventant tenslotte tussen belastingplichtige en Belastingdienst is gesloten. Hij vraagt Van Eijdsden (NOB) dan ook of het voor de klant mogelijk zou moeten zijn contact op te nemen met de belastinginspecteur, zonder dat de belastingadviseur dit vooraf weet? Dat kan de belastingadviseur namelijk geld kosten. Van Eijdsden (NOB) geeft aan dat dit weliswaar mogelijk is - dat is het goed recht van de klant -, maar dat dit niet de gewenste gang van zaken is. De belastingadviseur kan immers toegevoegde waarde bieden voor de klant. Ook het omgekeerde geval, de belastinginspecteur neemt contact op met de klant, is volgens Van Eijdsden (NOB) niet wenselijk. De belastingadviseur is tenslotte de gemachtigde van de belastingplichtige om zijn fiscale zaken te behartigen. De belastinginspecteur dient zich dan ook primair te richten tot de belastingadviseur van de klant.

### **Tripartiet conventant**

Als de voorgaande lijn ten aanzien van de rol van de intermediair gevolgd zou worden, dan zou dit voor Pheijffer (Cie. HTB) pleiten voor een tripartiet conventant, waarbij de intermediair eveneens contractspartij is. Hij legt een



dergelijke variant voor aan de aanwezigen en vraagt zich af wat de rol van de intermediair is in een dergelijk convenant. Dinkgreve (SRA) ziet daarbij de activiteiten van de intermediair het meest dominant aanwezig in het vooroverleg. Zweekhorst (SRA) ziet de rol van de intermediair eerder beperkt tot de fase van totstandkoming van het convenant. Het sluiten van het convenant moet dan worden gezien als het herstel van de communicatie en het persoonlijk contact tussen belastingplichtige en belastinginspecteur. De intermediair is dan niet nodig als convenantpartner. Het gaat ten slotte om de relatie tussen belastingplichtige en belastinginspecteur.

### **Kwantiteit voor kwaliteit**

Het komt op aanwezigen over dat de Belastingdienst bij de branches en intermediairs wil gaan voor de grotere branches en intermediairs en daarmee meer lijkt te sturen op kwantiteit dan op kwaliteit. Stevens (Cie. HTB) legt de stelling aan de aanwezigen voor dat doordat de Belastingdienst zo gretig is om intermediair en belastingplichtigen in het horizontaal toezichtproces te betrekken er concessies worden gedaan aan de kwaliteit en er dus ook kantoren en bedrijven worden meegenomen die er nog niet klaar voor zijn, met alle risico's voor de kwaliteit van de aangiften en belastingopbrengsten van dien. Van Eijdsen (NOB) acht dit zeer wel mogelijk is met als risico dat er niet naar de onderliggende processen van de aangifte is gekeken. De fiscaliteit wordt steeds meer bedrijfseconomisch benaderd. Het gaat om de beoordeling van de fiscale processen en de fiscale strategie. Essentieel is dat de Belastingdienst hiervoor gekwalificeerd moet zijn. Anders bestaat het risico dat de Belastingdienst door onzekerheid gaat overvragen als het gaat om het bieden van zekerheid. In die zin ook Van der Enden (NOB) dat een oordeel over het TCF belangrijk is en gegeven moet worden. Het is tenslotte een vorm van systeemtoezicht, waardoor er voor de intermediair en zijn klant veel verandert. Als we namelijk accepteren dat horizontaal toezicht een vorm van systeemtoezicht is, is het niet de fiscalist, die bij dergelijke beheersmaatregelen betrokken is. Dat is namelijk niet hun vakgebied. Ook voor - doorgaans conservatieve - accountants is horizontaal toezicht een geheel nieuw vakgebied. Er dienen dan ook nieuwe spelers bij betrokken te worden.

### **Nog twee onderwerpen**

Ter afronding van het eerste rondetafelgesprek wenst Stevens (Cie. HTB) nog twee onderwerpen te bespreken. Allereerst stelt hij de vraag of systeemtoezicht een stap vooruit is of een te krakkemikkige beweging? Ten tweede wenst hij nog aandacht te besteden aan de vraag of fiscale grensverkenning nog mogelijk is bij horizontaal toezicht.

### **Verzilveren convenanten**

Voor Hamer (NOAB) is het jaar 2012 het jaar van het verzilveren van de gesloten horizontaal toezicht convenanten. De Belastingdienst laat merken dat intermediairs met een convenant dit ook bij de klanten moeten gaan gebruiken. De oorspronkelijke gedachte dat in 2013 bij 40% van de aangiften horizontaal toezicht gebruikt wordt, is erg ambitieus. Er lijkt een ander groeipad nodig waarbij de Belastingdienst druk dient te blijven uitoefenen om een hogere participatiegraad te realiseren. Als kantoren niet 'leveren', is dit ook koren op de molen van de tegenstanders binnen de Belastingdienst. Aan de andere kant moet ook worden voorkomen dat zgn. spookdeelnemers zich melden, die alleen maar meedoen om snel bij de Belastingdienst aan tafel te zitten, maar niet de ware intentie hebben mee te gaan in horizontaal toezicht. Het blijkt moeilijk voor betrokkenen een oordeel te geven over het al dan niet een stap vooruit zijn. Het horizontaal toezicht is in ieder geval kostenverlagend voor de Belastingdienst en niet noodzakelijkerwijs kostenverhogend voor belastingplichtigen. Mogelijk zijn er wel aanloopkosten voor kantoren, aldus Dinkgreve (SRA), maar er is nimmer een nulmeting geweest. Veranderingen ten aanzien van de kosten voor belastingplichtigen zijn niet meer te meten.

### Schillenmodel

Pheijffer (Cie. HTB) verwijst naar het schillenmodel, zoals in de Controle Aanpak Belastingdienst is beschreven, bestaande uit interne beheersing, interne controle en externe controle. Binnen het horizontaal toezicht worden die schillen geoptimaliseerd om een aanvaardbare aangifte in te dienen. Dit komt tot uitdrukking in het interne beheersingssysteem, en met name het fiscaal relevante deel ervan, in het TCF. Vanuit dit perspectief zou de fiscaliteit leidend zijn in de ontwikkelfase van het TCF. Vervolgens zou in de gedachten van Pheijffer (Cie. HTB) in de uitvoering van systeem- en metatoezicht de accountant leidend zijn en dat is in de praktijk veelal (nog) niet het geval. Drupsteen (NBA) ziet hierin verandering komen in gesprekken die zijn organisatie voert met de Belastingdienst. Zweekhorst (SRA) ziet deze omschakeling eveneens, waarbij de Belastingdienst onlangs ook het SRA-reviewsysteem heeft beoordeeld.

### Afsluitende ronde

Stevens (Cie. HTB) maakt een afsluitende ronde om laatste aanvullingen te kunnen geven. Van Eijdsden (NOB) brengt het convenant van de intermediair in. Die intermediair moet de juistheid van de ingevulde gegevens verifiëren en bevestigen. Dit zou volgens hem niet meer hoeven moeten zijn dan een marginale toetsing, want waarom zou niet kunnen en mogen worden uitgegaan van de juistheid van die onderliggende gegevens? Pheijffer (Cie. HTB) vraagt zich af of het realiseren van kwaliteit door de belastingadviseur niet verder gaat dan het aannemen dat de onderliggende gegevens juist zijn? Van Eijdsden (NOB) geeft aan dat het niet gaat om het klakkeloos overnemen van de onderliggende gegevens, maar dat een marginale toetsing dient plaats te vinden. Maar verder dan een marginale toetsing kan en wil de belastingadviseur in veel gevallen niet gaan. De belastingadviseur kan niet beoordelen in hoeverre gegevens van derden (zoals de jaarrekening) correct zijn. Maar mag de fiscalist dan wel vertrouwen op de bevindingen van de eigen inhouse accountant? Van Eijdsden (NOB) meent dat het voorgaande ook voor deze situatie geldt. Dinkgreve (SRA) meent evenwel dat je hierop zou mogen vertrouwen, maar beveelt wel aan dit dan expliciet op te nemen in het convenant.

Dinkgreve (SRA) geeft aan dat accountants gewend zijn om met inventarisaties van risico's om te gaan. De kans dat een belastinginspecteur binnen het horizontaal toezicht fiscaal een andere mening is toegedaan is evenzeer een risico dat kan worden ingeschat. Zweekhorst (SRA) geeft aan dat ten aanzien van het systeemtoezicht onderzoek en beoordeling daarvan erg belangrijk is. Hij spreekt de wens uit dat de Belastingdienst daarvoor een beoordelingskader stelt ter voorkoming van willekeur. Daarnaast houdt hij een pleidooi voor meer tijd en geld binnen de gelederen van de Belastingdienst ten behoeve van het horizontaal toezicht om de verschillen tussen belastinginspecteurs en regio's uit te bannen.

Schenk (RB) waarschuwt voor het risico dat de kinderziekten van het horizontaal toezicht het concept van horizontaal toezicht kapot kunnen maken. Daarnaast stelt hij voor na te denken over een wettelijk kader voor het horizontaal toezicht. Ook Van der Enden (NOB) doet de aanbeveling de organisatie van de Belastingdienst verder aan te passen en meer handvatten aan te reiken voor belastingplichtigen en adviseurs als het gaat om fiscale beheersingssystemen. Welten (NOAB) waarschuwt ten slotte voor de politieke druk om tot snelle resultaten te komen en daarmee het horizontaal toezicht geen goede kans te geven.

Telle (NOAB) meent dat er nog veel facetten van het horizontale toezicht niet helder en duidelijk zijn ten behoeve van het wetslagen van het horizontaal toezicht voor klant en intermediair en dat daaraan moet worden gewerkt. De Vries (RB) rondt af met de opmerking dat er veel aandacht voor formulieren en checklisten is, maar dat niet het eigen fiscale oordeel moet worden vergeten. Dat professionele oordeel is en blijft belangrijk.

### Afronding

Professor Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst en voor hun openhartige inbreng en sluit daarmee het eerste rondetafelgesprek af.



## **Rondetafelgesprek 19 december 2011**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

Prof. dr. R.P.C. Cornelisse (UvA); Prof dr. P.H. Wallage RA (VU); Mw. dr. ir. F.E. Six MBA (VU); Prof. dr. P.W.A. Eimers RA (VU); Prof. dr. A.O. Lubbers (UL); Prof. dr. P. Kavelaars (EUR); Prof. dr. P.A.M. Diekman RA (EUR); Mw. mr. E. Huiskers-Stoop (EUR); Prof. mr. G.J.M.E. de Bont (EUR); Prof. dr. J.L.M. Gribnau (UvT en UL); Prof. mr. R.H. Happé (UvT); Prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk (UM); Prof. dr. mr. R.M.J. Kamerling RA (Universiteit Nyenrode); Mr. R. Kramer RA (Universiteit Nyenrode).

Afwezig met kennisgeving: prof. mr. P.J. Wattel (UvA); Prof. dr. H.B. Winter (RUG); prof. mr. G.T.K. Meussen (RUN); Prof. dr. P.H.J. Essers (UvT); Prof. Dr. P.M. van der Zanden RA (UvT); Prof. dr. ing. F.J.H. Mertens (TU Delft).

## 2.2.2 Wetenschappers

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezige wetenschappers voor hun bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst en voor de voorafgaand toegezonden position papers. De wijze waarop die papers in een relatief kort tijdsbestek zijn opgesteld, dwingt bijzondere dank en respect af. Stevens (Cie. HTB) wenst deze rondetafelbijeenkomst aan te vangen met een inventariserende ronde met gedachten van de aanwezigen over het horizontaal toezicht. Daarna wil hij in een tweede ronde aandacht besteden aan een aantal specifieke thema's. Van deze bijeenkomst wordt een verslag gemaakt dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag of delen daarvan worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Gribnau vraagt of de position papers ook kunnen worden verspreid onder de genodigden. Afgesproken wordt dat de position papers worden meegezonden met het conceptverslag.

### Weeffout

Stevens (Cie. HTB) poneert de stelling dat het horizontaal toezicht, zoals dat wordt uitgevoerd bij de Belastingdienst, een belangrijke weeffout bevat. Het horizontaal toezicht impliceert namelijk gelijkheid van partijen, maar dat is strijdig met de realiteit. De overheid heeft per definitie een andere positie. De overheid heeft een macht die een belastingplichtige niet heeft. Happé herkent de door Stevens (Cie. HTB) genoemde weeffout, maar waarschuwt voor het risico van een woordenspel. Het is op zich belangrijk te beseffen dat de overheid de zwaarmacht heeft. Die macht is er ook binnen het horizontaal toezicht. Het horizontaal toezicht dient naar zijn mening echter eerst en vooral te worden opgevat als het belang van een goede samenwerking tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Door invulling te geven aan een wederzijds vertrouwen, kan er een gelijkwaardigheid tussen gesprekspartners ontstaan. Gelijkwaardigheid speelt in het horizontaal toezicht een belangrijkere rol dan gelijkheid, die er volgens Happé per definitie niet is in de relatie overheid en burger.

### Win-win situatie

Cornelisse meent dat de weeffout fundamenteel van aard is. De overheid beschikt namelijk over een eigen sanctie-instrumentarium, dat in een civiele verhouding niet aanwezig is. Die macht van de staat blijft continu op de achtergrond aanwezig in de verhouding Belastingdienst en belastingplichtige, ook in de gevallen waarin een covenant is afgesloten. Je moet dus bewust rekening houden met die ongelijkheid. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de overheid zijns inziens dan de meeste winst maakt in wat een win-win situatie zou kunnen opleveren. Cornelisse meent dat dit inderdaad het geval is, omdat er sprake is van ongelijkheid van partijen. Er zouden volgens hem daarom garanties moeten zijn dat de belastingplichtige zijn eigen vrije afweging kan maken om, op basis van een eigen kosten-batenanalyse, te kiezen voor horizontaal toezicht of te besluiten om niet mee te doen. Ten aanzien van de materieelrechtelijke uitkomst zou de keuze voor horizontaal toezicht niet moeten uitmaken, want ook bij verticaal toezicht moet worden voldaan aan dezelfde wet- en regelgeving. De baten moeten dus elders vandaan komen, bijvoorbeeld door snellere zekerheid over de fiscale positie. Stevens (Cie. HTB) is benieuwd waar het voordeel volgens de aanwezigen dan verder uit kan bestaan. Krijgen de belastingplichtigen die deelnemen aan horizontaal toezicht minder controledruk? Dit zou dan een voordeel kunnen zijn, maar dan moet er bij bedrijven waar horizontaal toezicht niet is overeengekomen meer worden gecontroleerd.

### Zeer groot en kleiner

Van den Hurk maakt ten aanzien van de weeffout onderscheid ten aanzien van de grootte van ondernemingen. Het horizontaal toezicht werkt naar zijn opvatting alleen als de Belastingdienst en de belastingplichtige een

open houding hebben. De grote ondernemingen zijn er naar zijn opvatting duidelijk meer klaar voor. Voor kleinere bedrijven meent hij dat het horizontaal toezicht moeilijker op te pakken is. Dat lukt naar zijn stellige overtuiging alleen als de win-win situatie ook daadwerkelijk opgaat voor de belastingplichtige. Dat is niet eenvoudig als er geen eigen bedrijfsfiscalisten zijn en kosten van de fiscale dienstverleners toenemen. Van den Hurk heeft een aantal multinationals bekeken, maar daarbij ervaart hij grote verschillen ten aanzien van het vermeende voordeel van het horizontaal toezicht. Stevens (Cie. HTB) vraagt hem of de Belastingdienst een voordeel moet bieden om mee te doen met horizontaal toezicht en is benieuwd naar wat hier mogelijk is. Van den Hurk ziet theoretisch diverse mogelijkheden, maar het gaat uiteindelijk om wat voor de Belastingdienst en belastingplichtigen praktisch mogelijk is. Het kader voor het horizontaal toezicht is in dat opzicht niet ruim, omdat deze wordt begrensd door de fiscale wet- en regelgeving.

### **Horizontaal vervolg**

Van den Hurk werkt dit voordeelaspect nader uit. Hij acht de tijd gekomen dat het horizontaal toezicht voor multinationals internationaal een stap verder moet worden gebracht. Dat kan alleen als je in Nederland het fundament voor het horizontaal toezicht goed hebt gelegd. Als dat niet goed in orde is, dan ontstaat er in nationaal en internationaal verband een onwenselijke discussie over de haalbaarheid van het horizontaal toezicht. Nu is de winst voor de belastingplichtige ondernemer vooral dat hij sneller zekerheid krijgt betreffende zijn aangifte. Daarvoor werkt het horizontaal toezicht goed. Maar als je voor multinationals ook effectieve elementen ten aanzien van internationale verdragen kunt meenemen en vraagstukken zou kunnen oplossen in multilaterale gesprekken, dan zou dat een nog grotere meerwaarde kunnen genereren. Naar zijn opvatting lijken andere voordelen op grond van het horizontaal toezicht als het ware vanzelfsprekend voor een belastingplichtige. Zij willen vooral snelheid en zekerheid ten aanzien van de aangifte. Met deze voordelen word je verleid om mee te doen, die voordelen moet je dan ook in ieder geval krijgen.

### **Oneigenlijk onderscheid voorkomen**

De Bont benadert het horizontaal toezicht vanuit de controle mogelijkheden van de Belastingdienst. Bij de controle mogelijkheden heeft de Belastingdienst een discretionaire bevoegdheid. Deze ruimte is hem door de wetgever aangereikt. Als de Belastingdienst die vrije ruimte wenst vorm te geven met horizontaal toezicht en convenanten, dan levert dat naar De Bont zijn overtuiging geen spanning op met het gelijkheidsbeginsel. Hij ziet wel een mogelijk probleem opdoemen bij de financiële dienstverleners. Door die te betrekken bij het horizontaal toezicht, ontstaat er een verschil tussen enerzijds bedrijven die wel willen en kunnen meedoen, omdat hun financiële dienstverlener een convenant heeft ondertekend en anderzijds bedrijven die wel willen, maar niet kunnen meedoen aan horizontaal toezicht, omdat hun financiële dienstverlener geen convenant met de Belastingdienst heeft. Dat levert wat De Bont betreft een onbedoelde ongelijkheid op. De voordelen van de convenanten komen dan alleen toe aan de belastingplichtigen die gebruik maken van aangesloten financiële dienstverleners en niet aan alle belastingplichtige ondernemers. Dat zou onterecht zijn.

### **Geen openheid van zaken**

De Bont meent dat het horizontaal toezicht - anders dan de indruk die de overheid nog wel eens wekt - wel veel voorstelt. Het is een maatschappelijk en fiscaal fenomeen dat praktische voordelen oplevert, gekoppeld aan deelname aan horizontaal toezicht. Financiële dienstverleners gaan met het afgesloten convenant de boer op. Als je dan als concurrerende dienstverlener eveneens een convenant wilt hebben, dan weet je alleen niet wat je moet doen om erbij te horen. De onbekendheid met de toelatingscriteria is voor De Bont een kwetsbaar element in het kader van de rechtsgelijkheid. Het verdient aanbeveling de toelatingsprocessen transparant te maken en de convenanten en de bijbehorende werkafspraken openbaar te maken. Hij stelt voor dat de Belastingdienst en het ministerie van Financiën duidelijk maken wat de criteria zijn om te kunnen meedoen aan horizontaal toezicht en hiervoor standaarden te publiceren. Zonder een dergelijke openbaarheid lijkt het

horizontaal toezicht nog vrij willekeurig en mogelijk afhankelijk van het trackrecord van de belastingplichtige. De criteria voor toelating tot horizontaal toezicht zijn nu onhelder.

### **Wederzijdse afhankelijkheid**

Huiskers-Stoop verricht momenteel onderzoek naar het horizontaal toezicht. Zij onderzoekt de resultaten op de volgende vier aspecten die leiden tot de volgende vragen: 1. leidt het horizontaal toezicht tot een verhoging van de compliance?; 2. wordt de zekerheid voor belastingplichtige verhoogd door horizontaal toezicht?; 3. draagt horizontaal toezicht bij aan het verlagen van de kosten van compliance? en 4. ontstaat er met het horizontaal toezicht een betere relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige? Ze meent dat de relatie Belastingdienst en belastingplichtige altijd ongelijk is, maar het is de vraag of dit erg is. Er is namelijk eveneens sprake van een wederzijdse afhankelijkheid. De Belastingdienst kan niet alles controleren en heeft de belastingplichtige nodig voor fiscale gegevens. Hieruit vloeit een onderhandelingsruimte voor de belastingplichtige voort. Het is binnen de relatie Belastingdienst en belastingplichtige maar de vraag of deze laatste de ongelijkheid als zodanig ervaart. Zij meent dat het vooral van belang is, dat partijen zich niet ongelijkwaardig voelen behandeld. En dat lijkt bij het horizontaal toezicht het geval te zijn.

### **Snelle duidelijkheid**

Huiskers-Stoop merkt op dat bij horizontaal en verticaal toezicht een aanslag op grond van de wet dient te volgen. In haar onderzoek zet zij het horizontaal toezicht af tegen het traditionele toezicht op de voornoemde vier aspecten. Vooralsnog gaat zij ervan uit dat het horizontaal toezicht effectief is. Toch is het voor haar nog wel de vraag of dat ook betekent dat er sprake is van een win-win situatie. De grote 'win' zit in de snelle duidelijkheid ten aanzien van de aanslag voor de belastingplichtige en de Belastingdienst en in het minder achteraf oplossen van problemen, met alle irritaties van dien. Als je dat soort controlehandelingen kunt verminderen, scheelt dit tijd en inspanning voor de Belastingdienst en voor de belastingplichtige. Stevens (Cie. HTB) trekt hieruit als voorlopige conclusie dat door actualisering van de processen van de Belastingdienst, het horizontaal toezicht kennelijk zou kunnen worden beëindigd. Deze stelling wordt door een groot aantal van de aanwezigen onderschreven. Stevens stelt vervolgens de vraag of de oude ruling niet veel gelijkenis vertoont met horizontaal toezicht. De aanwezigen menen van niet. Horizontaal toezicht speelt zich af in de uitvoeringsfeer en gaat niet over de vast te stellen belastingsom.

### **Onjuistheden**

Kavelaars ziet meer problematische elementen in het horizontaal toezicht dan de door de eerdere sprekers genoemde gelijkheid. De overheid heeft per definitie een sterkere positie dan de belastingplichtigen. Dientengevolge is er op voorhand sprake van een verticale relatie, waarbij naar zijn opvatting controle door de Belastingdienst altijd aanwezig is. Kavelaars pleit voor verticaal toezicht, maar ziet in beginsel geen bezwaren in horizontaal toezicht als partijen dit wensen en hieromtrent afspraken maken. In die gevallen hoeft er geen ongelijkheid te zijn. Kavelaars benadrukt daarbij wel dat de belastingplichtige niet moet worden gedwongen. Hij heeft namelijk sterk de indruk dat er door de Belastingdienst druk wordt uitgeoefend om mee te doen met horizontaal toezicht. Belastingplichtigen zouden wat hem betreft zich moeten kunnen aanmelden en meedoen als zij dat willen. Daarnaast is voor Kavelaars een voorwaarde dat openheid van afspraken tussen de Belastingdienst en convenantpartners aanwezig is. Het thans bestaande gebrek aan openheid is onwenselijk. Je moet er vanuit kunnen gaan dat de convenanten conform wet- en regelgeving zijn. Je kunt echter niet beoordelen of dit ook daadwerkelijk het geval is.

### **Kostenvoordeel en verleiding**

Belastingplichtigen zullen volgens Kavelaars alleen uit kostenoverwegingen willen meedoen aan horizontaal toezicht. Waarom zou er zonder kostenvoordeel meegedaan worden? Overigens vat Kavelaars de snelheid in

rechtszekerheid ook onder een kostenvoordeel. Het gaat hem primair over de binding Belastingdienst en belastingplichtige. Dat de fiscale dienstverlener ten behoeve van de Belastingdienst zijn klant tot participatie in horizontaal toezicht wil verleiden, acht hij op zich bijzonder. De dienstverlener speelt immers in principe geen rol; hij kan niemand binden. Dat de Belastingdienst druk uitoefent op dienstverleners om mee te doen aan horizontaal toezicht, vindt Kavelaars een slechte zaak. De koepels laten zich in zijn ogen te gemakkelijk meenemen. Ze kunnen voor hun achterban geen bindende afspraken maken.

### **Verschillen in convenanten**

Keijzer (Cie. HTB) vraagt Kavelaars te speculeren over relevante verschillen in convenanten. Kavelaars vindt dit moeilijk. Hij kent de verschillen tussen de convenanten namelijk niet. Er is door de Belastingdienst een standaardconvenant gepubliceerd. Het zou voor Kavelaars prima zijn als alle convenanten op deze manier zijn ingericht, maar hij kan zich niet voorstellen dat deze standaard bij elk deelnemend bedrijf zo wordt gebruikt. Tenslotte dient dit per belastingplichtige anders te worden ingevuld, zeker als het gaat om het wegwerken van de fiscale achterstanden. Volgens Keijzer (Cie. HTB) gaan de convenanten over de wijze van omgang tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Hij ziet veel dezelfde elementen in de convenanten die hij zakelijk onder ogen heeft gehad. Kavelaars wil die convenanten zelf ook inhoudelijk kunnen beoordelen en beveelt aan dat de kenmerken openbaar worden gemaakt. Dat er ook los van het horizontaal toezicht afspraken worden gemaakt ten aanzien van individuele fiscale vraagstukken, is hem bekend. Het grote verschil is echter dat het binnen het horizontaal toezicht gaat om afspraken die in een beleidskader zijn gegoten. Dit beleidskader moet duidelijk zijn.

### **Verhoudingen**

Gribnau ziet de ongelijkheid tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen als een gegeven mede ter compensatie van de informatieachterstand van de Belastingdienst wat betreft de belastingheffing relevante feiten van de belastingplichtige. Dat neemt naar zijn mening overigens niet weg, dat er daarnaast ook een kennis- en informatieachterstand is bij de belastingplichtigen. Dit levert een dubbele ongelijkheid op. Bij ZGO/MGO is er zeer wel mogelijk een minder asymmetrische verhouding dan bij het MKB. Een andere ongelijkheid doet zich voor bij het al dan niet kunnen deelnemen van de MKB-ondernemingen aan het horizontaal toezicht. Het kunnen deelnemen zou niet afhankelijk moeten zijn van de intermediair die een horizontaal toezichtconvenant heeft gesloten. Het zou daarmee de fiscaal dienstverlener zijn die de toetreding bepaalt. Er is ook tussen advieskantoren onduidelijkheid over de te volgen strategie. Ook dit pleit voor heldere criteria of vormen van certificering. Gribnau heeft er begrip voor dat de Belastingdienst niet met iedere ondernemer een convenant kan sluiten. De Belastingdienst mag volgens de Awb op grond van de past performance van belastingplichtigen onderscheid in de behandeling van belastingplichtigen maken, maar dient dat wel zeer weloverwogen en zorgvuldig te doen. De Belastingdienst en belastingplichtige sluiten aan bij het convenant van de intermediair en het fair play-beginsel dat daarin is opgenomen.

### **Commitment**

Gribnau geeft aan dat het commitment ontstaat door het sluiten van een convenant. Voor een dergelijk commitment hebben we in deze tijd blijkbaar een convenant nodig. Op MKB-niveau is er een driehoeksverhouding wat betreft samenwerking, maar uiteindelijk is het de fiscaal dienstverlener die voor de belastingplichtige aangifte doet. Koepels en branches kunnen daarbij slechts stimuleren en kwaliteitsverhogend werken. Van den Hurk meent dat de fiscaal dienstverlener moet bijdragen aan een goede administratieve organisatie en controleprocessen binnen een organisatie. Uiteindelijk is het de belastingplichtige die verantwoord moet handelen. Gribnau constateert dat de Belastingdienst nog niet klaar is voor een situatie waarbij iedereen in het horizontaal toezicht komt. De andere manier van omgang vraagt trouwens ook om andere kwaliteiten bij de medewerkers van de Belastingdienst dan die waarover zij thans beschikken. Dat noopt



tot nadere scholing en vorming.

### **Rol belastingrechter**

Lubbers richtte zich in zijn position paper op het buitenspel zetten van het belastingrechter. Door het overeenkomen van convenanten en het onderling bepalen van de spelregels zou de weg naar de belastingrechter wel eens beperkt kunnen worden, zo niet buiten spel worden gezet. Ook de afwezigheid van transparantie van de convenanten en het niet kunnen toetreden tot het horizontaal toezicht vanwege het fiscale verleden zijn voor hem punten van zorg. Er kan op die manier door het horizontaal toezicht onderscheid tussen twee groepen ontstaan: een groep die zicht heeft op de rechtsontwikkeling en een groep die dat niet heeft. Het horizontaal toezicht zou een probleem zijn als de belastingplichtige niet meer naar de belastingrechter zou durven, respectievelijk kunnen gaan. Als partijen er samen uitkomen binnen de bandbreedte van wet- en regelgeving is dat overigens geen verkeerde zaak. Je moet echter niet in de tang van de Belastingdienst knel komen te zitten. Derhalve moet een onbelemmerde toegang tot de rechter blijven bestaan.

### **Wettelijke aanpassing**

Stevens (Cie. HTB) is benieuwd of formeelrechtelijk gezien een wettelijke aanpassing ten behoeve van het horizontaal toezicht nodig is. Lubbers is van mening dat dit voor toetreding tot horizontaal toezicht het geval zou moeten zijn. Daarbij kan dan ook de vraag worden beantwoord of er tegen een afwijzing van deelname aan horizontaal toezicht bezwaar en beroep open staat. Happé acht eveneens dat een wetwijziging nodig is. Bij voorbereidingshandelingen is nu geen gang naar de rechter mogelijk. Huiskers-Stoop stelt dat de Leidraad Horizontaal Toezicht wetgeving in materiële zin is. De gang naar de belastingrechter is naar haar mening in principe mogelijk. De Bont stelt dat je ook kunt beginnen met een verkorte aanslag die is voorbehouden aan belastingplichtigen die participeren in het horizontaal toezicht en dan zien wat er gebeurt. Als de Belastingdienst besluit om deze niet in behandeling te nemen, dan zou je hiertegen in bezwaar en beroep kunnen gaan. Lubbers weet niet of dit succes zal hebben, omdat je uiteindelijk meer wil dan alleen een verkorte aanslag. Toetreden tot horizontaal toezicht zou daarom een voor bezwaar vatbare beschikking moeten zijn.

### **Ervaringen**

Pheijffer (Cie. HTB) wenst van Lubbers nog graag een aanvullende toelichting over het toetreden tot het horizontaal toezicht. In het bijzonder is Pheijffer (Cie. HTB) benieuwd naar de stelling die Lubbers betreft dat ervaringen uit het verleden niet zouden mogen meetellen bij een toetreding. Hij vraagt hoe zich dat verhoudt met het vertrouwen en de compliance. Lubbers meent dat je niet moet afrekenen op incidenten van 10 jaar geleden. Als een onderneming zich nu aanpast aan de eisen en een goed systeem inricht, zou toegang tot horizontaal toezicht mogelijk moeten zijn. Voorts is Pheijffer (Cie. HTB) geïnteresseerd naar de wijze waarop positieve prikkels zouden kunnen leiden tot een versterking van het horizontaal toezicht. Lubbers acht kortingen op belastingbedragen niet voor de hand liggend, maar wel bijvoorbeeld de snelheid van de afhandeling. Dit soort van prikkels kan het horizontaal toezicht versterken.

### **Vertrouwen**

Six heeft een andere invalshoek, namelijk dat van de verhouding tussen vertrouwen en controle. Zij merkt op dat het goed is te beseffen dat vertrouwen in elke toezichtrelatie een rol speelt. Daarnaast wekt de term 'horizontaal toezicht' discussies op die, wat haar betreft, niet de essentie van het model raken. Je maakt volgens Six namelijk afspraken over de wijze waarop je met elkaar omgaat, waarbij het de belastingplichtige erom te doen is zo min mogelijk last te hebben van de Belastingdienst. Tot slot moet de belastingplichtige een keuze hebben om wel of niet deel te nemen aan horizontaal toezicht. Daarbij plaatst ze de kanttekening, dat je mogelijk wel wil participeren, maar dat je eveneens moet kunnen aantonen dat je het vertrouwen van de ander waard bent. Niet iedereen zal direct kunnen meedoen. Je moet een betrouwbare partner kunnen en willen zijn.

Het opbouwen en onderhouden van een vertrouwensrelatie is hard werken, waarbij voordelen vooral op langere termijn spelen. Verder wordt opgemerkt dat als er een materieel verschil is tussen belastingplichtigen met en zonder horizontaal toezicht, er dan een wettelijke basis wenselijk dan wel noodzakelijk is. Wanneer vindt de Belastingdienst bijvoorbeeld de belastingplichtige voldoende voor horizontaal toezicht?

### **Tweesporenbeleid**

Happé ziet twee sporen met betrekking tot het horizontaal toezicht. Allereerst is er een juridisch spoor met harde criteria. Het TCF is een uitwerking daarvan. Het tweede spoor is de vertrouwensrelatie. Daarbij passen juist geen harde criteria. Enerzijds speelt het verleden en anderzijds de toekomst en het vertrouwen dat je daarin hebt. Six benadrukt daarbij dat controle vertrouwen juist kan bevorderen. De relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige is doorslaggevend voor het welslagen van horizontaal toezicht. Het maken van goede afspraken over controle kan eveneens zorgen voor een hoog vertrouwen. Het een sluit het ander niet uit. Melden van fouten door de belastingplichtige hoort daarbij, je krijgt dan mogelijk geen boete. Maar hoe groot is de kans dat de fout zou worden ontdekt als er geen melding plaatsvindt? En hoe verhoudt dit zich met het niet kunnen aanpakken van het verticaal toezicht door gebrek aan capaciteit binnen de Belastingdienst? De belastingplichtige die participeert in horizontaal toezicht, zal willen dat de Belastingdienst de belastingplichtige die niet meedoet, zwaarder controleert. Horizontaal toezicht vereist controle, maar verticaal toezicht nog meer. Belastingplichtigen willen graag zien dat er een gelijk speelveld is. Als zij binnen HT vrijwillig een fout melden en vervolgens een correctie krijgen, dan ligt een boete niet in de rede. Zij zien dan wel graag dat degenen die niet correct handelen daar niet mee weg komen; zij moeten een grote kans hebben gepakt te worden en naast correctie ook een boete krijgen.

### **“De vergeten groep”**

Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) benadrukt dat er ook een groep belastingplichtigen is die in de verhandelingen tot nu toe buiten beschouwing lijkt te zijn gelaten. Het is de groep belastingplichtigen die wél de regels wil naleven, maar die geen horizontaal toezicht wensen. Dit zou met name kunnen spelen bij de MKB-ondernemingen, want wat als deze bedrijven geen voordelen zien in het concept van het horizontaal toezicht. Waarom zou een belastingplichtige dan meedoen? Six adviseert aandacht te schenken aan de relatie met de belastingplichtige. Die relatie is van doorslaggevend belang. Je moet als Belastingdienst de belastingplichtige niet willen overhalen. Het is een geleidelijk proces waarbij het convenant een mogelijke afsluiting is. Six pleit er voor een onderscheid te maken tussen belastingplichtigen. Welke komen in aanmerking voor horizontaal toezicht en welke voor verticaal toezicht?

### **Kaders vullen**

Kramer zoomt in op de rol van de intermediair in de verhouding Belastingdienst en belastingplichtige. De Belastingdienst moet kaders schetsen waaraan kan worden getoetst. Wat naar zijn mening tot dusverre sterk onderbelicht is gebleven, is het feit dat het hier om een toezichtconcept handelt. Horizontaal toezicht is in essentie een nieuwe manier van toezicht. Het ‘hoe’ wordt door de Belastingdienst in de Leidraad Horizontaal Toezicht (blz. 49) vertaald als ‘organisatiespecifiek en dus maatwerk’. Kortom, er zijn geen toetsingskaders op grond waarvan daadwerkelijk een oordeel kan worden gevormd en op grond waarvan daadwerkelijk het toezicht kan worden aangepast. Daarmee dreigt willekeur. Van uniformiteit in de uitvoering van het (aangepaste) horizontale toezicht is naar de mening van Kramer in de praktijk geen sprake.

Als je niet oppast, wordt het een leeg concept. Dit vraagt op zijn minst om minimale normen. Dit vraagt om nieuwe mensen en nieuwe kwaliteiten; fiscalisten en accountants zullen het niet zo maar kunnen. Er zou bijvoorbeeld een register kunnen komen voor fiscale dienstverleners en overheid waarin is opgenomen wie bevoegd is te oordelen of een belastingplichtige conform het horizontaal toezicht heeft gewerkt. De controleaanpak Belastingdienst (de CAB) is voor horizontaal toezicht en verticaal toezicht hetzelfde en je kunt

daarbij dus eigenlijk ook geen onderscheid maken. In de convenanten die Kramer heeft hij niets kunnen vinden over een toezichtarrangement en dat is toch de essentie van horizontaal toezicht.

### **Goed koopmansgebruik**

Stevens (Cie. HTB) maakt een vergelijking met het goed koopmansgebruik. Dit werkt naar zijn opvatting eveneens goed zonder kaders. Waarom zou er dan een nieuwe gecertificeerde beroepsgroep moeten komen met alle hogere kosten voor belastingplichtigen van dien? Kramer merkt primair op dat er kamers vol jurisprudentie zijn en dat de karrensporen van goed koopmansgebruik diep en dus duidelijk zijn, dus hoezo een open norm, stelt Kramer. Het handelt bij horizontaal toezicht om toezicht en niet om rechtsbedeling, ook dat is een principiële verschil. Ten slotte stelt Kramer dat het houden van systeemtoezicht, het beoordelen van een business control framework en een daarvan afgeleid tax control framework een nieuwe en specialistische expertise is, die niet tot de standaardbagage van een ambtenaar behoort (en ook niet tot die van de reguliere advieswereld). Kramer meent dat je iemand nodig hebt die bevestigt dat wat je doet, goed genoeg is. De Belastingdienst moet daar vervolgens dan niet nog eens overheen. Nu is er nog geen gemeenschappelijke taal en is er ook nog geen minimumkader. Er moet sprake zijn van een eenduidige aanpak, transparant en vergelijkbaar. Hij geeft aan dat een mkb-belastingplichtige nu statistisch gezien één keer in de 40 jaar een controle krijgt. Het metatoezicht bij horizontaal toezicht moet meer inhouden dan één controle in de 40 jaar.

### **Groeien naar volwassenheid**

Eimers beschouwt het spreken over horizontaal toezicht als het groeien naar volwassenheid van een belastingplichtige ten aanzien van zijn compliance. Het zou hem bevreedden als de Belastingdienst daar geen rekening mee zou houden. Die groei naar volwassenheid is niet iedere belastingplichtige gegeven. Bij de accountant is het niet anders bij de controle van de jaarrekening. Je hebt een normenkader nodig. Vervolgens moet worden aangetoond dat de belastingplichtige conform deze kaders handelt. Deze toets kan door de Belastingdienst worden gedaan, of door iemand anders. Dit dient niet alleen te gebeuren via steekproeven, maar ook met andere controletechnieken. De vorm en intensiteit van de controle moet naar zijn idee passen bij het volwassenheidsniveau van de concrete belastingplichtige. Daarnaast pleit Eimers voor een taxcredit. Er moet een voordeel zijn, op die manier neem je de belastingplichtige serieus. Wat hem betreft kan worden gedacht aan het niet krijgen van een boete die in een soortgelijke situatie in het verticaal toezicht wel zou zijn opgelegd. Je moet daarover transparant zijn. Het gaat tenslotte om het leereffect. Cruciaal vindt Eimers het melden en kijken wat er vervolgens van kan worden geleerd.

### **Navorderen**

Stevens (Cie. HTB) vraagt aan Six of bijvoorbeeld een navordering buiten de wettelijke termijn tegen de vertrouwensrelatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtige in zal gaan. Six geeft aan dat wederkerigheid en procedurele rechtvaardigheid belangrijk is in dit soort gevallen. Gribnau schetst dat de kaders van de rechtsstaat zijn ingegeven door formeel en materieel recht. Het formele recht kan niet zomaar opzij worden geschoven. Keijzer (Cie HTB) vraagt of in de praktijk de geest van de wet niet strijdig kan zijn met de tekst van de wet. Happé brengt naar voren dat bij navordering het ook kan gaan over te kwader trouw. Daarnaast speelt een rol of de Belastingdienst het had kunnen weten en of termijnen zijn overschreden. Het bedrijf kan schoon schip willen maken en besluiten alsnog nabetaling aan te bieden. Six benadert de vraag over het al dan niet betalen van de navordering vanuit de gemaakte convenantafspraken. Deze afspraken zouden in dat soort gevallen leidend moeten zijn. Eimers stelt dat het bij horizontaal toezicht gaat om de beoordeling van het beheersingsmechanisme in het hier en nu.

### **Keuzes en kosten**

Diekman ziet horizontaal toezicht voor een groot deel als een keuze. Ook macro-economisch gezien is dat het

geval. Traditioneel toezicht is een kostenpost voor de Belastingdienst. Bij horizontaal toezicht worden deze kosten deels overgeheveld naar ondernemingen. Het inrichten en onderhouden van een TCF kost geld. Daarbij komt dat we nu al zo'n tien jaar hiermee aan de slag zijn, maar de eisen van de Belastingdienst ten aanzien van het systeem nog steeds niet duidelijk zijn. Dit levert onzekerheid op. Kun je een convenant sluiten op basis van je TCF? Of lukt dat met je TCF niet, omdat het mogelijk niet voldoet aan de door de Belastingdienst gehanteerde eisen? Er is nadrukkelijk geen sprake van blind vertrouwen. De belastingplichtige moet zijn TCF beschrijven, invoeren en laten toetsen. Hieraan zouden door de Belastingdienst minimumvoorwaarden moeten worden gesteld. De win-win situatie is volgens Diekman vooral gelegen in de zekerheid ten aanzien van de aanslag en de verkorting van de duidelijkheid hierover met zo'n vijf jaar.

### **Verdere ontwikkelingen**

Kamerling focust zich op het oplossen van problemen van het horizontaal toezicht. Om die problemen op te lossen zullen criteria moeten worden aangereikt, het metatoezicht verder moeten worden ontwikkeld, incentives worden gepleegd en de ontwikkeling van een belastingverklaring of een controleprotocol moeten worden opgepakt. Hij ziet die belastingverklaring als een verklaring, bijvoorbeeld afgegeven door een fiscaal dienstverlener, dat er sprake is van een aangifte die volgens het protocol is opgesteld. Dit zou dan niet door een ondernemer zelf moeten worden gedaan, maar door een onafhankelijk persoon. Op die manier is er voor de Belastingdienst meer zekerheid dat de aangifte aanvaardbaar is.

### **Meer dan een convenant**

Wallage meent dat er geen sprake is van een weeffout in het horizontaal toezicht. Het is meer een kwestie van professionalisering en goede communicatie. We weten allemaal dat er belastingwetten zijn en dat belasting moet worden betaald. Daarover bestaat geen discussie. Met horizontaal toezicht positiever je echter het vertrouwen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Grote bedrijven hebben naar zijn overtuiging intern de controle op orde. Daar zou je als Belastingdienst op moeten kunnen vertrouwen, maar de vraag is hoe je dit vervolgens controleert. Dit is een vraag die bij kleinere bedrijven eveneens een belangrijke rol lijkt te spelen. Het gaat naar zijn opvatting in essentie over cultuur en de persoon die tegenover je zit ('the tone at the top'). Daar komt een psychologische component bij kijken. Dit is een element dat tot nu toe weinig aandacht heeft gekregen in de discussie.

### **De tweede ronde**

Na een korte pauze leidt Stevens (Cie. HTB) het tweede deel van de rondetafelbijeenkomst in. Hij stelt dat je lang en kort kunt praten over horizontaal toezicht, maar dat er aan overschakeling naar horizontaal toezicht waarschijnlijk niet te ontkomen is. Het verticale toezicht kent zijn grenzen, gezien de beschikbare capaciteit binnen de Belastingdienst en de vele belastingplichtigen. De vraag is of de versterking van het efficiencybelang aanvaardbaar is. De Bont maakt onderscheid tussen ZGO/MGO en MKB. Het horizontaal toezicht wordt nu uitgerold naar het MKB via de fiscaal dienstverleners. Dit lijkt voor De Bont een verkapt manier van outsourcing van activiteiten van de Belastingdienst. Er worden zo veel manuren naar de markt overgeheveld. De overheid zegt dit niet ronduit; men spreekt alleen over vertrouwen. Volgens Kramer zit alles wat aan hoogwaardig personeel beschikbaar is bij de Belastingdienst al bij horizontaal toezicht. Op termijn wordt horizontaal toezicht een soort certificaat voor maatschappelijk verantwoord ondernemen. Als je er geen hebt, dan heb je wat uit te leggen.

### **Kosten en opbrengsten**

Happé meent dat de overheid verantwoordelijk is en blijft voor controle op de belastingen en daarmee ook de bijbehorende kosten. Six merkt op dat je een scherp onderscheid moet maken tussen de verschillende kosten die een belastingplichtige maakt. De nalevingskosten behoren toe te komen aan de belastingplichtige. Dat is

zowel bij het horizontaal als het vertikaal toezicht. De toezichtlasten drukken daar bovenop. Je moet dat duidelijk onderscheiden en dat lijkt nu nog vaak niet te gebeuren in de discussie omtrent de kosten van horizontaal toezicht. Voldoen aan de regels zal voor ZGO makkelijker zijn dan voor kleinere bedrijven in verband met de aanwezige kennis. Maar besef ook dat bedrijven die aansluiten ook willen zien dat de niet-aangesloten bedrijven méér worden gecontroleerd. Tot slot meent Six dat je het vertrouwen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige niet moet verbinden aan een bezuinigingsmaatregel. Dat vervuult naar haar mening de discussie over het gebruik van horizontaal toezicht.

### **In control**

Diekman vraagt zich af waar het over gaat als er in de praktijk nauwelijks nog controles zijn. Bij horizontaal toezicht wordt de verkorte aangifte overgenomen en krijg je sneller zekerheid omtrent je fiscale positie. Bij verticaal toezicht laat dat langer op zich wachten. Cornelisse meent dat de Belastingdienst niet in control is en de kosten nu doorschuift naar de belastingplichtige door het invoeren van horizontaal toezicht. Six benadrukt nogmaals de verschillen in kosten. Je hebt als belastingplichtige de verantwoordelijkheid te voldoen aan wet- en regelgeving. Dit kost sowieso geld. Het probleem is dat belastingplichtigen die niet aan het horizontaal toezicht meedoen er mee weg lijken te komen. Waarom zou je dan aan meedoen aan horizontaal toezicht? Essentieel is derhalve dat er voldoende capaciteit moet zijn bij verticaal toezicht om te controleren. Een businesscase zou volgens haar kunnen uitwijzen of een belastinginspecteur als zodanig meer opbrengt, dan dat hij kost. Happé geeft aan dat in het verleden onderzoek uitwees dat een belastinginspecteur inderdaad meer opbrengt, dan dat hij kost (NB: nuttig is de bronnen op te vragen). Dit zou op zich pleiten voor méér belastinginspecteurs. Dat dit niet gebeurt, is een politieke keuze. Nu is de Belastingdienst volgens De Bont vooral druk met horizontaal toezicht, waardoor voor verticaal toezicht weinig ruimte is. Gelukkig vindt er nog wel controle plaats op basis van signalen.

### **Verandering in belastinginkomsten**

Stevens (Cie. HTB) legt de vraag aan de aanwezigen voor of door horizontaal toezicht de belastinginkomsten dalen. Of levert het mogelijk meer belastinginkomsten op? Wallage stelt dat hij bij het concept van horizontaal toezicht hogere opbrengsten verwacht. De goeden doen het goed, dus daar is minder capaciteit voor nodig. Die 'uitgespaarde' capaciteit kan vervolgens worden ingezet op verticaal toezicht. Op die manier is een hogere belastinginkomst te realiseren. Ook Kamerling meent dat een verhoging van de belastinginkomsten ontstaat, doordat meer aandacht mogelijk is voor de andere belastingplichtigen en doordat de fiscaal dienstverlener een deel van de controleactiviteiten overneemt. Hij pleit voor de mogelijkheid van een afgeven van een belastingverklaring die vanwege de meerdere zekerheid voor de Belastingdienst de belastingplichtige een heffingskorting oplevert. Keijzer (Cie. HTB) vraagt Kamerling of dit dan geen vorm van 'gold plating' is? Wallage meent dat dit niet zo kan worden gesteld.

### **Effecten**

Diekman gaat ervan uit dat horizontaal toezicht geen nadelig effect heeft op de belastingopbrengst. Als je als belastingplichtige meer transparant bent, dan zou dit naar verwachting moeten leiden tot hogere belastinginkomsten. Wel zullen mogelijk de kosten voor de belastingplichtigen omhoog gaan. Een deel van de controleactiviteiten wordt tenslotte overgeheveld naar de bedrijven en dat kost de bedrijven geld. Eimers zegt dat door het tekenen voor horizontaal toezicht de belastingplichtige en de fiscaal intermediair minder geneigd zullen zijn de kantjes er vanaf te lopen. Hij verwacht dat de opbrengsten in elk geval op peil zullen blijven. Kramer meent dat de belastinginkomsten mogelijk stabielere zullen zijn, maar waarschijnlijk niet zullen stijgen. Het is namelijk volgens hem zo dat maar 1% aanvullende belastinginkomsten voortkomt uit controles, zie het jaarverslag van de Belastingdienst, aldus Kramer. De belastinginkomsten zullen derhalve stabielere worden door enerzijds horizontaal toezicht, maar anderzijds ook doordat bedrijven met maatschappelijk verantwoord

ondernemen bezig zijn. Veel bedrijven zijn echter niet zo met belastingen bezig, als wordt verondersteld door fiscalisten en ambtenaren. Hij verwacht daarom geen structureel effect in de belastinginkomsten te zien. Six ziet mogelijk hogere opbrengsten, als de belastingplichtigen baat zien in het horizontaal toezicht.

### **Verplaatsing en daling**

Lubbers denkt dat de opbrengsten van de belastinginkomsten niet lager zullen worden. Wel gaat hij er vanuit dat de kosten voor de belastingplichtigen hoger zullen uitvallen. Gribnau ziet zelfs de mogelijkheid van een dip in de belastinginkomsten ontstaan. Er zijn ongeveer 1,2 miljoen MKB-ondernemingen en zo'n 43.000 controles op jaarbasis. Daarbij komt dat iedereen, ook de Belastingdienst, moet wennen aan horizontaal toezicht en zowel bij verticaal als horizontaal toezicht controle nodig is. Daarbovenop komt nog de uittocht van de medewerkers van de Belastingdienst in verband met het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Dus vandaar een mogelijke (tijdelijke) daling in de belastinginkomsten.

### **Meer belastinginspecteurs**

Kavelaars ziet eigenlijk maar een echt alternatief en dat is alleen puur verticaal toezicht. Gribnau meent echter dat de politiek het niet kan maken te stoppen met horizontaal toezicht. Maar dat betekent wel dat je ook moet investeren in verticaal toezicht. De belastingplichtigen moeten zien dat de kwaadwillenden worden aangepakt. Kavelaars vraagt zich niettemin af waarom je niet zou kunnen stoppen als het niet werkt. Als de gedachte is dat horizontaal toezicht vrijwillig is, dan zullen naar de verwachting van Kavelaars de belastinginkomsten niet toenemen. Voor bedrijven nemen bij horizontaal toezicht de kosten toe. Hij ziet meer in het versterken van het verticaal toezicht, bijvoorbeeld uit de opbrengst van de bankenbelasting. Die belasting levert naar verwachting jaarlijks € 300 miljoen op en daarvoor zijn grosso modo 1.500 controleurs aan te trekken. Die verdienen een veelvoud van dat bedrag terug. En als je dan toch aan het horizontaal toezicht wilt vasthouden, dan zou de overheid en semi-overheid het voorbeeld moeten geven. En als je de voorbeelden ziet van de overheden op dit moment (denk aan de btw-constructies), dan valt daar nog veel te verbeteren op fiscaal voorbeeldgebied.

### **Compliance**

Huiskers beredeneert dat de compliance verbetert door de verbetering van de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Dit zou vervolgens moeten leiden tot verhoging van de juistheid van aangiften en daardoor tot een verhoging van de belastinginkomsten. Voor de belastingplichtigen geeft het horizontaal toezicht meer zekerheid. Wel zal het zo kunnen zijn dat een TCF voor kleine ondernemers te duur is. De Bont vermoedt dat er geen effect zal zijn op de belastingopbrengsten. De belastingplichtigen die betrokken zijn bij het horizontaal toezicht, deden waarschijnlijk de aangiften toch al op een juiste wijze. De Belastingdienst zoekt naar een manier om met zo min mogelijke kosten zoveel als mogelijk is werk te verzetten. Je zult eerst als overheid controle op het horizontaal toezicht systeem moeten hebben, alvorens dit eventueel kan worden uitbesteed.

### **Moeilijk inschatbaar**

Van den Hurk schat in dat het moeilijk meetbaar zal zijn of en hoe de belastinginkomsten veranderen. Ten aanzien van de kosten om te voldoen aan de verplichtingen, vermoedt hij dat deze voor ZGO/MGO lager uitpakken en dat pakt voordelig uit in combinatie met een snellere zekerheid over de hoogte van de aanslag. Voor MKB-ondernemingen is dit kostenaspect volgens hem moeilijker aan te geven, omdat daar ook andere partijen, zoals banken en fiscaal dienstverleners een rol spelen. Cornelisse geeft aan dat het eigenlijk dus niet is vast te stellen hoe compliant nu wordt gehandeld. Dus je kunt dan ook niet inschatten wat het effect van horizontaal toezicht op de compliance zal zijn. Hij verwacht geen effect. Stevens (Cie. HTB) vat het voorgaande samen en constateert dat er geen nulmeting is geweest ten aanzien van de belastinginkomsten. De aanwezigen lijken in te schatten dat er geen uitholling van belastinginkomsten plaatsvindt door het horizontaal toezicht en

sommigen schatten zelfs een verhoging van belastinginkomsten in. Door de aanwezigen wordt de zorg geuit ten aanzien van de kosten die ten laste komen van de belastingplichtigen.

### **Opleidingskosten**

Happé ziet horizontaal toezicht als een manier om in plaats van over een half leeg glas te kunnen spreken over een half vol glas. Het biedt een positievere kijk op de verhouding Belastingdienst en belastingplichtige. Happé vermoedt dat reeds daardoor de belastinginkomsten omhoog gaan. Bedrijven hebben er belang bij om in control te zijn. De fiscus is op die trein gesprongen. Strikt genomen nemen de kosten voor bedrijven niet toe puur door horizontaal toezicht. De Belastingdienst op zijn beurt heeft te maken met kosten voor de opleiding van de eigen medewerkers. Daarnaast moet het zo zijn dat waar er geen horizontaal toezicht is, er verticaal toezicht wordt toegepast waarop wordt gecontroleerd. Anders is het horizontaal toezicht een farce.

### **Laatste vraag**

Stevens (Cie. HTB) biedt de aanwezigen een laatste mogelijkheid tot aanvullingen. Eimers stelt dat de overheid voor het MKB op het vlak van horizontaal toezicht geen al te hoge ambities moet koesteren. Het zal moeten groeien in de sector zelf. De Belastingdienst legt nu druk op de fiscaal dienstverleners om mee te doen aan horizontaal toezicht, maar geeft vervolgens niet aan wat daar voor kwaliteitssysteem voor nodig is. De Belastingdienst zal een basis moeten aanreiken. Mogelijk een protocol dat wordt geaccordeerd met een belastingverklaring. Dit zou volgens Wallage in combinatie met een jaarrekening kunnen, maar MKB-ondernemingen zijn niet jaarrekeningplichtig. Diekman benadrukt dat de fiscale materialiteit een andere is dan de financiële materialiteit van de accountant. Bij horizontaal toezicht gaat het om een oordeel over het proces. Kramer meent dat controle en advies dicht bij elkaar liggen in het MKB en het werk wordt verspreid tussen fiscaal dienstverlener en de belastingplichtige zelf. Pheijffer (Cie. HTB) merkt op dat in de convenanten wordt gesproken over een aanvaardbare aangifte en dat daarbij aangesloten wordt op het controleprotocol van de Belastingdienst. Kramer bepleit een diversificatie van klanten naar mate van zekerheid en daar dan mogelijke tax credits aan te koppelen. Cornelisse vraagt wat de belastingverklaringen zouden moeten gaan kosten. Kramer merkt op dat er op dat vlak wel wat gegevens zijn vanuit NOAB-kantoren, die aangeven dat een boekhouding van een zzp-er € 1.000 op jaarbasis kost en onder een convenant komt daar extra € 150 bij. Kramer merkt op dat dit voorbeeld niet ziet op de kosten van een verklaring, omdat hij van mening is dat dit kostenneutraal kan. Vanwege het feit dat zo'n verklaring meerdere doelen dient (systeemtoezicht) en ook steunt op werk wat er al verricht is (voorkomen van dubbel controlewerk).

### **Afronding**

Professor Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst en voor hun openhartige inbreng en sluit daarmee dit tweede rondetafelgesprek af.

## **Rondetafelgesprek 17 januari 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

drs. P.J. Beerepoot (Unilever NV, Hoofd Fiscale Zaken), mr. S. Huyben (Akzo Nobel NV, Head of Tax), mr. W.J. van der Kroon (Randstad Holding NV, Managing Director Group Tax), drs. C.P.M. Rombouts (Rabobank Nederland, Senior Tax Manager en Hoofd afdeling Corporate Tax), drs. H.H. Zillikens (Shell International BV, Vice President Tax Policy), mr. J.M. Lammers (VNO-NCW/MKB-Nederland, Manager Fiscaliteit, Corporate Governance en Ondernemingsrecht).

Afwezig met kennisgeving: drs. J.H.G. Bruineman (Delta Lloyd Groep, Directeur Group Tax).



## 2.2.3 Grote ondernemingen

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezigen voor hun bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst en voor de door VNO-NCW/MKB-Nederland voorafgaand toegezonden position paper. Hij schetst kort de werkwijze van de Commissie. Van deze bijeenkomst wordt een verslag gemaakt dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag of delen daarvan worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Rond 1 april a.s. wil de Commissie haar werkzaamheden afronden. Stevens (Cie. HTB) merkt op dat de position paper zeer positief is over horizontaal toezicht. Hij stelt voor in de navolgende discussie vooral stil te staan bij de kritische punten in de toegezonden position paper.

### Effect op belastingopbrengsten

Stevens (Cie. HTB) werpt de vraag op of er door horizontaal toezicht door belastingplichtige en de Belastingdienst niet te soepel wordt omgegaan met de fiscale verplichtingen waardoor het risico ontstaat op terugloop van de belastingopbrengsten. De buitenwereld, in het bijzonder de Tweede Kamer, heeft daar enige zorg over. Zillikens (Shell International) deelt deze vrees niet. De uitkomst van de gesprekken moet altijd blijven binnen de kaders van wet- en regelgeving. Het werkt naar zijn ervaringen juist andersom: belastingplichtigen doen het juist "netter". In de praktijk is er volgens hem sprake van een goede balans tussen proces en inhoud. Huyben (Akzo Nobel) beaamt dit. Vroeger gingen ondernemingen nog wel eens opportunistisch om met de uitkomsten van hun eigen interne controles. Nu wordt een mogelijk issue direct aan de Belastingdienst gemeld als het bedrijf vermoedt dat deze daarover een andere opvatting zal (kunnen) hebben.

### Duidelijkheid

Beerepoot (Unilever) benadrukt het belang van transparantie. Je ziet bij grote bedrijven een andere wijze van monitoring als onderdeel van het totale proces van riskmanagement. Hij benadrukt dat het niet zo moet zijn, dat het convenant door de Belastingdienst wordt gebruikt om controle-inspanningen te verplaatsen naar de belastingplichtige. Wat verder nog niet goed is geregeld, is wat te doen in geval van toekomstige negatieve ervaringen met het convenant. Bij horizontaal toezicht gaat het primair om een fundamenteel andere houding van partijen. Het bedrijf maakt de keuze om meer en actief te communiceren met de Belastingdienst over fiscale risico's. Dit werkt door in het hele bedrijf. Unilever inventariseert intern de fiscale issues die spelen bij de bedrijfsonderdelen en aan het eind van het jaar bekijkt men op concernniveau welke punten men voorlegt aan de Belastingdienst. Tussentijds kunnen uiteraard ook belangrijke onderwerpen worden voorgelegd. Het criterium daarbij is: verwacht je dat de Belastingdienst mogelijk een andere opvatting zal huldigen over de regelgeving dan de interpretatie die het bedrijf er aan geeft? Door actief erover te communiceren en open te zijn, creëer je vertrouwen. Dat je het ook op onderdelen met elkaar oneens kunt zijn, doet daar niets aan af.

### Fishing expedition

Wat de vraag naar de belastingopbrengsten betreft, denkt Beerepoot (Unilever) dat het materieel niet veel zal uitmaken. Hij pleit er wel voor om na te denken hoe je de resultaten van horizontaal toezicht kunt meten. Ook Rombouts (Rabobank Nederland) deelt niet de vrees van de Kamer dat de belastingopbrengsten teruglopen. Belangrijk winstpunt voor de Belastingdienst is volgens hem dat door horizontaal toezicht de Belastingdienst zijn taak te zorgen voor naleving van de wetgeving met minder inspanning kan vervullen. Dat werkt overigens naar twee kanten uit. Vroeger vertelde de Belastingdienst het bedrijf niet wat ze precies ging onderzoeken en hadden controles vaak het karakter van een 'fishing expedition'. Nu is dat anders en vertelt de Belastingdienst ook wat zij in het onderzoek tegenkomt, zodat het gesprek tussen het bedrijf en de Belastingdienst zich kan

richten op de kern van het horizontaal toezicht, namelijk hoe verlopen de interne controleprocessen. Daardoor ligt nu meer de nadruk op de echte problemen. Het toezicht is volgens Rombouts (Rabobank Nederland) effectiever. Voordeel voor de belastingplichtige is dat hij sneller zekerheid krijgt over de fiscale positie.

### **Meer openheid**

Rabobank Nederland komt de Belastingdienst tegemoet wat betreft fiscale policy. Men wil dat ook de mensen op de werkvloer dit beleid volgen. Neigingen van medewerkers om te zeggen “dat ziet de Belastingdienst toch niet” zijn volgens Rombouts (Rabobank Nederland) verleden tijd. Er heerst nu een cultuur van: wij zijn convenantpartner, wij zijn open. Naast de ‘tone at the top’, is ook de houding op de werkvloer belangrijk bij deze cultuuromslag. Pheijffer (Cie. HTB) kan zich voorstellen dat dit bij grote ondernemingen zo werkt, maar geldt dit ook voor het MKB? Rombouts (Rabobank Nederland) heeft op zich niet zo veel contacten binnen het MKB, maar hij hoort wel geluiden dat de houding van de Belastingdienst ook daar gaandeweg meer vertrouwen wekt. Op de vraag van Stevens (Cie. HTB) of de controles in de praktijk afnemen, antwoordt Rombouts dat dit niet het geval is, maar dat ze een ander karakter hebben gekregen. Het contact is even intensief, maar volgens hem effectiever.

### **Macht fiscale afdeling groter geworden?**

Keijzer (Cie. HTB) vraagt of de commerciële medewerkers in het bedrijf nu meer aan de ‘leiband’ van de fiscale afdeling lopen. Rombouts (Rabobank Nederland) zou het zo niet verwoorden. Zeker is wel dat banken zich in deze tijd nadrukkelijker afvragen of bepaalde financiële producten, die men aan de man wil brengen, wel door de (fiscale) beugel kunnen. De laatste tien jaar heeft de fiscale afdeling bij dit soort producten een vetorecht gehad, dat ook regelmatig wordt gebruikt. Vóór de introductie van horizontaal toezicht werkte dit al zo, daarna is het alleen maar versterkt.

### **Wederzijds begrip gegroeid**

Van der Kroon (Randstad Holding) denkt niet dat er door horizontaal toezicht minder belastingopbrengsten worden gegenereerd. Er is misschien een zekere mildheid ingetreden, maar dat geldt wederzijds. Er is vooral meer oog voor de wederzijdse belangen. Belangrijk pluspunt is dat de fiscale dossiers nu sneller worden afgehandeld. In de slotfase is alles al een keer voorgelegd en besproken. Het is nu zo dat voor de Vpb binnen 12 maanden het fiscale jaar kan worden afgesloten. Daarnaast is de discussie over taxplanning veranderd. Belastingplichtigen betrekken daarbij nadrukkelijk hoe de Belastingdienst hier tegenaan kijkt. Het begrip voor elkaars standpunten is duidelijk gegroeid. In het kader van de transparantie richting de Belastingdienst wordt bijvoorbeeld de backoffice getraind op “tax awareness” in aanwezigheid van de Belastingdienst. Stevens (Cie. HTB) vraagt of Randstad haar klanten ook de maat neemt. De fiscale strategie kan niet anders dan in lijn te liggen met de algemene strategie van de RvB. De “tone at the top” is van belang voor alle factoren waarbinnen de onderneming opereert. Op sociaal gebied is Randstad nadrukkelijk aanwezig als het gaat om “compliance” bijvoorbeeld naleving van de CAO door en bij klanten.

### **Te innige band?**

Van der Hel (Cie. HTB) refereert aan een recent onderzoek in het VK. Daaruit zou blijken dat de relatie tussen fiscus en onderneming ‘too cosy’ wordt. Is dat gevaar ook aanwezig in Nederland? Huyben (Akzo Nobel) gelooft hier niet in. De situatie in het VK is niet te vergelijken met die in Nederland. In het buitenland werkt de fiscus zonder convenant; opportunistisch gedrag van de Belastingdienst is daar niet uitgesloten. De succesfactor in Nederland is juist dat partijen consistent gedrag laten zien. Beerepoot (Unilever) benadrukt dat de situatie in het VK heel specifiek is; het hoofd van de Belastingdienst staat onder druk van het parlement.

### **Vertraging door kennisgroepen**

Beerepoot (Unilever) plaatst in zijn algemeenheid een kritische kanttekening bij de rol van de kennisgroepen binnen de Belastingdienst. Bij een aantal bedrijven is de beleving dat de inschakeling van een kennisgroep het proces geregeld vertraagt. Door de bedrijven wordt het wel eens als probleem ervaren, dat er geen inhoudelijke discussie plaatsvindt met de belastingplichtige. De kennisgroep is ontoegankelijk. Voor het bedrijf is niet duidelijk hoe de vraag precies wordt geformuleerd en het duurt soms heel lang voor er een antwoord komt. De kennisgroep lijkt het speelveld van specialisten, die veeleer hun stokpaardjes berijden dan dat alle aspecten van de relatie van de belastingplichtige en de Belastingdienst in ogenschouw worden genomen. Daarnaast gevraagd, blijkt dit het algemene gevoel te zijn van alle genodigden voor dit rondetafelgesprek.

### **Kan de Belastingdienst het aan?**

Stevens (Cie. HTB) stelt dat het idee is dat alle grote ondernemingen mee gaan doen met horizontaal toezicht. Waarom is dat thans nog niet zo? En hoe moeten de mogelijkheden van horizontaal toezicht in het MKB vervolgens worden ingeschat? Volgens Lammers (VNO-NCW/MKB-Nederland) is het animo onder kleinere bedrijven voor het horizontaal toezicht wellicht laag, omdat ze enerzijds onbekend zijn met het concept en anderzijds omdat deze bedrijven kunnen terugschrikken van het idee van maximale transparantie. Hij bespeurt wel een momentum, maar vraagt zich tegelijkertijd af of de Belastingdienst er helemaal klaar voor is. Beerepoot (Unilever) vult aan dat er bedrijven zijn, die willen praten over horizontaal toezicht, maar niet door de Belastingdienst worden benaderd. Kennelijk zijn de relaties in die gevallen nog niet toe aan horizontaal toezicht. Stevens (Cie. HTB) vraagt de genodigden of zij vermoeden dat het capaciteitsproblemen zijn of deskundigheidsproblemen bij de Belastingdienst. Volgens Lammers (VNO-NCW/MKB-Nederland) is de kennis wel aanwezig. Het lijkt bovenal een kwestie van houding en gedrag. De leiding van de Belastingdienst wil wel, maar nu de medewerkers nog. Zillikens (Shell International) merkt op dat horizontaal toezicht een ander soort inspecteur vereist. Hij ziet wel dat daarin wordt geïnvesteerd door de Belastingdienst.

### **Alle middelen onder het convenant**

Keijzer (Cie. HTB) leest in de position paper dat blijkbaar niet altijd alle middelen onder de convenanten worden gebracht. De genodigden herkennen dit punt niet. Hun convenanten bevatten alle middelen, ook Douane en accijnzen. Stevens (Cie. HTB) vraagt het secretariaat dit punt na te gaan.

### **Aandachtspunten**

Stevens (Cie. HTB) vraagt de genodigden tot slot even op de stoel van de staatssecretaris te gaan zitten. Waar moet de Belastingdienst op letten? Waar zitten de potentiële risico's? Zillikens (Shell International) bekijkt de zaak vooral uit het oogpunt van macro-efficiency. De Belastingdienst moet zo efficiënt mogelijk opbrengsten genereren, issues zo snel mogelijk oplossen en oude zaken opruimen. Huyben (Akzo Nobel) ziet grenzen aan de effectiviteit van horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht werkt alleen in een bepaalde omgeving. Hij voorziet daarbij mogelijke problemen bij de roll out naar het MKB en de DGA. Bij een convenant gaat het vooral om de manier waarop belastingplichtige en Belastingdienst met elkaar omgaan. Hij ziet dat niet werken bij de DGA en het MKB. De grens ligt naar zijn mening bij het groot MKB.

Beerepoot (Unilever) herhaalt zijn pleidooi om te proberen de macro-economische opbrengst van horizontaal toezicht te objectiveren en te meten. Ook hij ziet risico's bij de verdere roll out en risico's voor de reputatie van de Belastingdienst. Wat is het plan van de Belastingdienst met betrekking tot falende sectoren? Daar zal naar zijn mening hard moeten worden opgetreden om horizontaal toezicht geloofwaardig te houden. Ook Rombouts meent dat de inspecteur een open oog en oor moet blijven behouden voor belastingplichtigen die de verplichtingen / toezeggingen onder het convenant niet nakomen. De inspecteur moet een 'stukje' gezond wantrouwen behouden en bij vermoeden van regelovertreding ook controleren. Kroon (Randstad Holding) zegt

dat de staatssecretaris zou moeten waken voor een te innige relatie met de bedrijven. Binnen de dienst zal daartoe af en toe moeten worden gerouleerd. Lammers (VNO-NCW/MKB-Nederland) bepleit tot slot dat Nederland zijn voortrekkersrol internationaal gezien moet blijven vervullen. Hij hoopt dat de staatssecretaris zich daarvoor blijvend zal inspannen. Daarbij moet steeds duidelijk worden gemaakt dat horizontaal toezicht 'keihard' toezicht is, maar dan 'op een andere manier'.

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst en voor hun openhartige inbreng en sluit daarmee het rondetafelgesprek af.



## **Rondetafelgesprek 17 januari 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

J.G. Boerkamp (CBW Mitex, Teamleider Belangen en Beleid), mw. M.J.C. Meuwese (Koninklijke Metaalunie, Bedrijfseconomische, Fiscaal Adviseur), mw. mr. E.H. van Rossum (ABU Algemene Bond Uitzendondernemingen, Beleidsmedewerker), drs. L.C. de Vrijer (Uneto-VNI, secretaris Economische Zaken), J.W. Weggeman (NBOV Nederlandse brood- en banketbakkers ondernemersvereniging, beleidsmedewerker Economische Zaken), mr. J.M. Lammers (VNO-NCW/MKB-Nederland, Manager Fiscaliteit, Corporate Governance en Ondernemingsrecht).

Afwezig met kennisgeving: mr. P.T. Busker (Vereniging Openbare Bibliotheken), J.F.P.M. Hulshof (Koninklijke Nederlandse Slagersorganisatie).

## 2.2.4 Brancheorganisaties

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezigen voor hun bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Hij schetst kort de werkwijze van de Commissie. Van deze bijeenkomst wordt een verslag gemaakt dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag of delen daarvan worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Rond 1 april a.s. wil de Commissie haar werkzaamheden afronden. Als aftrap voor het gesprek vraagt Stevens (Cie. HTB) of de nieuwe, 'lossere' omgang met de belastingplichtige onder het horizontaal toezicht wel reëel is en of dit geen risico's oplevert voor de belastingopbrengsten.

### Cultuuromslag

Van Rossum (ABU) ervaart de nieuwe benadering als een verademing, maar moet tegelijkertijd constateren dat de Belastingdienst zelf de cultuuromslag nog niet helemaal lijkt te hebben gemaakt. Het reguliere platformoverleg met de Belastingdienst liep aanvankelijk niet soepel. Naar de mening van de ABU werd er door de Belastingdienst nog teveel op de oude manier op de details ingezoomd. Een andere houding was nodig. Daarop is het proces samen met de Belastingdienst geëvalueerd. De Belastingdienst heeft inmiddels andere mensen op het project gezet. Horizontaal toezicht is voor van Rossum (ABU) in de eerste plaats een zaak van vertrouwen en transparantie. Volgens haar is niet iedereen geschikt voor de nieuwe manier van met elkaar omgaan. De medewerker van de Belastingdienst moet kunnen meedenken, oplossingsgericht zijn, met oog voor de problemen van de branche. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de evaluatie beschikbaar is voor de Commissie. Van Rossum (ABU) zegt toe, na intern overleg en goedkeuring, dit toe te zenden.

### Toezicht niet geregeld

Stevens (Cie. HTB) vraagt hoe de ABU de aangesloten brancheleden overtuigt om mee te doen aan het horizontaal toezicht. Van Rossum (ABU) legt uit dat er een platformconvenant is van drie brancheorganisaties in de uitzendbranche met de Belastingdienst. Daarnaast hebben grote uitzendondernemingen individuele convenanten gesloten. In het platformconvenant staan algemene afspraken over samenwerking en interpretatie van fiscale wet- en regelgeving. Dit convenant kent geen toezichtparagraaf. De brancheorganisatie heeft geen mandaat om de leden te binden aan de afspraken (annexen) die deel uitmaken van het Platformconvenant. Het convenant scheidt dan ook geen algemene verplichting voor de aangesloten leden. Een uitzendonderneming tekent ook niet voor het platformconvenant. Als men wil, kan gebruik worden gemaakt van de gemaakte afspraken. Stevens (Cie. HTB) vraagt of het denkbaar is dat er in de toekomst toezichtafspraken worden gemaakt. Volgens van Rossum (ABU) ligt het er aan hoeveel toezicht de Belastingdienst wil. Zij heeft het idee dat de Belastingdienst meer controles wil om daarmee een goed gevoel te krijgen bij het convenant met gedragscode. De ABU leden worden al gecontroleerd vanuit SNA (Stichting Normering Arbeid) op naleving van fiscale wet- en regelgeving. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de ABU ook fiscale eisen stelt aan haar leden. Van Rossum (ABU) antwoordt bevestigend. Er worden door de ABU ook controles uitgevoerd (door externe controle instanties) voordat een uitzendonderneming lid kan worden van de ABU. Tijdens het ABU lidmaatschap informeert SNA (door middel van een attenderingservice) de ABU over geconstateerde schorsingen en beëindigingen na een periodieke controle bij een ABU lid. Voor de overige aanwezigen bij het rondetafelgesprek is dat overigens niet het geval.

### Verlengstuk Belastingdienst

Weggeman (NBOV) benadrukt dat de brancheorganisatie niet een verlengstuk van de Belastingdienst kan zijn. Stevens (Cie. HTB) veronderstelt dat een brancheorganisatie als de NBOV wel toezicht houdt op

voedselveiligheid of de arbeidsomstandigheden in de bakkerijen. Waarom is dat dan ook niet fiscaal het geval? Pheijffer (Cie. HTB) poneert de stelling dat als een brancheorganisatie een convenant tekent, dit zijn uitwerking moet hebben naar haar leden (dus minimale kwaliteitsnormen, toetsen is stap twee), anders ben je voor de Belastingdienst geen betrouwbare partner. Weggeman (NBOV) wijst er op dat de ondernemingen een eigen accountant hebben. De belastingplichtigen willen de vrijheid houden hun eigen koers te varen. De brancheorganisatie legt geen kwaliteitsnormen aan.

### **Nut en noodzaak**

Meuwese meldt dat voor de Koninklijke Metaalunie een convenant tot op heden niet aan de orde is. De brancheorganisatie telt 13.000 leden met gemiddeld 10 werknemers; 95% van de metaalondernemers is aangesloten bij de Metaalunie. Aan het lidmaatschap worden geen eisen gesteld. De ondernemingen hebben veelal hun eigen adviseur. Een platformconvenant, zoals in de uitzendbranche, kennen de ondernemers in de metaal niet. Van der Hel (Cie. HTB) vraagt naar de samenloop van een brancheconvenant en de convenanten met de fiscale adviseurs. Meuwese (Koninklijke Metaalunie) heeft hier geen zicht op. Zij meldt dat de Belastingdienst wel contact heeft opgenomen met de Metaalunie om te praten over een convenant, maar dat heeft de Metaalunie tot op heden afgehouden. De brancheorganisatie wil evenals de NBOV geen verlengstuk van de Belastingdienst worden en daarmee controlewerkzaamheden doen voor de Belastingdienst.

Meuwese (Koninklijke Metaalunie) ziet op zich wel de voordelen van een brancheconvenant. Zo speelde recent de discussie over de auto van de zaak. De Metaalunie is daar veel door haar leden over gebeld. Onder horizontaal toezicht zou je met de Belastingdienst afspraken kunnen maken over wat zakelijk en woon/werkverkeer is voor een monteur. Stevens (Cie. HTB) merkt op dat de Metaalunie zich daardoor lijkt op te stellen als fiscale consumentenbond; een convenant is echter een wederzijdse aangelegenheid. Meuwese (Koninklijke Metaalunie) ziet als voordeel van afspraken met de Belastingdienst dat de individuele ondernemingen geen eigen advieskosten meer hebben en sneller duidelijkheid krijgen. Van Rossum (ABU) onderstreept dit; het scheidt duidelijkheid voor de leden als ze zich aan de in het convenant gemaakte afspraken houden.

### **Cherry picking**

Boerkamp (CBW Mitex) zegt dat de achterban vooral wil weten wat er fiscaal mag en kan. Dit kan een reden zijn met de Belastingdienst in de vorm van een convenant afspraken te maken. Maar dan gaat het voor de brancheorganisatie toch vooral om dienstverlening naar haar leden. Hij constateert dat de afspraken met de Belastingdienst veelal ruim binnen de wettelijke kaders zijn. Als bedrijven wat scherper aan de wind willen zeilen, is dat hun goed recht; dat adviseren zij ook desgevraagd. Stevens (Cie. HTB) constateert dat de afspraken in een brancheconvenant dus afspraken zijn waar de onderneming zich op kan beroepen als het haar uitkomt. Daarmee heeft een brancheconvenant zonder gedragscode een geheel ander karakter dan een convenant met een individuele onderneming. Dat wordt door de aanwezigen beaamd.

### **Brancheorganisatie geen partner voor Belastingdienst**

Stevens (Cie. HTB) vraagt of het voor het lidmaatschap ook consequenties heeft als een aangesloten onderneming de fiscale wetgeving overtreedt, bijvoorbeeld royement. Boerkamp (CBW Mitex) antwoordt dat dit niet het geval is. Stevens (Cie. HTB) concludeert dat het brancheconvenant dus niets te maken heeft met een toezichtrelatie met de Belastingdienst. Boerkamp (CBW Mitex) acht dit een juiste constatering, omdat volgens hem de tijd niet rijp is om verder te gaan en dat hij dat ook in de toekomst niet ziet gebeuren. De andere genodigden zijn het daarmee eens, met uitzondering van de ABU. De uitzendbranche neemt in dezen een bijzondere rol in. De leden van de ABU zijn ook lid van SNA. Een overtreding van de fiscale wet- en regelgeving kan gevolgen hebben voor de SNA registratie. Verlies van SNA registratie betekent direct verlies van ABU lidmaatschap. Tussen SNA en de Belastingdienst bestaan ook convenanten over het uitwisselen van specifieke



informatie. Van den Broek (Cie. HTB) vraagt of de gesprekspartners daarmee menen dat zij eigenlijk geen geschikte partners voor de Belastingdienst zijn en dat ook niet willen zijn. De genodigden beamen dit, met uitzondering van de ABU. De ABU wil graag met de Belastingdienst overleggen over allerlei fiscale aangelegenheden.

### **Dienstverlening**

Keijzer (Cie. HTB) vraagt wat de winst voor de Belastingdienst dan is bij de huidige convenanten. Boerkamp (CBW Mitex) denkt dat de Belastingdienst het onwenselijk acht als er per regio verschillende afspraken met belastingplichtigen worden gemaakt. Een convenant neemt discussies weg en voorkomt procedures. Stevens (Cie. HTB) stelt dat de Commissie een convenant opvat als een toezichtconvenant; in de brancheconvenanten (zonder gedragscode) gaat het echter alleen om uitleg en voorlichting. Wat betekent dit voor de uitrol van het horizontaal toezicht naar het MKB? Lammers (VNO-NCW/MKB-Nederland) bevestigt dat het accent voor de brancheorganisaties inderdaad ligt op dienstverlening. Veel kleine ondernemingen zullen goed uit de voeten kunnen met deze platformconvenanten zonder dat hierbij ook afspraken zijn vastgelegd over de inrichting van het toezicht. Voor deze ondernemingen blijft dan feitelijk het verticaal toezicht gelden. Tegelijkertijd zullen er MKB-ondernemingen zijn die juist wel belangstelling hebben in horizontaal toezicht, of via de convenanten met financieel dienstverleners of via individuele convenanten. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt of VNO-NCW en MKB-Nederland deze stelling nader kunnen uitwerken en aanvullen in hun position paper. Dit wordt toegezegd.

### **Laatste ronde**

Stevens (Cie. HTB) geeft de genodigden de laatste kans de Commissie nog iets mee te geven. Voor De Vrijer (Uneto-VNI) is het nog onduidelijk wat het toezichtgedeelte van een brancheconvenant zou kunnen inhouden. Naar de mening van Stevens (Cie. HTB) houdt dit in dat de Belastingdienst erop mag vertrouwen dat de organisatie en leden de fiscale zaken op een bepaalde wijze inrichten en uitvoeren en ook zelf controleren. Volgens Van Rossum is dit de ambitie van de ABU. De ABU legt haar leden een bepaalde mate van zelfregulering op door voor te schrijven dat de leden moeten voldoen aan de eisen van het zogenoemde SNA-certificaat. Daarin staan ook eisen met betrekking tot het fiscaal handelen. SNA controleert periodiek of de leden het certificaat naleven. Het hebben van het SNA-certificaat moet de Belastingdienst zekerheid geven. Weggeman (NBOV) constateert tot slot dat er grote verschillen bestaan tussen brancheorganisaties.

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst en voor hun openhartige inbreng en sluit daarmee het rondetafelgesprek af.

### **ANNEX Brancheorganisaties**

Naar aanleiding van het verzoek van de Commissie tijdens de bespreking op 17 januari 2012 gaat hierbij nog een aantal aanvullende opmerkingen met betrekking tot brancheconvenanten.

De Belastingdienst heeft met een aantal brancheverenigingen zogenoemde platformconvenanten afgesloten. Deze overeenkomsten voorzien in de samenwerking en mogelijkheid om onderling afspraken te maken over de wijze waarop actuele fiscale knelpunten of onduidelijkheden in de praktijk kunnen worden opgelost. Deze afspraken worden dan periodiek in een annex bij het convenant gevoegd en gepubliceerd.

Deze afspraken geven duidelijkheid aan zowel de belastingplichtige als controlerend medewerker van de Belastingdienst over de wijze waarop de wet kan worden toegepast. Het zijn in feite een soort 'safe harbours' voor naleving. Hiermee worden langdurige discussies in de uitvoering - met mogelijke juridische procedures als

gevolg - voorkomen. Door deze openbaar te maken staat het iedere ondernemer vrij om van de geschetste mogelijkheid gebruik te maken, of toch voor een andere benadering te kiezen. Dit recht hangt ook niet samen met het lidmaatschap van de branchevereniging.

Deze platformconvenanten bevatten dan ook geen bepalingen die voorzien in het toezicht op correcte naleving van de in de annex opgenomen afspraken door de leden van de brancheverenigingen. Het lidmaatschap van een branchevereniging is veelal in de eerste plaats één van algemene belangenbehartiging en dienstverlening. Er is in beginsel geen financieel administratieve relatie tussen de brancheorganisaties en haar leden, die toezicht op de fiscale naleving mogelijk zou maken.

Het is overigens niet onmogelijk om in een brancheconvenant afspraken te maken over de inrichting van het toezicht. Dit is afhankelijk van het type brancheorganisatie. Er liggen op dat vlak mogelijkheden als er een kwaliteitskeurmerk zou zijn verbonden aan het lidmaatschap of er een andere grond is - zoals een gedragscode - op basis waarvan de brancheorganisatie een meer financieel administratieve relatie met haar leden zou hebben.

De platformconvenanten kunnen door een gerichte aanpak van fiscale discussiepunten zeker bijdragen aan een beperking van de fiscale disputen en daarmee capaciteitsvraag bij de Belastingdienst. Echter, omdat er geen afspraken worden gemaakt omtrent het toezicht hebben de platformconvenanten een ander karakter dan de handhavingsconvenanten die individueel worden afgesloten of de convenanten met financieel dienstverleners respectievelijk de brancheconvenanten met een gedragscode.

Met de platformconvenanten kunnen daarom veel discussies met de Belastingdienst worden voorkomen, maar vanwege hun karakter liggen ze minder voor de hand om daadwerkelijk een groter deel van het MKB onder het horizontaal toezicht te brengen. Dit kan wel via convenanten met die brancheorganisaties die een meer financieel administratieve relatie waaronder een kwaliteitskeurmerk met hun leden hebben, dan wel via de convenanten van de financieel dienstverleners.

Bij het deelnemen aan het horizontaal toezicht moet de keuzevrijheid van ondernemingen voorop staan. Dit houdt in dat ondernemingen er voor moeten kunnen kiezen om onder het verticaal toezicht te blijven of de overstap te maken naar het horizontaal toezicht. Als de onderneming het laatste kiest, zou de route van het individuele convenant niet op voorhand worden afgesneden voor MKB-bedrijven. Het is van belang dat een onderneming zelf kan kiezen of hij deel wil nemen aan een collectief convenant of dat deze onderneming om moverende redenen vindt dat er (ook) een individueel convenant noodzakelijk is. Wij gaan ervan uit dat de praktijk dan uit zal wijzen dat er een natuurlijke scheiding zal zijn, omdat voor ondernemingen met een bepaalde grootte een individueel convenant veelal minder voor de hand zal liggen. In die gevallen zijn brancheconvenanten (met of zonder gedragscode) en convenanten met financieel dienstverleners van grote waarde om ook MKB-ondernemingen op een goede manier onder het horizontaal toezicht te brengen.



## **Rondetafelgesprek 14 februari 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

mr. J.P. Lodder (ministerie van Defensie), drs. G. Gerritsen MPC (ministerie van Defensie), drs. B. Gangadin (TU Delft), mr. R. Rijkers (gemeente Rotterdam), mr. drs. M. Ydema (Sociale Verzekeringsbank), D. Koopman-Seeboldt RA (AMC), H. van Ruth (gemeente Hardenberg), dr. R.A. Gase (Stichting Openbaar Voortgezet Onderwijs Noord-Holland-Noord) en mr. M.W.M. van Dooremaal (provincie Noord-Brabant).

## 2.2.5 Non-profit sector

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezigen voor hun bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst en voor de van te voren toegezonden position papers. Van deze bijeenkomst wordt een verslag gemaakt dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag of delen daarvan worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Stevens is zeer benieuwd hoe de aanwezigen het horizontaal toezicht in de praktijk ervaren. De non-profit sector wordt geassocieerd met overheid. Krijgt horizontaal toezicht daardoor in feite niet het karakter van een rituele dans? Het blijft ten slotte overheidsgeld. Met andere woorden: is horizontaal toezicht de moeite waard?

### Minder hoofdpijdossiers

Lodder (Defensie) beantwoordt deze laatste vraag volmondig met 'ja'. Defensie is een grote belastingplichtige (ZGO) en heeft veel te maken met omzetbelasting (denk aan de invoer van allerlei materialen uit het buitenland) en loonheffing voor het personeel en Douane. Verkeerd fiscaal handelen levert veel corrigeerwerk met eventuele boetes op en kan directe gevolgen hebben voor de begroting. Door samen met de Belastingdienst de fiscale processen aan de voorkant goed te regelen, scheelt dit veel tijd en werk. Defensie is steeds minder tijd kwijt met oude hoofdpijdossiers. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de nieuwe aanpak consequenties heeft voor de belastingafdracht: is dit meer of minder geworden? Lodder heeft het beeld dat op bepaalde onderdelen méér belasting wordt afgedragen dan voorheen. Dit komt omdat de processen nu beter op orde komen. Defensie is begonnen met de loonheffing met daarnaast voor de Douane een apart project. Nu zijn de kostprijsverhogende belastingen (vooral de omzetbelasting) aan de beurt. Dat er verschillende klantcoördinatoren vanuit de Belastingdienst betrokken zijn bij het HT met Defensie, wordt niet als probleem ervaren. Het gaat immers inhoudelijk gezien ook om verschillende processen. Onderling stemmen de klantcoördinatoren goed af, aldus Lodder.

### Business as usual

Gangadin (TU Delft) ziet het horizontaal toezicht in feite als een voortzetting van de al bestaande praktijk, nu geformaliseerd door een convenant. De samenwerking met de Belastingdienst en zijn universiteit heeft vooral betrekking op de omzetbelasting. Bij de loonbelasting speelt horizontaal toezicht minder, omdat dit proces wordt uitbesteed. Daarvoor verricht TU Delft enkel steekproefsgewijze controles. Voor de omzetbelasting heeft TU Delft het ERP-systeem (Enterprise resource planning, het computerprogramma ter ondersteuning van de processen binnen het bedrijf) ingericht op codes voor de verschillende activiteiten. TU Delft doet veel laboratoriumonderzoeken en werkt veel samen met multinationals. De Belastingdienst heeft TU Delft gevraagd pilot te zijn. Zes personen van de Belastingdienst hebben zo'n twee jaar rondgekeken en de processen beoordeeld.

### Tone at the top

Stevens merkt op dat belangrijk voor het slagen van horizontaal toezicht 'the tone at the top' is. In dat verband vraagt hij hoe TU Delft denkt over de recente uitspraak van de Hoge Raad over de sale-lease-back-constructies. Gangadin vertelt dat TU Delft hier nooit aan heeft meegedaan. Hij heeft hierover destijds een negatief advies gegeven aan het College van Bestuur. Het College heeft dit advies overgenomen. Stevens vraagt vervolgens hoe hoge kostenvergoedingen aan hoogleraren voor bijvoorbeeld werkkamers thuis passen in het systeem van horizontaal toezicht. Gangadin beklemtoont dat ook hierover het overleg met de Belastingdienst transparant is. Het gaat daarbij altijd om de zakelijke onderbouwing van dit soort vergoedingen. Pluspunt van de nieuwe

aanpak is dat dit soort zaken open worden besproken en dat er niet direct met boetes wordt bedreigd.

### **Schoon schip**

Rijkers (gemeente Rotterdam) zegt dat Rotterdam door HT per saldo minder belasting is gaan betalen. Dat kwam met name omdat de gemeente tot voor kort zelf weinig fiscale kennis in huis had en daardoor bijvoorbeeld ten onrechte gelden niet heeft geclaimd. Nu dat wel het geval, levert dit een besparing op voor de gemeente. Door de druk van bezuinigingen is men scherper op de kosten gaan letten en slimmer gaan werken. Er is meer grip ontstaan op de organisatie en er wordt beter gestuurd. Door het horizontaal toezicht is het verkeerd fiscaal handelen bespreekbaar gemaakt. Bij fouten geldt de afspraak dat zaken voortaan goed moeten lopen en dat in beginsel niet terug wordt gekeken. Bij fouten is van belang of het om incidentele fouten of om systeemfouten gaat. Stevens is nieuwsgierig hoe de 'schoon-schip'-operatie is verlopen. Rijkers vertelt dat er een eindafrekening is geweest over de jaren t/m 2009. Vanaf dat moment wordt volgens de nieuwe wijze samengewerkt. Rijkers heeft de indruk dat Rotterdam per saldo flink heeft moeten betalen voor het schoon schip maken. Op de vraag van Stevens naar de toepassing van het BTW-compensatiefonds antwoordt Rijkers dat de Belastingdienst er goed op let dat de gelden uit het goede potje worden gehaald.

### **Verbeterpunten**

Pheijffer (Cie. HTB) vraagt een nadere toelichting op twee in de position paper genoemde verbeterpunten, te weten onvoldoende capaciteit bij de Belastingdienst en het periodiek bezwaar moeten maken in gevallen waarin in een eerder tijdvak al een procedure aanhangig is geweest met hetzelfde geschilpunt als onderwerp. Rijkers (gemeente Rotterdam) weet uit eigen ervaring (hij heeft bij de Belastingdienst gewerkt) dat horizontaal toezicht zeker in het begin meer werk betekent voor de Belastingdienst. Dit werk kan niet zomaar worden ondergebracht bij de zittende mensen in het verticale toezicht, omdat die al volledig zijn belast met het reguliere werk. Rijkers heeft de indruk dat de Belastingdienst niet de noodzakelijke keuzen maakt wat betreft de inzet van de capaciteit.

### **Systemen**

Ydema (Sociale Verzekeringsbank) is positief over het horizontaal toezicht. De SVB had al voor die tijd een convenantachtige samenwerking met de Belastingdienst. Dit komt vooral door de noodzaak van goede afstemming vooraf over de fiscale regelgeving. De SVB is namelijk voor haar werk in hoge mate afhankelijk van geautomatiseerde systemen. Om achteraf de systemen te moeten aanpassen om fiscale redenen, kost veel geld. Keijzer (Cie. HTB) vraagt hoe het gaat als door nieuwe regelgeving systemen moeten worden gebouwd of aangepast. Ydema antwoordt dat dit onderdeel uitmaakt van de uitvoeringstoets op nieuwe wet- en regelgeving. Bij die gelegenheid wordt er ook budget geclaimd voor ICT.

### **Positieve ervaringen**

Ydema heeft zeer positieve ervaringen met de betrokkenen bij de Belastingdienst. Op de vraag van Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) of met het horizontaal toezicht de mate van 'aanwezigheid' van de Belastingdienst is veranderd, antwoordt Ydema dat deze hetzelfde is als voorheen, alleen nu geformaliseerd door het convenant. Stevens (Cie. HTB) stelt dat de verhouding uiteindelijk kennelijk toch 'verticaal' blijft: de Belastingdienst heeft het laatste woord. Ydema ervaart dit niet zo. Haar ervaring is dat het overleg met de Belastingdienst steeds - binnen de wettelijke kaders - oplossingsgericht is. De SVB is mede-uitvoerder van de wettelijke regelingen. Verder is de salarisadministratie eigen personeel door de SVB uitbesteed. Controle hierop gebeurt door Deloitte, de interne accountantsdienst (IAD) controleert Deloitte en de Inspectie Werk en Inkomen controleert de IAD. Op de vraag van Stevens of dit niet één grote bureaucratie is, antwoordt Ydema dat als dit fouten voorkomt, zij daar geen probleem mee heeft. Van der Broek (Cie. HTB) vraagt wie het convenant aan de kant van de SVB heeft getekend. Dat is de Raad van bestuur van de SVB.

### **Oude stempel**

Volgens Koopman (AMC) is de grote winst van horizontaal toezicht voor het AMC de verbetering van het fiscaal bewustzijn. Zoals voor veel zorginstellingen geldt, was dit onder de maat. De afhankelijkheid van adviezen van fiscale adviseurs pakte niet altijd goed uit. Het AMC verleent zorg, geeft onderwijs, doet onderzoek. Het heeft veel samenwerkingsverbanden met allerlei stichtingen e.d. Het voordeel van horizontaal toezicht is dat zaken nu vooraf met de Belastingdienst kunnen worden besproken inclusief de fiscale toetsing. Er wordt bijvoorbeeld gesproken over welke rechtsvorm het meest adequaat is. Wel heeft Koopman de indruk dat de Belastingdienst er als organisatie niet geheel klaar is voor horizontaal toezicht. Zij ontmoet nog te vaak inspecteurs van het oude stempel die vooral gespist zijn op het zoeken naar fouten. Het AMC is nu met de Belastingdienst bezig met het maken van schoon schip. Nu is het een investering, op termijn verwacht Koopman dat dit een vermindering van de administratieve lasten zal opleveren. Dan zal het toezicht door de Belastingdienst steeds meer kunnen worden aangehaakt bij de administratieve controles door AMC zelf. Koopman ziet in haar contacten met de zorgverzekeraars dezelfde ontwikkeling van verticaal naar horizontaal toezicht.

### **Gelijkheidsbeginsel**

Pheijffer (Cie. HTB) leest in de position paper het pleidooi voor meer openheid over de inhoud van de convenanten, met een verwijzing naar het gelijkheidsbeginsel. Koopman (AMC) is van mening dat de Belastingdienst gelijke zaken soms ongelijk behandelt. Zij constateert deze ongelijkheid zowel in de wetsinterpretatie als in de mentaliteit. Stevens (Cie. HTB) vraagt haar of er een adres is binnen de Belastingdienst waar je met dit soort punten terecht kunt. Is er onderling overleg tussen de inspecteurs over deze zaken? Koopman kan alleen zeggen dat er fiscaal overleg is tussen de UMC's onderling. Voor de rest is het een zaak tussen UMC en Belastingdienst. Zij sluit haar betoog af met de opmerking dat de Belastingdienst nog wel moet werken aan het verkrijgen van voldoende draagvlak voor de nieuwe aanpak. Er heerst bij het personeel van de Belastingdienst nog de nodige scepsis.

### **Eerste gemeente**

De gemeente Hardenberg is een van de eerste (3) gemeenten waarmee een convenant is afgesloten. Van Ruth (gemeente Hardenberg) kan geen uitspraak doen over de vraag of de gemeente sinds de introductie van horizontaal toezicht meer of minder is gaan betalen. Het grote voordeel van horizontaal toezicht is - gelijk ook anderen hebben gezegd - de openheid in de relatie en het afstemmen aan de voorkant. Van Ruth heeft heel positieve ervaringen met de klantcoördinator van de Belastingdienst. Er zijn geen aparte contacten meer nodig met de Belastingdienst over specifieke middelen. Alles loopt via de klantcoördinator. Van Ruth stelt dat horizontaal toezicht de verplichting met zich brengt om de eigen processen op orde te hebben, met aandacht voor de fiscale aspecten hierin. De afgelopen jaren is de eigen deskundigheid binnen de gemeente toegenomen. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt of de Belastingdienst in de ogen van Hardenberg wel scherp genoeg is. Van Ruth vindt van wel. Hij constateert dat voorheen niet direct een beslissing werd genomen, maar dat alles eerst werd teruggelegd in de organisatie voor een uitspraak. Dat is veranderd.

### **Ontwikkelingen**

Van Ruth (Hardenberg) wijst op het belang van commitment aan de top. Niet alleen het op orde hebben van processen is van belang, ook het commitment bij sleutelfiguren in de organisatie. De vorige burgemeester was een groot voorstander van horizontaal toezicht. Voor de nieuwe burgemeester is dit terrein nog relatief onbekend. Een andere ontwikkeling is het lopende fusieproces van de ambtelijke organisaties van Hardenberg en Ommen, waardoor wijzigingen op sleutelposities kunnen/zullen optreden. Hardenberg en Ommen vallen onder verschillende belastingkantoren. Inmiddels heeft overleg met de belastingdienst plaatsgevonden en is door beide partijen een duidelijke voorkeur uitgesproken voor 1 kantoor, dat de klantcontacten met de nieuwe

ambtelijke organisatie gaat verzorgen.

### **Kafka in het onderwijs**

Gase (stichting Openbaar onderwijs Noord-Holland Noord) schetst aan de hand van een casus in het beroepsonderwijs een kafkaïens beeld van interfererende regels, niet op elkaar aansluitende procedures en bureaucratische uitvoerders. Concreet spelen er vraagstukken rond detachering. De Belastingdienst is naar de mening van Gase de enige organisatie die meedenkt. Heldere afspraken met de Belastingdienst kunnen voorkomen dat scholen, die vaak al in een benarde financiële positie zitten, achteraf nog met belastingaanslagen worden geconfronteerd. Gase is van mening dat de stichting in control is. De Belastingdienst heeft ook positief geoordeeld over de controleprocessen, wat vervolgens heeft geleid tot het afsluiten van een convenant. Er speelt nog de vraag of de stichting moet worden aangemerkt als een MGO of ZGO.

### **Relatiebeheer nodig**

Van Dooremaal (provincie Noord-Brabant) schetst kort de voorgeschiedenis voorgeschiedenis van het convenant van de provincie Noord-Brabant. Uit het boekenonderzoek in 2008 kwamen veel bevindingen van de Belastingdienst naar voren die tekortkomingen aantoonde. Dit heeft geleid tot een vaststellingsovereenkomst. Daarop voortbouwend is in 2009 een convenant gesloten. De provincie stelde zichzelf ten doel fiscaal meer in control te komen. Rond die tijd kwam er voor de provincie ook een nieuwe belastinginspecteur bij de Belastingdienst. Uitgangspunt werd om voor het toezicht zoveel mogelijk aan te sluiten bij de administratieve en controlprocessen van de provincie. Er zijn twee aanspreekpunten bij de Belastingdienst: één voor de omzetbelasting en één voor de loonheffing. De contacten met de Belastingdienst verlopen snel en goed. Belangrijk blijft het relatiebeheer. Je moet je contacten goed blijven onderhouden.

Van Dooremaal heeft de indruk dat de provincie per saldo meer belasting is gaan betalen. Hij denkt daarbij aan de belasting op de verstrekkingen aan het personeel buiten het loon. Stevens (Cie. HTB) vraagt of er binnen de provincie ook tegenstanders zijn van horizontaal toezicht. Van Dooremaal (provincie Noord-Brabant) zegt dat met name in gevallen waar in de beleving van betrokkenen de administratieve lastendruk oploopt, hij weerstand ervaart. Op die momenten voelt hij zich soms in de positie van medewerker van de Belastingdienst komen. Als voorbeeld noemt hij de twee verschillende regimes van OB en BTW-compensatiefonds. Rijkers (Rotterdam) zegt dat zijn gemeente hierover een afspraak met de Belastingdienst heeft gemaakt. Op de vraag van Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) wat de Belastingdienst nog aan toezicht doet, antwoordt Van Dooremaal dat de Belastingdienst nieuwsgierig is naar de materialiteit van de aangiften en naar de uitkomst van de interne controles van Noord-Brabant. Van Ruth (gemeente Hardenberg) meldt dat Hardenberg onlangs een onderzoek heeft gehad van de Belastingdienst naar het controlesysteem binnen de gemeente, met positief resultaat.

### **Kwaliteit Belastingdienst**

Stevens (Cie. HTB) vraagt de aanwezigen of zij de Belastingdienst voldoende gekwalificeerd vinden voor horizontaal toezicht. Lodder (ministerie van Defensie) is tevreden met de klantcoördinator. Overigens vraagt Defensie niet vaak advies aan de Belastingdienst. Defensie bereidt de casus voor en de Belastingdienst geeft zijn oordeel. Rijkers (gemeente Rotterdam) vindt de Belastingdienst vrij reactief. Gangadin (TU Delft) daarentegen heeft de ervaring dat de Belastingdienst zo nodig zelf met oplossingen komt. Ydema (Sociale Verzekeringsbank) herhaalt dat zij het contact met de Belastingdienst zeer waardeert. Koopman (AMC) constateert dat de Belastingdienst voldoende kennis van de wetgeving heeft, maar nog te weinig is ingevoerd in de branchespecifieke omstandigheden. Van Ruth (gemeente Hardenberg) is erg positief. Wel signaleert hij dat de klantcoördinator soms afhankelijk is van 'Den Haag'. Van Dooremaal (provincie Noord-Brabant) is heel tevreden, in het bijzonder met de korte lijnen. Gase (stichting Openbaar onderwijs Noord-Holland Noord) is ook tevreden. De Belastingdienst geeft vertrouwen. Vragen kunnen via de e-mail worden gesteld en er komt snel



reactie. De Belastingdienst heeft weinig tot geen kennis van de onderwijsregelgeving.

### **Laatste ronde**

Stevens (Cie. HTB) geeft de aanwezigen nog de laatste kans een advies te geven aan de staatssecretaris. Gerritsen (ministerie van Defensie) wijst op de recente werkkostenregeling. Dit vergt aanpassing van processen en ICT, waardoor het toezicht tijdelijk uit balans kan raken. Hij pleit voor een ex ante uitvoeringstoets wat betreft nieuwe regelgeving. Gangadin (TU Delft) roept op het horizontaal toezicht verder uit te rollen, opdat daarmee ook steeds meer kennisoverdracht over fiscale zaken wordt gerealiseerd. Rijkers (gemeente Rotterdam) ervaart, als gevolg van de concentratie binnen de Belastingdienst van uitvoering van belastingmiddelen op één plaats in het land, een gebrek aan kennis bij de dienst omtrent de interne bedrijfsvoering van de gemeente. Koopman (AMC) constateert dat de Belastingdienst al zes jaar bezig met het ontwikkelen van horizontaal toezicht. Het wordt nu tijd om door te pakken. Van Ruth (gemeente Hardenberg) vindt dat de Belastingdienst moet zorgen dat het onderwerp op de agenda blijft. Dit houdt ook in dat het verticale toezicht zichtbaar moet blijven.

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst en voor hun openhartige inbreng en sluit daarmee het rondetafelgesprek af.

## **Rondetafelgesprek 8 maart 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

mr. drs. G.C. (Ineke) van Woudenberg, M.A.J. (Marcella) Wesselink-Groenenboom MSc RA, N.M. (Niek) Damen, P. (Peter) de Koning, A.H.W. (André) Brits, W.H.J. (Wim) Reimert, VHMF: drs. H.A.A.M. (Erik) Rutten, mr. J.M.J. (Jo) Engelen, mr. J. (Jurjen) Glazenburg.

## 2.2.6 Medewerkers Belastingdienst

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) heet de aanwezigen van harte welkom en bedankt ze voor hun komst naar Breda. Hij licht toe dat de Commissie aan de Concern Ondernemingsraad heeft gevraagd een vertegenwoordiging van de medewerkers van de Belastingdienst samen te stellen. Daarnaast is de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF) uitgenodigd. Dit gesprek beschouwt de Commissie als aanvulling op de enquête die door de Commissie onder een veel grotere groep van medewerkers van de Belastingdienst is gehouden. Van het gesprek wordt een verslag gemaakt, dat aan de aanwezigen wordt voor gelegd voor akkoord.

### Volksvertegenwoordiging

Stevens (Cie. HTB) vraagt de gesprekspartners zich in te leven in de rol van kritische volksvertegenwoordiger. Wat zou die persoon de Commissie op het hart willen drukken nader te onderzoeken? Reimert is vanuit die rol vooral benieuwd naar de effecten van het horizontaal toezicht naar het bedrijfsleven. Hij ziet in zijn werkzaamheden namelijk dat het horizontaal toezicht voor kleine kantoren niet is weggelegd. De voorkeur van de Belastingdienst is gelegen bij grotere kantoren en koepelorganisaties van financieel dienstverleners. Op die manier kan de Belastingdienst grote streefaantallen voor horizontaal toezicht realiseren. Reimert ziet echter ook kantoren die conform de eisen van bijvoorbeeld de SRA werken, maar geen lid van de SRA zijn. Daardoor kunnen die kantoren niet meedoen aan het horizontaal toezicht. Zij beschouwen dit als onrechtvaardig.

### Pseudo koepel

Wesselink-Groenenboom herkent het beeld dat door Reimert wordt geschetst. De Belastingdienst rolt het horizontaal toezicht uit via de koepelorganisaties en de 100 grootste fiscaal dienstverleners. De leiding van de Belastingdienst gaat nadrukkelijk voor kwantiteit met betrekking tot de aangiften via het horizontaal toezicht. Als krimporganisatie kiest de Belastingdienst ervoor om met zo min mogelijk middelen een zo groot als mogelijk effect te bewerkstelligen. Vandaar de keuze voor de koepelorganisaties en grote kantoren. Reimert ziet dat kleine kantoren vervolgens overgaan tot het oprichten van een eigen koepelorganisatie, zodat zij alsnog kunnen participeren. Van den Broek (Cie. HTB) vraagt of er geen ongelijkheid is als de Belastingdienst kleine kantoren uitsluit. Damen ziet hierin zeker een spagaat. Het beleid van de Belastingdienst is echter duidelijk ten aanzien van de omvang van de fiscaal dienstverleners en koepelorganisaties. Maar regelmatig bekruipt je het gevoel dat er met twee maten wordt gemeten, ondanks de begrijpelijke verklaring.

### Veranderingen

Rutten (VHMF) brengt als voorzitter van de VHMF informatie naar voren die hij van de leden en van anderen heeft gekregen. Geconstateerd wordt dat de Belastingdienst zich richt op grotere kantoren en koepelorganisaties. Vervolgens is het echter overwegend de fiscaal dienstverlener die bepaalt welke klant in het horizontaal toezicht meedoet. De klant en de Belastingdienst hebben daar weinig tot geen invloed op, tenzij bijvoorbeeld de klant een belangrijke klant is voor de dienstverlener. De klant is echter veelal niet de belastingplichtige waar de Belastingdienst zelf zou gaan controleren op basis van een eigen selectie. Maar het is nu wel die goede klant, die door zijn fiscaal dienstverlener naar voren wordt geschoven, die extra kosten heeft. Overigens is er een groep belastingplichtigen die het niet uitmaakt of er nu of een vooroverleg vooraf of een controle achteraf is. Waarom zouden zij horizontaal gaan, als het aantal controles toch al minimaal is en het alleen maar extra kosten met zich meebrengt?

### Directe route

Reimert beaamt dit. Het gaat de belastingplichtigen om rechtsgelijkheid en het krijgen van antwoord op de door hun aan de Belastingdienst gestelde vragen. Het is niet ongebruikelijk dat vragen van belastingplichtigen die betrokken zijn bij het horizontaal toezicht bovenop de stapel worden gelegd of op een andere wijze sneller worden afgehandeld. Als je dan niet bij het horizontaal toezicht bent betrokken als belastingplichtige, dien je de formele weg te volgen en die duurt langer. Keijzer (Cie. HTB) is benieuwd waarom je als MKB die met horizontaal toezicht aan de slag wil, gedwongen wordt dit via een fiscaal dienstverlener te laten verlopen. Wesselink-Groenenboom geeft aan dat vanwege de massaliteit het niet tot de mogelijkheden behoort dat dit rechtstreeks gebeurt.

### Horizontour

Reimert geeft aan dat het horizontaal toezicht intern onder andere is verkocht met het argument dat horizontaal toezicht tijdbesparend werkt en de bespaarde tijd kan worden ingezet op het verticaal toezicht. Deze tijdbesparing is in de praktijk nog niet gerealiseerd. Anderen aanwezigen herkennen dit. Om collega's toch over te halen mee te bewegen is de Horizontour in het leven geroepen. De bedoeling van de Horizontour is het wegnemen van weerstand en het vormen van meer ruimte komen voor de acceptatie van horizontaal toezicht. Op medewerkers komt de Horizontour over als een middel om 'disbelievers' van het horizontaal toezicht over te halen. Zij ervaren dat niet in alle gevallen als prettig.

### Nieuwe criteria

Van Woudenbergh uit haar zorg over de effecten van de beleidswijziging om het MGO/ZGO-segment met 4.000 entiteiten terug te brengen. De criteria zijn verzaamd, waardoor een groot aantal bedrijven van een situatie met een individueel horizontaal toezichtconvenant terecht komen in een situatie waarbij zij gebruik moeten maken van een fiscaal dienstverlener. Er komt een overgangperiode voor de bedrijven die dat betreft, maar bedrijven zullen die verandering niet als prettig ervaren. Zeker niet als de convenanten van zeer recente datum zijn. Rutten (VHMF) deelt mee dat de achtergrond van deze ontwikkeling is dat er teveel individueel klantbehandeling is en dat de politiek wil dat de Belastingdienst - net als andere overheidsorganisaties - krimpt.

### Heldere criteria

Engelen (VHMF) vertelt dat de grenzen tussen ZGO en MGO en het MKB in het verleden ooit vrij willekeurig zijn bepaald. Met de nieuwe criteria is er een andere grens getrokken tussen MGO en het MKB, waarbij de jaarrekening, zoals die door de accountant wordt vastgesteld, bepalend is. Ook dit is een reden die voor de nieuwe criteria als reden heeft gediend. Dat is een min of meer logische grens, omdat je met je toezicht aansluit op een vorm van toezicht die er al is. Het zijn niet alleen de bezuinigingen die een rol hebben gespeeld. Glazenburg (VHMF) ziet met het aanpassen van de grenzen van ZGO/MGO en MKB een verlies optreden. Organisaties hebben hard gewerkt aan hun interne beheersingssystemen. Daarbij komt dat zij samen met de Belastingdienst hebben gewerkt aan een gelijkwaardige relatie. Deze tijd, geld en energie gaat nu verloren voor de organisaties, die nu een eigen convenant hebben en straks niet meer. Rutten (VHMF) sluit overigens niet uit dat deze bedrijven naadloos kunnen overgaan naar een fiscaal dienstverlener met een eigen convenant of naar een fiscaal dienstverlener waarbij sprake is van een koepelconvenant.

### Schillenmodel

Pheijffer (Cie. HTB) is benieuwd naar de werking in de praktijk van het zogenoemde schillenmodel van de Belastingdienst. Hij geeft aan dat er volgens de stukken van de Belastingdienst zou moeten worden gesteund op het werk van onder andere de accountant, maar in de praktijk zit de Belastingdienst vaak met de fiscaal adviseur aan tafel. Wesselink-Groenenboom merkt op dat het voor het aangaan van een convenant niet zo zeer van belang is wat de accountant vindt. De criteria voor de indeling ZGO-MGO dan wel MKB zijn voor de

Belastingdienst in eerste instantie omzet en aantallen medewerkers. Voor het bepalen of een bedrijf nu voor een ZGO- of MGO-status in aanmerking komt en de daarmee gepaard gaande individuele behandeling, wordt volgens Damen eveneens rekening gehouden met individuele omstandigheden die nopen tot een individuele behandeling. De behandelkeuze wordt mede beïnvloed door de fiscale problematiek en de daarbij gevraagde specifieke kennis. Tevens spelen de economische conjuncturele ontwikkelingen een zekere rol (moeten we bijvoorbeeld nog individuele tijd investeren in bouwondernemingen, die momenteel sterk onderhevig zijn aan omzet- en personeelsafname en die wellicht niet meer gaan kwalificeren voor de ZGO/MGO-status). Damen merkt op dat door de beleidswijziging een ietwat onduidelijk beeld aan het ontstaan is of een onderneming alsnog in aanmerking blijft komen voor het concept van individuele behandeling, zoals gebruikelijk is bij een ZGO/MGO-status.

### **Teleurstelling**

Stevens (Cie. HTB) vraagt bij wie een ondernemer terecht kan de omvang van zijn bedrijf blijkbaar niet groot genoeg meer is voor een individueel convenant, terwijl hij nu wel een convenant heeft. Voor Van Woudenberg is het beantwoorden van die vraag betrekkelijk eenvoudig. Die belastingplichtige gaat uit het pakket van de klantcoördinator. Stevens (Cie. HTB) concludeert dat het dan kennelijk over en uit is met het individueel convenant in zijn situatie. Wat betekent dat voor de motivatie van de klantcoördinator? Van Woudenberg zegt dat de klantcoördinatoren dit een heel vervelende situatie vinden, waaraan zij helaas niets kunnen doen. De leiding van de Belastingdienst is bezig om hiervoor een overgangsregeling te maken. Dit is blijkbaar nog niet zo eenvoudig, gezien het feit dat het lang duurt voordat hier duidelijkheid over komt. Zeker als in ogenschouw wordt genomen, dat het werken aan horizontaal toezicht met een belastingplichtige veelal een traject van jaren is, aldus Wesselink-Groenenboom.

### **Echte ZGO's**

Engelen (VHMF) geeft aan, dat er nu ongeveer 2.000 ZGO's zijn, waarvan grofweg 1.000 'echte', die aan de criteria voldoen. De 1.000 andere maken deel uit van zogenoemde doelgroep-staarten. Die behoren eigenlijk tot het MGO of MKB segment, maar worden meegetrokken in de drie gespecialiseerde doelgroepen, banken/verzekeraars Amsterdam, olie/gas in Rotterdam en de energiesector in Arnhem. De keuze is of de echte kleine ondernemingen in die sectoren nu overgaan naar het MKB segment (dus geen individueel HT).

### **Keuzes**

Van Woudenberg ziet om zich heen dat veel energie is gestoken in het starten van trajecten met (alle) MGO's, waarbij wordt aangetekend dat het in een enkel geval ook om een ZGO kan gaan. Als klantcoördinator kon je kiezen met welke MGO men wilde starten. Het sluiten van convenanten met de grote ZGO's en MGO's neemt meer tijd in beslag dan bij kleinere bedrijven. Die laatste blijken sneller klaar te zijn voor een convenant. Die kleinere ZGO's met een convenant gaan nu mogelijk buiten de boot vallen, doordat zij als te klein aangemerkt gaan worden. Engelen geeft aan dat er bij de sturing op het ZGO/MGO segment geen gelijkwaardigheid is tussen horizontaal en verticaal toezicht. Er zijn in de managementcontracten uitsluitend doelstellingen op het gebied van horizontaal toezicht, tegenover geen enkele doelstelling op het gebied van verticaal toezicht.

### **Leidend**

De vraag komt op wie het tempo bepaalt in het horizontaal toezicht. Van Woudenberg merkt op dat het bedrijf leidend is in de vraag of en wanneer naar een volgende fase van het horizontaal toezicht wordt overgegaan. Indien blijkt dat een bedrijf is geïnteresseerd in het horizontaal toezichtconvenant, dan bezoekt de klantcoördinator de leidinggevende van het bedrijf. Er vindt dan een informatief gesprek plaats. Mocht blijken dat het bedrijf verder wil, dan volgt een compliancegesprek. Als wordt vastgesteld dat er nog niet alles op orde

is, hoeft dit het afsluiten van een convenant niet in de weg te staan. Het is dus mogelijk een convenant af te sluiten en benodigde investeringen daarna plaatsvinden.

### **Klik**

Stevens (Cie. HTB) vraagt wat er gebeurt als het niet klikt tussen de leiding van een bedrijf en de klantcoördinator. Wesselink-Groenenboom zegt dat dan wordt voorgelegd aan de leidinggevende. Van Woudenberg vertelt dat dan wederom een gesprek plaatsvindt tussen bedrijf en klantcoördinator. Daarin worden dan de onderlinge verwachtingen besproken en wat er in de onderlinge relatie kan worden verbeterd. Zo nodig vindt er wisseling van klantcoördinator plaats.

### **Voortgang traject**

Stevens (Cie. HTB) wil weten wie er op de voortgang toeziet. Van Woudenberg stelt dat de leidinggevende en klantcoördinator hierop toezien. De fasen en data van gesprekken en andere gebeurtenissen zijn opgenomen in interne informatiesystemen. Er wordt geen tijd geschreven op de verschillende fasen, alleen op het klantnummer. Wesselink-Groenenboom vult haar aan. De voortgang van het traject kan vertraging oplopen door de inschakeling van kennisgroepen. Stevens (Cie. HTB) vraagt of het aantal afgesloten convenanten gespreksonderwerp is in de functionerings- en beoordelingsgesprekken. Dit wordt door Rutten (VHMF) ontkend. Er is geen sprake van een individuele prestatie, maar van een gezamenlijke. Stevens (Cie. HTB) wil weten wat er gebeurt als de doelstellingen van de Belastingdienst ten aanzien van het horizontaal toezicht niet worden behaald. De aanwezigen geven aan dat dit dan een collectief verhaal van de Belastingdienst is en niet van de individuele medewerker.

### **Concentreren**

Wesselink-Groenenboom brengt naar voren dat landelijke initiatieven vaak niet worden afgestemd met de klantcoördinatoren. Dit levert een spanning op met de afspraken die in het individueel klantcontact zijn gemaakt. Rutten (VHMF) geeft aan dat deze problematiek niet alleen beperkt is tot het horizontaal toezicht. De concentratiebeweging, die met de reorganisatie van de Belastingdienst is ingezet, heeft nadelige gevolgen voor individuele klantbehandeling. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de problemen die gepaard gaan met de concentratiebeweging, worden aangepakt en hoe. Vanuit de organisatie wordt aan deze problematiek inderdaad aandacht besteed, mogelijk op een andere wijze dan is gewenst, aldus Wesselink-Groenenboom. Het uitgangspunt wordt nadrukkelijk concentreren, tenzij het anders zou moeten. Maar dit leidt ook tot andere ongewenste gevolgen, zoals Glazenburg (VHMF) aangeeft. Het is daarmee minder makkelijk om even bij een collega langs te gaan om af te stemmen. Individuele klantbehandeling zal daardoor moeilijker worden.

### **In control**

Damen was onlangs bij een bedrijf op bezoek om te spreken over 'in control zijn'. De directeur vroeg hem vervolgens of de Belastingdienst zelf wel in control is. Damen was namelijk de vijfde klantcoördinator in de afgelopen jaren. Door de vele wijzigingen die sinds de invoering van het horizontaal toezicht in 2004/2005 plaats hebben gevonden, vragen bedrijven zich af of zij wel op de Belastingdienst kunnen vertrouwen. Is de Belastingdienst in staat om de juiste informatie en antwoorden te geven? Het vooroverleg vervult daarbij een belangrijke functie. Als het bedrijf daar vragen voorlegt, dan dienen die snel en zakelijk te worden beantwoord. Maar als er door de inkrimping van de Belastingdienst ervaren collega's vertrekken, dan laat de beantwoording van vragen op zich wachten. Voor sommige welwillende belastingplichtige is dit soms te lang. Dit is een zorgelijke ontwikkeling voor het horizontaal toezicht en het functioneren van de Belastingdienst in zijn geheel.

### **Overleggen of niet**

Hoe wordt omgegaan met de omstandigheid dat belastingplichtige bij een vooroverleg iets voorlegt en

vervolgens een ‘nee’ te horen krijgt, terwijl die belastingplichtige weet dat zijn concurrenten zonder convenant hiermee weggkomen? Rutten (VHMF) geeft aan dat je die belastingplichtige moet kunnen laten zien, dat die andere bedrijven er niet mee weggkomen. Je zou naar zijn opvatting dat evenwicht tussen de verschillende toezichtvormen veel pregnanter moeten laten zien. Maar je moet als Belastingdienst kunnen laten zien dat anderen meer worden gecontroleerd en aangepakt.

### **Voldoende kennis**

Stevens (Cie. HTB) wil weten hoe de medewerkers in staat worden gesteld om in de actualiteit te werken. Dat zou namelijk naar zijn opvatting betekenen dat je als individu en organisatie in staat bent om de vakkennis op niveau te hebben en houden. Damen ziet daar nu een spanning ontstaan. Door het vertrek van vele collega's wordt het op sommige kennisonderdelen moeilijker. Er verdwijnt met deze collega's veel kennis en waardevolle contacten. Hierdoor kan de Belastingdienst minder snel en mogelijk ook minder juist reageren. Dit wordt als een niet wenselijk ontwikkeling beschouwd door hem en andere aanwezigen.

### **Vrije ruimte**

De Koning houdt zich in het bijzonder bezig met het MKB. Hijzelf heeft in zijn werk tot op heden niets te maken met horizontaal toezicht. Zijn werkzaamheden worden landelijk aangestuurd met centrale acties. Van de 140.000 klanten met een fiscaal dienstverlener maken er maar beperkt gebruik van het horizontaal toezicht via die fiscaal dienstverlener. De Koning meent dat het horizontaal toezicht niet uit de verf komt door de bezuinigingsacties en concentratiebewegingen. Van het argument dat er door horizontaal toezicht meer vrije ruimte komt voor gerichte verticaal toezicht is hem in de praktijk nog niets gebleken.

### **Inzet**

Rutten (VHMF) geeft aan de Belastingdienst nu vol inzet op MKB. Je wilt dus de best opgeleide mensen erop zetten. Dat is echter ook de groep medewerkers die nu overwegend het verticale toezicht doet. Van Woudenbergh ziet dat er in het ZGO/MGO segment nu ook weer meer controles plaatsvinden. Stevens (Cie. HTB) zegt bij de verschillende gesprekken van de Commissie te vernemen dat er meer verticaal toezicht dient plaats te vinden. Van Woudenbergh wil de Commissie erop wijzen dat het verticaal toezicht geen dwangmiddel is, maar een andere vorm van toezicht met als toezichtmiddelen onder andere de traditionele controles.

### **Fasen**

Brits ziet dat de meeste klantcoördinatoren fiscalist zijn en geen accountant. Toch gaan de gesprekken bij de bedrijven die onder horizontaal toezicht willen komen, mede over de administratieve organisatie en bestuurlijke informatievoorziening. Daarbij word je als klantcoördinator geacht de ‘lead’ te hebben. Brits vraagt zich in de rol gedrukt van kritische volksvertegenwoordiger af of de Belastingdienst voldoende zicht heeft op wat er in fase 3 en 4 van het horizontaal toezicht gebeurt. In de eerdere fasen verloopt alles voorspoedig en willen belastingplichtige en Belastingdienst dat ook. Er kan nu al na fase 2 een convenant worden afgesloten. Brits is benieuwd wat er daarna gebeurt. Voor fase 3 en 4 zijn er namelijk geen criteria geformuleerd over wat goed is en wat niet. Dit wordt onderstreept door andere gesprekspartners. Enkele van de aanwezigen hebben het idee dat dit onderdeel als concept in de dienst is gebracht om naar verwachting dan later met ‘best practices’ uit te werken. Brits merkt op dat het is lastig om bij de eerste convenantklanten “fase 3/4 werkzaamheden” te doen omdat zij destijds geacht werden in control te zijn.

### **Status**

Van den Broek (Cie. HTB) vraagt naar de juridische status van het convenant. Hoe wordt daar door de aanwezigen tegenaan gekeken? Van Woudenbergh meent dat het een intentieverklaring is waarin gedragsafspraken zijn opgenomen. Het is in haar ogen uitdrukkelijk geen juridisch stuk. Zij en Wesselink-

Groenenboom menen, evenals andere aanwezigen, dat de aanwezigheid van een convenant geen reden mag zijn voor blind vertrouwen. Want ondanks dat er een convenant is, moet er nog gecontroleerd worden indien daartoe noodzaak is.

### **Waardevolle toevoeging**

Stevens (Cie. HTB) geeft de vertegenwoordigers van de VHMF het woord. Rutten (VHMF) bijt het spits af. Hij is er stellig van overtuigd dat het horizontaal toezicht een waardevolle toevoeging is op het handhavingpallet van de Belastingdienst. Er is een groot verschil tussen individuele relaties en het omgaan met vele duizenden ondernemers. Engelen (VHMF) vervolgt het betoog. Hij maakt onderscheid tussen enerzijds individuele convenanten en anderzijds convenanten met fiscaal dienstverleners en koepelorganisaties. Met deze intermediaire convenanten is in de praktijk nog niet veel ervaring opgedaan. Die onduidelijkheid baart hem zorgen.

### **Noodzakelijke toevoeging**

Engelen (VHMF) toont aan dat de Belastingdienst met de huidige omvang van medewerkers niet zonder horizontaal toezicht kan. Hij onderbouwt dit met een rekensom die achterop een sigarendoosje kan worden gemaakt. In het Programma Horizontaal Toezicht MKB | Jaarverslag 2011 van de Belastingdienst wordt gesproken over ongeveer 600.000 ondernemers. Als je wilt dat deze bedrijven één keer in de zes jaar worden gecontroleerd, dan zijn er 100.000 controles op jaarbasis nodig. De gemiddelde duur van een boekenonderzoek in het MKB was ongeveer 5 dagen. Daar hoort de aantekening bij, dat dit geen onderzoek voor alle belastingmiddelen was, maar veelal voor de IB/OB, en de resultante van een mix van volledige boekencontroles en deelonderzoeken. Daarnaast werden er zgn. bedrijfsbezoeken uitgevoerd, starters, voorlichtingsbezoeken, etc. met een gemiddelde duur van 1,2 dag. In het MKB kunnen dus 2000 controle-medewerkers van E en F niveau ongeveer 60.000 boekenonderzoeken uitvoeren. Als ze geen tijd besteden aan bedrijfsbezoeken en dergelijke. Bij 1,5 miljoen ondernemingen betekent dat dus, dat een bedrijf eens in de 25 jaar een vorm van een boekenonderzoek kan krijgen.<sup>1</sup> Dat is een uitholling van de beoogde compliance. Een vorm van intermediairconvenanten is dus nodig. Dat kan naar zijn stellige overtuiging niet in de huidige vorm. Daarvoor heb je wettelijke maatregelen nodig dan wel een systeem van certificering voor de intermediairs. Je zult scherpe eisen moeten stellen waaraan een gecertificeerde intermediair moet voldoen, daarop dan vervolgens op dat toezicht door de intermediair metatoezicht houden en sanctioneren bij een falend toezicht door de intermediair (schorsen, uitsluiten). De onderneming heeft nu geen belang om van horizontaal toezicht gebruik te maken, integendeel, want de kosten worden door de extra werkzaamheden van de intermediair hoger. Dat zou je kunnen ondervangen door een extra heffingskorting te geven aan ondernemers die van een gecertificeerde intermediair gebruik maken. Of dat duurder of goedkoper is voor de samenleving, in plaats van het inzetten van extra belastingambtenaren, is een politieke keuze.

### **Verschuiving**

Rutten (VHMF) vraagt zich af voor wie het horizontaal toezicht mogelijk dient te zijn. Als je uitgaat van het ondernemerschap dan zou je dit inderdaad horizontaal toezicht ook van toepassing verklaren voor de ZZP'ers. Als je die ook in het horizontaal toezicht betreft, dan ben je echter vele jaren verder. Volgens Rutten moet je de markt het werk laten doen. Laat bijvoorbeeld de fiscaal dienstverlener met een convenant aangiften van zijn horizontaal toezicht klant controleren aan de hand van een aantal criteria. Er wordt dan een stuk van de controle van de Belastingdienst verschoven naar fiscaal dienstverleners. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de vergelijking met de APK van auto's opgaat. Dat zou juist zijn, waarbij dan de fiscaal dienstverlener een wettelijke erkenning dient te krijgen. Wesselink-Groenenboom geeft aan dat dergelijke controles op fiscaal dienstverleners vorig jaar reeds zijn gebeurd onder de vlag van het metatoezicht dat de Belastingdienst houdt.

<sup>1</sup> Deze cijfermatige uitwerking is op verzoek van de heer Engelen aangepast op 18 april 2012.



### **Wettelijke erkenning**

Het VHMf stelt zich al jaren op het standpunt dat je fiscaal dienstverleners die een horizontaal toezichtconvenant hebben, als zodanig dient te erkennen. Dit betekent vervolgens ook dat je een ondernemer fiscaal dient te compenseren die voor hogere kosten wordt geplaatst. Toch valt dit standpunt te nuanceren, zo blijkt aan de gesprekstafel. Wesselink-Groenenboom is namelijk van mening dat bij fiscaal dienstverleners met een samenstellingspraktijk al zoveel wordt gezien door die fiscaal dienstverlener, meer nog dan bij de jaarrekeningen, dat er niet nog eens een lijstje met extra controlepunten hoeft te komen. Het gaat dan niet meer om de essentie van horizontaal toezicht, waar het vertrouwen een rol bij speelt, het wordt dan een vinklijst, waarop de Belastingdienst gaat toezien.

### **Zorgen**

Rutten (VHMf) spreekt grote zorgen uit namens de VHMf. Er is namelijk een grote groep kleine ondernemers, die niet willen worden betrokken in het horizontaal toezicht. Hoe kun je die groep controleren? Voor Engelen (VHMf) is de ruimte voor de Belastingdienst om te controleren een punt van zorg. Bij het onderdeel ZGO is er sprake van een van de best bemenste onderdelen van de Belastingdienst. Daar vinden nu in plaats van controles vooroverleggen plaats. Vroeger ging je vanuit de Belastingdienst controleren op basis van risico's en signalen. Hierbij had je als Belastingdienst zelf de regie. Met het vooroverleg kun je de eigen tijd echter niet beheersen. De ondernemingen bepalen nu je agenda en zij wensen veelvuldig overleg om de fiscale zaken op orde te hebben. Daarnaast zijn er de vooroverleggen met bedrijven die er eigenlijk niet voor in aanmerking gaan komen. Toch is het beleid dat dergelijke gesprekken gevoerd dienen te worden. Dit kost allemaal tijd die afgaat van tijd voor bijvoorbeeld controles.

### **Rechtstoepassing en de paradox van het horizontale toezicht**

Engelen (VHMf) vervolgt zijn betoog. Hij ziet een spanningsveld tussen rechtstoepassing en de vorm van toezicht, vooral het horizontaal toezicht. Voor de rechtstoepassing mag het geen verschil uitmaken of de toezichtvorm horizontaal of verticaal is. Stel, je hebt als Belastingdienst een convenant, dus een vertrouwensrelatie met een bedrijf, en bij de concurrenten vind je zaken die mis zijn gegaan in het verleden, die je dus corrigeert (al of niet met boete) en die bij je convenantpartner ook spelen. Hoe ga je daar mee om? Corrigeer je, leg je boetes op? Dat belast immers je relatie. De Belastingdienst moet daarin veel duidelijker positie kiezen: rechtstoepassing moet voorgaan, ondanks de horizontaal toezichtrelatie. Dit kan door belastingplichtige als heel vervelend worden ervaren. Engelen acht ook de open einde regeling bij ZGO van het vooroverleg niet meer uit te leggen. De capaciteit, zelfs bij ZGO, zal ontoereikend blijken als alle ZGO's meedraaien in horizontaal toezicht. Als laatste punt: nu al is merkbaar dat fiscaal intermediairs met een convenant, juist hun klanten met een verkeerde fiscale reputatie onder het convenant willen schuiven. Dat zijn ook de klanten met echt een belang, die wel extra voor het "door de kelder gaan" willen betalen. Hoe daarmee om te gaan?

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) dankt iedereen voor het enthousiasme en de gretigheid waarmee zij in gesprek zijn geweest met de Commissie. Hij sluit de bijeenkomst af.

### **ANNEX Nagezonden bijdrage voorzitter VMHF**

Bij horizontaal toezicht is er naar de mening van de VHMf een groot verschil tussen horizontaal toezicht bij grote en zeer grote bedrijven (individuele convenanten) en horizontaal toezicht bij overige, kleinere ondernemers (intermediairconvenanten). Naar de mening van de VHMf is horizontaal toezicht, gestoeld op wederzijds vertrouwen, bij grote en zeer grote bedrijven, een begaanbare, zij het lange weg. De reden is dat

deze bedrijven, in tegenstelling tot MKB en ZZP, als belastingplichtigen zelf partij zijn bij het convenant dat met de Belastingdienst wordt afgesloten. Het relatief geringe aantal maakt dat investeren in vertrouwen door middel van vele gesprekken en bezoeken over en weer, voor de Belastingdienst een begaanbare maar zoals gezegd, lange weg is.

Echter bij de overige ondernemers (ruim meer dan een miljoen, met jaarlijks miljoenen aangiften IH, Vpb, LH en OB) en pseudo-ondernemers die aangiften doen op basis van hun eigen boekhouding, is de weg naar horizontaal toezicht door middel van afspraken en vertrouwen via koepels van fiscale dienstverleners, volgens de VHMF, niet de juiste weg. De koepels dekken slechts een klein gedeelte van het totaal aan fiscale dienstverlening. Om ook de overige bulk van fiscale dienstverleners met enig vertrouwen het horizontaal toezichttraject in te loodsen, lijkt het de VHMF op deze manier een karwei van tien jaar, vijftien jaar of nog meer, met een ongewisse uitkomst.

De persoonlijke relatie en de wederzijdse financiële afhankelijkheid van adviseur en ondernemer zal altijd een grote belemmering vormen om op grote schaal horizontaal toezicht bij MKB en ZZP op basis van vertrouwen tot een succes te maken. Overigens blijft er ook nog het probleem van ondernemers zonder adviseur. Moeten die rechtstreeks bij de Belastingdienst gaan boekhouden?

Daarom pleit de VHMF voor een uitbesteding van bepaalde verticale fiscale controles aan de fiscale dienstverleners, op grond van een certificering of een wettelijk systeem. Een dergelijke uitbesteding vereist volgens de VHMF in ieder geval een democratische legitimering door de volksvertegenwoordiging.

Op deze manier wordt de markt betrokken bij het toezicht van de overheid en wordt daarmee ook een manier van horizontaliseren van het toezicht gerealiseerd.

In ruil voor de keuze (of op termijn zelfs de plicht) om via deze horizontaal toezichtadviseurs aangifte te doen, zou dan aan deze ondernemers een extra horizontaal toezicht winstaf trek in IB en Vpb van bijvoorbeeld € 1000,- toegekend kunnen worden.



## **Rondetafelgesprek maart 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

drs. E. (Evert) de Jager RA (directeur regio Holland-Midden en voorzitter Programboard HT), mr. drs. P.N. (Paul) Kruyswijk (plv. directeur MKB Randmeren), drs. H.G. (Ria) van Gelder-Pafort (teamleider MKB regio Zuidwest), G.E. (Gerda) Schipper (teamleider MKB regio Randmeren), mr. P.S. (Piet) Jorna (segmentsecretaris LKB/MKB), drs. P.J. (Paul) Buurman (teamleider ZGO regio Utrecht/Gooi), mr. A.L. (Han) Verhoog (teamleider ZGO regio Rijnmond), S. (Sybrand) de Boer (teamleider MGO regio Haaglanden), J. (Hans) Medendorp (teamleider MGO regio Zuidwest).

## 2.2.7 Management Belastingdienst

### Inleiding

Stevens (Cie HTB) dankt de aanwezigen voor hun komst naar Breda en de bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Van deze bijeenkomst wordt een verslag gemaakt, dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag, of delen daarvan, worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Stevens is zeer benieuwd hoe de aanwezigen oordelen over horizontaal toezicht en naar hun ervaringen in de praktijk.

### Positieve ervaringen

De Jager doet de aftrap. Hij benadrukt dat het horizontaal toezicht gezien moet worden als uiting van de maatschappelijke betrokkenheid van belastingplichtigen en Belastingdienst. De Jager beschouwt het als een gezonde manier van met elkaar omgaan. De Belastingdienst heeft vertrouwen in de goede wil van de belastingplichtige. De meeste belastingplichtigen willen gewoon een correcte aangifte doen. Schipper is nu vier jaar actief al teamleider in het MKB. Zij kan dit mensbeeld onderschrijven. In de praktijk is er een open relatie ontstaan tussen de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst. Kruyswijk heeft zeer positieve ervaringen opgedaan met de loonaangifteketen. De samenwerking tussen de ketenpartners en de softwareontwikkelaars is succesvol verlopen. Hij verwacht dat dit gaandeweg ook zo in andere ketens zal gaan. Stevens (Cie. HTB) vraagt of dit ook tot uitdrukking komt in de cijfers: worden er minder boetes en naheffingsaanslagen opgelegd? Kruyswijk vertelt dat de niet afgedragen loonheffing over de jaren 2008-2009 verwaarloosbaar is (€ 15 mln. op € 40 miljard). Stevens verzoekt om de cijfers aan te leveren aan de Commissie.

### Cultuurverandering

Jorna is secretaris van het segmentoverleg MKB en samen met de plaatsvervangend regiodirecteuren MKB verantwoordelijk voor het veranderingsproces van horizontaal toezicht. De buitenwereld geeft geregeld het signaal af dat het van belang is met wie van de Belastingdienst je praat. Onder de medewerkers van de Belastingdienst bestaat nog steeds verschil van mening over wat beter is: horizontaal of verticaal toezicht. Door middel van de Horizontour trachten we te laten zien dat beide toezichtvormen deel uitmaken van het totale pallet aan handhavinginstrumenten, aldus Jorna. Het gedrag van bedrijven bepaalt de manier hoe we hen behandelen. Stevens (Cie. HTB) vraagt naar de verklaring voor deze polarisatie bij de medewerkers. Volgens Kruyswijk is dit inherent aan dergelijke substantiële veranderingsprocessen. Er is geen duidelijk correlatie met factoren als duur van het dienstverband of de leeftijd. Op de vraag van Van der Broek (Cie. HTB) hoe de dienstleiding het horizontaal toezicht heeft gepositioneerd, antwoordt Kruyswijk dat het door de dienstleiding als een paradigmawisseling is bestempeld. De belastingplichtige wordt wezenlijk anders benaderd dan voorheen. De Jager onderschrijft dit. Hij constateert dat nu de onderscheidene vormen van toezicht meer in balans komen, er binnen de Belastingdienst ook meer ontspannen mee wordt omgegaan.

### De goede dingen doen

Buurman is teamleider ZGO regio Utrecht/Gooi. Hij verwelkomt de nieuwe aanpak die hij in deze tijden meer passend vindt. Wel heeft hij een aantal zorgen. Hoe verdeel je op een goede manier de beschikbare capaciteit over de bedrijven? Veel capaciteit gaat nu uit naar de bedrijven die het goed doen. De vraag is hoever je daarmee gaat en komt. Want wat doe je vervolgens met de andere bedrijven? De verdeling van capaciteit staat standaard op de agenda van het behandelteam. De vraag is: doen we wel de goede dingen? In het team wordt per klant een analyse gemaakt van de verschillende belastingmiddelen, wordt er gekeken naar de risico's en het belang en de vraag gesteld wat we willen bereiken bij deze belastingplichtige. Van der Hel (Cie. HTB) is benieuwd of deze vraag niet alleen micro, maar ook 'macro' wordt gesteld: hoe behandelen we alle

ondernemingen van dezelfde omvang en hetzelfde belang? Buurman zegt dat deze vraag niet alleen in de behandelteams, maar ook op regioniveau wordt besproken. Voor Stevens (Cie. HTB) lijkt het verhaal het beeld te bevestigen dat de Belastingdienst heel sterk met zichzelf bezig is. Buurman bestrijdt dit. Er wordt altijd naar het bedrijf toegegaan, maar daaraan voorafgaand is een goede analyse absoluut noodzakelijk. Op de vraag van Stevens, of de ondernemer na het gesprek ook het verslag van bevindingen krijgt, antwoordt Buurman bevestigend. Ook Verhoog (teamleider ZGO regio Rijnmond) bevestigt dat het bedrijf altijd een verslag en de afspraken ontvangt.

### **Normatiek**

Bij het maken van een analyse in het kader van horizontaal toezicht ervaart Verhoog als moeilijkheid dat er geen scherp toetsingskader is. Er is een grofmazig kader opgenomen in de Leidraad, maar in de praktijk komt het toch vooral neer op 'professional judgement'. Hij acht nu de tijd rijp om het proces van horizontaal toezicht verder te ontwikkelen met een wat fijnmaziger kader en normatiek. Op de vraag van Van der Hel (Cie. HTB), hoe wordt gezorgd voor een gelijke aanpak, noemt Verhoog de intervisie tussen medewerkers en andere vormen van kwaliteitsborging. Verder is er landelijke coördinatie en vinden er reviews plaats op de regio's. Ook de praktijk van Q&A's draagt bij aan de gelijke aanpak. Voor de fiscale beheersing mist hij echter nog een scherp kader ter toetsing van de TCF's. Stevens vraagt hoe in de praktijk de strategievorming gebeurt. Verhoog noemt in dit verband de kennisgroep vaktechniek toezicht, het landelijk vaco-overleg en de werkgroep TCF. Stevens merkt op dat de Belastingdienst al vanaf 2005 bezig is met het horizontaal toezicht voor ZGO/MGO en vraagt zich af waarom het zo lang duurt voordat deze landelijke coördinatie van de grond komt. Verhoog signaleert nu een professionaliseringslag. Voorheen was er ook sprake van landelijke coördinatie, maar speelde tevens de cultuuromslag met alle discussie daaromheen een overheersende rol. Nu moet volgens Verhoog de fase van discussie stoppen en is de fase van formaliseren aangebroken.

### **Schillenmodel**

Pheijffer (Cie. HTB) heeft twee vragen naar aanleiding van het voorafgaande. Allereerst met betrekking tot het beleid van de Belastingdienst om uit te gaan van vertrouwen in de goede wil van de belastingplichtige. Hij signaleert dat andere toezichthouders, zoals de NMa en DNB, hier weer enigszins van terugkomen. Gaat de Belastingdienst niet teveel uit van vertrouwen? De tweede vraag betreft het beheersingsmodel dat de Belastingdienst hanteert, het zogenoemde schillenmodel. Daarin is een belangrijke rol weggelegd voor het werk van de accountant. De bedoeling van dit model is geen dubbel werk te verrichten en daar waar mogelijk te steunen op het werk van deze controleur. De Belastingdienst gaat wel naar het bedrijf, maar de vraag is in hoeverre de Belastingdienst gebruik maakt van het werk van de accountant. Buurman vindt het juist de kracht van de Belastingdienst om naar het bedrijf zelf toe te gaan. Normaal gesproken wordt niet gekeken naar de dossiers van de externe accountant, behoudens gerichte gevallen. Pheijffer wijst er op dat het schillenmodel door de Belastingdienst is gepresenteerd als een efficiënte manier van toezicht. De Jager merkt op dat de focus van de accountant op fiscaliteit nog te wensen overlaat. In reactie op de eerste vraag vindt Verhoog niet dat de Belastingdienst te goed van vertrouwen is. Aan de contacten met bedrijven ligt altijd een risicoanalyse ten grondslag. De Belastingdienst gaat uit van gerechtvaardigd vertrouwen.

### **Dynamisch proces**

Keijzer (Cie. HTB) reageert op de worsteling van de dienst met de capaciteit. Hij vraagt of er meetinstrumenten zijn om de capaciteit efficiënt toe te delen. Worden de bedrijven ingedeeld volgens een risicoclassificatiesysteem (hoog/midden/laag)? Buurman antwoordt dat de Belastingdienst niet zo'n systeem heeft. Het is, zoals gezegd, vooral een kwestie van 'professional judgement'. Iedere klantcoördinator heeft een bepaald pakket aan klanten. Het is bovenal een dynamisch proces. Mochten zich onvoorziene omstandigheden voordoen, dan is dat een aangelegenheid voor het management.

### Fasenmodel als valkuil

Op de vraag van Stevens (Cie. HTB), hoe het zit bij MGO, antwoordt Medendorp (teamleider MGO regio Zuidwest) dat MGO in grote lijnen dezelfde visie en strategie hanteert als ZGO. De ondernemingen in het MGO-segment zijn in de regel vrij transparant, maar dit is mede afhankelijk van de opgebouwde relatie. Medendorp uit als zorg dat de Belastingdienst het gevaar loopt verstrikt te raken in zijn eigen fasenmodel. Dit komt doordat dit model dominant is opgenomen in het stuurcontract en er nog regelmatig discussie is over de toepassing ervan. De huidige opzet en aanpak vergen veel capaciteit. Het risico is dat hierdoor de aandacht voor de niet-HT-ondernemingen onderbelicht raakt. Hij merkt verder op dat de Belastingdienst weliswaar geen planningsmodel heeft, maar wel per bedrijf een behandelstrategie bepaalt. Per behandelteam zijn er in Zuidwest zeven klantcoördinatoren. De klantcoördinator maakt een analyse van het bedrijf, stelt een behandelplan op en doet vervolgens een complianceverkenning. Op Stevens komt het nu over alsof er veel tijd is gemoeid met het praten over behandelplannen. Medendorp zegt dat het altijd een kwestie is van wanneer is 'goed, goed genoeg'. Je kunt wel blijven zoeken naar fouten. Er zijn voor deze beoordeling geen criteria; hiervoor moet een gevoel worden gecreëerd. De Boer (teamleider MGO regio Haaglanden) vult aan dat als uit de complianceverkenning blijkt dat het bedrijf zijn beheersingsmechanismen op orde heeft, 'goed is goed genoeg' impliceert dat wordt uitgegaan van de feiten, zoals die bij de aangifte door het bedrijf aan de Belastingdienst worden voorgelegd.

### Materialiteit

Op de vraag van Stevens (Cie. HTB) hoe 'goed is goed genoeg' zich verhoudt tot de materialiteitstabel, antwoordt De Boer dat de tabel primair een instrument is voor de accountant om een uitspraak te doen bij een steekproef over het voldoen aan de norm, maar dat de Belastingdienst hier op zich weinig aan heeft. Voor de Belastingdienst gaat het in eerste instantie om de fiscale beheersing. Gekeken wordt hoe het systeem van controles binnen het bedrijf is. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt of de materialiteit een belangrijk punt is voor de ondernemer die duidelijkheid wenst: moet ik alle fouten corrigeren? Pheijffer ziet de fiscaal dienstverlener hiermee worstelen. De Boer vindt dit bij uitstek een onderwerp voor het vooroverleg. Verhoog vult aan dat de Belastingdienst interne instructies heeft wanneer wel en wanneer geen boetes worden opgelegd. Pheijffer vraagt of dit openbaar beleid is. Verhoog kan zich voorstellen dat dit in een volgende versie van de Leidraad wordt opgenomen. De Boer benadrukt dat er fiscaal geen verschil in behandeling is tussen HT-ondernemingen en niet HT-ondernemingen. Bij HT-ondernemingen is er wel - anders dan bij andere ondernemingen - de nadruk op vooroverleg en minder op controles achteraf.

### Klacht

Stevens (Cie. HTB) geeft het woord aan de mensen van het MKB-segment. Van Gelder (teamleider MKB en projectleider HT regio Zuidwest) wijst allereerst op het grote verschil in benadering van bedrijven ten opzichte van het MGO/ZGO-segment. In het MKB gaan de contacten primair via de fiscaal dienstverlener. Anders dan MGO/ZGO is er in het MKB-segment geen sprake van individuele klantbehandeling. Stevens vraagt wat er waar is van de klacht van de financieel dienstverleners dat ze onder druk worden gezet om bedrijven aan te melden. Van Gelder merkt op dat voor financieel dienstverleners HT een handelsartikel is. De dienstverleners zijn bang dat vanwege fouten het convenant door de Belastingdienst wordt opgezegd en zij hun 'product' kwijtraken. Geconstateerd wordt dat men daardoor in een kramp schiet ('110% goed'). De Belastingdienst probeert die financieel dienstverleners daarin gerust te stellen. Iets anders is als er al jaren een convenant is, maar nog geen enkel bedrijf is aangemeld. Dan wordt het tijd voor een goed gesprek. Het blijkt overigens dat de financieel dienstverleners hun klanten ook niet altijd zo goed kennen. Daarnaast moeten de financieel dienstverleners ook binnen het eigen kantoor de processen inrichten op het horizontaal toezicht. Ook dit kost tijd.

## Doelstelling

Stevens (Cie. HTB) vraagt waarom in het convenant niet het percentage ‘aangesloten bedrijven’ wordt vastgelegd. Van Gelder antwoordt dat het aanmelden van klanten onderwerp van gesprek is in het overleg met de financieel dienstverlener. Doel is dat 35% van de klanten van kantoren met een convenant zich aansluiten. Van der Hel (Cie. HTB) merkt op dat het overkomt dat de klant zelf er niet bij wordt betrokken. Volgens Van Gelder gaan financieel dienstverleners hier verschillend mee om: het ene kantoor nodigt al zijn klanten uit, het andere bepaalt zelf wie in aanmerking komt. De Belastingdienst heeft wat betreft MKB als beleid dat de Belastingdienst niet rechtstreeks bedrijven benadert zonder tussenkomst van de financieel dienstverlener. Op de vraag van Pheijffer (Cie. HTB), of 35% niet een te bescheiden doelstelling is, antwoordt Jorna dat dit is de eerste stap is. Kruyswijk vult aan dat deze 35% wel het zwaardere deel van het MKB betreft.

## Geen jobbeleid

Stevens (Cie. HTB) vraagt hoe snel de Belastingdienst kan schakelen, bijvoorbeeld in geval van een fusie waarbij een MKB-onderneming feitelijk overgaat naar het MGO-segment. Van Gelder zegt dat de Belastingdienst er voor waakt dat er geen jobbeleid ontstaat. Er wordt in dit soort situaties een overgangperiode van drie jaar aangehouden. Stevens merkt op dat een onderneming in die situatie dan wel drie jaar lang verkeerd is ingedeeld. Van Gelder ziet deze problematiek vooral spelen in de omgekeerde situatie, namelijk bij het ‘uitzakken’ van MGO-ondernemingen naar het MKB-segment. De ondernemer in het MGO hecht aan een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst. Als MKB-ondernemer heeft hij dat niet meer. Voor deze problematiek is een gepaste aanpak in ontwikkeling. Stevens vraagt of bij de Belastingdienst eigenlijk bekend is wat een convenant kost. Van Gelder zegt dat er geen kostencalculatieplaatje is. Horizontaal toezicht is in het MKB nog een groeiproces.

## Aandachtspunten voor de Commissie

Stevens (Cie. HTB) vraagt de aanwezigen zich te verplaatsen in de rol van volksvertegenwoordiger. Welke punten verdienen de aandacht van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst?

- Van Gelder vraagt zich af, wat te doen in het geval dat bij een financieel dienstverlener met een convenant, fraude wordt geconstateerd.
- Medendorp geeft de Commissie de vraag mee naar de samenhang met het beleid van andere toezichthouders. Stevens antwoordt dat dit nadrukkelijk onderwerp van studie is van de Commissie.
- Verhoog noteert de volgende vragen als ‘volksvertegenwoordiger’: heeft de Belastingdienst het systeemtoezicht goed geregeld? Is er genoeg normatiek? Is de Belastingdienst kwalitatief goed toegerust? Moet er worden gestopt met de bezuinigingen op de Belastingdienst?
- Ook De Boer heeft zorgen over de bezuinigingen en de terugtrekkende overheid. Kan de Belastingdienst het veilig stellen van de gemaakte afspraken en het vooroverleg nog wel waarmaken?
- De Jager benadrukt voor alle duidelijkheid dat het niet gaat om of horizontaal of verticaal toezicht, maar om effectgericht werken en daarin de juiste keuzen te maken. De vraag is vervolgens, hoe je de effecten in beeld brengt. De oude correctiecijfers creëerden volgens hem ook een bepaalde mate van schijnwerkelijkheid.
- Schipper vraagt zich af of in de toezichtaanpak het MKB-segment niet te weinig aandacht krijgt. Publicitair gaat het bij het MKB om grote aantallen.
- Jorna zou als volksvertegenwoordiger de vraag stellen: welke wetswijziging stelt u voor om het horizontaal toezicht formeel in te bedden?
- Buurman wijst tot slot op de maatschappelijke kosten in geval van outsourcing van het toezicht.



### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst en voor hun openhartige inbreng en sluit daarmee het rondetafelgesprek af.

## **Rondetafelgesprek 13 maart 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

P.C. (Peter) Waas RE RA (hoofd team vaktechniek landelijk kantoor Blauw), D.L.H. (Dyon) van Beek RA (voorheen trekker HT bij MGO), mr. J.H.A.M. (Hans) Rijsbergen (kennisgroep vaktechniek toezicht), mr. M.H.M. (Tiny) Beks (voorheen vakbaas ZGO), D. (Dike) Sialino-Keen RE RA (voorzitter kennisgroep vaktechniek toezicht).

## 2.2.8 Medewerkers Programma Horizontaal Toezicht MGO/ZGO

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezigen voor hun bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Van deze bijeenkomst wordt een verslag gemaakt, dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag of delen daarvan worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Stevens refereert aan de zorgen die in de Tweede Kamer zijn geuit over de houdbaarheid van de belastingopbrengsten. Hij is zeer benieuwd hoe de aanwezigen oordelen over horizontaal toezicht.

### Paradigmashift

Beks heeft een positief gevoel over horizontaal toezicht. Bij ZGO/MGO is altijd al sprake geweest van individuele klantbehandeling, maar door horizontaal toezicht wordt dit met meer waarborgen omkleed (Tax Control Framework) en zijn fiscale vraagpunten eerder bij de Belastingdienst bekend. De risico's zijn naar zijn mening kleiner dan in de oude situatie. In het oude concept van toezicht werd de zekerheid gezocht in het uitvoeren van controles achteraf, maar dat was niet dekkend. Op de vraag van Stevens of het verticale toezicht wordt verwaarloosd, antwoordt Beks ontkenkend. Hij benadrukt dat er bij horizontaal toezicht sprake is van een 'paradigmashift'. De Belastingdienst was traditioneel gericht op het vinden van fouten en niet zozeer in het voorkomen van fouten. Horizontaal toezicht impliceert niet alleen vertrouwen, maar nadrukkelijk in overleg gaan met de bedrijven. Sialino-Keen onderschrijft dit. Voor die tijd hadden de medewerkers vaak impliciet een mening over een bedrijf, nu stellen ze zich meer open voor het bedrijf en leren ze het bedrijf beter kennen. Horizontaal toezicht vraagt wel de nodige capaciteit. Het is de kunst onderscheid te maken tussen de bedrijven die echt mee willen doen en de bedrijven die dat niet willen. De Belastingdienst dient zijn aanpak in het toezicht af te stemmen op het gedrag en de motieven van de bedrijven (responsief handhaven).

### Nieuwe fase

Stevens (Cie. HTB) vraagt of er punten zijn die men zou willen veranderen. De suggestie van Sialino-Keen is de medewerkers nadrukkelijker mee te nemen in het totale concept. Horizontaal toezicht staat niet op zich, maar maakt onderdeel uit van het totale handhavingspallet. In het fasenmodel van ZGO/MGO zal de aandacht de komende tijd vooral uit moeten gaan naar de fasen 3 t/m 5 (administratieve organisatie en interne beheersing en aangepast toezicht). Dit vraagt om hernieuwde aandacht en inzet van management, vaktechniek en medewerkers.

### Niet sturen op aantallen

Stevens (Cie. HTB) vraagt wat men vindt van de kritiek van medewerkers dat er druk wordt uitgeoefend op bedrijven om met horizontaal toezicht mee te doen. Sialino-Keen zou het jammer vinden als medewerkers dit zo ervaren. Het is binnen MGO/ZGO ook niet de bedoeling om op aantallen convenanten te sturen. Ze onderkent dat dit een risico kan zijn van het fasenmodel. Door de nadruk te leggen op fasering en niet op de inhoud en voortgang van het proces, kan het proces wel ontaarden in sturen op aantallen. Van Beek en Waas geven aan dat intern expliciet is gecommuniceerd dat er niet op aantallen wordt gestuurd; stuurcontracten zijn hier destijds op aangepast.

### Tijdrovend proces

Keijzer (Cie. HTB) vraagt of het convenantsproces het niet erg lang duurt. Er zijn nog maar relatief weinig ZGO's en MGO's in de afrondende fase. Heeft men wel eens een andere aanpak overwogen? In het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld is er ook sprake van horizontaal toezicht (enhanced relationship), maar werkt men niet met

ondertekende convenanten. Sialino-Keen erkent dat het proces tijd kost en dat we mogelijk teveel tijd besteden aan het TCF, omdat we de verantwoordelijkheden van de partijen niet altijd scherp in de gaten houden. Primair ligt de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing (inclusief het TCF) immers bij de bedrijven. Zij moeten daarin investeren en dat kost tijd en inspanning. Daarnaast hebben medewerkers van de Belastingdienst van nature nog behoefte aan zekerheid. Daardoor vullen zij soms de verantwoordelijkheid in die eigenlijk de keuze van de onderneming is. Waas merkt op dat er met veel bedrijven niet alleen is gesproken over het concept, maar dat er ook stappen zijn gezet. Het aantal convenanten is daarvoor echter geen goede graadmeter. Zo zijn er bedrijven die op basis van interne richtlijnen binnen hun concern geen convenant kunnen/mogen sluiten en bedrijven die zelf eerst meer comfort willen ten aanzien van de kwaliteit van de interne beheersing van de fiscaliteit.

### **Beelden**

Keijzer vraagt waarom er per se een apart TCF moet komen als de Board van het bedrijf zegt dat het bedrijf 'in control' is. Sialino-Keen merkt op dat medewerkers van de Belastingdienst misschien te voorzichtig zijn, maar anderzijds doen bedrijven ook niet zulke stellige uitspraken. Als bedrijven zeggen 'in control' te zijn op het gebied van belastingen, worden zij in fase 5 opgenomen. Keijzer vraagt zich af of de medewerkers wellicht een andere visie hebben op horizontaal toezicht. Sialino-Keen wijst er op dat de Belastingdienst het proces is gestart zonder blauwdruk. In het begin waren er nog veel verschillende beelden. Deze zijn langzamerhand naar elkaar toe gegroeid en neergelegd in de Leidraad.

### **Valkuil**

Waas wijst op de natuurlijke neiging van de Belastingdienstmedewerkers om, als het even niet loopt, het dan maar zelf te doen. Dan gaan we maar 'controleren'. Dit is een valkuil; je neemt dan de verantwoordelijkheid over. Rijsbergen verduidelijkt dat het dan niet gaat om controleren in de traditionele zin, maar dat je ziet dat medewerkers het bedrijf gaan 'helpen' met het opzetten van het TCF. Dit is echter een ander type interventie, die niet goed past bij het concept. De medewerker moet het bedrijf laten weten dat het zelf aan zet is. Als het bedrijf niet reageert, dan is het de vraag of we niet moeten stoppen. Stevens (Cie. HTB) vraagt of deze situatie vaak voorkomt. Waas heeft niet de indruk dat dit verschijnsel toeneemt. Niettemin blijft het een zoektocht voor de Belastingdienstmedewerkers wat ze wel en niet moeten doen.

### **Evenwichtig**

Van Beek benadrukt dat het de uitdaging is het juiste evenwicht te vinden in de aanpak van de bedrijven. Horizontaal toezicht lijkt op zichzelf te staan, maar is in feite onderdeel van responsief handhaven. Door het vele werk dat de laatste jaren in horizontaal toezicht is gestoken, is duidelijk bij de medewerkers het beeld ontstaan dat er nog maar weinig energie wordt besteed aan de niet-willende bedrijven. Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) vraagt hoe je het MGO-segment met zijn 11.000 entiteiten evenwichtig kan aanpakken. Van Beek zag bij sommige belastingregio's dat ze zich volledig richtten op horizontaal toezicht om zodoende de benodigde cultuuromslag extra te ondersteunen. Dit had zijn risico's. Er is nu een retourbeweging te zien. In de behandelteams worden keuzen gemaakt, zowel wat betreft individuele behandeling, als wat betreft de verdeling van de aandacht over het hele pakket.

### **Onrust**

Van Beek vertelt dat er op dit moment wordt bekeken wat 'echte' MGO's zijn en welke bedrijven in feite behoren tot het MKB. Stevens (Cie. HTB) hoort geluiden dat deze actie veel onrust veroorzaakt. Rijsbergen bevestigt dit. Naar zijn mening kan hier op verschillende manieren mee worden omgegaan. Men kan stellen dat eerdere verwachtingen bij het bedrijf moeten worden nagekomen. Maar men kan zich ook afvragen of die

eerdere afspraken wel gemaakt hadden moeten worden. Voor een bedrijf betekent het werken naar een individueel convenant soms een grote investering. Achteraf zou je kunnen constateren dat bij sommige bedrijven ten onrechte een individueel horizontaal toezichttraject is gestart. Dit kwam ook door de onduidelijke criteria voor de grensbepaling tussen MGO en MKB. Wel is hierbij van belang dat de genoemde investering primair wordt opgeroepen door verbeterlagen die nodig zijn om de kwaliteit van de interne beheersing op onderdelen te verbeteren en/of die kwaliteit (objectief) zichtbaar te kunnen maken. Stevens (Cie. HTB) vraagt hoe de dienstleiding hierop reageert. Rijsbergen zegt dat de leiding deze kwestie van de grensbepaling in beraad heeft. Gewerkt wordt aan een overgangsregeling. Stevens verduidelijkt dat hij doelt op de constatering dat de criteria onduidelijk zijn. Van Beek stelt dat de leiding deze geluiden vorig jaar serieus heeft opgepakt. Keijzer (Cie. HTB) leest in de MGO-monitor dat er al wordt gesproken van MGO bij meer dan 10 werknemers en weinig omzet. Van Beek licht toe dat onder MGO ook non-profit bedrijven vallen. Volgens Waas is er vanaf het moment dat duidelijk werd dat de grens tussen MKB en MGO mogelijk zou worden aangepast, aangegeven geen horizontaal toezichttrajecten meer te starten met de relatief kleinere bedrijven. Daar komt bij dat het met name ook die bedrijven (onderkant MGO en bovenkant MKB) zijn, waar fiscaal dienstverleners in de praktijk een rol kunnen en willen spelen.

### **Relatief duur**

Pheijffer (Cie. HTB) hoort zeggen dat horizontaal toezicht een dure vorm van toezicht is. Hij vraagt of er inzicht is in de kosten. Rijsbergen verduidelijkt dat de individuele klantbehandeling relatief duur is. De inzet van dure belastingdienstmedewerkers staat niet in verhouding tot de fiscale belangen van het MKB. Op de vraag wat een individuele behandeling kost ten opzichte van de aanpak in het MKB, moet Rijsbergen het antwoord schuldig blijven. Er wordt in het ZGO/MGO-segment wel tijd geschreven per bedrijf. Sialino-Keen vult aan dat de mensen (hier aanwezig) verantwoordelijk zijn voor het bedenken van het concept, niet voor de sturing op de regio's. Stevens (Cie. HTB) vraagt zich af of het kostenaspect geen onderdeel uitmaakt van het concept. Waas reageert dat wel bekend is hoe de verdeling van de capaciteit is over de segmenten. Op hoofdlijnen kun je de kosten dus wel bepalen. Duidelijk is dan dat de individuele klantbehandeling relatief duur is. Duur in die zin dat hier - zeker afgezet tegen het aantal (burgers en) bedrijven - meer hoog opgeleide professionals werkzaam zijn dan in bijvoorbeeld het MKB of particulieren segment. Maar zet je daarentegen de kosten af tegen de belastingopbrengst in dit segment, dan is het een efficiënt concept. Het relatief dure brengt uiteraard met zich mee dat men als Belastingdienst kritisch moet kijken voor welke groep organisaties deze individuele aanpak gerechtvaardigd is. Sialino-Keen moet op de opmerking van Stevens, dat het raar is dat de Belastingdienst geen goed inzicht heeft in de kosten, erkennen dat dit inderdaad vreemd is. Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) vraagt welke mogelijkheden er zijn voor verbetering. Volgens Sialino-Keen moeten kwantiteit (inzet individuele medewerker/teams) beter in verband worden gebracht met kwaliteit van de producten. Nu zijn het nog teveel gescheiden trajecten. Bedrijfsvoering speelt hierin een belangrijke rol.

### **Effectmeting**

Pheijffer (Cie. HTB) constateert dat er geen businesscase is gemaakt voor horizontaal toezicht. Er is geen nulmeting geweest en er zijn geen of onvoldoende meetcijfers voorhanden. Hij vraagt wat er momenteel wordt gedaan aan effectmeting. Waas erkent dat dit nog in de kinderschoenen staat. Het is lastig uit te rekenen wat het oude toezicht de Belastingdienst kostte en opleverde en wat het voor- en nadeel is van de nieuwe toezichtsmethode. En dat terwijl op individueel niveau de meerwaarde wel degelijk zichtbaar is. De vraag is echter hoe maak je voor de hele doelgroep objectief zichtbaar wat bijvoorbeeld het vooroverleg oplevert of wat de waarde is van de verbeterde interne beheersing of compliance van een bedrijf? Ook in contacten met de wetenschappelijke wereld krijgen wij terug dat dit een lastig vraagstuk is. Van Beek merkt op dat de organisaties in MGO-segment voor het overgrote deel in 2008 zijn overgekomen uit MKB-segment. Verder wijst hij op de discussie van twee jaar geleden bij de opstelling van het stuurcontract. Gekozen werd toen voor het maken van

'mandjes' van gewogen gegevens uit de monitoren om die in de tijd te kunnen volgen. Ook op die manier proberen we effecten zichtbaar te maken. Beks stelt dat er ook andere elementen zijn die een indicatie geven voor de effectiviteit. Bijvoorbeeld het tempo van indiening van de aangifte en het vaststellen van de aanslag. In 2005 bij de start van de pilot was het niet vreemd dat nog tot zeven jaar terug aangiften niet waren afgewikkeld. Dit is aanzienlijk verbeterd. Er wordt steeds meer in de actualiteit gewerkt en er hoeft minder te worden gecorrigeerd. Ook de beleving van de bedrijven, zoals die tot uiting komt in de monitoren, geeft een indicatie voor de effectiviteit.

### **Ontwikkeling**

Pheijffer (Cie. HTB) vraagt of de Belastingdienst het idee heeft dat men zelf in control is. Immers deze vraag wordt ook aan de bedrijven gesteld. Volgens Van Beek loopt het proces zoals het de bedoeling is. Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) zou graag zien dat de Belastingdienst de Commissie wat meer meeneemt in de hele ontwikkeling van beleidsvisie van tussenstappen naar de huidige situatie. Van Beek memoreert in het kort de geschiedenis: het eerste besluit in 2007 om ook in het MGO-segment horizontaal toezicht te introduceren, de eerste evaluatie in 2009 en de tweede in 2010 en het besluit in 2011 tot de nieuwe aanpak zoals hiervoor genoemd. Er zijn al stukken aangeleverd bij het secretariaat van de Commissie.

### **Relatie bedrijf-Belastingdienst**

Gevraagd door Stevens (Cie. HTB) naar de relatie tussen bedrijf en Belastingdienst stelt Rijsbergen dat de lijn is dat als een bedrijf klachten heeft over de klantcoördinator, deze laatste - in voorkomende gevallen - kan worden vervangen. Van Beek heeft de ervaring dat bedrijven dit soort situaties niet graag bespreekbaar maken. Ook als de Belastingdienst signalen krijgt van fiscaal adviseurs dat het niet goed loopt, krijgt men ter bescherming van de klager de naam van het bedrijf niet te horen. Een ander punt dat Rijsbergen aankaart, is het gevaar dat als de relatie te innig wordt, medewerkers van de Belastingdienst hun kritische houding verliezen ten opzichte van het bedrijf. Om het risico van 'verkleving' te voorkomen, ligt regelmatig rouleren in de rede, maar dit staat weer op gespannen voet met het opbouwen en onderhouden van de relatie met het bedrijf. Minimaal staat er voor een groot bedrijf een periode van 1 jaar voor inwerktijd/vooroverleg, dan 2 tot 3 jaar 'oogsten' en dan een ruime periode voor de overdracht naar een andere medewerker. Belangrijk is uiteraard een goede overdracht aan de opvolger. Een derde relatiepunt betreft het vooroverleg: hoe kunnen we er voor zorgen dat de goede dingen worden besproken? Soms zie je dat het bedrijf de Belastingdienst overstelpt met werk. Anderzijds zijn er bedrijven die met weinig onderwerpen komen. Het risico van ongelijke behandeling ligt op de loer. Rijsbergen geeft aan dat het moeilijk is dit cijfermatig te onderbouwen.

### **Rol adviseur**

Stevens (Cie. HTB) vraagt naar de wijze waarop de fiscaal adviseur in het proces wordt betrokken. Sialino-Keen stelt dat dit in eerste instantie een aangelegenheid is voor het bedrijf. De Belastingdienst gaat uit van het voorbereidend werk van het bedrijf. Keijzer (Cie. HTB) vraagt hoe het komt dat er situaties zijn dat de accountant een goedkeurende verklaring afgeeft, maar dat het fiscaal niet helemaal klopt. Sialino-Keen geeft aan dat de accountant de fiscaliteit vaak niet in de scope van zijn werk betreft. Het is niet materieel. Mogelijk is dat ook een reden voor het feit dat er bedrijven zijn die de fiscaliteit niet expliciet hebben opgenomen in hun interne beheersingsprocessen. Verder is er bij openbare accountants vaak te weinig kennis van fiscaliteit, terwijl de gehanteerde materialiteit hierin een rol kan spelen.

### **Schillenmodel**

Pheijffer (Cie. HTB) heeft een vraag over het schillenmodel. Volgens de filosofie van de Belastingdienst zijn er diverse controlelagen ('schillen') waaronder de externe accountant. Klopt het dat de Belastingdienst in de

praktijk nauwelijks kennis neemt van de dossiers van de accountant? Sialino-Keen stelt dat het beleid is dat als de Belastingdienst in de fasen 3 t/m 5 toetst, hij gebruik maakt van de werkzaamheden van de accountant. Dit is een expliciet onderdeel van de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). Zij ziet hierin ook een stijgende lijn. Pheijffer heeft de indruk dat de Belastingdienst meer aandacht heeft voor de fiscale kant dan voor de accountantskant. Volgens Sialino-Keen zou niet kunnen zeggen of dit juist is, maar stelt dat het niet zo zou moeten zijn. Waas herkent het geschetste beeld niet, maar merkt wel op dat de openbare accountant, als het gaat om bijvoorbeeld Tax Assurance, vaak niet betrokken is. Ook voor de advieswereld is het een uitdaging fiscaliteit en accountancy (meer) met elkaar te verbinden.

### **Eenheid van uitvoering**

Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) hoort geluiden dat medewerkers op verschillende manieren horizontaal toezicht invullen. Wat doet de Belastingdienst er aan om dit te voorkomen? Rijsbergen noemt de Leidraad en de overige instructies. Verder spelen regionale en landelijke intervisiebijeenkomsten een belangrijke rol. Onder regie van de kennisgroep vaktechniek toezicht worden landelijk ervaringen uitgewisseld en verwerkt in de eigen aanpak om zodoende te komen tot een eenduidige manier van werken. Hij wijst er op dat binnenkort bijvoorbeeld een nieuwe versie van de Leidraad uitkomt waarin de laatste inzichten zijn opgenomen. Van Beek noemt aanvullend de vele cursussen en de fiscale sturing door het management.

### **Moment afsluiten convenant**

Van den Broek (Cie. HTB) merkt op dat vroeger een convenant pas werd afgesloten na het doorlopen van alle fasen, maar dat dit nu al mogelijk is in fase 2a. Hoe vertaalt zich dat in termen van vertrouwen? Van Beek stelt dat de Belastingdienst uitgaat van de voorstelling van zaken, zoals die door het bedrijf wordt aangedragen. De Belastingdienst en het bedrijf spreken in het convenant expliciet hun intenties uit en zijn zich bewust van de volgende fasen. Overigens is het niet juist dat vroeger een convenant pas werd gesloten na het doorlopen van alle fasen. Het fasenmodel is pas in 2010 geïntroduceerd.

### **Vaktechniek**

Stevens (Cie. HTB) vraagt hoe het zit met de vaktechnische bagage van de medewerkers. Sialino-Keen vertelt dat er sinds een jaar onder het Landelijk kantoor belastingregio's (LKB) het team vaktechniek functioneert. Door leeftijdsontslag verdwijnt er wel veel kennis. Dit is evenwel een generiek probleem voor de Belastingdienst. Rijsbergen ziet dat er weinig nieuwe mensen bijkomen. Dit is een zorgpunt. Hij onderstreept dat horizontaal toezicht niet mogelijk is zonder goede vaktechnische verankering.

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) dankt alle aanwezigen voor hun komst, prijst hun inzet en sluit daarmee het rondetafelgesprek af.

## **Rondetafelgesprek 14 maart 2012**

Aanwezig van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst zijn:

prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens, drs. Th.J. (Theo) Keijzer en drs. J.G.A. (Han) van den Broek;

vanuit VNO-NCW:

M. (Marcel) Lamain (adjunct directeur financiën Koninklijke Van Gorcum), A. (Ad) Kuijken (KLG Europe), H. (Hennie) van der Most (Most), J.H.M. (Jan) Lamkin (SBE Piping Machine- en Apparatenbouw), A.G. (Alfred) Welink (Distrivers), W.A.M. (Wim) Kuypers (P.G. Kuijpers & Zonen); C. (Cees) Oudshoorn (directeur Bureau Beleid) en mr. J.M. (Jeroen) Lammers (Manager Fiscaliteit, Corporate Governance en Ondernemingsrecht).



## 2.2.9 Directeur grootaandeelhouders

### Inleiding

Oudshoorn heet de afvaardiging van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst van harte welkom bij VNO-NCW. Hij verontschuldigt allereerst de heren Wientjes en Van Kesteren voor hun afwezigheid. De bijeenkomst van deze ochtend staat in het teken van het luisteren naar ervaringen van de directeur grootaandeelhouders (DGA) over het horizontaal toezicht van de Belastingdienst. Voorafgaand aan deze bijeenkomst is door VNO-NCW een notitie rondgestuurd aan de aanwezigen. Oudshoorn geeft het woord aan de voorzitter van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst.

### Werkwijze

Stevens (Cie. HTB) schetst de procedure die de Commissie volgt. Daarbij staat in deze fase luisteren centraal, zowel binnen als buiten de organisatie van de Belastingdienst. Het gesprek van vandaag maakt onderdeel uit van een serie rondetafelgesprekken. Ook zijn gesprekken gevoerd met rijkstoezichthouders, is er een internetconsultatie geweest en heeft een enquête onder medewerkers van de Belastingdienst plaatsgevonden.

### Aanzet

Stevens geeft aan dat van dit rondetafelgesprek een verslag wordt gemaakt, dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. De Commissie heeft kennis genomen van de position paper die aan de Commissie is gezonden. De Commissie herkent daarin veel van eerdere notities, maar ziet eveneens interessante aanvullingen vanuit het perspectief van de directeur-grootaandeelhouder (DGA). Stevens roept de aanwezige ondernemers op van hun hart geen moordkuil te maken. Wat hapert er aan het horizontaal toezicht? Wat is er mooi aan? Wat kan er beter?

### Veronderstelling

Van den Broek (Cie. HTB) begint met de veronderstelling dat het horizontaal toezicht een win-winsituatie voor de belastingplichtige en de Belastingdienst is. Hoe ervaren de ondernemers die win-winsituatie? Lamkin meent dat die er niet is. Hij trekt een vergelijking met het schoteltje van de toiletjuffrouw. Als de toiletjuffrouw er niet is, is het schaalpje leeg. Vervolgens komen er poortjes om te zorgen dat er alsnog wordt betaald. Oudshoorn stelt dat het de bedoeling van horizontaal toezicht is dat de lasten van het toezicht worden verminderd voor de overheid en dat de ondernemer gebruik kan maken van zijn eigen TCF. Keijzer (Cie. HTB) krijgt uit de rondetafelgesprekken de indruk dat het TCF een eigen leven aan het leiden is. Wij willen dat graag verifiëren. Het is bedoeld als onderdeel van een geheel van maatregelen dat een bedrijf neemt om 'in control' te zijn. De DGA's ervaren dat er aan het TCF vooral invulling wordt gegeven door hun accountant. Toch zou het meer dan dat moeten zijn. Als DGA wil je toch weten wat er in je bedrijf gebeurt en dan is de fiscaliteit slechts een onderdeel. Dus in die zin menen zij al 'in control' te zijn.

### Positie

Lammers geeft de rode draad van de position paper van VNO-NCW weer. Het managen van een bedrijf, waarvan je tevens eigenaar bent, maakt het voor de DGA tot een bijzondere combinatie. Die ondernemers zijn zeer nauw betrokken bij het wel en wee van de eigen onderneming. De gedachte van het horizontaal toezicht past daar goed bij. Het doel van het horizontaal toezicht is volgens Lammers dat de activiteiten voor de belastingen efficiënter en effectiever kunnen zijn. Het gaat volgens hem niet om het verplaatsen van kosten van de overheid naar de ondernemer. De Belastingdienst wil aansluiten bij wat het bedrijf zelf doet aan control. Het idee dat het alleen om het TCF zou draaien, acht hij eveneens te beperkt. Het gaat er om hoe je als ondernemer grip op je onderneming hebt. Dat sluit nadrukkelijk aan bij deze categorie ondernemers. Voorts stelt Lammers

dat de vrees bestaat dat de Belastingdienst te maken heeft met een te beperkte capaciteit. Zeker als je de doelstellingen van de Belastingdienst beziet in relatie tot de inkrimping van het medewerkersbestand. Lammers neemt aan dat hierover nog voldoende zal worden gesproken in deze bijeenkomst, want de inkrimping baart ondernemers zorgen.

### **Staatssecretaris**

Stevens (Cie. HTB) vraagt de aanwezigen zich te verplaatsen in de persoon van de staatssecretaris. Hoe sta je dan tegenover het horizontaal toezicht? Welink vraagt zich dan vooral af, hoe je de medewerkers meekrijgt in een werkbare modus. Als hij als ondernemer bezig is en er zijn fusie- of overnameplannen, dan heeft hij op gezette momenten behoefte aan fiscale duidelijkheid van de Belastingdienst. Het horizontaal toezicht biedt hem de mogelijkheid vooraf met de Belastingdienst te overleggen. Daarom pakt het horizontaal toezicht voor hem positief uit. Hij heeft niet de impressie dat er minder wordt betaald. Het doel van ondernemen is namelijk te weten waar je aan toe bent en niet om te weinig te betalen. Daarom vindt Welink het beeld van de toiletjuffrouw niet passend. Die vergelijking gaat er namelijk vanuit, dat je pas betaalt, als je er geld voor over hebt. Een dergelijke situatie is niet van toepassing op het betalen van belastingen en horizontaal toezicht. Je maakt afspraken en daaraan dienen belastingplichtige en de Belastingdienst zich te houden.

### **Rooskleurig beeld**

Keijzer (Cie. HTB) vraagt of er met horizontaal toezicht als ondernemer meer en sneller handel kan worden gedreven. Welink meent dat het voor hem inderdaad een versnelling van processen betekent. Stevens (Cie. HTB) is benieuwd of dit niet een rooskleurig beeld is. Welink merkt op dat hij de effecten van de invoering van het horizontaal toezicht en de rol van de klantcoördinator daarbij beziet. De Belastingdienst is door horizontaal toezicht veel meer in een meewerkmodus terechtgekomen. Van der Most herkent dit beeld niet en ziet vooral zijn accountant veel met de Belastingdienst overleggen. Hij ervaart dat die accountant er een circus van maakt. Van der Most zou willen dat de Belastingdienst vaker oog in oog komt te staan met de ondernemer. Keijzer (Cie. HTB) vraagt waarom Van der Most dan niet zelf in contact treedt met de Belastingdienst. Deze antwoordt dat zijn accountant dit doet. Zelf heeft hij geen horizontaaltoezicht- convenant. Hij heeft ook geen uitnodiging van de Belastingdienst ontvangen. Kuijken onderschrijft de voordelen van het 'in contact zijn' met de Belastingdienst. Zo heeft hij onlangs een fiscaal internationaal vraagstuk voorgelegd en in gezamenlijkheid met de Belastingdienst zijn ze tot een interpretatie van de regelgeving gekomen. De gemaakte afspraken zijn vervolgens in een ruling opgenomen. De fiscaal adviseur was er eveneens bij betrokken.

### **Realiteit**

Oudshoorn vraagt zich af of in de convenanten het direct contact en de snellere afhandeling is opgenomen. Stevens (Cie. HTB) licht toe dat die snelheid namelijk als voordeel wordt genoemd bij het aangaan van een convenant. De ondernemer werkt meer in de actualiteit en er komt rechtstreeks contact tot stand met beslissende personen bij de Belastingdienst. De vraag is: wat blijkt daarvan in de realiteit? Kuijken vraagt zich na deze toelichting af, wat het verschil voor hem zal zijn met zijn huidige situatie. Hij heeft nu namelijk geen convenant, maar hij krijgt zijn rulings al heel snel. Hij is sceptisch over het horizontaal toezicht. Het komt op Kuijken over als een privatisering van het toezicht. Dat toezicht wordt dan door de accountant gedaan. De ondernemers doen het werk en de Belastingdienst hoeft niet meer naar de belastingplichtige toe. Van der Most meent dat dit zonde van zijn centen is. Indien de accountant niet noodzakelijk zou zijn, dan zou het proces van horizontaal toezicht voor hem aantrekkelijker zijn. Lamain merkt op dat de inschakeling van de accountant hiervoor niet per se nodig is. Keijzer (Cie. HTB) geeft aan dat de accountant de jaarrekening toch al controleert.

## Pragmatisch

Lamkin wil eerst de rol van staatssecretaris vervullen naar aanleiding van de vraag van Stevens (Cie. HTB). Daarna komt hij aan zijn eigen ervaringen toe. Als staatssecretaris zou hij zeggen dat het horizontaal toezicht moet worden doorgezet. Er is namelijk geen andere optie voor de Belastingdienst haalbaar, gezien de noodzakelijke bezuinigingen en het daarmee gepaard gaande medewerkers- en kennisverlies. Hij ziet in de praktijk jonge fiscalisten binnenkomen en snel vertrekken naar fiscaal dienstverleners. Dit betreurt hij. Het horizontaal toezicht is daardoor een kwantitatieve operatie met een pragmatische insteek; de Belastingdienst hoeft minder te doen. Lamkin meent dat er daarmee aan onze rechtswaarden wordt getornd. Het argument dat we met het horizontaal toezicht minder binnenkrijgen, kun je ondervangen door een afspraak te maken met de belastingplichtige en daar vervolgens op te controleren.

## Continuïteit

Ook Kuypers ziet dat door het verlies van kennis de kwaliteit van de Belastingdienst aan erosie onderhevig is. Er zijn bezuinigingen die zeker nodig zullen zijn, maar voor de Belastingdienst is hij daarvan nog niet overtuigd. Als ondernemer maakt hij met de belastinginspecteur afspraken over informatie-uitwisseling. Hij ervaart daarbij echter geen continuïteit in de discussie, doordat er telkens personele wisselingen zijn aan de zijde van de Belastingdienst. Verschillende inspecteurs hebben verschillende meningen. Hij bekijkt het gewenningsproces van de Belastingdienstmedewerkers ten aanzien van het horizontaal toezicht met argusogen. Hij heeft nu structureel overleg met de Belastingdienst, samen met zijn fiscaal adviseurs. Daarbij zou hij meer zekerheid willen hebben over uniforme interpretatie van de aanwezige informatie. Die wordt hem nu niet gegeven vanuit de Belastingdienst.

## Relatie

Stevens (Cie. HTB) vraagt of de ondernemers in het horizontale toezicht rechtsongelijkheid en rechtsonzekerheid ervaren. Kuypers wil vooral van de wispelturigheid van de Belastingdienst af. Hij spreekt hierover met de Belastingdienst, maar krijgt terug dat er sprake is van een cultuurverandering. Het belang van horizontaal toezicht wordt benadrukt. Het gaat niet alleen om 'moeten vanuit armoede', maar ook om een 'willen vanuit de Belastingdienstorganisatie'. Welink vraagt aan Kuijken wat een horizontaaltoezichtconvenant voor hem het werken met de Belastingdienst anders zou maken. Kuijken heeft er blijkbaar met de Belastingdienst over gesproken. Kuijken vraagt zich dat ook af. Zijn relatie met de Belastingdienst is nu al in orde. Welink had diezelfde ervaring, maar merkte dat na het aangaan van het convenant, de relatie nog intensiever is geworden.

## Belastingen

Stevens (Cie. HTB) vraagt wat er moet gebeuren als in een horizontaaltoezicht-relatie op enig moment blijkt dat er niet conform de regelgeving wordt gehandeld. Hij schetst daarbij twee situaties waarbij in de ene situatie de Belastingdienst erachter komt en in de andere situatie de ondernemer zelf hiervan melding maakt bij de Belastingdienst. Moet er in het ene geval zwaarder worden gestraft, dan in het andere geval? Lamkin ziet in de praktijk geen strengere aanpak in het eerste geval. Overigens ook niet in de tijd vóór het convenant. In de regel wordt volstaan met een navordering en heffingsrente en worden er geen boetes opgelegd. Kuypers meent dat de meeste ondernemers wel weten dat er belasting moet worden betaald en hiertoe bereid zijn. Dus als er niet overeenkomstig de regels en afspraken is gehandeld, dient er ook een sanctie te volgen, waarbij uiteraard met de omstandigheden rekening gehouden moet worden.

## Semi horizontaal toezicht

Lamkin acht het tijd om zijn ervaringen als ondernemer te vertellen. Hij is nu 33 jaar ondernemer in de metaalsector. Toen hij drie jaar bezig was, kreeg hij de Belastingdienst over de vloer. Hij is volgens eigen zeggen

niet Roomser dan de paus. In alle jaren ondernemen heeft hij drie grote controles gehad, maar nooit boetes hoeven te betalen. Een paar jaar geleden kwam de vraag of hij met het horizontaal toezicht zou willen meedoen. Er werden hem verschillende documenten toegestuurd. Hij heeft 50 medewerkers, waarvan één specifiek voor het personeelszaken. We hebben geen accountant. In de opzet die de Belastingdienst schetste, zou hij met het horizontaal toezicht volgens de regels van de Belastingdienst moeten gaan werken en controletaken van de Belastingdienst overnemen. Daar voelde hij niet veel voor. Toch wilde hij wel tot overeenstemming komen. Zo kwam hij met de Belastingdienst een semi-horizontaaltoezichtconvenant overeen. Hij mag bellen als er iets is en voorafgaand aan de afronding van de jaarrekening is er structureel contact met de Belastingdienst. Er komen dan drie personen gedurende vier uur. Het komt op hem een beetje over als een uitje. Het bevreemde hem dat ze vervolgens informatie gingen inwinnen bij de belastinginspecteur van dertig jaar geleden. Regelmatig moet worden teruggevallen op de kennis van andere belastingdienstmedewerkers. Het gaat Lamkin om een betrouwbare relatie. Dus als die vertrouwensrelatie er is, dan is horizontaal toezicht niet noodzakelijk. Lamkin is van mening dat zekerheid die wordt verstrekt door de Belastingdienst snelheid van ondernemen mogelijk maakt. Vroeger was hij twee jaar met correspondentie kwijt om van een kwartaalaangifte naar een jaaraangifte te komen. Nu is dit stukken sneller te realiseren.

### **Belasting**

Stevens (Cie. HTB) vraagt of Lamkin minder of meer belasting is gaan betalen sinds hij een semi horizontaaltoezichtconvenant heeft. Lamkin benadert zijn antwoord vanuit de internationale context van zijn bedrijf. Al jaren vindt er een heffing forfaitair plaats in België, waardoor hij in Nederland niet nogmaals over hetzelfde kon worden belast. Er vindt nu tussen Nederland en België afstemming plaats, en mede ook als gevolg van het semi horizontaaltoezichtconvenant zijn de mogelijke scheve verhoudingen tussen de heffing in België en Nederland recht getrokken. Welink stelt dat Lamkin dus in de oude situatie minder betaalde, dan nu in het horizontaal toezicht.

### **Hoog**

Kuijken heeft met zijn broer een bedrijf dat de laatste 10 jaar sterk is gegroeid. Die groei is niet alleen nationaal, maar ook internationaal. Er zijn vestigingen in het Verenigd Koninkrijk, Turkije, Roemenië en China. Er wordt gebruik gemaakt van lokale accountants voor interne controles. Dit is in het eigen belang van hun bedrijf. Je wilt de boel steeds beter onder controle krijgen en daarom ook eigen controleurs hebben. Kuijken wil daarom een transparante administratie. Tegelijkertijd zit hij met een accountant die steeds meer vraagt en steeds minder doet. Die accountant geeft daarvoor als argument dat de overheid meer regels voorschrijft waarop moet worden toegezien. Er zouden volgens zijn accountant ook bedrijfsbezoeken worden vereist in het buitenland. Hij begrijpt dit niet. Bij een dergelijk bezoek worden bijvoorbeeld in Roemenie op twee dagen zeven locaties met in totaal 350 medewerkers gecontroleerd. Dit is niet mogelijk. Kuijken ziet het horizontaal toezicht als privatisering van een overheidstaak. Hij vermoedt dat het daarom voor hem er niet goedkoper op wordt. Daarbij komt dat hij vreest dat er veel kennis bij de Belastingdienst verdwijnt en de Belastingdienst alleen nog maar de structuur van de accountants kan controleren. Hij heeft de Belastingdienst hoog zitten, zeker in vergelijking met andere landen waar hij is gevestigd. Het kennisniveau van de medewerkers van de Belastingdienst is daarbij van essentieel belang.

### **Mentaliteit**

Kuijken schetst hoe er maatschappelijk tegen het betalen van belastingen wordt aangekeken. In Nederland willen we niet meer betalen dan nodig is. In België werkt dat anders. Daar is de mentaliteit, dat er liever niet wordt betaald. Maar als de Belastingdienst aan kennis inboet, dan maak je het naar zijn verwachting in Nederland ook makkelijker om liever niet te betalen. Het is nu al shoppen in welk land je de minste controles

krijgt en zo min als mogelijk hoeft te betalen.

### **Voordelen**

Kuijken is nog steeds niet overtuigd van de voordelen van horizontaal toezicht in zijn situatie. Zijn accountant is duurder dan de overheid. Hij vindt het van belang dat zijn facturen 100% kloppend zijn en hij heeft zijn organisatie daarop ingericht. De Belastingdienst zou die facturen niet meer hoeven te controleren. De Belastingdienst zit echter anders in elkaar en vraagt gegevens op om de facturen te beoordelen. Hij kan zich hierin vinden. Nu is hem gevraagd om deel te nemen aan het horizontaal toezicht. Als hij dan zijn accountant hoort, dan is het voor hem de vraag wat er met zijn controlestructuren moet gebeuren en wat hij in zijn onderneming nog meer moet regelen. Dit gaat hem tijd en geld kosten. In de huidige situatie krijgt hij nu één keer in de zeven jaar controle en dan is het met twee weken gedaan.

### **Veranderingen**

Toen Lamain net begon bij de onderneming, belde de belastinginspecteur hem op over een niet gebruikt loonnummer. Hij nodigde de belastinginspecteur uit voor een bedrijfsbezoek en sindsdien hebben ze veelvuldig contact met elkaar over fiscale zaken. De laatste 16 jaar heeft hij geen controle meer gehad. In zijn optiek komt dit puur, doordat hij laat zien wat hij doet. Hij is nu bezig met het traject van horizontaal toezicht. Er is nu een complianceonderzoek gaande. Lamain legt daarbij ook zijn fiscale dilemma's op tafel. Hij verwacht dan in redelijkheid ook een snel antwoord op zijn vragen te krijgen, maar dat is op dit moment niet het geval. Als hij de verhalen van deze bijeenkomst van vandaag hoort, denkt hij dat hij ook liever voor semi horizontaaltoezicht wil gaan, dan voor het volle pakket. Stevens (Cie. HTB) vraagt wat hem over de streep heeft getrokken om alle troeven op tafel te leggen. Lamain meent dat dit slechts is ingegeven door het in de loop van de tijd opgebouwde vertrouwen, waarbij fiscale zaken binnen de bestaande spelregels worden opgelost. Je bent misschien jarenlang aan de rand van het speelveld actief geweest, terwijl je er middenin wil staan.

### **Beleidsadvies**

Stevens (Cie. HTB) vraagt Oudshoorn op basis van het voorgaande een beleidsadvies op te stellen. Oudshoorn start met de inleidende opmerking dat hij ziet dat het horizontaal toezicht, onder welke benaming en vorm dan ook, bij verschillende rijkstoezichthouders als instrument wordt ingezet. Voor de Belastingdienst geldt daarbij in het bijzonder, dat de Belastingdienst kennis van zaken dient te hebben. Je vraagt als ondernemer duidelijkheid en wil dat op snelle termijn hebben. De kennis van de medewerkers van de Belastingdienst is daarmee van cruciaal belang voor de rechtszekerheid van ondernemers. Ondernemers benoemen dit als rulings. Ze weten daarmee waar ze aan toe zijn. Dat moet niet worden afgebroken en daarom mag de inhoudelijke kennis bij de Belastingdienst niet verloren gaan. Het risico dat Oudshoorn signaleert is dat er te veel bij het TCF wordt bijgehaald. Vooral de accountant lijkt er beter van te worden. De vraag is hoe die ontwikkeling in te perken is. Moet alles in regeltjes worden gevangen? Moet je als overheid je vertrouwen overdragen aan de accountant? Of houd je rechtstreeks contact met de ondernemer?

### **Hogere kosten**

Lamains accountant gaf aan dat het horizontaal toezicht hogere kosten met zich zou meebrengen. Hij begrijpt echter niet waarom dit zo zou zijn. Hij heeft namelijk al kennis in huis en heeft rechtstreeks contact met de Belastingdienst. Oudshoorn meent, dat dit mogelijk afhankelijk is van de verplichting van het TCF. In hoeverre is dat verplicht of voorgeschreven? Als de bestaande relatie op grond van vertrouwen er is en je weet als ondernemer wat je doet, dan zou het goed moeten zijn. Als er veel meer geregeld moet gaan worden, dan gaat de administratieve last groeien. Dan gaat de accountant aan de slag en kan hij vervolgens factureren. Lamain heeft van zijn accountant vernomen dat al zijn software op de kop moet, als hij met het horizontaal toezicht wil meedoen. Zijn accountant schetste een doembeeld dat er in dat kader aan de accountant betaald moet gaan

worden om het systeem in te richten en onderhouden. Hij vraagt zich nu af of dat beeld wel juist is.

### **Criteria**

Oudshoorn is benieuwd naar de criteria van het TCF. Zijn die beschikbaar? Lammers ervaart bij de beantwoording van deze vraag een spanningsveld. Het begrip TCF is in de loop van de tijd gegroeid. De ondernemers hebben een eigen vorm van interne controle en dat moet vervolgens worden uitgeschreven. Het TCF is daarvan onderdeel, maar als dat wordt uitgeschreven, dan wordt het door de formalisering meer rigide. De eigen informatiesystemen - die dynamisch meebeweging met de ontwikkeling van de onderneming - zouden dan mogelijk op enig moment niet meer daarmee in overeenstemming zijn, terwijl ze wel hetzelfde doel nastreven, namelijk 'in control' zijn. Dit levert een spanningsveld op. Hoe meer formele criteria worden verbonden aan het TCF, hoe onaantrekkelijk het wordt. Het moet niet de bedoeling zijn dat controles van de belastingdienst worden verplaatst naar de ondernemingen. Het doel zou anders moeten zijn. Het gaat om verbetering van de kwaliteit van het toezicht in het belang van beide partijen.

### **Positief**

Kuijken meent dat het goed komt met het horizontaal toezicht. Het dient dan wel in de richting te gaan van vertrouwen, maar dan zonder extra activiteiten en geen TCF. Lammers onderstreept dit. Bij het horizontaal toezicht gaat het om vertrouwen. Als je alles formeel uitwerkt en beschrijft dan is het weer verticaal toezicht geworden. In het gesprek moet het delicate evenwicht in de relatie worden gevonden. Kuijken is dan nog wel benieuwd hoe omgegaan wordt met de wisselingen binnen de Belastingdienst en de continuïteit in de gemaakte afspraken. Die continuïteit moet worden gewaarborgd.

### **Speelveld**

Keijzer (Cie. HTB) vraagt zich af of ondernemers bij horizontaal toezicht braver moeten zijn. Er zijn drie kleuren denkbaar: wit, grijs en zwart. Als je in het grijze gebied zit en tegen het zwarte gebied aan, dan zit je in het geoorloofde deel. Zul je bij horizontaal toezicht dan eerder naar wit neigen? Kuijken denkt van niet. Hij doet namelijk zijn tax planning al netjes. Meer van belang is in welk land zijn winsten vallen, maar ook in Nederland is veel mogelijk. Daar zit zijn zorg dan ook niet. Wel uit hij zijn zorgen over de ontwikkelingen die hij signaleert. Nederland heeft nu de boel goed voor elkaar bij de Belastingdienst en hij zou niet willen dat die situatie verloedert, zoals in andere landen van de Europese Unie gebeurt. Hij wil niet dat de belastingmentaliteit verandert. Voor Lamain geldt dat hij door semi horizontaal toezichtconvenant meer uit het grijs naar het wit is getrokken. Welink merkt op dat horizontaal toezicht daarbij een psychologische rol speelt. Hij wordt daarbij ook niet op een andere wijze benaderd dan door andere rijks-toezichthouders, zoals de NVWA. De vraag is: wie belazer je? Degene die je in de ogen kijkt of degene die je niet ziet? Als je iemand kent en vertrouwt, dan zul je het wel nalaten om die ander te belazeren. Lamain mist nog wel een wettelijk kader en is benieuwd hoe de rechterlijke macht kijkt naar de ontwikkelingen van het horizontaal toezicht. Hoe wordt er bijvoorbeeld omgegaan met het gelijkheidsbeginsel? Stevens (Cie. HTB) geeft aan dat zijn Commissie niet op de stoel van de rechter kan gaan zitten, maar wel dergelijke aspecten kan signaleren.

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) vat samen dat de psychologische factor van het horizontaal toezicht voor de aanwezige ondernemers van belang is. Zonder vertrouwen verloedert de maatschappij. Als horizontaal toezicht, met alle rituelen van dien, dat vertrouwen ondersteunt met bijbehorende kosten, dan accepteren de ondernemers dit. Hij dankt de gastheer voor de gelegenheid dit gesprek met de DGA's te hebben. De gesprekspartners worden bedankt voor de informatie die zij hebben verstrekt en de betrokkenheid die zij toonden bij het onderwerp van de belastinginkomsten en de organisatie van de Belastingdienst.



## **Rondetafelgesprek 19 maart 2012**

Aanwezig zijn de Commissie en:

drs. P.W.A. (Peter) Veld (Directeur-generaal Belastingdienst), drs. T.W.M. (Theo) Poolen (lid Managementteam Belastingdienst) en drs. H.R. (Hans) Blokpoel (Algemeen directeur belastingregio's).



## 2.2.10 Dienstleiding Belastingdienst

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezigen voor hun bereidheid tot gedachtewisseling met de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. De Commissie heeft al veel gesprekken gevoerd. Evenals van die andere gesprekken wordt van deze bijeenkomst een verslag gemaakt, dat voor akkoord aan de gesprekspartners wordt aangeboden. Het is namelijk zeer wel mogelijk dat het verslag of delen daarvan worden gepubliceerd door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. In deze fase van haar werkzaamheden heeft de Commissie zich vooral toegelegd op luisteren. Stevens is benieuwd naar het oordeel van de aanwezigen over horizontaal toezicht. Hij is met name nieuwsgierig naar het antwoord op de vraag: wat zou men met de wetenschap van nu, wellicht anders doen?

### Aangename verrassing

Veld zegt dat hij bij zijn aantreden bij de Belastingdienst het horizontaal toezicht als aangename verrassing heeft ervaren. Hoewel misschien niet direct vergelijkbaar met horizontaal toezicht, heeft hij bij de IND, waar hij hiervoor werkte, ook ervaring opgedaan met het op elkaar afstemmen van de belangen van verschillende organisaties. Hij noemt het voorbeeld van buitenlandse studenten. Voorheen werkten de betrokkenen, waaronder diensten en universiteiten, achter elkaar en niet met elkaar. In een pilot werd vervolgens afgesproken dat informatie met elkaar zou worden gedeeld. De studenten zijn toen op één moment uitgenodigd om alles te regelen. Dat heeft goed gewerkt. Gevoelsmatig vindt Veld horizontaal toezicht een goede ontwikkeling. Tegelijk waarschuwt hij van horizontaal toezicht een geloofsartikel te maken. Het gaat tenslotte om de effectiviteit van het toezicht. Hij merkt op dat de manier waarop horizontaal toezicht is 'verkoch' in de loop der tijd is verschoven. In het begin hoorde je: horizontaal toezicht is een goede zaak, want dan hoeven er minder controles te worden uitgevoerd. In de beleving van Veld is dat onvoldoende reden gebleken om eraan te beginnen. Het argument van zekerheid vooraf spreekt hem meer aan. Verder is bepalend het argument van de governance voor het bedrijf zelf. Het bedrijf wil zelf 'in control' zijn en de Belastingdienst wil daarbij aansluiten. Stevens (Cie. HTB) is benieuwd naar het antwoord op de vraag: hoe meet je het succes van horizontaal toezicht? Veld vindt dat een bedrijf met horizontaal toezicht uiteindelijk beter dient te scoren op het punt van compliance. Dat uit zich onder meer in tijdige aangifte en tijdige betaling. Stevens herhaalt dat hij nog steeds geen duidelijke indicatie heeft gekregen van de criteria waaraan het succes van horizontaal toezicht bestuurlijk wordt afgemeten.

### Paradigmashift

Stevens (Cie. HTB) zegt dat in dit traject van de Commissie ook met Thunnissen is gesproken. Zij was Directeur-generaal Belastingdienst ten tijde van de invoering van het horizontaal toezicht. Thunnissen sprak vooral van een intuïtief proces in het begin. Wanneer is de verzakelijking ontstaan, wil Stevens weten. Poolen deelt de mening van Thunnissen dat in de beginfase veel intuïtief is gedaan. We hebben geluisterd naar de desiderata van het bedrijfsleven. We hebben proberen aan te voelen, wat er die tijd in de lucht hing en onze nek vervolgens uitgestoken. In 2005 zijn we met de pilot met 20 grote ondernemingen begonnen. Dit bleek succesvol te lopen. Het hele proces is toen wel teveel in de sfeer van een geloofsartikel getrokken. Wel is volgens Poolen duidelijk dat er sprake is van een paradigmashift. Gaandeweg hebben we het horizontaal toezicht verder uitgebreid, maar zeker niet op een overdreven wijze. Het aantal medewerkers bij de Belastingdienst, dat werkzaam is in het horizontaal toezicht bijvoorbeeld, is nog altijd zeer beperkt van omvang.

### Werkende weg

Stevens (Cie. HTB) vraagt of er in de loop van het proces relevante bijstellingen in de opzet van het proces zijn

geweest. Poolen antwoordt, dat op basis van opgedane ervaringen steeds een tandje is bijgezet. We hebben de pilot ZGO geëvalueerd. In overleg met de staatssecretaris is toen besloten het horizontaal toezicht ook uit te rollen naar het MKB. Er lag aan dit besluit geen wetenschappelijke analyse ten grondslag. We hebben gekeken naar de praktijk. Stevens (Cie. HTB) wijst op het mogelijke risico van dit uitrollen voor de belastingopbrengsten. Hij is nieuwsgierig naar de gronden, waarop is besloten tot uitbreiding naar het MKB. Poolen noemt de positieve uitkomsten van de evaluatie, het permanente contact met de stakeholders en de opbrengsten bij de grote ondernemingen. Er waren verscheidene voorbeelden, waarbij ondernemingen fouten in het verleden 'toegaven' en zodoende meer belasting gingen betalen. Overigens is Poolen van mening dat het goed landen van horizontaal toezicht nog enige tijd in beslag zal nemen. De Belastingdienst gaat niet voor de korte klap. De aanpak is werkende weg antwoord te zoeken op vragen als: hoe werkt het metatoezicht? Conclusies over de effectiviteit voor het MKB kunnen op dit moment nog niet worden getrokken. Er zal eerst meer ervaring opgedaan moeten worden. Er zal meer massa moeten komen. De Belastingdienst zit nog middenin dit proces. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt of de 'trein' van het MKB nog kan worden gestopt. Poolen hoedt zich voor het doen van boude uitspraken, maar als mocht blijken dat het niet werkt, dan moeten we het beleid bijstellen. Wat we in elk geval niet bijstellen, is het werken in de actualiteit en zaken zoveel mogelijk vooraf afstemmen.

### **Belastingopbrengsten**

Stevens (Cie. HTB) vraagt of er systematisch is gekeken naar de effecten op de belastingopbrengsten. Poolen pareert de vraag door te wijzen op de oude situatie waarin met name de aantallen boekenonderzoeken en kantoortoetsen bepalend waren. Ook toen kon geen 1-op-1 relatie worden gelegd met de belastingopbrengsten. Hij vindt het niet terecht, dat in deze fase al zo hoge eisen aan het horizontaal toezicht zouden worden gesteld. De Belastingdienst is relatief gezien nog maar kort bezig met de nieuwe aanpak, vooral in het MKB. We hebben juist tot deze evaluatie besloten om ons hierin verder te ontwikkelen.

### **Keuzeproces**

Stevens (Cie. HTB) vraagt Blokpoel naar zijn mening als nieuwe directeur van de belastingregio's. Blokpoel zegt dezelfde ervaringen te hebben gehad als Veld. Het gaat bij compliance om het beïnvloeden van maatschappelijk gedrag. Dat kan naar zijn opvatting nooit exact worden gemeten. Wel zijn er relevante schattingen. Blokpoel ziet horizontaal toezicht als uitbreiding van het toezichtinstrumentarium van de Belastingdienst. Belangrijk is het keuzeproces: waar werkt het horizontaal toezicht goed en voor welke partijen? Hij vindt dat je dit niet alleen kwantitatief moet beoordelen. Ook belangrijk is bijvoorbeeld wat voor thema's je op tafel krijgt door het vooroverleg. In situaties van horizontaal toezicht ga je keurig met elkaar om, zo nodig door middel van 'agree to disagree'. Zo kan horizontaal toezicht groeien naar volwassenheid. Stevens (Cie. HTB) zegt een duidelijk gevoel te hebben bij de kwalitatieve aspecten. Hij heeft echter gemerkt in eerdere gesprekken dat bij kwantitatieve vragen de mensen onrustig worden. Op de vraag wat een convenant kost aan capaciteit en tijd, kon men geen antwoord geven. Stevens vraagt zich af hoe je dan kan sturen en prioriteiten kan stellen als dienst. Blokpoel merkt op dat de Belastingdienst bezig is ervaringscijfers op te bouwen. Hij is van mening dat zeker in delen van het MKB-segment horizontaal toezicht van waarde en ook verantwoord is. Het is een rationele afweging waar horizontaal toezicht wordt ingezet. Door ervaring op te doen kunnen we de instrumenten steeds beter selecteren en richten.

### **Ambitie**

Pheijffer (Cie. HTB) vraagt wat de ambitie is met betrekking tot horizontaal toezicht. Worden bij de formulering van de ambitie ook de meningen van stakeholders en medewerkers van de Belastingdienst betrokken? Veld zegt dat zijn ambitie is het horizontaal toezicht stevig uit te breiden. Het is in zijn beleving een evolutionair proces. Rond 1980 werd glashelder dat de Belastingdienst niet alles meer kon controleren. Toen is men overgestapt op risicogericht werken. In de jaren daarna zag men in de praktijk een enorme groei van

belastingplichtigen, terwijl tegelijkertijd zekerheid moest worden geboden wat betreft de belastingopbrengsten. Horizontaal toezicht is wat hem betreft het methodisch antwoord op deze ontwikkelingen. Naar de mening van Veld is horizontaal toezicht een blijvertje. Kern is het werken in de actualiteit en oog hebben voor de risico's voor zowel de Belastingdienst als de bedrijven. Er kan echter nog geen hard antwoord worden gegeven op de vraag wat het effect is. Dat is de fase waar we nu midden inzitten. Blokpoel acht het minder relevant te zeggen: 'ik wil over zoveel jaar, zoveel bedrijven'. Stevens (Cie. HTB) wijst op de geluiden uit de dienst dat het doel is 35% van de bedrijven uit het MKB onder het horizontaal toezicht te krijgen en op de druk die de fiscaal adviseurs blijkbaar moeten voelen en ook daadwerkelijk voelen om bedrijven aan te melden. Blokpoel zegt dat de doelstelling van 35% uiteraard een serieuze ambitie is; met minder komt het niet als zodanig over. Het relevante punt zou in zijn visie moeten zijn: en wat daarna? Ga je verder naar bijvoorbeeld 50% of niet? Beantwoording van die vraag is afhankelijk van wat je in de praktijk tegenkomt. Keijzer (Cie. HTB) zegt dat de eerste vraag van elk bedrijf is: werk ik wel efficiënt? Hoe zit dat bij de Belastingdienst? Volgens Poolen kan je de overheid en het bedrijfsleven niet op deze wijze vergelijken. De activiteiten van de Belastingdienst, of het nu horizontaal toezicht of verticaal toezicht betreft, zijn niet zo eenvoudig ter herleiden tot een afweging van marginale opbrengsten minus marginale kosten.

## **MKB**

Stevens (Cie. HTB) stelt vast dat de spanning tussen beleid enerzijds en effectiviteit en efficiency anderzijds duidelijk is. Hij wil een ander thema aansnijden: de aansluiting van individuele MKB-bedrijven bij het convenant van de fiscaal adviseur. Poolen stelt dat de ontwikkeling op dit terrein overeenkomstig de verwachting gaat. Spannend is op dit moment de groei van het aantal MKB-ondernemingen dat zich aansluit bij het convenant. Er zijn nog geen aangiften via de 'green lane' van het horizontaal toezicht gegaan. Stevens (Cie. HTB) zegt van fiscaal adviseurs te horen te krijgen, dat deze zich door de Belastingdienst onder druk voelen gezet om 'klanten' aan te leveren. Poolen zegt dat Stevens de assertiviteit van de fiscaal adviseurs onderschat. Er is geen wettelijke verplichting om mee te doen, alles is gebaseerd op vrijwilligheid. Dit neemt niet weg dat horizontaal toezicht door de Belastingdienst wel als voorkeursstrategie wordt beschouwd. Veld onderstreept dit. Stevens vraagt of de Belastingdienst ook een lokmiddel heeft om bedrijven over te halen mee te doen aan horizontaal toezicht. Volgens Veld is dit de zekerheid vooraf. Stevens stelt dat veel bedrijven zeggen: 'Waarom zouden we meedoen? Het kost allen maar extra geld en tijd. En in de oude situatie kregen we ook geen controles.' Veld repliceert dat bedrijven potentieel altijd het risico lopen wel een keer te worden gecontroleerd en dan moet ook niet worden geklaagd als er met terugwerkende kracht wordt gecorrigeerd. Veld stelt zich voor dat de Belastingdienst op een bepaald moment een steekproefonderzoek doet onder bedrijven met horizontaal toezicht en daarnaast een andere groep met verticaal toezicht onderzoekt, om vervolgens de resultaten met elkaar te vergelijken en op basis daarvan de toezichtaanpak verder te verfijnen. Op de vraag van Stevens waarom dit niet al eerder is gebeurd, antwoordt Veld dat daarvoor eerst een kritische massa moet zijn opgebouwd. Dat moment komt dichterbij.

## **Relatie**

Stevens (Cie. HTB) noemt als volgend thema: de relatie met het bedrijf. Zelfs voorstanders van horizontaal toezicht zeggen, dat als de relatie te amicaal wordt, het risico bestaat dat de kritische houding van de belastingmedewerker ten opzichte van het bedrijf verdwijnt. Poolen zegt dat de leiding dit risico onderkent. Sommige medewerkers zijn blijkbaar bang de relatie te schaden. Dit dilemma maken we bespreekbaar.

## **Schillenmodel**

Stevens (Cie. HTB) kaart vervolgens het schillenmodel aan: in hoeverre maakt de Belastingdienst gebruik van het werk dat de externe accountant doet? Poolen ziet dat het vak van accountant verschuift. Hij is van mening dat beoordeling van het TCF eerder een zaak is voor de accountant dan voor de fiscalist. Poolen hoopt op

interdisciplinaire samenwerking. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt zich af of er geen discrepantie is tussen de filosofie van het schillenmodel (geen werk overdoen) en de praktijk. Poolen sluit niet uit dat de uitvoering van het horizontaal toezicht op dit punt beter kan. Hij noemt het dan ook nadrukkelijk een verbeterpunt. Overigens geldt dat ook voor die situaties waar andere vormen van toezicht dan horizontaal toezicht worden gehanteerd.

### **Verdeling segmenten**

Als laatste thema noemt Stevens (Cie. HTB) de nieuwe verdeling tussen ZGO, MGO en MKB. Hoe gaat het als een onderneming die op dit moment een individueel convenant heeft met de Belastingdienst, naar het MKB moet? Blokpoel stelt dat in zo'n situatie het convenant nooit eenzijdig door de Belastingdienst zal worden opgezegd. Hij kan zich voorstellen dat er nog een keer met het bedrijf wordt gesproken over de voor- en nadelen van een intermediaire aanpak, maar als het bedrijf individueel wil worden behandeld, dan blijven we dat doen. Veld is het daarmee eens. Het gaat maar om enkele tientallen bedrijven. Dat moet volgens Veld geen probleem vormen.

### **Laatste ronde**

Stevens (Cie. HTB) geeft de aanwezigen nog een kans iets aan de Commissie mee te geven. Veld zegt het vervelend te vinden dat er op dit moment nog een tweedeling bestaat tussen voor- en tegenstanders als het gaat om horizontaal toezicht, terwijl het bij de uitvoering van het toezicht in de praktijk juist moet gaan om de mix van instrumenten. Zijn vraag aan de Commissie zou zijn: wat is 'het geheim' om medewerkers het totaalplaatje te laten zien? Poolen vraagt of de Commissie op de hoogte is van de Horizontour en de Leidraden die ook extern zijn gepubliceerd. Stevens antwoordt dat deze zaken bij de Commissie bekend zijn.

### **Afronding**

Stevens wil afsluiten. Hij stelt voor om als de Commissie haar conclusies in concept heeft geformuleerd, nog een keer om de tafel te gaan met zijn gesprekspartners van vandaag. Veld wil ook graag nog een keer praten over de presentatie van het rapport. Hoe kunnen we de uitkomsten van het evaluatieonderzoek intern het beste presenteren om de discussie binnen de dienst verder te helpen? Stevens zegt dat de Commissie daarin graag meedenkt. Hij dankt alle aanwezigen voor hun komst en hun inbreng en sluit daarmee het rondetafelgesprek af.



## **Rondetafelgesprek 27 maart 2012**

Aanwezig zijn de voltallige Commissie en:

M.J.L.L. (Titi) van der Poel RA (directeur Handhaving), R.P. (Richard) Pijlman RA (teamleider van het gecombineerde groen/blauwe team Olie en gas) en J.N.G. (Han) Bosch RE (klantmanager Douane).

## 2.2.11 Medewerkers Douane

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezige medewerkers van de Douane voor hun komst. Graag verneemt hij de ervaringen en de mogelijke voor verbetering vatbare aspecten van het horizontaal toezicht, zoals dat bij de Douane wordt ingezet als handhavingsinstrument.

### Internationale ontwikkelingen

Van der Poel meent dat het horizontaal toezicht het onvermijdelijke antwoord is op de veranderingen die in het toezicht gaande zijn. In andere landen van de Europese Unie is bijvoorbeeld de laatste jaren veel aandacht besteed aan systeemgericht toezicht. "Systems based approach"- benaderingen en horizontaal toezicht horen daar in haar optiek nadrukkelijk bij. Door het aansluiten op de interne beheersingssystemen van de bedrijven kan toezicht worden gehouden. Via de zogenoemde 'layer approach' wil de Douane van een risicogerichte benadering van toezicht gaan naar een organisatie die tot doel heeft 100% van de goederenstromen onder toezicht te krijgen. Er worden bij de 'layer approach' drie lagen onderscheiden. De eerste laag is het bewaken van de fysieke buitengrenzen van kust en luchtruim. De tweede laag loopt via de transactiesystemen die vanuit Brussel worden aangestuurd en waarin de goederenstromen zijn opgenomen. De derde laag betreft de bedrijven zelf. Het horizontaal toezicht van de Belastingdienst heeft veel van een dergelijke benadering weg. Voor de Douane overigens niet iets geheel nieuws, want sinds de jaren zestig van de twintigste eeuw werd al gebruik gemaakt van een vergunningenstelsel, waarbij voor de administratieve controles gebruik werd gemaakt van de AO/IB van bedrijven.

### Opzet en evaluatie

De Douane begon vanaf januari 2008 met het horizontaal toezicht. Met de pilots van destijds werd vooruitgelopen op de nog in te voeren Authorised Economic Operator (AEO). Onder andere exporteurs en logistiek dienstverleners werden geselecteerd voor de pilots. Die pilots werden vervolgens geëvalueerd in een tijd waarin eveneens de reorganisatie van de Douane zich voltrok. De evaluatie heeft geleid tot vele aanvullende stappen, zoals het aanscherpen van het beleid, het opzetten en uitvoeren van scholingstrajecten en het werken aan de noodzakelijke cultuurverandering. De Douane stelde de klant centraal. Vanuit het centraal stellen van de klant, moest er door de organisatie van buiten naar binnen worden gekeken in plaats van andersom. Bedrijven wilden meedoen met het horizontaal toezicht om persoonlijk in contact te kunnen komen met de Douane. De vraag bij een dergelijke persoonlijke benadering in het toezicht is: hoe ingrepen in transacties doorwerken op het horizontaal toezicht en de onderlinge relaties. Daarnaast vraagt een dergelijk toezichtinstrument om een andere manier van sturing door de leiding van de eigen organisatie.

### Ontkoppeling

Stevens (Cie. HTB) vraagt naar de belangrijkste aanscherping op basis van de evaluatie van de pilots bij de Douane. Van der Poel meent dat dit het besluit tot gezamenlijk optreden van de Douane met Blauw is geweest. Horizontaal toezicht gebeurt alleen in samenwerking met Blauw (Belastingregio's). Blauw heeft daarin het voortouw. De Douane zet overwegend in op AEO. Voor de concerns wordt dit aangevuld met horizontaal toezicht. Daarnaast is er de modernisering van het toezicht bij de Douane gaande, waarbij alle medewerkers door een ontwikkeltraject heen gaan. Daarbij spelen onder andere vragen een rol, zoals wat vertrouwen is en wat gelijkwaardigheid. Controleurs van de Douane ontwikkelen nieuwe vaardigheden. Dit geldt overigens ook voor de klantmanagers. Ook zij dienen nieuwe gespreksvaardigheden en kennis op te doen van andere manieren van werken. Er wordt in dergelijke scholingstrajecten veel energie gestopt.

### **Wie volgt wie?**

Stevens (Cie. HTB) is benieuwd naar de verschillen tussen blauw en groen in de benadering van de ondertoezichtgestelden. Van der Poel geeft aan dat één van de kenmerkende verschillen is dat de Douane is georganiseerd op het niveau van de werkmaatschappij en blauw is gericht op het concern. Om dit meer uniforme te krijgen, is een veranderingstraject ingezet. Voorts is de Douane ook belast met veiligheid, integriteit en het tegengaan van smokkel. Daarbij speelt voor de ondertoezichtgestelden ‘tijd is geld’ een belangrijke rol. Met het AEO-programma van de Europese Unie wordt hierop ingespeeld. Voor de Douane is het TCF veel minder van belang. De Douane zet namelijk in op AEO en daarvoor komen bijna alle ondertoezichtgestelden in aanmerking. Er zijn nu zo’n 1.000 werkmaatschappijen die gebruik maken van AEO. Stevens vraagt waarom Groen dan Blauw zou moeten volgen ten aanzien van het horizontaal toezicht. Gezien de snelheid van de goederenstromen van Groen lijkt het voor de hand te liggen dat de Douane leidend is. Van der Poel geeft aan dat Blauw weliswaar initieert, maar dat de gesprekken met de Douane worden vervolgd en ingezet op AEO.

### **Regierol**

Pijlman werkt vanuit het team Olie en gas (Olga-team) op de scheidslijn van Blauw en Groen. Hij haakt aan bij het vorige punt, wie volgt wie. Bij het Olga-team worden de fiscale middelen in één hand behandeld. Horizontaal toezicht heeft daarbij als winstpunt dat hij in de bestuurskamer terecht is gekomen en niet alleen meer op afdelingsniveau of met de adviseur. De gesprekken in de bestuurskamer zorgen voor meer commitment van het bedrijf. Bij de Belastingdienst ligt dit meer voor de hand dan bij de Douane, immers, de corporate income tax is een wereldwijde verdeling van winsten die toch al in de bestuurskamer terecht kwamen. Pijlman is verder groot voorstander van integrale klantbehandeling met daarbij een regierol voor één klantcoördinator voor het gehele concern. Hij uit als zorg dat hieraan afbreuk wordt gedaan door de landelijke ontwikkeling van concentratie van de werkzaamheden van de Belastingdienst. Landelijke acties doorkruisen namelijk veelal de aanpak en keuzes van de klantcoördinator in individuele gevallen. De klantcoördinator wordt op die manier regelmatig gepasseerd. Een randvoorwaarde voor een integrale klantbehandeling is daarom voldoende autoriteit en bevoegdheden (macht) voor die klantcoördinator om die regierol goed in te kunnen vullen. Pijlman ziet de geschetste ontwikkeling als een dilemma.

### **Diversiteit**

Stevens (Cie. HTB) is benieuwd of de leiding van de Belastingdienst zicht heeft op het verschil in de aard van de werkzaamheden tussen de Douane en de rest van de Belastingdienst. Wordt er niet te veel op een hoop gegooid? Pijlman heeft de impressie dat blauwe managers vooral met Blauw bezig zijn en Groen met Groen. Toch is de eenheid van beleid en uitvoering binnen de Belastingdienst als geheel van belang, ondanks de verschillen in werkzaamheden die er binnen de organisatie zijn. Van der Poel vult hem aan. Zij laat weten dat over de verschillen in benadering en het bevorderen van de uniformiteit thematisch wordt gesproken door de managers van de dienstonderdelen. In het Managementteam Belastingdienst is voldoende zicht op de verschillen in werkzaamheden van Blauw en Groen en wordt er ook voldoende ruimte gelaten voor een gedifferentieerde aanpak. Er kunnen eigen keuzes worden gemaakt, waarbij gekeken dient te worden naar de effecten van die keuzes.

### **Effecten**

Keijzer (Cie. HTB) is benieuwd of de Douane bij de invoering van het horizontaal toezicht nulmetingen heeft verricht. Van der Poel geeft aan dat er inderdaad behoefte was aan een dergelijke meting. Deze is dan ook verricht onder de deelnemers van de pilot. Er was voor de Douane een duidelijke behoefte aan een beleidslijn waarin AEO, horizontaal toezicht en horizontaal toezicht Douane samenkwamen en de effecten ten aanzien van de compliance duidelijk moesten worden. De uitvoering van deze beleidslijn in de pilotfase van het horizontaal toezicht heeft veel tijd en energie gekost. Na die fase kon worden geëvalueerd onder de deelnemende bedrijven



wat de effecten waren voor het bedrijf. Voor het AEO ligt dit anders. AEO is namelijk gebaseerd op wetgeving. Ook die wetgeving is geëvalueerd en aangepast waar mogelijk. Pijlman geeft aan dat het HT-concept in de praktijk zijn vorm heeft gekregen en meent dat er veel is geleerd van de evaluaties.

### **Opschalingsproces**

Bosch is als klantmanager Douane sinds een aantal jaren betrokken bij horizontaal toezicht. Zijn activiteiten vinden veelal samen plaats met Blauw en soms ook bewust niet. Wel wordt er gezamenlijk gestart met de belastingplichtige, zeker bij de ZGO's waar de 'tone at the top' een grote rol speelt. In de praktijk betekent dit dat de initiële gesprekken worden gevoerd met vier personen: de klantmanagers van de Douane en de Belastingdienst en de managers van beide dienstonderdelen. Bosch ervaart daarbij wel het verschil in de scope van Blauw en Groen, vandaar dat een gezamenlijk optrekken niet altijd voor de hand liggend is. Groen moet bijvoorbeeld afspraken maken met 30 werkmaatschappijen van een concern, waar Blauw met het concern als geheel het traject kan oppakken. Het zou het voor de Douane eenvoudiger maken, om eveneens vanuit de concerngedachte te mogen werken. Bosch wil graag zo praktisch mogelijk werken, maar soms moeten dergelijke veranderingen vanuit het hoofdkantoor worden aangepakt. Stevens (Cie. HTB) vraagt naar de snelheid van dit zogenoemde opschalingsproces. Bosch geeft aan dat een dergelijke traject altijd sneller kan, maar begrijpt ook dat dit afhankelijk is van noodzakelijke veranderingen in wetgeving. En die veranderingen zijn minder snel te realiseren. Zolang de wetgeving bepaalt dat de werkmaatschappij een vergunning dient te hebben en niet het concern, heb je daarnaar te handelen. Toch loont het de moeite om hierin met pilots te experimenteren en verdere ervaringen op te doen. Binnen Amsterdam en Rotterdam (OLGA-team) wordt al vanaf 1998 op deze wijze met succes gewerkt.

### **Europese Unie**

Stevens (Cie. HTB) is benieuwd of Bosch veel met communautaire regelgeving van doen heeft. Bosch geeft aan dat dit inderdaad het geval is. Voor Blauw is het in die zin eenvoudiger. De regelgeving is veelal van Nederlandse komaf. Voor de Douane is de regelgeving sterk afhankelijk van de ontwikkelingen binnen de Europese Unie met de 27 lidstaten. Die lidstaten hebben verschillende beelden en opvattingen over toezicht, horizontaal toezicht en modernisering van het toezicht. Toch meent hij dat de Nederlandse Douane het in dat perspectief niet slecht doet en zelfs tot de wereldtop behoort. Van der Poel ziet grote verschillen binnen de Europese Unie. Dat beperkt zich niet alleen tot de cultuur van de verschillende douaneorganisaties, maar geldt ook ten aanzien van het inrichten van de werkprocessen. Nederland heeft met de Rotterdamse haven en de luchthaven Schiphol twee grote spelers op het gebied van goederenvolumes. Er worden steeds meer afspraken over AEO's op het niveau van de Europese Unie gemaakt, maar de lidstaten hebben op dit moment nog wel de vrijheid om een nadere invulling aan die afspraken te geven. De vraag is of dit onder de toekomstige EU-regelgeving die in de maak is, ook nog zo zal zijn. De Nederlandse Douane behoort met het toezicht op de vrachten op Schiphol en de Rotterdamse haven tot de Europese top. De Douane is een handhavende organisatie, maar heeft ook oog voor de belangen van bedrijven en de economie. Daarom wordt onder andere met bedrijven gesproken en afgestemd, iets wat in een aantal andere landen van de Europese Unie ondenkbaar is.

### **Continu verbeteren**

Van der Poel geeft aan dat de Douane altijd open staat voor verbetering van de processen. Als je bijvoorbeeld als Douane toezicht dient te houden op de accijnzen - het vierde middel van de schatkist - dan moet je ook zicht hebben op de middelen die je als Douane investeert en wat de douaneactiviteiten opleveren. In het binnenland vinden de heffingen geïntegreerd plaats. Voor dat deel kan de Douane de opbrengst van de inspanningen inzichtelijk maken. Een ander punt dat bijzondere aandacht heeft, is de rol van de klantmanager. Als die tevens de handhavingsregisseur is, kan een spanningsveld ontstaan in een concrete situatie met zijn convenantpartner. Van der Poel heeft tot nu toe nog geen voorbeeld gezien waar dit speelde, maar daarmee is nog niet gezegd dat

het zich niet kan voordoen. Overigens doen dit soort risico's zich voor op alle niveaus van de organisatie. Ook bij een controleur van containers in het havengebied is een dergelijk risico aanwezig. Die controleur kan er voor kiezen om op enig moment containers van een bepaalde ondertoezichtgestelde niet te controleren. Dergelijke keuzes kunnen, al dan niet bedoeld, gevolgen hebben voor de integriteit. Daarom acht de Douane het van belang om op zijn tijd te rouleren. Ondanks dat de relatie tussen Douane en ondertoezichtgestelde van groot belang is, dient de integriteit hoog in het vaandel te blijven staan. Een goede zakelijke relatie is een meerwaarde voor zowel Belastingdienst als bedrijf. Vanzelfsprekend kan dit leiden tot verstrengeling van belangen. Rouleren van medewerkers is een middel om dit te beperken. Dit moet echter zorgvuldig plaatsvinden, ten slotte is het niet de bedoeling je zorgvuldig opgebouwde meerwaarde weg te gooien. Door te werken met een behandelteam worden zorgen daaromtrent ook ondervangen. Voorts is niet alleen rouleren een instrument, maar ook interne controle door middel van peer review en management zijn instrumenten die ingezet worden om mogelijke belangenverstrengelingen bespreekbaar te maken en indien nodig tegen te gaan.

### **Soft controls**

Van der Hel-van Dijk (Cie. HTB) verneemt regelmatig van compenserende maatregelen om een risico af te dekken, dat met de gebruikelijke maatregelen niet kan worden afgedekt. Zijn er ook bijvoorbeeld soft controls? Bosch bespreekt de integriteit met het bedrijf vanuit de beheersmaatregelen van het concrete bedrijf. Daarbij hanteert hij vragen als: wat gaan we doen en waarom? Vervolgens betreft hij bij de beoordeling medewerkers met meer inhoudelijke kennis bijvoorbeeld op het gebied van beheersingssystemen om het noodzakelijke onderzoek te kunnen verrichten. Bij zijn eigen klanten doet hij dat niet zelf en als hij dit al doet, dan nooit alleen. Voor Van der Poel is dit een herkenbare aanpak. Ook bij AEO wordt die op een soortgelijke wijze uitgevoerd. Er zijn regiocoördinatoren, maar uiteindelijk moet er wel iemand zijn om de integriteitsvragen te stellen en de antwoorden te wegen. Daarbij is het van belang een open gesprek te kunnen voeren. Overigens spelen bij elke vorm van toezicht integriteitvraagstukken een rol.

### **Organisatie**

Pheijffer (Cie. HTB) vraagt waarom eerst het concept van horizontaal toezicht is ingevoerd en daarna pas de medewerkers worden opgeleid. Van der Poel geeft aan dat er in 2008 bewust is gestart met de pilot met zo'n twintig grote klanten. Het kostte in de organisatie al veel tijd en moeite om met het idee aan de slag te gaan. De gedachte die binnen de Douane heerste, was dat je toch gewoon een container opent voor een controle. Waarom zou er rekening moeten worden gehouden met de verwachtingen van een bedrijf? Binnen de Douane is door de veranderingen van producten en diensten technisch veel veranderd. Belangrijk is dat de Douane er voor moet zorgen dat de medewerkers snappen hoe hun werk past in de keten en waar de organisatie naartoe gaat. Dat wordt dan ook als zodanig besproken. Het doet Van der Poel dan ook deugd dat bedrijven de klantmanagers als enthousiast blijven ervaren.

### **Reorganisatie**

Van der Poel geeft aan dat Groen meer lijkt te hebben opgeleid ten aanzien van horizontaal toezicht dan Blauw in de aanvangsperiode mogelijk heeft gedaan. De Douane heeft bewust veel geïnvesteerd in de top van de organisatie in het omgaan met ZGO en MGO. Na de reorganisatie van de Douane is hiervoor de ruimte ontstaan. Voor Blauw ligt dat naar haar idee anders. Daar is nu bij de invoering van het horizontaal toezicht bij het MKB ook gelijktijdig de reorganisatie gestart. Pijlman nuanceert het voorgaande door aan te vullen dat binnen ZGO/MGO ook zeer veel is geïnvesteerd in zowel de medewerkers als in het management, er zijn diverse trainingen geweest. Vanuit de rol van klantcoördinator in OLGA komt Pijlman in aanraking met MKB medewerkers als medewerkers van bijvoorbeeld fysiek toezicht van de Douane. In beide groepen lijkt er nog werk aan de winkel.

**AEO en HT**

Ten aanzien van het horizontaal toezicht kan Van der Poel zich voorstellen dat de pilot te lang heeft geduurd. De verbreding heeft pas afgelopen jaren met het horizontaal toezicht plaatsgevonden. Ze merkt op dat bedrijven AEO als een vorm van horizontaal toezicht beschouwen. Ook voor de Douane geldt dit, omdat het een manier is om met gerechtvaardigd vertrouwen te kunnen werken. De Douane ziet daarom niet slechts 200 bedrijven als potentieel van horizontaal toezicht. Als AEO daar ook onder wordt verstaan, dan zijn de aantallen vele malen groter dan de eerdergenoemde 200. Het horizontaal toezicht op bedrijven samen met Blauw, betreft nu zo'n 70 bedrijven. Als je de Douane zou loskoppelen en zou volstaan met AEO, dan zouden die aantallen toenemen. Zij beseft dat de belastingplichtige te maken heeft met één Belastingdienst. Dus je moet dan ook als Douane horizontaal toezicht aanbieden. Het is trouwens ook mogelijk, zo geeft Bosch aan, dat horizontaal toezicht en horizontaal toezicht Douane worden gecombineerd, maar dan zonder AEO. Maar dit wordt door de aanwezigen meer gezien als uitzondering dan als regel. In de Belastingdienst is ervoor gekozen individueel horizontaal toezicht alleen bij ZGO's en MGO's toe te passen en via intermediair aanpak MKB te horizontaliseren. Bij de Douane kan elk bedrijf (werkmaatschappij), dat in aanraking komt met de Douane, in beginsel in aanmerking komen voor een AEO. Dit geeft een andere dynamiek.

**Automatisering**

Stevens (Cie. HTB) is benieuwd naar de rol van automatisering bij het toezicht van de Douane. Van der Poel geeft aan dat dit een kwetsbaar punt is. Het blijkt moeilijk om dit risico verder te beperken en veranderingen in het systeem aan te brengen. De systemen zijn - evenals de wetgeving - veelal ingericht op basis van regels vanuit Brussel. Hierin is weinig speelruimte. De winst moet derhalve op andere terreinen worden geboekt. Zo zijn er bijvoorbeeld behoorlijke stappen gezet op het gebied van het klantbeeld. De vraag daarbij is wel hoe je dat klantbeeld actueel kunt houden.

**Afronding**

Stevens (Cie. HTB) bedankt de gesprekspartners voor het verhelderende beeld dat zij hebben gegeven over het functioneren van het horizontaal toezicht bij de Douane.

## **Rondetafelgesprek 19 maart 2012**

Aanwezig zijn de Commissie en:

Mr. D.P. (Dick) van Luttervelt (Hoofd Douane AkzoNobel), mr. R. (Ron) Nikken (Hoofd indirecte belastingen Koninklijke Ahold), mr. E.M.R. (Eric) Vennekens (Director Trade & Infra ASML) en mr. W.-J. (Wouter-Jan) Brookman (adviseur fiscale zaken VNO-NCW/MKB-Nederland)

## 2.2.12 Zeer grote bedrijven Douane

### Inleiding

Stevens (Cie. HTB) dankt de aanwezigen voor hun komst en bereidheid te spreken over het horizontaal toezicht, zoals dat plaatsvindt bij de Douane. Hij verzoekt de gesprekspartners zich vooral te richten op wat beter kan. Van het gesprek wordt een verslag gemaakt, dat vervolgens voor akkoordverklaring aan de gesprekspartners wordt voorgelegd.

### Voordelen

Stevens (Cie. HTB) opent de gedachtewisseling met de vraag: stel dat u een gesprek met de staatssecretaris heeft over het horizontaal toezicht. Wat zou u hem voorleggen? Nikken (Ahold) wil zijn zorgen delen dat er bij de Belastingdienst - zowel bij Blauw als bij Groen - te weinig mankracht lijkt te zijn. Hij ziet veel medewerkers vertrekken en weinig nieuwe komen. In dit verband maakt hij zich ook zorgen over de aangekondigde bezuinigingen. Voorts ziet hij dat het gedachtegoed van het horizontaal toezicht goed is doorgedrongen bij de top van de Belastingdienst en een aantal regio's, waaronder Amsterdam en Rotterdam. In de andere regio's ervaart hij dat in mindere mate. Dit beeld wordt op hoofdlijnen door de anderen bevestigd. Vennekens (ASML) heeft in Eindhoven ook positieve ervaringen. Hij is met de Belastingdienst aan de slag gegaan met horizontaal toezicht. Het is nu nog vooral een tijdsintensieve zoektocht, waarvan hij nog niet weet wat het uiteindelijk gaat opleveren. Het werken op basis van gerechtvaardigd vertrouwen en de veranderende houding van de Belastingdienst vormen een goede start. Stevens vraagt of Brookman (VNO-NCW/MKB-Nederland) dit beeld van zoekende organisaties herkent van andere leden van zijn organisatie. Dat blijkt inderdaad het geval te zijn.

### Brussel

Keijzer (Cie. HTB) is benieuwd naar de invloed van de Europese Unie op het Nederlandse horizontaal toezicht. Biedt de Europese Unie voldoende mogelijkheden om in Nederland met het horizontaal toezicht te kunnen werken? Vennekens (ASML) streeft met de Nederlandse Douane na dat er minder fysieke controles plaatsvinden. Hij stelt dat het commercieel belang hier samenvalt met het belang van de Douane. Samenwerking kan op basis van het gemeenschappelijk belang worden georganiseerd. Beide partners aan weerszijden van het douaneproces willen weten wat er in een container zit, waar die vandaan komt en waar die naartoe gaat. Dat vereist een betrouwbare en gemakkelijk toegankelijke administratie. Probleempunt is echter dat de Douane op grond van Europese regelgeving verplicht is een bepaald percentage controles uit te voeren. Hij zoekt nu met de Douane naar een goede balans. De vraag is of je horizontaal toezicht in EU-context mag kwalificeren als 'controle'. Keijzer vraagt of de Brusselse wetgeving op gespannen voet staat met de Nederlandse opvattingen over horizontaal toezicht. Van Luttervelt (AkzoNobel) meent dat dit inderdaad een belemmering is, omdat Brussel eist dat er een bepaald percentage van de goederenstromen moet worden gecontroleerd.

### Aanpassing regelgeving

Stevens (Cie. HTB) concludeert op basis van de opvattingen van zijn gesprekspartners dat de communautaire regelgeving de ontwikkelingen op het terrein van het horizontaal toezicht lijkt te hinderen. Stevens vraagt aan Brookman (VNO-NCW/MKB-Nederland) hoe zijn organisatie daarmee omgaat. Brookman merkt op dat de complicerende factor de Europese regelgeving is. De Europese Unie streeft naar een uniforme handelswijze van de douaneorganisaties. Binnen de Europese Unie wordt de open samenwerking tussen de Nederlandse Douane en het bedrijfsleven als bijzonder ervaren. Een goede en open samenwerking tussen het bedrijfsleven en douaneautoriteiten is binnen de Europese Unie geen vanzelfsprekendheid.

## Veranderingen

Vennekens (ASML) schetst dat vóór de invoering van het horizontaal toezicht de Douane en de ondernemingen als 'vijanden' tegenover elkaar stonden. De wens is 100% correcte aangiften, maar dat lukt in de praktijk niet. In Nederland zijn we nu zover dat we op basis van gerechtvaardigd vertrouwen gebaseerd op risicoanalyses kunnen werken. Dat is in andere landen nog niet het geval. Stevens (Cie. HTB) is benieuwd, hoe de Douane bepaalt of er gerechtvaardigd kan worden vertrouwd. Vennekens (ASML) geeft aan dat het om vertrouwen gaat in combinatie met een TCF, waarin risicoanalyses en controles zijn opgenomen. Dat wil vervolgens niet zeggen dat dan alles perfect verloopt. Je kunt wel eens een zending missen, maar die geef je dan alsnog aan, zeker als je met horizontaal toezicht bezig bent.

## Win-winsituatie

Stevens (Cie. HTB) vraagt hoe gerechtvaardigd vertrouwen in de praktijk uitwerkt. Nikken (Koninklijke Ahold) meent dat de liefde bij het horizontaal toezicht van twee kanten moet komen. Het kan niet zo zijn dat de Douane alleen vertrouwen geeft. Je zult dat vertrouwen ook waard moeten zijn. Dat betekent dat wanneer je als onderneming bijvoorbeeld een zending hebt gemist, dat alsnog moet aangeven, óók als de Douane dat niet heeft gemerkt.. Vennekens (ASML) stelt dat je wel van bedrijven kunt eisen, dat zij zelf grip hebben op de goederenstromen en controles uitoefenen, maar als je dat als Douane alleen vraagt vanwege eigen capaciteitsproblemen, dan is dat niet de juiste insteek. Hij ervaart wel een positieve opstelling van de Douane, maar deze is zijns inziens nog zoekende. Pheijffer (Cie. HTB) vraagt hoe de controles zich verhouden tot de controles van malafide bedrijven? Wat wordt in de praktijk gemerkt van de voordelen van het horizontaal toezicht? Wordt er getoetst? Zijn er criteria voor de TCF? Voelt men zich gelijk behandeld door verschillende ambtenaren van de Douane? Nikken (Koninklijke Ahold) merkt vooral dat ze langskomen als hij ze uitnodigt. Dat vloeit voort uit de vertrouwensrelatie. De Douane gaat er op grond van eerdere (vaak jarenlange ervaring met het bedrijf) van uit dat alles in orde is, als we niets laten horen. Anderzijds is de Douane wel actief bij bijvoorbeeld landelijke onderzoeken of vragen van collega's. Nikken zijn organisatie is sinds 2005 bezig met horizontaal toezicht, maar ook voor die tijd werd op een soortgelijke wijze met de Belastingdienst gewerkt. Die samenwerking ervaart hij als erg prettig. Veel verschil met de oude situatie is er naar zijn mening niet.

## Contact

Pheijffer (Cie. HTB) geeft aan dat de Belastingdienst diverse modellen promoot om als bedrijf 'in control' te zijn. Hij vraagt of de ingevoerde modellen ook periodiek worden getoetst. Kijkt de Belastingdienst naar veranderingen in de systemen en de redenen daarachter? Vennekens (ASML) is met zijn organisatie al enige tijd bezig met een op COSO gebaseerde compliance scorecard. De prestaties zijn inzichtelijk, evenals de verbeteringsmogelijkheden. Dit is een cyclisch geheel. Nikken (Koninklijke Ahold) meent dat het periodiek contact met de Belastingdienst van groot belang is. Hij uit de vrees dat door bezuinigingsmaatregelen dit noodzakelijke persoonlijke contact mogelijk verdwijnt. Hij ziet bij vertrek van belastingdienstmedewerkers tot nu toe nog wel goede vervangers terugkeren, maar hij weet niet of die er in de nabije toekomst ook nog zullen zijn. Nu kan hij bij veranderingen in de systemen bellen met de Belastingdienst en krijgt hij direct gehoor.

## Eigen tempo

Van Luttervelt (AkzoNobel) meldt dat hij voor zijn organisatie bezig is met de ontwikkeling van een CCF (Customs Control Framework). Daarover is al wel gesproken met de Belastingdienst en Douane. Stevens (Cie. HTB) vraagt of de organisatie van Van Luttervelt wordt aangespoord als hij niet in actie komt. Van Luttervelt geeft aan dat dit niet het geval is. De onderneming is zelf de regisseur van het proces. Vennekens (ASML) herkent dit. Hij ervaart geen druk vanuit de Belastingdienst om haast te maken. Dit doet hij vervolgens ook niet, zeker zolang er aan de horizon geen "pot met goud" te wachten staat.

## Controleren

Stevens (Cie. HTB) wil de rollen omdraaien. Wat zouden de gesprekspartners doen als zij verantwoordelijk zouden zijn voor het beleid van de Douane. Wat zouden zij met het horizontaal toezicht doen? Nikken (Koninklijke Ahold) acht, gezien de beperkte toezichtcapaciteit, selectie noodzakelijk. Het horizontaal toezicht is daarvoor een adequaat middel. Je hoeft dan minder aandacht te besteden aan bedrijven waar het goed loopt en waarbij je kunt vertrouwen op goede fiscale afdelingen. De tijd die dan vervolgens vrijkomt, besteed je aan verticaal toezicht bij malafide ondernemers en bonafide ondernemers zonder horizontaal toezicht. Stevens vraagt of de omvang van de onderneming bepalend is voor horizontaal toezicht. Van Luttervelt (AkzoNobel) meent dat een eigen fiscale afdeling van belang is. Het zal daardoor vaker een grotere onderneming zijn. Met een eigen fiscale afdeling is er voldoende kennis in huis om het horizontaal toezicht uit te rollen. Als je gebruik moet maken van externe kennis, dan zou de Belastingdienst volgens hem meer begeleiding moeten bieden. Van Luttervelt (AkzoNobel) geeft als suggestie het horizontaal toezicht aan te vullen met steekproeven, waarbij het systeem steekproefsgewijs wordt gecontroleerd. Op die manier kan het toezicht worden versterkt.

## Groen en Blauw

Keijzer (Cie. HTB) komt te spreken over de eigenheid van de Douane als onderdeel van de Belastingdienst. Het is een afgeschermd geheel - diep in de organisatie - en belast met concrete controles van vrachtschepen, vrachtwagen en vliegtuigen. De gevolgen van de controles op de goederenstromen voor de ondernemingen zijn groot. Vandaar dat ook binnen die ondernemingen douanezaken veelal een aparte tak is. De klantcoördinator van de Belastingdienst is vaak een medewerker van Blauw. Hoe verhoudt die zich tot de douaneactiviteiten? Van Luttervelt (AkzoNobel) geeft aan twee klantcoördinatoren te hebben, een voor Blauw en een voor Groen. Dat geldt ook voor Vennekens (ASML). Voor Nikken (Koninklijke Ahold) is dit anders, hij heeft er maar één. Van Luttervelt en Vennekens hebben één convenant met Blauw en Groen. Keijzer (Cie. HTB) vraagt of dit fricties oproept vanwege de twee gebieden. Vennekens (ASML) ervaart dergelijke fricties niet. Als een kwestie betrekking heeft op beide terreinen, neemt hij zelf het initiatief zowel richting Blauw als Groen.

## 'In control'

Stevens (Cie. HTB) vraagt zich af wat er gebeurt als er een vrachtwagen met goederen wordt gemist in de administratie en de Douane komt er achter. Vennekens (ASML) constateert dan dat er een gat zit in het proces. De Board van een onderneming houdt niet van dergelijke verrassingen en wenst de foutenkans te minimaliseren. De vragen die de Board bij een dergelijk incident stelt zijn in wezen dezelfde als die van de Douane. Waarom is de vracht gemist? Waar komt de fout vandaan? Wat ga je doen om een dergelijke fout in het vervolg te voorkomen? Nikken (Koninklijke Ahold) bevestigt dit. Van Luttervelt benadert het vanuit principes die in zijn bedrijf niet overschreden mogen worden. Het onder de pet houden van een dergelijke misser is bijvoorbeeld niet toegestaan. Nikken meent dat de Belastingdienst kan voortbouwen op deze bedrijfsprincipes. Als je als bedrijf een code of conduct hebt, je maatschappelijk verantwoord ondernemerschap serieus neemt en je onderworpen bent aan SOx, dan zitten daarin al zoveel waarborgen, dat er in principe correct wordt gehandeld. Als Douane moet je daarvan uitgaan en ook op vertrouwen. Van Luttervelt stelt dat niet alleen systemen waterdicht moeten zijn, maar dat ook de mensen achter de knoppen betrouwbaar moeten zijn.

## Menselijke factor

Pheiffer (Cie. HTB) acht de menselijke factor van groot belang in een organisatie. De aanwezigheid van een TCF zegt daarmee nog niet alles ten aanzien van het vertrouwen dat je kunt hebben in de onderneming. Je kunt zelfs als onderneming een TCF hebben en ondanks dat niet 'in control' zijn. Pheiffer is benieuwd hoe dit bij DGA's zou verlopen, die zelf aan de knoppen zitten en minder te maken met interne en externe verantwoording. De aanwezigen merken op dat dit inderdaad anders zou kunnen liggen. Nikken (Koninklijke Ahold) onderstreept dat je ook met een TCF nog steeds afhankelijk bent van mensen. De juiste mensen moeten op de juiste plek

zitten. Als mensen niet snappen wat ze moeten doen, door bijvoorbeeld kennisverlies en outsourcing etc., dan kan dit tot fouten leiden. Alles staat dan wel goed beschreven, maar het kan in de praktijk toch nog steeds mislopen. Het voordeel van horizontaal toezicht is dat je dan direct de Belastingdienst kan bellen, de fout aangeven en laten weten dat het probleem opgelost gaat worden.

### **Risicomanagement**

Pheijffer (Cie. HTB) hoort de gesprekspartners in essentie spreken over risicomanagementsystemen. Dat het nu horizontaal toezicht heet, doet niet af aan de inhoudelijke bedoeling. Is het horizontaal toezicht daardoor niet een overschat begrip? Nikken (Koninklijke Ahold) vindt de ontwikkeling dat de Belastingdienst werkt vanuit een positieve benadering een goed uitgangspunt. En als het horizontaal toezicht niet werkt, dan staat het verticale toezicht nog steeds ter beschikking. De basis is, dat als er iets niet goed is gedaan, herstel plaatsvindt en geen boete wordt opgelegd. Pheijffer vraagt of dit bij verticaal toezicht anders was? Vennekens (ASML) meent dat er met het horizontaal toezicht een andere verhouding is. Het TCF moest er als risicomanagementsysteem toch wel komen voor de onderneming, maar daaraan kan nu samen met de Belastingdienst worden gewerkt. Stevens (Cie. HTB) vraagt wederom wat de ondernemingen voor deelname aan horizontaal terugkrijgen, anders dan dat de wijze waarop ze met de Douane kunnen omgegaan. Vennekens geeft als aanvulling dat horizontaal toezicht een manier is om verrassingen in de fiscale positie te voorkomen. Er is nu ook meer en eerder zekerheid door de wijze van communicatie en over de kwalificatie van de fiscale posten.

### **Duidelijkheid**

Stevens (Cie. HTB) vraagt of er daadwerkelijk sneller duidelijkheid wordt gegeven door het horizontaal toezicht. Vennekens (ASML) en Van Luttervelt (AkzoNobel) ervaren die snellere afhandeling. Keijzer (Cie. HTB) vraagt naar het grote verschil tussen horizontaal toezicht in de dagelijkse praktijk bij de Douane en het traditionele toezicht zoals dat voorheen werd toegepast. Vennekens noemt de proactieve houding en het hebben van een aanspreekpunt duidelijke voordelen van het horizontaal toezicht. Nikken (Koninklijke Ahold) benadrukt het recht om ook onder het model van horizontaal toezicht het met elkaar oneens te zijn. Dat is overigens met het verticale toezicht niet anders. Zolang je zakelijk met elkaar blijft communiceren kan dat. Je hebt eigen standpunten en opvattingen. En dat kan ook betekenen, dat daar een rechter aan te pas moet komen. Dat leidt meestal niet tot beschadiging van de goede relatie tussen partijen.

### **Grensverkenning**

Stevens (Cie. HTB) hoort regelmatig de klacht, dat als je een standpunt inneemt dat de Belastingdienst niet deelt, dit wordt gezien als strijdig met horizontaal toezicht. Nikken (Koninklijke Ahold) meent dat de Belastingdienst ook onder het horizontale toezicht geen probleem heeft met een discussie over rechtsvragen, waarbij vanuit vaststaande feiten de fiscale gevolgen worden bepaald. Daarbij bestaat de kans dat partijen het niet eens worden en dus naar de rechter stappen. Waar de Belastingdienst wel een probleem mee heeft is grensverkenning. Dat was overigens vóór het horizontale toezicht ook al het geval. Vennekens (ASML) meent dat de opstelling van de Douane in dat verband vaak te maken heeft met het functieniveau van de betrokken medewerker binnen de Belastingdienst. De uitvoerend ambtenaar doet wat zijn opdracht is, bijvoorbeeld het controleren van een bepaalde zending conform de eis van Brussel. Op een hoger functieniveau kan een meer systeemgerichte discussie plaatsvinden. Dit hoeft niets te maken te hebben met grensverkenning en het niet horizontaal-toezichtwaardig zijn.

### **Systeem**

Van Luttervelt (AkzoNobel) geeft aan dat de aangifte na uitvoer elektronisch plaatsvindt. Als je dan een risicoprofiel raakt, dan komt de Douane langs voor de fysieke controle van een partij dozen of blikken. Hij zou willen dat controles meer conceptueel worden benaderd ten aanzien van het proces (system based in plaats van



transaction based). Keijzer (Cie. HTB) merkt op dat er bij een dergelijke fysieke controle kennelijk geen rekening wordt gehouden met het horizontaal toezicht. De douanemedewerker zou dus niet zo maar op pad dienen te worden gestuurd voor een de uit te voeren controle. Vennekens (ASML) geeft aan dat die controle te maken heeft met risicoprofielen. De invloed van de Europese Unie laat zich hier gelden. De Nederlandse Douane wil weliswaar op basis van systeemcontroles werken, maar de Brusselse regelgeving is ingericht op basis van transacties. Dit geeft een spanning in de praktijk.

### Checks

Van Luttervelt (AkzoNobel) meent dat als je een goed CCF hebt en informatie blijft delen met de Douane, toezicht beperkt kan blijven tot controles van het systeem. Toch worden in de praktijk vooral de transacties gecontroleerd. Bij Van Luttervelt wekt dit de indruk dat er een scheiding in de douaneorganisatie zit. Van den Broek (Cie. HTB) vraagt of je de controles op de transacties mag zien als reality checks. Van Luttervelt meent dat niet naar de transacties moet worden gekeken. Als je bezig bent met horizontaal toezicht en je bent gecertificeerd, dan moet er naar het proces worden gekeken. Vennekens (ASML) benadert de vraag minder zwart-wit. Het veiligheidsaspect speelt bij grensoverschrijdingen van goederen eveneens een rol. Als ontvangend land zijn we verplicht om security checks te verrichten. Die vinden dan ook plaats.

### Een convenant

Van Luttervelt (AkzoNobel) heeft een convenant met de Belastingdienst voor Blauw en Groen. Het zou mooi zijn als er één convenant is met de rijksoverheid. Brookman (VNO-NCW/MKB-Nederland) zou ook een betere afstemming tussen de controlediensten een verbetering vinden. De Douane, de NVWA en de marechaussee controleren regelmatig na elkaar dezelfde goederen. Dat roept veel irritatie op. Een van de onderwerpen van gesprek tussen het Nederlandse bedrijfsleven en de overheid is het onderling afstemmen van de werkprocessen van de controlediensten. Maar in het kader van veiligheid blijken hier veel haken en ogen aan te zitten. Vennekens (ASML) merkt nog op dat hij onlangs een dag had waarop het hele team van toezichthouders op ASML op bezoek was en kennis nam van de activiteiten van ASML. Het bleek ook voor de Douanemedewerkers een dag waarop zij elkaar voor het eerst fysiek ontmoetten. Dat was zonder het horizontaal toezicht naar zijn mening niet gebeurd.

### Gelijkheid

Stevens (Cie. HTB) signaleert een mogelijke spanning tussen de ondernemingen van VNO-NCW en die van MKB-Nederland. Kan het horizontaal toezicht worden doorvertaald naar de MKB-sector? Brookman (VNO-NCW/MKB-Nederland) geeft aan dat er geen sprake is van spanning tussen de leden van VNO-NCW en MKB-Nederland. Het standpunt van VNO-NCW/MKB-Nederland is dat horizontaal toezicht toepasbaar moet zijn op alle niveaus van het bedrijfsleven. Hierbij is van belang dat maatwerk wordt geleverd. Dit betekent dat de afspraken die worden gemaakt in het kader van horizontaal toezicht zijn toegesneden op de individuele onderneming en zijn activiteiten. Zodoende wordt gewaarborgd dat zowel kleinere als grotere ondernemingen kunnen profiteren van horizontaal toezicht. Het is daarbij wel zo dat de MKB-er afhankelijk kan zijn van externen, indien onvoldoende expertise in huis is. Stevens vraagt of Brookman dan nog wel gelijkheid tussen bedrijven ervaart. Brookman acht het reëel dat een deel van de bedrijven gebruik moet maken van bijvoorbeeld fiscaal dienstverleners. Dit geldt echter zowel voor grotere als kleinere ondernemingen. VNO-NCW en MKB-Nederland zien daarom niet in dat bij het horizontaal toezicht van de Douane strijd met het gelijkheidsbeginsel zou optreden.

### Andere behandeling

Pheijffer (Cie. HTB) kan zich voorstellen, dat als een organisatie een eigen fiscale en douaneafdeling heeft en de corporate governance in orde is, de Belastingdienst hier anders mee omgaat dan met de MKB-onderneming die

een dergelijke afdeling niet heeft. Waarom zou je het MKB niet anders mogen behandelen als hun positie anders is dan die van ZGO en MGO? Brookman (VNO-NCW/MKB-Nederland) herhaalt het standpunt van VNO-NCW/MKB-Nederland dat horizontaal toezicht toepasbaar moet zijn op alle niveaus van het bedrijfsleven.. Het MKB betreft namelijk een groot deel van ondernemend Nederland. En als die MKB'ers moeten uitbesteden, omdat zij geen eigen fiscale afdelingen hebben, dan is dat onwenselijk, omdat die uitbesteding lastenverhogend werkt. Het is belangrijk dat zonder al te veel lasten, zowel administratief als financieel, ondernemend Nederland kan profiteren van horizontaal toezicht.

### **Snelle winsten**

Stevens (Cie. HTB) vraagt ten slotte naar mogelijke onderwerpen die niet zijn besproken. Nikken (Koninklijke Ahold) brengt het CBS in. Het CBS heeft de bevoegdheid om in bepaalde situaties de douanevergunningen in te (laten) trekken. Dit zou niet zo maar mogelijk moeten zijn, zeker niet bij horizontaal toezicht. Het CBS weet vaak niet eens of het bedrijf een covenant heeft of niet. Dit zijn kleine dingen, maar ze kunnen wel grote verstoringen opleveren, volgens Nikken.

Pheijffer (Cie. HTB) vraagt tot slot aan Van Luttervelt (AkzoNobel) of hij voordelen ervaart van het horizontaal toezicht. Van Luttervelt beantwoordt de vraag bevestigend. Als voorbeeld noemt hij de situatie dat er een land werd toegevoegd aan zijn lijst met landen van bestemming waarvoor gunstige douaneregels gelden. Een dergelijk aangepast overzicht stuurt hij op naar de Douane. Hij krijgt het dan netjes met reacties snel terug. Hij heeft meteen de juiste personen te pakken en dat geldt ook andersom. Het bedrijf en de Douane weten elkaar nu persoonlijk te vinden als er iets speelt.

### **Afronding**

Stevens (Cie. HTB) sluit de bijeenkomst af en dankt alle aanwezigen voor hun inbreng.





## Bijlage 2.3

### 2.3 Position papers 133

#### *Koepelorganisaties en dienstverleners*

2.3.1	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)	135
2.3.2	Register Belastingadviseurs (RB)	140
2.3.3	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)	143
2.3.4	Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB)	146
2.3.5	SRA-accountantskantoren (SRA)	148

#### *Wetenschappers*

2.3.6	Prof. dr. R.P.C. Cornelisse (UvA)	153
2.3.7	Prof. dr. P.H. Wallage RA (VU) en prof. dr. P.W.A. Eimers RA (VU)	156
2.3.8	Mw. dr. ir. F.E. Six MBA (VU)	159
2.3.9	Prof. dr. A.O. Lubbers (UL)	160
2.3.10	Prof. dr. P. Kavelaars (EUR)	162
2.3.11	Prof. dr. P.A.M. Diekman RA (EUR) en mw. mr. E. Huiskers-Stoop (EUR)	165
2.3.12	Prof. dr. J.L.M. Gribnau (UvT en UL)	167
2.3.13	Prof. mr. R.H. Happé (UvT)	170
2.3.14	Prof. dr. mr. R.M.J. Kamerling RA en mr. R. Kramer RA (Universiteit Nyenrode)	173
2.3.15	Prof. mr. G.T.K. Meussen (RUN)	178

#### *Grote ondernemingen*

2.3.16	VNO-NCW en MKB-Nederland	181
--------	--------------------------	-----

#### *Non-profit sector*

2.3.17	Ministerie van Defensie	185
2.3.18	TU Delft	187
2.3.19	Gemeente Rotterdam	191
2.3.20	Sociale Verzekeringsbank	193
2.3.21	AMC Amsterdam	195
2.3.22	Stichting Openbaar Voortgezet Onderwijs Noord-Holland-Noord	197
2.3.23	Provincie Noord-Brabant	199

#### *Directeur grootaandeelhouders*

2.3.24	VNO-NCW en MKB-Nederland	201
--------	--------------------------	-----



## 2.3.1 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)

### Position paper NOB in het kader van het onderzoek door de Commissie Stevens naar de effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht door de Belastingdienst

In het kader van de evaluatie van het horizontaal toezicht door de Belastingdienst levert de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) graag een bijdrage. Dit position paper is opgesteld door de werkgroep handhavingstrategie van de NOB en is tot stand gekomen na raadpleging van de secties Formeel Belastingrecht respectievelijk Tax Assurance van de NOB. Hieronder wordt kort aandacht besteed aan de gemelde ervaringen, knelpunten en verbeterpunten en toekomstverwachtingen.

De NOB ziet horizontaal toezicht als een ontwikkeling die past bij een moderne visie op de samenleving. Horizontaal toezicht betekent een relatie tussen belastingplichtigen en Belastingdienst beheerd door transparantie, vertrouwen en begrip en op risico gebaseerde controle. Controle achteraf wordt zoveel mogelijk vervangen door afstemming vooraf.

De NOB heeft overigens bezwaar tegen de term “horizontaal toezicht”. De Belastingdienst is onderdeel van de overheid en heeft een belang bij een hoge belastingopbrengst. De term toezichthouder pleegt in het maatschappelijk verkeer te worden gereserveerd voor onafhankelijke instanties die geen direct onderdeel vormen van de overheid en geen eigen belang hebben bij de gedragingen van de onder toezicht gestelden. Bovendien pleegt toezicht niet een keuze te zijn. De term horizontaal toezicht is verder innerlijk tegenstrijdig. De NOB is van mening dat “horizontaal toezicht” eigenlijk een werkafpraak is tussen Belastingdienst en belastingplichtige, gebaseerd op een andere wijze van omgang met elkaar. Die “andere” wijze waarop de Belastingdienst de belastingplichtige onder horizontaal toezicht benadert (met transparantie, vertrouwen, begrip en de intentie zo spoedig mogelijk te antwoorden op voorgelegde issues) zou in wezen voor alle belastingplichtigen moeten gelden, zodat het specifieke van “horizontaal toezicht” neerkomt op het in de actualiteit bespreken van fiscale issues en het maken van concrete werkafspraken over systeemcontrole. De NOB pleit er dan ook voor de term horizontaal toezicht te vervangen door “vrijwillige systeemcontrole”, maar zal in dit position paper aansluiten bij de praktijk en de term horizontaal toezicht gebruiken. De vraag die voorligt is of de Belastingdienst het horizontaal toezicht zodanig invult dat sprake is van efficiënt en effectief toezicht. Het ligt voor de hand hierbij onderscheid te maken tussen horizontaal toezicht bij Zeer Grote Ondernemingen en Middelgrote Ondernemingen (ZGO/MGO) op basis van een individueel convenant en horizontaal toezicht in het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) via fiscale dienstverleners.

#### Ervaringen

##### a. Horizontaal toezicht ZGO/MGO

Ondernemingen in het segment ZGO/MGO kunnen individueel een convenant sluiten met de Belastingdienst. Over het algemeen lijkt horizontaal toezicht binnen individuele klantbehandeling te functioneren tot tevredenheid van zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. Veel medewerkers van de Belastingdienst treden slagvaardig en oplossingsgericht op. Relaties verbeteren daadwerkelijk. Bedrijven zijn ook steeds beter “in control”, ook die bedrijven die geen formeel Tax Control Framework (TFC) hebben. In dat laatste geval wordt de “control” op andere wijze gerealiseerd. Horizontaal toezicht brengt “tax in the boardroom”.

Niettemin worden ook steeds vaker klachten van de kant van het bedrijfsleven waargenomen. Zie hiervoor

de knel- en verbeterpunten hieronder.

b. Horizontaal toezicht MKB

De Belastingdienst sluit convenanten met kantoren van fiscale dienstverleners. Cliënten van deze kantoren kunnen er voor kiezen het aangifteproces conform dit convenant te laten verlopen. De Belastingdienst sluit ook convenanten met koepels van kantoren van fiscale dienstverleners. De bij de koepel aangesloten kantoren kunnen aanhaken bij dit koepelconvenant. Cliënten van kantoren die hebben aangehaakt kunnen vervolgens aangeven convenantaangiften te willen doen.

Ook kantoren en hun cliënten die onder een fiscaal dienstverlenersconvenant vallen (al dan niet via een koepel) lijken over het algemeen tevreden. De sfeer bij het vooroverleg is prettig en open, contactpersonen van de Belastingdienst zijn goed bereikbaar en denken oplossingsgericht mee. Discussies uit het verleden worden op praktische wijze opgelost.

De NOB ontvangt wel signalen dat de Belastingdienst druk uitoefent op fiscale dienstverleners om zoveel mogelijk cliënten onder het convenant te brengen.

**Knelpunten en verbeterpunten**

a. Horizontaal toezicht ZGO/MGO

1. Over wat metatoezicht nu precies inhoudt wordt in het kader van horizontaal toezicht geen duidelijkheid gegeven. In de praktijk worden steekproeven uitgevoerd. Deze verschillen in feite nauwelijks van gewone boekenonderzoeken. De NOB heeft begrepen dat het aantal steekproeven onder horizontaal toezicht relatief hoger is dan het reguliere aantal steekproeven. Het aan de belastingplichtige voorgespiegelde voordeel van horizontaal toezicht in de zin van minder controle achteraf blijft dus uit. Naar de mening van de NOB zou het metatoezicht meer moeten bestaan uit systeemgericht toezicht.
2. In de visie van de NOB is systeemgericht toezicht een aparte discipline. Het is dus niet vanzelfsprekend dat iedere fiscalist (medewerker van de Belastingdienst dan wel adviseur) daartoe in staat is. De indruk bestaat dan ook dat de gemiddelde medewerker van de Belastingdienst niet in staat is te beoordelen of een TFC geborgd is in een bedrijfsadministratie. De bij horizontaal toezicht betrokken medewerkers van de Belastingdienst zouden hiervoor meer handvatten moeten hebben.
3. De NOB ontvangt signalen dat het metatoezicht niet eenduidig wordt toegepast. Organisaties die naar het zich laat aanzien niet "in control" zijn, worden niet kritisch benaderd, terwijl bedrijven die dat wel zijn, althans daartoe een serieuze poging doen, zwaarder gecontroleerd worden dan voorheen.
4. Ook in het aanlooptraject naar horizontaal toezicht worden onverklaarbare verschillen waargenomen. Soms wordt een uitgebreid boekenonderzoek gedaan, soms de in- en externe controlesystemen getoetst en soms slechts enkele interviews met beleidsbepalers en controller(s) gehouden. Het uitrollen van de handleidingen voor horizontaal toezicht blijkt onvoldoende voor het borgen van een eenduidige aanpak door de Belastingdienst.
5. Als de belastingplichtige in het aanlooptraject naar horizontaal toezicht transparant is over zijn processen en de Belastingdienst zonder commentaar een convenant sluit met de betreffende



belastingplichtige, maar na het tekenen nog aan zaken wil schaven, sluiten wederzijdse verwachtingen niet op elkaar aan. Het handelen van de Belastingdienst komt in zo'n geval niet transparant en vertrouwenwekkend over.

6. In voorkomende gevallen wordt niet getoetst of bij de belastingplichtige voldoende kennis aanwezig is om de implicaties van horizontaal toezicht op waarde te schatten en na te leven. Om een goede naleving van het convenant te waarborgen zou de Belastingdienst in het aanlooptraject naar en tijdens het horizontaal toezicht het contact met de belastingadviseur van de belastingplichtige meer dan nu het geval is moeten entameren.
7. Belastingplichtigen die niet tot het segment ZGO/MGO behoren kunnen alleen via een fiscaal dienstverlener in aanmerking komen voor horizontaal toezicht. Menige onderneming begrijpt niet dat de mogelijkheid om een individueel convenant te sluiten afhankelijk is van de grootte van een onderneming in plaats van de mate van "in control" zijn.
8. Tijdens de afstemming vooraf menen medewerkers van de Belastingdienst soms dat een bepaald standpunt niet door de beugel kan omdat de belastingplichtige daarmee aan "fiscale grensverkenning" zou doen. De mening van deze medewerkers lijkt ingegeven door een fair-share-gedachte. "Fiscale grensverkenning" en "fair-share" zijn geen vastomlijnde en zeker geen wettelijke begrippen en behoren dan ook geen rol te spelen bij horizontaal toezicht. Een eventuele discussie zou moeten gaan over de juiste toepassing van de wet en regelgeving en over het systeem dat het "in control" zijn borgt. De NOB benadrukt dat horizontaal toezicht een afspraak is over de wijze van samenwerking. Bij het vooroverleg gaat het niet om de vaststelling of sprake is van "fiscale grensverkenning" of een "fair share", maar om "fair play": de belastingplichtige informeert de Belastingdienst over bepaalde fiscale risico's en de Belastingdienst reageert daarop zo spoedig mogelijk op basis van wet- en regelgeving en jurisprudentie.
9. De Belastingdienst belooft binnen een redelijke termijn antwoord te geven op gestelde vragen, maar die termijn wordt steeds langer. Ook komt het vaker voor dat bij horizontaal toezicht medewerkers van de Belastingdienst worden ingezet die bij het vooroverleg over onvoldoende fiscale kennis of durf beschikken om beslissingen te nemen waardoor vertraging optreedt en belastingplichtigen niet het gevoel hebben echt zaken te kunnen doen. Bij de Belastingdienst lijkt een capaciteitsprobleem te ontstaan doordat te veel partijen mee doen aan horizontaal toezicht.
10. Het komt voor dat de Belastingdienst in het overleg met de belastingplichtige, soms na raadpleging van kennisc groepen een beroep doet op niet gepubliceerd beleid en vervolgens blijkt dat dat beleid ook geruime tijd later niet gepubliceerd is. Dit leidt tot verwarring en onduidelijkheid en ook tot ongelijkheid, omdat andere belastingplichtigen die niet op de hoogte (kunnen) zijn van dat niet gepubliceerde beleid geen reden zullen (en kunnen) zien om daarmee verband houdende fiscale standpunten te melden.
11. Als tijdens het vooroverleg blijkt dat Belastingdienst en belastingplichtige van inzicht verschillen over een fiscaal standpunt (Belastingdienst en belastingplichtige "agree to disagree") is een uitspraak van de rechter gewenst. Het huidige systeem voor geschilbeslechting is echter niet geëigend om snel een oplossing te bieden. Als in januari 2012 een discussie opkomt over een aanslagbelasting 2012 kan deze op zijn vroegst pas in 2013 aan de rechtbank worden voorgelegd. En dat ziet dan nog maar op de beroepsprocedure bij de rechtbank. Voor de vraag wel of geen implementatie of de vraag wel of geen

beëindiging van een bestaande situatie is deze langdurige onzekerheid voor de belastingplichtige een probleem. De vraag is of een alternatief systeem voor geschilbeslechting gewenst is.

b. Horizontaal toezicht MKB

1. Met name ten aanzien van belastingplichtigen die slechts via een fiscale dienstverlener onder horizontaal toezicht kunnen vallen is bij de NOB het beeld ontstaan dat de Belastingdienst zichzelf bepaalde doelen heeft gesteld als het gaat om het aantal belastingplichtigen dat onder horizontaal toezicht staat. De Belastingdienst lijkt te sturen op kwantiteit. Onderkend moet worden dat een professionele fiscale dienstverlener zijn aangifteproces ten aanzien van convenantaangiften niet anders uitvoert dan ten aanzien van andere belastingplichtigen. Tevens moet onderkend worden dat niet iedere belastingplichtige geschikt is voor horizontaal toezicht vanwege het ontbreken van waarborgen in de administratieve processen. Het feit dat een fiscaal dienstverlener zijn kwaliteitshandboek volgt doet daar niet aan af. Toetsing of de processen bij de belastingplichtige toetreding tot horizontaal toezicht rechtvaardigen is daarom geboden. Sturing op kwantiteit door de Belastingdienst is onwenselijk.
2. In de praktijk lijkt het alsof de Belastingdienst door het aangaan van een convenant met een fiscaal dienstverlener deze een kwaliteitsstempel geeft, terwijl in de praktijk geen sprake blijkt te zijn van een serieuze toets van de processen. Het lijkt voldoende dat de fiscaal dienstverlener stelt een kwaliteitshandboek te volgen, waardoor ten onrechte de suggestie wordt gewekt dat kantoren met een convenant kwalitatief gelijkwaardig zijn.

### **Toekomstverwachtingen/aanbevelingen**

De NOB ziet de toekomst van horizontaal toezicht positief in op voorwaarde dat het beleid op een aantal punten wordt bijgesteld.

Horizontaal toezicht is gebaseerd op gerechtvaardigd vertrouwen. Vertrouwen is pas gerechtvaardigd als validatiesystemen in de commerciële- en administratieve bedrijfsprocessen van de belastingplichtige zijn geborgd. Aan toetreding tot horizontaal toezicht zou daarom een system audit vooraf moeten gaan.

Toezicht bestaande uit steekproeven in de vorm van controles doet geen recht aan het karakter van horizontaal toezicht. Systeemgericht toezicht daarentegen in combinatie met technologie biedt goede mogelijkheden tegen fiscale corruptie en fraude. Systeemgericht toezicht is geen fiscale discipline, medewerkers van de Belastingdienst zullen hiervoor moeten worden opgeleid.

Als het aantal belastingplichtigen dat onder horizontaal toezicht valt zodanig wordt uitgebreid als de Belastingdienst voorstaat, wordt een te groot beroep gedaan op de capaciteit van de Belastingdienst, capaciteit die nu al onder druk staat. Het is niet zo dat horizontaal toezicht tijd zal opleveren. De relatie Belastingdienst-belastingplichtige is bij horizontaal toezicht intensief en vergt veel mankracht met een hoog kennisniveau. Horizontaal toezicht dreigt ten onder te gaan aan zijn eigen succes. De Belastingdienst zal niet snel genoeg kunnen reageren in het kader van de afstemming vooraf. Daarmee vervalt het belangrijkste voordeel voor de belastingplichtige. Het komt daarom raadzaam voor te sturen op kwaliteit in plaats van kwantiteit.

Horizontaal toezicht lijkt het meest succesvol te kunnen zijn, wanneer beide systemen, - horizontaal toezicht en verticaal toezicht-, gelijkwaardig naast elkaar blijven bestaan en belastingplichtigen een vrije keuze kunnen maken tussen enerzijds een convenant met systeemgericht toezicht en afstemming vooraf en anderzijds

verticaal toezicht met controles achteraf. Aan de keuze van de belastingplichtige behoort geen waardeoordeel gehangen te worden.

## 2.3.2 Register Belastingadviseurs (RB)

### Position paper Horizontaal Toezicht - Erkenning van het kwaliteitsstreven

#### Kwaliteit als kritische succesfactor

De dienstverlening van belastingadviseurs is divers. Belastingadviseurs verlenen administratieve diensten, stellen rapportages en belastingaangiften op, adviseren over belastingen en juridische zaken en staan hun klanten bij in geschillen met de Belastingdienst. Op al deze gebieden onderscheidt de ene belastingadviseur zich van de andere door zijn kwaliteit.

De kerndoelstelling van het RB is het bevorderen van de beroepsuitoefening van belastingadviseurs. De wetgeving is dermate complex dat ondernemers en veel particulieren er zelf niet uit komen. Belastingadviseurs spelen daarom voor het MKB een onmisbare rol in de naleving van de fiscale verplichtingen. Het RB Koepelconvenant vormt de erkenning van het kwaliteitsstreven van de leden van het RB en helpt belastingadvieskantoren hun dienstverlening aan klanten verder te optimaliseren. Daarom biedt het RB met het RB Koepelconvenant horizontaal toezicht kantoren onder leiding van RB-leden de mogelijkheid om deel te nemen aan horizontaal toezicht.

#### Kwaliteitsbevordering door het RB

Het RB bevordert de deskundige beroepsuitoefening met onder andere opleiding en permanente educatie. Daarnaast gelden ethische en beroepsnormen en zijn leden onderworpen aan verenigingstuchtrecht. Handvatten voor de beroepsuitoefening worden gegeven in het RB Kwaliteitshandboek. Ook oefent het RB kantoortoezicht uit bij kantoren die onder leiding staan van een RB-lid. De basis daarvoor vormen het Toezichtarrangement met Bureau Financieel Toezicht betreffende de naleving van de verplichtingen op grond van de Wwft en het RB Koepelconvenant Horizontaal Toezicht met de Belastingdienst. De resultaten van het Wwft-toezicht rapporteert het RB aan BFT.

De Belastingdienst is met het RB het RB Koepelconvenant horizontaal toezicht aangegaan op basis van de opleidingseisen, de permanente educatieverplichting, de beroepsreglementering, de aanwezigheid van een bureau vaktechniek en het kantoortoezicht. Voor de leden van het RB vormt dit de erkenning van het permanente kwaliteitsstreven van het RB en zijn leden.

Een belangrijke kwaliteitsimpuls gaat uit van horizontaal toezicht door de voorwaarde dat de kwaliteit van de kantoororganisatie aanvaardbare aangiften voldoende dient te garanderen. Enerzijds toetst het RB toetst in het kantoortoezicht de kwaliteitsmaatregelen, anderzijds biedt het kantoortoezicht het RB informatie om, bijvoorbeeld via het RB Kwaliteitshandboek, de RB-leden verder te ondersteunen in de beroepsuitoefening.

#### Voordelen Horizontaal Toezicht ook voor het MKB

Het RB Koepelconvenant biedt klanten van RB-leden de mogelijkheid om te profiteren van de voordelen van horizontaal toezicht. Voor ondernemingen in het MGO- en ZGO-segment hanteert de Belastingdienst de zogenoemde individuele klantbehandeling. Voor MKB-ondernemingen kiest de Belastingdienst een andere benadering. MKB-ondernemingen komen in aanmerking voor horizontaal toezicht via hun fiscaal dienstverlener. De Belastingdienst noemt als belangrijkste voordelen van horizontaal toezicht sneller zekerheid over de aanslag, minder controles, snellere afwikkeling van vragen of verzoeken en werken in de actualiteit. Daarvoor stelt de Belastingdienst aan het deelnemende belastingadvieskantoor een vaste contactpersoon ter beschikking. Veel belastingadviseurs nuanceren de voordelen van horizontaal toezicht op grond van de huidige

controledichtheid, de in de regel snelle vaststelling van (voorlopige) aanslagen en de ruim geformuleerde vooroverlegverplichting in het convenant. Ook ervaren belastingadviseurs een verbetering van de bereikbaarheid, onder andere door de opkomst van de accountteams bij de Belastingdienst.

### **Belastingadvies en fiscale rechtsbedeling in het MKB**

Belastingplichtigen, met name in het MKB, zijn niet zozeer op zoek naar fiscale trapezewerkers maar naar fiscale grondwerkers. In gewone termen: ondernemers willen geen gedonder met de Belastingdienst. De belastingadviseur c.q. fiscale dienstverlener is voor het MKB onmisbaar voor het correct en tijdig nakomen van de fiscale verplichtingen. Door automatisering, standaardisering en digitalisering staan de marges in de administratieve fiscale dienstverlening onder druk en neemt de concurrentie vanuit buiten de beroepsgroep toe. Alleen die belastingadviseurs die de kosten weten te beperken door efficiënt te werken en waarde weten toe te voegen blijven concurrerend. Branche kennis en specifieke dienstverlening worden daarom steeds belangrijker. En dat geldt ook voor de vaardigheden van de belastingadviseur als fiscale belangenbehartiger van zijn klant. Klanten vragen om snelheid, zekerheid en geen onnodig belastende fiscale procedures. Tegelijkertijd dwingen bezuinigingsdoelstellingen de Belastingdienst en de rechterlijke macht tot beperking van fiscale procedures. De belangen van de diverse fiscale professionals - belastingadviseurs, medewerkers van de Belastingdienst en rechters - en ondernemers lopen daarom gedeeltelijk parallel.

### **Knelpunten en onduidelijkheden Horizontaal Toezicht**

Belastingadviseurs signaleren in de praktijk de volgende vragen en knelpunten:

- Door horizontaal toezicht verschuift de dienstverlening gedeeltelijk van rechtsbijstand achteraf naar het vooroverleg vooraf. De klant ervaart het vooroverleg meer als onderdeel van de 'vaste werkzaamheden'. Tarieven van belastingadviseurs komen hierdoor onder druk te staan.
- Welke mate van transparantie is vereist van deelnemende kantoren en belastingplichtigen? Hoe verhoudt zich dit tot de wettelijke informatieverplichtingen (op verzoek)?
- Wat is de reikwijdte van het vooroverleg? Dienen alle pleitbare standpunten te worden vooroverlegd? Mag de fiscale adviseur erop vertrouwen dat na een tijdige melding van fiscale risico's de Belastingdienst bij het opleggen van de aanslag hiermee een weloverwogen standpunt heeft ingenomen?
- Welke minimale kwaliteit vereist de Belastingdienst?
- Wat is de betekenis van de materialiteitstabel voor correcties bij steekproeven onder de convenantaangiften?
- Wat is het verschil tussen een juiste aangifte en een aanvaardbare aangifte?
- Hoe veel verder reikt volgens de Belastingdienst de onderzoeksplicht c.q. zorgplicht van een convenantkantoor ten opzichte van een niet-convenantkantoor?
- Welk beleid voert de Belastingdienst ten aanzien van de keuze van zijn (koepel)convenantpartners?
- Kan de Belastingdienst het serviceniveau aan deelnemende kantoren en deelnemende ondernemers blijvend garanderen?
- Hoe verhouden de MKB-benadering via accountteams en via horizontaal toezicht zich tot elkaar?
- De Belastingdienst stelt in het kader van Horizontaal Toezicht andere eisen aan ondernemers in het MGO- en ZGO-segment (o.a. een tax control framework) dan in het MKB-segment. Door de individuele en rechtstreekse klantbehandeling komt in het MGO-/ZGO-segment de rol van de belastingadviseur als onafhankelijke fiscale belangenbehartiger van zijn klant onder druk te staan.
- Er is geen eenduidige uitleg van het concept Horizontaal Toezicht. Daardoor lopen de verwachtingen over de voor- en nadelen binnen de Belastingdienst, onder belastingadviseurs en bij ondernemers sterk uiteen.
- Particuliere aangiften vallen buiten de HT-aanpak van de Belastingdienst.

## **Conclusie**

Het RB Koepelconvenant vormt voor het RB en zijn leden de erkenning door de Belastingdienst van de voortdurende bevordering van de deskundige beroepsuitoefening. Het opent voor veel MKB-ondernemers de deur naar de voordelen van horizontaal toezicht en ondersteunt belastingadvieskantoren in een economisch rendabele dienstverlening. Tegen de achtergrond van de bezuinigingsdoelstellingen en de mogelijke groei van het aantal deelnemende belastingadvieskantoren en ondernemingen vraagt het RB zich af of de Belastingdienst op termijn het beloofde serviceniveau kan blijven bieden.

### 2.3.3 Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

Allereerst willen wij de commissie bedanken voor de mogelijkheid onze visie te geven op de ontwikkeling van Horizontaal toezicht (HT) in Nederland.

Naar aanleiding van de bespreking hebben wij toegezegd onze standpunten met betrekking tot HT nog kort nader toe te lichten. Middels dit schrijven geven wij invulling aan deze toezegging.

Voor de goede orde geven wij aan dat wij in tegenstelling tot veel partijen betrokken bij het overleg op 29 november jl., geen FD convenant hebben afgesloten met de Belastingdienst. Wel zijn wij uitgebreid in gesprek met de Belastingdienst over producten bijvoorbeeld in het kader van het verstrekken van assurance bij TCF's of de rol die de kwaliteitssystemen waar accountants aan onderworpen zijn kunnen spelen in het kader van het metatoezicht. Wij zullen de volgende zaken aan de orde stellen:

- Omkeerbaarheid van HT;
- Verschil in aanpak tussen het MKB segment en het MGO/ZGO segment;
- Toegankelijkheid van HT voor kleine kantoren;
- Zorgplicht met betrekking tot de cijfers die de basis vormen voor de aangifte;
- De impact van vooroverleg;
- De Belastingdienst als adviseur;
- Uitkomsten van metatoezicht;
- Behandeling van ondernemingen en kantoren die (nog) niet meedoen.

#### **Omkeerbaarheid van HT**

Naar wij begrepen hebben is het onderzoek mede ingegeven door de vraag of we in Nederland moeten doorgaan met HT. In onze optiek kan de overheid niet meer terug. De Belastingdienst heeft terecht geconstateerd dat de meeste belastingplichtigen in principe aan hun belastingverplichtingen willen voldoen. HT is dus niet alleen een techniek maar ook een filosofie. Belastingbetalers kunnen worden vertrouwd en zijn niet per definitie geneigd tot het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte. Terugkomen op deze filosofie zou getuigen van onbehoorlijk bestuur van de overheid, tenzij de overheid kan bewijzen dat de filosofie onjuist is.

#### **Verschil in aanpak tussen het MKB segment en het MGO/ZGO segment**

Accountants assisteren in het MKB segment hun cliënten bij het voldoen aan hun aangifteverplichting al dan niet in het kader van HT. Net als bij het samenstellen van een jaarrekening wordt hierbij geen assurance gegeven. Veelal is dit het geval omdat de omvang van deze ondernemingen zodanig is dat het op economische gronden niet mogelijk is een administratieve organisatie en interne beheersing in te richten die noodzakelijk is voor het verstrekken van zekerheid over de juiste en volledige verantwoording van de activiteiten en de status van de onderneming. De accountant kan daardoor dus ook niet verklaren dat de aangifte juist en volledig is. De deskundigheid die de accountant aanwendt bij het opstellen van de aangifte, de ethische fundamentele beginselen die de accountant naleeft, en de kwaliteitseisen die de beroepsorganisaties stellen aan het opstellen van jaarrekeningen maken dat de Belastingdienst (en anderen) comfort ontlenen aan de werkzaamheden van de accountant.

De Belastingdienst heeft er in onze optiek terecht voor gekozen om het HT in deze markt in te richten via de convenanten met de fiscaal dienstverleners. Accountants nemen hier op drie manieren aan deel. Een deel van de kantoren zijn aangesloten via dienstverleners zoals SRA, Novak of anderen. Een deel van de kantoren heeft

een eigen convenant. Andere kantoren die deel uitmaken van een samenwerkingsverband zijn zelf geen partij, maar dragen bij aan HT via hun belastingadviestakken. Dit geldt bijvoorbeeld voor de big-four kantoren.

In het MGO en ZGO kiest de Belastingdienst er - terecht - voor om de afspraken over HT direct met de betrokken onderneming te maken. De inbreng in deze gevallen kan bestaan uit het - onder voorwaarden en rekening houdend met de geheimhoudingsregels - delen van informatie verkregen in het kader van de jaarrekening en het op verzoek van de entiteit verstrekken van zekerheid over het TCF aan de Belastingdienst. In principe ligt de keuze of de accountant partij is bij de belastingplichtige.

### **Toegankelijkheid van HT voor kleine kantoren**

De Belastingdienst heeft een tijd het standpunt ingenomen dat kleine kantoren niet in aanmerking zouden komen om deel te nemen aan HT. De NBA is van mening dat de omvang op zich geen reden mag zijn om kantoren te weigeren. Wij begrijpen dat de Belastingdienst kwaliteitseisen stelt aan het proces en de organisatie, maar alle kantoren die daaraan voldoen moeten kunnen meedoen. Dat het op economische gronden dan vaak noodzakelijk is om aan te sluiten bij een dienstverlener zien wij niet als een probleem. Naar aanleiding van overleg met de Belastingdienst heeft de Belastingdienst op dit punt haar acceptatiebeleid aangepast.

### **Zorgplicht met betrekking tot de cijfers die de basis vormen voor de aangifte**

In het standaard convenant is een zorgplicht opgenomen in verband met de door de fiscaaldienstverlener in de aangifte opgenomen financiële cijfers. Accountants kunnen dat onder andere invullen door het uitvoeren van een samenstellingsopdracht. Wij hechten eraan dat de zorgplicht voor alle fiscaaldienstverleners geldt.

### **De impact van vooroverleg**

HT is gebaseerd op vertrouwen en transparantie. Transparantie betekent dat de belastingplichtige overlegt met de inspecteur als hij een standpunt inneemt waar de inspecteur een andere visie op kan hebben. Afgezien van de criteria die moeten gelden voor vooroverleg - het zou moeten gaan om materiële verschillen - is het ook noodzakelijk dat de inspecteur een redelijk standpunt inneemt bij de beoordeling van het door belastingplichtige ingenomen standpunt. Het uitgangspunt van de belastinginspecteur zou niet moeten zijn wat de Belastingdienst van mening is maar veeleer of de visie van de belastingplichtige redelijk en billijk is. Anders zou vooroverleg ertoe kunnen leiden dat belastingplichtigen meer belasting moeten afdragen dan wanneer zij niet mee doen aan HT. Dit lijkt niet redelijk. Grens verkennend gedrag moet in dit kader ook geen vies woord zijn, zeker niet als het op een integere manier gebeurt.

### **De Belastingdienst als adviseur**

Tijdens het rondetafelgesprek hebben wij begrepen dat de Belastingdienst in het kader van HT soms de rol van de adviseur overneemt. Zolang dit integer gebeurt, zijn daar geen principiële bezwaren tegen. Met integer bedoelen wij in dit kader dat de belastinginspecteur er - wanneer relevant- op wijst dat ook een andere visie op een bepaalde fiscale casus mogelijk is. Wij denken dat zolang de Belastingdienst er niet zeker van is dat alle inspecteurs dit principe ook daadwerkelijk toepassen het verstandiger is de bestaande fiscaaladviseurs actief te betrekken in overleg met de belastingplichtige.

### **Uitkomsten van metatoezicht**

HT is gebaseerd op de gedachte dat de belastingplichtige snel zekerheid krijgt over zijn aangifte. Het is dan ook niet logisch, mede gezien de proces beoordeling vooraf, om in het geval dat bij het metatoezicht procesfouten worden geconstateerd over te gaan tot correctie. Uiteraard kan wel tot correctie worden overgegaan indien de belastingplichtige bewust verkeerde informatie heeft verstrekt.



### **Behandeling van ondernemingen en kantoren die (nog) niet meedoen**

Meedoen aan HT is een recht en geen plicht. Ondernemingen en kantoren die (nog) niet meedoen moeten dan ook niet anders worden behandeld dan voor HT. Het niet meedoen aan HT zegt niets over de integriteit van de onderneming of het kantoor.

Wij vertrouwen erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd, mocht u echter alsnog vragen hebben naar aanleiding van bovenstaande informatie, aarzel dat niet om contact met ons op te nemen.

## 2.3.4 Nederlandse orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB)

### Position paper Horizontaal Toezicht NOAB

#### Inleiding

Deze position paper van de Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen geeft een beeld van de positie en de gedachtegangen van NOAB binnen Horizontaal Toezicht. Allereerst treft u een algemeen gedeelte met een stukje historie, de samenwerking met de Belastingdienst en de houding en deelnamebereidheid in de achterban. Vervolgens gaat dit memo in op de toekomstvisie van NOAB met betrekking tot Horizontaal Toezicht en worden aandachtspunten aan de orde gesteld. De position paper eindigt met een paragraaf over de kwaliteitsborging vanuit NOAB. In de bijlage treft u diverse uitkomsten van de HT-selfassessment.

#### Algemeen

NOAB heeft als één van de eerste brancheorganisaties de strategische keuze gemaakt om samen met de Belastingdienst samen te werken in het kader van Horizontaal Toezicht. Achterliggende gedachte daarbij is altijd geweest om de mogelijkheid voor de NOAB-leden te bieden om aan te sluiten bij het convenant. NOAB heeft hierin een vooruitstrevende rol gespeeld en vervulde daarmee een voortrekkersrol. Dit heeft tevens geresulteerd in veel pionierswerk. Praktijzaken, hobbels en discussies zijn ruimschoots aan de orde geweest, altijd met de gedachte om in samenspraak met de Belastingdienst eruit te komen en verder te komen in het proces van Horizontaal Toezicht.

De achterban is altijd kritisch geweest ten opzichte van Horizontaal Toezicht. In vele bijeenkomsten zijn discussies gevoerd over vragen als 'mijn klanten krijgen nu toch ook geen controle', 'Horizontaal Toezicht kost veel meer tijd en wie gaat dat betalen?', 'het adviseren van de klant staat met Horizontaal Toezicht niet meer centraal' en wellicht het meest gehoorde tegenargument 'Mijn kantoor wordt een verlengstuk van de Belastingdienst'. Toch is in de loop van de tijd een veranderende houding waar te nemen. Door meer kennisoverdracht, ambassadeurs en meer mogelijkheden binnen de software zijn steeds meer kantoren geïnteresseerd in het fenomeen Horizontaal Toezicht. Ook hebben veel kantoren een afwachtende houding aangenomen en 'de kat uit de boom gekeken'. De ondertekening van het definitieve convenant heeft weer een nieuwe stroom deelnemende kantoren opgeleverd.

Tijdens de pilotperiode (tot 1 januari 2011) hebben ongeveer 80 kantoren meegedaan. Hierbij dient een duidelijke kanttkening gemaakt te worden. Een groot aantal kantoren had zich aangemeld, maar had geen of nauwelijks ondernemers onder het convenant aangemeld. Deze kantoren hebben zich deels (23%) niet opnieuw aangemeld voor het definitieve convenant. Op dit moment nemen ongeveer 80 NOAB-kantoren deel aan het definitieve convenant. Dat is ongeveer 10% van het totaal aantal gekwalificeerde leden. De verwachting is dat dit aantal deelnemende NOAB-kantoren eind 2012 verdubbeld is.

#### Toekomstvisie

Daar waar Horizontaal Toezicht op dit moment nog een onderscheidend vermogen in de markt kan opleveren, denkt NOAB dat het in de toekomst meer als een standaard gaat gelden. Wel als onderdeel binnen een groter geheel van marktontwikkelingen (o.a. SBR) die leiden tot een hogere kwaliteitstandaard en standaardisatie, die in de branche de norm gaat worden. Het leveren van zekerheid (lees vertrouwen) staat daarbij centraal. Kantoren die niet meegaan met deze stroming zullen op een achterstand in concurrentiepositie komen te staan. Steeds meer softwareleveranciers zullen werkprogramma's gaan aanbieden die Horizontaal Toezicht integreren

in de totale werkprocessen. De toekomstvisie staat overigens in directe relatie tot onderstaande aandachtspunten.

### **Aandachtspunten**

Horizontaal Toezicht zit nog in de opbouwfase zou je kunnen zeggen. Naast de successen die inmiddels geboekt zijn, zijn ook een aantal aandachtspunten te benoemen. Hieronder een vijftal:

- Kritische succesfactoren dienen continu in top-of-mind te zitten bij alle betrokken partijen. Procedures dienen duidelijk en toegankelijk te zijn, de wederzijdse intentie bij het vooroverleg, de open communicatiestijl, vertrouwen durven te geven en toetsen/evalueren (metatoezicht). De intentie om samen verder te komen staat centraal bij al deze punten;
- Metatoezicht: verdere invulling hiervan en communicatie hierover is zeer gewenst in de markt. Maar ook de manier van uitvoeren, consequenties en het evalueren hiervan zijn essentieel in de beleving van Horizontaal Toezicht. Bij metatoezicht komen alle aspecten bij elkaar, van vertrouwen en het toetsen ervan tot de kwaliteitsborging. Dit punt moet niet onderschat worden en dient zorgvuldig uitgevoerd te worden. Hier bewijst Horizontaal Toezicht namelijk haar echte waarde voor de fiscale dienstverleners en de HT-ondernemers. Dit kan mede een aantrekkende kracht hebben voor deelname aan Horizontaal Toezicht;
- Level playing field: de Belastingdienst dient de regie hierover te behouden. Dit is een indirecte kritische succesfactor. Alle marktpartijen, van koepels tot klein eenmanskantoor, moet uitgelegd kunnen worden wat de spelregels zijn van Horizontaal Toezicht en wat wel en niet mogelijk is. NOAB pleit daarbij voor aansluiting bij koepels die de benodigde kwaliteitsborging kunnen garanderen;
- Het vermarkten van Horizontaal Toezicht: het fenomeen en vooral de vertaling van de voordelen dient verder vermarkt te worden, zowel in de vorm van push- (informatie/gericht op aansluiting/praktijk deelnemende kantoren) als pullstrategie (zorgen voor bekendheid/vragen/behoefte bij de ondernemer). Ook het intern vermarkten (geldt zowel voor Belastingdienst als koepels) dient continu aandacht te behouden;
- Leidraad verder invullen: standaardiseer praktijksituaties (bijv. een kantoor dat van koepel verandert en tijdelijk niet meer deel kan/mag nemen) verder door vertaling in de leidraden Horizontaal Toezicht.

### **Kwaliteitsborging**

NOAB is van mening dat de kwaliteitsborging een belangrijke rol speelt bij deelname aan Horizontaal Toezicht. De kwaliteitsborging van NOAB bestaat uit de volgende onderdelen:

- Aanmeldingsprocedure HT-kantoren (alleen gekwalificeerde leden/dossierreview);
- Selfassessment bij aanvang en jaarlijks terugkerend (continuous monitoring), een 'verantwoordingsdocument' dat duidelijk ook een spiegelfunctie voor de kantoorleiding heeft;
- Vrijwillige selfassessment waarbij het kantoor zichzelf kan toetsen m.b.t. de richtlijnen;
- Verplicht werkprogramma en checklisten Horizontaal Toezicht (kwaliteitshandboek);
- Regionaal kantorenoverleg HT (periodiek overleg/ervaringen en kennis delen, in aanwezigheid Belastingdienst);
- Vaktechnisch overleg (bespreking actualiteit en casuïstiek, met vaktechnisch voorzitter);
- Verplichte periodieke kantorenreview (eens per 5 jr. of indien nodig eerder);
- Vrijwillige kantorenreview waarbij het kantoor zichzelf kan toetsen m.b.t. de richtlijnen;
- Fiscanet Accountancy (fiscale nieuwsbrief met vaktechnische database);
- Vaktechnisch bureau (NOAB-adviesgroep);
- HT-forum (HT-kantoren overleggen vaktechnische zaken/fiscale standpunten en uitkomsten vooroverleg);
- Peerreviews (kantoren kijken in de keuken van andere kantoren/geen formele status).

## 2.3.5 Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA)

### Position paper Horizontaal toezicht

#### Inleiding

Sinds 2002 zijn SRA en de Belastingdienst het gesprek met elkaar aangegaan om te onderzoeken of er betere werkafspraken tussen fiscaal dienstverleners en de Belastingdienst gemaakt zouden kunnen worden, en dan met name over het proces in de keten en de onderlinge communicatie.

Horizontaal toezicht werd mede ingegeven door de maatschappelijke ontwikkeling dat bedrijven naar stakeholders/belanghebbenden toe steeds transparanter moeten en willen zijn over de mate waarin zij 'in control' zijn. De Belastingdienst haakte aan op die trend door met bedrijven afspraken (convenanten) te maken over de fiscale verantwoording of te wel het fiscaal in control zijn. Bij grote bedrijven (ZGO's en MGO's) kan dit door individuele convenanten. Voor het mkb is deze aanpak praktisch onuitvoerbaar. De Belastingdienst wenste dan ook het horizontaal toezicht in het mkb te bereiken via brancheverenigingen, koepels en fiscale dienstverleners.

SRA ondertekende na de gezamenlijk uitgevoerde pilot met de Belastingdienst op 31 oktober 2008 als eerste fiscaal dienstverlener een koepelconvenant Horizontaal toezicht, dat zich vooralsnog alleen op Loonbelasting richtte. Op 31 augustus 2009 werd het koepelconvenant vervangen en uitgebreid naar de Inkomsten-, Omzet- en Vennootschapsbelasting. Het koepelconvenant is de basis voor de convenanten die de SRA-leden zelf afsluiten met de Belastingdienst.

Op 29 november jl. spraken SRA-bestuursleden drs. J.F.M. Zweekhorst FB en P.C.J. Dinkgreve RA met leden van de commissie Stevens, die de opdracht heeft om Horizontaal toezicht door de Belastingdienst te evalueren. Op verzoek stelt SRA ten behoeve van deze evaluatie een position paper op.

#### Convenantenmodel

Sinds 2005 probeert de Belastingdienst om op steeds grotere schaal het zogenoemde Horizontaal toezicht (HT) in te voeren. HT komt er, volgens criticasters, korthedshalve op neer dat het bedrijfsleven zichzelf fiscaal reguleert en controleert onder leiding en regie van de Belastingdienst.

Dat deze opmerking te kort door de spreekwoordelijke bocht gaat, mag blijken uit de afspraken die in het af te sluiten handavingsconvenant staan. Artikel 1 van een dergelijk convenant bevat de tekst dat wet- en regelgeving van toepassing blijft. Met de benoemde uitgangspunten blijft derhalve ook de (formele) gezagsverhouding bestaan alsmede ieders rol in het systeem. De rol van de Belastingdienst is dat zij invulling geeft aan het toezicht. De Belastingdienst geeft/(wens) vertrouwen in de belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener (te geven), doch gelet op haar rol is de Belastingdienst bepalend; niet een tekstueel convenant.

Vraag is dan ook: Wat willen partijen bereiken met het sluiten van een convenant? Op grond van het convenant zullen partijen op basis van vertrouwen, eerlijk en open met elkaar omgaan. De belastingplichtige zegt toe dat hij alles open en transparant zal melden en de Belastingdienst belooft in het vervolg begrip te tonen en snel tot beslissingen te komen. Daarnaast kunnen allerlei andere aanvullende afspraken tussen belastingplichtige en Belastingdienst gemaakt worden over zaken waarover men veelal altijd discussies en of vragen heeft in het kader van het aangiftetraject. Uit de omschrijving blijkt dat een convenant vooral betrekking heeft op het

aangiftetraject. Het gaat blijkbaar om een soepelere manier om te komen van aangifte tot aanslag (de aangifteketen). Men kan zich dan ook afvragen of een dergelijk convenant niet veeleer een wettelijke grondslag zou moeten krijgen. Ook van belang is het besef dat deze verschuiving naar systeemtoezicht alleen mogelijk is als die systemen ook op kwaliteit worden getoetst, hetgeen ook normen veronderstelt waaraan getoetst kan worden.

In het traditionele werken is er aantal momenten waar inspecteur en belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener in een confrontatiemodel terecht kunnen komen. Dat leidt veelal tot vertragingen in de afwikkeling van de aangifte en vervolgens een lange bezwaar- en wellicht beroepsfase. Het werken vanuit Horizontaal toezicht zorgt er voor dat op een aantal momenten partijen met elkaar in contact kunnen (moeten) komen/blijven. Hierdoor worden de valkuilen van een conflictmodel ontweken en wordt tevens de snelheid in het proces gewaarborgd. Die snelheid is van belang om compliante belastingplichtigen snel, de gewenste rechtszekerheid te geven. Dit laatste is voor fiscale dienstverleners een duidelijk pluspunt. Een cliënt werkt fiscaal in het heden.

### **Steunen op kwaliteit**

SRA heeft inmiddels een lange weg achter de rug als het gaat om horizontaal toezicht. Daarbij hebben het SRA-bestuur en het management van de Belastingdienst periodiek geëvalueerd, om na te gaan of zij nog met elkaar op de goede weg waren en zijn.

De drijfveren voor SRA om in te stappen waren destijds (en feitelijk) nog steeds:

- De Belastingdienst steunt op de systemen en de kwaliteit van de aangesloten SRA-leden, en dan met name op de SRA-review en het SRA-keurmerk. De Belastingdienst beoordeelt het systeem (systeemtoetsen).
- De investeringen in kwaliteit door de SRA-leden in het kader van onder meer Wwft en Wta zullen ook hun nut afwerpen in de fiscale aangiftepraktijk.
- Beide partijen streven naar efficiency en (relatieve) lastenvermindering.

Voor SRA, -en naar onze mening geldt dat ook voor HT-, is het kwaliteitssysteem een belangrijk en essentieel uitgangspunt. Het SRA-kwaliteitssysteem wordt gekenmerkt door (kwaliteits)normen die door onafhankelijke reviewers periodiek worden getoetst. Dit driedelig normenkader bestaat uit: cliëntacceptatie, kwaliteitsborging en vaktechniek.

Voor de SRA-leden zijn de voordelen van aansluiting bij Horizontaal toezicht dan ook gelegen in de volgende punten:

- De kwaliteit van kantoor wordt erkend en (beter) zichtbaar gemaakt voor cliënten en relaties
- De SRA-review is een basis voor vele controles (Belastingdienst, AFM, andere toezichthouders) en levert daarmee administratieve lastenverlichting/beheersing op voor zowel kantoren als cliënten
- Toezicht op maat en aan- (en liefst uit)sluitend bij kantoor
- Ketenintegratie, het SRA-kantoor neemt de rol van ketenregisseur op zich
- Snelle beslissingen en aanslagen, werken in het heden
- Snel toegang voor voorverleg e.d.

Zoals eerder opgemerkt, is Horizontaal toezicht destijds ingegeven door de maatschappelijk wens naar meer transparantie. Criticasters gebruiken ook wel eens het volgende argument: Gelet op het feit dat het personeelsbestand van de Belastingdienst al jaren krimpt en controle daardoor gemiddeld nog maar éénmaal in

de 25 tot 30 jaar plaatsvindt, is het begrijpelijk dat de Belastingdienst naar een andere controlewijze zoekt. Als dit al waar is, is dat een motief voor de Belastingdienst en hoeft dat geen beletsel te zijn voor belastingplichtige en diens adviseur om toch in het HT te stappen.

Voor belastingplichtigen en diens adviseur kunnen andere, moverende redenen leiden naar de keuze voor Horizontaal toezicht. Een belangrijke reden daarvoor aan de kant van belastingplichtige is bijvoorbeeld de snelheid van het verkrijgen van rechtszekerheid en nooit meer gedoe achteraf. Kortom, beide partijen hebben eigen redenen en prikkels om tot een HT convenant te komen. Er moet immers een win-winsituatie ontstaan. Uiteindelijk zullen aan beide zijden, bij de Belastingdienst en onder belastingplichtigen, partijen zijn die moeite hebben met Horizontaal toezicht en niet meedoen. Deze partijen blijven in het verticale systeem, dat geen waardeoordeel over belastingplichtige geeft, werken. Voordeel voor de Belastingdienst is echter wel dat binnen deze groep de controle-intensiteit naar aanvaardbare termijnen gaat.

### **Zichtbare nadelen c.q. knelpunten**

#### *Snelheid*

Zoals hiervoor aangegeven is de snelheid van afwikkeling van een aangiftetraject voor beide partijen een duidelijk pluspunt. Deze snelheid komt echter in gevaar als inspecteurs niet de ruimte voelen en gebruiken om bij vooroverleg keuzes te maken en standpunten in te nemen. In het aangiftetraject zien we immers een tweetal beslismomenten.

Het eerste beslismoment vindt plaats vóór het indienen van de aangifte. Indien en voor zover de belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener niet zeker is over de fiscale interpretatie, kan (moet) men contact opnemen met de inspecteur. Indien belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener een pleitbaar standpunt voorleggen aan de inspecteur zal deze dan direct moeten aangeven of dat wat betreft de Belastingdienst akkoord is. Mocht de belastingdienst niet akkoord zijn, dan kunnen partijen ook direct afspreken wat te doen als belastingplichtige toch dit pleitbare standpunt inneemt in de aangifte. Kortom, er vindt versnelling in de keten plaats ten opzichte van het traditionele werken.

Het tweede beslismoment is het moment waarop de inspecteur de aanslag oplegt. De inspecteur zal bij geconstateerde afwijkingen in de steekproef, contact moeten opnemen met de fiscale dienstverlener of de belastingplichtige. Daarbij is uitgangspunt niet direct 'correctie', maar juist nagaan wat er (in de processen) aan de hand is.

Dit laatste moment wordt door verschillende eenheden bij de Belastingdienst verschillend uitgelegd. Indien een eenheid hier het gesprek begint met "Dit hadden we van u als HT klant niet verwacht....", dan is blijkbaar de perceptie van HT niet goed.

In deze situaties zou een verdere wettelijke regulering of openlijke aansturing duidelijkheid kunnen geven. De vrijheid van de inspecteurs laat in het kader van HT hier een te enge verwachting/perceptie zien.

#### *Vooroverleg*

Uiteraard is het niet de bedoeling dat fiscaal dienstverleners alles voorleggen aan de Belastingdienst. Het gaat om vragen van materieel belang (in de aangifte) en om vragen waarvan de fiscaal dienstverlener van te voren weet/denkt dat de inspecteur, ondanks dat het pleitbaar is, afwijkend zal of kan beslissen. De Belastingdienst heeft een aantal handreikingen gegeven waarbij de fiscale dienstverlener echter altijd een eigen verantwoordelijkheid heeft.

Horizontaal toezicht kan niet leiden tot extreem meer voor overleg. Dit zou er immers toe leiden dat er een enorme druk op de medewerkers van de Belastingdienst ontstaat; Anderzijds kan dit leiden tot een aanzienlijke stijging van de kosten waarmee de belastingplichtigen/ relaties in het horizontaal toezicht dan te maken kunnen krijgen.

#### *Metatoezicht*

Uitgangspunt is dat aangiften die binnen het horizontaal toezicht worden ingediend, na een steekproef op werking van de systemen (systeemtoets) verder volledig automatisch en snel afgewerkt kunnen worden. Probleem in de beginfase is dat de steekproef een aanzienlijk deel van het (nog te kleine) totaal beslaat. Praktisch lijkt het daardoor dat een belastingplichtige/relatie in het horizontaal toezicht vaker en intensiever wordt beoordeeld. In de dagelijkse praktijk van dit moment ervaren fiscale dienstverleners en relaties dit als onredelijk. Dit wordt nog versterkt door het feit dat de Belastingdienst de steekproeven uitvoert in de vorm van (minimale) bezoeken en (gedeeltelijke) boekenbeoordeling (soms bij dan wel in overleg met de klant). De aankondiging daarvan vindt plaats via standaardbrieven die normaal gesproken een boekenonderzoek aankondigen. Dit leidt tot verwarring. Ook binnen het metatoezicht dient meer maatwerk geleverd te worden inclusief aangepaste correspondentie.

#### *De kritische succesfactoren*

De SRA-kantoren staan thans voor de grote uitdaging om hun relaties de voordelen van het Horizontaal toezicht te laten zien. Hoe meer relaties in het bestand komen hoe meer ervaring met vooroverleg en hoe eenvoudiger het metatoezicht zich ontwikkelt. Dit is een lastige kip-ei problematiek. Er wordt door alle partijen getracht een versnelling te maken. Zo heeft de Belastingdienst inmiddels een onderzoek uitgevoerd op het SRA-reviewsysteem. Daarbij heeft men een (zeer goede) indruk gekregen van de manier waarop de SRA-reviewers de kantoren onderzoeken. De diepte van het systeemonderzoek door SRA is daarbij aandachtig bekeken en ook de werking (self-assessment) van de kantoren. SRA vindt het kwaliteitsborgingsysteem een van de meest belangrijke randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie van Horizontaal toezicht.

#### *Wettelijk kader*

Een belangrijk beginsel in ons recht en dus belastingstelsel is de gelijkheid van belastingplichtige. Zonder een goed wettelijk kader mag de Belastingdienst gelijke belastingplichtigen niet ongelijk behandelen. Daar doet ook/zeker een convenant -lijkt het- niets aan af.

Voor belastingplichtigen met of zonder convenant gaat dit beginsel echter volgens SRA niet meer geheel op. De Belastingdienst maakt onderscheid tussen 'convenantaangiften' en 'niet-convenantaangiften'. De belastingplichtige die een convenant heeft gesloten, wordt dus anders behandeld dan eenzelfde belastingplichtige die geen convenant heeft gesloten. Dit komt voort uit het eenvoudige beginsel dat het geen gelijke gevallen meer zijn; De 'belastingplichtige met convenant' heeft immers een andere relatie en dus ander vertrekpunt dan de 'belastingplichtige zonder convenant'. De 'belastingplichtige met convenant' heeft afgesproken bij twijfel in vooroverleg te gaan. De 'belastingplichtige zonder convenant' "gokt" in dat geval wellicht op het beginsel "wat niet weet wat niet deert".

Volgens de tegenstanders is dat in strijd met artikel 1 van onze Grondwet. De Belastingdienst stelt verschillende kaders voor de belastingheffing vast al naar gelang HT van toepassing is. Men vindt het daarbij onbegrijpelijk dat het parlement dit toestaat.

### *Objectieve criteria*

Als het al mogelijk is onderscheid te maken in 'typen' belastingplichtigen, is het natuurlijk van belang dat helder (transparant) is wie wel en wie niet in aanmerking komt voor HT. Dit is een terecht punt van de criticasters/ tegenstanders. Op dit terrein staat het HT nog in de kinderschoenen. Zo is er geen mogelijkheid om in bezwaar te komen tegen het niet toestaan van HT.

Het traject wordt echter steeds transparanter. Zo zijn de pijlers van HT voor fiscaal dienstverleners al grotendeels objectief meetbaar. Het moet gaan om Cliëntenacceptatie, Kwaliteitsborging en Vaktechniek (ondersteuning). Wat betreft de ondernemingen individueel gaat de Belastingdienst uit van een beoordeling van het Business Control System. Is er voldoende controle (zelf controle en assessment) intern om te garanderen dat de aangifte juist en volledig is, alsmede voldoet de aangifte aan wet- en regelgeving?

### **Aanbevelingen, kanttekeningen en conclusies in het kort**

1. Om te komen tot een soepelere manier van aangifte tot aanslag (de aangifteketen) lijkt het raadzaam om na te gaan of de convenanten niet veeleer een wettelijke grondslag zouden moeten krijgen.
2. Een verschuiving naar systeemtoezicht is alleen mogelijk als die systemen ook op kwaliteit worden getoetst, hetgeen ook normen veronderstelt waaraan getoetst kan worden.
3. Voor SRA is het kwaliteitssysteem een belangrijk uitgangspunt. Dit kwaliteitssysteem wordt gekenmerkt door (kwaliteits)normen die door onafhankelijke reviewers periodiek worden getoetst. Dit drieledig normenkader bestaat uit: cliëntacceptatie, kwaliteitsborging en vaktechniek.
4. Om meer duidelijkheid te krijgen over de andere behandeling van HT relaties is een verdere wettelijke regulering of openlijke aansturing van belang. Duidelijkheid over de verwachtingen over en weer (verwachtingen management).
5. Duidelijke handvatten inzake wanneer wel en wanneer niet vooroverleg lijkt moeilijk. Richtlijnen lijken wel wenselijk om snel tot een juiste verhouding van vooroverleg te komen.
6. Ook binnen het metatoezicht dient meer maatwerk geleverd te worden inclusief aangepaste correspondentie. De automatisering dient ingezet te worden voor een snelle optimale correspondentie.
7. SRA vindt het kwaliteitsborgingsysteem een van de meest belangrijke randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie van Horizontaal toezicht.
8. Het is natuurlijk van belang dat helder (transparant) is wie wel en wie niet in aanmerking komt voor HT. Tegen negatieve besluiten op dit punt (beschikkingen) dient bezwaar en beroep mogelijk te zijn.



### 2.3.6 Prof. dr. R.P.C. Cornelisse (UvA)

Uw commissie is verzocht een analyse te maken van de mogelijke knelpunten en kwetsbaarheden van horizontaal toezicht en voorstellen te doen voor de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht. Bij het door uw commissie te verrichten onderzoek is - blijkens het persbericht van 14 november jl. - de centrale vraag of de Belastingdienst horizontaal toezicht efficiënt en effectief invult en of de bereidheid van ondernemers om aan hun belastingverplichtingen te voldoen door horizontaal toezicht wordt vergroot. Alvorens ik enige suggesties zal formuleren ter leniging van kwetsbaarheden van horizontaal toezicht in zijn huidige vorm en toepassing, acht ik het van belang enige opmerkingen te maken over de plaats van horizontaal toezicht in het (dagelijkse) verkeer tussen Belastingdienst en contribuabelen.

Het spreekt voor zich dat het verkeer tussen Belastingdienst en contribuabelen zich afspeelt op een speelveld dat wordt afgebakend door de toepasselijke wet- en regelgeving. Daarnaast vereist het gelijkheidsbeginsel dat de omvang van de materiële belastingschuld slechts wordt bepaald door een juiste toepassing van deze wet- en regelgeving en onafhankelijk dient te zijn van de wijze waarop een belastingplichtige zich opstelt jegens de Belastingdienst. Tevens dient uitgangspunt te zijn dat een belastingplichtige vrij is, onverlet de op hem rustende informatieverplichtingen e.d., in de keuze waarop hij zijn (vertrouwens)relatie met de Belastingdienst wenst in te richten. Tegelijkertijd moet vastgesteld worden dat de Staat het handhavingsmonopolie heeft ter zekerstelling dat iedere belastingplichtige zijn verplichting tot betaling van de door hem verschuldigde belastingen nakomt. Zulks impliceert dat van een gelijkwaardige relatie tussen Belastingdienst en een belastingplichtige nimmer sprake kan zijn. Het vorenstaande doet de vraag rijzen welk nut een "horizontale" relatie met de Belastingdienst een belastingplichtige zou kunnen opleveren. Uiteraard zijn er belastingplichtigen, die om welke reden dan ook, belang hechten aan een open en vertrouwenwekkende relatie met de Belastingdienst. Daarnaast zijn er belastingplichtigen die meer op basis van een kosten/batenanalyse de pro's en contra's van een "innige" relatie zullen afwegen. Gelet op het hiervoor geformuleerde uitgangspunt dat voor wat betreft de materieelrechtelijke uitkomst sprake dient te zijn van een levelplayingfield, zal de potentiële meerwaarde van een minder verticale relatie met de Belastingdienst met name gelegen kunnen zijn in het verminderen van de kosten van compliance en de snelheid waarmee een belastingplichtige zekerheid heeft over zijn fiscale positie. Het verminderen van de kosten van compliance kan met name worden bewerkstelligd door de Belastingdienst te laten aansluiten bij de door de externe accountant verrichte controlewerkzaamheden en/of het door de belastingplichtige opgezette TCF. Voor het snel verkrijgen van zekerheid over de fiscale positie is - vanzelfsprekend - vereist dat de belastingplichtige op transparante en vertrouwenwekkende wijze de Belastingdienst tegemoet treedt. Van de zijde van de Belastingdienst is vereist dat er voldoende gekwalificeerd personeel is zodat aan de verwachtingen van de belastingplichtige kan worden voldaan. Terzijde zij nog opgemerkt dat van groot belang is dat voordat betrokkenen een minder verticale relatie aangaan, de wederzijdse verwachtingen op een duidelijke wijze moeten zijn uitgesproken zodat latere teleurstellingen kunnen worden voorkomen.

Het is denkbaar dat - op basis van de hiervoor genoemde kosten/batenanalyse - belastingplichtigen besluiten geen "innige relatie" met de Belastingdienst aan te gaan. Zij worden geconfronteerd met een zwaarder verticaal toezicht maar qua materieelrechtelijke uitkomst mag dat geen verschil uitmaken. Zoals uit het voorgaande reeds kan worden afgeleid, acht ik de term "horizontaal" toezicht minder op zijn plaats. Het is zuiverder te spreken van verticaal toezicht light. Het verticale toezicht light houdt dan in dat de Belastingdienst bij een belastingplichtige een beperktere, aangepaste en gerichtere controle instelt, indien de belastingplichtige zijn fiscale interne beheersing op orde heeft, zodat de Belastingdienst in feite 'gebruik maakt' van de controles van de interne controle afdeling van de belastingplichtige en de werkzaamheden van de externe accountant en

belastingadviseur van de belastingplichtige. Daarenboven meldt de belastingplichtige actief en transparant in de actualiteit zaken die voor de oordeelsvorming door de Belastingdienst van de op de belastingplichtige rustende fiscale verplichtingen relevant zijn.

### Aanbevelingen

Een aanpassing van het bestaande systeem voor rechtsbescherming van de belastingplichtige is gewenst. Daarnaast wil ik Uw commissie een alternatief systeem voor geschilbeslechting in overweging geven. Hiervoor verwijs ik ook naar Annex 7.2 van het OECD rapport, 'Study into the Role of Tax Intermediaries' uit 2008.<sup>1</sup> In deze Annex wordt ingegaan op het kenmerk van onpartijdigheid teneinde mogelijke geschillen op te lossen en hoe dit in de praktijk zou kunnen werken. Hoewel op consensus gebaseerde alternatieve geschilbeslechting niet op grote schaal gebruikt wordt om fiscale geschillen te beslechten, is het volgens het rapport te overwegen dat belastingdiensten deze methode van geschilbeslechting inzetten. Dit als mogelijkheid om het proces van cultuurverandering en gedragsverandering dat aan de onpartijdigheid ten grondslag ligt, te ondersteunen. Met name waar partijen verwachten de onderlinge relatie voort te zetten als het geschil eenmaal beslecht is. Het rapport noemt de volgende drie vormen van op consensus gebaseerde alternatieve geschilbeslechting. De eerste is mediation, waarbij een neutrale derde partijen assisteert in een aantal gestructureerde onderhandelingsessies, met het doel dat partijen een oplossing bereiken door te focussen op de echte onderwerpen van het geschil. De mediator faciliteert het proces. De mediator weerhoudt zich van het geven van zijn mening over het geschil en beveelt ook niet een bepaalde oplossing aan. De tweede is 'conciliation', dat vergelijkbaar is met mediation, maar waarbij de neutrale derde een actievere rol heeft bij het voorstellen van geschikte oplossingen. Als laatste wordt 'early neutral evaluation' genoemd, waarin de neutrale derde, veelal een expert op het gebied van de inhoud van het geschil, een voorlopig, niet-bindend oordeel geeft over het geschil, teneinde een basis voor onderhandelingen te creëren en onnodige escalatie van het geschil in een vroeg stadium te voorkomen. Hierbij merk ik op dat mediation reeds mogelijk is in geval van een geschil tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst. Echter, het is aan te raden om een of meer vormen van alternatieve geschilbeslechting waar nodig een logische overweging of stap te laten zijn in het proces waarbij de belastingplichtige en de Belastingdienst tot een oplossing komen. Hierbij is van belang dat institutionalisering er niet toe leidt dat aan het doel van deze vormen van geschilbeslechting voorbij gegaan wordt. Daarnaast ben ik van mening dat arbitrage in de vorm van een bindend advies door onafhankelijke arbiters overwogen zou kunnen worden. Op deze wijze kan - meer dan nu geval mogelijk is - op snelle wijze de benodigde zekerheid over de fiscale duiding van een bepaald feitencomplex worden verkregen. In verband met het voorgaande wil ik u attenderen op de Innovatieagenda rechtsbestel van het Ministerie van Justitie en Veiligheid d.d. 31 oktober 2011<sup>2</sup>, onderdeel 3.

Horizontaal toezicht (beter verticaal toezicht light) kan op basis van het gelijkheidsbeginsel naast verticaal toezicht bestaan, indien aan het volgende voldaan is. Belastingplichtigen moeten een vrije keuze kunnen maken tussen enerzijds horizontaal toezicht met aangepaste controles en afstemming over relevante (fiscale) standpunten vooraf, en anderzijds verticaal toezicht met controles achteraf. Het verschil in de wijze waarop toezicht gehouden wordt tussen belastingplichtigen die voor de ene vorm of de andere vorm van toezicht kiezen, moet alleen gebaseerd zijn op het feit dat bij horizontaal toezicht een belastingplichtige op vrijwillige basis informatie verstrekt over zijn relevante (fiscaal) in te nemen of ingenomen standpunten, in ruil voor aangepast toezicht en snel zekerheid over zijn fiscale positie. Dat brengt mee dat een belastingplichtige die voor verticaal toezicht kiest, voor het overige (ook voor wat betreft het verleden en voor wat betreft bestuurlijke boetes) wel door de Belastingdienst op gelijkwaardige wijze behandeld moet worden als een belastingplichtige die voor horizontaal toezicht kiest. Dit impliceert eveneens dat - ter waarborging van het gelijkheidsbeginsel -

<sup>1</sup> <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>.

<sup>2</sup> <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2011/10/31/innovatieagenda-rechtsbestel.html>.

bij horizontaal toezicht niet teruggevallen kan worden op niet gepubliceerd beleid dat in andere gevallen geen toepassing vindt. Het verdient dan ook sterk aanbeveling dat beleid van de Belastingdienst ten allen tijde wordt gepubliceerd.

## 2.3.7 Prof. dr. P.H. Wallage RA (VU) en Prof. dr. P.W.A. Eimers RA (VU)

Ter voorbereiding op de Ronde Tafel bijeenkomst op 19 december 2011, maken wij hierbij graag van de gelegenheid gebruik om onze visie op Horizontaal Toezicht (HT) te verwoorden. Wij doen dit vanuit onze expertise vanuit het vakgebied van de accountancy en mede op basis van onze waarnemingen bij zowel ondernemingen, accountantsorganisaties alsmede de opleidingen.

### 1. Over de ontwikkelingen

De afgelopen 10 jaar hebben vele ondernemingen geïnvesteerd in de kwaliteit van hun interne beheersing. De Amerikaanse Sarbanes-Oxley wetgeving heeft bij de beursgenoteerde ondernemingen de aandacht voor - en monitoring van - de opzet en effectiviteit van interne beheersing versterkt. Dat geldt zeker ook voor de fiscale processen, leidend tot een betrouwbaarder fiscale positie in de jaarrekening. Daar waar in het verleden wellicht de accountant degene was die in een aantal gevallen de fiscale positie berekende, is het thans gebruikelijk dat de (grote) onderneming de fiscale positie berekent en de accountant controleert. Deze ontwikkeling begon aan de bovenkant bij de in de VS genoteerde beursfondsen en heeft zich vervolgens uitgebreid naar andere ondernemingen.

Het verschijnsel HT is dus een logische fase in de verdergaande professionalisering van het aansturen van ondernemingen. Daarbij past een controleaanpak van de belastingdienst die gebruikmaakt van de verbeterde kwaliteit van fiscaal relevante verantwoordingen.

Grote valkuil is echter dat het vertrouwen wordt beschaamd door incidenten waarbij achteraf blijkt dat het Tax Control Framework van de belastingplichtige c.q. het kwaliteitssysteem van de intermediair (bij convenantaangiften) toch niet zo robuust was als de belastingdienst veronderstelde. Kernvraag daarbij is of de belastingdienst voldoende zorgvuldig heeft gekeken naar de opzet en effectieve werking van het Tax Control Framework c.q. kwaliteitssysteem van de intermediair.

### 2. Over de uitgangspunten

De belastingdienst positioneert Horizontaal Toezicht als een toezichtsmodel op basis van vertrouwen. In een tijdsgeest waarin van externe accountants een professioneel-kritische houding wordt nadrukkelijk wordt verlangd en allerlei toezichthouders geacht worden effectief toezicht te houden, is het naar onze mening twijfelachtig of dit uitgangspunt van vertrouwen zonder nadere uitwerking in het kader van HT handhaafbaar is.

De andere zijde van de medaille - op basis van wantrouwen - slaat naar onze mening ook door. In plaats daarvan is de noodzaak om het uitgangspunt van vertrouwen te laten vergezellen van een aantal checks & balances in de uitvoering. Het zogenaamde "geïnformeerde vertrouwen" in plaats van blind vertrouwen. Om de invulling van de benodigde "informatie" nader te duiden maken wij een vergelijking met de rol van een externe accountant in het kader van een jaarrekeningcontrole.

De accountant:

- beoordeelt de kaders van interne beheersing (een toereikende 'control environment') in de relatie en cultuur;
- vereist een minimum niveau van control & governance (het spectrum van interne beheersing veelal aan de hand van de COSO componenten);
- heeft een professioneel kritische houding;

- stelt de toereikendheid van de (opzet van de) interne beheersingsmaatregelen vast en test de effectiviteit hiervan volgens een bepaalde systematiek (beide overigens voor zover noodzakelijk voor zijn oordeel over de jaarrekening als geheel).

Tenslotte, het uitgangspunt voor HT is de jaarrekening als basis voor de diverse belastingaangiften, al (bij middelgrote en grote ondernemingen) dan niet (kleine ondernemingen) gecontroleerd door een externe accountant. Wij benadrukken dat de controle van deze accountant een andere reikwijdte heeft dan de belastingaangifte. Denk hierbij aan een controleverklaring bij de geconsolideerde jaarrekening bestaande uit activiteiten in binnen- en buitenland ten opzichte van een belastingaangifte van een enkele entiteit of fiscale eenheid. Daarnaast heeft de accountant de keuze om te steunen op de interne beheersingsmaatregelen rond fiscale elementen, maar kan ook kiezen om buiten de beheersingsmaatregelen om de belastingposities in de jaarrekening te controleren.

### **3. Over de uitwerking**

In de uitvoering van HT zien wij enkele belangrijke knelpunten:

- a) Het ontbreken van een normenkader voor het Tax Control Framework of kwaliteitssysteem van de intermediair leidt tot onduidelijkheid, onzekerheid en rechtsongelijkheid. Hiertoe behoort ook de afbakening van de verantwoordingsinformatie (wat hoort erbij en wat niet?).
- b) Het ontbreken van een consistent toegepaste (test)methode voor het evalueren van de effectiviteit van het Tax Control Framework c.q. kwaliteitssysteem van de intermediair door de belastingdienst leidt tot een schijnzekerheid over de effectiviteit hiervan.
- c) Het ontbreken van een minimumvereiste van onafhankelijke toetsing (door de belastingdienst, accountant en/of fiscalist) bevordert de kwaliteit van het Tax Control Framework niet.

### **4. Over de weg voorwaarts**

Dat de belastingdienst in zijn controleaanpak gebruik kan maken van de kwaliteit en de fiscale beheersingsmaatregelen van de belastingplichtige alsmede de reeds uitgevoerde werkzaamheden door de (interne en externe) accountant of fiscalist, is voor ons een belangrijk uitgangspunt. Het wiel opnieuw uitvinden is niet nodig, onpraktisch en verspilling van publieke en private middelen.

Het succes van HT staat of valt wel met de geloofwaardigheid van het door de ondernemer uitgewerkte Tax Control Framework c.q. het door de intermediair gehanteerde kwaliteitssysteem. Het werkt maatschappelijk ontwrichtend als gebrek aan handhaving leidt tot het ontwijken van belastingbetaling.

Om HT effectief te maken is het naar onze mening noodzakelijk een aantal zaken nader uit te werken:

- De aanwezigheid van een helder normenkader dat voor iedereen duidelijk is. Voor de belastingplichtige die weet wat de vereisten zijn voor zijn beheersingsysteem, voor de accountant als basis om te toetsen of is voldaan aan deze vereisten en voor de belastingambtenaar om vast te stellen of het aanwezige, getoetste systeem toereikend is in de ogen van de belastingdienst. In het kader van de intermediairsconvenanten speelt specifiek dat de belastingdienst heldere normen zou moeten stellen voor de kwaliteit van deze intermediairs.
- Er dient een helderde keuze te worden gemaakt over de wijze waarop de belastingplichtige kan aantonen

een effectief Tax Control Framework te hebben. Uiteindelijk zal iemand moeten vaststellen dat het TCF effectief is. Dat kan de belastingdienst zelf zijn, maar kan ook door een externe deskundige worden uitgevoerd. Dat kan een accountant of fiscalist zijn, maar naar onze mening is het hier van belang dat in een disciplinair team waar de ‘controle-genen’ en de kennis van interne beheersingsystemen van de accountant en de specialistische kennis van de fiscalist samenkomen. Niet iedere accountant en niet iedere fiscalist heeft de benodigde achtergrond. Het ligt dan ook in de rede om gezamenlijk met accountants en fiscalisten nadere afspraken te maken over de vereiste competenties. Een accreditatiemodel van Tax Assurance providers kan hieraan een bijdrage leveren.

- Een heldere keuze in controletechnieken door de belastingdienst. Traditioneel controleert de belastingdienst met steekproeven, terwijl de toetsing van een Tax Control Framework vraagt om het testen van het systeem van interne beheersing. Deze “controls testing” heeft zowel betrekking op harde controls, maar ook soft controls. Hierin past ook een heldere lijn inzake de toepassing van het materialiteitsbegrip.

### **Tenslotte**

Zoals eerder aangegeven, zien wij HT als een uiting van een groeiend niveau van beheersing van fiscale processen. HT met vertrouwen als uitgangspunt heeft daarom toekomst, mits beter (zichtbaar) geoperationaliseerd. De uitgangspunten worden nu wel gecommuniceerd in woord en geschrift, maar of ook daadwerkelijk vertrouwen wordt ervaren, is de vraag. Het creëren van geïnformeerd vertrouwen, bij alle betrokkenen, dient centraal te staan.

Wij adviseren daarom om successen kenbaar te maken respectievelijk te delen. Tevens zijn wij voorstander van het inbouwen van een incentive voor belastingplichtigen die hun Tax Control Framework aantoonbaar op orde hebben ten opzichte van ondernemingen die kiezen om geen gebruik te maken van Horizontaal Toezicht.

Niet in de laatste plaats achten wij het van belang dat accountants begrip hebben van de uitgangspunten van HT en de mogelijke effecten op hun controles. Wij zullen er daarom naar streven om in onze countantsopleiding de nodige aandacht te besteden aan het concept van HT.

### 2.3.8 Mw. dr. ir. F.E. Six MBA (VU)

F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010/ 4, p. 6-26.

### 2.3.9 Prof. dr. A.O. Lubbers (UL)

Mijns inziens kan ik als wetenschapper slechts in beperkte mate bijdragen aan het realiseren van de onderzoeksdoelstellingen van uw Commissie. Het is lastig om als wetenschapper die relatief ver van de dagelijkse praktijk afstaat, gefundeerde conclusies te trekken met betrekking tot eventuele knelpunten in de dagelijkse toepassing van horizontaal toezicht en een oordeel te geven over de vraag of er langs die weg effectief en efficiënt toezicht wordt gehouden door de Belastingdienst. Uit de fiscale vakliteratuur - waarin onder meer verslagen zijn opgenomen van symposia waarbij betrokkenen bij horizontaal toezicht over hun ervaringen spreken<sup>1</sup> - blijken mijns inziens overigens geen grote knelpunten.

Ik beperk mij tot het bespreken van één kwetsbaarheid van de praktijk van horizontaal toezicht, namelijk de invloed die horizontaal toezicht op de rechtsbescherming, de rechtseenheid/-gelijkheid en rechtsontwikkeling zou kunnen hebben.

In WFR 2010/1456 betoogt R.H. Happé in zijn artikel 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet' het volgende:

Uitdrukkelijk is van de kant van de Belastingdienst verklaard dat het horizontale toezicht niet de weg naar de rechter afsluit. In dit verband wordt gesproken van "agree to disagree". Niettemin kan een klimaat ontstaan waarin de Belastingdienst en belastingplichtige in een sfeer van overleg bepalen wat tussen hen rechtens is. Daarmee ontstaat het risico dat de Hoge Raad te veel buiten beeld geraakt. Bovendien is niet denkbeeldig dat belastingplichtigen in hun afweging om al dan niet te procederen het belang van het hebben van een convenant zullen meewegen en dat zij minder snel geneigd zullen zijn om een juridisch geschil aan de rechter voor te leggen. Een onbedoeld gevolg hiervan kan zijn dat de rechter minder in staat is inhoud te geven aan de rechtsontwikkeling en de rechtseenheid. Principeel behoort uiteraard het laatste woord over de rechtstoepassing aan de rechter toe te komen.

Anders dan Happé ben ik van mening dat het niet erg is als een belastingrechter buiten beeld raakt als gevolg van de omstandigheid dat partijen zichzelf weten te redden. De belastingrechter is er primair om onoverbrugbare problemen tussen partijen langs de weg van een rechterlijke uitspraak op te lossen. Als die problemen door overleg tussen partijen er niet meer zijn, dan is dat prettig. Gelet op het belang dat aan rechtsbescherming kan worden gehecht, moeten belastingplichtigen zich bij horizontaal toezicht echter wel volledig vrij voelen om uiteindelijk de stap naar de belastingrechter te zetten indien zij van mening zijn dat het standpunt van de Belastingdienst met betrekking tot een bepaalde kwestie in strijd met het recht is. Het zou niet zo mogen zijn dat een belastingplichtige afziet van de gang naar de belastingrechter omdat hij het gevoel heeft dat hij daarmee de goede relatie met de Belastingdienst op het spel zet. Het lijkt mij daarom wenselijk dat uw Commissie door ondervraging van belastingplichtigen die een convenant met de Belastingdienst hebben afgesloten, zicht krijgt op juist dit aspect van horizontaal toezicht. Bovendien is het van belang dat in het kader van horizontaal toezicht geen afspraken worden gemaakt die resulteren in een strengere of juist meer soepele behandeling dan - kort gezegd - uit de wet voortvloeit. Dit zou immers de rechtsgelijkheid schaden. Ik ga ervan uit dat dit ook niet gebeurt. Zie T.W.M. Poolen (Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen, in: J.L.M. Gribnau, *Principeel belastingrecht*, WLP Nijmegen 2011, blz. 173-183), die betoogt (blz.179):

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld O. Clous, 'Horizontaal toezicht begint bij jezelf', WFR 2011/964.



De prijs voor het convenant is niet dat er meer belasting moet worden betaald dan strikt uit de wet voortvloeit; aan de andere kant levert het convenant geen profijt op omdat het niet tot een lager bedrag aan te betalen belasting leidt dan uit de wet voortvloeit. Alleen het proces, de weg naar de uitkomst, verschilt.

Als een gevolg van horizontaal toezicht is dat de rechtsontwikkeling zich meer tussen convenantpartijen zal afspelen en die rechtsontwikkeling niet meer langs de weg van openbare uitspraken van de belastingrechter zichtbaar wordt, is het wenselijk na te denken over methoden om de resultaten van die rechtsontwikkeling vast te leggen in voor eenieder toegankelijke stukken. Dit kan door bijvoorbeeld van-tijd-tot-tijd in een besluit van de Staatssecretaris van Financiën de stand van zaken op een bepaald onderwerp in kaart te brengen. Dit zou als voordeel hebben dat de rechtseenheid wordt bevorderd en dat er geen rechtsongelijkheid optreedt tussen belastingplichtigen die wel of niet aan horizontaal toezicht meedoen.

### 2.3.10 Prof. dr. P. Kavelaars (EUR)

#### Horizontaal toezicht

1. Het thema Horizontaal toezicht heeft mijns inziens niet echt wetenschappelijke aspecten; in die zin komt aan de inbreng van wetenschappers derhalve weinig betekenis toe.
2. Het thema Horizontaal toezicht kent wel enkele vaktechnische aspecten waarover wetenschappers zich uit kunnen laten. Voor zover ik daartoe redenen aanwezig acht, maak ik daar hierna een opmerking over. Daarnaast plaats ik ook wel enkele andere opmerkingen, maar die zijn noch van wetenschappelijke, noch van vakinhoudelijke aard, doch omvatten mijn persoonlijke impressie.
3. Horizontaal toezicht zie ik in de eerste plaats als een 'contradictio in terminus' en daarmee als een (zeer) ongelukkige uitdrukking. Het gaat enerzijds uit van gelijkwaardigheid van partijen, maar tegelijkertijd vindt er klaarblijkelijk toezicht plaats. Dat gaat niet samen. Dat er sprake is van toezicht is ook duidelijk: er is in beginsel maar een convenant dat overeen kan worden gekomen. Indien men daar als belastingplichtige niet in meegaat, is Horizontaal toezicht niet mogelijk. Dat is geen juiste benadering. Daarnaast is er uiteraard een belangrijk ander punt: partijen zijn rechtens niet gelijkwaardig. De overheid heeft een groot instrumentarium aan regels, kan regels toevoegen en regels wegnemen al naar gelang het zo uitkomt. De belastingplichtige kan helemaal niets. Horizontaal toezicht is gebaseerd op vertrouwen, zo leert de overheid ons, maar vertrouwen kan alleen een basis hebben bij gelijkwaardigheid van partijen, welke evenwel - zoals aangegeven - ontbreekt.
4. Hetgeen de belastingplichtige op basis van Horizontaal toezicht krijgt aangeboden, behoort reeds tot het recht dat iedere belastingplichtige op basis van de wettelijke bepalingen toekomt. Hij wordt er dus niet door bevoordeeld. Dat kan uiteraard ook niet want dat zou onmiddellijk leiden tot strijd met het gelijkheidsbeginsel, hetgeen vanzelfsprekend onaanvaardbaar is. Probleem is overigens ook dat de vraag of in strijd wordt gehandeld met het gelijkheidsbeginsel voor de belastingplichtige oncontroleerbaar is, nu de convenanten met belastingplichtigen niet (kunnen) worden gepubliceerd en de feitelijke toepassing van de convenanten zich ook aan het zicht van de buitenwereld onttrekt.
5. Feitelijk evenwel lijkt de constatering te kunnen zijn dat belastingplichtigen die onder het Horizontaal toezicht vallen de facto bevoordeeld worden (bijvoorbeeld: niet of nauwelijks verticale controle waar andere belastingplichtigen daar wel mee te maken hebben). Als dat juist is - hetgeen ik meen te weten, maar niet wetenschappelijk kan onderbouwen - is het systeem niet aanvaardbaar.
6. De overheid beoogt met Horizontaal toezicht belastingplichtigen in goede samenspraak aan haar fiscale verplichtingen te laten voldoen. Het ligt dan voor de hand dat de overheid als belastingplichtige hier zelf het voortouw neemt. Dat lijkt echter niet het geval. Bij mijn weten - ik beschik echter in het geheel niet over cijfers - zijn er - zeker in relatieve termen - nauwelijks overeenkomsten inzake Horizontaal toezicht met alle overheidslichamen (alle ministeries, provincies, gemeenten, waterschappen etc.). Dat zou mijns inziens de basis moeten zijn: als de overheid wenselijk beleid (in casu Horizontaal toezicht) ontwikkelt, is wel het minste dat de overheid zelf daaraan volledig voldoet.
7. Horizontaal toezicht gaat uit van gelijkwaardigheid van partijen. Daarvan is, zoals ik hiervoor reeds opmerkte, echter geen sprake. De overheid is per definitie de sterkste partij. Dat laatste is overigens maatschappelijk mijns inziens ook zonder meer noodzakelijk omdat de samenleving anders al snel tot een

chaos zou (kunnen) leiden. Maar dat betekent ook dat gelijkwaardigheid niet aan de orde is.

8. De overheid staat met Horizontaal toezicht gelijkwaardigheid voor ogen en richt zich op wederzijds vertrouwen. Wil men dat breed invoeren/toepassen dan moet de overheid zich daar zelf ook in de volle breedte naar gedragen. Mijns inziens is dat echter lang niet altijd het geval. Enkele recente voorbeelden die daarmee in strijd zijn: ingaande 2012 wettelijke uitbreiding van de informatieverplichtingen voor belastingplichtigen met de daaraan gekoppelde boete van maximaal 100%, de aanscherping van het boetestelsel in algemene zin, de verhoging van de griffierechten en de wijze waarop de overheid het wetsvoorstel inzake rechtsbescherming van de belastingplichtige tegen een informatie-overvragende fiscus heeft gefrustreerd. Dergelijke ontwikkelingen duiden toch niet echt op een vertrouwen van de overheid in de burger/belastingplichtige. Waarom zou de burger dat omgekeerd dan wel moeten hebben?
9. Belastingen zijn kosten. Burgers en bedrijven streven naar minimale kosten of proberen die kosten af te wentelen. Bij belastingen heeft het kostenaspect nog een extra dimensie op basis waarvan belastingplichtigen niet graag betalen: er staat geen directe prestatie tegenover. De belastingplichtige zal zich dus als homo economicus hoe dan ook tegen belastingheffing verzetten. Dat betekent dat hij bij Horizontaal toezicht alleen belang heeft als hij daardoor per saldo minder kosten heeft (bestaande uit belastingen en overige kosten; als er baten zijn, moeten die uiteraard daarin ook worden meegenomen).
10. Het voorgaande leidt in de regel tot de slotsom dat voor de meeste belastingplichtigen er geen voordeel is. De belasting zelf kan immers nooit minder worden door Horizontaal toezicht. De kosten nemen toe doordat een belastingadviseur in de regel noodzakelijk is, maar nemen af door minder controles. Daarnaast is er echter een belangrijk ander aspect: de fiscale flexibiliteit neemt af door het verplichte vooroverleg met de fiscus indien men beoogt bepaalde fiscaal relevante transacties aan te gaan. Dat gegeven drukt in economisch perspectief de bate en de flexibiliteit. Met name voor ondernemers weegt dat zwaar.
11. Een belangrijk punt binnen Horizontaal toezicht is de vaststelling of de methodiek ook buiten de mno's zinvol - dat wil zeggen voldoende effectief - kan worden toegepast. Ik meen dat dit in algemene zin niet het geval is op grond van onder andere de volgende argumenten:
  - mno's hebben ten gevolge van Horizontaal toezicht geen permanente controle meer van de fiscus (daar hechten mno's veel waarde aan). Overige bedrijven hebben dat voordeel niet, eenvoudigweg omdat bij hen geen permanente controle plaatsvindt.
  - mno's zijn aanzienlijk meer risicoavers omdat zij zich publicitair in een gevoelige positie bevinden. Dat geldt voor kleinere bedrijven in de regel niet of in veel mindere mate.
 Het voorgaande brengt met zich dat die ondernemingen minder behoefte zullen hebben aan horizontaal toezicht. Het heeft daarom mijns inziens voor de belastingdienst geen zin heel veel inspanningen te verrichten hen bij Horizontaal toezicht te betrekken.
12. De gedachte achter Horizontaal toezicht is (mede) dat belastingplichtigen transparanter zijn jegens de fiscus en niet of veel minder snel in strijd handelen met de fiscale regelgeving. De vraag komt op of dit effect ook zichtbaar is, kortom of daar onderzoek naar is gedaan resulterend in meetbare effecten. Zo niet, dan verdient het aanbeveling een dergelijk onderzoek te entameren. Ik realiseer me dat dit alleen mogelijk lijkt door boekenonderzoeken te doen, hetgeen juist haaks staat op Horizontaal toezicht. Ontneemt Horizontaal toezicht daarmee in feite niet de mogelijkheid het systeem adequaat te evalueren?
13. Tot slot een opmerking ten overvloede. Horizontaal toezicht houdt nauw verband met systemen van een tax controle framework. Dergelijke systemen zijn fraaie controle-instrumenten; ze komen Horizontaal

toezicht zonder meer ten goede. Maar de samenhang moet niet worden omgedraaid: ook zonder Horizontaal toezicht zou ontwikkeling van dergelijke controlesystemen tot stand zijn gekomen, eenvoudigweg omdat de maatschappelijke ontwikkelingen daartoe dwingen (met name de wetgeving inzake de commerciële jaarrekening, IFRS, GAAP etc.). Een eventueel einde van Horizontaal toezicht betekent dus zeker geen einde van dergelijke controlesystemen. Hetzelfde geldt voor de ontwikkeling van Tax assurance etc.

### **Latere aanvulling**

Bij dezen doe ik je nog een aanvulling toekomen ten behoeve van mijn visie voor de cie HT welke ik niet in mijn position paper heb opgenomen en welk punt ook afgelopen maandag niet aan de orde is geweest.

Kern van de problematiek voor de overheid is dat de controlecapaciteit te klein is. Ik heb mondeling al het voorstel gedaan dat dit probleem m.i. overtrokken is er vanuit gaande dat een controleur zijn eigen salaris in veelvoud terugverdient en het mitsdien zinvol is gewoon extra personeel aan te nemen (zijn we overigens ook als universiteiten heel blij mee). Als voorbeeld wees ik op de opbrengst van de bankenbelasting van € 300 mln. jaarlijks waarvoor je grosso modo 1500 controleurs kunt aantrekken. Die verdienen een bedrag van € 300 mln. dus in veelvoud terug.

Punt dat ik echter wil toevoegen is het volgende: eenvoud. Het thema eenvoud is uiteraard al sinds jaar en dag onderdeel van het beleid van de overheid. De facto en per saldo komt daar om diverse redenen uiteindelijk betrekkelijk weinig van terecht. Het thema eenvoud wordt doorgaans gebruikt in het kader van de wetgeving (ingewikkeld, complex, voor belastingplichtigen niet te begrijpen). Maar eenvoud komt niet of althans veel minder aan de orde in het kader van de uitvoering van de fiscale wetgeving. Het advies aan de commissie is derhalve dat de wetgever veel meer gewicht moet toekennen aan eenvoud van regelgeving (wetgeving en uitvoering) in het kader van de controle van de uitvoering van de wetgeving. Die eenvoud heeft de overheid zelf in de hand en daarmee in feite dus ook de controlecapaciteit die benodigd is. Er zou dus zowel ten aanzien van bestaande als toekomstige wetgeving en uitvoeringsregelgeving veel uitdrukkelijker en nauwkeuriger moeten worden aangegeven wat het precieze gevolg is voor de controle door de fiscus. Nu staat bij wetsvoorstellen weliswaar wel welke gevolgen een maatregel heeft voor de belastingdienst maar dat is veel te algemeen en niet toegespitst op de controle. Ten aanzien van lagere regelgeving en besluiten zien we dit soort zaken helemaal niet.

Kortom, ik bepleit hier een veel intensiever beleid ten aanzien van eenvoud ten behoeve van de uitvoering.

### 2.3.11 Prof. dr. P.A.M. Diekman RA (EUR) en mw. mr. E. Huiskers-Stoop (EUR)

In de uitnodiging d.d. 24 november 2011 wordt gevraagd een position paper in te sturen ter voorbereiding op de rondetafelconferentie van 19 december 2011. In het kader van de te voeren discussie sturen wij een recent artikel in dat in het Jaarboek Compliance 2012 is geplaatst. Genoemd jaarboek is op 8 december 2011 officieel uitgekomen, waarmee het artikel thans behoort tot het publieke domein.

Het artikel behandelt onder meer de volgende standpunten:

1. Horizontaal Toezicht is mogelijk een oplossing voor de zware belasting van de controlecapaciteit van de Belastingdienst onder toepassing van het traditionele toezicht.
2. Horizontaal Toezicht gaat over de wijze van totstandkoming van de belastingaanslag en niet over de vaststelling van het belastbare resultaat. Kritieken over ongelijke behandeling kunnen in beginsel geen betrekking hebben op de vaststelling van het belastbare resultaat.
3. Vertrouwen in het licht van Horizontaal Toezicht is geen 'blind' vertrouwen, zoals we dat kennen in persoonlijke relaties, maar een meer zakelijk vertrouwen, gebaseerd op de mate waarin een onderneming zijn interne en fiscale beheersing op orde heeft.
4. Actueel werken moet leiden tot terugdringing van kosten voor naleving van belastingverplichtingen, voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige; een win-win situatie.
5. Horizontaal Toezicht gaat over wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Aanwezigheid daarvan is in een situatie waarin een convenant voor de rechter moet worden afgedwongen moeilijk voor te stellen.
6. Voor ondernemingen die om reden van corporate governance hun interne en fiscale beheersing al op orde hebben, lijkt de stap om mee te doen aan Horizontaal Toezicht relatief gering, in vergelijking tot ondernemingen die daar niet aan voldoen.
7. Fiscaal compliant gedrag wordt beloond met snelle zekerheid over de belastingpositie en minder actieve controlemaatregelen achteraf. Waar de focus van de Belastingdienst in het verleden veelal gericht was op het behalen van goede belastingopbrengsten, richt die focus zich tegenwoordig steeds meer op verbetering van de fiscale compliance.

Voor wat betreft een (toekomst)visie meldt het artikel het volgende:

8. Horizontaal Toezicht is mogelijk een oplossing voor de onder het traditionele toezicht zware belasting van de controlecapaciteit en past in de wereldwijd veranderende maatschappelijke opvatting dat naleving van fiscale regels veeleer gezien moet worden als de norm, dan het ontwijken ervan. Actueel werken moet de kosten voor naleving en uitvoering van de belastingwetgeving terugdringen en compliance speelt een steeds grotere rol bij de uitvoering van de belastingwetgeving in de gehele keten van fiscaal relevante transactie tot aanslag.
9. Als Horizontaal Toezicht werkt voor de Nederlandse belastingheffing dan zal dat niet alleen de belastingheffing zelf verbeteren, het biedt ook mogelijkheden voor buitenlandse belastingdiensten en voor

andere (ingewikkelde) terreinen van overheidstoezicht. De effectiviteit van Horizontaal Toezicht kan worden beoordeeld aan de hand van de vraag of Horizontaal Toezicht, in vergelijking tot het traditionele toezicht, leidt tot een betere compliance, snellere zekerheid over de belastingpositie, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de belastingdienst. Deze vraag is onderwerp van (ons) wetenschappelijk onderzoek.

10. Horizontaal Toezicht is een rijdende trein die niet meer valt te stoppen. De eerste ervaringen zijn positief. Steeds meer grote en minder grote ondernemingen vinden hun weg naar Horizontaal Toezicht. Zaak is om op het goede spoor te blijven.

## 2.3.12 Prof. dr. J.L.M. Gribnau (UvT en UL)

### 1. Afbakening onderzoeksopdracht Commissie

In uw brief vermeldt u dat het gaat om een onderzoek naar het 'effect op de doelstelling van de compliance in de segmenten MGO en ZGO.'

Compliance, hoe belangrijk ook, mag echter niet los gezien worden van rechtsstatelijke waarden als rechtmatigheid, rechtsbescherming en rechtsgelijkheid. De enkele nadruk op compliance zou kunnen leiden tot een invulling van Horizontaal Toezicht (verder: HT), die ten koste gaat van deze waarden. Dat zou afbreuk doen aan de legitimiteit van de belastingheffing en tot een lagere compliance leiden.

### 2. Complexiteit van wetgeving

Lange tijd leek de indruk te bestaan dat belastingwetgeving steeds weer verder verfijnd kon worden omdat met behulp van de ICT-systemen de toenemend complexe wetgeving wel kon worden uitgevoerd. Bij HT dreigt een vergelijkbare ontwikkeling: 'het probleem van te complexe wetgeving wordt in de uitvoeringspraktijk wel via informele afspraken opgelost', is dan de gedachte. HT mag echter geen smoes zijn om het probleem van de te complexe belastingwetgeving maar te laten rusten.

### 3. Tekort aan controlecapaciteit

De Belastingdienst heeft een serieus tekort aan controlecapaciteit.<sup>2</sup> Op termijn zal dit tekort de compliance ondermijnen. Dit zal een van de redenen zijn om over te gaan naar HT. Door te vertrouwen op de interne controlesystemen bij belastingplichtigen (of zijn adviseur) is minder controle door de Belastingdienst nodig. In welke mate komt echter nu controlecapaciteit vrij voor verticaal toezicht?

Dat zou wel eens kunnen tegenvallen, ik noem enkele redenen:

- het binnen de Belastingdienst 'op gang brengen' (cultuuromslag) van HT en het maken, invullen en uitwerken van afspraken kost heel veel tijd;
- ook binnen HT zal regelmatig gecontroleerd moeten worden (formele systemen van toezicht garanderen niet altijd inhoudelijk juiste aangiften); in ieder geval ook bij tussentijdse evaluaties en verlenging van convenanten;
- controle is ook nodig omdat een hoge mate van compliance geen dito daadwerkelijke nakoming impliceert: de complexiteit van wetgeving in combinatie met (relatieve) ondeskundigheid leidt immers in de praktijk tot niet door belastingplichtige beoogde fouten<sup>3</sup>;
- de aangekondigde bezuinigingen betekenen een vermindering van het personeelsbestand van de Belastingdienst, dus minder controlecapaciteit.<sup>4</sup>

Als ik dit alles juist zie, is dit zorgwekkend, want HT kan niet zonder controle. Het 'geïnformeerd' vertrouwen moet immers steeds gevoed worden met informatie die laat zien dat het vertrouwen kan worden gecontinueerd. Dan spreek ik nog niet over verticaal toezicht.

1 Zie ook de permanente opdracht van de Belastingdienst.

2 Nederland telt zo'n 1,2 miljoen MKB-ondernemers. Volgens het beheersverslag 2010 van de Belastingdienst zijn er in 2010 43.000 boekenonderzoeken uitgevoerd. Stel voor het gemak dat dit aantal enkel MKB-ondernemers betreft; dan gaat het dus grofweg om een controledichtheid van 1 op 30 jaar.

3 Compliance is de bereidheid om de wettelijke (fiscale) verplichtingen na te komen. Dat is nog geen daadwerkelijke nakoming.

4 Daar komt nog bij dat binnen een aantal jaren een enorme groep zeer geroutineerde en deskundige belastingambtenaren met pensioen gaat.

Het is dus de vraag of HT echt een oplossing biedt voor het gebrek aan controlecapaciteit. Dit is zorgelijk in verband met de legitimiteit van de belastingheffing en de compliance.

#### 4. Differentiatie in behandeling

HT impliceert een differentiatie in de behandeling van belastingplichtigen op het punt van samenwerking (het gaat dus niet een behandeling die leidt tot een lagere formele belastingschuld in afwijking van de wet). De Awb laat een dergelijke differentiatie in principe toe. Het bestuur mag rekening houden met de wijze waarop de burger inhoud geeft aan de rechtsbetrekking met het bestuur. Tegenover een coöperatieve ‘past performance’ mag meer service staan – binnen wettelijke grenzen uiteraard.<sup>5</sup> Dit dient echter wel buitengewoon zorgvuldig te geschieden; het mag niet leiden tot privileges. Mijs inziens verdient het daarom aanbeveling objectieve toetsbare criteria te hanteren en deze te publiceren.

#### 5. Rechtsbescherming

‘Aangesloten zijn’ bij HT betekent een soort certificatie. Uitsluiting kan gevolgen hebben voor de reputatie van adviseurs/belastingplichtigen.<sup>6</sup> Dat kan ook gelden voor adviseurs die niet zijn aangesloten bij een koepelorganisatie, en dus geen convenant krijgen. Hier zou een vorm van rechtsbescherming geboden moeten worden.

#### 6. Correcties ook in vertrouwensrelaties

Een vertrouwensrelatie betekent niet dat een juiste wetstoepassing wat minder belangrijk wordt. Belastingambtenaren zouden in de verleiding kunnen komen omwille van een goede verstandhouding met convenantpartners correcties achterwege te laten of überhaupt onverantwoord minder te controleren. Zij zijn dan bang dat controle en correcties worden gezien als een teken van wantrouwen – en dus niet passen in een vertrouwensrelatie. Ten onrechte. In ruil voor afspraken over de toekomst mag het verleden overigens ook niet worden afgestempeld.

#### 7. Juridische asymmetrie

Horizontalisering van het toezicht betekent geen juridische gelijkwaardigheid. Binnen HT als specifieke vorm van samenwerking beschikt de Belastingdienst over (zeer) ruime bevoegdheden om eenzijdig de rechtsbetrekking vast te stellen, dus de rechtspositie van de belastingplichtige te bepalen. Deze juridische asymmetrie heeft goede redenen, maar kan ook als een machtsmiddel werken in een samenwerkingsrelatie met als gevolg dat convenantpartners mogelijk akkoord gaan met onredelijke eisen van de Belastingdienst.

De Belastingdienst dient zich dus steeds bewust te zijn van zijn machtspositie en kritisch te beoordelen of zijn handelen wel past in een relatie gebaseerd op vertrouwen, begrip en transparantie. In dit opzicht betekent vertrouwen soms ‘loslaten’: vertrouwen op een gekozen intern systeem van toezicht hoewel men misschien zelf een ander systeem zou kiezen. Echt vertrouwen dus op de kennis en deskundigheid van de convenantpartner.<sup>7</sup>

#### 8. Controle blijft noodzakelijk

Een adequate en zichtbare controle betekent een serieuze pakkans en schrikt daardoor in zekere mate af. Effectieve controle dwingt naleving af en draagt zo bij aan het vertrouwen dat ieder zijn fair share bijdraagt. De waargenomen (zo nodig afgedwongen)

5 J.L.M. Gribnau, ‘Wederkerigheid, samenleving en rechtsorde’, in M.-C. Foblets e.a. (red.), *Liber Amicorum Rene Foqué*, Gent: Larcier / Boom Juridische uitgevers, 2011, onder verwijzing naar Scheltema.

6 Mogelijk is overigens de binnen de Belastingdienst beschikbare HT-capaciteit voor – de intensieve opstartfase van – HT niet toereikend om alle gegadigden te ‘bedienen.’

7 Het opleggen van onredelijke / disproportionele interne controle-eisen aan ondernemingen zou te zeer kosten van toezicht externaliseren naar belastingplichtigen die toch al tal van herendiensten leveren aan de schatkist.



naleving bevordert de algemene compliance - dus ook die van andere belastingplichtigen.

Complianten stellen het immers op prijs dat overtreders gepakt worden (zij willen gekke Henkie niet zijn). Daarnaast zij voelen zich gesterkt als bij controle de eigen aangifte en administratie in orde blijken te zijn.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> J.L.M. Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst', *WFR* 2008/6790, p. 1325-1336 en J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: *Belastingen en ethiek, Preadviezen en bespreking preadviezen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no 243, Deventer: Kluwer 2011.

### 2.3.13 Prof. mr. R.H. Happé (UvT)

Sinds de introductie in 2005 is het thema ‘horizontaal toezicht’ niet meer van de fiscale agenda geweest. Wat aanvankelijk zowel binnen als buiten de belastingdienst met enige scepsis werd ontvangen, verheugt zich thans in een brede belangstelling van de fiscale wereld, niet alleen nationaal maar ook internationaal. In het eerste deel markeer ik enkele hoofdlijnen van het horizontaal toezicht.<sup>1</sup> In deel 2 spits ik een en ander toe op voor de toekomst van het horizontaal toezicht belangrijke aandachtspunten.

#### Deel 1

Allereerst past de invoering van het horizontaal toezicht in een ontwikkeling die zich vanaf de negentiger jaren bij de Belastingdienst heeft voltrokken. Begin negentiger heeft de Belastingdienst voor een andere benadering gekozen: de honderdprocent-filosofie werd failliet verklaard. ‘Command-and-control’ werd ingeruild voor ‘responsive regulation’.<sup>2</sup> Het gedrag van de belastingplichtige kwam centraal te staan. Afhankelijk van dat gedrag kiest de belastingdienst voor coöperatie waar mogelijk, dan wel dwang waar nodig. Verdere inhoud kreeg deze benadering met begrippen als compliance strategy, enforcement pyramid en risk management.

Deze nieuwe benadering staat niet op zichzelf. Allereerst zien we dat in een aantal andere landen, zoals Australië en het Verenigd Koninkrijk vergelijkbare veranderingen plaatsvinden. Ook de OECD heeft met haar ‘Enhanced relationship’-documenten deze nieuwe aanpak op de agenda geplaatst.

Ten tweede sluit horizontaal toezicht goed aan bij de ontwikkelingen in het grote bedrijfsleven. Na de boekhoudschandalen van met name Enron, WorldCom en Ahold kwam vergaande regulering, zoals SOx, IFRS en code Tabaksblad, op gang om het maatschappelijk noodzakelijk geachte vertrouwen in het bedrijfsleven beter te borgen. Bedrijven dienen ‘in control’ te zijn. Dit spreidt zich ook uit tot ‘belastingen’. Het besef is gegroeid dat ‘tax in the boardroom’ een noodzaak is. Belastingen in relatie tot maatschappelijk verantwoord ondernemen en ethiek is bij vele ondernemingen een actueel gespreksonderwerp geworden.

Handavingsconvenanten vormen een haast revolutionaire stap in deze ontwikkelingen. Passend in de oer-Hollandse overlegcultuur van polderen maken Belastingdienst en bedrijfsleven afspraken hoe met elkaar om te gaan. Kernbegrippen daarbij zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Snelheid van handen en vermindering van verticaal toezicht tegenover ‘in control’ zijn en vrijwillig melden van fiscale risico’s vormen de ingrediënten van de convenanten. Zij bieden uitzicht op een win-winsituatie voor zowel Belastingdienst als bedrijfsleven. Voor het bedrijfsleven is de winst vooral gelegen in de snellere rechtszekerheid, terwijl voor de Belastingdienst een efficiëntie-slag gemaakt kan worden doordat aangesloten kan worden bij de eigen control-activiteiten van de belastingplichtigen.

Ik signaleer een viertal belangrijke aspecten.

Allereerst wijst nadere analyse van de fiscaal-juridische kant van convenanten uit dat het aan de kant van de Belastingdienst vooral gaat om afspraken omtrent discretionaire bevoegdheden van de inspecteur en daarmee verbonden formele aspecten, vooral op het terrein van de inlichtingenverstrekking. Mijn verwachting is dat de Hoge Raad vooral de lijnen van de huidige rechtspraak zal doortrekken. Daarbij heb ik vooral het oog op het leerstuk van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het gelijkheids- en vertrouwensbeginsel.

<sup>1</sup> Zie uitvoerig R.H. Happé, ‘Handavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/101, p. 5 e.v.

<sup>2</sup> Zie Ian Ayres & John Braithwaite, *Responsive Regulation*, Oxford: Oxford University Press 1992.

Een tweede belangrijk aspect is de rol van de rechter. Handavingsconvenanten sluiten uiteraard meningsverschillen tussen inspecteur en belastingplichtige niet uit. Uitdrukkelijk is van de kant van de Belastingdienst verklaard dat het horizontale toezicht niet de weg naar de rechter afsluit. In dit verband wordt gesproken van 'agree to disagree'.<sup>3</sup> Niettemin kan een klimaat ontstaan waarin Belastingdienst en belastingplichtige in een sfeer van overleg bepalen wat tussen hen rechtens is. Daarmee ontstaat het risico dat de belastingrechter te veel buiten beeld geraakt. Bovendien is niet denkbeeldig dat belastingplichtigen in hun afweging om al dan niet te procederen het belang van het hebben van een convenant zullen meewegen en dat zij minder snel geneigd zullen zijn om een juridisch geschil aan de rechter voor te leggen. Een onbedoeld gevolg hiervan kan zijn dat de rechter minder in staat is inhoud geven aan essentiële waarden als rechtsbescherming alsmede de rechtsontwikkeling en de rechtseenheid. Principieel behoort het laatste woord over de rechtstoepassing aan de rechter toe te komen. In dit verband acht ik het gewenst dat de wetgever de mogelijkheid van prejudiciële vragen en van een voor cassatie vatbare beschikking in de wetgeving introduceert.<sup>4</sup> Hiermee wordt ook bereikt dat de rechter uitspraak doet op de momenten die er voor partijen toe doen

Een derde punt betreft de vraag of en in hoeverre het gebruikmaken van agressieve belastingstructuren binnen een handavingsconvenant past. Het is primair de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtige om te bepalen hoever hij met tax planning wenst te gaan. Een belastingplichtige die een convenant met de fiscus sluit, dient echter mijns inziens een zekere terughoudendheid in acht te nemen. Zij behoort zich niet alleen door de letter van de wet te laten leiden, maar ook door de geest van de wet. Een belastingplichtige die bij herhaling de grenzen opzoekt, roept daarmee ook steeds meer toezichtactiviteiten van de inspecteur op. Er kan een moment komen, mede afhankelijk van de agressiviteit van de constructies, dat de intensiteit van het toezicht niet meer past bij het horizontale toezicht van een convenant. Een terugkeer tot het 'normale' verticale toezicht kan dan geboden zijn. Horizontaal toezicht is immers gebaseerd op het vertrouwen van de ene partij in het gedrag van de andere partij.

Van de Belastingdienst mag daarbij grote zorgvuldigheid worden gevraagd. Door het gesprek daarover op het verantwoordelijke niveau van de Belastingdienst en de onderneming aan te gaan, moet serieus worden onderzocht of en hoe het vertrouwen hersteld kan worden. Als overleg tussen beide geen effect heeft, kan het basisvertrouwen aan het convenant komen te ontvallen en moet het beëindigd worden.

Ten slotte speelt in de praktijk de discussie over fair share. Ik heb hier uitvoerig aandacht aan besteed in mijn preadvies van december 2010. In dit verband is van belang dat de vraag of een belastingplichtige zijn fair share aan de samenleving afdraagt primair de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige zelf is. De inspecteur is een overheidsdienaar die het recht toepast. Zijn reactie dient steeds juridisch proportioneel te zijn en te blijven binnen het kader van zijn discretionaire bevoegdheden. Het aanspreken op fair share past daar niet bij.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/101, p. 19 e.v.

<sup>4</sup> R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet', *WFR* 2010/6882, p. 1456 e.v. Ook opgenomen in A.M. Hol, I. Giesen en F.G.H. Kristen (red.), *De Hoge Raad in 2025*, Den Haag: Boom Juridische uitgeverij 2011, p. 163 e.v. Recent ook J.W. van den Berge, *Veranderingen in de belastingrechtspraak*, Den Haag: Sdu uitgeverij 2011, p. 39 e.v.

<sup>5</sup> R.H. Happé, 'Belastingethiek: een kwestie van fair share', Deventer: Kluwer 2011, Geschr. VBW, no. 243, p. 52. Zie ook het debat, p. 198. Verder T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht*, Liber Amicorum Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 179 e.v.

## Deel 2

### Aandachtspunten:

Mijn ervaring is dat over het algemeen het grote bedrijfsleven tevreden is over de gesloten handhavingsconvenanten. Met betrekking tot de belastingadvieswereld is het beeld gemengd. Enerzijds vallen er positieve geluiden te vernemen en heeft een aantal van de grote kantoren ook structureel aandacht voor de convenantenpraktijk. Anderzijds zijn er geregeld ook sceptische geluiden uit de advieswereld te horen. Deze geluiden variëren van 'het fenomeen is geen lang leven beschoren', tot 'bedrijven zijn beter af zonder convenant'. Er ligt hier duidelijk een voorlichtende taak voor de Belastingdienst.

1. Eenzelfde situatie is waarneembaar bij de medewerkers van de Belastingdienst. Zij die bij het horizontaal toezicht zijn betrokken zijn voor het merendeel positief. Daarnaast vallen ook cynische geluiden te horen. Kritiek betreft het overmatig inzetten van fiscale ambtenaren in het horizontale toezicht ten koste van het 'gewone', verticale toezicht; de ongelijke behandeling van niet-convenant belastingplichtigen; en, ernstiger, zich niet kunnen vinden in de uitgangspunten van het horizontaal toezicht. Hier ligt een educatieve en communicatieve taak, dan wel een intensivering daarvan, voor de Belastingdienst.
2. Binnen het horizontaal toezicht is een uitspraak van de hoogste belastingrechter op een moment dat ertoe doet een noodzakelijk complement van het 'agree to disagree'. Om redenen van rechtsbescherming, rechtseenheid en rechtsgelijkheid is het daarom gewenst de toegang tot de hoogste rechter te versnellen. Dit is in het bijzonder aan de orde in gevallen waarin een rechtsvraag voorligt en partijen niet over de feiten twisten. Te denken valt aan het introduceren van de mogelijkheid van prejudiciële vragen en van een voor cassatie vatbare beschikking.
3. Ook vanuit een ander perspectief is het invoeren van een voor cassatie vatbare beschikking en van de mogelijkheid van prejudiciële vragen het overwegen waard. Ik heb hier het oog op wat is te vangen onder 'Nederland vestigingsland'. Een goede en snelle bereikbaarheid van een oordeel van de hoogste belastingrechter zou de positie van Nederland in dit opzicht versterken.
4. Agressieve grensverkenning, vooral als dit regelmatig aan de orde is, staat op gespannen voet met het horizontale toezicht en behoort in het algemeen te leiden tot het beëindigen van het convenant. Dit is temeer het geval als grensverkenning gepaard gaat met onvoldoende transparantie. Transparantie dient ook in te houden dat de belastingplichtige openheid verschaft over de fiscale gevolgen van een structuur voor andere jurisdicties.
5. Vanuit de optiek van het materiële belastingrecht mag geen onderscheid worden gemaakt tussen belastingplichtigen met en die zonder convenant. Dit strekt zich ook uit tot het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.
6. Het verdient aanbeveling dat de Belastingdienst een jaarverslag Horizontaal Toezicht publiceert.

### 2.3.14 Prof. dr. mr. R.M.J. Kamerling RA en Mr. R. Kramer RA (Universiteit Nyenrode)

Onder dankzegging voor de uitnodiging voor de rondetafelconferentie d.d. 19 december aanstaande, treft u ter voorbereiding een aantal bespiegelingen aan betreffende mogelijke knelpunten, kwetsbaarheden en vooral de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht.

Primair merken wij op dat wij het HT-concept een warm (wetenschappelijk) hart toedragen. Tegelijkertijd constateren wij dat het concept zich thans in een kritieke (doorontwikkelings) fase bevindt. Wat naar onze mening tot dusverre sterk onderbelicht is gebleven, is het feit dat het hier om een toezichtconcept handelt. HT is in essentie een nieuwe manier van toezicht. We zullen ons in dit position paper dan ook beperken tot dit thema en na een korte probleemanalyse aanbevelingen doen voor de verdere ontwikkeling.

#### **Uniformiteit in de uitvoering**

In de Leidraad Horizontaal Toezicht merkt de Belastingdienst op dat er voor gekozen is het concept 'werkende weg te ontwikkelen'. Met het uitbrengen van Leidraad beoogt de Belastingdienst 'uniformiteit in de uitvoering' te realiseren.

Het werkende weg ontwikkelen betekent permanent monitoren, kalibreren en bijstellen van de praktijk, opdat er een herkenbare, uniforme en transparante aanpak ontstaat en daarmee dus de beoogde 'uniformiteit in de uitvoering'. Voor zowel deze strategische keuze als voor het extern publiceren van de Leidraad verdient de Belastingdienst grote waardering.

Het vorenstaande neemt niet weg dat wij hier grote zorg hebben. Van uniformiteit in de uitvoering van het (aangepaste) horizontale toezicht is naar onze mening geen sprake. Dit baseren we mede op een database die wij sinds 2006 voeden met concrete praktijkvoorbeelden betreffende de wijze waarop het horizontale toezicht daadwerkelijk vorm wordt gegeven (aangeleverd door het bedrijfsleven en advieskantoren).

In essentie is HT een nieuwe vorm van systeemtoezicht, waarbij zowel voor de belastingdienst als de onder toezicht gestelden de toezichtlasten zouden moeten afnemen. Het concept (het 'wat') is helder, maar het 'hoe en wie' niet. Dit leidt in de praktijk tot onduidelijkheid, valse verwachtingen, discussies, irritaties en menigmaal tot intensiever toezicht dan vóórheen.

Kort samengevat is HT ultimo 2011 de conceptuele- en fase van trail en error voorbij. Zowel de praktijk als ambtenaren willen weten 'hoe' uniform uitvoering te geven aan het concept.

#### **Aangepast toezicht**

Naar aanleiding van een convenant moeten concrete afspraken gemaakt kunnen worden over de wijze en intensiteit van het toezicht: het toezichtsarrangement. Daarover wordt in hoofdstuk 5 'Aangepast Toezicht' van de Leidraad Individuele Klantbehandeling opgemerkt:

- 'De Belastingdienst stemt de vorm en de intensiteit van het toezicht af op de mate waarin de organisatie (fiscaal) in control is. Deze afspraak is opgenomen in het convenant. De uitwerking ervan is organisatiespecifiek en dus maatwerk.'

Het 'hoe' wordt (na 49 pagina's) vertaald als 'organisatiespecifiek en dus maatwerk'. Kortom, er zijn geen toetsingskaders op grond waarvan daadwerkelijk een oordeel kan worden gevormd en op grond

waarvan daadwerkelijk het toezicht kan worden aangepast. Deze verwachting is ook niet realistisch zonder adequate training en ervaring en zonder de benodigde toetsingskaders. Daarmee dreigt willekeur.

### **Expertise**

Het houden van systeemtoezicht, het beoordelen van een business control framework en een daarvan afgeleid tax control framework is een nieuwe en specialistische expertise, die niet tot de standaardbagage van een ambtenaar behoort (en ook niet tot die van de reguliere advieswereld). Het huidige 'freises ermessen' in de toezichtpraktijk is verworden tot een zekere mate van willekeur en daardoor een gebrek aan uniformiteit.

Een ander voorbeeld is de wijze waarop ambtenaren in de praktijk invulling geven aan de complianceverkenning. Dit is zeer divers en daarmee een bedreiging voor HT en de beoogde uniformiteit. De gemene deler die wij daarbij veelal herkennen is de grote voorkeur voor gegevensgerichte controles en steekproeven. Wij beschikken over diverse voorbeelden waar de complianceverkenning niet afwijkt voor een volledig en verticaal onderzoek. Ook dit is in essentie terug te voeren tot een gebrek aan kaders en houvast.

### **Tax Assurance**

Een fundamenteel andere benadering in de toezicht- en de fiscale beheersingspraktijk is een conditio sine qua non voor het welslagen van HT. Mede daarom introduceerde Universiteit Nyenrode in 2005 het vakgebied tax assurance. Een van de kernvragen was hoe fiscale procesbeheersing geïntegreerd kon worden in de bedrijfsvoering: van reactief naar proactief, van functiegericht naar procesgericht, van ad hoc naar planmatig en van kostengericht naar waardegericht. Vervolgens heeft het tax control framework een centrale positie verkregen in de fiscale praktijk.

Over dat TCF merkt de Belastingdienst op zijn website het navolgende op (Toezicht/Grote Organisaties):

- 'Een belangrijk uitgangspunt van Horizontaal Toezicht is dat bedrijven en non-profit organisaties 'in control' moeten en willen zijn. Daarvoor beschikken zij over een 'Internal Control Framework' (ICF). Het Tax Control Framework (TCF) is hier een onderdeel van. Het TCF richt zich op de interne beheersing van de fiscale processen en heeft betrekking op alle belastingmiddelen. Een TCF is maatwerk en wordt opgesteld door en voor de onderneming.'
- 'De mate waarin een onderneming 'in control' is, bepaalt in hoge mate de vorm en de intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst. Het is daarom belangrijk dat de Belastingdienst inzicht heeft in opzet, bestaan en werking van het TCF.'

Kort gezegd past de Belastingdienst dus het toezicht aan op de mate waarin een bedrijf 'in control' is. De mate van 'in control' wordt mede bepaald door beoordeling van de opzet, bestaan en werking van het TCF. De stelling dat de Belastingdienst geen (impliciet) oordeel geeft over een TCF, maar wel over de mate van 'in control', is derhalve niet mogelijk en theoretisch niet juist.

We begrijpen dat de Belastingdienst zich niet wil en kan mengen in de vormgeving en inrichting van de interne beheersing binnen een organisatie (BCF en TCF), maar het dogmatische denken hierover heeft HT bijna tot stilstand gebracht. Er zal (al dan niet impliciet) een oordeel geveld moeten worden over de mate van fiscale beheersing (en daarmee het TCF), willen partijen tot een toezichtarrangement kunnen komen.

## Toetsingskader

Zoals eerder gesteld, er is behoefte aan eenduidige kaders en normatiek. Horizontaal toezicht moet immers leiden tot verminderde toezichtlasten voor zowel de organisatie als de Belastingdienst. Een situatie waar beide partijen nu eens niet tegenover elkaar, maar gezamenlijk naar willen streven. De organisatie zal de toezichthouder moeten overtuigen van de kwaliteit van haar fiscale beheersing (TCF) en willen aansturen op een helder toezichtarrangement. De toezichthouder wil op haar beurt er gerust op kunnen zijn dat de convenantpartner zijn fiscaliteit ‘op orde’ heeft. Zonder heldere kaders bestaat het risico dat het toezicht onvoorspelbaarder wordt dan ooit.

Zo bepleitte VNO-NCW in september 2010 in reactie op de Leidraad horizontaal toezicht IKB dat de Belastingdienst ‘zijn oordeel over het TCF in de vorm zou moeten gieten van categorieën of fasen’. De Belastingdienst zou een richtinggevende uitspraak moeten doen over de beheersingsfase waarin een bedrijf zich bevindt, waarna het bijbehorende niveau van toezicht geconcretiseerd kon worden. Een TCF is immers een middel om de fiscale processen inzichtelijk en beheersbaar te maken en niet een doel op zich, aldus VNO-NCW.

## Systeemtoezicht

Overigens is de noodzaak tot kaders en normering inmiddels ook door de Belastingdienst onderkend (althans in het MKB), getuige pagina 27 van de Leidraad MKB:

- ‘Horizontaal toezicht met dienstverleners kan worden beschouwd als een vorm van systeemtoezicht, dat wil zeggen: toezicht op de werkzaamheden en het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener die de convenantaangiften verzorgt.’
- ‘Voor de goede werking van systeemtoezicht zijn duidelijke en eenduidige normen een voorwaarde.’

In de Leidraad HT MKB Fiscaal Dienstverleners is de facto onbenoemd gelaten op welke wijze het metatoezicht concreet wordt ingevuld. Grosso modo geldt voor het MKB dezelfde problematiek als bij individuele convenanten als het gaat om HT en het aangepaste (uniforme) toezicht. Binnen het MKB-segment is de controledichtheid eens in de 43 jaar.

Uiteraard kent toezicht ook andere vormen dan controle, maar de facto zal de Belastingdienst moeten waarmaken dat het toezicht bij niet HT-klanten intensiever en anders van aard is dan bij HT-klanten. Dit is een van de grote uitdagingen. Gevolg is dat bedrijven die niet of onvoldoende investeren in fiscale beheersing gelijk behandeld worden met partijen die dat wel doen. Er kan immers niet ‘gemeten’ worden. Een complicerende factor is het gegeven dat HT-klanten (in het MKB) het intensievere toezicht bij ‘anderen’ willen kunnen waarnemen.

## Internationaal

Wil HT voor ZGO en MGO slagen dan is internationale inbedding en uniformering een must. Hoorden we enkele jaren geleden nog dat de ‘in control hype’ wel zou overwaaien, inmiddels is de communis opinio gewijzigd. Belastingdiensten over de hele wereld herijken hun handhavingsstrategieën (‘compliance enforcement strategies’) en baseren die steeds meer op ‘horizontale’ concepten waarin het systeem, het TCF, van de onderneming aan belang wint.

De internationale trend van ‘compliance enforcement’ door middel van ‘horizontaal toezicht’, ‘risk rated approach’, ‘self assessment’, ‘horizontal monitoring’, ‘enhanced relationship’ of ‘voluntary compliance’ is gezet. De Nederlandse Belastingdienst heeft daar een belangrijke voortrekkersrol bij vervuld.

Dit zal naar onze verwachting leiden tot een verdergaande internationalisering van het begrip horizontaal toezicht. De essentie van deze nieuwe strategieën, onder welke naam dan ook, is dat er een werkzaam TCF is. Het gaat om het fiscale beheersingsysteem dat de onderneming in staat stelt volgens het boekje te werken. De OESO stuurt belastingdiensten sinds 2009 heel duidelijk in de richting van 'enhanced relations based on functional tax control frameworks'.

Wat we in de stukken van de OESO echter niet tegenkomen, is 'hoe' belastingdiensten dergelijke verdergaande concepten kunnen operationaliseren. De vraag die toezichthoudende overheidsdiensten zich stellen is hoe dat dan gemeten kan worden. Anders geformuleerd: hoe beoordeeld kan worden dat een belastingplichtige inderdaad zijn zaken op orde heeft. Of, zoals we het omschrijven, of de intrinsieke wil tot fiscale regel naleving aanwezig is.

Bovendien is het belangrijk dat belastingdiensten zich op een meer vergelijkbare wijze gaan opstellen. Als ze daar niet in slagen, dan komt het nooit tot grensoverschrijdend (horizontaal) toezicht en nemen de toezichtlasten eerder toe dan af. In essentie zijn we weer terug bij de roep om eenduidige (internationale) toetsingskaders.

### **Oplossingsrichting 1: Toetsingskader**

De praktijk leert dat de Belastingdienst thans voor een tweesprong staat. Het is de vraag of het concept in een uniform en operationeel geheel kan worden omgezet. Primair dient er een toetsingskader te komen. Deze zijn in de praktijk voorhanden.

Zo heeft Universiteit Nyenrode in samenwerking met PwC het 'tax management maturity model' ontwikkeld. Dit fasenmodel is onder andere gebaseerd op COSO en CoBit en geeft aan de hand van vijf rijpingsniveaus weer op welke wijze en in welke mate een organisatie (fiscaal) 'in control' is en wat het ambitieniveau van de organisatie is of zou moeten zijn.

Het is een universeel en transparant model dat in één oogopslag de compliancestatus van de gehele organisatie weergeeft. De facto is het een instrument voor zelftoetsing, diagnose en communicatie met (internationale) toezichthouders en alle in- en externe belanghebbenden.

De praktijk toont aan dat het model zich bij uitstek leent voor (internationale) 'benchmarking' en afspraken over toezicht 'op maat'. Let wel, hoewel het model wetenschappelijk wordt gevalideerd, gaat het niet om dit model, maar om de noodzaak om tot uniforme toetsingskaders te komen. Desgewenst lichten we de methodiek en het model kort toe.

We durven echter wel de voorspelling aan dat een dergelijk model een internationale standaard kan worden. Een eerste evaluatie naar aanleiding van een lezing hierover voor de vertegenwoordigers van de EU en verschillende belastingdiensten gaven in elk geval een positieve terugkoppeling en een uitnodiging om het verhaal ter plaatse te vertellen.

### **Oplossingsrichting 2: Tax Assurance als expertisegebied**

Van organisaties wordt ook buiten HT verwacht dat zij kunnen aantonen dat zij fiscaal 'in control' zijn. Het valideren van de mate van fiscale beheersing binnen een organisatie, het toetsen van de opzet, het bestaan en de werking van een tax control framework en het geven van een oordeel daarover, vragen echter om een nieuwe benadering, nieuwe competenties en nieuwe vaardigheden.



We stellen vast dat dit buiten het domein van fiscaaltechnische specialisten, controlemedewerkers en accountants valt. Dit resulteert in een behoefte aan personen die zijn geschoold op het gebied van Tax Assurance en in staat zijn daarover een oordeel af te geven. Hoewel Nyenrode sedert 2005 programma's verzorgt op het gebied van tax assurance en er inmiddels in samenwerking met andere universiteiten ook masterprogramma's zijn ontwikkeld, menen we dat een accreditering van deze beroepsgroep noodzakelijk is.

Kort gezegd zijn wij van mening dat er een onafhankelijk register moet komen voor gecertificeerde tax assurance providers ('registered tax assurance providers'). Dit voorziet tevens in de behoefte om HT internationaal succesvol te maken. Een dergelijk (onafhankelijk) register is recentelijk door ons geïnitieerd.

Overigens voorziet het register ook in een behoefte binnen het HT in de MKB. Er worden convenanten gesloten met zowel individuele kantoren als met koepelorganisaties. Een eenduidig toetsingskader voor toetreding is niet aanwezig. Daarnaast is het niet mogelijk om de expertise tot het geven van tax assurance te adresseren en te individualiseren. Het is nu alles (het hele kantoor) of niets. Individuele personen moeten kunnen worden aangesproken op hun expertise, ethiek en oordeel. Het accrediteren van personen in plaats van hele kantoren lijkt ons een must en ook een onderscheidend (kwaliteits)element tussen kantoren.

## 2.3.15 Prof. mr. G.T.K. Meussen (RUN)

### **Algemeen**

Horizontaal toezicht is mijns inziens te beschouwen als een uitdrukkelijk gewilde partiële privatisering van de Belastingdienst. Allerlei overheidstaken die in wezen des overheids zijn, worden op die manier bij de belastingplichtigen en hun fiscale intermediairs gelegd.

Dit heeft dus te maken met een fundamenteel andere kijk op de taak van de overheid in relatie tot belastingheffing. Het is de vraag of dit staatsrechtelijk wel zo gewenst is. Horizontaal toezicht pas kennelijk in het beleid van een aanzienlijke personeelsreductie bij de Belastingdienst. Daarmee heeft horizontaal toezicht niet zozeer een nobel doel, als een veranderende werkwijze van de Belastingdienst in een veranderende samenleving. Het gaat dan meer om de uitwerking van een bezuinigingsmaatregel.

*De vraag is evenwel of het primaat van handhaving van belastingwetgeving niet bij de overheid moet liggen, in plaats van dit, via horizontaal toezicht, vooral op het bordje van de belastingplichtigen en hun fiscale intermediairs te leggen.*

### **Vinkenslagproblematiek en horizontaal toezicht door de Belastingdienst**

De staatssecretaris van Financiën heeft richting de Tweede Kamer voor het eerst gewag maakt van horizontaal toezicht naar aanleiding van de problematiek rond Vinkenslag (Brief van 3 juni 2004, nr. DGB 2004/3005, NTFR 2004/909). In de Brief van 8 april 2005, nr. DGB 2005-01109, NTFR 2005/451 wordt gemeld dat vormen van horizontaal toezicht worden verkend. Horizontaal toezicht wordt geplaatst in de context van keuzes bij de inzet de (beperkte) capaciteit van de Belastingdienst. Door minder aandacht te besteden aan de belastingplichtigen die het toch al goed doen en van goede wil zijn, komt capaciteit vrij om de belastingplichtigen die het minder nauw nemen met de belastingregels (zoals in de Vinkenslag-casus) meer aandacht te geven.

*Het is daarbij wat mij betreft zeer de vraag of de capaciteit die bij de Belastingdienst als gevolg van horizontaal toezicht vrij komt, daadwerkelijk effectief wordt ingezet voor de bestrijding van belastingfraude etc.*

### **Soorten horizontaal toezicht**

Er worden individuele afspraken vastgelegd in convenanten met individuele ondernemingen. Daarnaast zijn andere vormen van horizontaal toezicht ontwikkeld. Met branches worden convenanten gesloten over fiscaal relevante aangelegenen die specifiek zijn voor de die desbetreffende branche (vergelijk de reeds jarenlang bestaande landbouwnormen). Aangezien individuele klantbehandeling, gegeven de massaliteit, in het MKB niet mogelijk is, worden convenanten gesloten met belastingadvies- en accountantskantoren waarbij individuele belastingplichtigen zich aan kunnen sluiten en met koepelorganisaties zoals bijvoorbeeld SRA, NOAB en RB waarbij daarbij aangesloten belastingadvies- en accountantskantoren zich kunnen aansluiten.

*Individuele convenanten vallen onder de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst en zijn daarmee niet openbaar. Volstrekt onhelder blijft daardoor wat voor afspraken de Belastingdienst met individuele ondernemingen heeft gemaakt. Het is wat mij betreft de vraag of die ook niet uit het oogpunt van concurrentie-overwegingen, het gelijkheidsbeginsel en eenheid van beleid openbaar zouden moeten worden gemaakt.*

*In relatie tot multinationale ondernemingen (Philips etc.) zijn in het kader van de totstandkoming van een individueel convenant, alle lopende oude procedures 'afgekocht'. Men wilde fiscaal met een schone lei beginnen. Deze afkoop heeft naar verluid zeer profijtelijk uitgepakt voor deze ondernemingen. Onduidelijk is of de*

*Belastingdienst daarbij niet erg ver en meegaand is opgetreden.*

## **Vraagpunten/opmerkingen**

1. Hoe staat het met de rechtsbescherming indien de Belastingdienst eenzijdig een convenant opzegt?
2. Ondernemingen en fiscale intermediairs zijn vrij al dan niet een convenant te sluiten c.q. aan horizontaal toezicht deel te nemen. Er bestaat geen wettelijke verplichting die hen noopt daaraan mee te werken. Het risico bestaat dat diegenen die daaraan niet deelnemen, a priori al als belastingplichtigen worden gezien die iets te verbergen hebben.
3. Convenanten bevatten een verplichting om in vooroverleg te treden. Dienaangaande is echter niets in de AWR of anderszins in een belastingwet geregeld. Onduidelijk is tevens in de praktijk welke situaties allemaal onder de verplichting tot vooroverleg vallen.
4. Ik kan mij voorstellen dat op termijn de bereidheid om aan horizontaal toezicht/convenanten deel te nemen gaat afnemen, omdat het fiscale intermediairs minder bewegingsvrijheid geeft. Belastingadviseurs zullen niet altijd in vooroverleg willen treden. De verplichting tot vooroverleg kan ook als zeer bezwarend worden ervaren.
5. De hele teneur van vooroverleg en horizontaal toezicht speelt zich af in een sfeer van openheid en vertrouwen. Maar dat kan soms op gespannen voet staan met ethische normen. Zo is te horen dat in vooroverleg bij horizontaal toezicht door de Belastingdienst wordt gezegd: de voorgelegde constructie is fiscaal weliswaar toelaatbaar en niet in strijd met de wet, maar wij hadden graag gezien dat u hier toch van af ziet. De Belastingdienst heeft dit liever niet, omdat het tot een te grote derving aan belastingopbrengst leidt en de betrokken onderneming in de ogen van de Belastingdienst zijn fair share aan de belastingopbrengst moet bijdragen. Dan ontstaat er een onderhandelingspel: Het convenant biedt voordelen voor de onderneming: snelle communicatie met de Belastingdienst, snelle afhandeling aangiften etc. Maar wat is de 'prijs' die daarvoor moet worden betaald. Vrijwillig afzien van een juridische structuur die op zichzelf fiscaal toelaatbaar is? Dan ontstaat een soort koehandel waarbij de Belastingdienst psychologische druk uitoefent.
6. Hoe moet worden omgegaan met de situatie dat er een interpretatiegeschil ontstaat omtrent de uitleg van een bepaalde passage in het convenant? Als Belastingdienst en onderneming daar niet uitkomen, hoe moet dit conflict dan worden opgelost?
7. Onderdeel van een convenant is 'agree to disagree'. Partijen kunnen besluiten om, ook als er een convenant is, een fiscaal geschil aan de belastingrechter voor te leggen. De vraag is evenwel of dit echt door de Belastingdienst zal worden gewaardeerd en of deze toch niet allerlei druk op de betrokken onderneming gaat uitoefenen om de zaak toch maar niet aan de rechter voor te leggen.
8. Er dient mijns inziens veel meer openheid te worden betracht ten aanzien van het tax control framework. Openbaar moet worden gemaakt wat dit precies inhoudt, en wat er in dit kader van de betrokken intermediairs wordt verwacht.
9. Wat gebeurt er indien partijen het over de inhoud van het tax control framework niet eens worden?
10. Een belastingplichtige kan eenzijdig, om hem moverende redenen, besluiten uit een convenant te stappen. Hoe zal de Belastingdienst daar mee omgaan? De belastingplichtige heeft de vrijheid om al dan niet een

convenant te sluiten en al dan niet in het convenant te blijven. Maar wat als hij er uitstapt? Betekent dit automatisch verhoogde aandacht van de fiscus, belastingcontroles etc.?

11. Weliswaar is een belastingplichtige vrij om toe te treden tot horizontaal toezicht en een convenant te sluiten, de psychologische druk om dit te doen wordt echter steeds groter. Mag een overheid zich op deze manier gedragen? Of zou het zo moeten zijn: het is mooi als u een convenant sluit, maar wij zullen het u niet euvel duiden als u het niet doet.
12. De effectiviteit van horizontaal toezicht lijkt mij niet of uiterst moeilijk te meten. Gekeken kan worden naar hoeveel ondernemingen aan horizontaal toezicht deelnemen. Maar het valt bijvoorbeeld niet te beantwoorden of dit tot hogere belastingopbrengsten heeft geleid in verhouding tot de situatie dat er geen horizontaal toezicht zou zijn geweest. En tot hoeveel besparing van arbeidsplaatsen heeft het bij de Belastingdienst geleid? Ook dat lijkt mij moeilijk vast te stellen.

### **Resumerend**

Ik zie best wederzijds voordelen, voor zowel de Belastingdienst als ondernemingen en fiscale intermediairs, aan convenanten en horizontaal toezicht. Maar ik heb ook de nodige reserves en bedenkingen, getuige de hiervoor gemaakte opmerkingen.

## 2.3.16 VNO-NCW en MKB-Nederland

### Position paper horizontaal toezicht

VNO-NCW en MKB-Nederland gaan graag in op de uitnodiging van de Commissie Stevens om een bijdrage te leveren aan het onderzoek naar het effect van de horizontalisering van het toezicht van de Belastingdienst. De centrale vraag in het onderzoek zal zijn of de Belastingdienst het horizontaal toezicht zodanig invult dat er efficiënt en effectief toezicht wordt gehouden. In dit paper zal een aantal punten worden aangedragen die zouden kunnen bijdragen aan het verbeteren van het toezicht. Ten slotte zal stil worden gestaan bij internationale ontwikkelingen met betrekking tot horizontaal toezicht en de rol die Nederland hierbij in de toekomst zou kunnen spelen.

### Efficiënt en effectief onderzoek

Het beleid van de Belastingdienst om bij de invulling van het toezicht tot een meer gelijkwaardige relatie en verantwoordelijkheidsverdeling te komen tussen belastingplichtige en Belastingdienst wordt over het algemeen zeer positief gewaardeerd. VNO-NCW en MKB-Nederland zijn dan ook van mening dat de centrale vraag van het onderzoek zonder meer positief zou moeten worden beantwoord.

Horizontaal toezicht leidt sneller tot meer zekerheid voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige tegen lagere (uitvoerings)kosten. De bij het aangaan van het convenant gestelde doelen worden zo veel als mogelijk waargemaakt. De wijze van werken is gebaseerd op wederzijds begrip en vertrouwen. Dat zorgt ervoor dat het mogelijk is te werken in de actualiteit en zodoende kunnen veel beter (onbekende) risico's op voorhand worden geïdentificeerd en voorkomen. Er is waardering van het bedrijfsleven voor de wijze waarop de medewerkers van de Belastingdienst zich deze nieuwe manier van werken eigen hebben gemaakt. Het 'samenwerken vanuit vertrouwen' wordt door hen op een goede wijze vorm gegeven.

De handavingsconvenanten leiden er in de praktijk toe dat er meer zinvolle discussie met de Belastingdienst mogelijk is, mede omdat de discussies gebaseerd zijn op feitenconstellaties van een betere kwaliteit. Dit komt enerzijds door de van de bedrijven verwachte transparantie en anderzijds door het toegenomen vertrouwen van de zijde van de Belastingdienst in de juistheid en volledigheid van de feiten. Dit betekent onder meer dat boekenonderzoeken over soms zeer oude belastingjaren hebben plaatsgemaakt voor constructief overleg over actuele fiscale risico's. Dit betekent niet dat er geen ruimte is voor kritische vragen, integendeel, maar de vragen hebben op zich ook een betere kwaliteit gekregen.

Het streven Belastingdienst om desgevraagd snel standpunten in te nemen wordt over het algemeen waargemaakt, zij het met de volgende kanttekening. Het snel innemen van een concreet standpunt is vooralsnog alleen mogelijk gebleken indien sprake is van een één op één relatie met de inspecteur. Indien fiscale vraagstukken nopen tot een bredere afstemming binnen de belastingdienst (bijvoorbeeld met collega's van andere belastingmiddelen of kennisgroepen) dan is de doorlooptijd vaak nog lang. Het over meerdere schijven lopen van dergelijke vragen komt de snelheid van de beantwoording dan ook niet ten goede en daarbij komt dat het gevoel bestaat dat als vragen over meerdere schijven lopen de nuances in de verschillende argumenten over en weer verloren gaan. Ook valt het op dat in sommige situaties het inschakelen van een kennisgroep leidt tot het stellen van een groot aantal vragen waardoor het overleg soms bijna het karakter van een controle kan krijgen.

### Aandacht- en verbeterpunten

Een punt van aandacht betreft de bezetting van de Belastingdienst. Het werken in de actualiteit levert op langere termijn, naast een betere rechtstoepassing, efficiencywinst voor de Belastingdienst en het bedrijfsleven

op. Op korte termijn vergt het invoeren en ontwikkelen van horizontaal toezicht echter extra inspanningen van alle partijen. Hiervoor is het noodzakelijk dat de belastingdienst voldoende capaciteit heeft om het concept van horizontaal toezicht tot een bestendig succes te maken. Uitbreiding en nieuwe initiatieven op dit gebied moeten zorgvuldig worden afgewogen tegen de benodigde capaciteit voor het uitontwikkelen van horizontaal toezicht bij de bestaande convenantrelaties. Roulatie van belastingdienstmedewerkers moet zorgvuldig worden gepland waarbij het behouden van de kennis van de onderneming bij de belastingdienst moet zijn gewaarborgd.

Het verdient aanbeveling het convenant uit te breiden tot meer middelen, met name douane en accijnzen, indien de belastingplichtige dit wenst. Het komt vreemd over als efficiënt toezicht plaatsvindt voor enkele middelen, terwijl gedetailleerde vragenlijsten binnenkomen voor niet onder het convenant vallende middelen. Een convenantrelatie moet daarom alle belastingmiddelen bestrijken. Een onderneming moet daarbij één centraal aanspreekpunt bij de Belastingdienst hebben, eventueel ondersteund door aparte aanspreekpunten per heffing of wet.

Daarnaast moet het niet zo zijn dat het convenant wordt gebruikt om controle-inspanningen te verplaatsen naar de belastingplichtige, door het stellen van gedetailleerde eisen aan Control Frameworks of door het uitvaardigen van instructies die dienen te worden opgevolgd voordat er van een convenant sprake kan zijn. Het convenant moet zijn gebaseerd op vertrouwen en op beleidsvrijheid bij de belastingplichtige wat betreft de wegen die kunnen worden bewandeld om dit vertrouwen te wekken. Het simpelweg verplaatsen van controles van de belastingdienst naar de belastingplichtige kan daarbij niet de bedoeling zijn. Een belastingplichtige moet wel een control framework hebben, maar moet vrij zijn dat in te richten.

Er zouden zorgen kunnen bestaan over een te brede toepassing van het convenant. Om dit te voorkomen is belangrijk dat maatwerk wordt geleverd. De eisen te stellen aan een beursgenoteerde onderneming moeten anders zijn dan die gesteld aan de onderneming van een dga of aan een brancheorganisatie. Eventueel toekomstige negatieve ervaringen met het convenant - en het zou niet realistisch zijn om aan te nemen dat die niet zouden kunnen optreden - mogen niet doorwerken naar andere geledingen of andere convenantpartners. Daarnaast verdient het aanbeveling om stresstesten te ontwikkelen zodat duidelijk wordt welke reacties gewenst zijn in geval van eventuele negatieve ervaringen.

Om de snelheid bij het innemen van standpunten te vergroten, zou kunnen worden nagedacht op welke wijze het bedrijf rechtstreeks (al dan niet gezamenlijk met de inspecteur) toegang zou kunnen krijgen tot kennisgroepen waar de betreffende vraag wordt neergelegd. Op deze wijze kunnen ook alle argumenten op een goede wijze worden gewisseld, alvorens tot een oordeel wordt gekomen. Daarnaast past het in een convenantrelatie om ingenomen standpunten door kennisgroepen bij andere belastingplichtigen proactief te delen en zo snel mogelijk te publiceren.

Dat er een handavingsconvenant is, betekent niet dat er geen verschil van mening kan ontstaan over bijvoorbeeld een bepaalde rechtsvraag. Indien dat zich voordoet, dient er een verplichting op beide partijen te rusten om hun standpunten uitgebreid te motiveren zodat helder is op grond van welke argumenten overeenstemming niet mogelijk is. Daarnaast moet elk verzoek op zijn eigen merites worden beoordeeld zonder dat het bereiken van overeenstemming in één dossier wordt gekoppeld aan de uitkomst in een ander dossier. Het bereiken van overeenstemming mag evenmin worden belemmerd door vrees voor precedentwerking of door "fiscale grensverkenning". Met betrekking tot het laatste is van belang dat duidelijk is dat een convenant geen middel mag en kan zijn om buitenwettelijk fiscaal beleid te voeren dan wel af te dwingen.

In een uitiem geval kan een verschil van mening ertoe leiden dat er wordt geprocedeerd. Ook binnen het

convenant moet hiervoor ruimte kunnen zijn. Hierbij zij nog opgemerkt dat op dit moment een escalatieprocedure ontbreekt die een oplossing kan bieden voor persoonlijke verschillen van mening tussen partijen.

Verder wordt in toenemende mate gewerkt aan brancheconvenanten. Dit is een goede ontwikkeling om te zorgen dat ook ondernemingen waarvoor een individueel convenant niet voor de hand ligt, ook zo veel als mogelijk onder het horizontaal toezicht te brengen. Het kan echter voorkomen dat parallel aan besprekingen over een brancheconvenant grote(re) ondernemingen uit diezelfde branche ook werken aan een individueel convenant. Van belang is dat in dat geval er goede communicatie en coördinatie bestaat tussen de inspectie die het brancheconvenant uitwerkt en de inspecteur die het individuele convenant behandelt.

### **Horizontaal toezicht in internationaal perspectief**

VNO-NCW en MKB-Nederland constateren met genoegen dat Nederland internationaal een voortrekkersrol vervult bij het ontwikkelen van het concept van horizontaal toezicht. Dit niet in de laatste plaats vanwege de niet aflatende inspanningen van de Nederlandse overheid om het concept van horizontaal toezicht in het buitenland te promoten. Internationaal werpt dit zijn vruchten af, aangezien andere landen deze vorm van toezicht in toenemende mate onderzoeken en overnemen. VNO-NCW en MKB-Nederland constateren echter wel dat de uitwerking van gelijksoortige programma's in andere landen veelal moeilijk verloopt. VNO-NCW en MKB-Nederland zijn daarom groot voorstander van voortgaande ondersteuning vanuit Nederland voor het concept wereldwijd, met name ook wat betreft de ontwikkelingslanden in het kader van de Domestic Resource Mobilization initiatieven.





## 2.3.17 Ministerie van Defensie

### Horizontaal Toezicht Defensie

Dit papier behandelt achtereenvolgens de visie op horizontaal toezicht (HT), het standpunt over HT van de ambtelijke leiding en de wijze waarop HT bij Defensie tot stand is gekomen, inclusief de huidige stand van zaken.

### Visie op horizontaal toezicht

Een onderdeel van de visie van de Hoofddirectie Financiën en Control van het Ministerie van Defensie luidt:

*In 2012 is de control organisatie zo ingericht dat invulling wordt gegeven aan het besturingsmodel en begrotingsverantwoording. Een goede beheersing van de begrotingsverantwoording wordt beloofd met vrijheidsgraden. Er is sprake van situationeel toezicht.*

Gebleken is dat de 'eigen' visie van Defensie goed aansluit bij het inrichten van een Tax Control Framework (TCF) zoals dat binnen HT wordt gehanteerd. Immers een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf. Deze fiscale functie hoeft niet beperkt te zijn tot de afdeling fiscale zaken. Een TCF maakt integraal onderdeel uit van het Business- of Internal Control Framework (BCF). Voorgaande is door de belastingdienst ZGO uitgewerkt in het rapport en is daarmee inzet van nieuw toezicht en handhavingbeleid. Kernbegrippen zijn transparantie, begrip en vertrouwen. De werkwijze van ZGO is dat zij in samenspraak met het bedrijf onderzoekt hoe een TCF wordt ingericht, met als uitgangspunt de eigen visie en minimale kwaliteitseisen die het bedrijf zelf daar aan stelt. Het uiteindelijke doel van een TCF is te komen tot tijdige, juiste en volledige aangiften voor alle middelen en dit vast te leggen in een convenant.

De visie van defensie en de inzet van de belastingdienst op het gebied van toezicht en handhaving past prima bij de verbetermaatregelen<sup>1</sup> die eerder zijn doorgevoerd bij Defensie. Daarnaast past het ook goed binnen de processen zoals deze nu in SAP worden ingericht dan wel reeds bestaan in de personeel- en salarisadministratie. Immers ook daar wordt onderkend dat goed inrichten van processen aan de 'voorkant' beter is dan correcties (in fiscale zin boetes en naheffingen) aan de 'achterkant'.

### Standpunt Defensie over horizontaal toezicht

Defensie maakt, evenals het Ministerie van Financiën, deel uit van de rijksoverheid. Echter voor de belastingdienst/douane is er sprake van een 'klant-verhouding' waardoor de gebruikelijke regels die gelden voor inhoudings- en belastingplichtige van toepassing zijn. Bij Defensie wordt vanwege de status van rijksoverheid toegezien op integriteit en daarmee samenhangende vraagstukken. Vanuit die positie was het ook voor de invoering van HT al de norm om niet in strijd met wet- en regelgeving te handelen. Echter in een grote<sup>2</sup> organisatie als Defensie met een grote diversiteit aan processen, taken en onderafdelingen bestaat altijd het risico van niet integer, bewust dan wel onbewust, handelen dat uiteindelijk de ambtelijke of politieke top van het ministerie negatief kan beïnvloeden.

Het standpunt van Defensie over HT is dan ook dat dit zeker heeft bijgedragen aan 'commitment' aan de top. Ook is bereikt dat fiscale onderwerpen breder in de organisatie bekend zijn, maar ook wat de gevolgen kunnen zijn als zaken vooraf niet goed zijn geregeld. Ook wordt onderschreven dat het in een vroeg stadium voorleggen van fiscale dossiers zeer goed werkt bij de verdere uitvoering daarvan. Dit laatste is voor Defensie niet echt iets

<sup>1</sup> Maatregelen op het gebied van financieel beheer als gevolg van bemerkingen door de Algemene Rekenkamer.

<sup>2</sup> De Belastingdienst behandelt Defensie als ZGO.

nieuws omdat dit de afgelopen jaren al te doen gebruikelijk was. Verder betekent het verder doorvoeren van processturing in plaats van dossiersturing een vereenvoudiging in algemene zin. Ten slotte is de verwachting dat het inrichten en monitoren aan de voorkant van het proces uiteindelijk een reductie van de werklust kan opleveren.

### HT bij Defensie

Indirect is de aanleiding voor HT bij Defensie geweest het rapport 'Tax Control Framework' van 21 maart 2008. Naar aanleiding van dit rapport is intern Defensie de discussie gevoerd over de invoering van HT. Vervolgens is op 22 december 2008 door de belastingdienst een brief gezonden aan de SG van Defensie. In deze brief wordt de SG uitgenodigd een delegatie samen te stellen om met een team van de belastingdienst te overleggen over horizontaal toezicht en een handhavingconvenant. Het belangrijkste doel van deze bijeenkomst was het verkrijgen van 'commitment aan de top'. In overleg met de SG is besloten dat de belastingdienst een presentatie over HT zou verzorgen voor het Audit Comité (AC) van Defensie. Deze presentatie is op 17 september 2009 door de belastingdienst gehouden. Bij deze presentatie waren zowel leden van het management van de belastingdienst Rijnmond als van de douane west uit Amsterdam aanwezig. De reden hiervoor is dat behandeling van kwesties op het gebied van de loonheffingen (LH) en omzetbelasting onder Rijnmond valt en de behandeling van douane en accijnzen onder de douane West in Amsterdam. Op basis van de presentatie in het AC is besloten dat HT bij Defensie zal worden ingevoerd. Ook is besloten om dit gefaseerd te doen. Dit betekende onder andere dat:

- gestart werd met de LH als pilot. Deze start is vormgegeven met een gezamenlijk opgesteld Plan van Aanpak (PvA) waarin is geparticipeerd door de belastingdienst, accountantsdienst en Defensie;
- voor de douane werd gekozen voor een afgebakend project, zijnde de redeployment 'International Security Assistance Force (Afghanistan)';
- vanwege een aantal 'lopende' knelpunt dossiers de ondertekening van het convenant pas zou plaatsvinden na het afsluiten van deze dossiers;
- de start van HT in relatie met de kostprijsverhogende belastingen (vooral de omzetbelasting) pas aan de orde was als een bepaalde release<sup>3</sup> van SAP zou worden opgeleverd.

Op 10 augustus 2011 is het 'rapport van bevindingen Horizontaal Toezichttraject loonheffingen Ministerie van Defensie' verschenen. De bevindingen geven aan dat er nog lacunes zijn op het gebied van het beheer van een aantal processen en systeemgerichte controles. Deze lacunes worden thans op basis van een PvA behandeld en te zijner tijd worden de beheers- en controlemaatregelen geïmplementeerd in de normale bedrijfsvoering.

Op 22 september is het convenant HT tussen de belastingdienst en het Ministerie van Defensie getekend. Dit nadat de eerder genoemde knelpunt dossiers waren afgehandeld. De ondertekening is aan de zijde van Defensie gedaan door de PSG en aan de zijde van de belastingdienst/douane door leden van het managementteam.

Op 17 november 2011 is de startbijeenkomst gehouden voor het HT traject kostprijsverhogende belastingen. Bij deze presentatie was zowel de klantcoördinator voor de belastingdienst als de douane aanwezig, een vertegenwoordiging van de accountantsdienst en een aantal direct bij het aangifteproces betrokken functionarissen van Defensie. De startbijeenkomst krijgt in 2012 een vervolg in de vorm van een PvA waarin, analoog aan het onderzoek naar de LH, gefaseerd<sup>4</sup> onderzoek wordt gedaan naar de kostprijsverhogende belastingen.

<sup>3</sup> Integratie financiële administratie met materieel logistiek.

<sup>4</sup> Fase I: fiscale scan, fase II: ontwerpen en implementeren TCF en fase III: monitoren TCF.

## 2.3.18 TU Delft

### Position paper Horizontaal Toezicht

#### 1. TU Delft als organisatie

Op 8 januari 1842 is de Technische Universiteit Delft (voorheen Technische Hogeschool Delft) opgericht door koning Willem II. In 1985 bepaalde een nieuwe Wet op het Wetenschappelijk Onderwijs dat de benaming 'hogeschool' alleen nog gold voor hoger beroepsonderwijs. Zo ontstond op 1 september 1986 de Technische Universiteit Delft.

De Technische Universiteit Delft is een publiekrechtelijke (onderwijs) instelling. De universiteit heeft tot taak het verzorgen van wetenschappelijk onderwijs en het doen van wetenschappelijk onderzoek. Haar faculteiten en haar unieke grootschalige technische onderzoeksfaciliteiten vormen hierbij een belangrijke basis. De Universiteit verspreidt haar kennis door hoog gekwalificeerde kenniswerkers op te leiden en kennistoepassingen te stimuleren: "kennis als vermogen". De TU Delft is een professionele organisatie met hoog gekwalificeerde kenniswerkers. Haar opleidingen hebben een internationale aantrekkingskracht.

##### 1.1 Aansturing

De financiële organisatie, centraal (SSC) en decentraal, wordt hiërarchisch aangestuurd door de directeur Finance. Echter, de decentrale (financiële) medewerkers hebben functioneel ook met de aansturing van de faculteit als zodanig te maken. Binnen de financiële afdelingen heerst een adequate "controlecultuur". Er wordt actief aandacht besteed aan de betrokkenheid van medewerkers om procedures en richtlijnen op de juiste manier te volgen en maatregelen te treffen om de interne beheersing in stand te houden. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de "riskappetite" binnen de Universiteit klein blijft. Dit wordt mede gestimuleerd door de aanwezigheid van een fiscale afdeling. Deze besteedt veel aandacht aan het kennisniveau en de kwaliteit van de uitvoering.

#### 2. Strategie

Het college van bestuur is verantwoordelijk voor de AO/IB zodat de tijdigheid, volledigheid en juistheid van de interne en externe financiële verslaggeving worden gewaarborgd. De belangrijkste onderdelen van de universiteit waar de fiscale risico's zich manifesteren, zijn de directies finance & personeelszaken. Deze zijn hiërarchisch centraal ondergebracht bij de universiteitsdienst. Als gevolg van de strategische visie van het College van Bestuur heeft Internal Audit als zodanig een belangrijke ondersteunende rol richting het verantwoordelijke management om de universiteit "in control te houden".

#### 3. Kwaliteitsbevordering

Toen de Belastingdienst drie jaar geleden aan de TU Delft vroeg of wij bereid zijn om in het kader van het 'Horizontaal Toezicht' in hun beleidsontwikkeling als "pilot" te fungeren, was ik niet direct enthousiast. In beginsel twijfelde ik aan de legitimiteit. Andere collega-universiteiten hadden het over een 'experiment' dat zou verdwijnen. 'Al dat 'in control' gehype' zal wel weer verdwijnen'. 'Over drie jaar kunnen we weer gewoon lekker taxplannen'. Althans zo was de gedachtegang. Nu, in 2012, is fiscaliteit zonder fiscale beheersing en 'in control' niet meer weg te denken uit de dagelijkse praktijk van hen die met fiscaliteit bezig zijn, medewerkers van de belastingdienst, financieel directeurs en bedrijfsfiscalisten. IT-specialisten, management consultants, (fiscale) accountants hebben intern een steeds belangrijkere rol gekregen. Als een organisatie besluit deel te nemen aan horizontaal toezicht vindt een zogenaamde 'complianceverkenning' plaats. Doel van deze verkenning is om samen met de organisatie vast te stellen of horizontaal toezicht haalbaar en of het voor de universiteit wenselijk is. Tijdens de 'complianceverkenning' is gelet op vijf aspecten van de organisatie. Bij het eerste aspect is

onderzocht hoe regel naleving terugkomt in de strategische doelstellingen van de organisatie. Daarna is gekeken naar de interne beheersomgeving, hierbij is gelet op de aandacht voor fiscaliteit binnen de organisatie. Ook is aandacht besteed aan de informatiesystemen die de onderneming gebruikt. Als vierde aspect binnen de ‘complianceverkenning’ zijn de fiscale functies binnen de organisatie belicht. Tot slot is de aandacht gericht naar het externe toezicht op de organisatie. Hierbij kan worden gedacht aan de rol van de fiscale adviseur en de accountants. Aan de hand van deze vijf aspecten is geconstateerd of horizontaal toezicht voor de TU Delft als publiekrechtelijke instelling haalbaar is, waarbij voorop staat dat de universiteit voor de vennootschapsbelasting geen ondernemer is. Na afronding van de lopende fiscale zaken is op 11 juli 2011 overgegaan tot het afsluiten van een convenant. De wederzijdse afspraken zijn in het convenant vastgelegd.

#### **4. Fiscale processen**

De opzet van de interne beheersing van de fiscale processen is grotendeels systematisch ingericht. De meeste belastingaangiftes worden automatisch door het systeem aangemaakt. Er zijn veel controllers, financieel managers, een Internal auditor en twee fulltime in loondienst werkzame fiscalisten, die de aangiftes onderzoeken en op juistheid beoordelen. In deze beoordeling worden alle relevante en gepresenteerde aspecten van “internal control” opgenomen. Dat wil zeggen dat procedures, richtlijnen, interne controles in de lijnformatie, Internal audits en externe audits meegenomen worden in de beoordeling, mede conform het schillenmodel van de Belastingdienst. Tevens worden de “softcontrols” geïdentificeerd door middel van het uitvoeren van interviews bij de controllers en de financieel managers. De TU organisatie werkt voortdurend aan haar “control environment”.

#### **5. De fiscale positie van de Universiteit**

##### **5.1 Omzetbelasting**

Onderwijs en onderzoek behoren tot de primaire opgedragen taken van de universiteit. Voor de uitoefening van haar taken handelt de universiteit als overheid. Op grond van artikel 7 lid 3 en lid 5 van de wet op de omzetbelasting 1968 is de TU Delft belastingplichtig omdat zij, naast haar reguliere taken “onderwijs en onderzoek”, prestaties verricht als ondernemer. Met andere woorden: de universiteit is, voor haar activiteiten waarvoor zij in beginsel in het leven is geroepen, geen ondernemer. Omdat de universiteit ook overige activiteiten verricht die niet tot haar primaire taken behoren en als zodanig met private ondernemingen in concurrentie treedt, wordt zij als ondernemer aangemerkt.

#### **6. Loonbelasting**

De TU Delft heeft haar loonberekenningsactiviteiten uitbesteed aan een externe salarisverwerker. In de publieke sector is het gebruikelijk dat werkzaamheden van de berekening van de bruto-netto lonen worden uitbesteed aan bureaus die over de nodige kwalificatie beschikken. Over de volledigheid van de af te dragen loonheffing voert de TU Delft in overeenstemming met de wet- en regelgeving, zelf de nodige controles uit. Met betrekking tot de betalingen aan het personeel en op de invoer in de stambestanden worden regelmatig interne controles uitgevoerd.

##### **6.1 Fiscale beheersing**

Op fiscaal gebied vinden er op dit moment operationele controles (steekproeven) plaats. Hiervoor wordt gebruikgemaakt van het programma EDP-audits. Deze worden binnen de lijnorganisatie uitgevoerd. Naast de interne controles in de lijnorganisatie worden er fiscale controles uitgevoerd door de fiscale afdeling. Deze afdeling betreft de hele universiteit in zijn controleprogramma (inclusief) de controles op de belaste en niet belaste projecten, die voornamelijk door de overheid worden gefinancierd.

## **7. Monitoring en interne beheersing**

Om een goed werkende TCF tot stand te brengen is de monitorfunctie onontbeerlijk ten aanzien van de AO/IB. Bij de Universiteit wordt door de afdeling Finance & Reporting gewerkt met statistische methoden ten behoeve van de rechtmatigheid van de uitgaven. Aangezien er verscheidene strategische en operationele doelstellingen bestaan om de werking van de AO/IB te toetsen en dit geldt voor zowel interne rapportagelijnen als externe betrokkenen, is het wellicht raadzaam om de statistische steekproef te gebruiken en te voorzien van meerdere controledoelen om zodoende “Single Audit” te bewerkstelligen.

## **8. Het convenant**

In het convenant hebben partijen hun voornemens, de werkwijze en de manier waarop ze gaan samenwerken, vastgelegd. Vanaf het moment dat de samenwerking tot stand is gekomen, komen partijen regelmatig bij elkaar en hebben vaak telefonisch en per mail contact op het gebied van het verder uitbouwen van het TCF. In samenwerking met Price Waterhouse Coopers (PWC) is de TU Delft momenteel bezig om de nieuwe manier van (fiscaal)werken in een TCF vast te leggen.



## 2.3.19 Gemeente Rotterdam

Op 18 januari jl. ontving ik uw uitnodiging om deel te nemen aan een rondetafelconferentie in het kader van een evaluatieonderzoek naar horizontaal toezicht bij de Belastingdienst. Op uw verzoek doe ik u namens de Gemeente Rotterdam een position paper toekomen, waarin ik mijn standpunt en (toekomst)visie schets ten aanzien van horizontaal toezicht.

### **Horizontaal toezicht, de Belastingdienst en de Gemeente Rotterdam**

Met ingang van 1 januari 2010 is binnen de Gemeente Rotterdam het gemeentelijk Bureau Rijksheffingen actief. Doelstelling van dit Bureau is het beheersen en afdekken van de fiscale risico's van de gemeente, met name op het gebied van de omzetbelasting en loonbelasting. Om hieraan invulling te kunnen geven, heeft de gemeente medewerkers geworven die afkomstig zijn van zowel het Ministerie van Financiën als de Belastingdienst. Op 1 juni 2011 hebben de Gemeente Rotterdam en de Belastingdienst/ Rijnmond een convenant Horizontaal Toezicht gesloten.

### **Standpunt en visie op horizontaal toezicht**

Ik ben van mening dat een ieder moet (streven te) voldoen aan wettelijke verplichtingen. De Gemeente Rotterdam verwacht in dat kader een inspanning van haar burgers, althans daar waar dit betrekking heeft op door haar vastgestelde regelgeving. Het spreekt dan ook vanzelf dat de Gemeente Rotterdam zelf een inspanningsverplichting aanwezig acht daar waar dit betrekking heeft op door derden vastgestelde regelgeving. Fiscale regelgeving vormt daarvan slechts een onderdeel. Met het oprichten van het Bureau Rijksheffingen geeft de Gemeente Rotterdam invulling aan deze fiscale inspanningsverplichting.

Net als de Gemeente Rotterdam heeft ook de Belastingdienst een inspanningsverplichting, bijvoorbeeld daar waar het betreft de uitleg van door haar vastgestelde verplichtingen. Zowel de verplichtingen van de Gemeente als die van de Belastingdienst vloeien voort - vooral nu het betreft overheidslichamen - uit normaal te veronderstellen gedrag en de daarbij behorende omgangsvormen, zoals bijvoorbeeld het verschaffen van actueel inzicht in relevante gebeurtenissen (transparantie). Het horizontaal toezicht an sich dient geen rol te spelen in de naleving van dit gedrag.

Horizontaal toezicht heeft meer betekenis daar waar het gevolgen heeft voor de aan de Belastingdienst opgelegde taak toezicht uit te oefenen op de naleving van de wettelijke verplichtingen (handhaving). Door nadrukkelijk de Gemeente te wijzen op haar verantwoordelijkheid te voldoen aan wettelijke verplichtingen én zich in de uitvoering van haar toezichttaken terughoudend op te stellen, creëert de Belastingdienst voor de Gemeente ruimte om verbeteringen in de interne bedrijfsvoering door te voeren, fiscale standpunten voor te leggen en foutief handelen bespreekbaar te maken. Door naar toekomstgerichte oplossingen te zoeken en daarbij begrip te tonen voor de soms uiterst complexe interne bedrijfsvoering van de Gemeente, stimuleert de Belastingdienst de voor de uitvoering van haar toezichttaak noodzakelijke transparantie en wordt voorkomen dat de Gemeente zich voortdurend geconfronteerd ziet met gevolgen van foutief handelen uit het verleden. Deze houding van de Belastingdienst werkt stimulerend voor het Bureau en bevordert snellere invoering van maatregelen binnen de Gemeente om fiscaal in control te komen.

Zoals eerder opgemerkt, heeft de Gemeente Rotterdam in juni 2011 een convenant Horizontaal Toezicht gesloten met de Belastingdienst/Rijnmond. Het Bureau Rijksheffingen en daarmee de Gemeente Rotterdam ervaart de contacten met de Belastingdienst veelal als positief. Toch lijken mij nog een aantal verbeteringen zeker haalbaar:

- Bij het concept Horizontaal Toezicht staat de naleving van de wettelijke verplichtingen door de Gemeente centraal. Voor de Gemeente is het daarbij van belang dat zij één aanspreekpunt heeft binnen de Belastingdienst Rijnmond (de klantcoördinator). De klantcoördinator is degene die op de hoogte is van de - complexe - interne bedrijfsvoering van de Gemeente, diens fiscale aangelegenheden en hij fungeert als fiscaal loket.  
De interne organisatie van de Belastingdienst is om redenen van efficiency gedecentraliseerd. Zo vindt bijvoorbeeld de uitvoering van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) plaats vanuit Apeldoorn, vinden teruggaven dividendbelasting en de uitvoering van milieueffingen plaats in Arnhem, terwijl de uitvoering van de kansspelbelasting in Terneuzen is gesitueerd. De gemeente ervaart in haar contacten met deze organisatieonderdelen een gebrek aan kennis omtrent de interne bedrijfsvoering. Dit resulteert erin dat de Belastingdienst in voorkomende gevallen zelf zoekt naar aanspreekpunten binnen de Gemeente, waarna een adequate behandeling binnen de Gemeente door gebrek aan kennis en affiniteit achterwege blijft. Ik bepleit dan ook dat de Belastingdienst de klantcoördinator in alle gevallen als fiscaal loket laat functioneren en dat de Belastingdienst ook als één Dienst de Gemeente tegemoet treedt.
- Het voorleggen van fiscale standpunten neemt toe met name in de fase waarin de Gemeente de bedrijfsvoering beter op orde tracht te krijgen. Dit betekent voor de Belastingdienst een toename van fiscaal technisch werk. Het Bureau heeft de idee dat de kwantitatieve bezetting van de Belastingdienst niet afdoende is om de toegenomen werkzaamheden op te vangen. Zij maakt regelmatig mee dat standpunten lang - meer dan acht weken - op zich laten wachten.
- Bij geschillen over de juiste wetstoepassing komen niet alleen fiscaal materiële aspecten aan de orde, maar ook fiscaal formele aspecten. Formele aspecten betekent in veel gevallen ook een formele opstelling door de Belastingdienst. Te denken valt aan de verplichting om tegen afdracht op aangiften bezwaar in te dienen, ondanks het feit dat in een eerder tijdvak een procedure aanhangig is tegen deze afdracht met als onderwerp hetzelfde geschilpunt. In deze en vergelijkbare situaties is een minder formele en meer efficiënte opstelling van de Belastingdienst gewenst.

Tot slot: Er is veel begrip voor het feit dat deze andere werkwijze van de Belastingdienst ook voor de belastingdienstambtenaren zelf wennen is. En dat niet iedereen daar even snel en makkelijk mee omgaat. De verwachting bij mij als convenantpartner is wel dat het gedrag van medewerkers van de Belastingdienst uiteindelijk over de volle breedte van de werkzaamheden overeenkomen met de doelen van het convenant Horizontaal Toezicht.



## 2.3.20 Sociale Verzekeringsbank

### De visie van de Sociale Verzekeringsbank op horizontaal toezicht

#### Inleiding

De commissie Stevens heeft de Sociale Verzekeringsbank (SVB) verzocht om een paper te schrijven met haar (toekomst)visie op het horizontaal toezicht door de Belastingdienst. In dit paper komen de volgende onderwerpen aan de orde:

1. Algemene informatie over de SVB
2. Fiscaal relevante sporen binnen de SVB
3. Visie op horizontaal toezicht
4. Toekomstvisie

#### 1. Algemene informatie over de SVB

De SVB is een zelfstandig bestuursorgaan met ruim 3000 medewerkers. Het hoofdkantoor van de SVB is gevestigd in Amstelveen. Daarnaast heeft de SVB 9 vestigingen die zijn verspreid over het land.

De SVB is verantwoordelijk voor de uitvoering van de:

- Algemene ouderdomswet (AOW)
- Algemene nabestaandenwet (Anw)
- Algemene kinderbijslagwet (AKW)
- Algemene inkomensvoorziening ouderen (AIO)
- Mogelijkheid koopkrachttegemoetkoming oudere belastingplichtigen (MKOB)
- Remigratiewet (REM)
- Tegemoetkoming ouders van thuiswonende gehandicapte kinderen (TOG)
- Regeling tegemoetkoming asbestslachtoffers (TAS)
- Regeling tegemoetkoming niet-loondienstgerelateerde slachtoffers van mesothelioom (TNS)

Twee bijzondere onderdelen van de SVB zijn:

- het servicecenter persoonsgebonden budget (SSP)
- de afdeling Verzetsdeelnemers en Oorlogsgetroffenen (V&O), die uitvoering geeft aan de: Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940-1945 (Wuv), Wet uitkeringen burger-oorlogsslachtoffers 1940-1945 (Wubo), Wet buitengewoon pensioen Indisch verzet (Wiv), Wet buitengewoon pensioen zeelieden-oorlogsslachtoffers (Wbpzo), Wet buitengewoon pensioen 1940-1945 (Wbp), Tijdelijke vergoedingsregeling psychotherapie na-oorlogse generatie (Tvp)

#### 2. Fiscaal relevante sporen binnen de SVB

Op 19 mei 2010 heeft de Belastingdienst verslag gedaan van de nulmeting die is gedaan in het traject dat voorafging aan de ondertekening van het Convenant Horizontaal Toezicht. De SVB wordt in dit verslag omschreven als een “grote salarisverwerker”. Bij de SVB gaat het fiscaalrechtelijk daarom met name om de loonheffing. Binnen de SVB worden in dit verband vier sporen onderscheiden:

- eigen personeel,
- de SUWI-wetten, en dan met name: de AOW, Anw en AIO
- het PGB
- de oorlogswetten die worden uitgevoerd door V&O

De eerste drie sporen zijn benoemd in de nulmeting. Het vierde spoor, de uitvoering van de oorlogswetten, is pas sinds 1 januari 2011 onderdeel van de SVB.

Naast de loonheffing is er vanuit fiscaal oogpunt nog een belang ten aanzien van de Omzetbelasting. Dit belang is beperkter, omdat de SVB niet belastingplichtig is voor de uitvoering van haar wettelijke overheidstaken. De SVB is niet onderworpen aan de Vennootschapsbelasting.

### **3. Visie op horizontaal toezicht**

De SVB heeft in november 2010 een Convenant Horizontaal Toezicht gesloten met de Belastingdienst.

Het sluiten van het convenant bracht voor de SVB niet in alle opzichten een wijziging in de relatie met de Belastingdienst. Voor het afsluiten van het Convenant had de SVB ook regelmatig overleg met de Belastingdienst en was wederzijds vertrouwen kenmerkend voor de onderlinge relatie. De belangen van de Belastingdienst en de SVB lopen ook niet zo heel erg uiteen, omdat beide organisaties op hun eigen terrein een verantwoordelijkheid hebben voor de rechtmatige verdeling van publieke middelen. In het rapport bij de nulmeting is dan ook opgemerkt dat de Belastingdienst en de SVB feitelijk al op convenantachtige wijze samenwerkten. Volgens de nulmeting kon het ingezette traject van horizontaal toezicht gezien worden als een formalisering van de al ingezette werkwijze.

De toegevoegde waarde van het horizontaal toezicht is voor de SVB echter niet alleen dat het regelmatige overleg en de basis van vertrouwen met het Convenant een formele basis hebben gekregen. De SVB merkt ook in de praktijk dat zij door de overgang naar horizontaal toezicht veel meer kan werken in de actualiteit: voorheen was vaker sprake van controle achteraf. Controle en een eventueel herstel achteraf is voor de organisatie veel bewerklijker dan afstemming vooraf. De SVB heeft er daarom zelf ook belang bij om fiscale standpunten vooraf af te stemmen met de Belastingdienst. Bovendien beschouwt de SVB het wederzijds vertrouwen als een groot goed. Het is voor haar daarom een vanzelfsprekendheid om afspraken na te leven en om mogelijke geschilpunten direct aan de Belastingdienst voor te leggen.

### **4. Toekomstvisie**

Over haar toekomstvisie betreffende horizontaal toezicht kan de SVB kort zijn: de SVB wil dit graag op dezelfde voet voortzetten.

## 2.3.21 Academisch Medisch Centrum Amsterdam

### Position paper Horizontaal Toezicht

#### Inleiding

In de begroting van het Ministerie van Financiën 2011 is een onderzoek aangekondigd naar het effect van het toezicht van de Belastingdienst. Prominent in dit onderzoek staat de horizontalisering van het toezicht waarmee wordt bedoeld op het beleid van de Belastingdienst om, uitgaande van wederzijds vertrouwen, met de belastingplichtige ondernemers en organisaties (hierna 'belastingplichtige') afspraken te maken over wat ieders verantwoordelijkheid en mogelijkheden zijn om de fiscale wettelijke verplichtingen na te komen. Dit wordt in convenanten vastgelegd.

Het Academisch Medisch Centrum te Amsterdam (publiekrechtelijke organisatie), heeft als eerste universitair medisch centrum op 26 juli 2011 het convenant Horizontaal Toezicht met de Belastingdienst afgesloten.

#### Standpunt

Horizontaal toezicht is mijns inziens een goede ontwikkeling. Dit blijkt ook wel uit de interesse voor dit model zowel op nationaal als internationaal niveau. Horizontaal toezicht past in een ontwikkeling waarbij de overheid als toezichthouder meer zoekt naar arrangementen waarbij het voldoen aan wet- en regelgeving zoveel mogelijk vooraf geborgd is en ingebed in de beheersingssystemen. Dat leidt tot een effectiever en, zowel voor de overheid als voor de belastingplichtige, efficiënter toezicht.

Horizontaal toezicht door de Belastingdienst betekent meer een nieuwe controleaanpak. Zorgverzekeraars Nederland heeft een publicatie uitgebracht "Visie op controles in de keten". Het stuk gaat specifiek in op controles in de zorgketen, echter de principes zijn op een aantal punten tevens toepasbaar binnen het systeem van horizontaal toezicht. Ook hier is uitgegaan van een visie op kwaliteit welke nauw samenhangt met een visie op controles. De visie van de Belastingdienst op horizontaal toezicht sluit hierop aan. Ook dit is er niet één van meerdere controles op dezelfde aangiftes, maar van betere aangiftes, waarop juist minder controles noodzakelijk is. Daaruit volgt tevens dat controles op aangiftes in een zo vroeg mogelijk stadium (bij de belastingplichtige) verricht moet worden. De Belastingdienst dient hierbij wel te steven dat zij haar energie niet steekt in intensieve controleprocessen, maar naar een intensievere samenwerking met de belastingplichtige om te komen tot juiste aangiftes. Het kerndoel van deze samenwerking zou moeten zijn dat het hierdoor mogelijk wordt gemaakt dat controles die onder de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige vallen, efficiënter en effectiever worden uitgevoerd.

Deze ontwikkeling sluit aan bij individualisering en globalisering van de moderne samenleving in Nederland waarin eigen verantwoordelijkheid en werken vanuit vertrouwen het uitgangspunt zijn. Als horizontaal toezicht goed wordt uitgewerkt en toegepast, kan dit leiden tot een betere communicatie (op een professionele en constructieve wijze) tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Het begrip 'van wantrouwen naar vertrouwen' krijgt dan zijn vorm. Overleg gaat dan weer over de inhoud en niet over termijnen en formaliteiten. De administratieve lastendruk kan worden teruggedrongen door onnodige en/of dubbele controles te voorkomen. Waar mogelijk wordt aangehaakt bij reeds bestaande controlemechanismen en/of interne kwaliteitssystemen.

Ook ten aanzien van de eigen branche (gezondheidszorg) zie ik het Horizontaal Toezicht als een positieve ontwikkeling. In deze branche waarin van oudsher, gezien de aard van de prestaties, belastingen in mindere

mate onderwerp van gesprek waren, kan deze structuur ervoor zorgen dat een proces van fiscale bewustwording zowel binnen de eigen organisatie als de branche versneld wordt.

### **Toekomstvisie**

Succesvolle doorontwikkeling van het horizontaal toezicht, behoort zeer zeker tot de mogelijkheden. Daartoe dient door alle betrokken partijen wel rekening te worden gehouden met een aantal randvoorwaarden:

- Alle stakeholders moeten betrokken zijn bij de ontwikkeling en de uitvoering. Het moet duidelijk zijn welke voordelen horizontaal toezicht voor de diverse stakeholders biedt. Hiertoe dient men binnen de entiteiten (op zowel strategisch, tactisch als operationeel niveau) bewust te zijn van het belang van Tax Control en in staat te zijn feiten en omstandigheden te herkennen welke afstemming vereisen binnen het Convenant Horizontaal toezicht.
- Creëren van een toetsingskader. Op dit moment is het aan de individuele belastinginspecteur om vast te stellen of een entiteit 'in control' is. Daarvoor bestaat nog geen objectief normenkader. Bij de totstandkoming van dit toetsingskader is het mijn inziens wenselijk te kiezen voor een sectorspecifieke aanpak.
- Horizontaal toezicht moet zich hoofdzakelijk richten op het proces (Tax Control Framework) en niet op de inhoud (wet is en blijft uitgangspunt).
- Een efficiënte handhaving van het toezicht op convenantaangiften vergt een aanpak die anders is dan de werkwijze bij het traditionele verticale toezicht. Dit vereist een 'cultuuromslag' bij een van oudsher conservatief ingestelde organisatie als de Belastingdienst.
- Meer transparantie over en vastlegging van doelstellingen en gemaakte (werk)afspraken kan het draagvlak voor horizontaal toezicht vergroten en vormt tevens een waarborg dat er geen inbreuk wordt gemaakt op het gelijkheidsbeginsel. Horizontaal toezicht mag immers niet leiden tot privileges, de wet is en blijft het uitgangspunt.
- Heldere communicatie over en vastlegging van de rolverdeling binnen het convenant door de diverse betrokken partijen, waaronder de Belastingdienst, de externe accountant, de tax auditor, interne auditdienst en andere betrokken bij de totale fiscaliteit van de entiteit.
- Een adequate rechtsbescherming. Momenteel is onvoldoende duidelijk welke rechten of mogelijkheden een entiteit heeft als de Belastingdienst een convenant eenzijdig opzegt of zich niet aan de afspraken houdt. Er moeten heldere richtlijnen komen over hoe onderlinge geschillen beslecht worden.

## 2.3.22 Stichting Openbaar Voortgezet Onderwijs Noord-Holland-Noord

### Horizontaal toezicht voortgezet onderwijs.

#### Standpunt SOVON

Schoolbesturen zijn allereerst verantwoordelijk voor kwaliteitsontwikkeling en kwaliteitsbehoud van het onderwijs op de scholen. Hierop wordt toezicht gehouden door de onderwijsinspectie.

De rol van de onderwijsinspectie is thans in de transitie naar risico gestuurd toezicht.

Door een vroegtijdige identificatie van (potentieel) zwakke of zeer zwakke scholen en het inzetten van intensief toezicht en monitoring ten behoeve van de verbetering van deze scholen wordt een verdere verslechtering van de kwaliteit van het onderwijs op deze scholen voorkomen en kan een traject van kwaliteitsverbetering van deze scholen sneller worden ingezet. Tevens wordt op hoofdlijnen onderzocht of scholen en schoolbesturen waar de basiskwaliteit wel in orde is, beschikken over een adequaat instrumentarium om risicofactoren zelf goed in te kunnen schatten om zo een terugval te voorkomen. Voor de beoordeling van de kwaliteit van de scholen heeft de onderwijsinspectie de beschikking over een breed scala aan indicatoren.

In de praktijk wordt er door de onderwijsinspectie jaarlijks een analyse van de scholen gemaakt om mogelijke risico's op onvoldoende kwaliteit in te schatten. Daarbij wordt gekeken naar de leerresultaten, jaardocumenten, signalen uit de samenleving (zoals klachten van ouders en krantenberichten) en kengetallen (bijvoorbeeld financiële gegevens, ziekteverzuim van leerkrachten en ongeoorloofd verzuim van leerlingen).

Schoolbesturen leggen zelf verantwoording af over hun resultaten via het jaarverslag, waar de jaarrekening deel van uitmaakt, aan personeel, ouders en leerlingen. Dit jaarverslag wordt uitgebreid besproken met de Raad van Toezicht en met de (gemeenschappelijke) medezeggenschapsraad. Tevens publiceren de meeste schoolbesturen van hun scholen de leerresultaten, alsmede de uitslag van diverse enquêtes actief op het Internet via Venster voor Verantwoording.

Door de stille bezuinigingen waar schoolbesturen de afgelopen drie jaar mee zijn geconfronteerd, is toezicht op de financiële kaders van zeer groot belang. Een meerderheid van de schoolbesturen heeft 2010 en 2011 afgesloten met een negatief financieel resultaat ondanks diverse bezuinigingen die zowel in 2010 als in 2011 zijn doorgevoerd. Heldere afspraken met de belastingdienst kunnen voorkomen dat de schoolbesturen die vaak toch al in een benarde financiële positie verkeren, achteraf nog met belastingaanslagen worden geconfronteerd.

Bovendien kan de belastingdienst als critical friend schoolbesturen ook geld besparen, indien tijdig wordt overlegd over bijv. detacheringen en het nemen van personeelsleden voor gemene rekening.

Ten slotte is het onze uitdrukkelijke mening dat, waar schoolbesturen vrijwel volledig worden gefinancierd uit belastingopbrengsten, de belastingbetaler volledig inzicht moet kunnen krijgen op de besteding van deze middelen. Interne, maar vooral ook externe communicatie over alle behaalde resultaten, ook de financiële, is daarvoor een cruciale eerste stap.



### 2.3.23 Provincie Noord-Brabant

#### “Horizontaal gaan”

De provincie Noord-Brabant en de Belastingdienst hebben op 22 januari 2009 het Convenant Horizontaal Toezicht getekend.

De provincie heeft ervoor gekozen om ‘horizontaal te gaan’ vanuit de wens om te voldoen aan de wet en om zelf (fiscaal) ‘in control’ te zijn.

“De provincie Noord-Brabant streeft naar een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle waarbinnen materiële fouten in de aangifte tijdig worden voorkomen (Tax Control Framework, hierna TCF). De Belastingdienst zal de vorm en intensiteit van zijn toezicht afstemmen op dit TCF. Partijen streven op basis van vertrouwen, transparantie en begrip, te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een blijvend inzicht in in de actuele fiscale risico’s en een snelle en actuele standpuntbepaling binnen de kaders van wet-, regelgeving en jurisprudentie, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop wij met elkaar om wens te gaan vastgelegd, zowel voor de toekomst als voor de afwikkeling van het verleden”.

#### Provincie Noord-Brabant

De provincie gaat uit van de preambule dat de partijen op basis van transparantie, begrip en vertrouwen, streven te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Verder streven zij naar een blijvend inzicht in de actuele fiscale risico’s en een snelle en actuele standpuntbepaling binnen de kaders van wet-, regelgeving en jurisprudentie, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In de praktijk betekent dit dat de provincie en de Belastingdienst elkaar scherp houden!

In het verleden bleek dat men vanuit fiscaliteit niet ‘in control’ was. Op fiscaal gebied werd samenwerking gezocht met de Belastingdienst om duidelijkheid te scheppen in de fiscalitciten.

#### Horizontaal Toezicht en Tax Control Framework

Bij het komen tot een Tax Control Framework (TCF) is het belangrijk om breed naar je processen te kijken om de fiscale problematiek scherp genoeg te kunnen formuleren. Je zult de ist-positie van de organisatie moeten verkennen en de ist-positie van het TCF. De ist-positie vormt de basis van waaruit je de gewenste soll-situatie TCF gaat formuleren.

Er is veel aandacht besteed aan de risicoanalyse. Er zijn niet alleen interviews gehouden met betrokken medewerkers, maar er zijn ook diverse scans uitgevoerd en risicoworkshops georganiseerd. Dit met als doel te komen tot een brede kijk op de diverse risico’s en om ook in één keer alle risico’s in beeld te hebben. Conclusie van de risicoanalyse was dat de te beheersen risico’s voornamelijk zaten bij de infrastructurele werken en in iets mindere mate bij onroerend goed en verkopen (voor wat betreft BTW) en bij loon in natura en kostendeclaraties (voor wat betreft loonheffingen).

Het is met name belangrijk om te kijken naar je stelsel van interne beheersing om de te beheersen risico’s te kunnen (blijven) identificeren. Uniformeer waar nodig, overeenkomsten met derden, versimpel de beheersing en versimpel de communicatie (één loket-gedachte).

De implementatie van een nieuw, of verbetering van het bestaande Tax Control Framework vergroot het inzicht in de interne bedrijfsprocessen en de daaraan gerelateerde fiscale risico’s.

Bij het komen tot Horizontaal Toezicht is er vooral het nodige veranderd bij de provincie op het gebied van houding en de rol van de organisatie ten opzichte van de Belastingdienst. Het is belangrijk om in gedachten te houden dat je zelf het kader aangeeft aan de Belastingdienst waarbinnen je horizontaal opereert. De Belastingdienst denkt mee en adviseert, maar heeft uiteindelijk wel de toetsende rol. De controles van de Belastingdienst worden bepaald door de mate van transparantie van de eigen organisatie.

### **Fiscale missie & doelstellingen**

De provincie heeft als fiscale missie om fiscaliteit integraal onderdeel te laten zijn van de dagelijkse operationele werkzaamheden en streeft hierbij naar beheersing van en verantwoording over fiscale risico's op een efficiënte en transparante wijze.

Vaak bieden bovenstaande strategische punten echter sec onvoldoende handvatten voor het formuleren van een helder operationeel fiscaal beleid. Ze zijn daarom herleid tot de volgende, meer grijpbare doelstellingen:

1. Verhogen fiscaal bewustzijn binnen de organisatie.
2. Inzichtelijk en beheersbaar maken van fiscale risico's (en benutten van kansen).
3. Tijdig en op een correcte wijze voldoen aan de diverse fiscale verplichtingen (compliance).

### **Positief**

- Korte lijntjes met de Belastingdienst (vooral vanwege de mogelijkheid tot corresponderen via e-mail);
- (zeer) snel antwoord: hetgeen dikwijls ook zeer wenselijk is;  
*Kan de Belastingdienst dit hoge serviceniveau in de toekomst blijven garanderen?*
- werken in de actualiteit / vooraf zekerheid;
- gebruik (kunnen) maken van elkaars netwerk;
- veel fiscale problematiek afgestemd in intensief samenwerkingstraject met de Belastingdienst;
- afsluiten van het verleden;
- De Belastingdienst denkt mee met de organisatie.

### **Toekomstvisie**

De provincie is mede dankzij het Horizontale Toezicht fiscaal in control. Het fiscale bewustzijn binnen de provincie is sterk verbeterd en de fiscale duiding is helder. Het onderhouden van het TCF naar de toekomst toe zal een doorlopend proces zijn dat met name bij de provincie zelf berust.

De hoop is dat de Belastingdienst het huidige service niveau voor de toekomst weet vast te houden.



## 2.3.24 VNO-NCW en MKB-Nederland

### Horizontaal toezicht voor de DGA

Met het concept van horizontaal toezicht wil de Belastingdienst in het toezicht samenwerking veel meer centraal zetten. Dat betekent afstemming vooraf waar nodig, in plaats van controles achteraf. Dat betekent ook gebruikmaken van de kwaliteit die er in de keten is, afspraken maken over die kwaliteit en dubbel werk voorkomen. Samenwerken staat dus centraal: ieder vanuit zijn eigen rol, maar wel gericht op een goede uitvoering van de belastingwetten op een efficiënte manier én op een manier waarbij de belastingplichtige weet waar hij aan toe is.

De basis voor horizontaal toezicht is wederzijds vertrouwen. De Belastingdienst wil hierbij open en transparant zijn, bijvoorbeeld door snel een standpunt in te nemen met begrip voor commerciële belangen en termijnen. Voor de ondernemer betekent dit, dat hij zijn fiscale processen op orde heeft en eventuele vraagstukken met de Belastingdienst vooraf bespreekt.

Duidelijk is dat de overgrote meerderheid van de Nederlandse ondernemingen gewoon vrijwillig aan zijn fiscale verplichtingen wil voldoen. Dat betekent dat repressieve controles meestal onnodig en inefficiënt zijn. Met grotere samenwerking kunnen onnodige vragen, procedures en andere administratieve lasten worden voorkomen. En dat past weer goed in het overheidsstreven om die lasten te verminderen en bij wetten en regels meer uit te gaan van de eigen verantwoordelijkheid.

Horizontaal toezicht betekent dus 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. Horizontaal toezicht is daarom ook voor de DGA interessant. Een aantal DGA's heeft al voor hun onderneming afspraken gemaakt over horizontaal toezicht via een individueel convenant of - als een individueel convenant niet voor de hand ligt - via een convenant van de fiscale dienstverlener.

### Convenanten met individuele ondernemingen

Individuele convenanten om horizontaal toezicht toe te passen worden vooral door de Belastingdienst gesloten met zeer grote en middelgrote ondernemingen. In deze convenanten worden afspraken gemaakt over de wijze en intensiteit van het toezicht op basis van het wederzijds vertrouwen. Dit toezicht stemt de Belastingdienst af op de mate waarin het bedrijf "in control" is. Hiervoor moet de Belastingdienst inzicht hebben in de opzet, het bestaan en de werking van het fiscale deel van de interne beheersing, door de Belastingdienst aangeduid met Tax Control Framework (tcf). Een tcf is een instrument van interne beheersing, specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf en maakt integraal onderdeel uit van het Business- of Internal Control Framework van een bedrijf.

### Convenanten met fiscale dienstverleners

Om ervoor te zorgen dat horizontaal toezicht ook bereikbaar is voor ondernemingen waarvoor een individueel convenant niet direct voor hand ligt, sluit de Belastingdienst convenanten met fiscale dienstverleners. In deze convenanten zijn afspraken vastgelegd over houding en gedrag en de werkprocessen. De fiscale dienstverlener gaat op zijn beurt met zijn klant een overeenkomst aan, waarin de ondernemer ervoor tekent dat hij zijn gegevens juist, tijdig en volledig zal indienen bij zijn fiscale dienstverlener.

Binnen horizontaal toezicht vormen de ondernemer, de fiscale dienstverlener en de Belastingdienst samen de convenantketen. Binnen deze keten sluit de Belastingdienst aan bij de werkprogramma's van de fiscale

dienstverleners en overlegt waar nodig over aanvullende eisen. Het gezamenlijk streven is te komen tot kwaliteitsaangiften die in overeenstemming zijn met wet- en regelgeving en jurisprudentie. De Belastingdienst monitort de wijze waarop de afspraken in het convenant worden nageleefd door steekproefsgewijs een beperkt aantal aangiften te beoordelen. Dit metatoezicht geeft inzicht in de kwaliteit van de keten en signaleert mogelijke verbeterpunten.

### **Evaluatie van horizontaal toezicht en aandachtspunten**

Het concept van horizontaal toezicht bestaat sinds 2005. Sinds die tijd wordt het concept uitgerold over een steeds bredere groep ondernemingen. De ondernemingen die op dit moment met het horizontaal toezicht te maken hebben, beoordelen dit over het algemeen zeer positief. Naar aanleiding van de ervaringen met het horizontaal toezicht wordt aandacht gevraagd voor de volgende punten:

1. Geconstateerd kan worden dat, zowel wat betreft de individuele convenanten als de convenanten van de fiscale dienstverleners, het toezicht van de Belastingdienst meer en meer is gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Dit leidt er direct toe dat het contact tussen ondernemers en de Belastingdienst simpelweg minder gedoe oplevert.
2. Omdat er in de actualiteit en via een open relatie met de inspecteur wordt gewerkt, wordt door de Belastingdienst eerder en sneller een standpunt ingenomen over fiscale vragen. Bovendien zijn hierdoor gedetailleerde boekencontroles achteraf niet meer nodig. Er hoeft namelijk alleen - op gezette tijden - te worden vastgesteld dat de interne controlemechanismen van de onderneming cq. de fiscaal dienstverlener goed werken.
3. Een punt van aandacht betreft de bezetting van de Belastingdienst. Het werken in de actualiteit levert op langere termijn, naast een betere rechtstoepassing, efficiencywinst voor de Belastingdienst en het bedrijfsleven op. Op korte termijn vergt het invoeren en ontwikkelen van horizontaal toezicht echter extra inspanningen van alle partijen. Hiervoor is het noodzakelijk dat de belastingdienst voldoende capaciteit heeft om het concept van horizontaal toezicht tot een bestendig succes te maken. Zeker gezien de doelstellingen die de Belastingdienst heeft geformuleerd met het oog op het aantal grote en middelgrote ondernemingen dat onder het horizontaal toezicht zou moeten vallen.
4. Tevens moet rekening worden gehouden dat er voldoende capaciteit is voor zowel de convenantrelaties als het toezicht op de ondernemingen die niet onder het horizontaal toezicht vallen. Een goede dienstverlening en het behouden van de kennis van de onderneming bij de belastingdienst moet zijn gewaarborgd.
5. Horizontaal toezicht moet niet leiden tot het simpelweg verplaatsen van controles van de belastingdienst naar de ondernemingen. Het doel moet zijn om de kwaliteit van het toezicht te verbeteren voor beide partijen. Zowel de onderneming als de Belastingdienst moeten vanaf het begin af weten wat er van ze wordt verwacht. De Leidraad horizontaal toezicht is daarbij een zeer waardevol instrument.
6. Het Tax Control Framework moet niet one-size-fits-all zijn. Het tcf dient alleen om te bepalen of een onderneming 'in control' is. Hierbij moet maatwerk het uitgangspunt zijn. Het tcf van een onderneming van een DGA zal doorgaans anders zijn dan de tcf van een beursgenoteerde onderneming. Gedetailleerde standaardeisen hoe een tcf eruit moet zien, moeten daarom achterwege blijven.
7. Keuzevrijheid is van cruciaal belang. Een ondernemer moet zelf kunnen kiezen of hij wel of niet deel wil nemen aan het horizontaal toezicht en als dat wel het geval is of deze onderneming wil deelnemen aan een

individueel convenant of dat deelnemen via een convenant van een financieel dienstverlener meer voor de hand ligt.

8. Als het concept breder wordt uitgerold moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat zich in een individueel geval - waar horizontaal toezicht wordt toegepast - onregelmatigheden voordoen. Het is van belang dat dergelijke incidenten niet een negatieve uitstraling hebben op het gehele horizontale toezicht. Om die reden zouden stresstesten kunnen worden ontwikkeld waarin wordt uitgewerkt welke reacties in een dergelijk geval nodig zijn.



## Bijlage 3

<b>3.1</b>	<b>Inleiding gespreksverslagen interviews</b>	<b>207</b>
<b>3.2</b>	<b>Gespreksverslagen</b>	<b>221</b>
3.2.1	Inspectie Verkeer en Waterstaat	222
3.2.2	De Nederlandsche Bank	228
3.2.3	Autoriteit Financiële Markten	234
3.2.4	Nederlandse Voedsel en Waren Autoriteit	240
3.2.5	Algemene Rekenkamer	248
3.2.6	NMa en OPTA	254
3.2.7	Bureau Inspectieraad	262
3.2.8	Inspectie SZW	270



## Bijlage 3.1

### 3.1 Inleiding gespreksverslagen interviews

207





### 3.1 Inleiding gespreksverslagen interviews

#### Inleiding

De Commissie heeft in haar eindrapport geschetst op welke wijze zij invulling heeft gegeven aan haar taakopdracht. Eén van de activiteiten is het voeren van gesprekken door de Commissievoorzitter met verschillende toezichthoudende organisaties op rijksniveau. Daarbij is gesproken met: de Autoriteit Financiële Markten (verder: de AFM), de Nederlandsche Bank (verder: DNB), Inspectie Verkeer en Waterstaat (verder: IVW), Inspectie SZW (verder: SZW), de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (verder: NVWA), de Nederlandse Mededingingsautoriteit (verder: NMa) en de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit (verder: OPTA). Daarnaast is met de Algemene Rekenkamer (verder: AR) gesproken in verband met het overzicht dat deze instantie heeft. Tot slot is ook met het bureau van de Inspectieraad (verder: IR) gesproken. Dit bureau ondersteunt de werkzaamheden van de Inspectieraad, waarin de verschillende rijksinspecties samenwerken.

De geïnterviewde toezichthouders hebben te maken met verschillende vormen van toezicht en ervaren - evenals de Belastingdienst - dagelijks het spanningsveld tussen capaciteit van hun organisatie enerzijds en de maatschappelijke wens om adequate naleving van normen te bevorderen anderzijds. Op de keper beschouwd is de Belastingdienst, wat zijn kerntaken betreft, weliswaar geen toezichthouder, maar primair een uitvoerder; het is echter wel zo dat alle vormen van vertrouwensbenaderingen (in terminologie van de Belastingdienst: horizontaal toezicht) behoren tot het handhavingspalet van de Belastingdienst. En dat is thans het onderwerp van onderzoek van de Commissie. Horizontaal toezicht wordt eveneens door rijkstoezichthouders toegepast. Het is daarom zinvol om de ervaringen van die organisaties te horen en deze te vergelijken met die van de Belastingdienst. Het is nuttig te vernemen waar de andere toezichthouders, kijkend naar hun eigen organisatie en vergelijkend met de Belastingdienst, voordelen en verbeterpunten van het horizontaal toezicht zien en welke risico's zij constateren bij toepassing van dit toezichtmodel.

De gesprekken met de diverse toezichthouders hadden een oriënterend karakter. Ze beoogden dilemma's en oplossingsrichtingen, alsmede eventuele afwijkende inzichten in beeld te krijgen, die mogelijkerwijs anders niet zouden zijn opgemerkt. Vanwege het verkennende karakter van de interviews is gekozen voor een 'open gesprek'. Die opzet moet de bedoeling ondersteunen om de opvattingen van de gesprekspartners over horizontaal toezicht, zoals dat door de Belastingdienst wordt toegepast, te inventariseren. Er is om die reden ook afgezien van een dwingende en modelmatige aanpak op basis van een strakke en uniforme vragenlijst. De consequentie van deze aanpak is dat het beeld dat in dit deelrapport wordt geschetst, mede is ingekleurd door de persoonlijke ervaringen van de gesprekspartners.<sup>1</sup> Maar gelet op het feit dat de gesprekspartners leidinggevende verantwoordelijkheid hebben op hun toezichtdomein, is kennisneming van hun visie juist beoogd en de uitwisseling van zienswijzen als een leerzame exercitie ervaren. De beelden die op grond van andere onderzoeken van de Commissie zijn gevormd, zijn daardoor soms versterkt, genuanceerd, of afgezwakt. Ter wille van de transparantie van de werkwijze van de Commissie zijn de door de gesprekspartners geaccordeerde gespreksverslagen in een deelrapport gepubliceerd. Het tekstblok 'Bevindingen en aandachtspunten' geeft op beknopte wijze weer welke punten in het bijzonder zijn ingebracht in de algemene evaluatie.

Opmerkelijk is dat een aantal van de gesprekspartners eerder een functie bij de Belastingdienst vervulden ten tijde van de invoering van het horizontaal toezicht door de Belastingdienst of werkzaam bij het ministerie en in die hoedanigheid betrokken bij de Belastingdienst. Zij blijken zich bij de ontwikkeling van de toezichtfilosofie in

<sup>1</sup> In de inleidende tekst wordt gerefereerd naar de organisatie van de gesprekspartner, tenzij het gaat over de ervaringen uit het verleden met de Belastingdienst. In dat geval wordt gerefereerd aan de persoon in kwestie.

hun huidige organisatie duidelijk mede te hebben laten inspireren door de in het proces van introductie van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst opgedane ervaringen. Het concept van horizontaal toezicht komt ook in de andere gespreksverslagen met personen zonder een verleden bij het ministerie van Financiën naar voren, maar daarin wordt minder bevlogen gesproken over horizontaal toezicht en meer aandacht besteed aan de probleempunten.

## **Bevindingen**

### *Toezicht*

Alle toezichthouders benadrukken dat niet alles te controleren valt. Een maatschappij zonder risico's is ondenkbaar. Dit geldt niet alleen voor de rijkstoezichthouders, maar ook voor de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. De toezichthouders streven er, evenals de Belastingdienst, naar de normnaleving te bevorderen (NVWA). Om dit te realiseren werken rijksinspecties dan ook in de Inspectieraad samen aan vernieuwing van het rijkstoezicht (zie onder andere NVWA en IR). Het programma Vernieuwing Toezicht was bedoeld om de toezichtlasten te verminderen met 25% en om een meer effectieve en efficiënte werkwijze te bevorderen. Het zijn echter niet (alleen) de toezichthouders die verantwoordelijk zijn voor het naleven van wet- en regelgeving. Elke partij moet daarbij haar eigen verantwoordelijkheid nemen. Alle toezichthouders zoeken naar mogelijkheden om met de beperkte middelen de naleving van wet- en regelgeving te bevorderen. Voor de traditionele toezicht- en controleactiviteiten is - zeker bij een krimpende overheid - niet meer voldoende menskracht beschikbaar. Er moet steeds worden gezocht naar een optimum tussen doelen en middelen. Door rekening te houden met de eigen verantwoordelijkheid van de ondertoezichtgestelde en hierop in te spelen, willen de toezichthouders komen tot een optimale allocatie. Zij willen de risico's zoveel mogelijk beperken en de aanwezige capaciteit gericht inzetten om malafide ondertoezichtgestelden tot de orde te roepen en niet te veel controlecapaciteit besteden aan de bona fide ondertoezichtgestelden die geen intensieve controle behoeven.

### *Alternatieven*

Uitgaande van het feit dat niet alles kan worden gecontroleerd en de middelen van de toezichthouder beperkt zijn, zoeken alle toezichthouders naar efficiënte manieren om effectief toezicht te houden. De gewenste allocatie van beschikbare middelen is gediend met een beredeneerd verschil in behandeling van de bonafide en malafide ondertoezichtgestelden. Om zicht te krijgen op de bestaande vertrouwensrelaties en een valide onderscheid te maken tussen personen, bedrijven en instellingen met betrekking tot de mate van toezicht dat zij nodig hebben, zoekt de toezichthouder ijkpunten voor betrouwbaarheid. De Belastingdienst maakt daartoe vooral gebruik van de financiële processen binnen de organisaties. Onderdeel van dit proces is de toetsing van het door de onderneming ontwikkelde Tax Controle Framework (TCF). Ook is gekozen voor het systeem van koepeltoezicht door de cliëntbeoordeling over te laten aan de financieel dienstverleners op basis van een met de Belastingdienst gesloten koepelconvenant. Dat is niet uniek. Ook bijvoorbeeld de AFM gaat af op signalen van andere spelers in de sector, kijkt naar risico's die voortvloeien uit de bedrijfsvoering en maakt onder andere op die manier onderscheid tussen financiële instellingen die meer en minder risicovol zijn (AFM). Bij de Inspectie SZW wordt eveneens risicoselectie toegepast en wordt daarnaast gereageerd op de signalen die worden afgegeven door bijvoorbeeld werknemers of vakbonden (SZW). Alle toezichthouders blijken min of meer te experimenteren met de mogelijkheden via betrouwbaarheidsindicaties te komen tot een optimaal maatschappelijk resultaat (zie ook NMa en OPTA). Risicogestuurd toezicht, risicoanalyses en selectief toezicht zijn begrippen die daarbij een rol spelen (zie ook SZW en IR). De gedeelde mening is dat vanuit dergelijke combinaties van instrumenten gericht kan worden gecontroleerd. Geconcludeerd kan worden dat alle gesproken toezichthouders zoekende zijn naar manieren om met de beschikbare middelen zo effectief mogelijk toezicht uit te oefenen.

### *Inspelen op de eigen verantwoordelijkheid van de ondertoezichtstaande*

De hiervoor beschreven aanpak omvat controles door de toezichthouders op basis van informatie die voortkomt uit risicoanalyses of die anderszins wordt verkregen. Daarnaast is er reeds op gewezen dat toezichthouders ook gebruik maken van andere partijen voor het houden van toezicht. Zo sloot de IVW een convenant met de Suiker Unie om overbelading van vrachtauto's terug te dringen. De Suiker Unie neemt een eigen verantwoordelijkheid voor veiligheid en duurzaamheid in de keten waarin zij actief is. Voor de IVW verloopt het toezicht zodoende efficiënter en effectiever (IVW). Een ander voorbeeld is de Inspectie SZW die een convenant heeft gesloten met de Stichting Normering Arbeid en de Stichting Naleving CAO voor Uitzendkrachten. De branche let aan de hand van de aangeleverde informatie op de naleving van de gecertificeerde uitzendbureaus en kan - indien nodig - bij wijze van sanctie de certificaten ontnemen (SZW). Een gedeelte van het toezicht wordt op die wijze uitbesteed aan 'toezichtpartners' die als zodanig ook door de toezichthouder op de kwaliteit van hun toezichthulp worden aangesproken. Dergelijke ontwikkelingen in het ketentoezicht zijn bij verschillende toezichthouders aan de orde.

### *Aanleiding*

De start van de als 'horizontaal toezicht' aangeduide toezichtfilosofie van de Belastingdienst lijkt het resultaat te zijn van een toevallige samenloop van omstandigheden. Een van de aangereikte aanleidingen is het WRR rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat' in 2002. Hierin wordt onder andere de horizontalisering van de Nederlandse samenleving beschreven (Van Zoeren). Deze kabinetsvisie spoorde met de bevinding van de zeer grote ondernemingen dat zij onnodig intensief en frequent door de Belastingdienst werden gecontroleerd. Na klachten daarover bij de Tweede Kamer constateerde de Belastingdienst dat deze constatering terecht was. De controle-inspanningen bleken te weinig doelgericht te zijn en te veel tijd en energie te kosten in verhouding tot het werkelijke resultaat (Thunnissen). En tot slot was het denken over de verwerkingsproblemen in grootschalige individuele aangiften- en aanslagprocessen een noodzaak om nieuwe wegen in te slaan (Gerritse). Deze drie aanleidingen hebben volgens de gesprekspartners geleid tot de invoering van datgene wat bij de Belastingdienst 'horizontaal toezicht' is gaan heten. Met als achtergrond deze verschillende aanleidingen, kan de vraag worden gesteld wat de Belastingdienst met het horizontaal toezicht wil bereiken. Dat er verschillende aanleidingen zijn, is helder, maar was ook beleidsmatig duidelijk of en hoe het horizontaal toezicht een succes zou worden? En ook speelde de vraag hoe het horizontaal toezicht zich verhoudt tot het verticale toezicht en het toezicht op andere dan de zeer grote ondernemingen. De start steunt hoofdzakelijk op de door intuïtie ingegeven marsroute (Thunnissen).

### *Horizontaal toezicht*

De Belastingdienst heeft als missie 'compliance' te bereiken bij de belastingplichtigen. Zijn taak is niet om voor de overheid zoveel mogelijk geld binnen te halen (Gerritsen). De Belastingdienst moet immers primair de wet uitvoeren en ervoor zorgen dat de wettelijk opgedragen fiscale verplichtingen en betalingen worden gerealiseerd. De visie van de NVWA op toezicht is afgeleid van die van de Belastingdienst. Ook die toezichthouder gaat het om het bereiken van compliance van de ondertoezichtgestelden (NVWA), waarbij de betrokken partijen eigen verantwoordelijkheden hebben (IVW). Het horizontaal toezicht moet leiden tot een situatie van wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst (IVW). Horizontaal toezicht ziet toe op een manier van onderlinge samenwerking die daarbij past. De toezichthouder maakt in feite een afspraak met betrokkene, die inhoudt dat hij op zich zelf let (convenanten) (SZW). De vraag is echter of het maken van afspraken alleen voldoende is. Toezichthouders nemen in hun convenanten in steeds grotere mate hun toevlucht tot aanvullende 'reality checks' en nemen in de convenanten ook meldingsplichten op. Daarnaast blijft het mogelijk om te schakelen naar het verticale toezicht bij het niet-nakomen van de gemaakte afspraken.

### *Meer dan welwillendheid*

Er worden door de verschillende gesprekspartners veel bedrijven gezien, die het uit zich zelf al goed willen doen (onder andere IVW, AFM). Dit tonen zij onder andere aan door certificaten en audits. Wat moet de toezichthouder daar als inspectiedienst nog aan toevoegen? Dat is een steeds terugkerende vraag van de toezichthouder (IVW). Ondanks de goede intentie, blijft er een risico bestaan, dat er toch iets gebeurt dat strijdig is met wet- en regelgeving. Belangrijk is dan wat er na de constatering van dat feit gebeurt (IVW). Die vraag blijkt alle toezichthouders bezig te houden. Want ondanks de wil het vertrouwen te blijven bewaren, is het wettelijk niet acceptabel te berusten in tekortkomingen (NVWA). Het moet bij horizontalisering van het toezicht daarom ook gaan om het tijdig melden van fouten en het voorkomen van soortgelijke fouten in de toekomst. Naast het onderhouden van een vertrouwensrelatie gaat het ook om het opbouwen van een correctiemechanisme (NVWA). De toezichthouders wensen dus niet blind te varen op de blauwe ogen van de ondertoezichtgestelden. Er worden om de vertrouwensrelatie heen constructies gebouwd om ervoor te zorgen dat er 'gerechtvaardigd' kan worden vertrouwd.

### *Invoering horizontaal toezicht*

De invoering van het horizontaal toezicht door de Belastingdienst steunde, zoals gezegd, geheel of nagenoeg geheel op intuïtieve overwegingen. Slechts een beknopt document met uitgangspunten heeft als startdocument gediend. Het concept van het horizontaal toezicht is vervolgens werkenderwijs verder ontwikkeld. Daarbij was de strategie om zoveel mogelijk convenanten te sluiten, dit om te kijken hoe het horizontaal toezicht in de praktijk zou uitpakken (Thunnissen, Gerritse en Van Zoeren). Kwantiteit werd daarbij van belang geacht. Ook de betrokken medewerkers waren daarbij doende en lerende in de processen die waren gericht op ZGO en MGO (Thunnissen en Gerritse). Er werd gestart met een groep van 20 bedrijven, die (eveneens intuïtief) waren geselecteerd (Thunnissen). De groeps grootte hing samen met de beschikbare capaciteit. Het afsluiten van de convenanten en het in dat kader eerst wegwerken van eventuele achterstanden in VPB-aangiften, vroeg capaciteit van de Belastingdienst (Thunnissen). De deelname geschiedde op basis van vrijwillige aanmelding (en dat is trouwens nog steeds zo).

Daarbij plaatsten de andere toezichthouders de kritische vraag of de vrijwillige aanmelding wel de juiste ingangselectie oplevert om arbeidsintensieve convenantbesprekingen mee aan te gaan. Deze categorie zorgt veelal voor de minste toezichtlasten. Het aangaan en onderhouden van een convenant kost tijd en trekt een grote wissel op de totaal beschikbare capaciteit. Sommige toezichthouders vragen zich af of die tijd en capaciteit niet beter gestopt kan worden in het versterken van het toezicht dat op basis van risico's naar voren komt en dat wordt aangedragen via andere signalen.

### *Van subjectief naar objectief*

Dat op basis van intuïtie wordt geselecteerd, wil niet zeggen dat de convenanten vervolgens ook op basis van intuïtie tot stand kwamen. Daarvoor werd een inhoudelijk onderzoek noodzakelijk geoordeeld (Thunnissen). De Belastingdienst leunt daarbij onder andere op het gebruik van het TCF van bedrijven. Bij de Douane werd het proces van invoering van horizontaal toezicht gesteund door de Authorised Economic Operator (Van Zoeren). Maar het gebruik maken van dergelijke systemen is uitdrukkelijk niet voorbehouden aan het horizontaal toezicht. Zo maakt DNB bij het toezicht gebruik van interne beheersingssysteem en de informatievoorziening van de financiële instelling (DNB). Voor toezichthouders blijkt het handig c.q. optimaal te zijn om te kunnen aansluiten op processen en systemen die in de bedrijven of branche reeds aanwezig zijn. Op die manier kunnen de lasten voor bedrijven en toezichthouder worden beperkt.

### *Kwantiteit*

De verschillende toezichthouders maken gebruik van convenanten in het kader van de uitoefening van hun

toezichtpraktijk. Convenanten worden met verschillende partijen afgesloten. Keuzes blijken daarbij veelal op pragmatische gronden te worden gemaakt, waarbij de voorkeur wordt gegeven aan convenanten met een zo groot mogelijk effect. De AFM heeft bijvoorbeeld te maken met een stuk of 10 grote accountantskantoren en veel kleine instellingen. Door het afsluiten van een convenant met de SRA kan er indirect worden ingespeeld op een groot aantal kleine instellingen (AFM). Een soortgelijke gedachte speelt er bij de NVWA. De gedachte is dat 10% van de bedrijven goed is voor 90% van de voedselveiligheid. Ook daar kan met dus een beperkt aantal convenanten een groot deel van het takengebied van de NVWA worden afgedekt (NVWA). De toezichthouders blijken daarom een duidelijke voorkeur te hebben voor convenantpartners die kwantiteit vertegenwoordigen. Zij onderkennen het bezwaar dat kleinere organisaties zich om die reden niet gelijkwaardig behandeld en achtergesteld voelen.

### *Tijd*

Het aangaan van een convenant blijkt veel tijd en capaciteit te kosten (Thunnissen). Je moet veel investeren om rendement te krijgen. Niet alleen in de organisatie van de ondertoezichtgestelde, maar ook in de eigen organisatie (NMa en OPTA). Door de daardoor opgeroepen beperkingen worden sommige bedrijven buitengesloten, hetgeen betekent dat die bedrijven zich ook teleurgesteld kunnen voelen. De reden voor de beperkingen is dat er gewoonweg van de kant van de Belastingdienst onvoldoende tijd en capaciteit beschikbaar is om met elk bedrijf een convenant af te sluiten (Thunnissen). Voor sommige toezichthouders is het trouwens ook maar de vraag of het noodzakelijk is convenanten af te sluiten met ondertoezichtgestelden die dit zo graag willen. Er is reeds op gewezen dat het kwetsief is tijd en capaciteit te steken in ondertoezichtgestelden die toch al compliant zijn. Het is daarom de vraag wat het sluiten van een convenant met een welwillende partner als voordeel biedt, zowel voor de toezichthouder, als voor de ondertoezichtgestelden. In dat kader wordt de vraag gesteld of het inzetten van andere instrumenten niet meer effect heeft voor de naleving van wet- en regelgeving.

### *Kritiek op wijze van invoering*

Uit het gesprek met de Algemene Rekenkamer blijkt het belang van nulmetingen, het bepalen van de condities en het houden van evaluaties. Bij berekeningen moeten ook de kosten van de invoering worden meegenomen. Op deze manier is het mogelijk te bepalen wat het daadwerkelijk effect is op de belastinginkomsten (AR). Door de intuïtieve invoering van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst is het onvoldoende mogelijk te bepalen of de investeringen van de Belastingdienst, wat de financiële effecten van het horizontaal toezichtsproces betreft, rendabel zijn. Daarnaast zijn er mogelijk ook andere manieren dan een bewerkelijk horizontaal toezicht om met minder middelen een groter toezichteffect te bewerkstelligen (AR). Er wordt echter in het algemeen te snel gedacht dat een andere vorm van toezicht minder tijd en geld kost. Dat beeld dient genuanceerd te worden. Los van initiële kosten, worden er immers ook kosten verplaatst naar bijvoorbeeld ondertoezichtgestelden en dat is maatschappelijk gezien geen bijdrage aan een efficiënter toezicht (AR). Geconcludeerd kan worden dat het voor toezichthouders veelal moeilijk inzichtelijk te maken is wat andere vormen van toezicht kosten en opbrengen, zeker als daarbij rekening wordt gehouden met kosten van de ondertoezichtgestelden.

### *Voordelen horizontaal toezicht*

Als ondertoezichtgestelden meewerken aan convenanten, dan verwachten zij daar wel iets voor terug te krijgen (NVWA). Dat kan zijn het minder (of minder vaak) moeten aanleveren van informatie en minder hoeven aan te tonen dat zij compliant zijn (AFM). Bij de belastingheffing is dit voordeel gelegen in het lagere aantal bewerkelijke controles (Thunnissen) en een snellere duidelijkheid over de grootte van de aanslag (Gerritsen). Toch kan dit voor de ondertoezichtgestelden ook anders uitpakken. Ondanks dat er landelijk minder inspecties zijn, kan het aantal inspecties voor de ondertoezichtgestelde gelijk blijven of zelfs toenemen. Dit heeft te maken

met de omstandigheid dat de lagere overheden in toenemende mate het ‘toezichtgat’ willen opvullen en zelf aan het controleren slaan (IR). Om die reden is afstemming tussen de toezichthouders van groot belang om de totale toezichtlast te beperken.

#### *Convenanten met branches en koepels*

Het sluiten van convenanten met branches en koepels komt in een groot aantal gesprekken aan de orde. Het afsluiten van convenanten met branches blijkt een moeizame aangelegenheid, zeker als zij hun leden niet kunnen binden (NVWA). De brancheorganisatie is een belangenbehartigend orgaan voor haar leden en die kan moeilijk algemeen bindende verplichtingen opleggen als de brancheorganisatie niet over de vereiste dekkingsgraad beschikt om aan het lidmaatschap maatschappelijke erkenning te verbinden die dit lidmaatschap als zodanig reputatiewaarde geeft. In dat geval zou een convenant met een branche meer nut hebben, omdat er ook afscheid kan worden genomen van leden die niet de ambitie hebben de afspraken, zoals opgenomen in het convenant, na te leven (NVWA). Dat is een belangrijke eis voor de effectiviteit van een brancheconvenant. Bij de Inspectie SZW is er zo’n convenant gesloten samen met de Belastingdienst en de uitzendbranche (SZW). Voor de Belastingdienst heeft dit geresulteerd in een ontwikkeling waarbij financieel dienstverleners (accountants) zijn opgezocht om te dienen als intermediair (financieel dienstverlener) voor het MKB ten behoeve van het verder uitrollen van horizontaal toezicht (Van Zoeren). Uit de gesprekken blijkt dat de toezichthouders graag gebruik maken van convenanten met partners die de naleving kunnen afdwingen of andere middelen hebben om te zorgen dat de ondertoezichtgestelden zich aan wet- en regelgeving houden. In de toezichtpraktijk blijken koepelorganisaties daarom een grotere voorkeur te hebben dan branches. Deze laatste acteren veelal immers als belangenbehartiger en minder als toezichthouder/partner.

#### *Kritiek op terminologie*

Er zijn vele antwoorden in omloop als antwoord op de vraag wat ‘horizontaal toezicht’ in wezen is. Daarnaast zijn er vormen van toezicht die niet als zodanig worden aangeduid, maar die inhoudelijk daarmee wel overeenkomen (AR). Horizontaal toezicht bij de Belastingdienst is gericht op de uitvoering van belastingwetten, waarbij de overheid de aanwezige machtsmiddelen behoudt. Er is dus geen gelijkheid van partijen en daardoor kan men in feite niet spreken van horizontaal toezicht (AR). De AFM spreekt niet over horizontaal toezicht, maar er wordt wel in die richting gewerkt door sterker te steunen op wat financiële instellingen zelf doen (AFM). Toezichthouders maken in hun toezichtpraktijk gebruik van de aanwezigheid van een welwillende houding van ondertoezichtgestelden en de systemen die zij hebben. Hiermee trachten de ondertoezichtgestelden meer efficiënt en effectief toezicht te houden. En ondanks dat vele toezichthouders, waaronder vooral de Algemene Rekenkamer, het begrip ‘horizontaal toezicht’ als zodanig onjuist achten, constateren zij eveneens dat het begrip wel zodanig is ingeburgerd bij de Belastingdienst, de betrokken belastingplichtigen en andere toezichthouders, dat er geen reden is deze terminologie aan te passen.

#### *Meetbaar maken*

Er is weinig bekend over de netto-effectiviteit van toezichtinspanningen. Het blijkt moeilijk om inzichtelijk te maken of (meer) toezicht per definitie leidt tot een verbetering van naleving (SZW). Hetzelfde geldt voor het horizontaal toezicht en dat vormt een belangrijke kwetsbaarheid van deze toezichtssystematiek (AFM). Van belang is om zichtbaar te maken waarmee men bezig is. Een belangrijk winstpunt is dat bij een goed uitgewerkt model van horizontaal toezicht de toezichthouder veel meer te weten komt van de ondertoezichtgestelden; daardoor worden overtredingen sneller en vaker geconstateerd. De tekortkomingen van bedrijven ten aanzien van wet- en regelgeving worden immers dankzij horizontaal toezicht meer zichtbaar gemaakt. Bovendien heeft horizontaal toezicht ook een sterk preventieve werking, die niet altijd goed zichtbaar en nog veel minder gemakkelijk meetbaar is (NMA en OPTA). Toch lijkt het meeste rendement gemaakt te kunnen worden door diverse soorten van toezicht naast elkaar te plaatsen en af te stemmen op de gegeven situatie (NMA en OPTA).

De toezichthouders worstelen vrij algemeen met het probleem inzichtelijk te maken wat het toezicht kost en opbrengt. De algemene opvatting is wel dat verschillende vormen van toezicht naast elkaar dienen te functioneren om het meest succesvol te zijn in het beperken van risico's voor de samenleving.

#### *Niet alleen vertrouwen*

Systemen bieden voordelen. De kunst is om 100% toezicht te benaderen met techniek, systemen, inspecties en de toegevoegde waarde van het bedrijfsleven, zonder dat de overheid op alles fysieke controle uitoefent (NVWA). Aangezien men niet alles kan controleren, moet men wel vertrouwen op wat de ondertoezichtgestelde aanlevert. Maar men moet méér doen dan dat. Vertrouwen en bouwen aan een gelijkwaardige relatie is van belang bij het houden van toezicht (AFM). Daarnaast heeft men signalen uit de markt, risicoanalyses en steekproefsgewijze controles nodig die invulling geven aan het toezicht (AFM). Systemen kunnen in orde zijn, maar daar kan niet altijd en volledig op worden vertrouwd. Risico's kunnen zich overal in een organisatie voordoen en behoeven niet rechtstreeks te blijken uit het interne beheersingssysteem, de informatievoorziening of TCF's. De cultuur en het gedrag van organisaties valt buiten reguliere 'rapportageradars', maar moeten wel bij het toezicht worden betrokken (DNB). De toezichthouders zijn daarom van mening dat niet alleen vertrouwd kan worden op uitkomsten van systemen. De gedragsaspecten zijn minstens net zo van belang. Het is evenwel moeilijker om daar inzicht in te krijgen.

#### *Niet alleen systemen*

Horizontaal toezicht - in de terminologie van de Belastingdienst - zou gezien kunnen worden als een vervolg op het systeemtoezicht. Het is wenselijk te stimuleren dat de ondertoezichtgestelde er zelf belang bij heeft om te voldoen aan de regelgeving en hem op die basis in het toezicht te betrekken (IR). Bij horizontaal toezicht gaat het in essentie om vertrouwen, maatschappelijk verantwoord ondernemerschap, ethische opvattingen en commerciële belangen (NVWA). Als men alles in een framework precies wil vastleggen, dan is in feite weer sprake van verticaal toezicht en is men terug bij af. Alles wordt dan toch weer dichtgeregeld en voor belastingplichtigen levert dit onnodige kosten op (NVWA). Bij horizontaal toezicht draait het om het kernwoord 'vertrouwen'. Als er een vertrouwensbasis is worden door toezichthouder en ondertoezichtgestelden afspraken vastgelegd in convenanten. Het risico daarbij is levensgroot - evenals werd opgemerkt bij de opstelling van frameworks - daarin alles te willen regelen en overal in te willen voorzien. Hiermee ontstaat een nieuwe vorm van 'regelgeving', waarop vervolgens toegezien gaat worden. Het toezicht krijgt daarmee in feite weer een verticaal karakter.

#### *Beperkingen*

De toezichthouders ervaren dat zij worden beperkt in de uitvoering van hun toezichtpraktijk. Vanuit de politiek is namelijk een kwantitatieve vertaalslag gemaakt, waarbij het aantal inspectiebezoeken als norm dient. Dit staat bekend onder de 'motie Elias'. De kern van die motie is dat bedrijven die hebben bewezen de normen goed na te leven, méér kunnen worden vertrouwd en vervolgens minder vaak gecontroleerd behoeven te worden. De motie doet echter geen recht aan verschillende sectoren (IR). Zowel een minimumnorm als een maximumnorm van inspecties wordt als ongewenst beschouwd door de toezichthouders. Zeker niet als in ogenschouw wordt genomen dat het gemiddelde aantal bezoeken van rijksinspecties statistisch gezien al hooguit één controle in de twee jaar is (IR). Voorts wordt door de politiek weinig tot niet gesproken over het verminderen van het aantal regels waarop toegezien moet worden (AR). Althans, dit wordt in werkelijkheid niet gerealiseerd. Het kiezen voor een bepaalde vorm van toezicht is daardoor voor de toezichthouder niet altijd een vrijwillige keuze door de beperkingen die zijn opgelegd. Tijd en geld lijken een dominante invloed te hebben op de keuze voor de toezichtvormen. Geconcludeerd kan worden dat het niet alleen gaat om het beperken van toezicht en het met minder middelen meer gericht toezicht houden, maar ook dat het aantal regels tegen het licht dient te worden gehouden. Mogelijk kunnen andere regels het houden van toezicht verbeteren en de

toezichtlasten voor de ondertoezichtgestelden verminderen.

#### *Organisatieverandering*

Het geloof in het horizontaal toezicht tijdens de opstartfase heeft bij de Belastingdienst geleid tot een onderschatting van het effect op de cultuur, houding en werkwijze van de medewerkers. Het verschil tussen de top en de werkvloer van de Belastingdienst bleek groot (Thunnissen). De Belastingdienst heeft een eeuwenlange cultuur van 'kom maar op met die informatie, wij controleren wel' (Thunnissen). Het ligt voor de hand dat bijvoorbeeld de mensen bij de Belastingdienst die dag in dag uit alleen maar aangiftes voor ogen krijgen die 'uit het systeem worden gegooid' omdat er mogelijk iets mis mee is, een verstoord mensbeeld opbouwen en wantrouwendere zullen zijn (zie ook Gerritse, NMa en OPTA). Het veranderen van de houding van de medewerkers van de Belastingdienst bleek dan ook een zware dobber te zijn. De toezichthouders geven in de volle breedte aan dat andere vormen van toezicht ook andere competenties van betrokken medewerkers vereisen. Zij dienen hierop in voldoende mate te worden voorbereid en geschoold.

#### *Overtuigen*

Er wordt door verschillende gesprekspartners gesproken over het overbrengen van het 'geloof' in het horizontaal toezicht (Thunnissen, Van Zoeren en Gerritse). Medewerkers moesten overtuigd worden. Daarbij bleken successen goed van pas te komen. Een andere manier om te overtuigen is een meer zakelijke benadering, waarbij op basis van een goede risico-inventarisatie en het realiseren van de condities van het horizontaal toezicht aan de slag wordt gegaan. Ook dit is een manier om medewerkers mee te krijgen (AR). Naast het geloven, moesten medewerkers opgeleid worden om in een veranderd toezichtconcept mee te kunnen gaan (Gerritse en eveneens SZW en IR). Geconcludeerd kan worden dat de toezichthouders bewust bezig zijn met cultuur- en gedragsveranderingen in de eigen organisaties. Dergelijke trajecten kosten echter veelal meer tijd dan voor de uitrol van een nieuw toezichtconcept wenselijk is.

#### *Maatschappelijk verantwoord ondernemen*

Het behouden van een goed imago en reputatie blijken sterke drijfveren te zijn om aan convenanten deel te nemen, al speelt dat voor het MKB mogelijk in veel mindere mate of zelfs in het geheel niet (IVW). Bij de Belastingdienst zijn de eerste convenanten gesloten met de ZGO's. Deze bedrijven hebben ook andere vertrouwensrelaties, waaronder die met de beurs en de markt (NWWA). Daarnaast lijkt in dat segment maatschappelijk verantwoord ondernemen een cultuurverandering te hebben bewerkstelligd. Verder is het in deze digitale tijden zo goed als onmogelijk om fouten en misstanden verborgen te houden (IVW). De 'tone at the top' blijkt daarbij erg belangrijk, maar soms kunnen ook simpele bedrijfseconomische rekensommen ervoor zorgen dat organisaties willen meewerken aan een convenant (NMa en OPTA). De meeste van de gesproken toezichthouders zien dat dergelijke drijfveren voor grotere ondernemingen en koepelorganisaties aanwezig zijn. Wel zetten zij vraagtekens bij kleinere ondernemingen. Wat zijn daar de drijfveren om mee te willen doen aan convenanten? En is er wel een noodzaak om met deze bedrijven een convenant te sluiten (als er mogelijk alternatieven zijn om bijvoorbeeld via koepelorganisaties een groter bereik te hebben)?

#### *Uitbreiden convenanten*

Het ideaalbeeld is dat men als overheid een bedrijf kan vertrouwen en wel op alle onderdelen van de bedrijfsvoering. Dit zou pleiten voor een convenant met alle rijksinspecties over de volle breedte van het toezichtveld. Dat zou dan ook kunnen betekenen dat als een onderneming op één onderdeel niet kan worden vertrouwd, de overheid het bedrijf in zijn geheel dan ook niet kan vertrouwen (IVW). Dit beeld wordt genuanceerd door andere gesprekspartners. Er kunnen namelijk voor zowel ondertoezichtgestelde als toezichthouder op bepaalde terreinen andere belangen een rol spelen (NMa en OPTA). Het hoeft niet noodzakelijkerwijs een beletsel te zijn op andere terreinen wél convenanten te sluiten. Wel zou er dan



gesproken moeten worden over de redenen van het niet-doorgaan van het convenanten op het betreffende toezichtveld. (NVWA). Het verbreden van het aantal convenanten lijkt daarmee wel een wenselijk uitgangspunt te zijn (IR). Voor toezichthouders biedt het voordelen om aan te kunnen sluiten bij andere convenanten. Het zijn veelal bedrijven die - als ze dan toch bezig zijn - ook met andere rijksinspecties dergelijke convenanten willen afsluiten. Toch blijkt het geen halszaak als op andere terreinen (nog) geen convenant tot stand komt. De argumenten waarom een convenant niet doorgaat, spelen daarbij een belangrijke rol.

#### *Samenwerkende (rijks)inspecties*

De samenwerking tussen rijksinspecteurs is, aldus de gesprekspartners, de laatste jaren significant verbeterd. Wel kan de samenwerking met andere toezichthouders nog wel worden versterkt (IR). Op de vraag of er één rijksinspectie zou moeten komen, wordt overwegend kritisch gereageerd. De meerwaarde van één rijksinspectie wordt niet aanwezig geacht. De eigenheid van de gespecialiseerde toezichthouders moet worden onderkend en gewaardeerd (NMa en OPTA). De voorkeur van de toezichthouders ligt bij het vormen van een platform, waardoor zij van elkaar kunnen leren. Toezichthouders zien een verder samengaan van toezichthoudende organisatie op dit moment niet als een noodzaak. De afgelopen periode is het aantal rijksinspecties reeds beperkt.

#### *Geleerde lessen, tip en adviezen*

De toezichthouders die betrokken waren bij de invoering van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst zeggen belangrijke lessen te hebben geleerd voor de verdere ontwikkeling. Zo heeft Thunnissen bij het IVW meer 'reality checks' ingevoerd en zijn er meldingsplichten in de convenanten opgenomen. Het getuigt van realisme om te controleren en grenzen te trekken (zie ook IVW en AFM). De toezichthouder moet zich blijven realiseren dat er ook zogenoemde 'rauwdoeuwers' zijn (DNB). Het is dan ook niet realistisch om zoveel mogelijk belastingplichtigen over te halen om mee te gaan in het proces van horizontaal toezicht. De toezichthouder kan zich beter richten op een betrouwbare populatie. Er moet rekening worden gehouden met een groep van personen die gewoon niet wil voldoen aan de regels en die de grenzen blijven opzoeken. Hetzelfde geldt voor bepaalde branches die ook minder of in het geheel niet geschikt zijn tot participatie in horizontaal toezicht (zie ook DNB en NMa en OPTA). Toezichthouders blijken zich bewust te zijn van een groep ondertoezichtgestelden die niet genegen is om aan de van toepassing zijnde normen te voldoen. Dit betekent dan ook dat er naast horizontale varianten van toezicht ook klassiek verticaal toezicht dient te zijn. Het één kan niet zonder het ander.

#### *Noodzaak tot verbetering*

Uit de gesprekken bleek dat er bij de Belastingdienst duidelijke aanleidingen waren voor de invoering van het concept van horizontaal toezicht bij de grote ondernemingen. Eén ervan was het aantal controles waarmee deze bedrijven te maken hadden. Met het sluiten van een convenant en daaraan uitvoering geven, is het mogelijk gebleken om op grond van gerechtvaardigd vertrouwen het aantal controles te verminderen. De zeer grote ondernemingen hadden een aanleiding om mee te willen doen in het horizontaal toezicht. Het biedt deze bedrijven de mogelijkheid om minder controles te moeten ondergaan met de bijbehorende administratieve lasten. Dit speelt ook in meer of mindere mate een rol in het MGO-segment. De vraag is of er in het MKB-segment soortgelijke of andere overwegingen spelen om voort te bouwen op het beginsel van horizontaal toezicht. Het aantal controles is in dat segment immers reeds zeer beperkt. Het bedraagt niet meer dan een gemiddelde van eenmaal boekenonderzoek in de veertig jaar. Waarom zouden MKB-ers dan nog mee willen meedoen met horizontaal toezicht (AR)?

#### *Tweehandigheid*

Het is van belang om een genuanceerd beeld te schetsen over de verschillende toezichtvormen bij een

toezichthouder. Bij de Belastingdienst lijkt het alleen maar horizontaal toezicht te moeten zijn (NMa en OPTA). Het zou een beeld moeten worden van een 'tweehandigheid', waarbij kan worden geschakeld tussen verschillende vormen van toezicht en 'high trust'-gedachten. Vertrouwen moet worden verdiend, maar er moet ook van 'vriend' naar 'vijand' kunnen worden geschakeld. De combinatie van toezichtstijlen maakt het mogelijk toezicht en de handhaving effectief te laten verlopen. Je hebt flexibiliteit nodig in je instrumentarium om tot successen te komen (OPTA en NMa). Toezichthouders willen de mogelijkheid behouden om verschillende toezichtstijlen te hanteren. Op deze manier kan rekening worden gehouden met verschillende typen ondertoezichtgestelden.

### *Communicatie*

In verschillende gesprekken kwam de communicatie van de toezichthouder naar voren. Het horizontaal toezicht is achteraf mogelijkwijze niet voldoende zuiver verwoord (NVWA). Het lijkt alsof de Belastingdienst alleen met horizontaal toezicht werkt, of zou willen werken (NMa en OPTA). Het belang van een brede communicatie over de verschillende vormen van toezicht is belangrijker dan veelal wordt gedacht (NMa en OPTA). Ook is het van belang méér aandacht te besteden aan de maatschappelijke en economische functie van het toezicht om het beeld van lasten van toezicht te corrigeren (IR). De lasten van het toezicht hebben in de beleving de overhand, terwijl er vanuit cijfers over slechte naleving kan worden aangetoond dat belangen van burgers worden geborgd met goed toezicht (IR). Toezichthouders zijn druk doende te bedenken hoe zij kunnen laten zien dat zij toezicht houden op een wijze die zorgt voor beperking van maatschappelijke risico's.

### **Afronding**

Op basis van de voorgaande bevindingen heeft de Commissie gemeend op basis van de voorgaande bevindingen aandachtspunten te formuleren ten aanzien van het horizontaal toezicht.

#### *Bevindingen en aandachtspunten van de Commissie*

- Bij de toezichthouders leeft heeft de opvatting dat de termencombinatie 'horizontaal toezicht' de lading niet dekt. Er is bij horizontaal toezicht geen gelijkheid van partijen en daardoor kan men in feite niet spreken van horizontaal toezicht. Er zijn bovendien veel varianten van systeemtoezicht die het gerechtvaardigd vertrouwen als uitgangspunt nemen zonder dat daarop het etiket 'horizontaal toezicht' is geplakt. Gebleken is niettemin dat de term 'horizontaal toezicht' is ingeburgerd.
- Veel toezichthouders hebben zich min of meer laten inspireren door de cultuuromslag die de Belastingdienst medio jaren negentig in zijn handhavingsbeleid heeft doorgevoerd. Zij hebben echter in veel gevallen de vertrouwensbasis die ten grondslag ligt aan het toegepaste horizontaal toezicht, versterkt door het opnemen van reality checks en meldingsplichten die de participatie en de voortzetting daarvan moeten rechtvaardigen. Ook wijzen zij op het belang aan de buitenwacht duidelijk te maken dat de toezichthouder steeds zal moeten schakelen tussen verschillende instrumenten die hij tot zijn beschikking heeft, waardoor het uiteindelijke beleid onontkoombaar een mengvorm is van 'horizontaal' en 'verticaal' toezicht. Bepalend voor de behandeling is de opstelling van de ondertoezichtgestelde. De toezichthouders hechten eraan te benadrukken dat horizontaal toezicht slechts één instrument is in het totale pakket aan instrumenten dat een toezichthouder tot zijn beschikking heeft.
- De Belastingdienst heeft de introductie en de verdere ontwikkeling van het horizontaal toezicht op werkende en lerende wijze opgepakt en ontwikkeld. Punt van aandacht is de wijze waarop de transformatie van intuïtieve beleidskeuzes naar een meer rationeel onderbouwde beleidsstrategie heeft plaatsgevonden en in hoeverre deze kan worden geborgd door een voor de uitvoerders kenbaar en voldoende stabiel beleid.
- Toezichthouders signaleren dat beperkingen in hun financiële middelen noodzakelijkerwijze nopen tot reallocatie van toezichtinstrumenten. Aandachtspunt moet zijn welke consequenties dit zal hebben voor de effectiviteit en de efficiency van het toezicht.

- Voor het toezicht- en handavingsbeleid is het belang van effectmetingen essentieel. Dat geldt voor alle vormen van 'verticaal' en 'horizontaal' toezicht. Er is in zijn algemeenheid te weinig bekend over de effectiviteit van toezicht. Hoe dat effect kan worden gemeten, is niet altijd duidelijk en dan is natuurlijk ook de kosteneffectiviteit ondoorzichtig. Het is gewenst dat daarvoor toch indicatoren worden ontwikkeld, zonder overigens de illusie te hebben dat daarin de effectiviteit compleet kan worden gevangen. Het eventuele succes van de uitruil van instrumenten is nu nauwelijks te staven met concrete in- en outputgegevens. Effectmeting - kwantitatief of kwalitatief - is nodig. Daarmee kan de toezichthouder zich verantwoorden over zijn keuze van instrumenten en zo nodig zijn keuze bijstellen.
- Overdracht van toezicht aan dominante schakels in een keten is een bekende maatregel tot efficiency- en effectiviteitsbevordering. Punt van aandacht is de betrouwbaarheid van de tussenschakels voor het verantwoord verleggen van de toezichtactiviteit en de legitimiteit (wettelijke inbedding) van het proces van uitbesteding. Gecertificeerde procedures of het toezicht van accreditatieorganen kunnen handzame hulpmiddelen zijn. De toezichthouders laten dergelijke activiteiten echter over aan de werking van de markt en verlenen geen exclusieve erkenningen.
- De toezichthouder moet zijn toezichtcapaciteit optimaal over de ondertoezichtgestelden verdelen. Zeker als de ondertoezichtgestelde de vorm van het toezicht kan beïnvloeden door vertrouwenwekkende maatregelen, moet het beleid van de toezichthouder daaromtrent inzichtelijk zijn. Ook de eventuele verschuivingen in de administratieve lasten door de keuze van andere toezichtmodaliteiten moeten daarbij duidelijk zijn.
- Voor het nut van branche- of intermediairconvenanten als efficiency- en effectiviteitinstrument is de aard van de relatie tussen de brancheorganisatie of intermediair met de aangesloten onderneming van belang. De participatie in een convenant mag geen vrijblijvend karakter hebben. Van belang is de wijze waarop de gewenste duurrelatie in de praktijk wordt georganiseerd.
- De toezichthouders plegen vanuit pragmatisch oogpunt eisen te stellen aan de omvang van de onderneming voor het aangaan van convenanten. Kleinere organisaties die zouden willen participeren, worden daardoor buitengesloten. De vraag is of dat een aanvaardbare beperking is in het licht van rechtsgelijkheid.
- Ondertoezichtgestelden willen voor de eventuele extra lasten van 'horizontaal toezicht' extra voordelen terugzien, zoals minder controles, minder bewerkelijke procedures of een snellere afhandeling van actuele problemen. De vraag is of de toezichthouders deze gewekte verwachtingen kwalitatief en kwantitatief waarmaken.
- Toezichthouders beklemtonen dat toezicht méér moet omvatten dan alleen toezicht op systemen. Het vereist ook actief beleid om de nalevingsbereidheid ('compliance') te verhogen. Het dient daarom ook toezicht op gedrag en cultuur binnen een organisatie te omvatten.
- Voor het verbeteren van de 'compliance' zijn externe factoren, zoals reputatie, minstens zo belangrijk als innerlijke drijfveren.
- Aan de wijziging van de toezichtcultuur dient het voorbereiden, scholen en instrueren van de eigen medewerkers vooraf te gaan, aangezien anders verwarring en onvrede op de werkvloer ontstaat. De cultuuromslag vraagt om doordacht en tijdig uitgewerkt veranderingsmanagement.
- Het verbreden van een convenant met rijkstoezichthouders tot alle (relevante) toezichtgebieden is naar de mening van de toezichthouders wenselijk. Nalevingsbereidheid is immers een attitude van de leiding van de onderneming. Gelet op de verschillen in de aard van de toezichtconvenanten is de voorwaarde om op alle terreinen deel te nemen aan de daar geldende convenanten echter geen strikt erondetavereste.
- De toezichthouders werken aan versterking van hun toezicht door hun kennis over de ondertoezichtgestelden op rijksniveau te delen en - waar mogelijk - de effectiviteit en efficiency van het toezicht te bevorderen door gemeenschappelijke instrumenten en strategieën.



## Bijlage 3.2

<b>3.2</b>	<b>Gespreksverslagen</b>	<b>221</b>
3.2.1	Inspectie Verkeer en Waterstaat	222
3.2.2	De Nederlandsche Bank	228
3.2.3	Autoriteit Financiële Markten	234
3.2.4	Nederlandse Voedsel en Waren Autoriteit	240
3.2.5	Algemene Rekenkamer	248
3.2.6	NMa en OPTA	254
3.2.7	Bureau Inspectieraad	262
3.2.8	Inspectie SZW	270

## **Interview 15 december 2011**

Gesprekspartner: mr. J. (Jenny) Thunnissen

Mr. J. Thunnissen is sinds 2008 Inspecteur-Generaal van de Inspectie Verkeer en Waterstaat (IVW) en per 2011 tevens waarnemend Inspecteur-Generaal van de VROM-Inspectie tot 1 januari 2012. Vanaf 1 januari 2012 zal zij Inspecteur-Generaal van de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) zijn, welke functie is ontstaan uit beide genoemde inspecties. Zij was vanaf 2000 Directeur-Generaal Belastingdienst en stond in die hoedanigheid aan de wieg van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst.

Organisatie: IVW

De IVW ziet toe op veilige en duurzame water- en transportsystemen. Nationale en internationale wet- en regelgeving hebben betrekking op vervoer, vervoersveiligheid en waterbeheer. De IVW houdt toezicht op de naleving van deze wetten en regels en handhaaft deze. Dit gebeurt onder meer aan de hand van inspecties, vergunningverlening en kennisoverdracht. Het doel van het toezicht is de kans op ongevallen, milieuvuiling en verstoorde marktverhoudingen zo klein mogelijk te maken. De VROM-Inspectie bevordert de naleving en uitvoering van wet- en regelgeving voor bouwen, wonen, ruimte en milieu door bedrijven, instellingen, burgers en andere overheden.

### 3.2.1 Inspectie Verkeer en Waterstaat

#### Horizontaal toezicht

Thunnissen start met de opmerking dat zij nog meer in het concept Horizontaal Toezicht is gaan geloven, sinds zij werkzaam is als Inspecteur-Generaal van de IVW. Dus op de vraag: 'horizontaal toezicht, ja of nee', antwoordt zij met een volmondig 'ja'. Zij ziet veel grote bedrijven die uit zich zelf dingen goed willen doen. Die bedrijven hebben diverse certificaten (waar ze echt trots op zijn) en er vinden regelmatig audits plaats. Een negatieve audit, gevolgd door verlies van de kwaliteitserkenning, levert onherroepelijk reputatieschade op. Wat moet je daaraan nog toevoegen als inspectiedienst? Natuurlijk is het bij een bedrijf mogelijk dat er wel eens wat fout gaat. Dat is onvermijdelijk. Belangrijker is wat er daarna gebeurt. Zo kun je als vrachtwagenchauffeur op de snelweg in een file terecht komen, terwijl je zou moeten gaan pauzeren op een parkeerplaats in het kader van de rij- en rusttijden van 'Arbeidstijdenbesluit vervoer'. Op de snelweg stoppen is dan uiteraard geen optie. Belangrijk in het kader van afgesloten convenanten is dan dat een dergelijk incident wordt gemeld bij de IVW en aangegeven wordt welke maatregelen het bedrijf neemt ter voorkoming van dit soort problemen. Dit is niet alleen voor de IVW van belang, maar ook voor de bedrijven zelf. Horizontaal toezicht past daarbij. Bedrijven stellen het op prijs dat de overheid hen vertrouwt in plaats van wantrouwt en dat om te komen tot een ordentelijk toezicht de bij dit vertrouwen horende gedragsregels in een convenant worden neergelegd.

#### Ontwikkeling in toezicht

In één organisatie was vaak onder één verantwoordelijke zowel het beleid, de uitvoering als het toezicht gebracht. Naar aanleiding van de Bijlmerramp is het denken over functiescheiding goed op gang gekomen. Rond 2000 zijn samengestelde inspecties ontstaan. Deze kwamen losser van het beleid te staan. De onderwijsinspectie is de enige inspectiedienst die bij wet autonoom is. De andere inspecties werken op grond van een mandaat. De ontwikkeling van het onafhankelijke toezicht op rijksniveau is volgens Thunnissen pas goed op stoom gekomen na 2000. Veel toezichthoudende taken op het gebied van veiligheid, gezondheid en milieu zijn bij gemeenten en provincies terechtgekomen. Op lokaal niveau bestaat het toezicht op deze manier pas zo 20 tot 30 jaar en dat is relatief kort. De capaciteit op lokaal niveau om te handhaven is op veel plaatsen beperkt.

#### De start

De Belastingdienst bestaat ongeveer 200 jaar en de Douane zelfs zo'n vier eeuwen. De Belastingdienst en de Douane hebben daarmee een sterke traditie als handhavingsgroep. De Belastingdienst is in 2005 gewoon begonnen met de invoering van het horizontaal toezicht. De koers werd louter intuïtief bepaald. Als zou worden gewerkt op basis van een vooraf uitgestippelde rationeel verankerde beleidsstrategie naar horizontaal toezicht, was dit er volgens Thunnissen mogelijk nooit van gekomen. Als basis diende een document met uitgangspunten. Het managementteam ging ermee aan de slag, gericht op de kenmerken van de eigen organisatie en bedrijven. Er werd al werkenderwijs gebouwd aan het concept van het horizontaal toezicht. De strategie was ten tijde van de start van horizontaal toezicht erop gericht om zoveel mogelijk convenanten te sluiten om te kijken hoe deze aanpak zich 'in het echt' kan ontwikkelen.

Waarom is er begonnen met ZGO's? De Tweede Kamer gaf toentertijd aan dat de Belastingdienst te vaak bij de ZGO's kwam. Dat bleek in de praktijk ook daadwerkelijk het geval te zijn. Met de invoering van het horizontaal toezicht werden die aantallen controles minder. Je moet af van de gedachte van 'vertrouwen is goed, maar controleren is beter'. Je moet overtuigen door te doen. Dat daarbij het verschil in beleving tussen de top en de werkvloer groot was bij de Belastingdienst, erkent Thunnissen.

### **Een selectie**

De Belastingdienst kon in het eerste jaar 20 bedrijven aan, waarmee een convenant kon worden afgesloten. De voorbereiding van een convenant duurde zes tot zeven maanden. Die periode was nodig om fris te beginnen en eventuele achterstanden in bijvoorbeeld VPB-aangiften weg te werken. De eerste 20 bedrijven zijn op basis van intuïtie geselecteerd. Slechts één van de 20 geselecteerde bedrijven wilde niet meedoen. Dat bleef vallen onder het verticale toezicht. In het tweede jaar kon een tweede tranche van 20 bedrijven in de conventanaanpak aansluiten. Deze geleidelijke opbouw in aantallen was nodig om het horizontaal toezicht verder te ontwikkelen. Andere bedrijven wilden wel meedoen. Zij moesten helaas worden teleurgesteld. Thunnissen wenst te benadrukken dat het uitdrukkelijk niet zo was dat andere bedrijven niet geschikt waren of zouden zijn. Er was gewoonweg geen tijd en capaciteit om met elk bedrijf dat dit wilde, een convenant te sluiten.

### **Verandering**

Stevens vraagt waarom een dergelijke benadering van horizontaal toezicht eerder niet mogelijk was. Thunnissen wijt dit aan een cultuurverandering binnen het bedrijfsleven. Het maatschappelijk verantwoord ondernemen lijkt echt iets te hebben gedaan in het bedrijfsleven. Bedrijven blijken de laatste jaren sterker intrinsiek gemotiveerd om goed te willen zorgen voor de medewerkers en de leefomgeving. Je ziet dat als die bedrijven bij een inspectie meedoen met horizontaal toezicht, zij ook bij andere toezichthouders op een soortgelijke wijze bezig zijn. Het zijn eveneens de bedrijven die zich uitdrukkelijk met maatschappelijk verantwoord ondernemen bezighouden. Daarnaast is het voor een bedrijf in dit digitale tijdperk bijna niet meer mogelijk om fouten en misstanden verborgen te houden. Consumenten en handelspartners kunnen op internet veel informatie vinden en delen. Desondanks blijven er ook 'kleine schurken'. Het is de kunst om die te pakken te krijgen. Door het sluiten van conventanten vermindert het toezicht op de ondertoezichtstaanden met wie een convenant is afgesloten en kan meer intensief worden gecontroleerd bij minder presterende ondertoezichtstaanden.

### **Veranderingen**

Thunnissen heeft ten opzichte van de conventanten die de Belastingdienst afsloot, veranderingen doorgevoerd bij IVW. Zo zijn er bij de IVW meer 'reality checks' ingevoerd en zijn er meldingsplichten opgenomen. Het is te opportunistisch aan te nemen dat horizontaal toezicht zonder controles succesvol zal zijn. De afspraken omtrent de reality checks zijn opgenomen in het convenant. Bij de conventanten vertrouwt je erop dat het goed zit, maar het getuigt volgens Thunnissen van realisme om te controleren. Stevens vraagt haar of dit dan toch buigen voor het wantrouwen is? Thunnissen meent van niet. Het gevoel van het goed willen doen, kan naar verloop van tijd namelijk onbewust slijten en foutjes kunnen erin sluipen.

### **Vorbereiding**

Het voorbereiden van een convenant kost de IVW veel tijd. Het hele bedrijf van de potentiële conventantpartner wordt doorgelicht en dat voor een looptijd van in beginsel in eerste instantie twee jaar. Bij een verlenging wordt uitgegaan van een langere periode, te weten in beginsel vijf jaar. Op die verlenging is elk bedrijf gebrand. Het zou imago schade kunnen opleveren als een convenant niet wordt verlengd, want het roept in de werkomgeving de vraag op waarom die verlenging niet plaatsvindt? Bedrijven willen derhalve graag voldoen aan de voorwaarden van het convenant. Thunnissen geeft aan dat het de inhoud van een convenant niet vrijblijvend is. Er is een stevige meldingsplicht en reality checks zijn ingebouwd. Ook die aspecten maken onderdeel uit van het horizontaal toezicht bij de IVW.

### **Conventanten met anderen**

Bij het horizontaal toezicht kun je ook anderen dan de inspectiediensten zelf betrekken. Zo hebben bijvoorbeeld de IVW en de Suiker Unie in 2009 een convenant getekend om overbelading terug te dringen van vrachtauto's



die suikerbieten vervoeren. Daarbij wordt gestreefd naar een vermindering van de toezichtlast en een structurele verbetering van de naleving van de beladingnormen. De Suiker Unie neemt een eigen verantwoordelijkheid voor veiligheid en duurzaamheid en voor de IVW verloopt het toezicht efficiënter en effectiever. Na een meting door de IVW na een jaar bleek er een fantastische vooruitgang in normnaleving te zijn. Meer recent is in 2011 een convenant gesloten met Coca-Cola Enterprises, waarin is afgesproken dat het bedrijf niet alleen verantwoordelijkheid neemt voor naleving voor het eigen vervoer, maar ook bij de inzet van andere vervoerders. Die samenwerking tussen de verschillende betrokkenen loont.

### **Kinderschoenen**

Binnen de Belastingdienst heerste een cultuur van 'kom maar op met die informatie, wij controleren wel'. De organisatie had de medewerkers tenslotte 200 jaar gevraagd om zich zo op te stellen. Vanuit argwaan gekomen, zijn er velen gaan geloven in de werking van het horizontaal toezicht. Ook bij de IVW is met haar komst die beweging ingezet. Bij de Belastingdienst was de situatie geen andere toen Thunnissen daar werkzaam was. In Nederland is, zo meent zij, nog veel te winnen door het meekrijgen van collega-inspecties, gemeenten en provincies in de gewijzigde toezichtsfilosofie. Internationaal staat het horizontaal toezicht nog helemaal in de kinderschoenen. Andere landen zijn er overwegend nog niet klaar voor. Daar is de gedachte veelal dat elke bedrijf in beginsel geneigd is te frauderen.

### **Concurrentievoordeel**

Toen Thunnissen bij de Belastingdienst vertrok, waren er twee financiële dienstverleners met een convenant. Daarnaast waren er voor de branches convenanten op deelaspecten afgesloten, waaronder met de meubel- en uitzendbranche. Wil je met dergelijke bedrijven iets doen, dan lukt dat niet met bijvoorbeeld elke individuele modezaak; dan moet je wel met de branche aan de slag. Convenanten kunnen een concurrentievoordeel hebben. Daarom moet je zo'n stap in beginsel met de gehele branche zetten. 'Niet meedoen' zou geen optie moeten zijn. Stevens geeft aan dat het gevoel van de participanten anders is. In de fiscaliteit overheerst het gevoel dat er binnen horizontaal toezicht meer wordt gecontroleerd dan daarbuiten en dat je je daarom moet afvragen of je wel mee wil doen. Thunnissen geeft aan dat voor bedrijven het controlerisico sowieso van belang is. Zij geeft een voorbeeld waarbij een groot bedrijf op drie van de vier onderdelen al voldoet om voor horizontaal toezicht in aanmerking te komen. Voor dat vierde onderdeel is de noodzaak echter nooit aanwezig geweest om dat in orde te hebben, want controles vinden zelden tot nooit plaats. Investerings in dat onderdeel hebben derhalve geen hoge prioriteit gehad. Dit zou dan geen convenant betekenen, tenzij die investeringen alsnog volgen. Maar doordat het niet-hebben van een convenant voor de reputatie niet wenselijk is, volgen de investeringen. Tenslotte hebben branchegeenoten wel een convenant afgesloten. Dus op die manier gaat zo'n bedrijf zich toch inspannen om mee te kunnen doen. Voor het MKB speelt dit mogelijk in veel mindere mate of zelfs niet.

### **Vakmanschap**

Stevens brengt de affaire Vinkenslag in herinnering. De Belastingdienst kwam hiermee in het nieuws met niet-wettelijke afspraken met ondernemers. Hij meent dat je als inspecteur de ruimte moet hebben goede afwegingen te kunnen maken binnen de ruimte die je hebt. Het freies Ermessen is daarbij voor de inspecteur van groot belang. Wat is horizontaal toezicht nu anders? Thunnissen meent dat het vakmanschap van de inspecteur zowel bij het horizontale als het verticale toezicht van belang is. Zij ziet het freies Ermessen dan ook als synoniem voor goed vakmanschap. Haar inspecteurs bij de IVW reiken op basis van hun intuïtie bedrijven aan voor horizontaal toezicht. Vervolgens wordt op basis van informatie die voortvloeit uit een nader onderzoek het convenant gesloten. Dit laatste zal inhoudelijk in een kader dienen te worden gegoten. Bij de Belastingdienst is een dergelijk kader in het Tax Control Framework gevonden. Voor de IVW moet iets dergelijks nog worden ontwikkeld.

### **Samenwerking tussen toezichthouders**

Tussen de rijkstoezichthouders zijn de onderlinge verhoudingen volgens Thunnissen goed geregeld. Je hebt bijvoorbeeld taken van andere inspectiediensten gemandateerd gekregen. Zo kun je bij een controle op een schip ook meteen toezicht houden op bijvoorbeeld de arbeidsomstandigheden. Rijksinspecties hebben afstemmingsoverleggen om te bespreken wie, waarop en bij wie controleert. Die samenwerking is goed verankerd. De verdere bundeling van rijksinspecties van 1 januari 2012 draagt daaraan alleen maar bij. De Inspectieraad, en de voorganger het IG-beraad, blijkt daarvoor een goed platform te zijn. Toch is op onderdelen, bijvoorbeeld in de milieuhoek, nog verbetering mogelijk. Zo heeft ze bij de VROM-Inspectie te maken met gemeenten en provincies. Het realiseren van Regionale Uitvoeringsdiensten, die de vergunningverlening, toezicht en handhaving voor gemeenten en provincies moeten gaan uitvoeren, kan daarbij een kwaliteitsimpuls geven. Er kan dan ook werk worden gemaakt van een meerjarenplan milieu waarbij de uitvoeringsdiensten iets moeten gaan doen. Het is nu veelal te vrijblijvend voor bestuurders op lokaal niveau om te gaan handhaven.

### **Ideaal**

Voor Thunnissen zou het ideaal zijn als je als overheid kunt vertrouwen op een bedrijf en dat dit vertrouwen er op alle onderdelen van de bedrijfsvoering is en niet slechts op bepaalde terreinen. Dat zou dan andersom voor haar tevens betekenen dat als er op één onderdeel niet kan worden vertrouwd, de overheid het bedrijf in zijn geheel ook niet kan vertrouwen. Vanuit dit perspectief sluit Thunnissen graag aan bij andere inspecties en convenanten om aan haar ideaal concrete vorm te geven.



## **Interview 5 januari 2012**

Gesprekspartner: dr. J. (Jan) Sijbrand

Dr. J. Sijbrand is sinds 1 juli 2011 directeur bij de Nederlandsche Bank. Hij is verantwoordelijk voor het toezicht op banken en het toezichtbeleid. Daarvoor was hij Chief Risk Officer bij NIBC Bank (2008-2011). Vanaf 1996 was hij werkzaam bij ABN AMRO, achtereenvolgens als Head of Market Risk, Head of Risk Management, Global Head of Derivatives Trading, Structuring and Marketing, Head of Global Markets Europe. Ook was hij binnen ABN AMRO medevoorzitter van de Group Risk Committee.

Organisatie: DNB

DNB maakt zich sterk voor financiële stabiliteit en draagt daarmee bij aan de welvaart in Nederland. Daartoe zet zij zich samen met andere nationale centrale banken binnen het Eurosysteem in voor prijsstabiliteit, streeft zij naar een soepele, betrouwbare en efficiënte afwikkeling van het betalingsverkeer, ziet zij erop toe dat financiële instellingen voldoende vermogen hebben en voldoende liquiditeit om aan hun verplichtingen te voldoen en een solide en integere bedrijfsvoering hebben. Tot slot draagt zij door economisch advies bij aan een goede nationale en internationale besluitvorming op voornoemde terreinen.

### 3.2.2 De Nederlandsche Bank

#### Horizontaal toezicht

Stevens leidt het gesprek in met de opmerking dat zijn Commissie nieuwsgierig is naar verschillende visies op het houden van toezicht. Om daar inzicht in te krijgen spreekt hij met verschillende toezichthouders, waaronder dus ook met DNB. Hij vraagt of Sijbrand hem een spiegel kan voorhouden met betrekking tot het horizontaal toezicht binnen de Belastingdienst. Dat er verschillen ten aanzien van het houden van toezicht zullen zijn met zijn organisatie, is helder, maar zeer wel mogelijk zijn er ook parallellen te trekken. De Belastingdienst is een aantal jaren geleden met het horizontaal toezicht een op het eerste oog bijzondere weg ingeslagen. Stevens heeft de indruk dat DNB in haar organisatie een voorkeur heeft voor meer traditionele vormen van toezicht. Sijbrand geeft aan dat hij niet alle 'ins and outs' kent van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst, maar vanuit zijn ervaring bij DNB en zijn vorige functies graag over de inrichting van het toezicht met Stevens in gesprek gaat.

#### Twee sporen

Sijbrand benadert vanuit twee gezichtspunten zijn ervaringen met toezicht. Zijn eerste gezichtspunt is die vanuit zijn ervaring als riskmanager en betreft het toezicht binnen een financiële instelling. Zijn tweede gezichtspunt is die van directeur Toezicht DNB en betreft het toezicht op een financiële instelling. Als riskmanager had hij te maken met veel dealers die risico's namen. Hij hanteerde in zijn manier van toezicht twee modellen van interactie, die hij al dan niet in combinatie uitvoerde. De ene groep van dealers beheerst zelf de risico's van de handel en ziet het als een persoonlijke nederlaag als ze er door de riskmanager op worden gewezen een risico verkeerd te hebben ingeschat. Dat inschatten achten ze namelijk de essentie van hun eigen professionaliteit en hun primaire verantwoordelijkheid. De tweede groep is een groep die tegen de grenzen van het toelaatbare aandrukt en geneigd is over die grenzen te gaan. Deze groep laat graag de risk manager de beslissingen nemen ten aanzien van de mate van de acceptabele risico's. Beide modellen kunnen goed naast elkaar lopen in één organisatie. De eerste groep is makkelijk en de tweede groep is ook prima in de hand te houden. Het risico dat het fout gaat, doet zich met name voor in de gevallen waarin de dealer denkt dat hij behoort tot de ene groep, terwijl de risk manager vindt dat hij tot de andere groep behoort. Dat leidt tot verwarring ten aanzien van de wederzijdse verwachtingen en daarmee tot problemen.

#### Toezicht moet

De eerste groep wordt door Sijbrand vergeleken met een vorm van horizontaal toezicht. Het zijn medewerkers die hun eigen verantwoordelijkheid nemen en weten dat er iemand over de schouders meekijkt. Stevens vraagt hoe dat in concreto uitpakt in het toezicht op hun werkzaamheden. Sijbrand geeft aan dat beide groepen toezicht een goede zaak vinden. De eerste groep voor de bevestiging van hetgeen zij doen en de tweede groep omdat zij de toezichthouder zien als de grensbewaker. Stevens informeert Sijbrand nader over de invulling van het horizontaal toezicht door de Belastingdienst. Bij de Belastingdienst wordt het vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst tot uitgangspunt genomen. De vraag is of Sijbrand dit een verantwoorde toezichtstrategie vindt. Sijbrand meent dat, voorzover hij kan inschatten, de Belastingdienst mogelijk te ver gaat met het horizontaal toezicht door zoveel als mogelijk belastingplichtigen te willen overhalen om tot de door hem als eerste groep aangeduide personen te gaan behoren. Hij vraagt zich af of dit wenselijk is, zeker gezien zijn eerdere opmerkingen dat er altijd een tweede groep blijft bestaan. Die zogenoemde 'rauwdouwers' zullen er blijven, wat overigens absoluut niet wil zeggen dat het daarmee criminelen zijn. Kijkend naar de Belastingdienst is het vanuit het perspectief van Sijbrand van belang om altijd een repressief model als werkmodel op het palet van mogelijkheden te blijven houden.

### **Van de muis en de draak**

Het toezicht op banken heeft tot doel het beoordelen of financiële instellingen voldoende vermogen en liquide middelen hebben om klappen om te vangen en of er een integere bedrijfsvoering is. Banken zijn namelijk een verzamelpunt van financiële risico's. Die risico's moeten worden 'gemanaged'. Traditioneel is het toezicht daarbij gericht op de instellingen die moeten voldoen aan de wettelijke vereisten van solvabiliteit, liquiditeit en beheerste bedrijfsvoering. Een beheerste bedrijfsvoering leidt daarbij in het bijzonder tot een vermindering van operationele risico's. Daarnaast mogen tot een zeker punt financiële risico's worden genomen door de instellingen. Daarbij wordt ook de positie van de ene bank ten opzichte van andere banken beoordeeld. Daarvoor komen maandelijks gegevens binnen bij DNB en vindt per kwartaal een controle daarop plaats. Dit is een structurele werkwijze. Een ander bron van mogelijke problemen is het gedrag en de cultuur van financiële instellingen. Ook daarop wordt toegezien. Dit is meer werk dat buiten de reguliere rapportage radar valt. Sijbrand zegt regelmatig tegen zijn medewerkers: "Loop eens rond in een organisatie en trek eens aan een staart. Soms is het een muis, soms is het een draak."

### **Beheerssystemen**

Sijbrand vergelijkt het interne beheersingssysteem dat DNB verlangt van financiële instellingen met het TCF voor belastingplichtigen. Dat is de basis van je toezicht. Toch wil je eigenlijk dat de ondertoezichtgestelden meer laten zien, dan alleen de uitdraaien uit de systemen. Het toezicht dat wordt gehouden dient namelijk indringend te zijn. Je moet daarbij doorvragen en op de bal spelen. Stevens merkt op dat de Belastingdienst via horizontaal toezicht beoogt ook in de bestuurskamers door te dringen om te kijken hoe het bedrijf in het kader van 'fair share' bezig is. Hij is geïnteresseerd naar de visie van Sijbrand in dat opzicht. Voor Sijbrand geldt dat DNB alert is op risico's en daarom hiernaar actief zoekt. Die risico's kunnen zich overal in een organisatie voordoen en behoeven niet rechtstreeks te blijken uit het interne beheersingssysteem en de informatievoorziening van de financiële instelling.

### **Meer dan een systeem**

Sijbrand gaat ervan uit dat het systeem van toezicht in orde is, maar ook dat er soms iets tussen de wal en het schip kan raken. Het detecteren van dit soort verschijnselen is moeilijk. Het is de uitdaging voor de toezichthouder om over de grenzen van de structuur van het toezicht heen te kijken en ook gedrags- en cultuuraspecten bij de afwegingen te betrekken. Je moet eveneens 'bubbels' onderkennen. Dat zijn signalen van onevenwichtigheden. Zo maar veel geld verdienen uit niets, kan niet. Als bijvoorbeeld ineens veel menskracht van de ene financiële instelling naar een andere verplaatst of salarissen zonder directe aanleiding sterk stijgen, dan is de kans groot dat er iets aan de hand is. Daar moet je alert op zijn en vervolgens onderzoek gaan verrichten.

### **Signaleren en interveniëren**

Sijbrand houdt twee activiteiten voor ogen bij het houden van toezicht. Allereerst zul je erachter moeten komen of er iets fout is. Het meest geëigende middel hiervoor is een indringend onderzoek. Ten tweede zul je bij gebleken fouten moeten werken aan herstel ervan. Bij het toezicht op de financiële markten is daarvoor veel regelgeving beschikbaar. De Wft kent vele artikelen en vervolgens is er een overvloed aan daaruit voortvloeiende lagere regelgeving met uitgebreide toelichtingen. Wat hem betreft had kunnen worden volstaan met art. 1:24 Wft: "1. Prudentieel toezicht is gericht op de soliditeit van financiële ondernemingen en het bijdragen aan de stabiliteit van de financiële sector. 2. De Nederlandsche Bank heeft, op de grondslag van deze wet, tot taak het prudentieel toezicht op financiële ondernemingen uit te oefenen en te beslissen omtrent de toelating van financiële ondernemingen tot de financiële markten."

## Bijlagen

DNB werkt volgens Sijbrand vooral met ‘principle based’ wetgeving. Dat biedt ruimte voor concrete gevallen. Banken vinden het vervelend als ze een brief krijgen; liever worden ze gebeld als iets is ontdekt dat niet in overeenstemming met de wet- en regelgeving is. DNB kent een heel scala van dwangmiddelen in verschillende gradaties. Dat begint met een normoverdragend gesprek, maar er kunnen ook repressieve wettelijke instrumenten worden ingezet, zoals het geven van een formele aanwijzing, het aanstellen van een (stille) curator, het intrekken van een vergunning of het doorhalen van een registratie. Het gevolg van de vele bijlagen en aanvullingen op deze wettelijke bepaling is, dat als er niets in de bijlagen bij de Wft staat, er door DNB minder eenvoudig kan worden opgetreden. Want als het niet is verboden, dan mag het toch? Althans dit is de gedachte van diverse ondertoezichtgestelde financiële instellingen. Dat zou niet de bedoeling moeten zijn.

## Noodzaak wetgeving

DNB stuurt eenmaal per jaar een wetgevingsbrief naar de Ministeries van Financiën en SZW met verzoeken tot aanpassingen en aanvullingen ten aanzien van de wettelijke bevoegdheden. Het gezag van DNB is weliswaar gegrond op art. 1:24 Wft, maar daarnaast heb je toch de spreekwoordelijke stok nodig om mee te slaan. Over het algemeen biedt art. 1:24 Wft naar de mening van Sijbrand voldoende basis om het toezicht adequaat uit te voeren op de eerder genoemde eerste categorie. Voor de tweede categorie, waarbij de ondertoezichtgestelden de grenzen opzoeken, zijn er naar zijn opvatting nog aanvullende regels.

## Compensatie

Het managen van risico's is afhankelijk van de aard van de activiteiten. Hoe manage je risico's, stel dat je handelt in valuta of in goud? Sijbrand geeft aan dat als je organisatie meer risico loopt op één onderdeel, je dit kunt compenseren op andere onderdelen. Die noodzaak tot diversiteit maakt het houden van toezicht overigens ook complexer. Kun je bijvoorbeeld met internationale activiteiten nationale activiteiten compenseren? Dat impliceert dat je ook zicht moet hebben op de internationale activiteiten van de financiële instellingen. Soms worden deze activiteiten beïnvloed door andere vormen van overheidsingrijpen. Stevens vraagt hoe de DNB als toezichthouder daarmee omgaat, met name wanneer de nagestreefde doelen niet geheel sporen met de door DNB beoogde beleidscriteria. Hij noemt in dat kader de Bankenbelasting. Sijbrand meent dat de Bankenbelasting vanuit toezichtperspectief minder wenselijk is; zij komt ten laste van de opbouw van het eigen vermogen van banken, welke opbouw nodig is om verliezen te dempen. Door de Bankenbelasting op deze wijze in te voeren, wordt de indruk gewekt dat door de bank een soort van verzekeringspremie wordt betaald om te bereiken dat als zij in nood zitten zij door de staat worden opgevangen. De belasting versterkt het risico van ‘moral hazard’, aangezien de financiële instellingen kunnen denken dat zij niet meer het directe risico lopen voor hun eigen daden. Dat is uitdrukkelijk niet de bedoeling.

## Onderscheid

Sijbrand geeft aan dat DNB en de AFM onderling afstemmen als er bijvoorbeeld zwaardere sancties worden opgelegd. Ten aanzien van het toezicht op gedrag en cultuur zijn er wel verschillen. DNB kijkt naar gedrag en cultuur van de instelling voorzover die het financiële risicoprofiel beïnvloeden. Daarbij kijkt DNB in de financiële instelling van boven naar beneden. De AFM kijkt juist bij het toezicht op marktgedrag van onderen naar boven. Er zijn - aldus Stevens - naar verwachting verschillen in gedrag tussen grote en kleine ondernemingen. In hoeverre heeft dat gevolgen voor de inrichting van de toezichtstrategie?, Sijbrand geeft aan dat DNB daarbij vijf classificaties hanteert van zeer grote financiële instellingen tot zeer kleine financiële instellingen. Met de grote financiële instellingen houdt hij zelf contact. Daarmee vindt veelvuldig overleg plaats over onderwerpen waar zij mee te maken hebben en waar verbetermogelijkheden liggen. Het gaat daarbij onder andere over de corporate structuren, de institutionele veiligheid, de ontwikkeling van de euro en de fundingsvraagstukken. Voor de rest zijn er teams belast met het toezicht op de zeer grote financiële instellingen. De andere groepen worden

geconfronteerd met themaonderzoek, meer geautomatiseerde controles en 'lik op stuk'-beleid waar nodig. Zo zal standaard een boete worden opgelegd als een financiële instelling zijn cijfers te laat bij DNB aanlevert.

### **Meer dan naleving**

Kleine en grotere financiële instellingen dienen zich aan de wet te houden. Sijbrand ziet daarbij uitdrukkelijke parallellen tussen DNB en de Belastingdienst als het gaat om de verhouding met zeer grote ondernemingen. Daarbij spelen ook andere belangen een rol dan strikte naleving van wet- en regelgeving. Voor kleinere financiële instellingen kun je veelal volstaan met een gestandaardiseerde businessinformatieuitvraag, bijvoorbeeld met de dekkingsgraad van pensioenfondsen. Voor grotere financiële instellingen zijn gesprekken en teams nodig om risico's en gedrag volledig in kaart te brengen, te analyseren en verder te werken.

### **Europese samenwerking**

Stevens wil graag inzicht in de coördinatie van nationale en internationale toezichthouders. Stevens leest in het door Sijbrand gegeven interview in het eigen DNB Magazine van december 2011 een klacht over het gebrek aan daadkracht binnen de Europese Unie met betrekking tot het banktoezicht door middel van de European Banking Authority. Sijbrand merkte daarover op dat dit een vorm van samenwerking is tussen nationale toezichthouders, die naar zijn opvatting nog niet ver genoeg strekt. Uiteindelijk houdt elk land toezicht op zijn eigen banken. Sijbrand verwacht in de toekomst op den duur één Europese toezichthouder op de banken met vestigingen in alle lidstaten. De ECB in Frankfurt met 17 partijen is een dergelijk voorbeeld. President van de DNB Klaas Knot spreekt in het bestuur van de ECB zonder last of ruggespraak over monetair beleid. Zo zou het voor het toezicht op de bankwereld uiteindelijk ook moeten kunnen.

### **Pensioenakkoord**

Stevens ervaart een spanning tussen de werkelijkheid van economen en juristen en komt te spreken over het pensioenakkoord in relatie tot de toezichtverantwoordelijkheid. Binnen de SER is veel werk geïnvesteerd om vanuit economisch perspectief de lasten zo eerlijk mogelijk over de generaties te verdelen, rekening houdend met hun verdienvermogen. Vervolgens komt er een jurist bij, die de implementatiemogelijkheden met een juridische blik bekijkt en aangeeft dat een en ander niet in overeenstemming is met Europese regelgeving. De vraag is hoe de toezichthouder dan zijn toezichtcriteria ontwikkelt. Sijbrand borduurt voort op deze verschillen in benadering. Hij neemt daarbij als voorbeeld de dekkingsgraad van pensioenfondsen. Indien die te laag is, moet het fonds maatregelen nemen om weer op de vereiste dekkingsgraad te komen. Maar bij de disconteringsvoet in de eerste versie van het nieuwe pensioenakkoord is het mogelijk om met verwachtingen ten aanzien van aandelen te werken. Je hebt dan mogelijkheden om te sturen met beleggingen en met de waarden te schuiven over generaties. Hierdoor kan de realiteit vertekend worden. Een dergelijk akkoord heeft zijn impact op het toezicht vanuit DNB ten aanzien van de dekkingsgraden van pensioenfondsen. Een percentage alleen zegt dan mogelijk niet zo veel meer.

### **Beeldvorming**

Sijbrand rondt af met de opmerking dat hij opkeek van het horizontaal toezicht toen hij daar de eerste keer kennis van nam. Hij ziet dat de betrokkenen bij de Belastingdienst het horizontaal toezicht ervaren als een missie. Sijbrand heeft echter met zijn jarenlange ervaring in het riskmanagement geleerd, dat het toezichtlandschap wordt bevolkt door veel verschillende pappenheimers. Iedereen is in meer of mindere mate gericht op het eigenbelang en wenst zijn voortbestaan veilig te stellen. Het zijn veelal de ondertoezichtgestelden en financiële instellingen waarvan de continuïteit in het gedrang komt, die meer risico's nemen dan anderen. Het is de categorie die de raarste sprongen maakt. Financiële malversaties zijn dan vaak een laatste poging om te overleven. Daar moet je als toezichthouder op bedacht zijn. En daarnaast moet je uiteraard altijd rekening houden met een groep van personen die niet wil voldoen aan de regels en die de grenzen blijft opzoeken.





## **Interview 5 januari 2012**

Gesprekspartners: dr. R. (Ronald) Gerritse en D. (Danny) van Dijk

Dr. R. Gerritse is sinds mei 2011 bestuursvoorzitter van de Autoriteit Financiële Markten. Hij was vanaf 2003 secretaris-generaal en sinds 2008 ook thesaurier-generaal bij het Ministerie van Financiën. D. van Dijk is sinds 2010 senior toezichthouder bij de AFM.

Organisatie: AFM

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) houdt toezicht op de financiële markten: op sparen, beleggen, verzekeren en lenen. Het is belangrijk dat het publiek, het bedrijfsleven en de overheid vertrouwen hebben in de financiële markten. En dat de markten op een duidelijke en eerlijke manier werken. Daarom houdt de AFM toezicht op de financiële markten.

### 3.2.3 Autoriteit Financiële Markten

#### Horizontaal toezicht

Gerritse heeft het ontstaan van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst van dichtbij meegemaakt. Hij was toentertijd als secretaris-generaal werkzaam bij het ministerie van Financiën en zag hoe het managementteam van de Belastingdienst met het idee van horizontaal toezicht is begonnen. Stevens vraagt of daarbij een vooraf vastgestelde marsroute werd gehanteerd. Gerritse geeft aan dat de invoering op hem overkwam als een doordachte benadering die wel op de tast werd geconcretiseerd. De initiators hadden wel voor ogen wat ze wilden, maar de weg daarnaar toe moest behoedzaam worden verkend. Ze waren daarbij wel doende en lerende in de processen die waren gericht op ZGO en MGO.

#### Trots

Gerritse schreef in die tijd columns en een ervan ging over de invoering van het Horizontaal Toezicht van de Belastingdienst. Daarin liet hij zijn trots blijken. “Binnenkort start de belastingdienst met een pilot waarin zij ‘horizontaal toezicht’ op de grote, beursgenoteerde ondernemingen probeert vorm te geven. Toezicht dat begint met vertrouwen in de goede wil en de professionaliteit van de ondernemingen zelf. Toezicht dat controles ruilt tegen eigen verantwoordelijkheid, tegen ‘governance’. Niet omdat ze daar bij de belastingdienst Gekke Henkie zijn, maar omdat de publieke zaak iets van doen heeft met respect voor en vertrouwen in verantwoordelijke burgers.” Hij geeft aan nog steeds een grote fan van horizontaal toezicht te zijn, maar niet onvoorwaardelijk.

#### Invulling bulkprocessen

De Belastingdienst heeft de missie om compliance te bereiken bij de belastingplichtigen en niet, zoals nog wel eens door anderen wordt gedacht, om zoveel als mogelijk geld binnen te harken voor de overheid. Het gaat om de vraag hoe je als belastingplichtige de Belastingdienst kunt overtuigen dat je doet wat je moet doen. Het horizontaal toezicht moet leiden tot een situatie van wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Voor Gerritse was het denken over het verwerken van grootschalige individuele aangiften en aanslagen het begin van horizontaal toezicht. Het begint met de vraag hoe je bulkprocessen effectief en efficiënt kunt invullen. Je moet slimme manieren vinden om te kunnen controleren wat belastingplichtigen invullen. Gerritse kreeg als secretaris-generaal gaandeweg de indruk dat het horizontaal toezicht een bewonderenswaardige poging is. Maar hij vroeg zich wel af hoe je je kon wapenen tegen de gemakkelijke kritiek dat je vertrouwt op wat je aangereikt krijgt van de belastingplichtige. Hoe ga je hiermee om? Gerritse vond dit wel een kwetsbaarheid. Je moet als Belastingdienst laten zien wat je daaraan hebt gedaan om dat vertrouwen tot een gerechtvaardigd vertrouwen te maken.

#### Lakmoesproef

Stevens refereert aan de Vinkenslagaffaire. Hij vroeg zich af of, en zo ja, in hoeverre deze affaire van invloed is geweest op het proces van horizontaal toezicht. Gerritse meent dat die affaire niet zozeer ging over handhaving bij horizontaal toezicht alswel om een doorgeslagen dienstverlenende houding van de Belastingdienst. Het heeft voor hem niets te maken met horizontaal toezicht. Dit is anders dan als een dergelijke affaire zich zou hebben voorgedaan binnen het horizontaal toezichtkader dat bij de grote, beursgenoteerde, ondernemingen plaatsvindt. Volgens Van Dijk zou het niet nakomen van afspraken gemaakt binnen het horizontaal toezicht tussen ZGO en de Belastingdienst een fraaie lakmoesproef zijn. Hoe zal dan de politiek reageren? De vragen die zullen worden gesteld zullen de volgende zijn. Was je er? Zo ja, waarom zag je het niet? En als je het zag, waarom deed je dan niets?

## Goedwillenden

Het gros van de belastingplichtigen wil volgens Gerritse voldoen aan de fiscale wetgeving en netjes belasting betalen. Die belastingplichtigen hebben niet voor ogen om de Belastingdienst te neppen. Dit geldt ook voor de meeste bedrijven. Gerritse - en naar zijn mening staat hij daarin niet alleen - gelooft dat dit uitgangspunt waar is en dat daarom ook horizontaal toezicht mogelijk is. De vraag is echter hoe je dan andere mensen meekrijgt, die daar minder van zijn overtuigd. Gerritse is benieuwd wat de Belastingdienst heeft gedaan om met die dissonanties om te gaan. Het liefst zou je een controlegroep hebben, om aan te kunnen spiegelen en van de eventuele verschillen te leren. Gerritse is stellig als hij aangeeft dat de compliance er bij de convenantpartners niet slechter op is geworden. Daarnaast werd vóór de invoering van horizontaal toezicht geroepen dat de Belastingdienst niet bereikbaar was. Met de invoering van het horizontaal toezicht is dit beeld volgens hem sterk verbeterd en het zorgt in die zin voor minder gemopper.

## Diversiteit van toezicht

Stevens vraagt Gerritse of hij nog steeds aanhanger van de gedachte van het horizontaal toezicht is sinds hij bij de AFM zit. Gerritse geeft aan dat het concept als zodanig goed is en het begrip 'toezicht' diffuus is voor wat betreft de betekenis en uitvoering. Soms betreft het toezicht een rechtstreeks verkeer met een financiële instelling. Soms is het toezicht op de toezichthouder, zoals bijvoorbeeld bij accountants. De AFM denkt niet zo zeer in termen van 'horizontaal' en 'verticaal' toezicht. Dat zijn bij de AFM geen gangbaar begrippen. Wel wordt bewogen naar de beleidsovertuiging sterker te gaan steunen op wat financiële instellingen zelf doen. Gerritse en de AFM spreken over compliance. Daarbij hebben zij en de financiële instellingen te maken met veel open normen. Dat leidt bijvoorbeeld tot gedragscodes voor financiële instellingen die door hun zelf worden opgesteld en daarna met de AFM worden besproken. Ook dat valt voor de AFM onder 'toezicht houden'.

## Niet alles te controleren

Gerritse benadrukt dat het niet mogelijk is om alles te controleren. Die overtuiging had hij al ten aanzien van het functioneren van de Belastingdienst, maar dat uitgangspunt geldt naar zijn mening ook voor de AFM en andere toezichthouders. Zo kan de AFM niet op alle financiële producten een stempel drukken dat de waarborg geeft dat het product voldoet aan de desbetreffende regels. Je zoekt dus andere manieren om te zorgen dat er wordt gehandeld conform de wet- en regelgeving. De Belasting zoekt naar manieren om bedrijfsprocessen en financiële processen in organisaties te waarborgen. De AFM spreekt met financiële instellingen over de wijze waarop hun processen verlopen. De organisatie richt zich op de sector en is selectief ten aanzien van risico's die zich kunnen voordoen. Zo wordt er onderscheid gemaakt tussen financiële instellingen die meer en minder risicovol zijn. Dat vertaalt zich in minder toezicht voor financiële instellingen die minder risico vol zijn. Overigens laat dit onverlet dat zij bij themaonderzoeken alsnog worden bezocht.

## Convenant

De AFM sloot in december 2011 opnieuw een convenant met SRA-Accountantskantoren. Uit de evaluatie van het eerdere convenant bleek dat de SRA-toetsingen een positieve invloed hebben op de kwaliteit van de werkzaamheden van de bij de SRA aangesloten accountantsorganisaties en externe accountants. Die toetsingen en verbeteracties die door de SRA zijn ingezet, dragen bij aan de doelstellingen van de AFM. Een dergelijk convenant ligt in lijn met wat de Belastingdienst doet met horizontaal toezicht. Maar dit proces bevindt zich bij de AFM nog in een beginstadium. Er zijn in het convenant principes opgenomen, maar hoe zorg je dat controles aan de maat zijn en blijven? Voldoe je aan je meldingsplicht als er iets niet goed gaat? En hoe ga je verbeteren als er iets niet goed is gegaan? Dat zijn de uitdagingen waarvoor de AFM staat.

## Grote jongens

Stevens vraagt Gerritse waarom wel een convenant met SRA en niet met andere soortgelijke instellingen is

gesloten, bijvoorbeeld de grote accountantsorganisaties. Gerritse geeft aan dat de SRA hierin voorop loopt. Met het sluiten van dit convenant wordt het proces van aanpassing van het toezichtmodel versneld. SRA en AFM verlengen de samenwerking in het toezicht op accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten in het niet-OOB-segment. De SRA profileert zich met kwaliteit. Andere instellingen zijn meer afhoudend. Gerritse geeft aan dat de grote jongens wel te overzien zijn. Er zijn een stuk of 10 grote accountantskantoren en daarnaast veel kleinere. Met een convenant met de SRA is het mogelijk om alvast op die bulk van kleine instellingen in te spelen.

### **Geleerde lessen**

Stevens vraagt Gerritse wat hij van het horizontaal toezicht heeft meegenomen van het ministerie van Financiën naar de AFM? Gerritse heeft het gedachtegoed zeker meegenomen ten aanzien van de wenselijkheid te investeren in een vertrouwensrelatie met de ondertoezichtgestelden. Daarbij plaats hij wel de kanttekening dat het toezicht op de Wft breder en anders is. Hij is bij de AFM meer gevoelig voor de vraag wat voor type toezichthouder je bent. Wil je de ondertoezichtgestelden helpen? En wanneer trek je de streep en treed je op? De AFM begeleidt veel financiële instellingen om de processen en producten aan de maat te krijgen. Vandaar dat ook benchmarkonderzoeken plaatsvinden, zodat de individuele financiële instellingen kunnen zien hoe ze ervoor staan ten opzichte van hun collega's. Toch blijft een essentieel verschil met de Belastingdienst dat de AFM op zoek moet naar informatie en de Belastingdienst de bulk aan informatie jaarlijks door de belastingplichtigen krijgt aangereikt. De AFM moet actief op zoek naar risico's; daardoor is er een convenant met vaste afspraken minder goed mogelijk.

### **Metten**

Stevens vraagt hoe inhoudelijk toezicht wordt gehouden. Gerritse geeft als voorbeeld het toezicht op verzekeraars. Daarbij wordt gekeken of een verzekeraar naar de feitelijke behoefte van een klant kijkt, of dat die klant een niet passend product krijgt aangepreut in verband met het eigen gewin van de aanbieder van die verzekering. Financiële producten zijn complex en voor mensen zijn bepaalde koppelingen met andere financiële producten vaak niet zichtbaar. Zo wordt je vaak gedwongen bij een lening eveneens een levensverzekering af te sluiten. Waarom is dat nodig? De AFM keert zich tegen dergelijke praktijken. Gerritse geeft dat een dergelijke wijze van toezicht enigszins paternalistisch kan overkomen. Van Dijk meent dat dit nodig is door de informatieasymmetrie op de financiële markten. De aanbieders hebben meer kennis van de financiële producten dan de afnemers. De AFM ziet toe op het vertrouwen in de financiële markt en helpt de markt daarbij. Je moet mensen behoeden voor omstandigheden dat ze worden verleid tot keuzes die ze anders niet zouden maken.

### **Criteria**

AFM geeft invulling aan open normen die in de wet zijn neergelegd. Je moet daarbij aansluiten op financiële behoeften van de individuen. De financiële instellingen bieden financiële producten aan die soms zelfs voor deskundigen moeilijk te doorgronden zijn, laat staan voor afnemers ervan. Van Dijk meent dat het daarom gerechtvaardigd is de consument te beschermen tegen de sterkere aanbieder in verband met imperfecties en informatieasymmetrie. Om hieraan tegemoet te komen heeft de AFM de zogenoemde K.N.V.B.-criteria ontwikkeld, waarbij het klantbelang centraal staat. Een financiële onderneming mag alleen producten maken die Kostenefficiënt, Nuttig, Veilig en Begrijpelijk zijn. Aan de hand van deze criteria kunnen financiële ondernemingen een duurzame waarde creëren voor haar klanten en kan de AFM toetsen of de producten voldoen.

### **Verbeteren kwaliteit**

Van Dijk schetst de parallel met het horizontaal toezicht van de Belastingdienst door eerder in de productfase,

namelijk bij de productontwikkeling, in te grijpen waardoor je weet dat producten voldoen vóórdát ze op de markt komen. De AFM wil excessen uit de markt halen en samen met de markt werken aan de verbetering van de kwaliteit van de financiële producten. Gerritse geeft aan te willen nagaan of financiële instellingen zich voldoende inspannen om een advies of product te geven dat passend is bij wat de klant wil. De vraag is of de adviseur er is om de klant te helpen en een product aan een klant te verkopen dat passend is gezien de persoonlijke situatie.

### **Gelijke behandeling**

Stevens wil nog even terugkomen op de reikwijdte van het SRA-convenant en vraagt wat er zou gebeuren als eenpitterkantoor los van de SRA wilt meedoen aan het SRA-convenant? Zou dat dan betekenen dat dit kantoor genoodzaakt is zich aan te sluiten bij de SRA of kan het ook los van het SRA-lidmaatschap participeren als convenantpartner? Gerritse meent dat als je dezelfde standaard hanteert, je hetzelfde behandeld moet worden. Maar je zou je de vraag moeten stellen, waarom je dan geen lid van de SRA wilt worden. Stevens zou menen dat het niet uit zou moeten maken in de behandeling door de AFM of je wel niet een convenant hebt afgesloten. In hoeverre zou de status van convenantdeelnemer een ongelijkwaardigheid betekenen voor de ondertoezichtgestelden? Wat zou er gebeuren als een ondertoezichtgestelde vraagt om een behandeling volgens dezelfde beleidslijn als de SRA? Van Dijk rechtvaardigt de ongelijkheid in toezichts aandacht vanuit het gegeven dat de SRA-leden minder risico's opleveren en dat die omstandigheid kan leiden tot een andere benadering van instellingen die niet bij de SRA zijn aangesloten. Hij merkt wel expliciet op dat bij incidenten (bij beoordeling of de wet is overtreden) geen onderscheid tussen partijen wordt gemaakt.

### **Win/win**

Stevens is benieuwd hoe de win-winsituatie wordt ingevuld voor de financiële instelling? Van Dijk geeft aan dat financiële instellingen die meewerken in een vertrouwensrelatie in het algemeen ervaren minder 'lastig' te worden gevallen. Zij hoeven minder informatie aan te leveren en minder aan te tonen. Daarin zit de winst voor de deelnemende financiële instellingen. Gerritse bevestigt dat zij door een convenant inderdaad minder last zullen hebben van de externe toezichthouder. Van Dijk meent dat bij het horizontaal toezicht van de Belastingdienst het voordeel is gelegen in een snelle duidelijkheid ten aanzien van de aanslag.

### **Spreiden van aandacht**

Stevens meent dat zonder aanzien des persoons zou moeten worden gehandeld en is benieuwd of dit met convenanten nog wel zo is. Voor Van Dijk creëert de convenantsrelatie geen ongelijkheid. Het gaat voor Van Dijk slechts over het verspreiden van aandacht in het kader van het toezicht. Het is niet mogelijk om alles en iedereen te controleren. Gerritse vult aan dat er voldoende selecterende criteria zijn om onderscheid te kunnen maken tussen financiële instellingen. Hij zou daar graag beter zicht op willen krijgen, maar het probleem is dat de toezichthouder niet kan experimenteren door het maken van testgroepen. Hij maakt daarbij een vergelijking met placebo's in de medische wereld. Graag zou hij aan de hand van een test, zoals opgezet in de medische wereld, willen kijken naar de effecten van bepaalde maatregelen en vormen van toezicht. Dit is echter geen haalbare kaart.

### **Mensbeeld**

Gerritse meent dat de AFM met spelers die van goede wil zijn al jaren werkt aan de totstandkoming van een gelijkwaardige relatie. Van Dijk vult aan dat anderzijds soms ook resoluut moet worden ingegrepen. Dat vertrouwen is in de praktijk ook lang niet altijd op te brengen, met name niet door de mensen in de toezichtorganisatie die permanent met de missers worden geconfronteerd. Zo ligt het voor de hand dat bijvoorbeeld de mensen bij de Belastingdienst die dag in dag uit alleen maar aangiftes voor ogen krijgen die uit het systeem worden gegooid, omdat er mogelijk iets mis mee is, een verstoord mensbeeld opbouwen en

wantrouwender zullen zijn. De AFM zoekt echter naar manieren om dat te voorkomen. Gezamenlijk met de Belastingdienst wordt opgetrokken om gelijkwaardigheid na te streven. Daarin kunnen beide organisaties van elkaar leren.

### **Organisatieverandering**

Gerritse heeft zich achteraf mogelijk niet gerealiseerd dat de invoering van horizontaal toezicht bij de Belastingdienst zoveel zou losmaken bij medewerkers die ermee bezig waren. Hij percipieerde de ontwikkeling zelf vooral vanuit effectiviteit en efficiency. Horizontaal toezicht was een poging om met grote ondernemingen afspraken te maken. Op basis van een convenant moest het voor de Belastingdienst en de ZGO's mogelijk worden om weer serieus met elkaar in gesprek te komen. Het horizontaal toezicht is voor Gerritse nog steeds een zinvolle manier om niet zelf bovenop de processen te zitten, maar ervan uit te gaan dat het ook voor de ZGO's zelf goed is te beschikken over betrouwbare informatieprocessen. Voor Gerritse was dit het aanknopingspunt dat het dan ook voor de toezichtmedewerkers goed zou zijn naar deze toezichtcultuur over te stappen. Dat bleek echter niet door iedere medewerkers zo ervaren te worden.

### **Doelen bereiken**

Voor de AFM is belangrijk dat het publiek, het bedrijfsleven en de overheid vertrouwen hebben in de financiële markten. De markten zullen daarvoor op een duidelijke en eerlijke manier moeten werken. Gerritse is met zijn organisatie continu zoekende om deze doelen te bereiken. Daarvoor is hij in gesprek met koepelorganisaties en ontwikkelt zijn organisatie voorstellen tot aanpassing van regelgeving. Hij noemt als voorbeeld het provisieverbod. Naar verwachting wordt dit per 2013 ingevoerd. De AFM is voorstander van directe beloningen, waarbij de klant op uurbasis betaalt voor de dienstverlening. Op die manier is er geen sprake meer van ongewenste prikkels als gevolg van provisies. De beperking van provisies is zodoende een goede manier om de ongewenste aanbodprikkels te elimineren. Een wettelijk provisieverbod is efficiënter dan alle financiële instellingen langslopen om de ongewenste aanbodprikkels uit te bannen. Daarnaast is de AFM bezig op grond van signalen uit de markt, risicoanalyses en steekproefsgewijze controles invulling te geven aan het toezicht.

### **Toekomst**

De hoofdzorg van de AFM is de relatie met de financiële sector op te bouwen en te onderhouden. Hetzelfde geldt voor de samenwerking met DNB. Op de meeste terreinen heeft de taakverdeling met DNB plaatsgevonden. Daarnaast spreken beide toezichthouders elkaar regelmatig. Bovendien vindt tussen de verschillende toezichthouders over de sectoren heen overleg plaats over specifieke thema's, worden discussies gevoerd over hun positie ten opzichte van de verantwoordelijke minister en de verschillen in bevoegdheden tussen de toezichthouders. In Europees verband is eveneens nog veel te doen, mogelijk zelfs meer dan in Nederland. Beweging is er, maar het toezicht staat hier nog echt in de kinderschoenen.

## **Interview 6 januari 2012**

Gesprekspartner: F.E. (Freek) van Zoeren

F. van Zoeren is sinds 1 januari 2012 plaatsvervangend inspecteur-generaal van de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA) van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV). Daarvoor was hij vanaf 1971 werkzaam bij het ministerie van Financiën. Hij vervulde hier diverse managementfuncties bij onder meer de Belastingdienst (FIOD en ECD) en laatstelijk als hoofd Douane West. Daarna was hij vanaf 1 januari 2010 plaatsvervangend inspecteur-generaal van de Voedsel en Waren Autoriteit (VWA).

Organisatie: NVWA

De Algemene Inspectiedienst (AID), Plantenziektenkundige Dienst (PD) en Voedsel en Waren Autoriteit (VWA) zijn per 1 januari 2012 gefuseerd tot Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVWA). De NVWA bestaat uit zeven onderdelen: vijf divisies, een stafdirectie en bureau Risicobeoordeling & onderzoeksprogrammering. De organisatie staat onder leiding van een inspecteur-generaal. Hij vormt samen met de plaatsvervangend inspecteur-generaal en de directeuren de directieraad van de NVWA.



### 3.2.4 Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit

#### Inleiding

Stevens constateert dat Van Zoeren bij de invoering van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst betrokken is geweest. Heeft hij dan ook de filosofie van het horizontaal toezicht naadloos willen overnemen en invoeren bij de NVWA? Van Zoeren denkt dat dit, gezien zijn historie bij de Belastingdienst, zeer wel mogelijk is. Recent na het verschijnen van het WRR rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat' in 2002, waarin de horizontalisering van de Nederlandse samenleving is beschreven, vroeg de toenmalige Directeur-Generaal Belastingdienst of hij het rapport al had gelezen en wat hij er mee wilde gaan doen. Van Zoeren las het rapport en is samen met anderen gestart met de invoering van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst. Na zijn functie bij de Belastingdienst ging hij aan de slag bij de Douane. Zowel daar, als later bij de (N)VWA, is hij pleitbezorger van het horizontaal toezicht. Zo heeft hij bijvoorbeeld de visie van de NVWA afgeleid van die van de Belastingdienst. Uiteindelijk gaat het om het bereiken van compliance van de ondertoezichtgestelden. In die zin gelooft hij heilig in het horizontaal toezicht en in het welwillende bedrijfsleven. Van Zoeren benadrukt expliciet dat de overheid niet alles kan en moet controleren. Iedere partij moet zelf zijn verantwoordelijkheid nemen. In die gedachte vindt Van Zoeren de basis van het horizontaal toezicht.

#### Invoering

Stevens is benieuwd naar de wijze waarop het aanvangsproces van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst is verlopen. Van Zoeren geeft aan dat niet is gekozen voor een blauwdrukbenadering met diverse vooraf uitgewerkte stappen. Het was een bewust proces van 'trail and error' vanuit de idee dat horizontaal toezicht een zinvolle aanpak is. Het was geen makkelijke start in een organisatie die traditioneel is ingesteld op controleren en nu ineens zou moeten vertrouwen. Je moet dan het geloof dat je hebt in het horizontaal toezicht, overbrengen op anderen en het op die manier proberen te laten landen bij een aantal mensen waarmee je intern en extern verder kunt. Je hebt successen nodig. Die dienden zich gelukkig aan en op basis hiervan is verdergegaan met het horizontaal toezicht.

#### Vooruitgang

Bij de Belastingdienst zijn de eerste convenanten gesloten met de ZGO's. Dit had voor de Belastingdienst verschillende voordelen. Een ervan was dat deze bedrijven ook andere vertrouwensrelaties hebben, waaronder die met de beurs en de markt. Actoren op de beurs en de markt houden deze bedrijven nauwlettend in het oog. Dergelijke omstandigheden dwingen een bedrijf zich verantwoord te blijven gedragen. Maar bij de Belastingdienst werd ook toen al de vraag gesteld, hoe je hele sectoren, zoals het MKB, meekrijgt in het horizontaal toezicht. En dan wordt het lastiger, volgens Van Zoeren. Vandaar dat de accountants zijn opgezocht als tussenlaag. De invoering van het horizontaal toezicht was in de beleving van Van Zoeren een proces van kansen die zich voordeden, het benutten ervan en vooruit blijven gaan. Misschien was het meekrijgen van de eigen organisatie daarbij nog wel een grotere hobbel dan het overhalen van de belastingplichtigen.

#### Kritische succesfactoren

Stevens vraagt de kritische succesfactoren van het invoeringsproces te benoemen. Van Zoeren meent dat het interne draagvlak bij de medewerkers en het managementteam van groot belang is gebleken. Soms leek het wel of je iedere persoon persoonlijk moest overtuigen om mee te gaan met een beweging die door de leiding was ingezet. Extern bleek het vooral een verhaal van 'what's in it for me?'. Van Zoeren acht dit overigens een volstrekt legitieme vraag. Achteraf denkt hij dat de organisatie sterker had moeten inzetten op de verkoop van de horizontaal toezicht-filosofie. Het had meer met een product moeten worden vergeleken, waarvoor een duidelijke marketingstrategie nodig is bij een marktintroductie.

## **NVWA**

Stevens is benieuwd naar de lessen die Van Zoeren heeft geleerd bij de Belastingdienst ten aanzien van horizontaal toezicht. Van Zoeren maakt voor de beantwoording van die vraag eerst een tussenstap naar zijn werk bij de Douane. Daar kwam hij eveneens in een organisatie terecht, waar de cultuur van ´vertrouwen is goed, maar controleren is beter´ sterk aanwezig was. Van Zoeren had daar de unieke mogelijkheid om zo'n 20 personen op diverse vakgebieden van buiten aan te trekken. Hij deed dat en vormde een zeer multidisciplinair team. Hij is vervolgens met die groep ongeveer negen maanden bezig geweest om te kijken of het horizontaal toezicht wat voor de Douane zou zijn. Op basis van pilots en ervaringen werd geleerd en ontwikkeld. Dat proces verliep voorspoedig en er sloten ook interne medewerkers aan.

## **Diversiteit**

Bij de invoering van het horizontaal toezicht in zijn Douane regio gebruikte hij geen draaiboek. Er werden op verschillende manieren grote bedrijven aangedragen om te participeren in de pilotfase. Er werden zeer diverse convenanten afgesloten. Sommige daarvan waren zeer strikt ingevuld en andere convenanten bevatten vooral veel duidingen. Het proces van invoering van horizontaal toezicht werd gesteund door de ontwikkelingen ten aanzien van aanvragen van Authorised Economic Operator (AEO). Bedrijven kunnen daarbij met een dergelijk certificaat voordelen verkrijgen in het internationale handelsverkeer. De AEO-status en de richtlijnen voor toekenning ervan zijn gebaseerd op het Communautair Douane Wetboek en de bijbehorende toepassingsverordening. Deze zijn bekend voor partijen. Deze AEO-ontwikkeling sloot fraai aan op het horizontaal toezicht waarmee hij bezig was.

## **Handboek**

Van Zoeren merkt op dat andere Douane regio's in die tijd niet voluit meededen met het horizontaal toezicht. Dat had vooral te maken met de omstandigheid, dat er geen landelijk beleidslijn was om deze vorm van toezicht binnen de Douane breed uit te zetten. Daarnaast was de organisatiecultuur van de Douane er ook nog niet naar om op een wijze, zoals behorend bij het horizontaal toezicht, met een ZGO aan tafel te gaan zitten. Hoe moet je met je gesprekspartner omgaan? Wat zijn de onderwerpen die je dient te bespreken? Eigenlijk zou er een handboek voor dit soort gesprekken moeten zijn, maar dat was er in dat beginstadium nog niet. Er werd in die tijd in elk geval weinig meegegeven om je ook maar iets boven de materie verheven te voelen. Dat gold overigens zowel voor de managers als voor de medewerkers die de uitvoering van het horizontaal toezicht dienden te verzorgen.

## **Ketens**

Stevens vraagt of de voornoemde ontwikkelingen zijn uitgemond in de ontwikkeling van de zogenoemde 'groene lijn'. Van Zoeren meent dat deze ontwikkelingen op enig moment in elkaar zijn gegroeid. Het gaat namelijk niet om een bedrijf alleen, maar het gaat om zijn positie in een vervoers- of een productieketen. Je moet daarbij denken aan de wijze waarop goederen over de wereld gaan. Hoe krijg je een systeem ingericht dat de keten afdekt lopend van land van oorsprong naar de bestemming, zo dicht als mogelijk bij de consument? Het is de kunst om 100% toezicht te benaderen met techniek, systemen, inspecties en de toevoegde waarde van het bedrijfsleven, zonder dat de overheid fysieke controle uitoefent.

## **Verhoudingen en relaties**

Stevens vraagt of hij het denken in ketens mag vergelijken met een TCF. Van Zoeren meent dat deze vergelijking tot een zeker niveau standhoudt, omdat alles in de economische wereld te koppelen is. Dat kun je vormgeven met een control framework. Van Zoeren merkt op dat de TCF's in handen zijn gevallen van de accountants. Een deel van die beroepsgroep is de TCF-lijn ingeslagen, waarbij helaas veelal te weinig oog is voor de eveneens te beschouwen lijn van de softcontrols. Het horizontaal toezicht wordt daarmee totaal afgedekt in regels, terwijl

het horizontaal toezicht in essentie gaat om vertrouwen, ethiek en commerciële belangen. Als je alles in een framework wil vastleggen, dan wordt het weer verticaal toezicht en ben je terug bij af. De overheid wordt dan weer gedwongen in zijn oude verticale rol te opereren. Alles wordt dan weer dichtgeregeld en voor belastingplichtigen levert dit onnodige kosten op. Als vanouds weer controle (beheersing) in plaats van control (afdekken).

### **Indicatie van vertrouwen**

Stevens wil weten hoe je volgens Van Zoeren zonder TCF's een indicatie kunt krijgen van vertrouwen in het geval van horizontaal toezicht. Van Zoeren begint zijn antwoord met een wedervraag. Gaat het Stevens om horizontaal of horizontalisering van het toezicht? Bij horizontaal toezicht heeft de overheid namelijk nog een monopoliepositie. Bij horizontalisering hebben de betrokken partijen eigen verantwoordelijkheden. Zo is het bedrijf uiteindelijk zelf verantwoordelijk voor bijvoorbeeld veilige producten en een aanvaardbare aangifte. Om dat te bereiken moet een bedrijf zijn bedrijfsprocessen in orde hebben. Maar wil je op een bedrijf kunnen vertrouwen, dan dien je behalve naar de bedrijfsprocessen bijvoorbeeld ook te kijken naar het imago van het bedrijf. Daarnaast is het evident dat er altijd een risico aanwezig is, dat er iets gebeurt. Het gaat bij horizontalisering van het toezicht, daarom ook meer om het aangaan van relaties, het tijdig melden van fouten en het voorkomen van soortgelijke fouten. Want ondanks het vertrouwen, is het geen situatie van vrijheid blijheid.

### **Koppelingen**

Stevens vraagt naar het nut om de convenanten tussen de Douane en een bedrijf te koppelen met de Belastingdienst. Van Zoeren geeft aan dat in oorsprong de gedachte was dat je zaken deed met de Belastingdienst als geheel en je daarom geen onderscheid kon maken. Hij liep er echter tegenaan dat de werkzaamheden van de Belastingdienst waren gekoppeld aan periodes en de activiteiten van de Douane aan goederenstromen. In die zin ging het bij de Douane om momenten die zich elke dag en elke week konden voordoen. De twee onderdelen van de Belastingdienst bleken verschillende en deels onverenigbare belangen te hebben ten aanzien van de convenanten. Toen dit bij de Belastingdienst werd onderkend, is de strikte koppeling losgelaten. Zo kon het gebeuren dat hij vanuit de Douane met een convenant doorging zonder de Belastingdienst. Het werden losse trajecten die incidenteel toch ook weer tot één convenant hebben geleid.

### **Coördinatie**

Hoe verloopt de coördinatie tussen rijkstoezichthouders? Is het bijvoorbeeld mogelijk een verbinding met andere toezichthouders te maken in die zin dat als een bedrijf op het ene vlak een convenant wil, het bedrijf dit op andere vlakken ook moet? Van Zoeren meent dat dit wel de voorkeur heeft, maar niet noodzakelijkerwijs zo uitpakt. Hij neemt als voorbeeld een bedrijf in de voedselbereiding. In een dergelijk bedrijf kunnen daadwerkelijk grote verschillen zitten tussen de corebusiness en de fiscale afdeling. Dat de fiscale afdeling op orde is, wil daarmee nog niet zeggen dat dit voor de voedselveiligheid als corebusiness eveneens opgaat. Uiteraard proberen we als toezichthouders de verschillen in naleving terug te dringen, maar dat lukt niet altijd. Als de totstandkoming van een convenant bijvoorbeeld bij de Belastingdienst is afgeketst, wordt door de NVWA aan het bedrijf wel de vraag gesteld waarom het is afgeketst.

### **Overheidsconvenant**

De toezichthouders willen graag werken aan de realisering van één overheidsconvenant. Hoe ervaren bedrijven dit? Van Zoeren meent dat ook in het bedrijfsleven een zekere mate van enthousiasme te zien is. Als een bedrijf op grote schaal voedselproducten bereidt, wil een dergelijk bedrijf geen fouten in zijn corebusiness maken. Anders komt zijn bestaan namelijk in gevaar. Als de NVWA met een dergelijk bedrijf in gesprek is voor een convenant, kan de Douane daarbij ook worden betrokken. Het staat daarbij iedereen vrij om door te vragen

over bijvoorbeeld het transport en de arbeidsomstandigheden. Bedrijven zijn op dit moment bereid om in één klap verschillende dingen gelijktijdig op te lossen. Als goede bedrijven, met commerciële belangen, willen meedoen, dan doen zij dat vol overgave. Waarom zouden de verschillende toezichthouders dat dan niet doen?

### **Ministeriele verantwoordelijkheid**

Kan de coördinatie tussen toezichthouders wel adequaat tot stand komen als de individuele toezichthouders afzonderlijke ministers hebben, elk met een eigen ministeriele verantwoordelijkheid? Die minister is tenslotte verantwoordelijk voor de uitvoering van het toezicht en wordt aangesproken op incidenten, aldus Stevens. Van Zoeren ziet dat de rijksinspecties de risico's in Nederland zo veel als mogelijk willen afdekken. Hij noemt als middel de Inspectieraad. In dat samenwerkingsverband tussen rijksinspecties wordt hard gewerkt aan de vernieuwing van het toezicht vanuit het rijk. Daartoe zijn diverse projecten gestart en wordt door de grote rijksinspecties gezamenlijk opgetreden aan de hand van casuïstiek. Voor Van Zoeren is zijn ambitie dat zijn mensen zelf de bedrijven gaan benaderen en binnen die bedrijven iets voor elkaar krijgen. Daarnaast blijft het afstemmen tussen de rijkstoezichthouders en elkaar versterken van belang op rijksniveau. Vooral het coördineren en stimuleren van de medewerkers op collegiale basis is daarbij van essentieel belang. Je hebt successen nodig als voorbeelden voor anderen. Door deze stelselbenadering van risicoafdekking wordt in feite het aantal incidenten verminderd. Deze aanpak zorgt dus voor een gestructureerde aanpak en via deze weg worden ook (en zelfs beter) de politieke risico's bediend.

### **Buitenland**

Van Zoeren ziet in het buitenland een voortrekkersrol voor Nederland ten aanzien van de ontwikkeling van het toezicht. De horizontalisering van het toezicht is in de Europese Unie nog niet ver ontwikkeld. De NVWA heeft regelmatig collegiale intervisies gehad met Europese agencies. Mogelijk dat dit nog uitmondt in een hechtere vorm van samenwerking. Op het niveau van de Europese Unie moet ook de overtuiging ontstaan dat verticaal toezicht als enig middel achterhaald is en horizontaal toezicht de oplossing is. We moeten onderscheid maken naar bonafide en malafide bedrijven, gebruik gaan maken van een bonus-malussysteem, en het gebruik van intelligence systemen die gekoppeld kunnen en moeten worden. Anders is het traditionele toezicht niet vol te houden. In alle lidstaten worden de desbetreffende diensten namelijk kleiner en de behoefte aan het voorkomen van risico's wordt groter. Van Zoeren ziet daarin binnen de Europese Commissie een nadrukkelijke rol weggelegd voor Directoraat-Generaal Sanco voor Gezondheids- en Consumentenbescherming. Maar het moet wel een ontwikkeling zijn waar ook andere lidstaten dan Nederland in willen meegaan.

### **Certificering**

Hoe kijkt Van Zoeren tegen een wettelijk verplichte certificering aan? Hij heeft de ervaring dat certificaten veelal onvoldoende bekliven in een organisatie. De opzet van een systeem wordt vastgesteld en vervolgens wordt er te weinig gekeken of het werkt en beklijft. Daarnaast klagen bedrijven vaak over de kosten van certificering. Ten aanzien daarvan vindt hij dat bedrijven soms meehuilen met de wolven in het bos, omdat ze al verplicht zijn ervoor te zorgen dat het product veilig is. Certificeren kan daaraan bijdragen en daarom doen bedrijven het vaak zelf al. Dus de regeldruk wordt niet verergerd door certificerende instellingen. Wat Van Zoeren betreft, moet je als overheid bedrijven niet dwingen mee te doen, omdat je daarmee een bedrijf op kosten kan jagen die niet altijd nodig zijn. De NVWA zegt dat je zelf verantwoordelijk bent. Als je je als bedrijf wilt certificeren, dan baseert de NVWA zich mede op het oordeel van de certificerende instellingen. Daarbij wordt door de NVWA wel vastgehouden aan de kwaliteit. Dat is een belofte die de NVWA steeds geeft.

### **Toegevoegde waarde**

Het probleem van certificering zit er volgens Van Zoeren in dat de certificerende instellingen hun werk goed moeten doen. Want als zij dat niet doet, dan wendt de NVWA zich alsnog rechtstreeks tot het te controleren

bedrijf. Van Zoeren is gebleken dat enkele van de certificerende bedrijven ernstig te kort schieten. Hij meent dat dergelijke bedrijven onafhankelijk moeten zijn en kwaliteit moeten leveren. Ze dienen ervoor te zorgen toegevoegde waarde te leveren aan de kwaliteit in de keten. Hij bespreekt dit nu bijvoorbeeld met certificerende instelling en schema eigenaren zelf en heeft niet de behoefte om certificerende instellingen te certificeren. Dit zou volgens hem een juridisch systeem worden dat veel tijd, geld en capaciteit kost. Hij wil de mogelijkheid hebben een certificerende instelling of wel of niet gebruiken. Uiteindelijk heeft de NVWA te maken met een bedrijf en niet met een certificerende instelling.

### **Financiële dienstverleners**

Stevens ziet dat de ontwikkeling via de financiële dienstverlener een geheel andere is, dan Van Zoeren schetst ten aanzien van certificerende instellingen bij de NVWA. De Belastingdienst sluit convenanten af met financiële dienstverleners. Van Zoeren begrijpt die ontwikkeling. Het is een richting die hij met de NVWA niet uit de weg wil gaan, maar nu nog niet wil inslaan. Hij meent namelijk dat financiële en fiscale dienstverleners een rijpere traditie hebben ten aanzien van onafhankelijkheid en betrouwbaarheid van dergelijke controles ten behoeve van het horizontaal toezicht ten behoeve van de Belastingdienst. Bij de werkzaamheden waarop de NVWA toezicht houdt, zou dit naar zijn mening nog te vroeg zijn. Er zijn namelijk nog weinig consultants in dit vakgebied.

### **Kleine ondernemers**

Stevens begrijpt dat de start van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst met ZGO's een logisch begin was. De grootste uitdaging lijkt te zitten in de uitrol naar de kleinere ondernemers. Stevens vraagt Van Zoeren of daarbij onderscheid moet worden gemaakt ten opzichte van de ZGO's. Van Zoeren meent dat een dergelijk onderscheid in aanpak zelfs noodzakelijk is. Het gaat om de interne cultuur van de organisatie en de cultuur bij de betrokken managers. Zo is de NVWA nu bezig met ongeveer 40 bedrijven, branches en sectoren. De gedachte is dat 10% van de bedrijven goed is voor 90% van de voedselveiligheid. Je kunt dus met een beperkt aantal convenanten een groot deel van het takegebied van de NVWA afdekken. Met individuele bedrijven en kleine sectoren zijn convenanten goed af te sluiten. Met brancheverenigingen is dit moeilijker, omdat zij veelal graag al hun leden willen bedienen. Dit is een complicerende factor bij het aangaan van een convenant.

### **Toekomst**

Van Zoeren is bezig met het voorbereiden van convenanten met branches. Daarbij zou hij graag afscheid nemen van leden die niet de ambitie hebben om te voldoen aan wet- en regelgeving en kwaliteit te leveren. Bij bijvoorbeeld de slaggers gaat dit proces voorspoedig. Daarnaast is hij bezig met Koninklijke Horeca Nederland. Hij is met Koninklijke Horeca Nederland de mogelijkheid aan het verkennen om een systeem op te zetten waarin elk horecabedrijf kan worden gecontroleerd. In Denemarken wordt hiervoor in de horeca al jaren een smiley-systeem bij gebruikt. Controlegegevens worden aldaar geopenbaard en met een Smiley wordt de score weergegeven waarbij een breed lachend mondje betekent dat alles in orde is en het ernstig fout is als het Smiley-mondje naar beneden buigt. Er wordt nu in Nederland onderzoek gedaan naar een ander, meer genuanceerd systeem, bijvoorbeeld in combinatie met verkeerslichten met nuancerings in groentinten en zonnen etc.. Van Zoeren voelt zich door Koninklijke Horeca Nederland gesteund die dit een goed idee vindt voor de bonafide ondernemers. Op die manier kan namelijk afscheid worden genomen van malafide ondernemers. Ook zou hij er graag de consumenten bij betrekken. Niet alleen het bedrijfsleven, maar ook de consument is verantwoordelijk voor zijn eigen keuzes. Maar dan moet die consument wel keuzes kunnen maken. Van Zoeren wil zou graag willen groeien naar een situatie van 16 miljoen medetoezichthouders.

### **Ambitie**

Van Zoeren legt de ambitielat voor zijn organisatie graag hoog voor de komende vier jaar. Uiteraard ziet hij

daarbij wel problemen, waaronder op het gebied van ICT en ten aanzien van openbaarheid van informatie. Gelukkig ziet hij een politieke trend waarin inmiddels een groot deel van de politiek de openbaarheid van informatie een zinvolle zaak vindt. Maar er is ook nog een groep die openbaarheid een vorm van 'naming and shaming' acht en dit niets vindt. We hebben in Nederland te maken met een enorme massa producten en goederen bestemd voor in- en doorvoer in de Europese Unie. Dat is een druk die we in Nederland hebben en die we minder zien in andere landen. Die druk drijft ons tot een steeds verdergaande verbetering van onze toezichtvormen. Hij kan zich er over verbazen dat een mooie gedachte soms zoveel jaren nodig heeft om ingevoerd te worden.



## **Interview 12 januari 2012**

Gesprekspartners: drs. G. (Gerrit) de Jong, mw. drs. B. (Barbara) Goezinne en prof. dr. C.J. (Cor) van Montfort

Drs. G. de Jong is lid van het college van de Algemene Rekenkamer, mw. drs. B. Goezinne is directeur onderzoeksdirectie III en prof. dr. C. van Montfort is sectormanager Publiek-private Sector, Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (onderzoeksdirectie III).

Organisatie: Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer controleert of de inkomsten en uitgaven van het Rijk kloppen en of het Rijk beleid uitvoert zoals het bedoeld is. Dat is onze wettelijke taak. Wij spreken ons oordeel uit over beleid van de regering dat is vastgesteld en doen geen politieke uitspraken. We zullen bijvoorbeeld nooit zeggen dat een bepaalde wet 'niet deugt'. Wel kan de Algemene Rekenkamer oordelen dat een wet niet werkt zoals deze was bedoeld. Het is vervolgens aan de regering en/of de Tweede Kamer om hier politieke uitspraken over te doen.



### 3.2.5 Algemene Rekenkamer

#### Horizontaal toezicht

Stevens ziet de Algemene Rekenkamer als de ultieme toezichthouder in Nederland. Hij zou dan ook graag in dit gesprek als een tovenaarsleerling de truckjes van het toezicht willen leren kennen. De Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst kijkt naar wat de Belastingdienst 'Horizontaal Toezicht' noemt. De Tweede Kamer maakt zich in dat gewijzigd toezichtkader echter zorgen over de belastingopbrengst en wil weten wat de effecten van het horizontaal toezicht op de belastingopbrengsten zijn. Stevens legt zijn gesprekspartners de vraag voor of zij menen dat het horizontaal toezicht in feite oude wijn in nieuwe zakken is. Of, met een andere nuance gezegd, is het mogelijk een modieuze, maar riskant trend van toezicht? De Jong meent allereerst dat de term 'horizontaal toezicht' misleidend is. Hij lijkt namelijk aan te duiden dat het houden van toezicht niet verticaal is ingericht, maar dat wordt uitgegaan van een gelijkheid van partijen. Dit is niet het geval. De overheid blijft de machtsmiddelen houden, die zij al had.

#### Andere invulling toezicht

Van Montfort heeft de overtuiging dat door de Belastingdienst met het Horizontaal Toezicht is gekozen voor een manier van meer efficiënte en effectieve belastinginning. Om dat nu 'het houden toezicht' te noemen werkt verwarrend. De Belastingdienst is in zijn optiek een dienst van het ministerie van Financiën die in het leven is geroepen om belastingen te innen. De Algemene Rekenkamer ziet daarin een duidelijke verticale verhouding. Het zou pas horizontaal zijn, als er bijvoorbeeld bijbehorende 'checks and balances' tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst zouden zijn. Deze neemt hij echter niet waar. De term 'horizontaal toezicht', is derhalve misplaatst, meent Van Montfort. Overigens hoeft dat niet te betekenen dat de activiteiten die achter het begrip schuilgaan, ook misplaatst zijn. Dergelijke bewegingen ontstaan ook bij andere inspecties. Bij die inspecties is het doel is dat de ondertoezichtgestelde wordt aangezet tot gedrag, dat in overeenstemming is met de voorgeschreven normen. Bij de Belastingdienst zijn de activiteiten beperkt tot het vaststellen en innen van belastingen.

#### Verkopen en besparen

Stevens ziet dat het horizontaal toezicht bij velen tot de verbeelding spreekt. Van Montfort wenst dat beeld te nuanceren. Hij ziet het begrip 'vertrouwen' als een van de vele hoera-gevoelens van deze tijd. Dit wordt door Goezinne erkend. Met termen als 'vertrouwen' en 'gelijkwaardigheid' worden veel bezuinigingslagen gemaakt. Van Montfort meent dat onder het mom van dit soort begrippen kostenbesparingen aan de zijde van de toezichthouder worden ingezet. De woorden van 'vertrouwen', 'gelijkwaardigheid' en 'horizontaal toezicht' verkopen die kostenbesparing aan de zijde van de overheid beter. Dus toch een modetrend? Dit zou voor Van Montfort een te snelle conclusie zijn. Hij zou meer voelen voor een benadering, waarbij het toezicht en het toezichtproces meer aandacht zouden krijgen. Het toezichtproces kan bijvoorbeeld vaak 'slimmer en slanker' worden ingericht om hetzelfde te bereiken.

#### Vakantietijd

Van Montfort vindt dat als wordt gesproken over inspectievakanties en vertrouwen het in essentie gaat hoe je als overheid met goed fatsoen minder kunt doen. Daardoor hoeft het overigens niet slechter te worden, maar de retorica speelt een sterke rol. Stevens refereert daarbij aan zijn tijd als belastinginspecteur. In die tijd verrichte hij zijn werk of globaal of gedetailleerd. Dat was de invulling van zijn freies Ermessen als inspecteur. Wat hem betreft kun je dan ook bij horizontaal toezicht niet zondermeer spreken over een bezuinigingsactie. Van Montfort meent oprecht dat je beter invulling kunt geven aan een goede risicoinventarisatie en het realiseren van de condities van horizontaal toezicht. Als je dat op je netvlies hebt en kunt afdekken, dan krijg je

een zakelijk beleid en krijg je de mensen op de werkvloer mee. Je zult evidence based moeten aangeven dat het horizontaal toezicht als concept voordelen biedt. Goezinne vraagt of er over het concept en de invoering ervan goed is nagedacht? Stevens geeft aan dat in de afgelopen interviews door gesprekspartners is verklaard dat aan het horizontaal toezicht wel een bepaalde strategie ten grondslag heeft gelegen. Zij benadrukt het belang van een doordachte strategie, maar in het algemeen lijkt dit niet te gebeuren met dit soort vormen van toezicht.

### **Vanuit klachten geboren**

Stevens licht het ontstaan van het horizontaal toezicht toe. Het is onder andere geboren uit klachten van ZGO's. Zij werden te vaak gecontroleerd. Er moest meer worden vertrouwd op het werk en de processen die reeds plaatsvonden binnen de bedrijven en door de accountants. Ook werd de Raad van Bestuur meer aangesproken op het fiscaal bedrag. Moet de Belastingdienst het werk dan nog eens overdoen? Goezinne beleeft daarmee het horizontaal toezicht als een cultuuromslag. Maar daarnaast lijkt er ook de aanname in te zitten, dat het wat zou opleveren voor de Belastingdienst. Met minder mensen, kun je op die manier meer doen, maar dat hoeft niet per se meer op te leveren aan belastingopbrengsten. Stevens geeft aan dat de uitrol naar het MKB wordt gemaakt. Dit betreft ondernemingen die niet allemaal persoonlijk een convenant aangeboden kunnen krijgen. Stevens vraagt of de Algemene Rekenkamer verschillen in risico's zien of dat hetzelfde stramien van horizontaal toezicht kan worden gebruikt. Van Montfort ziet dat er aan de invoering van het horizontaal toezicht een concreet probleem vooraf ging; er was teveel fiscale aandacht bij de grote ondernemingen. Is er een dergelijk probleem bij de MKB-sector? Indien dat het geval is, dan kan daarop worden voortgebouwd. Maar als een dergelijke aanleiding er niet is, waarom zouden MKB-ers dan willen meedoen?

### **Toegevoegde waarde**

Stevens vraagt zich af wat het horizontaal toezicht een MKB-er oplevert, als die nu bij verticaal toezicht gemiddeld één keer in de 40 jaar een controle krijgt en als je meedoet met horizontaal toezicht je in het vizier komt van de Belastingdienst. Waarom zou je dan meedoen met horizontaal toezicht? Wat is je voordeel dan? Van Montfort meent als dat als dat het geval is, een uitrol naar het MKB mogelijk minder voor de hand liggend is. De toegevoegde waarde in het kader van vermindering van toezichtlasten is dan minder manifest. Stevens brengt naar voren dat voor een beperking van de toezichtlasten van de Belastingdienst de financieel dienstverleners een rol in het toezicht te krijgen. Die worden namelijk ingeschakeld voor het zogenoemde metatoezicht. De fiscaal dienstverleners worden door de Belastingdienst verantwoordelijk gemaakt.

### **Regeldruk**

De Jong licht met betrekking tot deze ontwikkeling zijn visie op toezicht toe aan de hand van ontwikkelingen in het middelbaar beroepsonderwijs. De onderwijsinstellingen klagen steen en been over de regeldruk. Die wordt bij de onderwijsinstellingen als enorm ervaren. Veel van de aanwezige regels zijn naar zijn idee een gevolg van gesteld wantrouwen. Als je dan vervolgens alleen het toezicht anders invult en dit tot minder toezicht leidt, ben je er nog niet. Je zult dan vervolgens ook minder regels moeten hebben. Anders wordt het terugdringen van regeldruk nog niet als zodanig ervaren door de ondertoezichtgestelden. De Jong meent dat het daarom zinvoller is om meer naar de kwaliteit van de regels te kijken, dan alleen naar kwantiteit. Stevens beaamt dit. Het is voor hem bij toezicht niet anders. Het gaat om de wijze waarop je het inricht en vervolgens uitvoert. Je moet je daarbij telkenmale afvragen hoe zinnig het werk is. En daarom wil hij juist in dit interview daarover de mening van de Algemene Rekenkamer horen.

### **Terminologie**

Stevens ziet tijdens het onderzoek van zijn Commissie bij verschillende toezichthouders veel verschillende en vooral eigen terminologie van toezicht voorbijkomen. Hoe moeten de begrippen 'toezicht' en 'inspectie' worden opgevat volgens de Algemene Rekenkamer? En wat zijn daarbij de belangrijkste knelpunten? Van

Montfort meent dat bij de Douane daadwerkelijk toezicht wordt uitgeoefend. De Douane is in staat om bijvoorbeeld goederen tegen te houden. De Belastingdienst int belastingen en is daarom naar zijn opvatting geen toezichthouder. De Jong vraagt of die zienswijze zou veranderen als er sprake is van convenanten. Goezinne meent van niet, omdat er uitgaande van de taak van de Belastingdienst moet worden gezien of er al dan niet sprake is van toezicht. En als die taak het innen van belastingen is, dan verandert dat in een convenantsituatie niet. Er dient ook dan geïnd te worden. De uitvoeringstaak verandert daardoor niet in een toezichtstaak.

### **Effect**

Van Montfort is benieuwd of het effect van Horizontaal Toezicht van de Belastingdienst op de belastinginkomsten helder is. Hij vraagt zich daarbij in het bijzonder af of de investeringen in het Horizontaal Toezicht die de Belastingdienst doet, opwegen tegen de meeropbrengst die er mogelijk aan het einde van de rit inzit. Goezinne brengt naar voren dat er ook andere manieren zijn om efficiënter met middelen om te gaan. De Algemene Rekenkamer heeft daarbij geen voorkeur voor een bepaalde toezichtvorm. Wel wordt het credo gehuldigd 'hoe smaller, hoe beter', maar dan uiteraard wel zonder negatieve bijeffecten. Bedrijven vragen naar haar mening dan ook terecht wat horizontaal toezicht voor hen oplevert. Ze is benieuwd of dat beeld voldoende duidelijk is voor een ondertoezichtgestelde. Volgens Stevens is dat voor de belastingplichtige binnen het horizontaal toezicht wel het geval. Die bekendheid met de voordelen is er. Het is mogelijk meer de vraag of daaraan vervolgens ook daadwerkelijk wordt voldaan en hoe wordt omgegaan met belastingplichtigen die niet meedoen met het horizontaal toezicht.

### **Verplaatsing**

Van Montfort ziet vaak dat een minister denkt dat een andere vorm van toezicht, zoals het horizontaal toezicht van de Belastingdienst, minder tijd en geld gaat kosten. Dat is echter een onjuiste gedachte. Er moet namelijk niet worden vergeten, dat de kosten van het toezicht door een dergelijke benadering (deels) worden verplaatst naar de ondertoezichtgestelden. Daarbij komt, zoals De Jong opmerkt, dat er voor de Belastingdienst en overheid zekerheid moet zijn over de volledigheid van de belastingopbrengsten. Goezinne vult daarbij aan dat dit ook binnen het ministerie van Financiën als risico is benoemd. En de verwezenlijking van dit risico kan groter worden in tijden van de huidige economische crisis. Hier dient de leiding van de Belastingdienst terdege rekening mee te houden. Indien zou blijken dat de belastingopbrengsten zouden dalen door het horizontaal toezicht, dan is er een probleem. Overigens zou je bij die berekeningen ook de kosten die gepaard gaan met de invoering van het horizontaal toezicht moeten betrekken. Uiteindelijk zijn de Belastingdienst, de Algemene Rekenkamer en andere belanghebbenden allemaal op zoek naar het daadwerkelijke effect op de belastinginkomsten van het Horizontaal Toezicht. Dat effect is nu nog niet in kaart gebracht. Van Montfort stelt de vraag hoe je kunt waarborgen dat je alle belastingopbrengsten krijgt, die je zou moeten krijgen. Kost dat niet meer dan het opbrengt? Mogelijk moet je daarom meer investeren in andere manieren van slim toezichthouden. Op de vraag van Stevens of de Rekenkamer daar een model voor een risicoanalyse met de belastingopbrengsten beschikbaar heeft, wordt opgemerkt dat de Rekenkamer juist daarom veel interesse heeft in de werkzaamheden van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, omdat zij hoopt daarvoor nadere aanknopingspunten te krijgen.

### **Verbondenheid**

Stevens ziet een vervaging tussen uitvoering en inspectie ontstaan. Veel bewindslieden hebben zich politiek aan het horizontaal toezicht verbonden. Kan er daardoor nog onafhankelijk worden gekeken naar het onderwerp? De inspecties moeten rapporteren aan de ministers en staatssecretarissen die daarvoor tevens politiek verantwoordelijk zijn. Dit zou een institutioneel risico kunnen opleveren. Zou je niet een inspectieraad moeten willen, die los van de ministers werkzaam is? De Jong acht het concept dat gerechtvaardigd vertrouwen als

uitgangspunt neemt, als zodanig zinvol. Wel verandert door het horizontaal toezicht de dagelijkse routine en is een cultuurverandering nodig. De gedachte dat wordt gestopt met het binnenvallen met een leger toezichthouders, spreekt hem wel aan. “We hebben afspraken gemaakt en weten dat u het kunt.” Met het concept is niks mis, maar het moet wel zorgvuldig worden ingevoerd. Als de verbondenheid van de bewindvoerders daarbij te groot is geworden en zij daardoor niet meer onafhankelijk kunnen zijn, dan is er volgens De Jong altijd nog de Algemene Rekenkamer, die los van die verhouding een oordeel over deze vorm van toezicht kan geven.

### **Invoeren en evalueren**

Goezinne merkt op dat het bedenken van het idee één is. Vervolgens dient dit op een juiste wijze ingevoerd te worden. De invoering van het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst komt op haar over alsof er vooral aannames zijn gemaakt ten aanzien van het gedrag van belastingplichtigen en de mogelijke effecten voor de belastinginkomsten. Maar is er bijvoorbeeld ook een nulmeting geweest, zodat er daarna zinvol kan worden geëvalueerd? Van Montfort vraagt zich af of de condities van een succesvolle implementatie zijn geformuleerd en of die vervolgens ook zijn vervuld ten aanzien van het horizontaal toezicht. Mogelijk zou een onderzoek naar het horizontaal toezicht deze condities moeten formuleren. Voor Goezinne maakt juist dat het verschil tussen de opzet en de uiteindelijke werking, het verschil tussen ‘zeggen’ en ‘doen’. Van Montfort is benieuwd of ook aan de personele kant is gedacht bij de invoering. Wil je een dergelijke verandering in je organisatie doorvoeren, dan moet je ook je medewerkers adequaat opleiden. Als je dat niet doet, wordt een van de noodzakelijk condities niet vervuld. Hij meent dat evaluaties daarbij een belangrijke rol spelen. Op grond van de uitkomsten daarvan kun leren van hetgeen fout is gegaan. Van Montfort benadrukt nogmaals dat een slimme inrichting van systemen en automatisering vaak zinvoller kan zijn, dan vertrouwen en gelijkheid nastreven. Je moet namelijk grip krijgen op de informatie waar je gebruik van moet maken.

### **Verstikking**

Stevens komt terug op het functioneel verschil tussen toezicht en inspectie. Soms lijkt het alsof de inspectiepoet verstikt raakt in een ministerie. Van Montfort ziet eveneens een spanningsveld tussen enerzijds onafhankelijk werken en oordelen van de inspecties en anderzijds de minister die dat soms niet goed uitkomt. Als een toezichthouder als zelfstandig bestuursorgaan wordt weggezet, kan die toezichthouder een doorn in het oog van een ministerie zijn. Een mogelijke tussenvorm is de inspectiedienst. Tot slot kan het toezicht in de vorm van een dienst voorkomen, zoals dat bijvoorbeeld bij de Belastingdienst het geval is. Dat zijn de mogelijkheden die je hebt. Maar deze positioneringen hebben eveneens gevolgen voor de ministeriele verantwoordelijkheid. De verantwoordelijkheid is namelijk verbonden aan de bevoegdheden die een bewindsvoerder heeft. De Algemene Rekenkamer ziet de inspecties liefst zoveel als mogelijk onafhankelijk en zo hoog mogelijk in een ministerie. Goezinne benadert dit vraagstuk vanuit een ander perspectief. Zij vraagt zich af wat de maatschappij nodig heeft. Inspecties zijn er uiteindelijk om beleid uit te voeren. De vorm acht zij daaraan ondergeschikt.

### **Bottom line**

De Jong neemt als voorbeeld een kritisch rapport van de Algemene Rekenkamer ten aanzien van subsidieverstrekking. De Tweede Kamer heeft dit rapport warm ontvangen, maar deed daar in de jaren die daarop volgden niets meer. Daar komt de Algemene Rekenkamer bij het opstellen van een nieuw rapport achter. De Algemene Rekenkamer heeft een reeks van mooie rapporten uitgebracht. Vervolgens komt er een commissie, zoals bijvoorbeeld de Tijdelijke Commissie Infrastructuurprojecten (Commissie-Duivesteyn) met een rapport dat in essentie niets nieuws bevat. En een dergelijk rapport vangt dan ineens de volle aandacht en leidt tot actie. Hij wil hiermee aangegeven dat het effect van dergelijke rapportages is niet altijd duidelijk is. Hetzelfde lijkt het geval te zijn met de invoering van het horizontaal toezicht. Soms weet je niet precies wat de effecten zijn van een dergelijke koerswijziging. Er kunnen nulmetingen en vervolgmetingen plaatsvinden, maar

dan nog ben je van meer omstandigheden afhankelijk dan alleen de invoering van een vernieuwd toezichtconcept.

### **Auditdienst(en)**

De Algemene Rekenkamer leunt sterk het werk van de departementale accountantsdienst. In feite reviewt de Algemene Rekenkamer dit werk. Als de departementale diensten het werk niet goed zouden doen, dan kun je er als Algemene Rekenkamer ook niet op bouwen. In die zin is de Algemene Rekenkamer de controleur van de controleurs en dat op zich vormt een risico. De Algemene Rekenkamer wil niet iets niet tijdig hebben gesignaleerd. Goezinne schetst de ontwikkeling naar een rijksbrede auditdienst. Deze verandering is voor de onafhankelijkheid van het toezicht een goede ontwikkeling, maar daardoor krijg je vervolgens binnen het ministerie minder vertrouwen van de betrokkenen. En dat heeft ook weer nadelen, want uiteindelijk wil je van elkaar kunnen leren. Het gaat om de positionering van een auditdienst ten opzichte van het ministerie die zorgt voor meer of minder onafhankelijkheid. Maar daarbij speelt evenzeer een rol hoeveel ruimte je krijgt om een eigen programma te maken. Stevens vraagt of er nog plaats is voor een kritische ambtenaar of dat in feite nog slechts een loyale ambtenaar gewenst is. Van Montfort meent dat als je kijkt naar de diverse regelingen, waaronder een klokkenluidersregeling, er veel mogelijk lijkt, maar dan moet je wel de goede attitude hebben. Als een minister zich afsluit van advies of een accountant geen wrijving wil, dan werkt het niet. Goezinne zou dit een zorgelijke ontwikkeling vinden.

### **Audits**

De Algemene Rekenkamer onderhoudt contact met de auditdienst van het ministerie van Financiën. Daar speelt volgens De Jong vooral operational auditing een rol. Hij vraagt zich af wie de financial auditing doet als de voorkeur ligt bij operational auditing. Hij memoreert Hirsch Ballin die eens aangaf dat hij best wel wil vertrouwen op reizigers van de NS, maar dat hij toch blij is dat er ook toegangspoortjes zijn. Goezinne vult hem aan door de ontwikkelingen te schetsen waarbij de Algemene Rekenkamer meer zelf moet doen. Het samengaan van de verschillende rijksauditdiensten levert volgens Financiën meer ruimte voor beide vormen van audits, maar de Algemene Rekenkamer is hier sceptisch over. Stevens is benieuwd hoe dit proces eruit ziet en wie dit in werking heeft gezet. Goezinne geeft aan dat dit vanuit het ministerie van Financiën is opgepakt in het kader van Compacte Rijksdienst.

### **Regeldruk**

Van Montfort vraagt zich af of de Belastingdienst niet alleen minder toezicht gaat houden, maar ook of er minder regels zullen komen. Wordt daarover eveneens gesproken? Dat lijkt volgens Stevens nu nog niet het geval te zijn. Stevens vraagt hoe de Algemene Rekenkamer tegen certificaten kijkt. De Jong benadert certificaten als een indicatie voor kwaliteit. Maar leidt dit dan niet tot verhoging van de regeldruk voor ondertoezichtgestelden? Certificaten veroorzaken veelal een verhoging van de ervaren regeldruk. De Jong zag eerder bij de verlaging van de regeldruk afgeschafte overheidsregels vaak één op één weer werden overgenomen door koepels. Dat moet echter niet de bedoeling zijn. Het levert dan nog geen verandering op. Als je daadwerkelijk toezichtlasten wilt beperken, dan zul je dat in samenhang met het omliggende regelstelsel moeten doen.

## **Interview 12 januari 2012**

Gesprekspartners: mr. C.A. (Chris) Fonteijn en prof. mr. A.T. (Annetje) Ottow

Mr. C. Fonteijn is sinds 1 september 2005 voorzitter van het college van OPTA. Daarvoor was hij werkzaam als advocaat bij het Rotterdamse kantoor NautaDutilh, waar hij in 1988 partner werd. Hij vervulde daar diverse functies en gaf daar de laatste jaren leiding aan de Energy & Utilities Group. Op 1 juli 2011 is hij benoemd tot voorzitter van de Raad van Bestuur van de NMa. Fonteijn is eveneens beoogd voorzitter van de autoriteit die zal ontstaan na de fusie van de NMa, OPTA en de Consumentenautoriteit. Prof. mr. Ottow is sinds 1 september 2011 bestuurslid van OPTA. Daarvoor was zij onder andere onderzoeker bij het Instituut voor Informatierecht (Universiteit van Amsterdam) en werkzaam in de advocatuur. Sinds 1 april 2006 was zij geassocieerd lid van het college van OPTA. Voorts is zij sinds augustus 2007 als hoogleraar economisch publiekrecht verbonden aan de Universiteit Utrecht.

Organisatie: Nederlandse Mededingingsautoriteit & Onafhankelijke Post en Telecom Autoriteit

De Nederlandse Mededingingsautoriteit (NMa) ziet erop toe dat bedrijven op de vrije markt met elkaar concurreren. De Onafhankelijke Post en Telecom Autoriteit (OPTA) zorgt voor concurrentie en vertrouwen in de communicatiesector in het belang van de consument. Daarbij staan concurrentiebevordering en consumentenbescherming centraal.

### 3.2.6 Nederlandse Mededingingsautoriteit & Onafhankelijke Post en Telecom Autoriteit

#### Introductie

OPTA, de NMa en de Consumentenautoriteit zijn bezig met een fusieproces. De ministerraad heeft besloten deze drie toezichthouders samen te voegen in het kader van het streven naar een kleinere, maar meer slagvaardige overheid. Het uitgangspunt is dat de feitelijke samenvoeging per 1 januari 2013 is gerealiseerd. Fontein is voorzitter van OPTA en de NMa en beoogd voorzitter van de nieuw te vormen autoriteit. Het is nu de uitdaging om de visies op het houden van toezicht van deze drie organisaties te stroomlijnen. De fusieplannen krijgen steeds meer een concrete vorm. Hij zal dit gesprek vanuit zijn beide voorzitterschappen invullen. Hij introduceert Ottow. Zij is bestuurslid van OPTA. Ottow is via de advocatuur terechtgekomen bij OPTA. Daarnaast is zij als hoogleraar economisch publiekrecht verbonden aan de Universiteit van Utrecht. Zij houdt zich thans bezig met regulering en handhaving (markt & overheid) en in het bijzonder met het Europese recht, mededingingsrecht en het toezicht op gereguleerde sectoren.

#### Oratie

Ottow heeft in 2008 haar oratie 'De markt meester? - De zoektocht naar nieuwe vormen van toezicht' gesproken over de tendens naar meer horizontaal gericht toezicht. Economische toezichthouders zoeken naast de traditionele instrumenten van toezicht naar nieuwe toezichtvormen. Horizontaal toezicht is daarvan een vorm. Daarbij wordt de samenwerking met ondertoezichtgestelden gezocht, vindt er meer overleg plaats en zal er meer moeten worden samengewerkt en onderhandeld. Wederzijds vertrouwen speelt daarbij een belangrijke rol. Zij concludeert dat marktmeesters verticale en horizontale instrumenten tot hun beschikking dienen te hebben. De combinatie van beide toezichtstijlen maakt het mogelijk toezicht en de handhaving effectief te laten verlopen.

#### Achtergrond gesprek

Stevens schetst de achtergrond van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Bij de Belastingdienst en de Tweede Kamer ontstonden vragen over het horizontaal toezicht van de Belastingdienst. Werden er geen belastinginkomsten misgelopen met deze vorm van toezicht? De staatssecretaris meende een onafhankelijke commissie in te moeten stellen om over deze en andere vragen ten aanzien van het horizontaal toezicht duidelijkheid te scheppen. Dit was naar zijn opvatting sowieso zinvol, want het horizontaal toezicht wordt nu al een groot aantal jaren uitgevoerd. Dan mag je een dergelijk proces ook wel eens gaan evalueren. Stevens licht toe zijn opdracht breed op te pakken. Hij houdt verschillende rondetafelgesprekken en bezoekt diverse toezichthouders om te leren van de ervaringen van hun toezichthoudende organisaties en te horen hoe zij staan tegenover het fenomeen 'horizontaal toezicht'.

#### Mogelijkheden en beperkingen

Fontein heeft vanuit zijn dubbele functies bij OPTA en de NMa een grote diversiteit van werkgebieden. Het gaat zowel om de telecom als om de marktregulering. Je komt daarbij in aanraking met allerlei theorieën over het houden van toezicht en de effectiviteit ervan. Het is zeer zinvol om daar kennis van te nemen. Fontein ziet in zijn eigen organisaties dat hij op basis van nationale en internationale methoden is gaan werken. Het is daarbij echter niet altijd een vrijwillige keuze om een bepaalde vorm van toezicht te kiezen, aangezien er vanuit de organisatie en omgeving beperkingen worden opgelegd. Soms zijn het echter profane argumenten, zoals tijd en geld, die bepalen met welke vormen van toezicht je uiteindelijk aan de slag gaat. Als toezichthouder experimenteer je vervolgens binnen deze gegeven omstandigheden om een zo groot mogelijk maatschappelijk resultaat te bereiken. Hij is benieuwd hoe bij de Belastingdienst de ontwikkeling van het horizontaal toezicht is

opgestart en op elke wijze de gedachten ten aanzien van deze vorm van toezicht zijn ontwikkeld. Hij kan zich voorstellen dat bij de Belastingdienst de factoren tijd en geld eveneens een rol spelen bij de invulling van het toezicht.

### **Casus**

Fontein is nu zes jaar voorzitter van OPTA en iets meer dan een half jaar voorzitter van de NMa. Hij wil in zijn gesprek van vandaag graag een concrete casus als leidraad laten dienen. Deze casus komt voort uit de praktijk van OPTA en betreft KPN. Dit is voor hem een interessant voorbeeld om te demonstreren wat een toezichthouder kan en soms ook moet doen bij het houden van toezicht. In deze casus is goed te zien dat er verschillende toezichtvormen zijn en dat daartussen ook moeten kunnen worden geschakeld. OPTA en KPN hebben vanuit de toezichthoudende en ondertoezichtgestelde verhouding een lange relatie. Deze relatie kenmerkte zich in het verleden door conflictrijke omgangsvormen. Die hebben in de tijd ook tot veel publiciteit geleid. Op enig moment werd voor de situatie voor beide partijen moeilijk houdbaar en weinig effectief. Om in deze relatie verbetering aan te brengen, is er door beide partijen gewerkt aan een Compliance Handvest. Dit is uiteindelijk 24 april 2008 ondertekend. Een dergelijk convenant maakt het makkelijker elkaar in een concrete situatie persoonlijk op relatieverstorende kwesties aan te spreken.

### **Veranderingen**

Ottow licht toe dat het sluiten van een convenant met KPN geen sinecure was. Het team van OPTA dat contact had met de KPN, was sterk gericht op 'command and control'. Die houding moest richting het convenant worden aangepast. Hoe kun je met afspraken invulling geven aan een relatie tussen de toezichthouder en zijn ondertoezichtgestelde? Hoe kun je op een andere wijze dan voorheen zorgen dat een ondertoezichtgestelde zich aan de wet- en regelgeving gaat houden? Daaraan is hard gewerkt aan de kant van OPTA. KPN was ook geïnteresseerd en vroeg naar de consequenties ervan voor het bedrijf. Zouden er bij een convenant geen boetes meer volgen bij gebleken overtredingen? Antwoord: Nee, dat is niet de bedoeling. Wel werd het mogelijk te spreken over een verlaging van een boete, maar wel binnen de grenzen van de wet. Voorwaarde was wel dat KPN dan moest meewerken aan het Compliance Handvest. In het handvest zijn afspraken opgenomen over hoe KPN concreet invulling geeft aan de eigen verantwoordelijkheid om de Telecommunicatiewet na te leven. Ook zijn er in het handvest basiselementen van een effectief compliance-programma opgenomen.

### **Moeizaam proces**

De totstandkoming van het Compliance Handvest bleek aan beide kanten een moeizaam traject te zijn. Twee partijen die jarenlang tegenover elkaar stonden, moest nu als meer gelijkwaardige partijen samenwerken om te komen tot een gezamenlijk resultaat. Derden in de markt bekeken dit proces met argusogen. OPTA wilde daarbij openheid van zaken van KPN en daadwerkelijk kunnen zien dat er aan de compliance werd gewerkt. Op basis van aangepaste boetebeleidsregels is vastgelegd welke rol het Compliance Handvest speelt en welke boeteverlagende en -verhogende factoren een rol spelen.

### **Derdenbelangen**

Het sluiten van een Compliance Handvest met KPN bleek een delicaat proces dat tot vele leerpunten heeft geleid, aldus Ottow. Hoe ga je om met vertrouwelijkheid? Hoe kun je de cultuur van de eigen toezichtorganisatie veranderen? Hoe ontwikkel je bij de eigen medewerkers de kennis van het horizontaal toezicht? Hoe ontwikkel je de competenties van medewerkers? Belangrijk bleek ook de vraag hoe je als toezichthouder schoon schip wilt maken met de ondertoezichtgestelde. Want als je als toezichthouder zo dicht op en in een organisatie wordt toegelaten en met de ondertoezichtgestelde een Compliance Handvest wilt aangaan, dan ligt het voor de hand dat je als toezichthouder meer ziet dan je anders op afstand zou kunnen waarnemen. Terugkijkend heeft Ottow het traject met KPN als positief ervaren. Het heeft OPTA veel kennis en inzicht verschaft in de organisatie van de



KPN en heeft ook geleid tot gedragsverandering bij KPN. Ook Fonteijn vindt het zinvol dat hij dit proces met zijn organisatie heeft doorlopen. Het heeft veel positieve leereffecten opgeleverd. En ook voor de markt heeft het gunstige ontwikkelingen opgeleverd.

### **Meer handvesten**

Stevens vraagt of er ook andere marktpartijen dan de KPN zich hebben gemeld voor een convenant. Dat is echter niet het geval. Stevens vraagt naar de vermoedelijke reden. Ottow kan slechts aannemen dat dit zo is, omdat de KPN de enige partij is die onder verscherpt toezicht stond. Dat was namelijk sinds 2005 het geval toen OPTA KPN voor 17 miljoen euro heeft beboet voor het verstrekken van ongeoorloofde kortingen aan zakelijke klanten. Met het handvest werd het mogelijk om weer onder een normaal toezicht te komen. Bij andere partijen speelde een dergelijk belang niet. Zij staan onder een normaal toezicht.

### **Meer macht, meer mogelijkheden**

De bevoegdheden die OPTA heeft ten aanzien van de telecomsector zijn helder. De telecomwetgeving is hierover duidelijk. Vanuit die positie is het dan ook relatief eenvoudig geweest om te komen tot een Compliance Handvest met KPN. Met bijvoorbeeld TNT lijkt een dergelijk handvest vooralsnog niet realiseerbaar. Op die toezichtrelatie is andere wetgeving van toepassing. Wetgeving die minder duidelijk is over bevoegdheden van de toezichthouder, dan de telecomwetgeving. De Postwet is volgens Fonteijn voor verbetering vatbaar. Deze beide situatie overziende, zou je tot de hypothese komen, aldus Fonteijn, dat hoe meer wettelijke bevoegdheden de toezichthouder tot zijn beschikking heeft, hoe meer mogelijkheden er zijn om te komen tot een convenant.

### **Invloed**

Voor de bereidheid te werken aan een convenant zijn verschillende aspecten van belang. Erg belangrijk blijkt de cultuur van een organisatie te zijn en in het bijzonder de gedachten en verwachtingen van het bestuur daarover. Fonteijn acht de 'tone at the top' essentieel voor het welslagen van een convenant. Maar zelfs als bedrijven het niet in hun cultuur hebben, kunnen soms simpele bedrijfseconomische rekensommen er eveneens voor zorgen dat organisaties willen meewerken aan een convenant. In andere gevallen zijn het aandeelhouders, raden van commissarissen of de publieke opinie, bijvoorbeeld ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, die stimuleren dat dergelijke convenanten worden aangegaan, waar ze eerst niet voor mogelijk werden gehouden. Overigens geldt een dergelijke kanttekening ten aanzien van cultuur ook voor de toezichthouders. Het zit in de genen van vele toezichthouders dat controles moeten plaatsvinden en vertrouwen niet gegeven kan worden. Ook daar dient een knop omgezet te worden.

### **Parallellen**

Stevens hoort veel parallellen met de ontwikkelingen die bij de Belastingdienst hebben gespeeld. Je wilt enerzijds vertrouwelijkheid bewaren, naar anderzijds moet er openheid van zaken worden gegeven. Andere marktpartijen dringen daar ook op aan. Ottow vernam in die tijd ook op haar werkerterrein geluiden dat convenanten geen wettelijke basis zouden hebben, maar deze geluiden zijn snel verstomd. Fonteijn acht het werken met convenanten vergelijkbaar met het werken vanuit een persoonlijke stijl. Je werkt niet alleen op grond van de wettelijke kaders, maar ook op basis van fatsoensregels. Beide normensets moeten tot je instrumentarium als toezichthouder behoren. Je bent er namelijk niet alleen om op te sporen en te sanctioneren, je bent er vooral om te voorkomen. Stevens vraagt of deze gedachte in hun werkgebied niet op weerstand stuit. Fonteijn en Ottow menen van niet. Er worden weinig tot geen opmerkingen gemaakt over de rechtmatigheid van convenanten. Het is theoretisch misschien als een discutabele kwestie te zien, maar in hun praktijk speelt dit niet of nauwelijks een rol.

### **Tweehandigheid**

Fonteijn is op basis van de opgedane ervaringen in dit fusietraject op zoek naar een gemeenschappelijk visie voor de toezichthouders. Hier komen boeiende verschillen tussen de drie toezichthouders naar voren. Vanuit OPTA bestaat over de aanwezigheid en inzetbaarheid van verschillende vormen van toezicht op de telecommarkt geen discussie. De NMa hanteert voor de mededinging op de energiemarkt een meer klassiek georiënteerd toezichtmodel. Met de aankomende fusie zal die visie mogelijk meer gedifferentieerd gaan worden. Ottow zou daarbij graag van geval tot geval willen kunnen beoordelen welke manier van toezicht de best mogelijke oplossing biedt. Fonteijn meent dat er sprake moet zijn van een 'tweehandigheid'. Je moet naar aanleiding van de problemen die spelen en het gedrag dat je waarneemt, kunnen variëren in de manier van toezicht. Dus je bent niet slechts verticaal toezicht aan het houden, of slechts horizontaal toezicht. Je hebt flexibiliteit nodig in je instrumentarium om tot successen te komen.

### **Rechtsbescherming**

Stevens komt terug op de paradox dat je eerst veel macht moet hebben om veel vrijheid in je toezichtmodel te kunnen hebben. Zit daar niet eveneens een gevaar in? Wie moet dan zorgen voor de rechtsbescherming als je als toezichthouder zoveel macht hebt? Fonteijn erkent die paradox. Ottow laat zien dat er voldoende rechtsbescherming aanwezig is. Er vinden consultaties plaats en marktpartijen hebben de mogelijkheid om tegen een besluit te procederen. Soms leidt dat zelfs tot jarenlange procedures die voor de markt en de consumenten niet altijd zinvol zijn, maar in het kader van de rechtsbescherming nodig zijn. Het is in die zin balanceren tussen effectiviteit en rechtmatigheid. Fonteijn voert naar eigen zeggen soms een eenzame strijd. De besluiten die van zijn toezichthoudende organisaties komen, zijn complex van aard. Ze bevatten veel technische elementen vanuit de economie en de econometrie. Rechters toetsen deze besluiten integraal. Dit is een intensieve en tijdrovende zaak. Soms zou hij wel eens willen dat dergelijke besluiten slechts marginaal getoetst zouden worden. Het is echter inherent aan onze manier van rechtspleging, dat als je meer macht hebt en die vervolgens uitoefent, de rechterlijke toetsing ook meer dan marginaal is. Dit past volledig in zijn beeld van 'checks and balances'.

### **Convenant geen noodzaak**

Ottow ziet het convenant als een niet-noodzakelijk middel. Bij bijvoorbeeld KPN was het slechts een kapstok om inzicht te krijgen in de organisatie en duidelijkheid te scheppen voor beide partijen. Het horizontaal toezicht zorgde voor de noodzakelijke transparantie in de brij van gesprekken. Het convenant is geen noodzakelijk middel, maar wel een prettig anker om op terug te vallen. Stevens heeft in zijn eerdere publicaties dergelijke convenanten rituele dansen genoemd. Toch blijkt hem in gesprekken met toezichthouders en ondertoezichtgestelden dat dit in de praktijk niet zo ervaren wordt. Ook Fonteijn meent dat het sluiten van convenanten geen rituele dans is. Hij is ervan overtuigd dat door het aangaan van convenanten de mate van compliance hoger ligt en de kennis over de ondertoezichtgestelde organisatie bij de toezichthouder op een hoger niveau komt te liggen. Je weet meer van elkaar en je kunt op een convenant terugvallen. Dat is gemakkelijker dan terugvallen op briefwisselingen waarin vooral veel informatie wordt opgevraagd. Vandaar dat KPN na het afsluiten van het Compliance Handvest weer onder normaal toezicht kon worden geplaatst. Dit althans tot december 2011. In die periode constateerde OPTA dat KPN overtredingen beging, die noopten tot de keuze om KPN weer onder verscherpt toezicht te plaatsen. Als toezichthouder moet je namelijk de vrijheid hebben om te kunnen schakelen tussen je toezichtvorm.

### **Suggestie**

Stevens vat samen dat Fonteijn en Ottow het convenant kennelijk zien als een vorm van formalisering van omgangsnormen en een wapen tegen juridisering. Dat noopt Stevens tot de volgende vraag aan Fonteijn. Wat zou u doen als u directeur-generaal zou zijn bij de Belastingdienst? Fonteijn geeft aan dat hij een meer

genueanceerd beeld zou willen laten zien van de verschillende toezichtvormen bij de Belastingdienst. Nu lijkt het alleen maar horizontaal toezicht te moeten zijn, maar dat kan volgens hem niet het geval zijn. Hij zou dat beeld willen aanpassen met zijn eerder genoemde ‘tweehandigheid’. Er moet kunnen worden geschakeld tussen verschillende vormen van toezicht en ‘high trust’-gedachten. Hij vindt dat bedrijven het moeten verdienen om bij horizontaal toezicht betrokken te mogen worden. Dus ja, het horizontaal toezicht is een onmisbaar instrument, mits je als toezichthouder snel kunt schakelen van vriend naar vijand. Ottow vult aan dat je niet alle ondertoezichtgestelden over één kam moet willen scheren. Er zijn namelijk branches waarvan wetenschappelijk is aangetoond dat zij niet klaar zijn voor zelfregulering. Het is dan ook de vraag of je dergelijke branches, zoals de taxibedrijven en glazenwassers, wilt betrekken bij horizontaal toezicht. Je zult hier volgens Fonteijn ook uitdrukkelijke keuzes in dienen te maken.

### **Metten van succes**

Fonteijn begrijpt dat sommigen het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst zien als een softe benadering, waardoor belastinginkomsten teruglopen. Als hij bij de Belastingdienst werkzaam zou zijn, zou hij dit graag willen weerleggen door resultaten van de laatste jaren te presenteren. Daarbij moet het zichtbaar maken van successen mogelijk uit een onverwachte hoek komen. Met de invoering van horizontaal toezicht ontstaat namelijk een paradox. Als je het horizontaal toezicht goed uitwerkt, kom je meer te weten van ondertoezichtgestelden en de markt. Je constateert daardoor sneller en meer overtredingen, dan je met traditioneel toezicht zou hebben gedaan. Dat zou voeding kunnen geven aan de gedachte dat horizontaal toezicht tot grote nalevingstekorten zou leiden. Dat is echter een foutieve causaliteit. Dergelijke resultaten beschouwen Fonteijn en Ottow juist als een succes van horizontaal toezicht. De tekortkomingen worden immers zichtbaar dankzij horizontaal toezicht. Bovendien heeft horizontaal toezicht ook een sterk preventieve werking die niet altijd goed zichtbaar is. Als je investeert in compliance en bijbehorende vereisten, dan kun je voorkomen in plaats van dat je moet boeten. Fonteijn merkt daarbij op dat je overigens het meeste rendement hebt, door diverse soorten van toezicht naast elkaar te plaatsen.

### **Toezicht en politiek**

Stevens is benieuwd naar de spanning tussen beleid en toezicht. Ottow illustreert haar antwoord aan de hand van de zorg. De mogelijkheden om te komen tot convenanten worden verkend, maar dat kost veel tijd. De NMa komt op die partijen vaak over als ‘de grote vijand’. Het kost veel tijd en energie om dat beeld aan te passen. Je hebt als markttoezichthouder een wettelijke taak gekregen. Daarin spelen ook andere gevoelige beleidsaspecten een rol, zoals bijvoorbeeld bij de huisartsen. In januari 2012 legde de NMa de Landelijke Huisartsen Vereniging een boete op van 7,7 miljoen euro voor het inperken van de vestigingsvrijheid van huisartsen. Het inperken van een dergelijke vestigingsvrijheid is niet toegestaan. Maar wat schiet de patiënt daarmee op? Voor veel toezichthouder is die vraag echter minder relevant. Hij moet immers een wettelijke taak uitvoeren en deelt een boete uit als een situatie niet conform de wet is. Maar aan de andere kant zijn er ook politieke opvattingen die juist het specialiseren en fuseren van ziekenhuizen voorstaan. Maar tegelijkertijd staat dit op gespannen voet met de opdracht die aan de NMa is gegeven te strijden tegen ontwikkelingen die de vrije markt tegengaan. Dit levert in de toezichtpraktijk problemen op. Je kunt het probleem wel rationeel bekijken, maar dit is niet altijd maatschappelijk wenselijk. Ottow ziet dit als een voorbeeld van de verschillende belangen die een rol spelen bij het toezicht. Als toezichthouder dien je daarin keuzes te maken binnen de mogelijkheden die je hebt.

### **Samenwerking**

Samenwerking tussen toezichthouders vindt plaats in het Markttoezichthoudersberaad (MTB). Ervaringen over compliance, horizontaal toezicht en probleemgestuurd werken worden daarin gedeeld. Ottow merkt op dat dit een verbetering is ten opzichte van het verleden. Dergelijke ervaringen werden voorheen weinig tot niet

gedeeld tussen toezichthouders. Vanuit het MTB wordt flink geïnvesteerd om kennisdeling te kunnen laten plaatsvinden. Stevens vraagt of dit beraad nog wordt geïnstitutionaliseerd. Hij refereert daarbij aan zijn eerder voorgestelde Kamer van Toezicht. Bedrijven werden geconfronteerd met verschillende toezichthouders en onderling (schijnbare) tegenstrijdige regels. De Kamer van Toezicht kan daarin uitkomst kunnen bieden. Ottow ziet de meerwaarde er niet van in. Je zou naar haar opvattingen de eigenheid van de gespecialiseerde toezichthouders moeten onderkennen en waarderen. Fonteijn deelt haar mening. Het beraad is vooral een manier van het delen van 'best practises' en 'moet een platform kunnen zijn om van elkaar te kunnen leren.

### **Onafhankelijke positie**

Stevens komt tot slot te spreken over de onafhankelijke positie van de toezichthouders. Hij plaatst deze positie in het licht van de ministeriele verantwoordelijkheid. Er is namelijk altijd een verantwoordelijke minister. Fonteijn heeft zijns inziens voldoende onafhankelijkheid om met zijn toezichthoudende instellingen goed te kunnen functioneren. Natuurlijk spelen er ook politiek gevoelige kwesties bij OPTA en de NMa en natuurlijk hebben ministers hun persoonlijke beleidsinzichten. Maar als hij kijkt hoe die beleidsopvattingen een rol spelen bij het toezicht van zijn instellingen, dan constateert Fonteijn dat zijn onafhankelijkheid wordt gerespecteerd. Er is voldoende vrijheid om onafhankelijk te kunnen handelen. Ottow voegt daaraan toe dat het ook zo is dat de vrijheid en zelfstandigheid als toezichthouder groter of kleiner is, afhankelijk van welke wettelijke taken je uitvoert. Bij de NMa is deze zelfstandigheid erg beperkt. Zij ziet echter nog een ander potentieel risico van beïnvloeding van het beleid van de toezichthouders. Dat risico komt voort uit het opstellen van de begroting. Via de begroting kan politiek invloed worden uitgeoefend op de ruimte voor de toezichthouder en daarmee kan dan impliciet worden gestuurd. Ottow meent dat het vanuit de politiek sturen op middelen een onderschatte invloed heeft. Hier zou meer aandacht voor moeten zijn.

### **Convenanten**

Het gebruik maken van convenanten kost veel tijd. Je moet veel investeren om rendement te krijgen, aldus Ottow. Het invoeren van een Compliance Handvest vraagt van een organisatie en een toezichthouder een andere 'skillset'. Ook volgens Fonteijn wordt dit nogal eens onderschat. Dit is in potentie een zwakke schakel als je onvoorbereid een traject van horizontaal toezicht ingaat. Als je een open relatie aangaat met iemand, dan kun je ook tot de ontdekking komen dat je onvoldoende in staat bent adequaat te functioneren in een veranderende omgeving. Een organisatie moet daar beducht op zijn. Dan kan pijnlijk duidelijk worden dat het kennisniveau van de ondertoezichtgestelde hoger is dan dat van de toezichthouder. Maar tegelijkertijd is dat reden om in de eigen organisatie actie te ondernemen.

### **Verbreding convenanten**

Hoe denkt Fonteijn over het aangaan van convenanten met een ondertoezichtgestelde als hij er weet van heeft, dat andere toezichthouders een convenant hebben afgewezen met een diezelfde ondertoezichtgestelde? Fonteijn begrijpt de gedachte dat het wenselijk is als overheid één lijn te trekken, maar zou vooral zelf willen onderzoeken of een convenant mogelijk is. Daarbij zal hij ten aanzien van de compliance wel rekening willen houden met de argumenten die de andere toezichthouders hebben om niet tot het aangaan van een convenant over te gaan. Andersom geldt dit eveneens. Als een ondertoezichtgestelde een convenant met de Belastingdienst zou hebben, is dat voor hem niet een vanzelfsprekendheid om eveneens te komen tot een convenant met de NMa. Er spelen voor de toezichthouder andere belangen een rol, maar ook voor de ondertoezichtgestelde. Naar zijn opvatting spelen er voor het wel of niet aanwezig zijn van een convenant meer factoren een rol. Daarnaast moet het mogelijk zijn binnen de wettelijke regels. Dit blijft uiteindelijk de basis van alle vormen van toezicht.

## **Raadgevingen**

Tot slot de vraag of Fonteijn en Ottow nog raadgevingen hebben voor de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst? Zij geven aan dat er vele definities in omloop zijn van wat horizontaal toezicht en verticaal toezicht zijn. En andersom dat er mogelijk vormen van toezicht zijn die niet zo worden aangeduid, maar wel inhoudelijk daarmee overeenkomen. Fonteijn kan zich daarnaast niet voorstellen dat de Belastingdienst alleen met horizontaal toezicht werkt of zou willen werken. Zoals eerder aangegeven, zul je moeten kunnen schakelen tussen verschillende instrumenten die je als toezichthouder ter beschikking staan. Die mogelijkheid moet je ook in je communicatie meenemen. Nu komt het op hem over dat de Belastingdienst vooral over horizontaal toezicht spreekt. Een politicus zou kunnen denken dat er alleen horizontaal toezicht is. Het belang van een brede communicatie over de verschillende vormen van toezicht is belangrijker dan veelal wordt gedacht, aldus Fonteijn. Deze raadgeving wil hij de Commissie graag meegeven.

## **Interview 2 februari 2012**

Gesprekspartners:

Jeroen Staal is algemeen secretaris Inspectieraad en directeur Bureau Inspectieraad. Martien van Helvoort is programmamanager horizontaal - en systeemtoezicht bij het Bureau Inspectieraad. Liesbeth Oosterom is senior adviseur bij het Bureau Inspectieraad.

Organisatie: Bureau Inspectieraad

Het Bureau Inspectieraad voert regie op de uitvoering van het Meerjarenprogramma Vernieuwing Toezicht van de Inspectieraad.

### 3.2.7 Bureau Inspectieraad

#### Inleiding Inspectieraad

Staal acht het nuttig om van gedachten te kunnen wisselen met Stevens over diens Commissiewerkzaamheden. Hij introduceert graag de Inspectieraad en zijn bureau. Het Bureau Inspectieraad omvat 15 gedetacheerde personen die vanuit de verschillende rijksinspecties uitvoering geven aan het programma Vernieuwing Toezicht. Een van de thema's is het horizontaal toezicht en systeemtoezicht. Van Zoeren (plv. Inspecteur-Generaal NVWA) is portefeuillehouder van het programma horizontaal - en systeemtoezicht. Van Helvoort is de betrokken programmamanager. Hij is afkomstig van de NVWA, evenals de senior adviseur Oosterom. Zij is een van de drie adviseurs die de politiek-bestuurlijke omgeving in de gaten houdt. Haar activiteiten zijn vooral gericht op vermindering van de regeldruk en de beperking van administratieve lasten. Het horizontaal toezicht zou daarbij goed nalevende bedrijven kunnen ondersteunen, aldus Oosterom.

#### Werkwijze Commissie

Stevens introduceert zijn Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst en de wijze waarop zij haar werkzaamheden uitvoert. Er worden onder andere rondetafelgesprekken gevoerd met diverse actoren uit het veld. Gedacht kan daarbij worden aan fiscaal dienstverleners, grote bedrijven, maar ook 'not for profit' organisatie en medewerkers van de Belastingdienst. Onder de groep medewerkers van de Belastingdienst is een enquête uitgezet. Daarnaast wordt onderzoek verricht door de Commissie en worden verschillende rijks-toezichthouders gesproken. Stevens hanteert het uitgangspunt dat er vooral veel moet worden geluisterd om vervolgens te komen tot een afgewogen oordeel over het horizontaal toezicht bij de Belastingdienst. Vandaar dat hij ook graag op het verzoek van Staal is ingegaan om langs te komen.

#### Een inspectie

Stevens gooit de spreekwoordelijke knuppel in het hoenderhok. Stel dat er geen Inspectieraad zou zijn, maar gewoon één Rijksinspectie voor heel Nederland. Waar zou dan vooral de aandacht op moeten worden gevestigd? Staal meent dat het op de kaart zetten van de maatschappelijke functie van het toezicht de hoogste prioriteit zou moeten krijgen. Maar dat zou niet alleen van belang zijn voor die ene rijksinspectie; het is voor alle huidige inspectiediensten van belang. Over de maatschappelijke toegevoegde waarde van toezicht is het de laatste jaren in het politieke en publieke debat naar Staal zijn mening te weinig gegaan. Er wordt te veel gesproken over de lasten van het toezicht in plaats van het maatschappelijke nut en de noodzaak ervan. We zullen meer moeten laten zien, waarom we als inspecties op aarde zijn. Vanuit de cijfers over slechte naleving, kunnen we laten zien dat (economische) belangen van de burgers worden geborgd met goed toezicht. Met die profilering is nu wel een aanvang gemaakt. Daarbij komt echter wel de spanning tussen tijd en mankracht aan de orde, want niet alles kan worden gecontroleerd met de aanwezige middelen.

#### Successen

De publieke opinie is dat toezicht 'last' oplevert. Dit beeld speelt een grote rol in de beeldvorming van de ondertoezichtgestelden en de politiek. Stevens merkt op dat hij toezichthouders vooral in het nieuws voorbij ziet komen in verband met negatieve voorvallen. Waarom genereer je dan geen krachten richting maatschappij en politiek om ook de andere kant van de medaille te laten zien? Hij denkt daarbij aan een podium voor een periodieke (jaar)verslaglegging waarbij de doelstellingen, de successen, de knelpunten en de ambities van het toezicht kunnen worden toegelicht. Van Helvoort ziet dat de laatste jaren ook de successen van toezichthouders worden getoond. Waarom gebeurde dat daarvoor dan niet? Volgens Van Helvoort heeft dat mogelijk te maken met de positie ten opzichte van de politiek. In het verleden zag hij bij de Rijksdienst voor de Keuring van Vee en Vlees ook al veel goeds gebeuren, maar die enkele keer dat het fout gaat, komt dan als een boemerang terug als

je eerder juist aandacht aan je successen hebt besteed. Maar als hij nu het speelveld globaal overziet, dan zijn er inmiddels meer toezichthouders die zich publiekelijk uiten over hun successen. Het is echt niet meer alleen de Douane, die aangeeft welke vangsten nu weer zijn gedaan. Staal vult aan met de opmerking dat het totaal van de rijksinspecties nog zichtbaarder kan worden.

### **Communicatie**

Stevens poneert de uitdagende impressie dat Inspectiediensten kennelijk nog weinig over communicatie nadenken. Het beeld dat vooral inspectiediensten lastig zijn, blijft daarmee overeind. Staal meent dat er inderdaad meer nagedacht zou kunnen worden over de communicatie. Daarmee is wel een aanvang gemaakt, maar het heeft nog tot te weinig merkbare resultaten geleid voor de buitenwereld. Zo kan nog meer aangesloten worden bij uitingen van relevante stakeholders. Daarnaast is er een jaarverslag, maar dat wordt niet met de pers gedeeld. Dat zou bijvoorbeeld ook een mogelijkheid zijn om de Inspectieraad te presenteren en de voornemens in de schijnwerpers te plaatsen. Zover is het echter nog niet. Staal ziet wel dat de onafhankelijkheid en het zelfbewustzijn van de rijksinspecties zijn vergroot. Zij zijn van ver gekomen; nog niet zo heel lang geleden waren zij veelal nog ingekapseld in hun eigen beleidskolom. Tegen die achtergrond kun je begrijpen dat er nog een weg te gaan is. De inspectieraad heeft die uitdaging thans opgepakt. Het geven van bekendheid aan de eigen activiteiten is daarvan een voorbeeld. Dit kan onder andere door niet alleen te spreken over toezichtlasten, maar ook over toezichtlusten. Toezicht heeft tenslotte ook voordelen.

### **Complexiteit**

Als Inspectieraad spreek je volgens Oosterom over successen van individuele Inspectiediensten. Je kunt het bijvoorbeeld hebben over de afname van het aantal inspectiebezoeken. Dergelijke successen worden echter ook snel weer teniet gedaan, door inspecties van lagere bestuurslagen. Een bedrijf wordt dan uiteindelijk minstens net zo vaak bezocht. Oosterom gelooft in dat kader erg in risicogestuurd toezicht. Voor goede bedrijven pleeg je op die manier acties om lasten te beperken. De andere kant van die medaille is, dat we als inspecties met een beperkte capaciteit minder bedrijven kunnen controleren. Dat wordt betreurd. Woorden als 'inspectievakantie' vallen bijvoorbeeld bij veel inspecteurs dan ook verkeerd. Een begrip als 'selectief, risicogestuurd toezicht' doet het beter. Ook inspecteurs die dieper in een organisatie zitten en minder genegen zijn om mee te doen, moeten het besef krijgen dat ze door dergelijke vormen van toezicht een groter effect kunnen realiseren dan veelvuldig controleren. Persoonlijk heeft Oosterom de indruk dat inspecteur door externe druk nu met een duidelijker inspectiedoelstelling komt controleren. Als er wordt gewerkt op basis van een gedegen en onderling afgestemd inspectieplan en de controleactiviteiten daarop zijn afgestemd, dan wordt het toezicht door de ondertoezichtgestelde niet noodzakelijkerwijs als een last ervaren. Maar je hebt nog steeds te maken hebben met inspecteurs van andere bestuurslagen. Daar dient meer afstemming mee plaats te vinden.

### **Verskillende benaderingen**

Stevens legt de stelling voor dat er geen capaciteitsprobleem bij de inspectiediensten hoeft te zijn als je de beschikbare capaciteit efficiënter benut. Als je minder tijd hoeft te besteden aan de goed nalevende ondernemers, dan kun je dientengevolge meer tijd spenderen aan malafide ondernemers. Het principe van horizontaal toezicht. Staal merkt op dat rijksinspecties juist deze benadering volgen, waarbij overigens altijd een spanningsveld tussen beschikbare capaciteit en te plegen inzet blijft bestaan. Horizontaal toezicht is één van de methodieken waarmee rijksinspecties hun toezicht vernieuwen en meer selectief, risicogestuurd inrichten. Het begrip 'Inspectievakantie' is niet door de inspecteurs, maar door de politiek bedacht. Daaraan is vervolgens een kwantitatieve norm gekoppeld in termen van 'aantal inspectiebezoeken'. De 'motie Elias' van Tweede-Kamerlid Ton Elias heeft daaraan ten grondslag gelegen. Bedrijven die gedurende drie jaar aantoonbaar goed hebben nageleefd, worden vervolgens twee jaar lang aan maximaal twee steekproeven per jaar onderworpen. Deze motie doet volgens Staal echter geen recht aan de verschillende sectoren. Er zijn sectoren waar meer controles



wenselijk zijn. Het gaat namelijk niet alleen om het aantal inspecties, maar ook om de kwaliteit en de belangen die een rol spelen.

### **Andere blik**

Staal meent dat je je niet blind moet staren op inspectievakanties en een maximaal aantal bezoeken bij gebleken vertrouwen. Nu is het gemiddelde bezoek van rijksinspecties statistisch gezien een halve controle per jaar, oftewel één controle in de twee jaar. Dit gemiddelde varieert voor goede en slechte bedrijven. Dit zouden zorgwekkende cijfers moeten zijn voor de politiek, maar hierover worden echter geen zorgen geuit. Stevens meent dat het ook niet zozeer gaat om minder bezoeken en minder regels, maar om kwalitatieve verbeteringen ten aanzien van regelgeving en toezicht. Staal beaamt dit, maar ziet bij de politiek overwegend de behoefte om te spreken over kwantitatieve besparingen. Hij stelt dat de Inspectieraad heeft geconcludeerd dat de rijksinspecties langs kwalitatieve ontwikkelingen ook kwantitatieve resultaten hebben weten te bereiken. Toch zou je het debat liefst willen nuanceren ten aanzien van de verschillende sectoren. Sommige sectoren hebben nu eenmaal meer controles nodig dan andere sectoren.

### **Kamer van Toezicht**

Stevens refereert aan zijn eerder voorgestelde Kamer van Toezicht. Deze zou kunnen bijdragen aan het beperken van de toezichtlast door de verschillende inspectiediensten te coördineren. Een dergelijke instelling is nog niet gerealiseerd. Oosterom ziet daarvoor als een van de oorzaken de scheiding van het toezicht over de verschillende bestuurslagen en de bijbehorende toezichthouders. Het zijn niet alleen de rijksinspecties die toezicht houden. Ook de provincie en gemeenten bezoeken ondertoezichtgestelden. Staal ziet wel dat rijksinspecties hierin onderling stappen hebben gezet. Er zijn afspraken gemaakt tussen verschillende rijksinspecties en concrete thema's worden gezamenlijk uitgewerkt. De Inspectieraad is in die zin mogelijk een stap in de richting van de door Stevens voorgestelde Kamer van Toezicht.

### **Verbreden convenanten**

Stevens vraagt naar de functie van de convenanten in de toezichtfilosofie. Van Helvoort brengt in dat kader het onderwerp van het verbreden van convenanten naar voren als onderdeel van het programma horizontaal - en systeemtoezicht. De vraag die daarbij opkomt, is hoe moet worden omgegaan met tegenstrijdige opvattingen van toezichthouders over een convenantpartner. Ga je dan toch in gesprek met zo'n ondertoezichtgestelde om vanuit zijn goedwillendheid op het ene terrein ook te kijken of eenzelfde bereidheid is op andere terreinen? De werkgroep die daar vanuit de rijksinspecties mee bezig is, heeft het bevorderen van de naleving als streven genomen. Maar dat wil daarmee niet per definitie zeggen, dat dit ook een verbreding van een convenant moet impliceren. Uiteindelijk is het wel zo dat er iemand verantwoordelijk is voor incidenten. Als er iets gebeurt, dan schiet men nog steeds direct in de verticale toezichtreflex.

### **Beginsel van verbreding**

Stevens gaat verder in op het verbreden van convenanten. Moet het vertrouwen dat een rijksinspectie op één terrein heeft eveneens betekenen dat je ook als andere rijksinspecties dit vertrouwen moet geven? Van Helvoort meent dat je zoveel als mogelijk breder moet kijken. Daarbij is het uiteraard mogelijk dat er contra-indicaties zijn, maar het kan ook zo zijn dat je er als onderneming gewoon nog niet klaar voor bent. Toch ziet hij vaak dat de hoogste directie in een traject van verbreding van een convenant ook voor dat achtergebleven gedeelte de benodigde activiteiten wil oppakken. Op die manier kun je echt als gelijkwaardige partners gaan optrekken. Stevens vraagt of het verbreden van het convenant een beginsel zou moeten worden. Moet je tenslotte niet op alle terreinen 'aan de maat' zijn om het vertrouwen te krijgen? Van Helvoort en Oosterom zien de gedachte van de verbreding in veel gevallen bij toezichthouders en ondertoezichtgestelden reeds plaatsvinden. Dus een dergelijk beginsel lijkt in de praktijk al wel erkend worden.

## Ontwikkeling

Oosterom heeft bij de NVWA projecten met de gemeenten en horeca opgepakt ter beperking van de toezichtlast. Ze kwam daarbij in aanraking met 'believers' en 'disbelievers'. Doorslaggevend daarbij bleek vooral de mentaliteit te zijn of je anderen in jouw inspectiedomein toegang wilt verlenen. Vanuit de Inspectieraad wordt daarop ingespeeld door voor dergelijke culturele aspecten opleidingen te verzorgen. Dit gebeurt eveneens voor kennisontwikkeling. In principe worden vanuit de Inspectieraad deze cursussen tweemaal per jaar aangeboden. Je kunt daarmee een paar honderd inspecteurs per jaar bereiken. De afgelopen periode is de animo echter verminderd, doordat de rijksinspecties aan het reorganiseren waren. De inspecteurs blijken sterk op de eigen organisatie gericht. Daarnaast zijn er binnen de inspecties ook cursustrajecten die specifiek voor die inspectie worden verzorgd. Staal meent dat het mooi zou zijn als er een Inspectieacademie zou komen. Maar zover is het nog niet.

## Verschillende bestuurslagen

Stevens vraagt naar de mogelijkheden de toezichtlast verder te verminderen. Oosterom ziet daar op grond van haar eerdere ervaringen met lagere bestuurslagen nog veel mogelijkheden. Het gezamenlijk optrekken is daar een belangrijk onderdeel van. Zij ziet gemeenten waar programmatisch handhaven is ingevoerd en dit heeft geleid tot een beperking van inspectiebezoeken. De andere situatie is echter ook mogelijk en lijkt zelfs nog meer voor te komen. Het zijn nu nog teveel gescheiden werelden. Toch zijn er ook positieve ervaringen, aldus Staal. Bij bijvoorbeeld grote chemische bedrijven wordt al meer gekeken naar samenwerkingsmogelijkheden om controleactiviteiten handig en verstandig in te richten. Kiezen voor een model, het inrichten van de organisatie en het opleiden van de mensen zijn dan de belangrijkste thema's. Dergelijke ervaringen kun je meenemen in andere domeinen van toezicht.

## Reductienorm

De verschillende kabinetten Balkenende hanteerden de 25% reductienorm voor administratieve lasten, waaronder toezichtlasten. Deze norm werd ook aan de rijksinspecties opgelegd, die bovendien werden aangesproken op de reductie van toezichtactiviteiten van lokale en regionale toezichthouders. Hierop kon de Inspectieraad echter geen invloed uitoefenen. Toch zijn er zo tot 25 pilots uitgevoerd in een kleine drie jaar. Er werden vervolgens naar aanleiding van die pilots brochures gemaakt. En wat bleek vervolgens? De gemeenten die niet betrokken waren bij de pilots kreeg je vervolgens niet mee. Terugkijkend had deze reductienorm beter niet op deze wijze aan de Inspectieraad moeten worden opgelegd. Toch wil de Inspectieraad met andere overheden aan de slag om, in die domeinen waar daadwerkelijk sprake is van onevenredig gestapelde toezichtlasten, deze door goede samenwerking te verminderen. Maar de eerste, bestuurlijke verantwoordelijkheid daarvoor ligt niet bij de rijksinspecties, maar eerder bij de ministeries van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie en het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

## Ministeriële verantwoordelijkheid

Waarom zou je de rijksinspecties niet centraliseren binnen een soort van koepel of onder een minister? Waarom zou er bijvoorbeeld niet met één rijksinspectie kunnen worden volstaan? Staal refereert aan het nieuwe meerjarenprogramma van de Inspectieraad. Daarin wordt gesteld dat het doorfuseren van rijksinspecties tot één organisatie geen recht doet aan de specifieke maatschappelijke middenvelden. Staal trekt de parallel met de ontwikkelingen rond de vorming van "één Rijk". Daar stelt niemand zich bij voor dat dat uiteindelijk leidt tot één ministerie met nog maar één minister. Wel zou er meer samengewerkt moeten worden vanuit de gedachte dat de rijksinspecties handelen als ware er één rijksinspectie. Samenwerking van inspecteurs, met behoud van specifieke kennis en vaardigheden op bepaalde velden, die aansluiten op het werkerterrein van ondertoezichtgestelden, zou zinvoller zijn.

### **Falend toezicht**

Stevens stelt dat in de pers en politiek veelvuldig de opmerking wordt gemaakt dat het falen van toezicht het gevolg is van een niet succesvolle samenwerking tussen verschillende toezichhouders. Staal wenst dit te weerspreken. De samenwerking tussen rijksinspecteurs is in zijn ogen de laatste jaren significant verbeterd. De samenwerking met andere toezichhouders kan nog wel worden versterkt. Staal meent ook dat de Nederlandse inspecties verder zijn dan veel andere toezichhouders in de Europese Unie. De Europese en Nederlandse schijnwerpers staan op het Nederlandse toezicht gericht en de inspecteurs-generaal willen graag maatschappelijke successen boeken. Er wordt daarom meer naar elkaar gekeken, meer met elkaar gesproken en vooral meer van elkaar geleerd. De inspecteurs-generaal zijn in die zin al lang niet meer alleen binnen de muren van het eigen ministerie bezig.

### **Naming and shaming**

Het televisieprogramma de Smaakpolitie komt naar voren, evenals het Deense smileysysteem. De Smaakpolitie is een programma van de televisiezender SBS6 waarin de presentator op inspectie gaat bij verschillende Nederlandse horecagelegenheden. Hij signaleert onhygiënische toestanden en geeft tips om de situatie te verbeteren. Het Smileysysteem in Denemarken omvat een systeem waarin voor horecagelegenheden met zogenoemde smileys wordt gewerkt. Dergelijke programma's en systemen hebben een hoog gehalte van 'naming and shaming' in zich. Hoe transparant mag je zijn als toezichhouder ten aanzien van je bevindingen? Staal meent dat je er als toezichhouder bijna niet meer aan kunt ontkomen om bekendheid te geven aan de uitkomsten van je controles. De sterke opkomst van sociale media zorgt er namelijk voor dat burgers hun opvattingen, al dan niet gefundeerd, over horecagelegenheden delen met anderen. Waarom zou je dat als toezichhouder dan niet mogen en kunnen doen? Het verdient naar zijn mening in elk geval aanbeveling om de mogelijkheden nader te verkennen. Overigens voeren de rijksinspecties daar ook actief beleid op.

### **Onafhankelijkheid**

Stevens gaat in op het beleidsdilemma dat ontstaat als een inspectie constateert dat de brandveiligheid van scholen op grote schaal onvoldoende is. Je kunt het niet als succes presenteren, want je minister kan daardoor beleidsmatig in de problemen komen. Hoe moet je daarmee als inspecteur omgaan? De Inspectieraad sprak onlangs met de Nationale Ombudsman over de onafhankelijkheid van rijksinspecties, onder meer ten opzichte van hun ministers. Staal acht de rijksinspecties binnen het huidige stelsel en binnen de huidige ministeriele verantwoordelijkheid voldoende onafhankelijk om de inspectiewerkzaamheden op een goede en onafhankelijke manier uit te oefenen. Ze kunnen verslagen maken en publicaties uitgeven. Vanuit de Inspectieraad krijgt de positie van de rijksinspecties aandacht. Het laatste meerjarenprogramma Vernieuwing Toezicht stamt van mei 2011. Dit programma wordt binnenkort met de nieuwe minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties besproken. Toch is de Inspectieraad al wel gestart met de uitvoering ervan, want stilzitten is ook geen optie.

### **Horizontaal toezicht**

Stevens brengt het horizontaal toezicht van de Belastingdienst ter sprake. Staal volgt dit vanaf de zijlijn. In de Inspectieraad ziet hij veel mensen met een verleden bij de Belastingdienst en dat heeft er aan bijgedragen dat 'horizontaal toezicht' een plek heeft gekregen in het nieuwe meerjarenprogramma van de Inspectieraad. Staal beschouwt het horizontaal toezicht als een nieuwe vorm van toezicht die op zijn merites moet worden beoordeeld. Van Helvoort sluit daarop aan. Ze zijn daarom beiden geïnteresseerd in de uitkomsten van het onderzoek van de Commissie. Mogelijk kunnen zij er hun voordeel mee doen ten aanzien van systeemtoezicht, want daar heeft het veel weg van. Van Helvoort ziet het horizontaal toezicht als een vervolg op het systeemtoezicht. Het maakt het mogelijk om de bereidheid van de ondertoezichtgestelde te voldoen aan de regelgeving, in het toezicht te betrekken. Dat principe spreekt hem in het bijzonder aan. Iedereen neemt zijn

eigen verantwoordelijkheid om te streven naar een risicovrije maatschappij. De gelijkwaardige relatie is daarbij van belang, daar moet je volwassen mee omgaan. Een aantal rijksinspecties passen 'horizontaal toezicht' al actief toe; andere zijn zich aan het oriënteren op toepassingsmogelijkheden in hun domein. Bij het horizontaal toezicht zijn veelal geheel andere competenties van inspecteurs vereist. Het gaat niet meer alleen om vakkennis, maar ook om kennis van systemen, andere gespreksvaardigheden en andere manieren van toezicht en nalevingbevordering.

### **Brancheverenigingen**

Oosterom ziet in het horizontaal toezicht muziek voor vermindering van de regeldruk. Dat zal zeker het geval zijn voor grote bedrijven. Die hebben de kracht en het gevoel om mee te gaan. Maar hoe ga je om met bijvoorbeeld de meer dan 50.000 horecabedrijven die Nederland volgende Kamer van Koophandel rijk is? Ga je die als toezichthouders allemaal zelf benaderen of gebruik je daarvoor de branchevereniging? Dit soort vragen en gedachten zetten aan tot nadenken. Voor het MKB zou je erover moeten nadenken of je er de branchevereniging bij wilt betrekken, want die zitten ingeklemd tussen hun ledenbelang en het eigenbelang voldoende leden te hebben. Stevens is benieuwd of versterking van betrokkenheid van de branchevereniging bij het toezicht leden zou kosten, want mogelijk willen juist ook de leden van de branchevereniging de rotte appels kwijt. Oosterom merkt op dat in de praktijk brancheverenigingen spreken namens hun achterban. Vakinhoudelijk wordt dit door de leden gewenst, maar bij bijvoorbeeld fiscale vraagstukken is die behoefte er nauwelijks tot niet. Van Helvoort ziet dat de meeste brancheverenigingen vooralsnog voornamelijk als belangenbehartigers optreden. Ze moeten nog wennen aan een rol, waarin ze de mindere bedrijven verwijderen uit hun vereniging. Ze komen op voor de belangen van hun gehele achterban. Dat is een factor waar je als toezichthouder terdege rekening mee moet houden.

### **Medetoezichthouders**

Stevens is benieuwd naar wat de branche in het kader van het toezicht zou kunnen betekenen. Van Helvoort denkt dat de branche het toezicht mogelijk slimmer kan afhandelen dan de overheid dat doet. Denkend aan het toezicht in het MKB, schat hij in dat die ondernemers er naar streven dat klanten blijven komen. Daarvan is je omzet afhankelijk en daarom moet je kwaliteit blijven leveren. Controles binnen en door de keten, reality checks en 16 miljoen Nederlanders als medetoezichthouders spelen daarbij dan een belangrijke rol. Daarop moet je dan als toezichthouder de regie voeren. Met programma's zoals de Smaakpolitie, maar ook met horizontaal toezicht doe je vervolgens mogelijk meer recht aan het maatschappelijke gevoel dat je als ondernemer gezonde en veilige producten op de markt moet zetten. Op die manier blijkt maar weer dat de wijze waarop je toezicht dient te houden, een terrein is dat volop in ontwikkeling is. De Inspectieraad kan daarbij een belangrijke rol vervullen voor de rijksinspecties en dat wil zij ook.



## **Interview 9 februari 2012**

Gesprekspartner: J. (Jan) van den Bos

J. van den Bos is inspecteur-generaal van de Inspectie SZW. Vanaf 1 maart 2010 was hij inspecteur-generaal van de SZW-Inspectie i.o. Hiervoor was hij onder andere directeur-generaal Uitvoering, Handhaving en Bedrijfsvoering en directeur-generaal Arbeidsmarktbeleid en Bijstand bij het ministerie van SZW. Eerder werkte hij bij de ministeries van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en van Financiën. Daarvoor werkte hij bij enkele gemeenten.

Organisatie: Inspectie SZW

Op 1 januari 2012 is de Inspectie SZW van start gegaan. De Arbeidsinspectie (AI), de Inspectie Werk en Inkomen (IWI) en de Sociale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (SIOD) hebben vanaf die datum hun organisaties en activiteiten samengevoegd. De Inspectie SZW werkt aan een eerlijk, gezond en veilig werk en bestaanszekerheid voor iedereen.

### 3.2.8 Inspectie SZW

#### Introductie

Doelstelling van het interview is te leren van de expertise van Van den Bos. Daarom wordt als openingsvraag gesteld hoe Van den Bos aankijkt tegen de door de Belastingdienst ingezette horizontaal toezichtoperatie. Van den Bos vraagt zich primair af: 'Wat is horizontaal toezicht?' Je maakt in feite een afspraak met betrokkene, dat hij op zich zelf let. En als dat valide is en zorgt voor betere naleving dan is een dergelijk proces zeker een interessante ontwikkeling. Maar is een dergelijke gedachte wel eenvoudig te operationaliseren?, zo vraagt Van den Bos zich af. De Inspectie SZW zit er tweeslachtig in. Ja, het is interessant. We zouden namelijk graag zien dat bedrijven een systeem hebben om te kunnen laten zien, dan zij zich aan de regels houden. Voor grote bedrijven zou dat een realistische mogelijkheid kunnen zijn, maar hoe gaat dat voor kleine bedrijven plaatsvinden? Maar er zijn ook belangrijke bedenkingen. Waarom Van Bos horizontaal toezicht niet ervaart als een aantrekkelijk toezichtmodel, heeft te maken met de capaciteit van zijn inspectiedienst. Bij de Inspectie SZW is deze, evenals bij andere toezichthouders, beperkt. Bedrijven die een convenant met hem willen sluiten, zou hij het antwoord kunnen geven, dat als zij niet bij hem waren gekomen, hij op grond van de risicoanalyses van zijn dienst naar verwachting hun niet zou hebben bezocht.

#### Risicoanalyses

De Inspectie SZW werkt op basis van risicoanalyses en signalen. Die zijn erg divers. Zo is er bij banken minder sprake van illegale arbeid dan bij bijvoorbeeld champignonkwekers. Je hebt met het horizontaal toezicht de kans dat je een bedrijf dat vanuit het beperkte risicoprofiel niet interessant is, gaat betrekken bij een convenant. De tijd en inspanningen die dat kost, kun je dan vervolgens niet meer inzetten om gerichte controles te verrichten in sectoren en bij ondernemingen die dergelijke controles harder nodig hebben. Daarnaast is er nog weinig bekend over de vraag hoe horizontaal toezicht binnen het werkkterrein van de Inspectie SZW op een zinvolle wijze gebruikt kan worden. Er zijn door SZW nog niet veel convenanten gesloten. Dit is bijvoorbeeld wel gebeurd bij de bouw van de energiecentrale Eemshaven. Daar werken veelal 1500 medewerkers gelijktijdig. In dat kader moet illegale arbeid worden voorkomen. Hier werden controles per persoon ingevoerd aan de poort ter toetsing dat geen onbevoegden op de werkplek aanwezig waren. Op die wijze werden controles door de verschillende voorgangers van de Inspectie SZW voorkomen. Dit had als voordeel dat er minder hoeft te worden gecontroleerd.

#### Andere toezichthouders

De Inspectie SZW werkt met andere inspectiediensten samen, zoals de NVWA, om invulling te geven aan het toezicht. Bedrijven willen graag hun medewerking verlenen ingevolge de aanwezige kwaliteitssystemen. Het horizontaal toezicht blijkt daarbij een zoektocht te zijn naar wederzijds profijt. Het betreft soms ingewikkelde regelingen, zoals de kennismigrantenregeling, waarop moet worden toegezien. Deze zijn niet alleen voor de inspectie ingewikkeld, maar ook voor de ondertoezichtgestelden. Werkgevers willen een dergelijke regeling correct uitvoeren. Je kunt met dergelijke complexe regelingen volgens Van den Bos echter snel in de fout gaan. Voor veel bedrijven, zeker die gebruik maken van deze concrete regeling, leidt het maken van fouten tot een deuk in het imago als werkgever en bedrijf. Hoe ga je als Inspectie SZW met een dergelijk gegeven om? Je ziet enerzijds welwillende bedrijven en je wilt alles anderzijds als toezichthouder ook netjes volgens de wet laten verlopen. Dit denkproces daarover is nog gaande. Het is, gelet op de beperkte tijd en capaciteit, moeilijk een optimum te vinden. Toch is dat nodig, zeker als daarbij in ogenschouw wordt genomen dat de aantallen ondertoezichtgestelden steeds groter worden.

## **Uitzendbureaus**

De Inspectie SZW is bezig met een versterkte aanpak van de uitzendbranche. De inspectie heeft, samen met de Belastingdienst, een convenant ten aanzien van informatie-uitwisseling met de branche gesloten, zodat degene die de cao-voorwaarden handhaaft, makkelijker kan optreden jegens uitzendbureaus die in strijd met de cao-bepalingen werken. Stevens brengt het onderscheid tussen branche- en koepelconvenanten bij de Belastingdienst naar voren. Hoe ervaart Van den Bos dat verschil in zijn praktijk als inspecteur-generaal? Van den Bos is beducht op convenanten die met branches worden aangegaan. Het is van groot belang dat dergelijke branches de leden kunnen binden. Vandaar dat hij een convenant met de uitzendbranche zinvol heeft geacht. Het convenant dat hij op 11 februari 2011 sloot met de Stichting Normering Arbeid en de Stichting Naleving CAO voor Uitzendkrachten biedt die mogelijkheid eveneens. De branche let in die gevallen aan de hand van de aangeleverde informatie zelf op de naleving van de gecertificeerde uitzendbureaus. De Inspectie SZW heeft wel meegekeken bij het bepalen van de vereisten van de certificaten. Toch ziet Van den Bos het hebben van een certificaat thans nog niet als een onderscheidend criterium voor de kwalificatie tot een bonafide of diskwalificatie tot malafide onderneming. Het is wel een indicatie in het risicoselectieproces.

## **Vergunning**

Is het herinvoeren van een vergunningplicht voor uitzendbureaus een zinvolle stap voor de Inspectie SZW? Van de Bos is sceptisch. Hij geeft aan dat we in het verleden bewust het vergunningensysteem hebben verlaten. Het verstrekken van vergunningen lijkt op het eerste gezicht een stap vooruit, maar is het niet. De vergunningen zouden dan door de overheid toegekend moeten worden voor alle uitzendbureaus. Malafide uitzendbureaus zijn een hardnekkig verschijnsel. Van den Bos legt de verantwoordelijkheid liever primair bij de branche en de bedrijven. Als je met certificaten werkt, dan kan je een deel van het toezicht door de sector zelf laten uitoefenen. Bij een vergunning is het de overheid die het toezicht weer oppakt. Van den Bos meent dat het uiteindelijk een kwestie van appreciatie is, maar de druk van soortgelijke medespelers op de markt die een 'schone markt' willen, kan een grotere effectiviteit hebben dan een controlerende overheid. Past ook in denken compacte overheid.

## **Capaciteit**

Stevens vraagt of capaciteit het centrale probleem is, of dat het in feite slechts gaat om volumina? Van den Bos geeft aan dat er ongeveer 2,2 miljoen bedrijven in Nederland zijn, waarvan er meer dan 700.000 bedrijven medewerkers in dienst hebben. Hij moet hier als Inspectie SZW bijvoorbeeld voor wat betreft arbeidsomstandigheden met zo'n 250 inspecteurs op toezien. Zo lijkt het alsof je met heel weinig inspecteurs heel veel moet doen. Ten dele is dat ook juist, volgens Van den Bos, maar je hoeft niet elk bedrijf te controleren. Er zijn er namelijk zeer veel die de regels na leven. Daarom pas je een goede risicoselectie toe en reageer je als inspectie op signalen die tot je komen. In dit land (en buitenland) weten we alleen betrekkelijk weinig over de netto-effectiviteit van de toezichtinspanningen. Ook binnen de Inspectieraad hebben effectmetingen en het systeemtoezicht bijzondere aandacht. Daar wordt vanuit de gezamenlijke rijksinspecties ook zwaar op ingezet. Van den Bos kan voorlopig nog niet de inschatting maken dat het houden van (meer) toezicht per definitie leidt tot een verbetering van naleving. Dat is niets bijzonders. Ook de Belastingdienst kan niet iedereen controleren. Als de Belastingdienst spreekt over thema's die dit jaar de bijzondere aandacht krijgen, kan dit worden beschouwd als een teken dat niet alles wordt gecontroleerd.

## **Risicoanalyse**

Hoe maakt de Inspectie SZW de risicoselectie? Van den Bos geeft aan dat binnen de voormalige Arbeidsinspectie werd gewerkt met een bestuurlijk risicoanalysemodel, het zogenoemde AIRA model. Dit model wordt nu als het ware inspectiebreed toegepast en staat ook in het meerjarenplan van zijn inspectiedienst. Het model is nog steeds in ontwikkeling. Voor de concrete invulling van AIRA wordt gebruik gemaakt van de eigen



mensen, collega's van beleid, wetenschappers en ondertoezichtgestelden. Zij worden er als experts bij betrokken om dit proces steeds verder te verbeteren. Uiteindelijk is het een moeilijke afweging van belangen die niet altijd objectief is te maken.

### **Andere tijden**

Stevens is benieuwd welke competenties van individuen en organisaties worden gevraagd bij een andere vormen van toezicht. Van den Bos meent dat je binnen je eigen organisatie een noodzakelijke flexibilisering moet aanhouden. Als prioriteiten verschuiven, of andere vormen van toezicht worden gebruikt, dan moet je daarop als organisatie kunnen in spelen. Niet alle medewerkers beheersen alle facetten van alle werkzaamheden. Dat hoeft ook niet, maar de noodzaak bij te blijven is daarmee wel een gegeven. Als je veranderingen in taken ziet aankomen, dan kun je daar ten dele rekening mee houden in trainings- en opleidingsprogramma. Maar dat is het niet alleen. Je bent daarnaast bezig met een departementaalbrede risicoanalyse, je wilt meer weten over de effecten van je handelen als inspectiedienst en een organisatie hebben die kan meebewegen op veranderingen in de risicoanalyse van de markt. Dit kost tijd, soms veel tijd, want je moet de vereiste organisatiekundige veranderingen daarvoor doorvoeren.

### **Spanningsveld**

Stevens merkt dat andere inspecties soms in een spagaat terechtkomen. Je kunt als Inspectiedienst SZW in je risicoanalyse constateren dat de bouwwereld meer controles nodig heeft. Hoe verhoudt zich dat dan intern met de bewindlieden? Deze hebben mogelijk een ander belang, namelijk het behouden en creëren van werkgelegenheid in deze sector. Van den Bos begrijpt dat Stevens daarin een mogelijk spanningsveld ziet. Toch meent hij dat een dergelijke wens van de bewindlieden niet wordt vervuld door controle achterwege te laten. Zo kun je niet ter wille van de werkgelegenheid de bouw buiten je controles houden. Van den Bos betwijfelt overigens dat je met slechte arbeidsomstandigheden de bouw economisch uit het slop zou kunnen trekken. Integendeel. De kwaliteit van toezicht is ook gediend met onafhankelijkheid. Bij de vorming van de Inspectie SZW heeft de onafhankelijkheid ten opzichte van de minister dan ook een belangrijke rol gespeeld. De inspecteur-generaal stelt de risicoanalyse op en maakt de meerjarenplannen. De minister keurt deze goed. Daarin komen op enig moment beleid, uitvoering en toezicht bij elkaar in een gezamenlijke afweging. Maar werkend vanuit de afgesproken kaders, heeft Van den Bos voldoende vrijheid om onafhankelijk te kunnen inspecteren en vervolgens te rapporteren. Je moet tenslotte als inspectiedienst ook kunnen optreden.

### **Eén inspectiedienst**

Hoe denkt Van den Bos over een departementoverschrijdende inspectiedienst? Van de Bos meent dat dit voor hem niet een noodzakelijkheid is. Inspecties hebben namelijk eigen kenmerken en krachten. Hij zou eerder de posities van de inspecteurs-generaal wettelijke geregeld willen zien. Er zijn nu nog verschillen tussen inspecteurs-generaal ten aanzien van de taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden. Voor zijn functie kan hij goed met de feitelijke situatie uit de voeten. Het gehele palet is goed geregeld, maar een wettelijke harmonisatie zou hij een wenselijke ontwikkeling vinden. Daarop aansluitend zou het eveneens zinvol zijn om ten aanzien van het publiceren van rapporten en jaarplannen meer duidelijkheid te scheppen. De rijksinspecties wikkelen thans hun rapportage geheel binnen hun eigen ministeries af. Het zou beter zijn als de rijksinspecties hierin gezamenlijk zouden optrekken. Het lukt de ministeries om alle begrotingen tijdig bij de Tweede Kamer te krijgen. Waarom zouden rijksinspecties ook niet iets dergelijks kunnen doen met hun jaarrapporten? Een aantal procedurele afspraken en een collectieve penvoerder zou daarin uitkomst kunnen bieden, aldus Van den Bos.

### **Handhavende inspectie**

De Inspectie SZW is primair een handhavende inspectie, licht Van den Bos toe. De inspecteurs gaan op locatie kijken, constateren er mogelijk overtredingen en gaan - indien nodig - over tot sanctioneren. Dat is anders bij

onderzoekende toezichthouders. Die verrichten onderzoek en rapporteren aan de minister. Het is vervolgens de minister die beoordeelt of een sanctie op zijn plaats is. Het gevolg voor de ondertoezichtgestelde is anders, maar ook voor de politiek en het publiek. Zij zien dat een minister sanctioneert en niet een toezichthouder. Stevens vraagt hoe de ervaringen zijn als de Inspectie SZW het Openbaar Ministerie in moet schakelen bij een geconstateerde overtreding. Van den Bos geeft aan dat het Openbaar Ministerie dan het voortouw neemt. De inhoudelijke zaak wordt door het Openbaar Ministerie afgehandeld. Het OM treedt ook als woordvoerder op. Als er bij het OM te weinig capaciteit beschikbaar is, of er zou inhoudelijke expertise ontbreken, dan wordt gebruik gemaakt van de capaciteit vanuit de Inspectie SZW. Van den Bos wenst wel op te merken dat door de komst van het Functioneel Parket in 2003 de samenwerking beduidend is versoepeld. Het traject van controle tot vervolging verloopt op die manier prima.

### **Advies**

Stevens reikt Van den Bos de mogelijkheid aan om Directeur-generaal Veld van de Belastingdienst een advies te geven ten aanzien van het horizontaal toezicht. Welk advies zou dat zijn? Van den Bos zou aan Veld eigenlijk willen vragen, wat zijn motivatie is de horizontale toezichtstrategie zo te onderstrepen. Ronald Reagan zei, volgens Van den Bos, eens: "Trust and verify.". Het is mooi als je convenanten kunt sluiten op basis van bereidheid tot naleven, uitgaande van de goedwillendheid van de ondertoezichtgestelde, maar hoeveel ruimte heb je dan nog over voor controles? Het afsluiten van convenanten, het bouwen aan vertrouwen, het zijn allemaal activiteiten die capaciteit kosten. Het gaat niet allemaal van zelf. Ook je organisatie moet je daarop hebben ingericht. Binnen de Belastingdienst werken, net als bij de Inspectie SZW, veel medewerkers die gewend zijn om op een bepaald manier te handelen. Dergelijke toezichthouders zijn veelal erg risicomijdend. En als je dan als organisatie een andere koers wilt varen, dan moet je als stuurman beoordelen of je bemanning er klaar voor is. Dat gedrag en die cultuur verander je niet in één dag. Daarvoor heb je successen nodig om op te varen. Van den Bos is dan ook benieuwd hoe de Belastingdienst daarmee omgaat.





## Bijlage 4

### **Internetconsultatie**

Samenvattende rapportage

279



## Samenvattende rapportage

### Inleiding

Burgers, bedrijven en instellingen is gevraagd hun ervaring of mening over horizontaal toezicht aan de Commissie kenbaar te maken via een internetconsultatie. Het gaat om een evaluatie van het beleid en de praktijk van horizontaal toezicht. De internetconsultatie vond plaats van 24 januari 2012 tot en met 24 februari 2012. Op basis van de gegeven reacties is de navolgende rapportage geschreven. Via [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl) zijn de reacties, waarvan is aangegeven dat het openbaren ervan is toegestaan, inzichtelijk.

### Samenvatting

De internetconsultatie heeft 55 reacties opgeleverd. De Commissie is blij met het aantal en de inhoudelijkheid van de reacties. Met meer dan 30 reacties is een groot deel van de reacties afkomstig van financieel dienstverleners.<sup>1</sup> De overige reacties zijn afkomstig van medewerkers van de Belastingdienst (en het ministerie van Financiën), convenantpartners (niet zijnde financieel dienstverleners) en respondenten van onbekende herkomst. Er is door de respondenten 29 keer aangegeven, dat de reactie niet aan de openbaarheid mag worden prijsgegeven. In deze samenvatting zijn alle reacties geanonimiseerd worden meegenomen.

Er is, door de beperkte verschillen in soorten van respondenten en de omstandigheid dat er geanonimiseerde reacties zijn gegeven, in de samenvatting geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende typen respondenten. De reacties zijn geclusterd en aan de hand van een aantal aspecten van horizontaal toezicht samengevat. Er is zoveel mogelijk gebruik gemaakt van de bewoordingen van de respondenten.

Op hoofdlijnen kan worden geconstateerd dat het concept van horizontaal toezicht de respondenten aanspreekt. Een grote meerderheid van de respondenten onderschrijft het horizontaal toezicht. Een minderheid stelt dat het proces in de praktijk ook goed verloopt. De meerderheid plaats kanttekeningen bij de uitvoering en er worden concrete verbeterpunten aangereikt.

#### *Naamgeving horizontaal toezicht*

Ten aanzien van de term 'horizontaal toezicht' is slechts één enkele opmerking gemaakt. De respondent merkt op dat er een verschil is tussen horizontalisering van het toezicht en horizontaal toezicht.

#### *Juridische inbedding*

Met betrekking tot de juridische aspecten worden verschillende reacties gegeven. Er komt nadrukkelijk naar voren, dat men benieuwd is hoe de rechtspraak zal omgaan met het fenomeen 'horizontaal toezicht'. De werking van het gelijkheidsbeginsel, fair play, rechtsbescherming, de beginselen als 'equality of arms' en het verbod op zelfincriminatie worden in het bijzonder genoemd. Voor één respondent staat het horizontaal toezicht op gespannen voet met de rechtsstaat. De belastingheffing wordt zijns inziens met een convenant langs een niet wettelijke weg geregeld en dat met behoud van de middelen die het verticale toezicht de Belastingdienst biedt. Hoe de rechter erover denkt, is nog onduidelijk. Deze respondent meent dat het horizontaal toezicht een rechtsgrond moet krijgen, die zowel de verzwaren in regels nuanceert, als ook de verhoudingen meer normaliseert. Het is voor een andere respondent een misverstand dat horizontaal toezicht kan bestaan zonder er iets over in de wet te regelen.

<sup>1</sup> De Belastingdienst spreekt van 'fiscaal dienstverleners'. De Commissie gebruikt de term 'financieel dienstverleners' omdat dit naar haar mening beter tot uitdrukking brengt dat hiermee zowel fiscalisten als accountants worden bedoeld.

### *Meer wederzijds begrip*

Respondenten geven aan, dat door de Belastingdienst wordt meegedacht. Het overleg met de Belastingdienst verloopt soepel en op basis van wederzijds vertrouwen worden zaken voorgelegd. Het vooroverleg wordt in het bijzonder genoemd. Het wordt door een respondent omschreven als een belangrijke en veelbelovende beweging. Maar deze krijgt, aldus een andere respondent, in de praktijk slechts langzaam vorm. Een enkeling ervaart dat, doordat er nu steeds meer ondernemers en financieel dienstverleners meedoen, er zich in de praktijk onvoorziene situaties voordoen. Dat past zijns inziens bij een proces van vernieuwing, dat wordt vormgegeven in samenwerking met de buitenwereld. Een respondent brengt in dat de betrokken medewerkers van de belastingdienst goed geselecteerd zijn en de kwaliteit van afhandeling van vragen en problemen positief wordt ervaren. Het algemene beeld is voor de meeste respondenten, dat het wederzijds begrip is toegenomen met het horizontaal toezicht.

### *Win-win situatie*

Een van de genoemde voordelen is het op korte termijn afhandelen van de oude fiscale jaren. Volgens een respondent mocht het de Belastingdienst wat kosten, want er moesten convenanten worden gesloten. Er kwamen ook convenanten met bedrijven, die geen problemen met de oude jaren hadden. Daarin was slechts opgenomen, wat de wettelijke verplichtingen van de belastingplichtigen zijn. Voor die belastingplichtigen veranderende er materieel gezien niets.

Een volgende respondent meent dat ondernemers die hun verantwoordelijkheid nemen en hun tax control framework (TCF) op orde hebben, hun deel van de efficiencywinst ontvangen in de vorm van lagere compliancekosten. Zij krijgen eerder rechtszekerheid en hebben zo min als mogelijk last van tijdrovende controles achteraf. Voorts worden als winstpunten genoemd het persoonlijke contact, de snelheid van handelen, evenals de kwaliteit van afhandeling van vragen en problemen. Dit zorgt voor een snellere fiscale zekerheid over fiscale issues. Het bespaart veel tijd en ergernissen en rompslomp achteraf.

Een respondent merkt op dat slechts een minderheid van de bedrijven intrinsiek is gemotiveerd voor horizontaal toezicht. Voor het merendeel is het een zakelijke afweging. Omdat de baten als erg abstract worden ervaren, is men nog onvoldoende overtuigd van de voordelen van horizontaal toezicht. Een aantal van de belangrijkste genoemde tegenwerpingen zijn: kan de Belastingdienst het waarmaken?; er is al een goede relatie met de Belastingdienst; het bedrijf stelt andere prioriteiten; de adviseur raadt het af; de kosten en de energie om 'fiscaal in control' zijn aanzienlijk.

### *Cultuuromslag*

Ten aanzien van de cultuuromslag bij van de Belastingdienst zijn diverse opmerkingen gemaakt. Sommige respondenten ervaren dat het voor belastingmedewerkers lastig lijkt te zijn om vanuit een situatie van wantrouwen nu te gaan werken vanuit vertrouwen. Dit vraagt om flexibiliteit in het denken en een andere en heldere rolverdeling. Een andere respondent merkt dat de Belastingdienst verandert, maar dat niet alle ambtenaren daarin meewillen of meekunnen. Het vraagt andere, meer sociale, vaardigheden in plaats van de controlerende.

Het lijkt, zo merkt weer een andere respondent op, lastig om die verschillende wijzen van aanpak door een en dezelfde persoon te laten oppakken. Een andere respondent/belastingmedewerker geeft aan, dat er op de werkvloer van de afdeling controle geen draagvlak is, terwijl de personen van de werkvloer juist degenen zijn die 'buiten' actief zijn. Een respondent trekt de conclusie dat een aantal controlerende ambtenaren niet gelooft in horizontaal toezicht. Het lijkt hem onjuist om die personen in te zetten bij klanten die wél verder willen meedoen met horizontaal toezicht. Voor een andere respondent verklaart de veranderende verhouding tussen



de belastingplichtig en de Belastingdienst dat de Belastingdienst ambivalent is omgegaan met horizontaal toezicht. Deze cultuuromslag wordt wel in woorden beleden, maar zelden in concrete daden omgezet.

Een aanvullend punt van kritiek wordt door de volgende respondent aangeduid. Het komt op hem over dat de Belastingdienst sterk de neiging heeft om wetgeving ten voordele van de Belastingdienst uit te leggen, ook bij vooroverleg. Zou het niet zo moeten zijn dat het gaat over een juiste belastingheffing en niet een zo hoog mogelijke heffing? Kortom, vooral de gedragscultuur bij de medewerker van de Belastingdienst dient te veranderen. Wat horizontaal toezicht belooft, wordt door veel medewerkers nog niet waar gemaakt.

#### *Relatie onderneming - Belastingdienst (te innige band?)*

De innige band tussen onderneming en Belastingdienst wordt door een respondent als risico benoemd. Als het contact tussen de belastinginspecteur en belastingplichtige beter wordt, dan kan dat willekeur in de hand werken. Het risico van 'gunnen' neemt toe.

#### *What's new?*

Diverse respondenten vragen zich af wat er nieuw is aan het horizontaal toezicht. Een respondent doet er bewust niet aan mee. Hij vindt het merkwaardig dat omgangsvormen die in het dagelijks leven en werken normaal zouden moeten zijn, nu ineens in een convenant moeten worden vastgelegd. Een andere vult dit aan met de opmerking dat adviseurs voldoende capabel zijn om de afweging te maken of vooraf al dan niet nadere afstemming met de Belastingdienst dient plaats te vinden. Een van de respondenten vat zijn ervaringen samen door aan te geven dat vertrouwen en speelruimte in ruime mate aanwezig zijn. Het horizontaal toezicht is voor hem een oplossing voor een niet-generiek probleem.

#### *(On)heldere criteria*

Een respondent stelt voor een businesscase te maken, die als hulpmiddel kan dienen bij de keuze om aan horizontaal toezicht mee te doen of niet. Het bevat alle gebruikelijke voordelen en nadelen van horizontaal toezicht, geeft voorbeelden en - waar mogelijk - kwantificeringen. Er blijkt uit diverse reacties vooral een behoefte aan objectieve criteria, waaruit is af te leiden welke ondernemingen voor horizontaal toezicht en een handhavingconvenant in aanmerking komen. Daarbij is er eveneens behoefte aan informatie over formele aspecten, waaronder de behandeling van interpretatieproblemen, en de wijze van conflictbeheersing en -oplossing. Ook is er meer behoefte aan duidelijkheid over de juridische status van het convenant en de gevolgen van een eventuele opzegging.

Eén van de respondenten meent dat bedrijven hun verantwoordelijkheid beter kunnen invullen als de Belastingdienst duidelijk maakt wat onder interne fiscale beheersing wordt volstaan. De Belastingdienst heeft dat tot op heden geheel vorm- en inhoudsvrij gelaten. Voor ontwikkeling van werksoftware betekent dit, dat er veel wordt geïnvesteerd, omdat de marktpartijen en belastingplichtigen zoekende zijn. Voor de kwaliteit van de aangifte is dit al gewaarborgd, doordat de Belastingdienst aan softwareontwikkelaars zeer gedetailleerde specificaties heeft aangereikt. Deze werkwijze wordt eveneens aanbevolen voor de interne beheersing. Soortgelijke opmerkingen zijn eveneens gemaakt ten aanzien van de invulling van het metatoezicht.

Een van de respondent ervaart dat Belastingregio's niet uniform werken ten aanzien van MGO-convenanten. Hij heeft ervaren dat een regio de leidraad van de Belastingdienst uitlegt als een werkinstructie en een andere regio deze benadert als een richtlijn waarvan kan worden afgeweken. Daarnaast is er met het horizontaal toezicht sprake van een gedifferentieerde behandeling. Er is sprake van begunstigend beleid en daarmee van rechtsongelijkheid, als de ene ondernemer met het horizontaal toezicht wordt behandeld en de andere vergelijkbare ondernemer met verticaal toezicht, zonder dat duidelijk is op grond waarvan die keuze door de

Belastingdienst wordt gemaakt.

#### *Rol van de adviseur*

De rol van de adviseur en zijn positie wordt door een aantal respondenten kritisch benaderd. Een respondent merkt op dat op een oneigenlijke wijze taken worden afgeschoven op de belastingadviseur. Door de financieel dienstverlener worden ook andere nadelen gezien, waardoor de financieel integere beroepsbeoefenaar in een onmogelijke positie komt. Vanuit zijn vak zal de financieel adviseur uitsluitend pleitbare standpunten innemen en deze verdedigen, maar nu door het vooroverleg moet hij erkennen, dat tegen zijn standpunt ook argumenten kunnen worden ingebracht die kennelijk de pleitbaarheid afzwakken.

#### *Kostenverlagend of kostenverhogend?*

De verplaatsing van de activiteiten naar de financieel dienstverlener betekent dat de belastingplichtige voor die bijkomende activiteiten van het horizontaal toezicht moet betalen. Het horizontaal toezicht werkt daardoor kostenverhogend. Zeker als in een convenant is opgenomen dat fiscaal pleitbare standpunten tevoren moeten worden voorgelegd, waarmee kostbare procedures worden uitgelokt. Zonder een dergelijke verplichting had de Belastingdienst dit standpunt moeten ontdekken via jaarrekening, aangifte of controle. De keuze om een procedure te starten, ligt dan bij de Belastingdienst. Met het vooroverleg wordt dit verplaatst naar de belastingplichtige. Het wordt door een respondent ervaren als een soort omgekeerde bewijslast. Het niet-plegen van overleg, omdat er sprake is van een zeer verdedigbaar standpunt, is er met horizontaal toezicht niet meer bij. De kosten daarvan moeten door de belastingplichtige worden betaald.

#### *Eigen keuze en vrijheid*

Door een aantal respondenten wordt het belang van de vrijheid om voor deelname aan horizontaal toezicht te kiezen van essentieel belang geacht. Het zou vanuit de Belastingdienst niet de norm moeten zijn. Het is slechts een middel om compliance te bevorderen en geen doel op zich. Op dat laatste begint het veel te lijken. Zeker als in ogenschouw wordt genomen, dat niet meedoen de suggestie zou wekken dat er iets te verbergen is. Er kunnen echter ook andere redenen zijn om niet mee te doen. Toch lijkt die feitelijke dwang, zo geeft een enkeling aan, toe te nemen als horizontaal toezicht als een keurmerk gaat werken. Een respondent vat het als volgt samen: Er ontstaat een tweedeling tussen kantoren die wel en niet (kunnen) meedoen met horizontaal toezicht, waardoor de laatstgenoemde groep commercieel wordt benadeeld, geen vast aanspreekpunt heeft bij de Belastingdienst en vertraagd reacties krijgt op (schriftelijke) vragen.

#### *Kwantiteit voor kwaliteit*

Respondenten ervaren dat er door de Belastingdienst wordt 'gejaagd' op het binnenhalen van convenanten. Een respondent geeft aan door dat de gedrevenheid aantallen te behalen door financieel dienstverleners wel holdings worden aangemeld bij de Belastingdienst, maar niet de belangrijkste werkmaatschappij. Of dat slechts de minder risicovolle middelen worden aangemeld, hetgeen door de Belastingdienst wordt geaccepteerd. Een andere respondent merkt op dat efficiency van de belastingdienst is verbeterd in kwantiteit, doordat door de verregaande automatisering naar veel zaken nog maar nauwelijks wordt gekeken. De kwaliteit is echter gedaald, kennis verschaalt en administraties van bedrijven worden nauwelijks inhoudelijk beoordeeld.

#### *Schillenmodel en TFC*

In het kader van beperkte capaciteit van de Belastingdienst merkt een respondent op, dat tijdbesparing mogelijk is. Er wordt nog onvoldoende gesteund op werkzaamheden die door ondernemingen en tax assurance providers worden uitgevoerd. Door hier gebruik van te maken, is minder capaciteit van de Belastingdienst nodig voor controlerende activiteiten.

### *Grensverkenning*

Een respondent merkt op dat in de praktijk van het vooroverleg partijen blijven proberen om in gezamenlijkheid een geschil van inzicht tot een oplossing te brengen. Feitencomplexen worden telkens aangepast, totdat een situatie ontstaat waarin er sprake lijkt te zijn van een aanvaardbare aangifte. Dit heeft veel weg van een zuivere vorm van grensverkenning, aldus een respondent. Dit is strijdig met het rechtsgelijkheidsbeginsel en deze gang van zaken is voorts in hoge mate verstoken van openheid en transparantie, aangezien dit vooroverleg niet openbaar is. Een respondent meent dat convenanten openbaar moeten zijn. Anders zou de schijn kunnen ontstaan dat bepaalde bedrijven privileges krijgen en andere niet.

### *Kan de Belastingdienst het de gewekte verwachtingen van horizontaal toezicht ook waarmaken?*

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

Ondanks dat er door de Belastingdienst wordt benadrukt dat 'agree to disagree' mogelijk is, wordt hier op zijn minst geprikkeld op gereageerd als er bij een fiscaal dispuut een advocaat wordt ingeschakeld. Ook het naar voren brengen van formele werven in een convenantsituatie, zorgt ervoor dat de verhouding onder druk komt te staan. Dit is in strijd met het uitgangspunt dat alle rechten die voortvloeien uit de AWR, van toepassing zijn. Voor deze respondent betekent dit ook een veranderende verhouding tussen belastingplichtige en zijn adviseur. Waar houdt de vrijblijvendheid van het overleg op en begint de informatieverplichting?

### *Verhouding horizontaal toezicht en verticaal toezicht*

Ondernemers die hun TCF op orde hebben, moeten zo min mogelijk last hebben van tijdrovende controles achteraf. Ondernemers die daarentegen fiscaal niet 'in control' zijn, komen eerder in aanmerking voor verticaal toezicht. Dezelfde respondent benadrukt het belang van een juiste mix van horizontaal en (zichtbaar) verticaal toezicht. Een van de respondenten acht het dan ook van belang dat - waar nodig - convenanten gewijzigd of ingetrokken moeten kunnen worden. Hetzelfde geldt voor het optreden van koepelorganisaties. Een respondent noemt een koepelorganisatie die zijn verantwoordelijkheid nam en onlangs 27 aangesloten kantoren royeerde en daaraan ruim publiciteit gaf. Ook indien het royement niet of nauwelijks is gebaseerd op de kwaliteit van de fiscale aangiftepraktijk, dan nog geeft dit optreden een signaal, zowel aan de leden, als aan de financieel dienstverleners in ruime zin en aan de maatschappij als geheel.

Een respondent vraagt zich af of er nog een evenwichtige verdeling is van werkzaamheden met betrekking tot horizontaal toezicht en repressief toezicht. Er wordt nu veel tijd besteed aan bedrijven die de tijd voor de bevordering van de compliance niet nodig hebben. Met krimpende formaties betekent dit gewoon dat er nauwelijks kan worden toegekomen aan - verticale - boekenonderzoeken. Het komt op hem over alsof dit soort risico's onvoldoende in kaart zijn gebracht en geanalyseerd. Niet alleen moet duidelijk worden wat het betekent te kiezen voor horizontaal toezicht, maar ook wat het betekent als een bedrijf *niet* kiest voor horizontaal toezicht. Een respondent schetst het beeld van een 'tandeloze Belastingdienst'. Hij wil dat veranderen en stelt daarom dat een duidelijke controlefilosofie moet worden ontwikkeld en uitgevoerd met een vergroting van de pakkans.

### *Is er wel een alternatief voor horizontaal toezicht?*

Diverse ontwikkelingen maken volgens een respondent het achteraf controleren tot een vrijwel ondoenlijke taak voor de Belastingdienst. Er is dan ook geen andere keus, dan te opteren voor een geheel andere benadering, die veel meer proactief is en gebaseerd op afspraken over toekomstig handelen. Andere respondenten merken op dat het horizontaal toezicht meer lijkt te zijn ingegeven door bezuinigingen, dan door de omstandigheden dat de oude controlestrategie niet zou functioneren. Een respondent meent dat toezicht door de buitendienstambtenaren, gevolgd door checks bij de ondernemer, dat veel opleverde ten onrechte is vervangen door controle door de computer.

Een respondent meent dat het horizontaal toezicht berust op gedachtecronkels van een overheid, die zozeer aan het bezuinigen is, dat zij niet meer in staat is om haar eigen primaire taken te vervullen. Erger nog, die zich kennelijk niet realiseert dat extra belastingambtenaren hun salariskosten altijd opbrengen. Dit wordt onderstreept door andere respondenten. De Belastingdienst zou voldoende bezetting behoren te hebben om zelf haar controlerende taken naar behoren uit te voeren.

### *Effect horizontaal toezicht op belastingopbrengsten*

Enkele respondenten menen dat door het horizontaal toezicht de compliance wordt verbeterd. Anderen schatten het effect minder positief in. Met het horizontaal toezicht worden ondernemingen bereikt die toch al bereid zijn zich aan de fiscale verplichtingen te houden. Verder geldt dat, als men zou besluiten de belastingplichtigen die niet meedoen aan horizontaal toezicht, strenger te controleren, dit over het algemeen geen effect heeft. Het gros van de belastingplichtigen handelt namelijk toch al fiscaal correct.

Een respondent spreekt over de schijn van compliance. Het aantal controlemomenten en de diepgang ervan neemt af en daardoor neemt de kans op fraudegedrag toe. Hij constateert dat fraude niet tot nauwelijks wordt onderzocht. Committeer je je aan het horizontaal toezicht, dan zit je als belastingplichtige redelijk veilig. Een ander meent dat er zelfs eerder belastingontduiking optreedt. Doordat, zo meent een respondent, onderhandeld kan worden over het te betalen belastingbedrag, wordt de bereidheid verminderd om compliant te zijn. Men wil tenslotte een betere uitkomst uit onderhandelen dan anderen.

Wat betreft convenanten met financieel dienstverleners is de ervaring nog beperkt. Een aantal adviseurs heeft de afspraken al doorgevoerd in de aangiften 2009. Volgens een respondent zou op grond van mededelingen van adviseurs ongeveer 90% van de aangiften convenantconform worden ingevuld. De adviseurs is gevraagd in vooroverleg gevallen te melden waarin men zich niet aan het convenant wenst te houden. De ervaringen zijn vooralsnog redelijk positief, omdat de adviseurs kunnen motiveren, waarom de klant niet aan het convenant wil meedoen.

### *Effectiviteit van beleid en efficiency van uitvoering*

Één van de ervaringen die via de internetconsultatie met de Commissie worden gedeeld, is een positieve ervaring met het metatoezicht. Door een volledige openheid van zaken van beide kanten leidde dit tot een prettige en duidelijke controle. De efficiency van de controle voor zowel de Belastingdienst als de adviseur wordt vergroot. Dit wederzijdse vertrouwen wordt ook door een andere respondent genoemd. Wel stelt diezelfde respondent dat het effect echter sterk afhankelijk is van de mate van controle en represaille door de Belastingdienst ingeval de belastingplichtige het vertrouwen niet waardig bleek te zijn of heeft geschonden.

### *Imago*

Door een beperkt aantal respondenten wordt het imagoaspect van het horizontaal toezicht voor financieel dienstverleners genoemd. Kantoren die een convenant hebben gesloten, maken van het horizontaal toezicht

gebruik in de reclame-uitingen. Het ontrechte beeld ontstaat dat kantoren met een convenant beter zijn dan kantoren zonder convenant. Er kunnen echter ook andere redenen zijn waarom er geen convenant is. Mogelijk is het kantoor te klein voor de Belastingdienst of wenst het kantoor om andere redenen geen convenant te willen sluiten. Een dergelijke beeldvorming kan overigens door de Belastingdienst worden gebruikt om financieel dienstverleners over te halen te participeren in horizontaal toezicht. De suggestie dat een kantoor met horizontaal toezicht beter is dan één zonder convenant, mag niet worden gewekt.

#### *Schijnzekerheid*

Een van de respondenten vergelijkt het horizontaal met een luchtbel die ooit zal uiteen zal spatten. Hij brengt het beperkte onderzoek naar het kwaliteitssysteem naar voren, dat vervolgens door de Belastingdienst nooit meer aan de orde wordt gesteld. De onderneming denkt vervolgens dat alles in orde is. Het convenant is dan alleen gebaseerd op de 'tone at the top', die veelal is gebaseerd op een onderbuikgevoel, en niet zozeer op de geverifieerde fiscale risicobeheersing. Hierdoor ontstaat een schijnzekerheid. Een andere respondent geeft aan dat de Belastingdienst zich te veel richt op de documentatie en papieren controles. De respondent stelt dat het naar zijn ervaring zo is dat horizontaal toezicht ondernemingen vaak alleen op papier 'in control' zijn. Een andere respondent merkt op dat de integriteit van personen op geen enkele wijze door een controleschema wordt verbeterd. Vandaar zijn voorkeur voor horizontaal toezicht via financieel dienstverlener in plaats van met individuele belastingplichtigen.

Een respondent merkt op dat het risico van horizontaal toezicht is, dat een ongewenst onderscheid wordt gemaakt tussen kantoren en cliënten van kantoren op basis van een verondersteld toegenomen risicoprofiel van diegenen die zich niet conformeren aan het convenant. Een andere respondent geeft aan dat het uiterst twijfelachtig is, of de deelnemende kantoren zich in de praktijk wel houden aan de afspraken. De prijzenslag in de branche kan ertoe leiden dat er een loopje wordt genomen met de eisen die aan deelnemende kantoren worden gesteld.

#### *Afdrachtsbelasting*

Een enkele respondent brengt nog een aanpassing in de fiscale wetgeving als suggesties naar voren. Het gebruik maken van afdrachtbelastingen, in het bijzonder voor de vennootschapsbelasting, die op aangifte moet worden afgedragen in plaats van een aanslagbelasting. Dit biedt voordelen voor de Belastingdienst. De respondent stelt dit slechts voor horizontaal toezicht ondernemingen voor. De horizontaal-toezicht-onderneming zou dan op grond van fair play ook geen beroep meer moeten doen op het ontbreken van een nieuwe feit.

#### *Complianceverkenning*

In de complianceverkenning gaat de Belastingdienst na of het bedrijf voldoet aan de voorwaarden van interne beheersing en de 'tone at the top'. Die verkenning kent diverse nadelen: de neiging is om de verkenning te diepgaand uit te voeren, de verkenning duurt vaak veel te lang, een projectmatige aanpak ontbreekt, de verkenningen kosten de Belastingdienst veel menskracht. Hierdoor wordt capaciteit onttrokken aan de toch al geringe controlecapaciteit. Alle nadelen kunnen in belangrijke mate worden weggenomen door de verkenning over te laten aan de markt. De Belastingdienst kan dan volstaan met een marginale toetsing, aangevuld met een gesprek met de bedrijfsleiding.

#### *Barometer*

Één van de respondenten oppert het gebruik van een zogenoemde 'HT-Barometer'. De achtergrond is, dat de respondent geen inzicht heeft in betrouwbare cijfers over het aantal deelnemers aan het horizontaal toezicht. Een wekelijkse barometer zou daar inzicht in moeten bieden en mogelijk als stimulans kunnen werken voor belastingplichtigen die nog twijfelen.



## Bijlage 5

<b>5</b>	<b>Enquête medewerkers Belastingdienst</b>	
<b>5.1</b>	<b>Commissiesamenvatting enquête medewerkers Belastingdienst</b>	<b>289</b>
<b>5.2</b>	<b>Eindrapportage van de enquête</b>	<b>297</b>
<b>5.3</b>	<b>Vragenlijst enquête</b>	<b>357</b>





## Bijlage 5.1

### 5.1 Commissiesamenvatting enquête medewerkers Belastingdienst

289



## 5.1 Commissiesamenvatting enquête medewerkers Belastingdienst

### Inleiding

In de periode half januari tot half februari 2012 heeft de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (hierna: Commissie) de medewerkers van de Belastingdienst door middel van een online-enquête gevraagd naar hun ervaringen en meningen over horizontaal toezicht. De vragenlijst is toegestuurd aan alle medewerkers werkzaam in het segment Zeer Grote Ondernemingen (ZGO) en Middelgrote Ondernemingen (MGO) en de medewerkers, werkzaam in het horizontaal toezicht voor het segment Midden- en Kleinbedrijf (MKB) en is ook in deze bijlage opgenomen (bijlage 5.3). Onder de overige medewerkers in het MKB-segment, niet werkzaam in het horizontaal toezicht, is een aselechte steekproef getrokken. Deze medewerkers hebben algemene stellingen over horizontaal toezicht voorgelegd gekregen.

Het onderzoek is uitgevoerd door onderzoeksbureau MWM2 uit Amsterdam en is op verzoek en onder auspiciën van de Commissie begeleid door de afdeling Onderzoek en Marketing van de Belastingdienst.

### Doel

Het doel van de enquête is een (statistisch onderbouwd) beeld te krijgen over de al dan niet op persoonlijke ervaringen gebaseerde meningen van de medewerkers van de belastingdienst over de voor- en nadelen van horizontaal toezicht. De enquête diende mede ter voorbereiding van het rondetafelgesprek dat met medewerkers van de Belastingdienst is gevoerd in het kader van de onderzoekopdracht aan de Commissie. De uitkomsten van de enquête dienen mede ter onderbouwing van de conclusies en aanbevelingen van de Commissie.

### Respons

In totaal hebben 3.546 medewerkers de enquête ontvangen. De respons is circa 60%. Dit responspercentage is hoog en maakt het onderzoek voldoende representatief voor de opvattingen van de belastingdienstmedewerkers die in horizontaal toezicht werkzaam zijn.

### Opzet enquête

De vragenlijst is onderverdeeld in:

1. Implementatie horizontaal toezicht (vanuit medewerkerperspectief);
2. 'Klant'-perspectief (ervaringen van belastingplichtigen en financieel dienstverleners, gezien door de ogen van de belastingdienstmedewerker);
3. Horizontaal toezicht (3.1 effectiviteit en 3.2 efficiency, zoals beleefd door de belastingdienstmedewerkers).

Hierna wordt op deze drie onderdelen ingegaan. Eerst worden de hoofdconclusies van de enquête verwoord. Vervolgens worden de bevindingen en de conclusies weergegeven. Tot slot wordt in dit onderdeel kort ingegaan op de houding van de medewerkers die niet, of slechts af en toe, met horizontaal toezicht te maken hebben.

Vooraf twee algemene noties:

- Over de hele linie van de beantwoording valt op dat er een verschil is tussen leidinggevenden en medewerkers. Op zich is dit geen verrassende uitkomst. Professioneel gezien zal de leidinggevende zich normaal gesproken altijd (iets) meer (kunnen) identificeren met het uitgestippelde beleid dan de gemiddelde medewerker. Ook blijken de opvattingen in de verschillende segmenten verschillend te zijn. Zo zijn in het MKB-segment de middelspecialisten en controlemedewerkers over de mate van begeleiding en

de mate van bekendheid met spelregels betreffende horizontaal toezicht vergeleken met de andere segmenten het minst positief. Ook zien de MKB-medewerkers horizontaal toezicht primair vaker als een bezuinigingsmaatregel. Datzelfde geldt grosso modo in de segmenten ZGO en MGO. In het MKB-segment zijn leidinggevenden aanzienlijk positiever dan medewerkers (klantcoördinatoren, controlemedewerkers en middelspecialisten).

- Het aantal jaren dat men werkzaam is binnen de Belastingdienst toont geen grote samenhang met de uitkomsten. Dat zou er op kunnen duiden dat het beeld van een 'oude garde' belastingdienstmedewerkers die niet mee wil in een nieuwe ontwikkeling als horizontaal toezicht, niet klopt. Om deze conclusie echter hard te maken zou geanalyseerd moeten worden of degenen die niet regelmatig met horizontaal toezicht werken, verschillen qua leeftijd en aantal jaren werkzaam binnen de Belastingdienst van degenen die wel regelmatig met horizontaal toezicht werken. De Commissie heeft vanwege de bewerkelijkheid in het kader van dit onderzoek, gegeven de beperkte beschikbare tijd, hiervan afgezien.

#### **Ad 1 Implementatie horizontaal toezicht**

- Een derde van de medewerkers geeft aan dat de Belastingdienst voldoende heeft geïnvesteerd in mensen en middelen om conform horizontaal toezicht te kunnen werken.
- Tweederde van de medewerkers geeft aan dat zij voldoende begeleid zijn in de verandering van hun werkzaamheden naar horizontaal toezicht.
- Ongeveer 90% van de medewerkers zegt goed bekend te zijn met de werkwijze en spelregels betreffende horizontaal toezicht.
- Tweederde van de medewerkers ziet de invoering van horizontaal toezicht als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen. Dat geldt met name voor MGO en MKB. ZGO blijft hierbij achter.
- Ongeveer een vijfde deel van de medewerkers ziet horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel (MKB 20% en ZGO 18%). In het segment MGO ligt dit percentage met 25% iets hoger.

#### **Bevindingen en conclusies van de Commissie**

- Een meerderheid vindt dat de Belastingdienst onvoldoende heeft geïnvesteerd in mensen en middelen om horizontaal toezicht goed te laten draaien. Dat geldt voor medewerkers in ZGO, MGO en MKB. Desondanks vindt eenzelfde meerderheid dat de eigen begeleiding naar horizontaal toezicht voldoende is geweest.
- Horizontaal toezicht wordt in het MKB, meer dan in de andere segmenten, ervaren als een fundamenteel andere werkwijze. Dat is niet verrassend want het verschil met de traditionele werkwijze is daar ook groter dan bij ZGO/MGO, doordat horizontaal toezicht in het MKB een andere plaats geeft aan de financieel dienstverlener.<sup>1</sup> Medewerkers in ZGO ervaren de minste verandering ten opzichte van de traditionele wijze van toezicht.
- Meer ervaring met horizontaal toezicht - zowel qua frequentie betreffende dagelijkse bezigheden als aantal jaren werkzaam met horizontaal toezicht - leidt tot een positiever beeld van de implementatie en meer begrip.

#### **Ad 2 ervaringen van belastingplichtigen en financieel dienstverleners, gezien door de ogen van de belastingdienstmedewerker**

<sup>1</sup> In de vragenlijst werd gesproken over fiscaal dienstverlener. Omwille van de uniformiteit in de begrippen in het rapport en bijlagen hanteert de Commissie in deze bijlage het begrip financieel dienstverlener.

Dit onderdeel betreft de beleving van medewerkers van de Belastingdienst betreffende de ervaringen van de financieel dienstverlener. Rond de helft van de medewerkers heeft de indruk dat:

- voor belastingplichtigen duidelijk is wat er van hen wordt verwacht in het kader van horizontaal toezicht;
- belastingplichtigen overwegend de voordelen van horizontaal toezicht ervaren;
- belastingplichtigen minder toezichtlast ervaren;
- belastingplichtigen horizontaal toezicht niet zien als een bezuinigingsmaatregel.

Een derde tot 40% van de medewerkers heeft de indruk dat:

- voor financieel dienstverleners duidelijk is wat er van ze wordt verwacht;
- financieel dienstverleners overwegend voordelen ervaren van horizontaal toezicht;
- financieel dienstverleners horizontaal toezicht niet zien als een bezuinigingsmaatregel.

### **Bevindingen en conclusies van de Commissie**

- Bij deze vragen gaat het om een inschatting van de ervaringen van belastingplichtigen en financieel dienstverleners betreffende horizontaal toezicht. Het is lastig om op die vraag greep te krijgen, omdat het hier alleen gaat om medewerkers die tenminste regelmatig in hun dagelijkse werk met horizontaal toezicht te maken hebben. De meningen liggen hier verdeeld en er zijn vooral ook veel 'neutrale' antwoorden. Dat kan het gevolg zijn van de vraagstelling, waarbij men iets moet zeggen over de ervaring van een ander. Het aantal neutrale antwoorden is nog wat groter bij de vragen over de ervaring van financieel dienstverleners dan bij de vragen over de ervaring van belastingplichtigen. De eerste groep staat over het algemeen genomen wat verder weg.
- Medewerkers die meer contact hebben met belastingplichtigen en financieel dienstverleners (zoals relatiebeheerders) zijn over het algemeen positiever over toepassing van horizontaal toezicht dan medewerkers die minder in horizontaal toezicht werken. Medewerkers die vrijwel continu werkzaam zijn in horizontaal toezicht zijn in het algemeen positiever dan medewerkers die regelmatig werkzaamheden verrichten.
- Volgens medewerkers ervaren belastingplichtigen in het MKB in ruim 50% van de gevallen minder toezichtlast. In ZGO/MGO ligt dit op 40%. De vraag is of dit betekent dat er in ZGO/MGO nog relatief veel tijd wordt gestopt in het horizontaal toezicht en/of dat men de 'oude' werkwijze nog onvoldoende heeft losgelaten.
- Financieel dienstverleners in het MKB ervaren horizontaal toezicht - volgens medewerkers - sterker als een bezuinigingsmaatregel vergeleken met financieel dienstverleners in ZGO/MGO. Dit kan een indicatie zijn voor het gevoel dat financiële dienstverleners in MKB met betrekking tot het horizontaal toezicht een actievare rol in het toezicht op klanten vervullen en daarbij meer werkzaamheden moeten verrichten die traditioneel door de Belastingdienst werden verricht.

#### **Ad 3.1 Effectiviteit**

Rond tweederde van de medewerkers heeft de indruk dat in hun werkpakket horizontaal toezicht leidt tot:

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

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

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

Ongeveer een derde van de medewerkers zegt een teruglopen van betalingsachterstand waar te nemen.

### Bevindingen en conclusies van de Commissie

- De verbetering van de effectiviteit wordt met name afgemeten aan: verbetering houding en gedrag en verbetering van de interne beheersing (in alle segmenten, met ZGO als koploper).
- Opvallend is dat de effectiviteit bij MGO achterblijft op het punt van ambtshalve aanslagen, toename tijdige aangiften, en het teruglopen van betalingsachterstand.
- Een afname van fiscaal agressieve structuren en betalingsachterstanden wordt minder vaak waargenomen. Vraag is of dat komt omdat er niet zoveel agressieve structuren en betalingsachterstanden zijn, of dat dit niet gebeurt omdat het soort ondernemingen dat zich hiermee inlaat sowieso niet meedoet met horizontaal toezicht. Omgekeerd zou kunnen gelden dat de deelnemers aan horizontaal toezicht een selecte groep vormen die minder geneigd is zijn energie in grensverkennde taxplanning te stoppen.
- Naarmate men zelf vaker werkt met horizontaal toezicht en naarmate men meer jaren ervaring heeft met horizontaal toezicht is men op alle punten positiever over de effecten van horizontaal toezicht bij ondernemingen. Dit verband zou kunnen samenhangen met verschillen tussen segmenten. Binnen ZGO is men ook over de hele linie positiever en bestaat horizontaal toezicht al langer dan in de andere segmenten. Opvallend is wel dat men binnen MGO op punten negatiever is dan binnen MKB.
- In ZGO/MGO zijn leidinggevenden aanzienlijk positiever over de verbeteringen in de nalevingsbereidheid van de belastingplichtige ondernemers dan medewerkers (met name controlemedewerkers en middelspecialisten zijn terughoudender). Dit geldt ook in MKB. Dat is opmerkelijk omdat hier een inschatting wordt gevraagd over het eigen werkpakket (of wordt de wereld mooier voorgesteld dan zij is).

### Ad 3.2 Efficiency

Gemiddeld vindt 44% van de medewerkers dat horizontaal toezicht in het eigen werkpakket leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst: ZGO 43%, MGO 37% en MKB 62%.

Een ruime meerderheid (variërend van 66 - 80%) van de medewerkers geeft aan dat horizontaal toezicht leidt tot:

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

### Bevindingen en conclusies Commissie

- Over de vraag of horizontaal toezicht ook leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst liggen de meningen meer verdeeld. In het MKB is men positiever over de efficiency van het werken met horizontaal toezicht dan in de segmenten ZGO en MGO. Dit is enerzijds goed te plaatsen in het licht van het verschil in werkwijze ten aanzien van horizontaal toezicht tussen ZGO/MGO en MKB. Anderzijds zou een verklaring voor het lagere percentage kunnen zijn dat in de segmenten ZGO en MGO - op zijn minst het gevoel leeft dat - men te lang blijft hangen in de fasen van het horizontaal toezicht proces.
- De medewerkers zijn over de hele linie positiever over de ervaringen van zowel belastingplichtigen als

financieel dienstverleners naarmate men zelf vaker met horizontaal toezicht werkt.

## **Tot slot**

### **Houding niet-gebruikers ten aanzien van horizontaal toezicht**

- De opvattingen en houding van de medewerkers die niet of slechts af en toe met horizontaal toezicht te maken hebben, liggen verdeeld. Een fors percentage (30 - 40%) heeft geen uitgesproken mening (neutraal), wellicht omdat men geen zicht heeft op werken met en effecten van horizontaal toezicht.
- Optimistisch is men over interne voordelen, zoals de versnelling van de afhandeling van de aangiftes, en positief over de toename van het wederzijds vertrouwen, verbetering van de informatiepositie en de efficiëntie van het werk van de Belastingdienst.
- Minder optimistisch is men over de positieve effecten op de compliance bij belastingplichtigen.





## Bijlage 5.2

### 5.2 Eindrapportage van de enquête

297





**Belastingdienst**

## Rapportage | Horizontaal toezicht



Versie 1.0 | Aan Belastingdienst | Door Tjerk Eilander, MWM2 | Datum 14-02-2012

**MWM<sup>2</sup>**

# Inhoudsopgave

	<i>Pag.</i>
<b>Inhoud</b>	
▪ Inleiding & Samenvatting	03
▪ Implementatie HT binnen de Belastingdienst	09
▪ Ervaringen belastingplichtigen met HT	17
▪ Inschatting van medewerkers over het effect van HT bij ondernemingen	25
▪ Effect HT op werkpakket	33
▪ Houding (niet-gebruikers) ten aanzien van HT	41
<b>Bijlagen</b>	
▪ Achtergrond steekproef	47



# Inleiding & Samenvatting



## Inleiding

### Doelstelling

De centrale doelstelling bij het onderzoek is als volgt: **“Is horizontaal toezicht volgens medewerkers van ZGO, MGO en MKB succesvol geïmplementeerd”**. Onderzoeksvragen waar een antwoord op moet komen, zijn als volgt:

- ✓ Is horizontaal toezicht succesvol geïmplementeerd binnen de Belastingdienst?
- ✓ Wat voor beeld hebben medewerkers van de ervaringen van belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners met horizontaal toezicht?
- ✓ Wat voor consequenties heeft horizontaal toezicht voor het werkpakket van medewerkers?

### Doelgroep

De doelgroep bestaat uit medewerkers van de Belastingdienst die werkzaam zijn binnen of werkzaamheden verrichten voor een MKB-, MGO-, ZGO-unit/team. In totaal zijn er 3.546 medewerkers uitgenodigd. Hiervan waren er 2.323 werkzaam op het segment MGO/ZGO en 1.223 op het segment MKB.

### Veldwerk

De vragenlijst heeft men kunnen invullen vanaf 25 januari tot en met maandag 6 februari 2012. Medewerkers werden per e-mail benaderd om mee te doen aan het onderzoek. Deze e-mail bevatte een link naar de online enquête. Alle medewerkers ontvingen dezelfde vragenlijst.

### Response

Uiteindelijk hebben 2.154 van deze medewerkers de vragenlijst ingevuld. Dit komt neer op een response van 60,7%. Hiervan gaven 67 medewerkers aan geen werkzaamheden voor of binnen een MKB/MGO/ZGO unit/team te verrichten en zullen daarom niet in de resultaten worden meegenomen. De gemiddelde doorlooptijd van de vragenlijst is 6 minuten en 27 seconden. Verder waren er 78 medewerkers die wel met de vragenlijst begonnen zijn, maar deze niet hebben afgemaakt.

# Inleiding

## Achtergrondanalyse

Naast een overall analyse van de resultaten is er een analyse op verschillende achtergrondvariabelen verricht, te weten:

- **Segment:** MKB, MGO en ZGO.
- **Ervaring.** Hierbij wordt gekeken naar twee verschillende variabelen, namelijk de **regelmaat** (regelmatig, vaak, (vrijwel) continu) waarmee men werkzaamheden in het kader van HT uitvoert en **hoeveel jaar ervaring** men heeft met HT (1 jaar of minder, 1 – 2 jaar, 2 – 3 jaar, 3 jaar of meer).
- **Functie.** Hierbij is alleen gekeken naar de functiegroepen waarvoor voldoende waarnemingen zijn gedaan, te weten: accountmanagers (MKB), relatiebeheerders (MKB), klantcoördinator (MGO & ZGO), controlemedewerker, leidinggevende (M1 + M2) en middenspecialist.
- **Aantal jaren werkzaam binnen Belastingdienst Jaren\_werkzaam:** 10 jaar of minder, 10 tot 25 jaar, 25 jaar of meer.

## Legenda

- HT = Horizontaal Toezicht
- MKB = Midden- en kleinbedrijf
- MGO = Middelgrote organisaties
- ZGO = Zeer grote organisatie
- ★ = Wijkt significant positief af
- ⓪ = Wijkt significant negatief af

## Samenvatting

### Is horizontaal toezicht succesvol geïmplementeerd binnen de Belastingdienst?

De implementatie van HT is zeer succesvol geweest als het gaat om medewerkers bekend te maken met de werkwijze en spelregels; negen op de tien geeft aan hier goed bekend mee te zijn. Ook geeft tweederde van de medewerkers aan dat zij voldoende begeleid zijn in de verandering naar meer horizontaal toezicht. Belangrijkste aandachtspunt is de mate waarin de Belastingdienst volgens medewerkers voldoende heeft geïnvesteerd in mensen en middelen; slechts een derde geeft aan dat dit voldoende gebeurt. Dit beeld blijkt over de verschillende segmenten (MKB, MGO, ZGO) heen gelijk. Ook de frequentie waarmee medewerkers werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren, of het aantal jaren werkervaring met HT heeft hier geen invloed op. Wat wel opvalt binnen de segmenten MGO en ZGO is dat de leidinggevenden aanzienlijk positiever zijn dan hun medewerkers (m.n. klantcoördinatoren, controlemedewerkers, middelspecialisten). Het valt daarom aan te bevelen om een dialoog tussen leidinggevenden en hun medewerkers tot stand te brengen om inzicht te krijgen in waar de 'pijnpunten' precies liggen.

### Wat zijn de ervaringen van belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners met horizontaal toezicht?

Wat opvalt wanneer er gevraagd wordt naar de ervaringen van derden met HT, is dat slechts één van de stellingen door meer dan de helft van de ondervraagden positief wordt beoordeeld. De belangrijkste aandachtspunten zitten bij de ervaringen van fiscaal dienstverleners. Volgens 'slechts' vier op de tien medewerkers is deze groep positief over de voordelen van deelname aan HT en is voor fiscaal dienstverleners duidelijk wat er van ze verwacht wordt. Dit geldt met name voor medewerkers binnen de segmenten MGO en ZGO. Opmerkelijk genoeg heeft het aantal jaren werkervaring dat medewerkers met HT hebben een negatief effect op de beoordeling van deze stellingen. Mogelijk is hier sprake van een leereffect waardoor medewerkers die al langere tijd met HT werken niet meer direct zien wat de voordelen zijn. Ook medewerkers die 10 tot 25 jaar bij de Belastingdienst werken zijn het minst positief over de stellingen dat het voor belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners duidelijk is wat er van ze verwacht wordt. Binnen de segmenten MKB en MGO zijn met name de controlemedewerkers het minst positief over de mate waarin het voor fiscaal dienstverleners duidelijk is wat er van ze verwacht wordt.



## Samenvatting

### Wat is het effect van horizontaal toezicht bij ondernemingen?

Medewerkers ervaren het effect van HT bij ondernemingen overwegend als positief. Er zijn twee punten die de meeste aandacht vereisen:

- 1) Slechts een kwart van de medewerkers is van mening dat HT leidt tot het teruglopen van betalingsachterstanden. Met name medewerkers binnen het segment MGO (ongeacht hun functie) zijn deze mening toegedaan. Echter, naarmate men frequenter werkzaamheden in het kader van HT uitvoert, en het aantal jaren werkervaring met HT toeneemt, worden medewerkers positiever over deze stelling.
- 2) Slechts een derde ziet een afname van fiscaal agressieve structuren. Dit beeld is over de verschillende segmenten (MKB, MGO, ZGO) heen gelijk. Binnen de segmenten MGO en ZGO blijken leidinggeven andermaal aanzienlijk positiever dan hun klantcoördinatoren, controlemedewerkers en middelspecialisten. Ook binnen het segment MKB zijn deze laatste twee functiegroepen het minst positief. Verder geldt dat medewerkers die frequenter werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren juist een positievere houding hebben over de afname van fiscaal agressieve structuren. Daarentegen zijn medewerkers met 10 tot 25 jaar werkervaring het vaker oneens met de stelling dat HT leidt tot een afname van fiscaal agressieve structuren.

### Wat is het effect van horizontaal toezicht binnen het werkpakket van de medewerkers?

Over het algemeen zijn medewerkers vrij positief over het effect van HT op hun werkpakket. Echter, men ziet niet direct dat HT leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst. Met name medewerkers binnen de segmenten MGO en ZGO zijn deze mening toegedaan. Net als bij de andere onderdelen blijken de leidinggevend binnen beide segmenten weer het meest positief, terwijl controlemedewerkers en middelspecialisten de minst positieve houding hebben. Medewerkers met 10 tot 25 jaar werkervaring het vaker oneens met de stelling dat HT leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst. Logischerwijs zijn medewerkers die (vrijwel) continu werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren positiever over de mate van efficiency. Verder positief om te vermelden is dat medewerkers die relatief kort (1 jaar of minder) ervaring hebben met HT positiever zijn over de mate van efficiency. Deze groep kan dit waarschijnlijk het best vergelijken met hun voorgaande situatie.

Belastingdienst

## Samenvatting

### Houding niet-gebruikers.

Wanneer niet-gebruikers gevraagd wordt naar hun mening over HT levert dit een tegenstrijdig beeld op. Aan de ene kant denken ze dat HT leidt tot een versnelling in de afhandeling van aangiftes, maar tegelijk zien ze HT niet als de meest efficiënte en effectieve manier van werken. Verder vindt slechts drie op de tien van de medewerkers die (nog) niet of nog maar nauwelijks met HT hebben gewerkt dat HT leidt tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving, en vindt vier op de tien dat het leidt tot een betere informatiepositie van de Belastingdienst. Met name binnen het segment MKB is men deze mening toegedaan. Ook hier blijkt weer dat de controlemedewerkers en middelspecialisten de minst positieve houding hierover hebben.

# Implementatie Horizontaal Toezicht binnen de Belastingdienst



# Implementatie HT | Men beoordeeld eigen kennis met werkwijze en spelregels HT als hoog



Opvallend en positief om te vermelden is dat negen op de tien medewerkers die regelmatig werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren aangeven dat zij goed bekend zijn met de werkwijze en spelregels van HT. Volgens zes op de tien medewerkers zijn zij voldoende begeleid in de verandering van hun werkzaamheden. Dit betekent ook gelijk dat vier op de tien het hier niet mee eens is, en dat er dus ruimte voor verbetering is. Een ander belangrijk aandachtspunt is de investering in mensen en middelen om conform de uitgangspunten van HT te kunnen werken; slechts een derde vindt dat de Belastingdienst hier voldoende in heeft geïnvesteerd.

## Implementatie HT | Begeleiding wordt bij ZGO het minst hoog beoordeeld

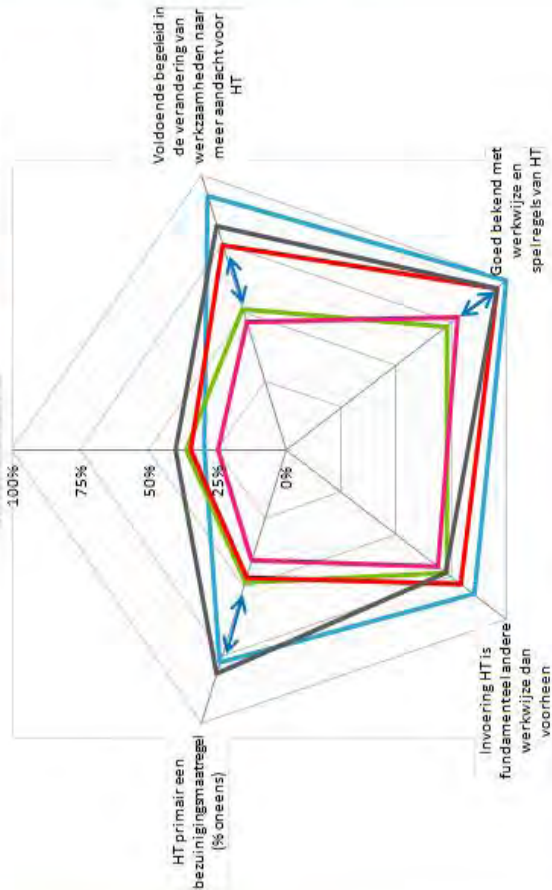
Implementatie x segment	Totaal	MKB	MGO	ZGO	
De Belastingdienst heeft voldoende geïnvesteerd in mensen en middelen om conform de uitgangspunten van horizontaal toezicht te kunnen werken	eens	35%	32%	37%	32%
	oneens	37%	38%	37%	36%
	Totaal N =	1186	231	567	388
Ik ben voldoende begeleid in de verandering van mijn werkzaamheden naar meer aandacht voor horizontaal toezicht	eens	63%	64%	66%	58%
	oneens	14%	13%	13%	15%
	Totaal N =	1186	231	567	388
Ik ben goed bekend met de werkwijze en spelregels van horizontaal toezicht	eens	91%	88%	92%	90%
	oneens	3%	4%	2%	3%
	Totaal N =	1186	231	567	388
Ik zie de invoering van horizontaal toezicht als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen	eens	63%	69%	65%	57%
	oneens	20%	13%	20%	24%
	Totaal N =	1186	231	567	388
Ik zie horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel	eens	22%	20%	25%	18%
	oneens	51%	56%	47%	56%
	Totaal N =	1186	231	567	388

Werknemers binnen het segment ZGO geven het minst vaak aan dat zij het eens zijn met de stelling dat zij voldoende begeleid zijn in de verandering van werkzaamheden richting horizontaal toezicht. Een ander belangrijk aandachtspunt is zichtbaar binnen het MGO-segment; zijn zien HT primair vaker als een bezuinigingsmaatregel. Verder valt op dat ZGO-medewerkers de invoering van HT minder vaak als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen zien.

# Implementatie HT bij MKB | Middelspecialisten en controlemedewerkers minst positief over implementatie

- leidinggevende (M1 + M2) (n=27)
- controlemedewerker (n=33)
- middelspecialist (n=45)
- accountmanager HT (n=43)
- relatiebeheerder HT (n=65)

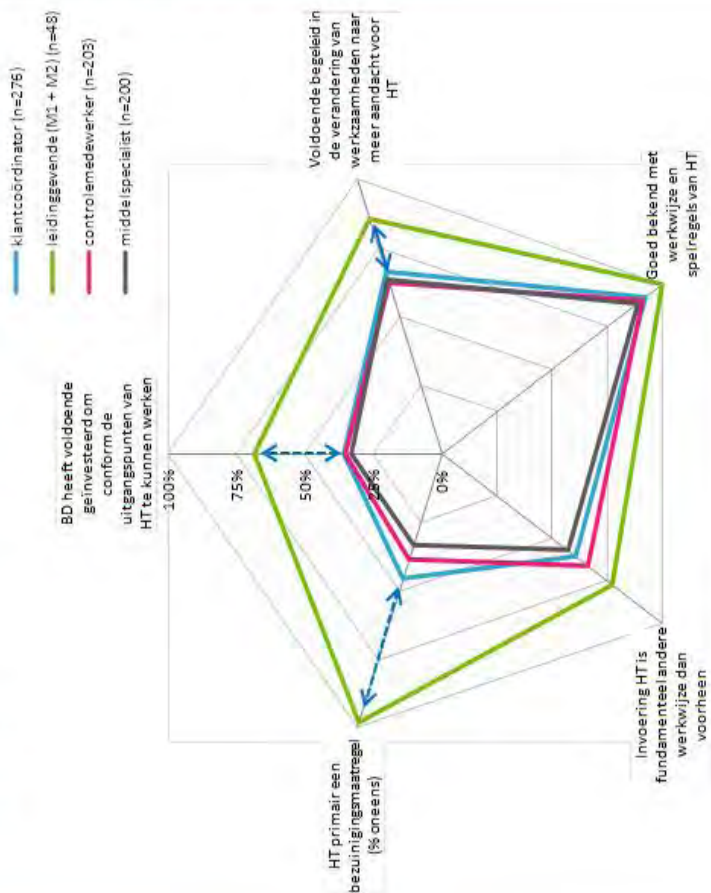
BD heeft voldoende geïnvesteerd om conform de uitgangspunten van HT te kunnen werken



Wat opvalt bij medewerkers binnen het segment MKB is dat met name middenspecialisten en controlemedewerkers het minst positief zijn over de implementatie van HT. Zij zijn het minst te spreken over de mate van begeleiding en de mate waarin zij bekend zijn met de werkwijze en spelregels van HT. Opmerkelijk hierbij is dat alle leidinggevenden aangeven goed bekend te zijn met de werkwijze en spelregels van HT. Verder zien middenspecialisten, controlemedewerkers en accountmanagers HT primair vaker als een bezuinigingsmaatregel dan leidinggevenden en relatiebeheerders.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.

# Implementatie HT bij MGO | Leidinggevendenden in het segment MGO meest positief over implementatie

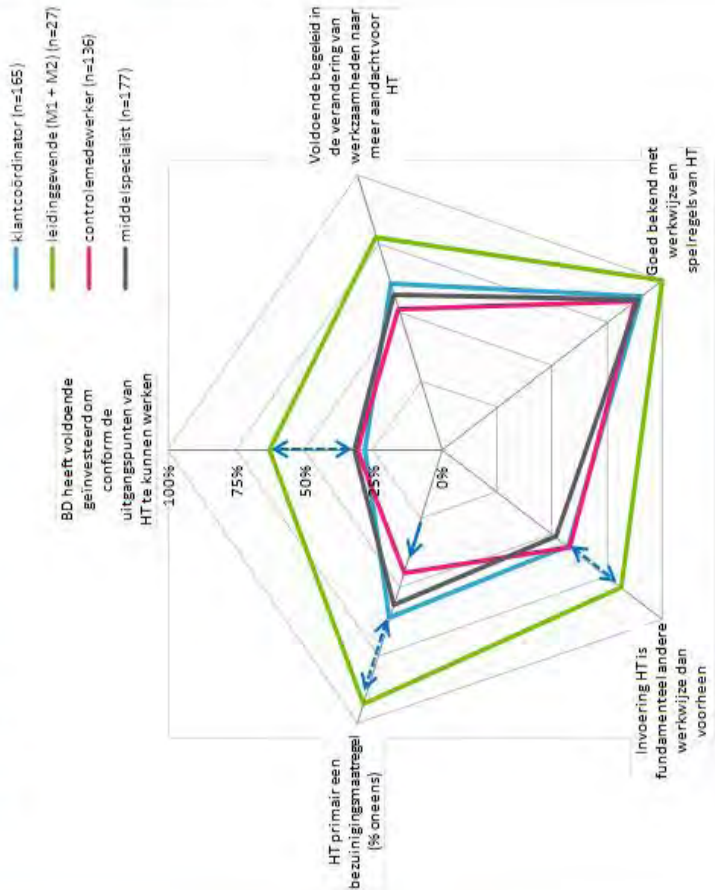


In de lijn der verwachtingen zijn de ondervraagde leidinggevendenden binnen het segment MGO het meest positief over de implementatie van HT. Klantcoördinatoren, controlemedewerkers en middelspecialisten zijn minder vaak dan leidinggevendenden te spreken over de mate waarin de Belastingdienst voldoende heeft geïnvesteerd en de mate waarin zij begeleid zijn. Ook zien zij HT vaker als een bezuinigingsmaatregel.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



# Implementatie HT bij ZGO | Ook leidinggevenden in het segment ZGO meest positief over implementatie



Ook binnen het segment ZGO geldt dat leidinggevenden doorgaans positiever zijn over de implementatie van HT. Zij zijn vaker van mening dat de Belastingdienst voldoende in mensen en middelen heeft geïnvesteerd om conform de uitgangspunten van HT te kunnen werken, en zien HT als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen. Verder zien zij HT niet primair als een bezuinigingsmaatregel, terwijl met name controlemedewerkers dit vaker wel vinden.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.





## Implementatie HT | Frequentie van werkzaamheden speelt een rol in het succes van implementatie HT

Implementatie x regelmaat werkzaamheden	Totaal	Regelmatig	Vaak	(Vrijwel) continu
De Belastingdienst heeft voldoende geïnvesteerd in mensen en middelen om conform de uitgangspunten van horizontaal toezicht te kunnen werken	eens	33%	37%	35%
	oneens	37%	36%	37%
	Totaal N =	1186	516	388
Ik ben voldoende begeleid in de verandering van mijn werkzaamheden naar meer aandacht voor horizontaal toezicht	eens	57%	69%	66%
	oneens	16%	13%	12%
	Totaal N =	1186	516	388
Ik ben goed bekend met de werkwijze en spelregels van horizontaal toezicht	eens	86%	93%	95%
	oneens	4%	3%	1%
	Totaal N =	1186	516	388
Ik zie de invoering van horizontaal toezicht als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen	eens	61%	63%	66%
	oneens	20%	19%	20%
	Totaal N =	1186	516	388
Ik zie horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel	eens	27%	19%	16%
	oneens	40%	57%	64%
	Totaal N =	1186	516	388

Medewerkers die vaker werkzaamheden ten behoeve van HT verrichten zijn positiever over de wijze waarop zij begeleid zijn, de mate waarin zij bekend zijn met de werkwijze en spelregels en zij zien HT minder vaak als een bezuinigingsmaatregel.

## Implementatie HT | Ervaring met HT speelt een rol bij de kennis die men van HT heeft

Implementatie x aantal jaren ervaring	Totaal	1 jaar of minder	1 - 2 jaar	2 - 3 jaar	3 jaar of meer	
De Belastingdienst heeft voldoende geïnvesteerd in mensen en middelen om conform de uitgangspunten van horizontaal toezicht te kunnen werken	eens	35%	32%	33%	35%	36%
	oneens	37%	38%	36%	39%	34%
	Totaal N =	1186	128	228	386	444
Ik ben voldoende begeleid in de verandering van mijn werkzaamheden naar meer aandacht voor horizontaal toezicht	eens	63%	65%	58%	68%	61%
	oneens	14%	15%	15%	15%	12%
	Totaal N =	1186	128	228	386	444
Ik ben goed bekend met de werkwijze en spelregels van horizontaal toezicht	eens	91%	83%	87%	94%	92%
	oneens	3%	4%	5%	2%	2%
	Totaal N =	1186	128	228	386	444
Ik zie de invoering van horizontaal toezicht als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen	eens	63%	73%	65%	66%	57%
	oneens	20%	10%	19%	18%	25%
	Totaal N =	1186	128	228	386	444
Ik zie horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel	eens	22%	25%	26%	22%	18%
	oneens	51%	49%	47%	49%	56%
	Totaal N =	1186	128	228	386	444

Medewerkers die minder dan een jaar ervaring met HT hebben zijn minder goed bekend met de werkwijze en spelregels van HT en zien de invoering van HT vaker als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen. In beide gevallen geldt dat dit positief veranderd naarmate het aantal jaren werkervaring toeneemt.

## Implementatie HT | Werkervaring lijkt geen grote rol te spelen

Implementatie x aantal jaren werkzaam bij Belastingdienst	Totaal	< 10 jaar	10-25 jaar	> 25 jaar	
De Belastingdienst heeft voldoende geïnvesteerd in mensen en middelen om conform de uitgangspunten van horizontaal toezicht te kunnen werken	eens	35%	47%	36%	31%
	oneens	37%	29%	40%	37%
	Totaal N =	1186	146	310	727
Ik ben voldoende begeleid in de verandering van mijn werkzaamheden naar meer aandacht voor horizontaal toezicht	eens	63%	67%	61%	63%
	oneens	14%	12%	15%	14%
	Totaal N =	1186	146	310	727
Ik ben goed bekend met de werkwijze en spelregels van horizontaal toezicht	eens	91%	92%	88%	91%
	oneens	3%	4%	4%	2%
	Totaal N =	1186	146	310	727
Ik zie de invoering van horizontaal toezicht als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen	eens	63%	68%	55%	65%
	oneens	20%	12%	26%	19%
	Totaal N =	1186	146	310	727
Ik zie horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel	eens	22%	19%	19%	23%
	oneens	51%	58%	55%	48%
	Totaal N =	1186	146	310	727

Het aantal jaren werkervaring bij de Belastingdienst speelt alleen een rol bij de stelling “ik zien de invoering van HT als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen”. Zowel medewerkers die relatief korter bij de Belastingdienst werken (korter dan 10 jaar) als de medewerkers die er al langer werken (langer dan 25 jaar) zijn deze mening vaker toegeedaan.

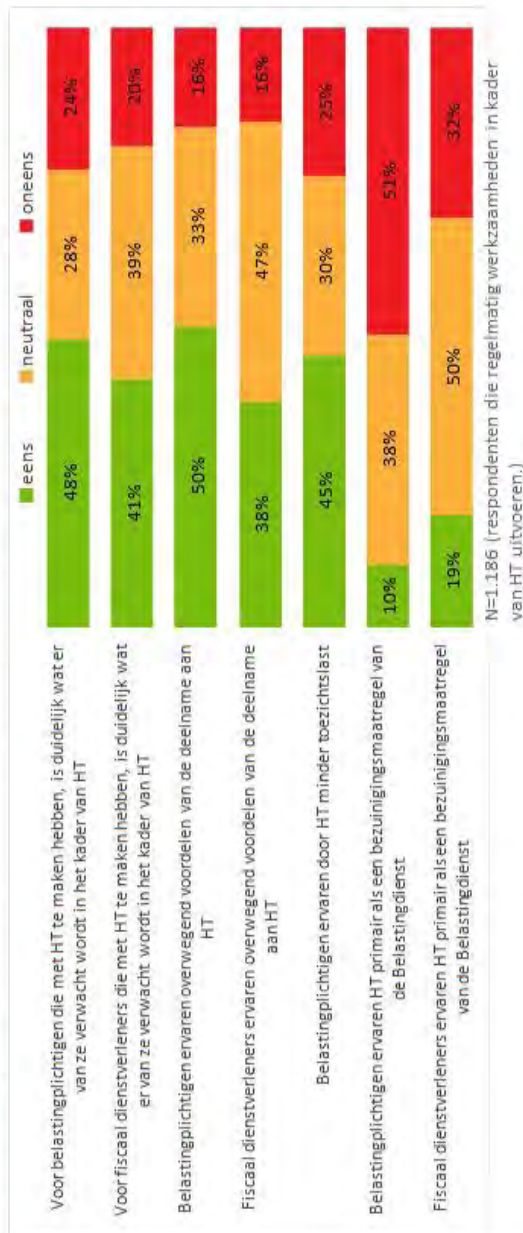
# Ervaringen belastingplichtigen met Horizontaal Toezicht



**MWM<sup>2</sup>**

**Belastingdienst**

## Ervaringen | Volgens helft ervaren belastingplichtigen overwegend voordelen van deelname aan HT



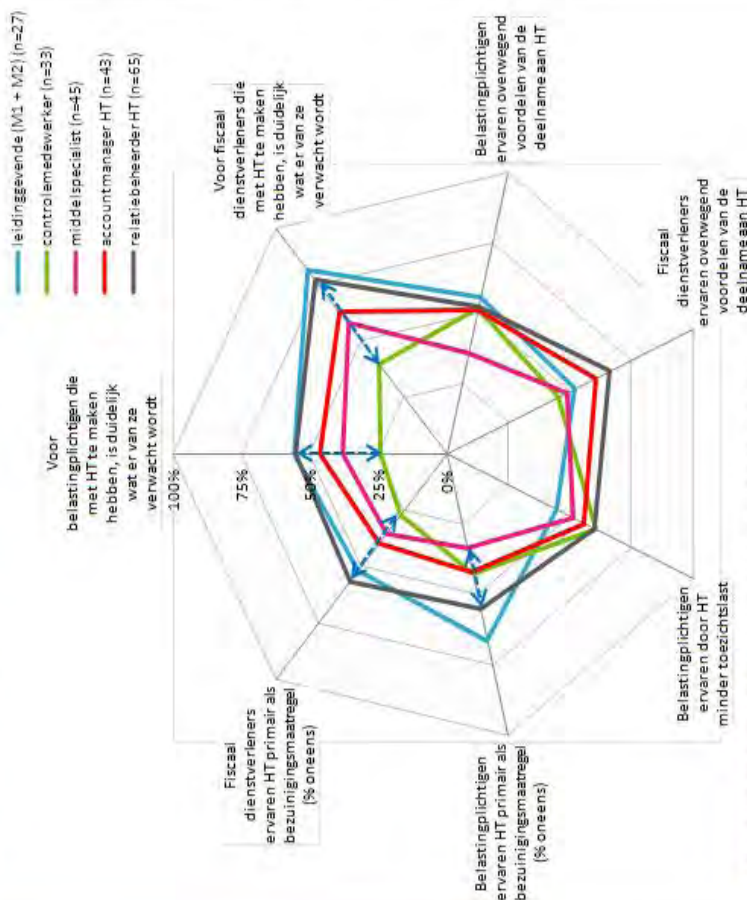
Opvallend is dat geen van de stellingen door meer dan 50% van de ondervraagde medewerkers positief wordt beoordeeld, behalve de stelling “belastingplichtigen ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel”. Volgens 51% is dit niet het geval. Gezien de relatief hoge percentages in de categorie neutraal lijkt het alsof medewerkers moeite hebben om zich in de ervaring van de belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners in te leven. Dit is begrijpelijk, maar op zich zelf al een punt van aandacht. Ander belangrijk aandachtspunt is dat het, volgens een kwart van de medewerkers, voor belastingplichtigen niet duidelijk is wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT.

## Ervaringen | Medewerkers binnen het segment MKB beoordelen de ervaringen met HT het meest positief

Ervaringen x segment	Totaal	MKB	MGO	ZGO
Voor belastingplichtigen die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 48% oneens 24%	43% 21%	51% 24%	47% 25%
Voor fiscaal dienstverleners die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 41% oneens 20%	62%★ 13%	38%⊘ 21%	35%⊘ 22%
Belastingplichtigen ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 50% oneens 16%	48% 12%	49% 20%	53% 14%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 38% oneens 16%	54%★ 14%	33%⊘ 18%	35%⊘ 14%
Belastingplichtigen ervaren door HT minder toezichtslast	eens 45% oneens 25%	54%★ 15%	41%⊘ 29%	47%⊘ 24%
Belastingplichtigen ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 10% oneens 51%	13% 45%	10% 51%	9% 55%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 19% oneens 32%	16% 45%★	24% 26%⊘	12% 33%⊘
Totaal N =	1186	231	567	388

Binnen het segment MKB beoordelen medewerkers de ervaringen van fiscaal dienstverleners aanzienlijk positiever op verwachtingenmanagement, het ervaren van voordelen en het ervaren van HT als een bezuinigingsmaatregel. Waarschijnlijk wordt dit veroorzaakt doordat binnen het segment MKB convenanten afgesloten worden met fiscaal dienstverleners, terwijl in de segmenten MGO en ZGO convenanten worden afgesloten met de onderneming zelf. Verder valt op dat medewerkers binnen het segment MGO het vaker oneens zijn met de stelling dat belastingplichtigen overwegend voordelen ervaren van hun deelname aan HT.

# Ervaringen bij MKB | Relatiebeheerders meest positief over ervaringen met HT

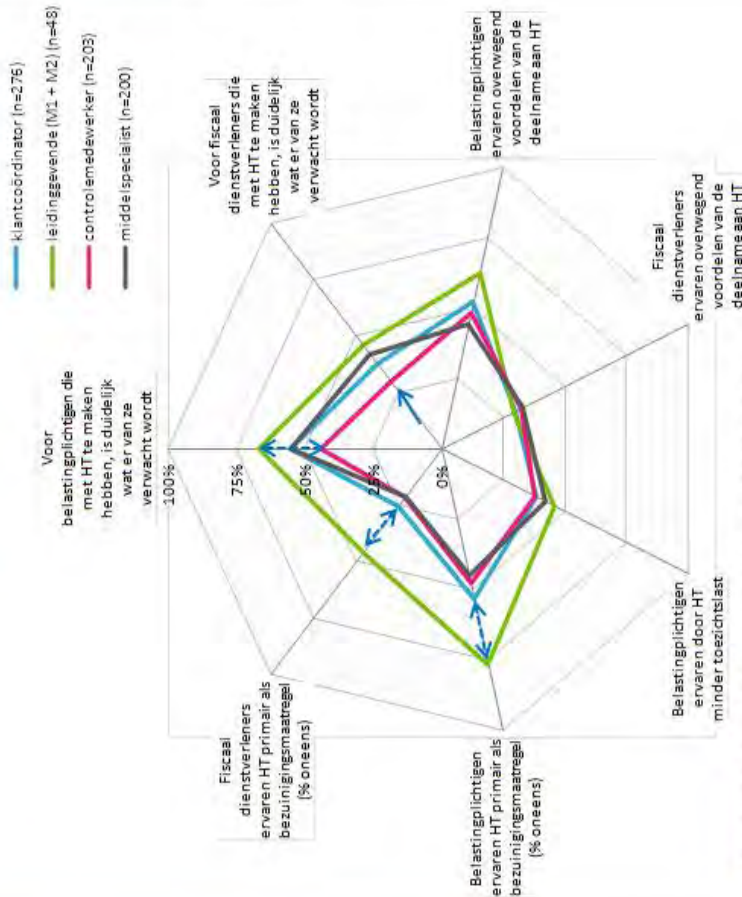


Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.

De groep die vermoedelijk het meest contact heeft met derden is ook het meest positief over ervaringen van derden met HT. Relatiebeheerders en leidinggevendenden geven vaker dan controlemedewerkers aan dat voor zowel belastingplichtigen als fiscaal dienstverleners duidelijk is wat er van hun verwacht wordt. Ook zijn relatiebeheerders minder vaak dan controlemedewerkers van mening dat fiscaal dienstverleners HT primair als een bezuinigingsmaatregel ervaren. Verder denken middelspecialisten vaker dan relatiebeheerders dat belastingplichtigen HT als een bezuinigingsmaatregel ervaren.



# Ervaringen bij MGO | Leidinggevenden meest positief over ervaringen HT als bezuinigingsmaatregel



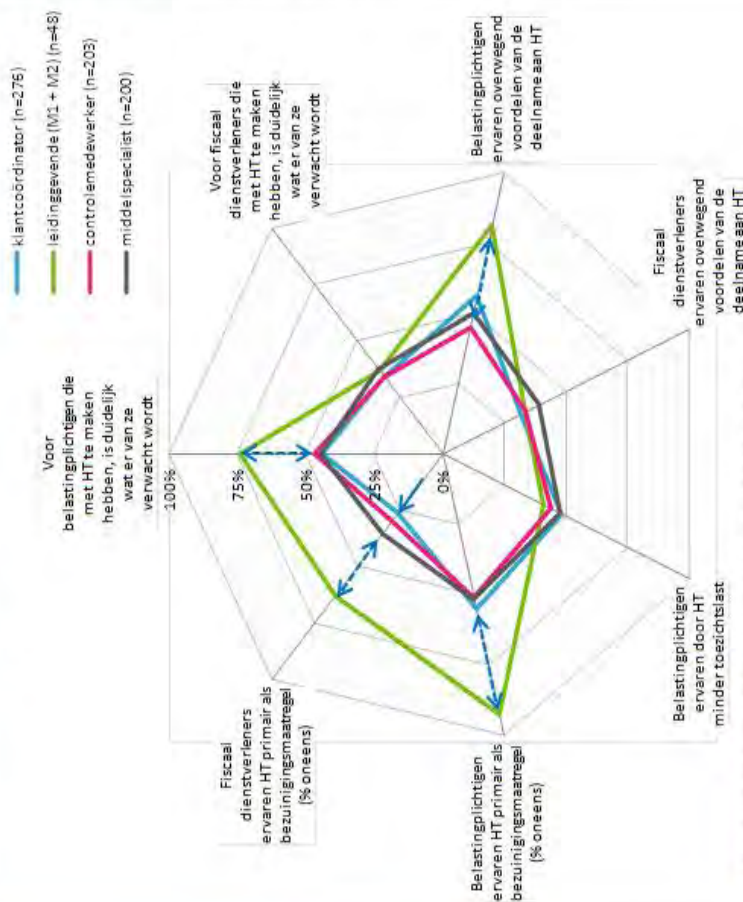
Klantcoördinatoren, controlemedewerkers en middelspecialisten zijn vaker dan hun leidinggevenden van mening dat belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners HT primair als een bezuinigingsmaatregel ervaren. Controlemedewerkers zijn minder vaak van mening dat voor belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners duidelijk is wat er van ze verwacht wordt.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.





# Ervaringen bij ZGO | Leidinggevenden over algemeen meest positief over ervaringen met HT



Leidinggevenden binnen het segment ZGO zijn vaker dan hun medewerkers van mening dat voor belastingplichtigen duidelijk is wat er van ze verwacht wordt. Ook denken zij vaker dat belastingplichtigen overwegend voordelen van deelname aan HT ervaren. Met name controlemedewerkers en middelspecialisten zijn het hier minder vaak mee eens. Verder denken leidinggevenden minder vaak dat belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners HT primair als een bezuinigingsmaatregel ervaren. Met name klantcoördinatoren en controlemedewerkers denken dat fiscaal dienstverleners HT juist vaker als een bezuinigingsmaatregel ervaren.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



## Ervaringen | Frequentie van werkzaamheden speelt een rol in de ervaringen die men met HT heeft

Ervaringen x regelmaat werkzaamheden	Totaal	Regelmatig	Vaak	(Vrijwel) continu
Voor belastingplichtigen die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 48% oneens 24%	45% 23%	49% 26%	52% 23%
Voor fiscaal dienstverleners die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 41% oneens 20%	40% 20%	38% 23%	48% 15%
Belastingplichtigen ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 50% oneens 16%	44% 20%	54% 15%	56% 13%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 38% oneens 16%	36% 16%	39% 15%	40% 16%
Belastingplichtigen ervaren door HT minder toezichtslast	eens 45% oneens 25%	44% 26%	41% 28%	54% 19%
Belastingplichtigen ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 10% oneens 51%	10% 46%	10% 54%	12% 57%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 19% oneens 32%	20% 28%	17% 31%	18% 38%
Totaal N =	1186	516	388	282

Medewerkers die (vrijwel) continu werkzaamheden in het kader van HT verrichten zijn doorgaans positiever over de voordelen voor belastingplichtigen dan medewerkers die 'slechts' regelmatig werkzaamheden hiervoor verrichten. Zij zijn positiever over de mate waarin belastingplichtigen voordelen en minder toezichtslast ervaren. Tevens zijn zij positiever over de mate waarin zowel belastingplichtigen als fiscaal dienstverleners HT primair als een bezuinigingsmaatregel ervaren.

## Ervaringen | Aantal jaren ervaring met HT hangt samen met de ervaringen die men met HT heeft

Ervaringen x aantal jaren ervaring	Totaal	1 jaar of minder	1 - 2 jaar	2 - 3 jaar	3 jaar of meer
Voor belastingplichtigen die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 48%	45%	46%	49%	49%
	oneens 24%	26%	22%	23%	24%
Voor fiscaal dienstverleners die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 41%	55% ★	46%	40% ⚡	36% ⚡
	oneens 20%	13%	18%	22%	20%
Belastingplichtigen ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 50%	52%	48%	46%	54%
	oneens 16%	12%	18%	20%	14%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 38%	49% ★	41%	34% ⚡	36% ⚡
	oneens 16%	13%	11%	19%	16%
Belastingplichtigen ervaren door HT minder toezichtslast	eens 45%	59% ★	50% ★	39% ⚡	45% ⚡
	oneens 25%	19%	23%	28%	25%
Belastingplichtigen ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 10%	12%	12%	9%	10%
	oneens 51%	48%	50%	49%	54%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 19%	18%	20%	21%	16%
	oneens 32%	39%	36%	27%	32%
Totaal N =	1186	128	228	386	444

Opmerkelijk is dat naarmate het aantal jaren werkzaamheden met HT groter is, men negatiever oordeelt over verschillende aspecten van HT. Medewerkers die al twee jaar of langer werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren zijn negatiever gestemd over de mate waarin het voor fiscaal dienstverleners duidelijk is wat er van ze verwacht wordt, de mate waarin fiscaal dienstverleners overwegend voordelen ervaren, en de mate waarin belastingplichtigen minder toezichtslast ervaren. Medewerkers met één jaar of minder ervaring zijn over deze aspecten het meest positief. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat het gaat om een verschil tussen segmenten; in het MKB is men later begonnen met HT en daar loopt het via de fiscaal dienstverlener. ZGO is het eerst begonnen, gevolgd door MGO.

## Ervaringen | Medewerkers die korter dan 10 jaar bij de Belastingdienst werken ervaren meeste voordelen voor fiscaal dienstverleners

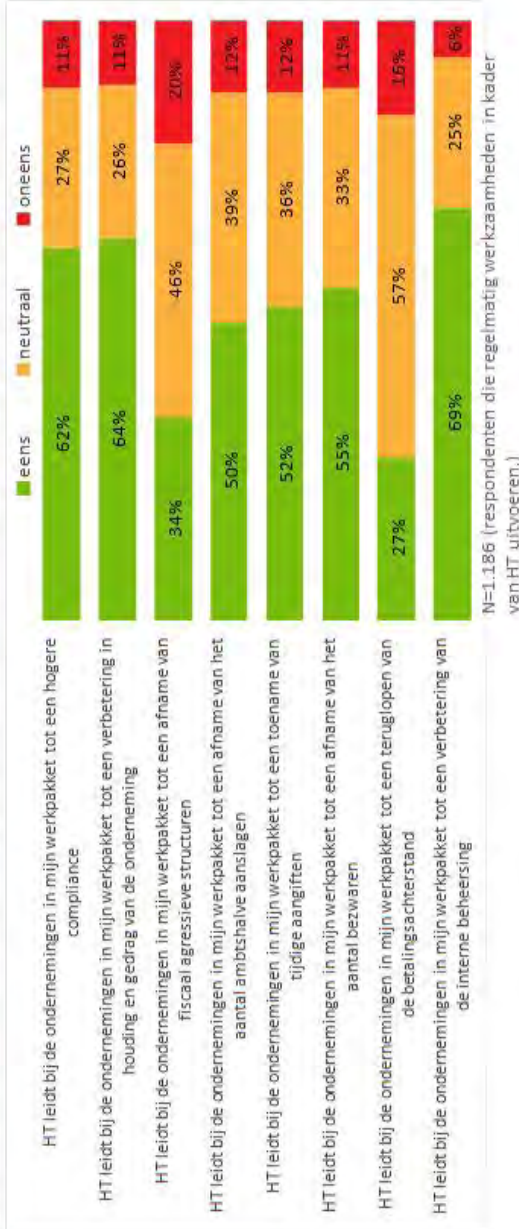
Ervaringen x aantal jaren werkzaam bij Belastingdienst	Totaal	< 10 jaar	10-25 jaar	> 25 jaar
Voor-belastingplichtigen die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	eens 48%	42%	45%	50%
Voor fiscaal dienstverleners die met HT te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van HT	oneens 24%	25%	30%	21%
Belastingplichtigen ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 41%	44%	35%	44%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	oneens 20%	23%	25%	17%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 50%	58%	48%	49%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	oneens 16%	17%	18%	15%
Fiscaal dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan HT	eens 38%	46%	32%	38%
Belastingplichtigen ervaren door HT minder toezichtslast	oneens 16%	7%	20%	16%
Belastingplichtigen ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 45%	44%	40%	49%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	oneens 25%	30%	29%	22%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 10%	11%	12%	10%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	oneens 51%	53%	50%	51%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	eens 19%	19%	20%	18%
Fiscaal dienstverleners ervaren HT primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst	oneens 32%	31%	29%	33%
Totaal N =	1186	146	310	727

Medewerkers die nog relatief kort bij de Belastingdienst werken (korter dan 10 jaar) denken vaker dat fiscaal dienstverleners overwegend voordelen zien van deelname aan HT dan werknemers die al langer bij de Belastingdienst werken. Medewerkers die 10 tot 25 jaar bij de Belastingdienst werken zijn het minst positief over de stellingen dat het voor belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners duidelijk is wat er van ze verwacht wordt.

# Inschatting van medewerkers over het effect van HT bij ondernemingen



## Ingeschat effect bij ondernemingen | HT leidt niet direct tot het teruglopen van betalingsachterstand



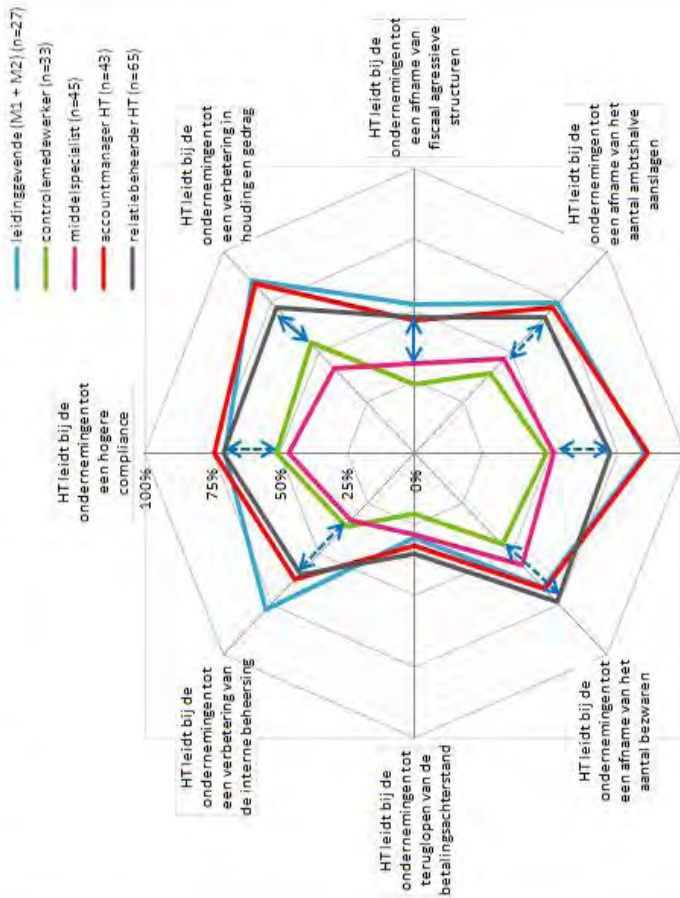
Positief om te vermelden is dat volgens ongeveer tweederde van de ondervraagde medewerkers HT bij ondernemingen leidt tot een verbetering van de interne beheersing, tot een hogere compliance en tot een verbetering in houding en gedrag. Belangrijk aandachtspunt is slechts een kwart van mening is dat HT leidt tot het teruglopen van betalingsachterstanden. Kennelijk is hiervoor ook nog een andere aanpak gewenst (hier moet wel bij vermeldt wordt dat 57% zich hier geen duidelijk beeld over kan vormen). Ander aandachtspunt is dat niet alle medewerkers zien dat HT leidt tot een afname van fiscaal agressieve structuren; volgens 'slechts' één derde is dit wel het geval.

## Ingeschat effect bij ondernemingen | Medewerkers MGO-segment minst positief over effect bij ondernemingen

Effect bij ondernemingen x segment	Totaal	MKB	MGO	ZGO
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een hogere compliance	eens 62%	60%	60%	67%
	oneens 11%	9%	13%	11%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering in houding en gedrag van de onderneming	eens 64%	64%	60%	69% ★
	oneens 11%	10%	12%	9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van fiscaal agressieve structuren	eens 34%	38%	30%	37%
	oneens 20%	16%	21%	22%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal ambtshalve aanslagen	eens 50%	57% ★	44% ⓧ	53% ★
	oneens 12%	9%	15%	9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een toename van tijdsge aangeftten	eens 52%	64% ★	45% ⓧ	56% ★
	oneens 12%	6%	16%	10%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal bezwaren	eens 55%	57%	53%	58%
	oneens 11%	5%	13%	12%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een teruglopen van de betalingsachterstand	eens 27%	29%	23% ⓧ	32%
	oneens 16%	14%	19%	12%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering van de interne beheersing	eens 69%	55% ⓧ	69% ⓧ	77% ★
	oneens 5%	6%	8%	4%
Totaal N =	1186	331	567	388

Medewerkers binnen het segment MGO zijn het minst positief over het effect dat HT heeft op ondernemingen met betrekking tot afname van het aantal ambtshalve aanslagen, toename van tijdsge aangeftten en het teruglopen van betalingsachterstanden. Het ZGO-segment valt hierbij positief op; zeven op de tien medewerkers binnen dit segment ziet een duidelijke verbetering bij ondernemingen in houding en gedrag, en zelfs driekwart ziet een verbetering van de interne beheersing. Op dit laatste onderdeel scoort met name het MKB-segment aanzienlijk lager.

# Ingeschat effect bij MKB | Middelspecialisten en controlemedewerkers minst positief



Middelspecialisten en controlemedewerkers zijn het minst positief over het effect van HT bij ondernemingen. Zij zijn minder vaak van mening dat HT leidt tot een hogere compliance, een verbetering in houding en gedrag van ondernemingen, een afname van fiscaal agressieve structuren, een toename van tijdige aangiften, en een verbetering van interne beheersing. Verder hebben controlemedewerkers de minst hoge verwachtingen wat betreft een afname van het aantal ambtshalve aanslagen en een afname van het aantal bezwaren.

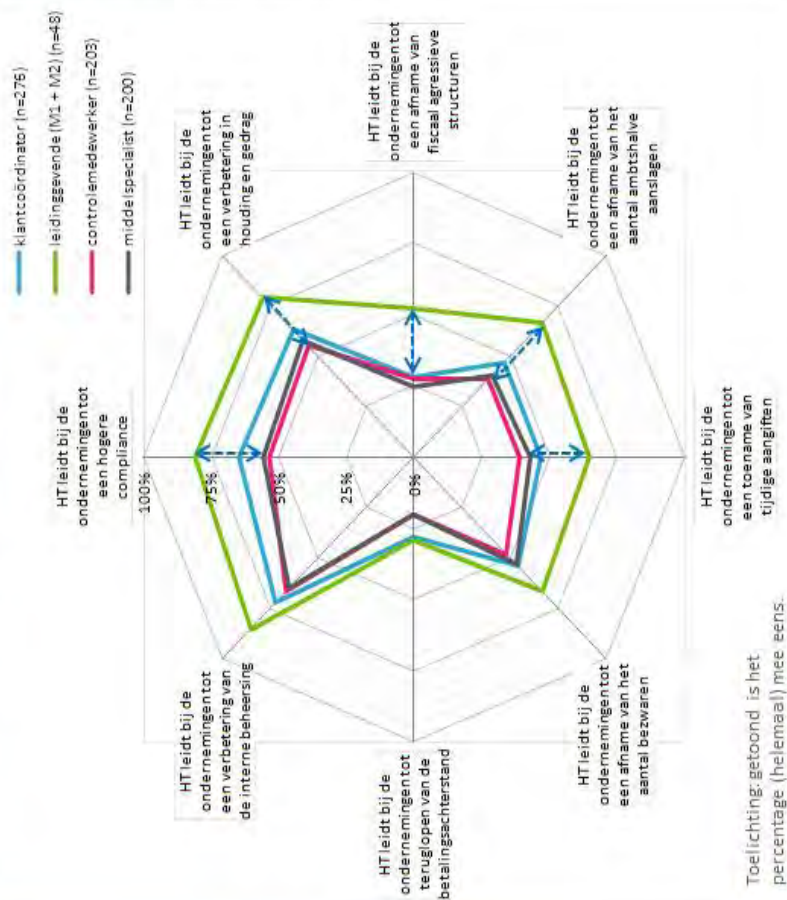
Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.

**Belastingdienst**

**MWM<sup>2</sup>**



# Ingeschat effect bij MGO | Leidinggevend en meest positief over effect HT

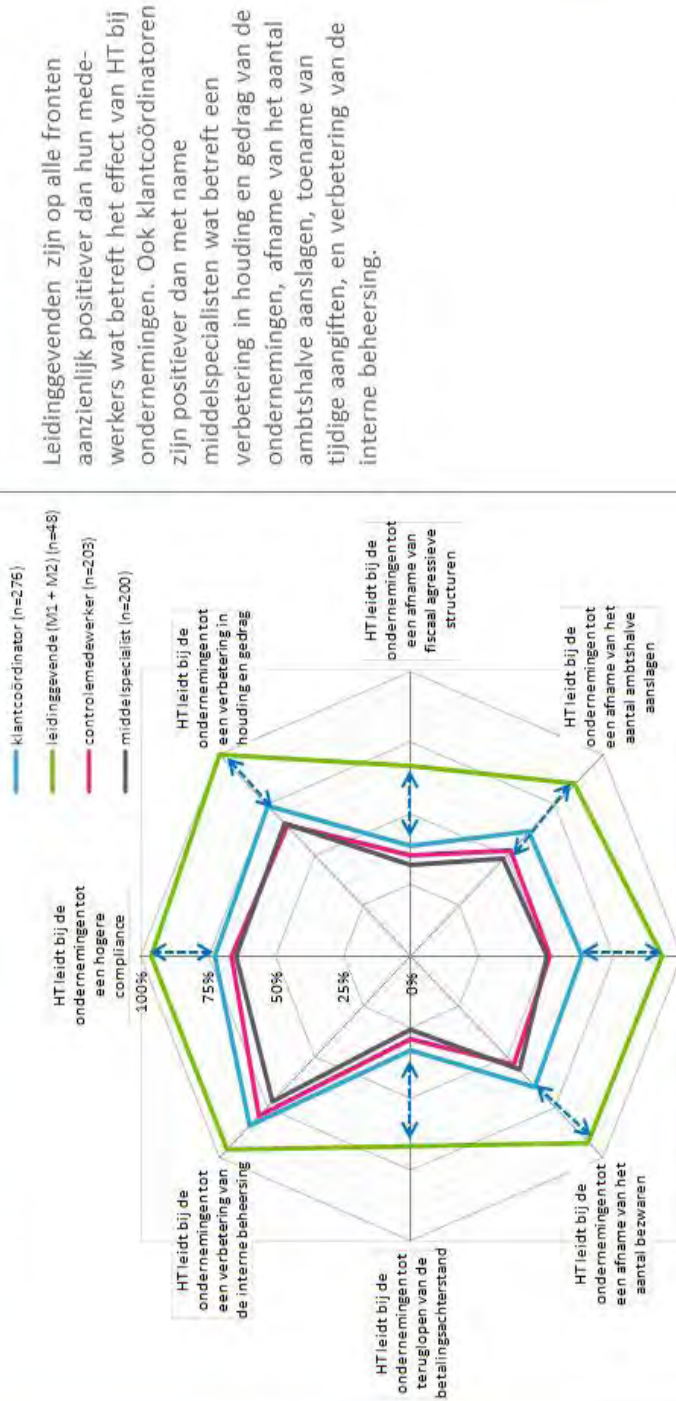


Controlemedewerkers en middel-specialisten zijn minder positief dan hun leidinggevend en betreft het effect van HT op compliance, verbetering van houding en gedrag van de onderneming, afname van fiscaal agressieve structuren, afname van het aantal ambtshalve aanslagen, en toename van het aantal tijdige aangiften. Ook klantcoördinatoren denken minder vaak dan hun leidinggevend dat HT leidt tot een afname van fiscaal agressieve structuren.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



# Ingeschat effect bij ZGO | Leidinggevend en klantcoördinatoren meest positief over effect HT



Leidinggevend en klantcoördinatoren zijn op alle fronten aanzienlijk positiever dan hun medewerkers wat betreft het effect van HT bij ondernemingen. Ook klantcoördinatoren zijn positiever dan met name middelspecialisten wat betreft een verbetering in houding en gedrag van de ondernemingen, afname van het aantal ambtshalve aanslagen, toename van tijdige aangiften, en verbetering van de interne beheersing.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



## Ingeschat effect bij ondernemingen | Frequentie van werkzaamheden hangt samen met inschatting effect

Effect bij ondernemingen x regelmaat werkzaamheden	Totaal	Regelmatig	Vaak	(Vrijwel) continu
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een hogere compliance	eens 11%	52% 15%	67% 9%	75% 8%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering in houding en gedrag van de onderneming	eens 11%	51% 14%	71% 9%	77% 7%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van fiscaal agressieve structuren	eens 20%	25% 26%	38% 17%	45% 16%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal ambtshalve aanslagen	eens 12%	41% 14%	51% 11%	63% 9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een toename van tijdige aangiften	eens 12%	45% 16%	52% 10%	66% 9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal bezwaren	eens 11%	48% 13%	58% 10%	67% 9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een teruglopen van de betalingsachterstand	eens 16%	21% 17%	26% 15%	40% 15%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering van de interne beheersing	eens 5%	59% 9%	77% 5%	75% 4%
Totaal N =	1186	516	388	282

Voor alle uitgevraagde aspecten met betrekking tot het effect van HT bij de ondernemingen geldt dat werknemers die (vrijwel) continu werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren hier positiever over zijn. Zo leidt HT volgens driekwart van deze groep bij ondernemingen tot een verbetering in houding en gedrag, een verbetering van de interne beheersing en een hogere compliance.

## Ingeschat effect bij ondernemingen | Ook werkervaring met HT hangt samen met ingeschat effect HT

Effect bij ondernemingen x aantal jaren ervaring	Totaal	1 jaar of minder	1 - 2 jaar	2 - 3 jaar	3 jaar of meer
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een hogere compliance	eens 62% oneens 11%	56% 13%	54% 12%	62% 12%	68% 9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering in houding en gedrag van de onderneming	eens 64% oneens 11%	62% 14%	52% 12%	65% 10%	69% 9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van fiscaal agressieve structuren	eens 34% oneens 20%	33% 16%	32% 21%	31% 22%	37% 20%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal ambtshalve aanslagen	eens 50% oneens 12%	57% 11%	42% 10%	46% 12%	55% 13%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een toename van tijdige aangiften	eens 52% oneens 12%	55% 12%	47% 12%	50% 13%	56% 11%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal bezwaren	eens 55% oneens 11%	52% 14%	52% 10%	53% 13%	61% 9%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een teruglopen van de betalingsachterstand	eens 27% oneens 16%	23% 18%	23% 19%	24% 16%	33% 14%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering van de interne beheersing	eens 69% oneens 6%	63% 9%	61% 5%	69% 6%	74% 6%
Totaal N =	1186	128	228	386	444

Ondervraagde medewerkers die al drie jaar of langer met HT werken, geven vaker aan dat HT leidt tot een hogere compliance, een verbetering in houding en gedrag van ondernemingen, een afname van het aantal ambtshalve aanslagen, een verbetering van interne beheersing, en tot het teruglopen van de betalingsachterstand. Met name medewerkers die één tot twee jaar werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren, zijn het hier minder vaak mee eens. Een mogelijke verklaring voor deze verschillen is dat het gaat om een verschillen tussen segmenten.

## Ingeschat effect bij ondernemingen | Aantal jaren werkervaring speelt geen grote rol

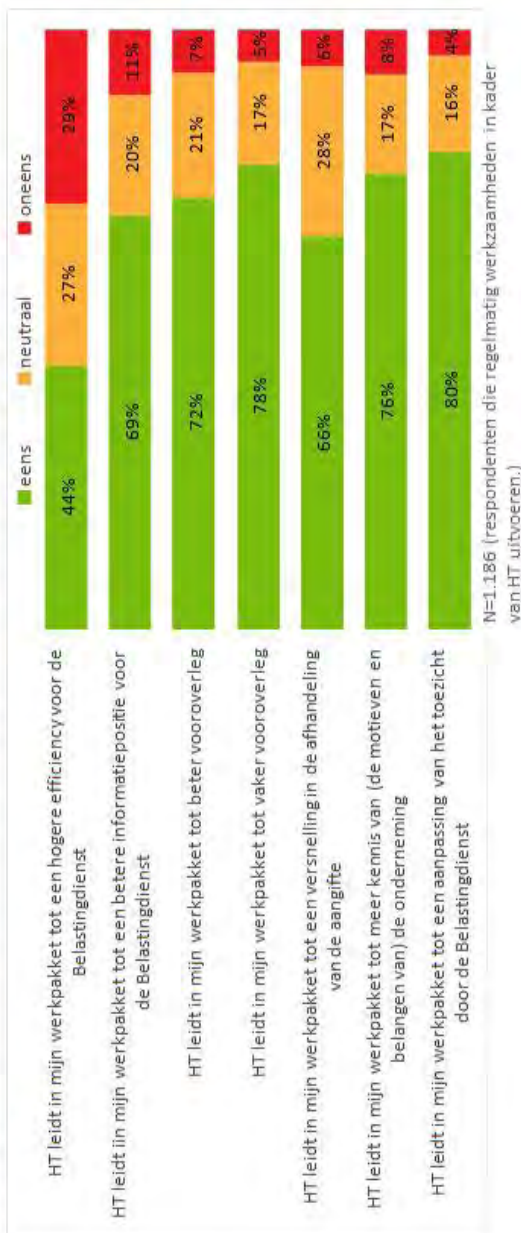
Effect ondernemingen x aantal jaren werkzaam bij Belastingdienst	Totaal	< 10 jaar	10-25 jaar	> 25 jaar
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een hogere compliance	eens 11%	69%	60%	62%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering in houding en gedrag van de onderneming	eens 11%	8%	14%	11%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van fiscaal agressieve structuren	eens 20%	74% ★	62%	62%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal ambtshalve aanslagen	eens 13%	8%	13%	10%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een toename van tijdelijke aangiften	eens 12%	40%	31%	34%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal bezwaren	eens 11%	15%	25% ⓧ	19%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een teruglopen van de betalingsachterstand	eens 16%	53%	47%	50%
HT leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering van de interne beheersing	eens 5%	8%	13%	12%
Totaal N =	1186	146	310	727

Medewerkers die korter dan 10 jaar bij de Belastingdienst werken zijn vaker van mening dat HT bij ondernemingen leidt tot een verbetering in houding en gedrag. De medewerkers met 10 tot 25 jaar werkervaring zijn het vaker oneens met de stelling dat HT leidt tot een afname van fiscaal agressieve structuren.

# Consequenties voor werkpakket



## Consequenties voor werkpakket | HT leidt niet altijd tot een hogere efficiency in het werkpakket



Over het algemeen zijn de ondervraagde medewerkers positief over het effect van HT op hun werkpakket. Een duidelijke meerderheid is het eens dat HT leidt tot een betere informatiepositie, versnelling in afhandeling, beter en vaker overleg, en meer kennis van de onderneming. Daarentegen is meer dan de helft (56%) het niet direct eens met de stelling dat het hebben van HT in hun werkpakket leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst. Hier zit dus nog ruimte voor verbetering.

## Consequenties voor werkpakket | HT leidt bij MGO en ZGO tot meer kennis van de ondernemingen

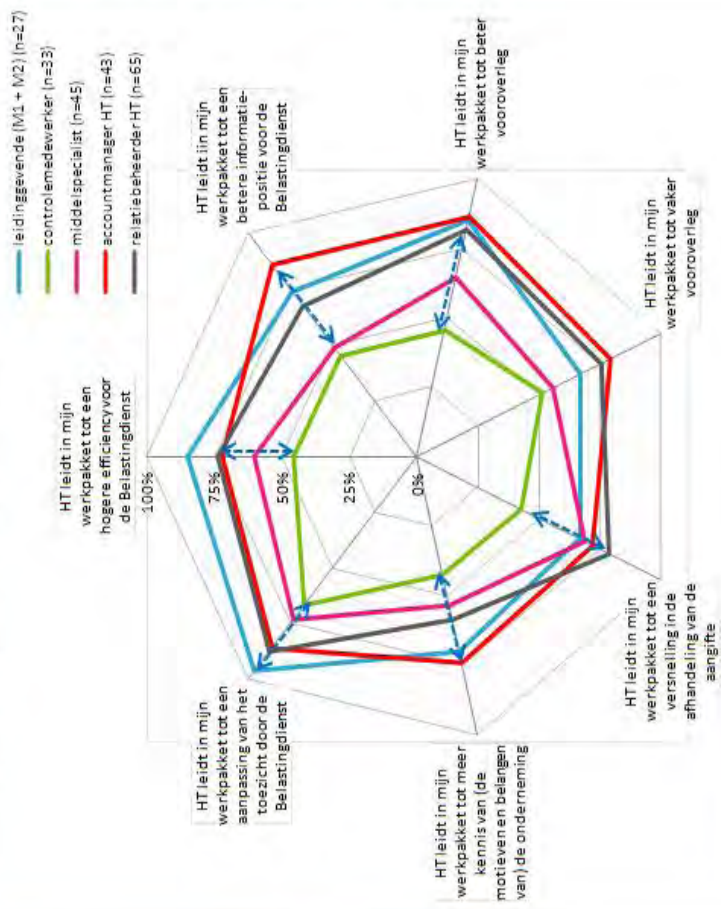
Effect op werkpakket x segment	Totaal	MKB	MGO	ZGO
HT leidt in mijn werkpakket tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst	eens 44%	62% ★	37%	43%
	oneens 29%	13%	35% ⚡	30% ⚡
HT leidt in mijn werkpakket tot een betere informatiepositie voor de Belastingdienst	eens 69%	63%	71%	70%
	oneens 11%	11%	11%	11%
HT leidt in mijn werkpakket tot beter vooroverleg	eens 72%	71%	72%	73%
	oneens 7%	6%	9%	6%
HT leidt in mijn werkpakket tot vaker vooroverleg	eens 78%	63% ⚡	80% ★	83% ★
	oneens 5%	8%	5%	4%
HT leidt in mijn werkpakket tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte	eens 66%	65%	64%	68%
	oneens 6%	3%	9%	4%
HT leidt in mijn werkpakket tot meer kennis van (de motieven en belangen van) de onderneming	eens 76%	60% ⚡	81% ★	78% ★
	oneens 8%	14%	7%	5%
HT leidt in mijn werkpakket tot een aanpassing van het toezicht door de Belastingdienst	eens 80%	77%	79%	82%
	oneens 4%	4%	5%	3%
Totaal N =	1186	231	567	388

Het effect van HT op het werkpakket toont een gemixt beeld. Medewerkers binnen het segment MKB geven vaker dan medewerkers binnen de segmenten MGO en ZGO aan dat HT leidt tot een hogere efficiency. Dit beeld is echter omgekeerd bij de frequentie van vooroverleg en het vergaren van kennis over de ondernemingen; medewerkers binnen het segment MKB zijn hier minder positief over dan hun collega's bij MGO en ZGO. Mogelijk leidt meer vooroverleg tot meer werk en in die zin tot minder efficiency.



# Consequenties voor werkpakket | Controlemedewerkers minst positief over effect HT op werkpakket

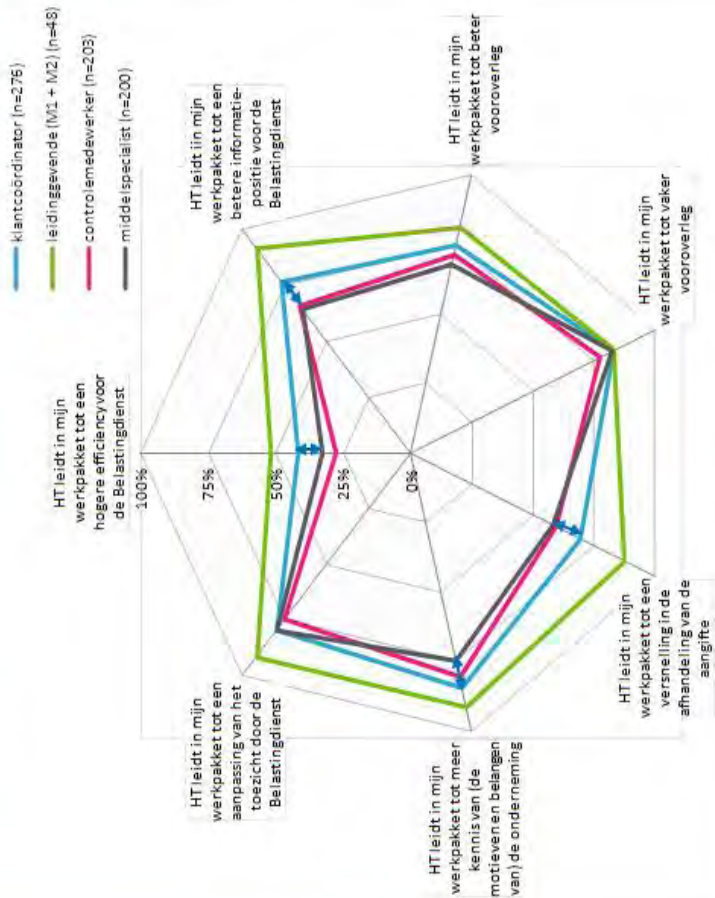
Wat opvalt is dat controlemedewerkers overal de groep is die het minst positief is over het effect van HT op hun werkpakket. Zij zijn vooral aanzienlijk minder vaak dan hun leidinggevenden, accountmanagers en relatiebeheerders van mening dat het hebben van HT in hun werkpakket leidt tot beter vooroverleg. Ook op de gebieden efficiency, informatiepositie voor de Belastingdienst, versnelling in de afhandeling van de aangifte en kennis van de ondernemingen scoort deze groep relatief laag.



Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



# Consequenties voor werkpakket | Leidinggevend en klantcoördinatoren meest te spreken over effect HT

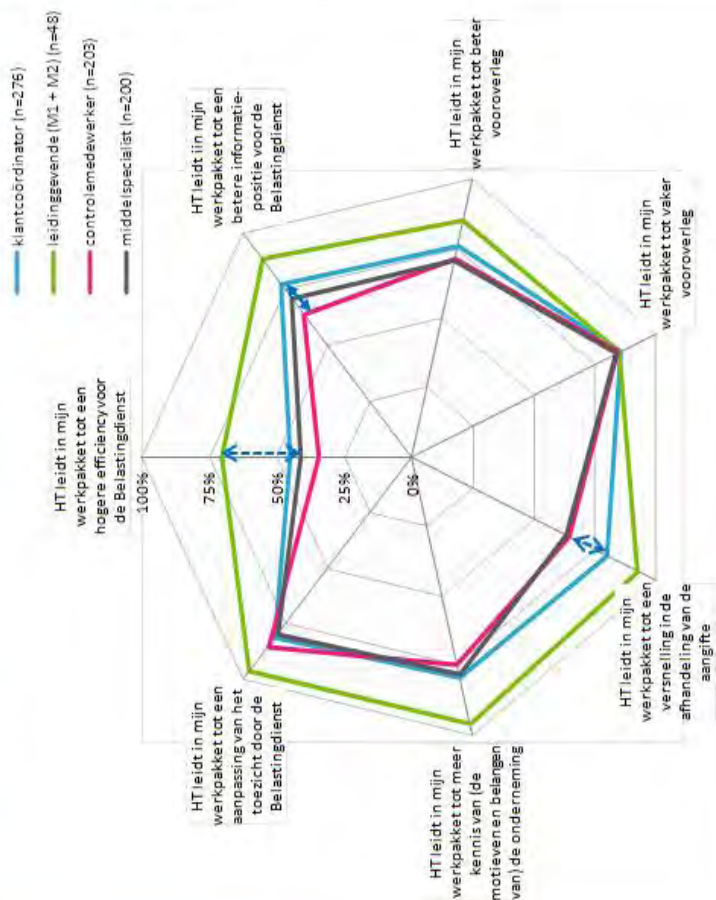


Leidinggevend en klantcoördinatoren zijn het vaker dan controlemedewerkers en middelspecialisten eens dat HT leidt tot een hogere efficiency en een betere informatiepositie voor de Belastingdienst, en tot een versnelling van de afhandeling van aangiftes. Verder zijn klantcoördinatoren vaker dan middelspecialisten van mening dat HT leidt tot meer kennis van ondernemingen.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



# Consequenties voor werkpakket | Leidinggevend en klantcoördinatoren meest te spreken over effect HT



Leidinggevend en controlemedewerkers van mening dat HT in het werkpakket leidt tot een hogere efficiency en een versnelling van de afhandeling van aangiftes. Ook accountmanagers zijn vaker van mening dat HT leidt tot een versnelling in de afhandeling van aangiftes. Verder geven zij vaker dan controlemedewerkers aan dat HT leidt tot een betere informatiepositie voor de Belastingdienst.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.

## Consequenties voor werkpakket | Frequentie van werkzaamheden speelt grote rol in effect HT op werkpakket

Effect op werkpakket x regelmaat werkzaamheden	Totaal	Regelmatig	Vaak	(Vrijwel) continu
HT leidt in mijn werkpakket tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst	eens 44%	38% ☹️	40% ☹️	61% ★
	oneens 29%	35% ★	30% ★	16% ★
HT leidt in mijn werkpakket tot een betere informatiepositie voor de Belastingdienst	eens 69%	57% ☹️	76% ★	82% ★
	oneens 11%	17% ★	6% ★	6% ★
HT leidt in mijn werkpakket tot beter vooroverleg	eens 72%	65% ☹️	75% ★	82% ★
	oneens 7%	11% ★	5% ★	3% ★
HT leidt in mijn werkpakket tot vaker vooroverleg	eens 78%	72% ☹️	83% ★	80% ★
	oneens 5%	8% ★	4% ★	3% ★
HT leidt in mijn werkpakket tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte	eens 66%	57% ☹️	71% ★	74% ★
	oneens 6%	8% ★	5% ★	4% ★
HT leidt in mijn werkpakket tot meer kennis van (de motieven en belangen van) de onderneming	eens 76%	69% ☹️	82% ★	80% ★
	oneens 8%	10% ★	6% ★	5% ★
HT leidt in mijn werkpakket tot een aanpassing van het toezicht door de Belastingdienst	eens 80%	74% ☹️	82% ★	87% ★
	oneens 4%	6% ★	3% ★	2% ★
Totaal N =	1186	516	388	282

De medewerkers die vaak of vrijwel continu met HT werken zijn positiever over de consequenties van HT dan degenen die regelmatig met HT zeggen te werken. Zo leidt HT volgens acht op de tien medewerkers (of meer) uit deze groepen tot een aanpassing van het toezicht door de Belastingdienst, tot meer kennis van de ondernemingen, en tot vaker en beter vooroverleg. Echter, efficiencyvoordelen treden vaker op wanneer men (vrijwel) continu werkzaamheden in het kader van HT uitvoert.

## Consequenties voor werkpakket | Meer werkervaring leidt tot beter en vaker vooroverleg

Effect op werkpakket x aantal jaren ervaring	Totaal	1 jaar of minder	1 - 2 jaar	2 - 3 jaar	3 jaar of meer
HT leidt in mijn werkpakket tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst	eens 44%	56% ★	39%	39%	47%
	oneens 23%	18%	33% ⚡	34%	26%
HT leidt in mijn werkpakket tot een betere informatiesituatie voor de Belastingdienst	eens 69%	63%	64%	71%	72%
	oneens 11%	13%	12%	10%	11%
HT leidt in mijn werkpakket tot beter vooroverleg	eens 72%	73%	66% ⚡	71%	76% ★
	oneens 7%	5%	6%	9%	7%
HT leidt in mijn werkpakket tot vaker vooroverleg	eens 78%	71%	69% ⚡	81%	81% ★
	oneens 5%	7%	5%	5%	5%
HT leidt in mijn werkpakket tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte	eens 66%	66%	61%	62%	71% ★
	oneens 6%	8%	5%	7%	6%
HT leidt in mijn werkpakket tot meer kennis van (de motieven en belangen van) de onderneming	eens 76%	72%	73%	76%	78%
	oneens 8%	10%	7%	7%	7%
HT leidt in mijn werkpakket tot een aanpassing van het toezicht door de Belastingdienst	eens 80%	79%	75%	80%	83%
	oneens 4%	6%	4%	3%	5%
Totaal N=	1186	128	228	386	444

Medewerkers met drie jaar of meer werkervaring in het kader van HT geven nog vaker aan dat HT in hun werkpakket leidt tot beter en vaker vooroverleg. Ook geven medewerkers met drie jaar of meer werkervaring aan dat HT leidt tot een versnelling in de afhandeling van een aangifte. Opmerkelijk is verder dat medewerkers die relatief kort (één jaar of minder) met HT werken vaker aangeven efficiëncyvoordelen voor de Belastingdienst te ervaren.

## Consequenties voor werkpakket | Aantal jaren werkervaring bij Belastingdienst speelt geen grote rol

Effect in werkpakket x aantal jaren werkzaam bij Belastingdienst	Totaal			
	< 10 jaar	10-25 jaar	> 25 jaar	
HT leidt in mijn werkpakket tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst	eens 44%	45%	42%	45%
	oneens 29%	27%	36%	26%
HT leidt in mijn werkpakket tot een betere informatiepositie voor de Belastingdienst	eens 69%	73%	71%	68%
	oneens 11%	12%	12%	10%
HT leidt in mijn werkpakket tot beter vooroverleg	eens 72%	78%	68%	73%
	oneens 7%	5%	8%	7%
HT leidt in mijn werkpakket tot vaker vooroverleg	eens 78%	82%	77%	77%
	oneens 5%	5%	5%	5%
HT leidt in mijn werkpakket tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte	eens 66%	60%	65%	67%
	oneens 6%	8%	5%	6%
HT leidt in mijn werkpakket tot meer kennis van (de motieven en belangen van) de onderneming	eens 76%	83%	78%	74%
	oneens 8%	2%	9%	8%
HT leidt in mijn werkpakket tot een aanpassing van het toezicht door de Belastingdienst	eens 80%	78%	77%	82%
	oneens 4%	4%	5%	4%
Totaal N =	1186	146	310	727

Medewerkers die relatief langer bij de Belastingdienst werken zijn het vaker oneens, met de stelling dat zij door HT meer kennis hebben van de ondernemingen in hun werkpakket. Verder zijn de medewerkers met 10 tot 25 jaar werkervaring het vaker oneens, met de stelling dat HT leidt tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst.

## Houding (niet-gebruikers) ten aanzien van Horizontaal Toezicht



## Houding niet-gebruikers | HT leidt niet altijd tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving



Ook de houding van medewerkers die niet of slechts af en toe werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren is gemeten. Dit levert een tegenstrijdig beeld op. Enerzijds zijn zeven op de tien medewerkers van mening dat HT leidt tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte, maar anderzijds zijn ze in mindere mate van mening dat HT de meest efficiënte en effectieve manier van werken is. Belangrijk aandachtspunt is dat deze groep niet direct denkt dat HT tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving door ondernemingen leidt.

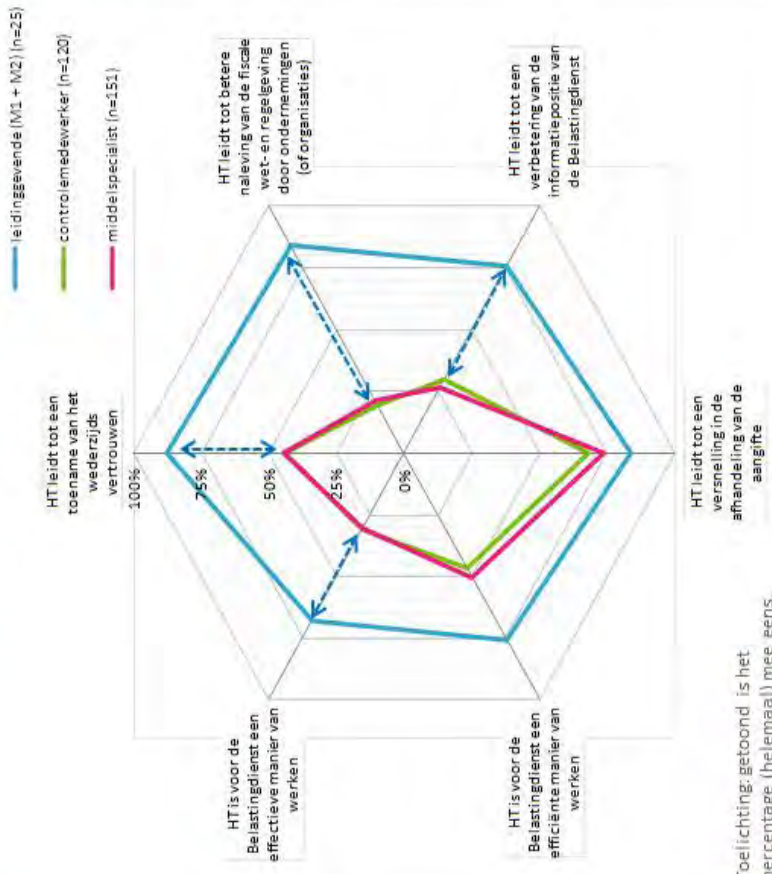


## Houding niet-gebruikers | Medewerkers binnen het segment MKB hebben minst positieve houding

Effect bij ondernemingen x segment	Totaal	MKB	MGO	ZGO
HT leidt tot een toename van het wederzijds vertrouwen	eens 52% oneens 16%	47%	56%	60%
HT leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving door ondernemingen (of organisaties)	eens 29% oneens 31%	26% 36%	31% 28%	31% 22%
HT leidt tot een verbetering van de informatiepositie van de Belastingdienst	eens 43% oneens 23%	36%	49%	48%
HT leidt tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte	eens 70% oneens 8%	69% 7%	74% 9%	64% 8%
HT is voor de Belastingdienst een efficiënte manier van werken	eens 49% oneens 22%	51% 21%	48% 24%	43% 19%
HT is voor de Belastingdienst een effectieve manier van werken	eens 34% oneens 30%	34% 29%	34% 34%	38% 21%
Totaal N =	901	417	341	143

Medewerkers binnen het segment MKB (die nooit of slechts af en toe werkzaamheden in het kader van HT uitvoeren) zijn minder positief over de toename van wederzijdse vertrouwen en de verbetering van de informatiepositie van de Belastingdienst dan hun collega's van MGO en ZGO. Tevens zijn zij het vaker oneens met de stelling dat HT leidt tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving door ondernemingen. Medewerkers binnen het segment MGO zijn het vaakst oneens met de stelling dat HT voor de Belastingdienst een effectieve manier van werken is; een derde is deze mening toegeedaan.

# Houding niet-gebruikers bij MKB | Leidinggevenden staan meest positief tegenover HT



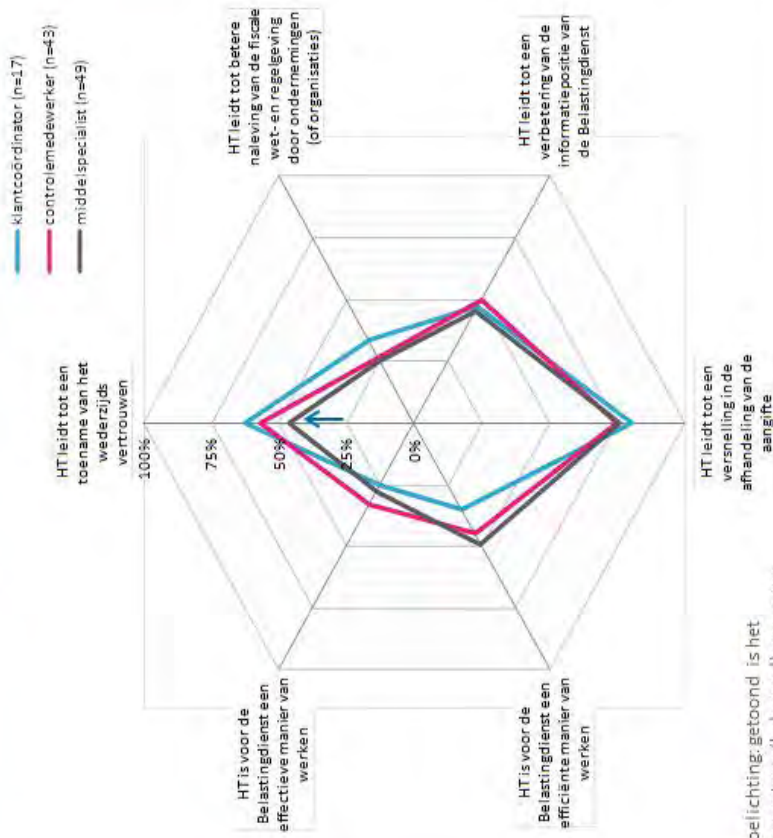
Controlemedewerkers en middel-specialisten die nooit of slechts af en toe in aanraking komen met HT zijn hier aanzienlijk minder positief over dan hun leidinggevenden. Zij geven minder vaak aan dat HT leidt tot een toename van het wederzijdse vertrouwen, een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving door ondernemingen, verbetering van de informatiepositie van de Belastingdienst, en een effectieve manier van werken.

Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



# Houding niet-gebruikers bij MGO | Leidinggevendenden kenmerken zich niet als 'niet-gebruiker'

Middelspecialisten geven minder vaak dan klantcoördinatoren aan dat HT leidt tot een toename van wederzijds vertrouwen. Verder valt op dat er binnen het segment MGO slechts één leidinggevende is die aangaf nooit of slechts af en toe in aanraking te komen met HT.

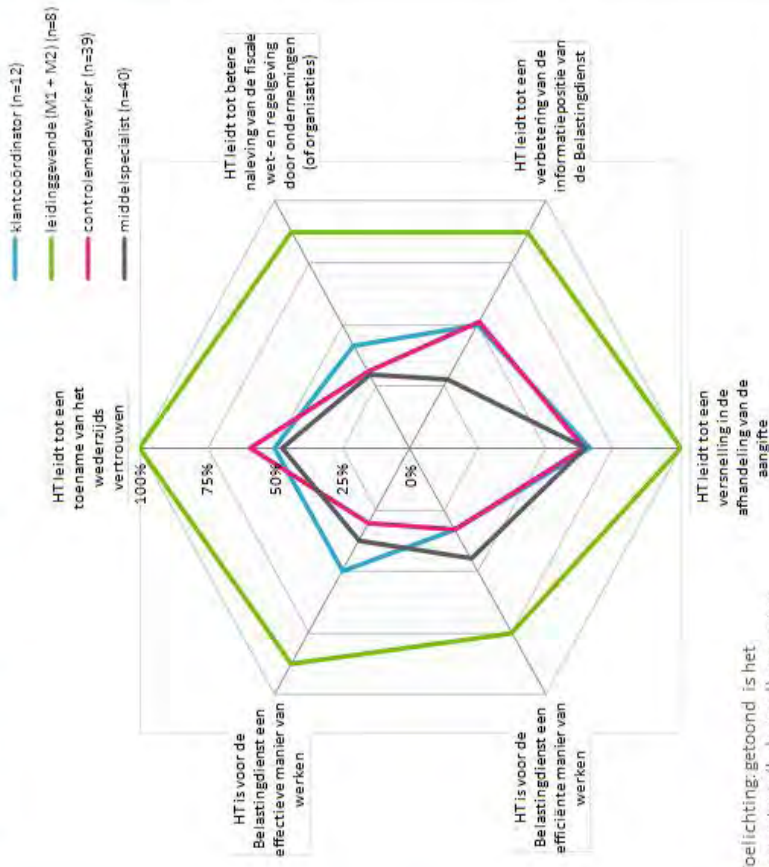


Toelichting: getoond is het percentage (helemaal) mee eens.



# Houding niet-gebruikers bij ZGO | Leidinggevenden lijken aanzienlijk positievere houding te hebben

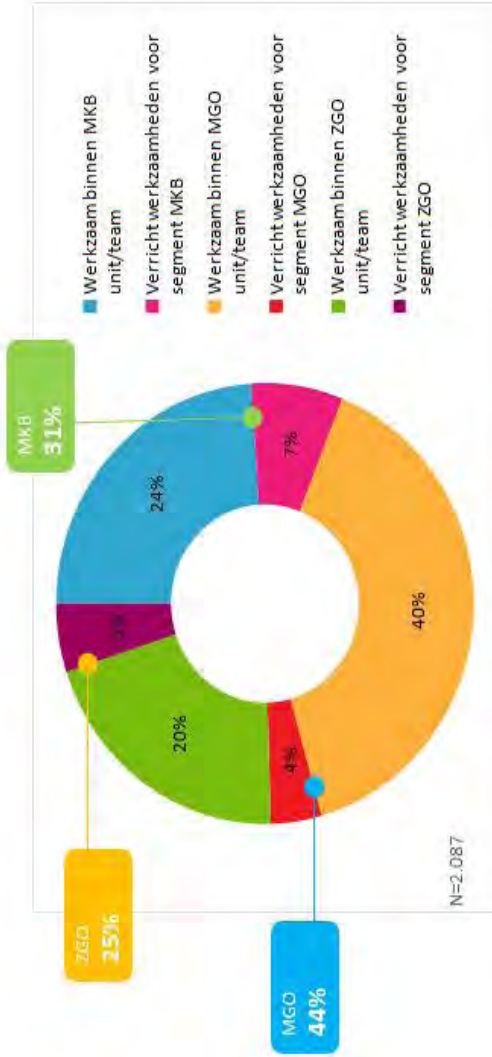
Overall lijkt het alsof leidinggevenden een aanzienlijk positievere houding hebben ten opzichte van HT dan hun medewerkers. Echter, het gaat hier om een zeer kleine groep (n=8) waardoor toetsing op significantie niet mogelijk is.



# Bijlage | Achtergrond Steekproef

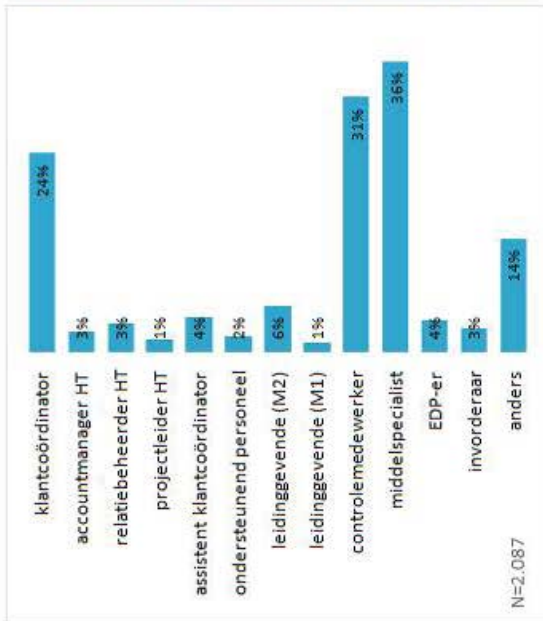


## Bijlage | Segment



De meeste medewerkers blijken werkzaam binnen het segment MGO, gevolgd door MKB en ZGO. Ongeveer één op de zes medewerkers blijkt niet direct werkzaam binnen een MKB-, MGO- of ZGO-unit/team, maar verrichten wel werkzaamheden voor één van deze segmenten. Dit betekent gelijk dat 84% wel werkzaam binnen één van de units/teams is.

## Bijlage | Functie



Meer dan een derde van de ondervraagde medewerkers blijkt een middelspecialist te zijn, met name binnen het segment ZGO zijn veel middelspecialisten aanwezig. Nog eens een derde is controlemedewerker. Verder is een kwart van de medewerkers klantcoördinator. Echter, deze zijn bijna uitsluitend werkzaam in de segmenten MGO en ZGO. In het MKB zijn daarentegen vooral accountmanagers en relatiebeheerders actief om het klantcontact te onderhouden.

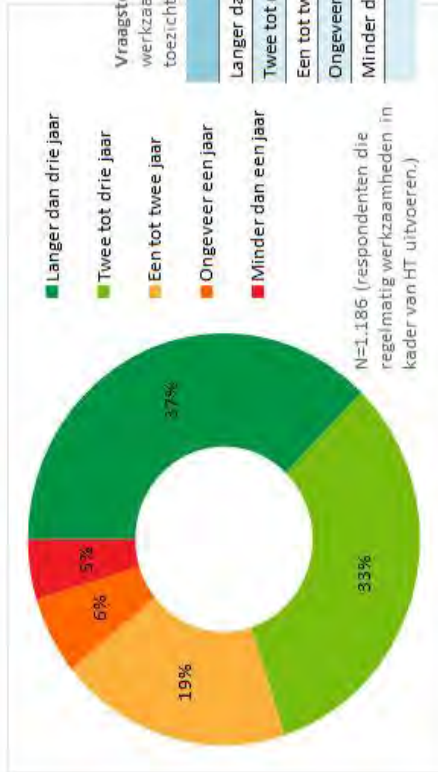
## Bijlage | Regelmaat werkzaamheden ten behoeve van horizontaal toezicht



Er is een selecte groep (ongeveer één op de zeven medewerkers) die (vrijwel) continu bezig is met concrete werkzaamheden ten behoeve van horizontaal toezicht. Deze groep blijkt over de verschillende segmenten heen ongeveer even groot. Opvallend is dat in het segment MKB bijna tweederde van de medewerkers nooit of slechts af en toe werkzaamheden ten behoeve van horizontaal toezicht uitvoeren. In de segmenten MGO en ZGO voeren medewerkers vaker dergelijke werkzaamheden uit.



## Bijlage | Ervaring met horizontaal toezicht

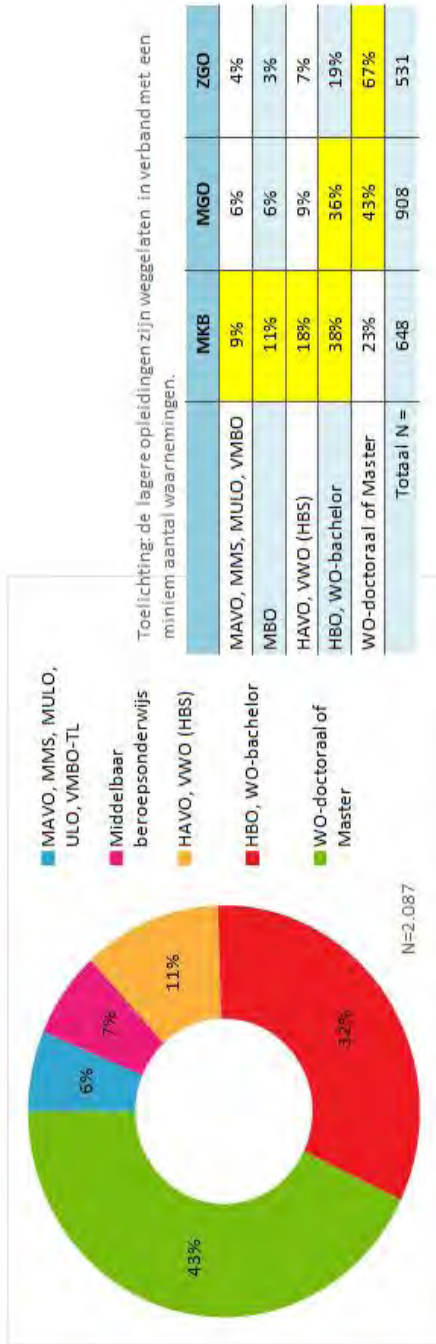


Vraagstelling: Hoeveel jaar voert u in uw eigen werk al concrete werkzaamheden uit in het kader van of ten behoeve van horizontaal toezicht?

	MKB	MGO	ZGO
Langer dan drie jaar	24%	29%	58%
Twee tot drie jaar	27%	38%	28%
Een tot twee jaar	22%	25%	10%
Ongeveer een jaar	12%	5%	4%
Minder dan een jaar	15%	3%	1%
Totaal N =	231	567	388

Het aantal jaren ervaring dat men heeft met horizontaal toezicht laat een soortgelijk beeld zien als bij de regelmaat van werkzaamheden die men ten behoeve van horizontaal toezicht uitvoert (zie vorige sheet). Overall kan gesteld worden dat zeven op de tien medewerkers (die regelmatig of vaker werkzaamheden t.b.v. horizontaal toezicht uitvoeren) al meer dan twee jaar ervaring heeft met het uitvoeren van concrete werkzaamheden in het kader van horizontaal toezicht. Dit blijkt echter wel segment afhankelijk. In het segment MKB blijkt een kwart van deze medewerkers één jaar of minder ervaring hebben. In het segment MGO heeft de grootste groep medewerkers inmiddels twee tot drie jaar ervaring, terwijl in het segment ZGO meer dan de helft al drie jaar of meer ervaring heeft.

## Bijlage | Opleiding



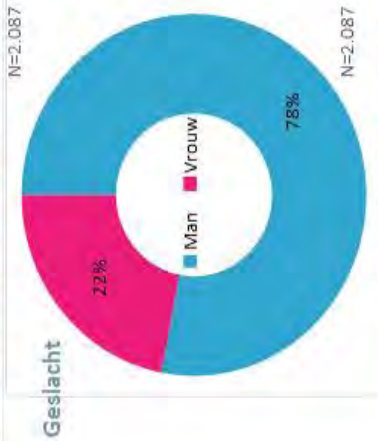
Over het algemeen zijn de ondervraagde medewerkers hoog opgeleid; liefst driekwart zijn HBO of WO afgestudeerd. Ook hierbij geldt dat er duidelijke verschillen per segment zichtbaar zijn. Meer dan tweederde van de medewerkers binnen het ZGO segment zijn WO afgestudeerd. Binnen MGO zijn dit er minder, maar nog steeds meer dan vier op de tien medewerkers, terwijl binnen MKB de minste medewerkers WO afgestudeerd zijn (23%). Binnen het segment MKB zijn ook veruit de meeste medewerkers met een middelbare opleiding; 38% heeft dit als hoogst genoten opleiding.

# Bijlage | Aantal jaren werkzaam bij de Belastingdienst, leeftijd en geslacht



De medewerkers die regelmatig werkzaamheden ten behoeve van horizontaal toezicht uitvoeren blijken al behoorlijk lang bij de Belastingdienst te werken; gemiddeld werken zij er al 24,7 jaar. Zeven op de tien werk er al langer dan 20 jaar. Dit blijkt ook uit de gemiddelde leeftijd van de totale groep ondervraagde medewerkers; gemiddeld zijn zij 49,9 jaar oud. Dit betekent dat men gemiddeld op een leeftijd van 25,2 jaar bij de Belastingdienst aan de slag is gegaan.

Verder blijkt de verdeling op geslacht er schieef; liefst acht op de tien ondervraagde medewerkers is man.





**Bureau voor online onderzoek**



Adres Rijnsburgstraat 9, 1059AT Amsterdam | T 020-412 24 05  
| E [info@mwm2.nl](mailto:info@mwm2.nl) | W <http://www.mwm2.nl> | Auteur Tjerk  
Eilander, [t.eilander@mwm2.nl](mailto:t.eilander@mwm2.nl) | Twitter [@mwm2research](https://twitter.com/mwm2research) |  
LinkedIn [linkedin.com/company/mwm2](https://www.linkedin.com/company/mwm2) | Facebook  
[facebook.com/mwm2research](https://www.facebook.com/mwm2research)



## Bijlage 5.3

5.3 Vragenlijst enquête

357



## Vragenlijst HT medewerkers Belastingdienst

Deze vragenlijst is bedoeld voor medewerkers van de Belastingdienst die werkzaam zijn binnen een MKB-, MGO- of ZGO-unit of team en voor medewerkers die werkzaamheden verrichten voor of ten behoeve van de segmenten MKB, MGO en ZGO

1. Bent u tenminste een deel van uw tijd werkzaam binnen zo'n unit/team of voor een van deze segmenten?

- ja, werkzaam binnen MKB unit/team
- ja, werkzaam binnen MGO unit/team
- ja, werkzaam binnen ZGO unit/team
- ja, verricht werkzaamheden voor segment MKB
- ja, verricht werkzaamheden voor segment MGO
- ja, verricht werkzaamheden voor segment ZGO
- nee -> EINDE VRAGENLIJST

2. Wat is uw huidige functie of taak?

U kunt meerdere opties kiezen als u meerdere functies of taken heeft.

- klantcoördinator
- assistent klantcoördinator
- ondersteunend personeel
- leidinggevende (M2)
- leidinggevende (M1)
- controlemedewerker
- middelspecialist
- EDP-er
- invorderaar
- accountmanager horizontaal toezicht
- relatiebeheerder horizontaal toezicht
- projectleider horizontaal toezicht
- anders, namelijk .....

3. Voert u in uw eigen werk (concrete) werkzaamheden uit in het kader van of ten behoeve van horizontaal toezicht?

- Nee, nooit -> **vraag 9**
- Ja, af en toe -> **vraag 9**
- Ja, regelmatig
- Ja, vaak
- Ja, (vrijwel) continu

4. Hoeveel jaar voert u in uw eigen werk al concrete werkzaamheden uit in het kader van of ten behoeve van horizontaal toezicht?

- Minder dan een jaar
- Ongeveer een jaar
- Een tot twee jaar
- Twee tot drie jaar
- Langer dan drie jaar

5. Hoeveel jaren bent u al werkzaam bij de Belastingdienst?

... jaar

6. Er volgt nu een aantal stellingen over de implementatie van horizontaal toezicht binnen de Belastingdienst. Wilt u per stelling aangeven in hoeverre u het er mee eens of oneens bent?

- De Belastingdienst heeft voldoende geïnvesteerd in mensen en middelen om conform de uitgangspunten van horizontaal toezicht te kunnen werken
- Ik ben voldoende begeleid in de verandering van mijn werkzaamheden naar meer aandacht voor horizontaal toezicht (door bijv. voorlichting, gesprekken met management, vaktechnische ondersteuning, themadagen, HHRspel)
- Ik ben goed bekend met de werkwijze en spelregels van horizontaal toezicht
- Ik zie de invoering van horizontaal toezicht als een fundamenteel andere werkwijze dan voorheen
- Ik zie horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel

(helemaal mee oneens/ oneens/ niet mee eens, niet mee oneens/mee eens/helemaal mee eens)

7. Dan volgt nu een aantal stellingen over hoe u denkt dat belastingplichtigen horizontaal toezicht ervaren. Wilt u per stelling aangeven in hoeverre u hier mee eens of oneens bent?

- Voor belastingplichtigen die met horizontaal toezicht te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van horizontaal toezicht
- Voor fiscale dienstverleners die met horizontaal toezicht te maken hebben, is duidelijk wat er van ze verwacht wordt in het kader van horizontaal toezicht
- Belastingplichtigen ervaren overwegend voordelen van de deelname aan horizontaal toezicht
- Fiscale dienstverleners ervaren overwegend voordelen van de deelname aan horizontaal toezicht
- Belastingplichtigen ervaren door horizontaal toezicht minder toezichtslast
- Belastingplichtigen ervaren horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst
- Fiscaal adviseurs ervaren horizontaal toezicht primair als een bezuinigingsmaatregel van de Belastingdienst

(helemaal mee oneens/ oneens/ niet mee eens, niet mee oneens/mee eens/helemaal mee eens)

8. Dan volgt nu een aantal stellingen over de effecten van horizontaal toezicht. Kunt u bij iedere stelling weer aangeven in hoeverre u het ermee eens of oneens bent?

- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een hogere compliance
- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering in houding en gedrag van de onderneming
- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van fiscaal agressieve structuren
- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal ambtshalve aanslagen
- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een toename van tijdige aangiften
- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een afname van het aantal bezwaren
- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een teruglopen van de betalingsachterstand



- horizontaal toezicht leidt bij de ondernemingen in mijn werkpakket tot een verbetering van de interne beheersing
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot een hogere efficiency voor de Belastingdienst
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot een betere informatiepositie voor de Belastingdienst
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot beter vooroverleg
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot vaker vooroverleg
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot meer kennis van (de motieven en belangen van) de onderneming
- horizontaal toezicht leidt in mijn werkpakket tot een aanpassing van het toezicht door de Belastingdienst

(helemaal mee oneens/ oneens/ niet mee eens, niet mee oneens/mee eens/helemaal mee eens)

### **Na vraag 8 door naar achtergrondkenmerken**

9. [Vraag 9 hoeft alleen te worden beantwoord indien vraag 3 is beantwoord met 'nee, nooit' of 'ja, af en toe']  
Dan volgt nu een aantal algemene stellingen over horizontaal toezicht. Kunt u per stelling aangeven in hoeverre u het er mee eens of oneens bent?

- horizontaal toezicht leidt tot een toename van het wederzijds vertrouwen
- horizontaal toezicht leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving door ondernemingen (of organisaties)
- horizontaal toezicht leidt tot een verbetering van de informatiepositie van de Belastingdienst
- horizontaal toezicht leidt tot een versnelling in de afhandeling van de aangifte
- horizontaal toezicht is voor de Belastingdienst een efficiënte manier van werken
- horizontaal toezicht is voor de Belastingdienst een effectieve manier van werken

(helemaal mee oneens/ oneens/ niet mee eens, niet mee oneens/mee eens/helemaal mee eens)

### **Achtergrondkenmerken**

Tot slot van deze vragenlijst nog enkele vragen over u zelf. Wij willen er nogmaals op wijzen dat de enquête volledig anoniem is.

10. Wat is uw leeftijd?

...

11. Wat is uw geslacht

- Man
- Vrouw

12. Wat is de hoogste opleiding die u heeft afgemaakt?

- Geen onderwijs
- Basisonderwijs
- Lager beroepsonderwijs (LBO, VBO, VMBO, LTS, LEAO, LHNO, e.d.)
- MAVO, MMS, MULO, ULO, VMBO-TL
- Middelbaar beroepsonderwijs (MBO, MTS, MEAO, e.d.)

- HAVO, VWO (HBS)
- HBO, WO-bachelor (Hogeschool, HTS, HEAO, PABO, e.d.)
- WO-doctoraal of Master

13. Dat waren alle vragen. Heeft u zelf nog opmerkingen over de vragen of dit onderzoek?

.....  
.....  
.....  
.....





## Bijlage 6

<b>6</b>	<b>Landenbeschrijvingen</b>	
<b>6.1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>367</b>
<b>6.2</b>	<b>OESO</b>	<b>367</b>
<b>6.3</b>	<b>EU</b>	<b>370</b>



## 6 Landenbeschrijvingen

### 6.1 Inleiding

In deze bijlage zijn de beschrijvingen opgenomen van de ontwikkeling van *enhanced relationships* in andere landen behorend bij hoofdstuk 6. Allereerst zijn in paragraaf 2 van deze bijlage de landen van OESO opgenomen. Het betreft achtereenvolgens: Australië (2.1), Canada (2.2) Nieuw-Zeeland (2.3) en de Verenigde Staten (2.4). In paragraaf 3 van deze bijlage zijn de landen van de Europese Unie opgenomen. Volledigheidshalve is Nederland eveneens in dit overzicht opgenomen. De vergeleken landen zijn: België (3.1), Denemarken (3.2), Duitsland (3.3), Ierland (3.4), Nederland (3.5), Oostenrijk (3.5), Slovenië (3.6), Spanje (3.7), Verenigd Koninkrijk (3.8) en Zweden (3.9).

### 6.2 OESO

#### 6.2.1 Australië<sup>1</sup>

De Australische belastingdienst, de Australian Taxation Office (ATO), heeft in 2006 een brochure uitgebracht '*Large business and tax compliance*' waarin de uitgangspunten en werkwijze van de belastingdienst met grote ondernemingen wordt geschetst. Deze publicatie werd herzien in juni 2010.<sup>2</sup>

Er is een aantal initiatieven genomen om een hoger niveau van vrijwillig regelnaleving te bewerkstelligen en compliance relaties te verbeteren. Een van de initiatieven was de *Forward Compliance Arrangement* (FCA), die is geïntroduceerd in 2005.

De FCA was een *voluntary arrangement* tussen een grote onderneming en ATO die voorzag in een overeengekomen werkwijze over hoe een grote onderneming zou kunnen aantonen dat diens eigen systemen en processen op een effectieve manier regelnaleving waarborgden en materiële risico's identificeerden, met het doel die gezamenlijk te mitigeren of op te lossen. De wederzijdse blik was gericht op naleving van de huidige fiscale verplichtingen in de actualiteit, evenals op het anticiperen op toekomstige fiscale aangelegenheden, met name wanneer "*major transactions affecting tax are likely*". Voorwaarde voor het sluiten tot een FCA was de verificatie dat de onderneming '*a high standard of corporate governance*' had (met een corresponderend '*low tax risk profile*) en een '*demonstrated commitment to continuous disclosure*'.<sup>3</sup> De verificatie werd door ATO uitgevoerd in de vorm van een due diligence onderzoek op het financiële en fiscale beheersingssysteem van de belastingplichtige om vast te stellen dat de onderneming beschikte over systemen, een *governance framework* en beheersingsmaatregelen op basis waarvan fiscale risico's op een effectieve manier werden gemanaged. Twee grote bedrijven hebben in 2006 een FCA afgesloten, nog één in 2007 en een vierde in 2008.<sup>4</sup>

In januari 2008 geeft ATO aan dat zij samen met vertegenwoordigers van grote ondernemingen werkt aan een "less rigorous approach that provide more graduated levels of certainty for large business - options that are matched to their risk appetite". Dat leidt tot de ontwikkeling van de ACA. De ACA werd ontwikkeld op basis van

1 Australian Taxation Office, *Compliance program*, 2011-12, Cranberra: juni 2011, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/croo284o23compliance.pdf>.

2 Australian Taxation Office, *Large Business and Tax Compliance*, Canberra: juni 2010, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/bus-338o2nat8675o62o1o.pdf>.

3 Het Forward Compliance Arrangement stond vermeld in de 2006 versie van het *Large Business Tax Compliance* boekje. Deze versie is met de totstandkoming van de 2010 versie van het LBTB boekje van de website van de Australische Belastingdienst gehaald.

4 Australian Taxation Office, *Compliance program 2008-09*, Canberra: augustus 2008, [http://www.ato.gov.au/content/downloads/COR\\_0o15516\\_CPo8o9.pdf](http://www.ato.gov.au/content/downloads/COR_0o15516_CPo8o9.pdf).

feedback over de waargenomen hoge kosten voor deelname en het onderhoud van een FCA. De ACA is “initially available to the largest 50 businesses”. In mei 2008 werd de ACA officieel gelanceerd ter vervanging van de FCA die niet langer actief werd aangeboden.<sup>5</sup>

In 2011 is een nieuwe brochure uitgegeven. Daarin ligt de focus op de ACA's:<sup>6</sup> “Annual Compliance Arrangements (ACAs) are the centerpiece of our efforts to build enhanced positive relationships and compliance outcomes with large business”. De ACA biedt een raamwerk voor de werkre relatie tussen ATO en een grote onderneming. De ACA is ontworpen om praktische zekerheid te bieden, voorafgaand aan de indiening van de aangifte, door het beoordelen van fiscale risico's in de actualiteit, of net na het indienen van de aangifte, om zo de compliance kosten voor zowel de grote bedrijven als ATO te verminderen, omdat *post filing reviews* niet meer nodig zijn.

In tegenstelling tot de FCA, voert ATO bij een ACA geen *due diligence* onderzoek uit op het fiscale risicobeheersingssysteem van het bedrijf. ATO vertrouwt op de bekrachtiging (*confirmation*) van de *Chief Executive Officer* (CEO) of een gelijkwaardige functionaris van een onderneming. De primaire focus ligt op het openbaar maken en het gezamenlijk mitigeren van fiscale risico's. Deze aanpak vermindert de kosten voor grote ondernemingen om een ACA te kunnen sluiten en creëert bij aanvang een bepaald niveau van vertrouwen bij ATO door de bevestiging van de CEO dat het bedrijf een passend fiscaal risico management systeem heeft. Medio 2011 had ATO 17 ACA's gesloten.<sup>7</sup>

## 6.2.2 Canada

De *Canada Revenue Agency* (CRA) heeft in 2002 zijn compliance strategie aangevuld met onder andere *Real Time Audits* (RTA) en *Concurrent Audits* (CA). In een RTA kijkt de CRA naar ‘*audit issues*’, voordat een grote onderneming zijn belastingaangifte indient. In een CA coördineert de CRA zijn controleactiviteiten voor alle belastingmiddelen, inclusief desgevraagd douaneheffingen en provinciale belastingen. De CRA streeft hierbij naar een ‘*compliance relationship*’ met ondernemingen door het ontwikkelen en onderhouden van een open, coöperatieve en tijdige communicatie en een snelle en professionele werkwijze.<sup>8</sup>

In 2011 introduceert CRA *Approach to Large Business Compliance* (ALBC). Deze aanpak betekent een belangrijke verschuiving in de manier waarop CRA zijn *large business audit programma's* uitvoert - namelijk van een jaarlijkse controle van elke grote entiteit tot een *intelligence-based risk assesment*, waarin een aanpak op maat wordt ontwikkeld afhankelijk van risico's van de onderneming. Belangrijke elementen van ALBC omvatten: het samenbrengen van controle en juridische expertise, evenals het ontwikkelen van branche specifieke kennis en van specialisatie in risico-evaluatie en profiling, cross-training van personeel, het instellen van branchecoördinerende kantoren en centra van deskundigheid verbeteren. Als onderdeel van de ALBC, wil de CRA ook met senior medewerkers van grote bedrijven openlijk fiscaal relevante zaken bespreken, alsook de verhouding hiervan tot de eigen (CRA) risico segmentatie, en de geplande aanpak van de CRA volgens hun risicoprofiel van de belastingplichtige.

De op intelligence gebaseerde risicobeoordeling en de ALBC zullen resulteren in verlaagde frequentie en intensiteit van de compliancewerkzaamheden voor de meerderheid van medium en laag risico belastingplichtigen. De voordelen van ALBC zijn vroegtijdige zekerheid, minimale controles voor laag-

5 Australian Taxation Office, *Compliance program 2008-09*, Canberra: augustus 2008, [http://www.ato.gov.au/content/downloads/COR\\_0015516\\_CP0809.pdf](http://www.ato.gov.au/content/downloads/COR_0015516_CP0809.pdf).

6 Australian Taxation Office, *Large Business and Tax Compliance*, Canberra: juni 2010, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/bus-33802nat8675062010.pdf>.

7 Australian Taxation Office, *Commissioner of Taxation. Annual report 2010-11*, Canberra: oktober 2011, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cr00295453ar1011.pdf>.

8 *Enhancing Service to Large Business*, <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc4024/rc4024-02e.pdf>.



risico belastingplichtigen, lagere nalevingskosten en een focus van controle capaciteit op hoog risico belastingplichtigen. De CRA wil ook zoveel mogelijk in de actualiteit werken met betrekking tot controle- en compliance activiteiten door samen te werken met de belastingplichtigen en hun professionele adviseurs (fiscale intermediairs) en door oudere dossiers en problemen aan te pakken. CRA geeft hierbij overigens wel aan dat “building an environment of mutual trust is not easy. It involves a degree of cultural change by all parties, including our own CRA managers and officers. We know this will take time”.<sup>9</sup>

### 6.2.3 Nieuw Zeeland

In 2009 geeft de Inland Revenue (IR) inzicht in hun benadering van grote ondernemingen.<sup>10</sup> In overeenstemming met internationale trends, is een belangrijke doelstelling om *enhanced relationships* te ontwikkelen gebaseerd op wederzijdse transparantie en vroegtijdige melding van fiscale kwesties. Deze aanpak moet leiden tot wederzijdse voordelen: meer zekerheid vooraf voor belastingplichtigen en minder (intensieve) onderzoeken van de zijde van de IR.

Dit betekent onder andere inzetten op verbetering van de ‘*commercial awareness*’ van medewerkers (en dus een betere dienstverlening) in relatie tot grote ondernemingen. Veel nadruk ligt er bovendien op het werken in de actualiteit. Belastingplichtigen geven openheid van zaken over materiële fiscale kwesties.

In 2010 is een pilot gestart waarin de IR *cooperative compliance agreements* heeft afgesloten met grote ondernemingen.<sup>11</sup> Hierin wordt de samenwerking vastgelegd door gedrag en termijnen te definiëren en verhoogde zekerheid te verschaffen over fiscale naleving. De grote bedrijven geven inzicht in materiële fiscale risico’s en IR committeert zich om nauw samen te werken en fiscale kwesties snel op te lossen. Deze aanpak vermindert ook de nalevingskosten voor zowel IR als grote bedrijven.

### 6.2.4 Verenigde Staten

In de Verenigde Staten zegt de Inland Revenue Service (IRS) in het Annual Report van 2008 over zijn strategie het volgende: “to focus its efforts on ....(a) improving identification and management of tax compliance risks, and (b) improving transparency through the development of an enhanced relationship between LMSB (...) and taxpayers”. De IRS heeft daartoe in de loop der jaren een aantal initiatieven genomen, waaronder het *Compliance Assurance Process (CAP)*.

CAP is als pilot in 2005 ingevoerd (met 17 belastingplichtigen) en wordt door de IRS geduid als een programma met als doel “*improving the tax system through greater co-operation*”. In CAP wordt gesproken over een ‘extensieve samenwerking’ tussen de belastingdienst en de deelnemende belastingplichtigen. Gedurende het belastingjaar worden belastingplichtigen geacht om in volledige openheid informatie te verstrekken over de bedrijfstransacties en relevante fiscale aangelegenheden. Als ze dat doen garandeert de belastingdienst dat alle relevante fiscale aangelegenheden zijn opgelost voorafgaand aan het indienen van de aangifte en dat de aangiften worden geaccepteerd zonder onderzoek achteraf. Als fiscale aangelegenheden niet worden opgelost voor het indienen van de aangifte, dan worden de relevante fiscale items geïdentificeerd en op de traditionele manier onderzocht.<sup>12</sup>

In 2011 is het CAP programma uitgebreid en definitief verankerd in de compliance strategie van de IRS. Het

9 <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Tax-Policy-and-Controversy-Briefing--February-2011---Interview-with-the-Canada-Revenue-Agency-Linda-Lizotte-MacPherson>.

10 Inland Revenue, *Helping you get it right. Inland Revenue's compliance focus 2009-10*, <http://www.ird.govt.nz/aboutir/reports/compliance-focus/compliance-focus-2009-10/>.

11 <http://www.ird.govt.nz/taxagents/compliance/focus/confidence-certainty/focus-confidence-certainty.html#large>.

12 IRS Announcement 2005-87, december 2005, [http://www.irs.gov/irb/2005-50\\_IRB/ari4.html](http://www.irs.gov/irb/2005-50_IRB/ari4.html).

aantal deelnemende bedrijven bedraagt inmiddels 140 (*assets* > \$10 million). De uitbreiding omvat een *pre-CAP program*, waarin IRS geïnteresseerde belastingplichtigen voorziet van een duidelijke *roadmap* om toe te kunnen treden en een *CAP maintenance program*, voor 'herintredende' belastingplichtigen.<sup>13</sup>

### 6.3 EU<sup>14</sup>

#### 6.3.1 België

België biedt sinds 2009 belastingplichtigen de mogelijkheid vooraf zekerheid te krijgen over fiscale transacties.<sup>15</sup> De Belgische belastingdienst geeft aan de Nederlandse ontwikkelingen met interesse te volgen en heeft - analoog aan de Nederlandse situatie - zijn organisatie gewijzigd van een proces- of middelgerichte organisatie (inkomstenbelasting, BTW, ...) naar een organisatie gefocust op Particulieren, MKB ondernemingen en Grote Ondernemingen. Er worden gespecialiseerde centra opgericht, die moeten bijdragen tot een hogere *compliance* op basis van een optimaal afgestemde werkwijze met ondernemingen en die interne en gecentraliseerde procedures voor risicobeheer hanteren ten behoeve van de belastingcontrole.<sup>16</sup>

#### 6.3.2 Denemarken<sup>17</sup>

De Deense belastingdienst (SKAT) is in 2008 een pilot *enhanced relationship* gestart met grote ondernemingen. De pilot duurde drie jaar, eindigend met een evaluatie in de zomer van 2011. De *enhanced relationship* omvat samenwerking tussen bedrijven en de belastingdienst als gelijke partner, gebaseerd op vertrouwen en transparantie. In de *enhanced relationship* worden alle belastingen en rechten meegenomen en is het uitgangspunt om problemen op te lossen voordat de belastingaangifte wordt ingediend. Na de evaluatie is een rapport gestuurd aan de regering waarin is aangegeven dat de Deense belastingdienst de *enhanced relationship* op een grotere schaal wil voortzetten.<sup>18</sup>

#### 6.3.3 Duitsland

Duitsland (Bundesministerium der Finanzen) kent sinds 2006 het concept van der *Zeitnahe Betriebsprüfung* (ZB). Traditionele controles worden in principe periodiek, driejaarlijks uitgevoerd. De periode van de indiening van de aangifte tot de vaststelling van de definitieve aanslag kan gemiddeld vier tot zes jaar bedragen. Met de ZB kiest de Duitse belastingdienst voor een meer risicogerichte benadering. Het doel is om 'risk relevant enterprises' ieder jaar of iedere twee jaar te controleren. De Belastingdienst wil zo zijn selectieproces optimaliseren, meer in de actualiteit werken en de controleduur verkorten. Het voordeel voor belastingplichtigen is dat zij veel eerder zekerheid krijgen over fiscale aangelegenheden. Ook vermindert deze aanpak de toezichtlast. Voor de Duitse belastingdienst leidt deze benadering tot een verbeterde en efficiëntere inzet van mensen en middelen. Om dit te bereiken moeten partijen de wil hebben om de samenwerking te intensiveren, aldus de Duitse belastingdienst.<sup>19</sup>

<sup>13</sup> <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=237975,00.html>.

<sup>14</sup> E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen effectief, impuls aan Europees Fiscaal Toezicht* (oratie Breukelen), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2011.

<sup>15</sup> Via de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken.

<sup>16</sup> Parlementaire vraag nr. 394 van de heer Hagen Goyvaerts, 26 maart 2009.

<sup>17</sup> Informatie ontvangen van de Deense Belastingdienst (niet openbaar).

<sup>18</sup> 'Endelig rapport Evaluering af pilotproject i Store Selskaber om udvidet samarbejde', op verzoek van de Commissie verstrekt door de Deense Belastingdienst.

<sup>19</sup> Oberfinanzdirektion Koblenz, *Eckpunkte für die Durchführung einer zeitnahen Prüfung von Grossbetrieben und Konzernen*, Koblenz, [http://www.fin-rlp.de/fileadmin/user\\_upload/Presse/Broschueren/broschuere\\_eckpunkte\\_11\\_09.pdf](http://www.fin-rlp.de/fileadmin/user_upload/Presse/Broschueren/broschuere_eckpunkte_11_09.pdf).

### 6.3.4 Ierland

De Ierse belastingdienst (Revenue) hanteert een *Cooperative Compliance* (CC) strategie voor grote ondernemingen, die onder de *Large Cases Division* van Revenue vallen, met een omzet boven € 162 miljoen en *tax payments* boven € 16 miljoen. CC voorziet in een nieuw soort relatie tussen de belastingdienst en grote ondernemingen waarin beide partijen samenwerken om het hoogst mogelijke niveau van naleving op het gebied van belastingen te bereiken. Het gaat hierbij om het wederzijds begrip inzake *business and tax*. Dat moet leiden tot het zo snel mogelijk geven van zekerheid over fiscale aangelegenheden in ruil voor openheid over *tax planning*, tot het voorkomen van 'verrassingen' voor zowel belastingplichtigen als de belastingdienst en, op den duur, tot vermindering van controle achteraf. Er wordt gewerkt in een omgeving van vertrouwen waarin zaken die zich voordoen op een professionele manier worden opgelost. Grote ondernemingen worden geacht *self-reviews* uit te voeren om hun eigen fiscale risico's vast te stellen. Deze kunnen dan vervolgens besproken worden met de *Case Manager* van de *Large Cases Division*.

Revenue benadrukt dat CC een praktisch element is in de *overall strategy* van het monitoren van grote ondernemingen, om ongeveer tweederde van de Ierse belastingopbrengsten veilig te stellen.<sup>20</sup> In een reactie geeft Revenue aan dat *cooperative compliance* een aantal voordelen heeft, zoals een betere en actuelere informatiepositie, openbaarmaking van fiscale issues en het verstrekken van belangrijke prognoses en statistische informatie.

Een van de aandachtspunten is hoe Revenue in staat kan blijven om deze groeiende groep ondernemingen (van 350 in 2003 tot 695 in 2012) adequaat te managen met significant teruglopende aantallen medewerkers. Revenue zal daarom in 2012 zijn *cooperative compliance* programma evalueren. Revenue geeft aan dat: "The latest figures show that 235 Large Corporate groups have engaged in cooperative compliance with 93 actively engaged."

De zaken die in de evaluatie aan de orde komen zijn: (1) het vrijwillige karakter van het programma in relatie tot het achterblijven van het aantal 'voluntary disclosures', (2) het vaststellen dat het duidelijk is wat *cooperative compliance* omvat en dat er consistentie in de toepassing is, (3) het heroverwegen van de benodigde capaciteit waarbij het van belang is om enerzijds het beloofde service niveau te kunnen bieden, maar ook de hoge risico posten buiten het *cooperative compliance* programma aan te pakken, (4) het heroverwegen van de klantenservice aan bedrijven die niet participeren en (5) het vaststellen van adequate actie als het *cooperative compliance* programma wordt misbruikt.

### 6.3.5 Nederland

In 2005 zet de Belastingdienst de eerste stappen op weg naar een nieuwe *fiscale handhavingsstrategie*, waarin de samenwerking en de relatie met de belastingplichtige en de fiscale intermediair voorop staat.<sup>21</sup>

De nieuwe strategie is ingegeven door ontwikkelingen in de maatschappij en past in de Kaderstellende Visie op Toezicht 2005, waarin de effectiviteit van het toezicht enerzijds en de vermindering van de toezichtlast voor burgers en bedrijven anderzijds centraal staan. De overheid dient het toezicht op naleving van wet- en regelgeving door burgers en bedrijven vorm te geven op basis van de principes voor 'goed toezicht'. Die omvatten o.a. selectief, slagvaardig en samenwerkend zijn. Van belang zijn daarbij onder meer, de ernst van risico's, de mogelijkheden van burgers en bedrijven om zelf iets aan die risico's te doen en gerichte en

<sup>20</sup> <http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html>.

<sup>21</sup> Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer (DGB nr. 2005-01109).

onderbouwde keuzes ('zacht waar het kan, hard waar het moet').<sup>22</sup>

De Belastingdienst heeft zijn handhavingsstrategie mede vorm en inhoud gegeven door het *horizontaal toezicht* en dat uitgewerkt in concrete toezichtarrangementen met grote ondernemingen, fiscaal intermediairs en brancheorganisaties. '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.'<sup>23</sup> In horizontaal toezicht worden de wijze en intensiteit van het toezicht van de Belastingdienst bepaald door de mate waarin degene die onder toezicht staat zijn eigen verantwoordelijkheid neemt voor de naleving van regels. Overigens vervangt het *horizontaal toezicht* niet het *verticaal toezicht*.

### 6.3.6 Oostenrijk

De Oostenrijkse belastingdienst (BMF) is in 2011 een pilot horizontaal toezicht voor grote ondernemingen gestart. Vanaf de aanvang van het project zijn externe belanghebbenden, zoals de Kamer van Belastingadviseurs, de Kamer van Koophandel en de Kamer van Bedrijven betrokken en nemen zij actief deel aan verschillende werkgroepen om deze nieuwe aanpak verder te ontwikkelen. Het doel van horizontale toezicht is voor de Oostenrijkse belastingdienst om het juiste bedrag aan belastingen op tijd te innen, het bevorderen van een positief gedrag, het verschuiven van mensen en middelen richting niet compliante belastingplichtigen, het ondersteunen van het bestaande systeem van *advance rulings*, het bieden van rechtszekerheid en zekerheid in planning, het verminderen van de fiscale risico's en nalevingskosten en tot slot het tot stand brengen van een klimaat van wederzijds vertrouwen en transparantie.

De projectgroep heeft bij aanvang het juridische kader geanalyseerd om ervoor te zorgen dat de nieuwe benadering, gericht op samenwerking past in het Oostenrijkse juridische systeem. Daarna is een overeenkomst opgesteld, die nu is ondertekend tussen de betrokken partijen (grote ondernemingen en belastingdienst) en een handreiking gemaakt, die als aanvulling hierop fungeert om ervoor te zorgen, dat beide partijen zich bewust zijn van hun rechten en verplichtingen en voldoende kennis hebben over het proces van horizontale toezicht.

Participatie wordt besproken in workshops waar vertegenwoordigers van de grote onderneming, de belastingadviseur en de belastingdienst deelnemen. De eerste overeenkomsten met grote ondernemingen zijn ondertekend. Ze zijn onderdeel van het pilot project dat continu zal worden geëvalueerd tot 2014 om het systeem verder te ontwikkelen. De evaluatie zal worden uitgevoerd samen met de Universiteit van Wenen en heeft betrekking op het proces van horizontaal toezicht, alsmede de gevolgen voor de compliance, uitgedrukt in de houding en het gedrag van de aangesloten ondernemingen, belastingadviseurs en medewerkers van de belastingdienst.

### 6.3.7 Slovenië

De Sloveense belastingdienst is voor een periode van twee jaar (tot eind 2012) een pilot *Horizontal monitoring* gestart met grote ondernemingen. De pilot richt zich op het verbeteren van de kwaliteit van de relaties tussen de Sloveense belastingdienst en belastingplichtigen. Binnen het project werken ondernemingen als gelijke partners met de belastingdienst samen, gebaseerd op transparantie, wederzijds vertrouwen en begrip (van

<sup>22</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1; Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15 en Kamerstukken II 2006/07, 27 831, nr. 21.

<sup>23</sup> Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer (DGB nr. 2005-01109).

business events). Grote ondernemingen worden geacht hun risico's te delen en een adequaat interne controle systeem te ontwikkelen. Voordelen van deze werkwijze zijn sneller zekerheid inzake fiscale aangelegenheden, snelle respons van de belastingdienst op vragen, beter begrip van de fiscale wetgeving en inzicht in het effect van majeure bedrijfsbeslissingen op *company financial and taxable income statements*, voor deze feitelijk zijn vastgesteld.<sup>24</sup>

Aangegeven wordt dat de pilot bedoeld is om ervaring op te doen en te bekijken of wetswijzigingen (zoals het opnemen in de wet van een definitie van *horizontal monitoring* als een specifieke vorm van fiscaal toezicht) noodzakelijk zijn. De grootste uitdaging voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtigen is om de kloof ten gevolge van de traditionele aanpak te dichten en belastingplichtigen als partners te behandelen. De Sloveense belastingdienst geeft in zijn reactie bovendien aan dat de dienst alert is op de toepassing van het gelijkheidsbeginsel (*principle of equality before the law*).

### 6.3.8 Spanje

De Spaanse belastingdienst is in 2008 een *Large Businesses Forum* gestart, gericht op de relatie tussen grote ondernemingen en de Spaanse belastingdienst. Een van de wapenfeiten van het forum is een *Code of Conduct*, die de relatie tussen de belastingdienst en grote ondernemingen beschrijft, gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie.<sup>25</sup> Alle participerende ondernemingen hebben zich aan de code gecommitteerd. Grote ondernemingen moeten fiscale risico's melden, niet aan *aggressive tax planning* doen en transparant te zijn. De belastingdienst geeft blijk van *understanding the business*, verschaft zo snel mogelijk zekerheid over fiscale aangelegenheden en is transparant en toegankelijk. Ook worden controles tevoren besproken en worden ze gericht en beperkter ingesteld.

### 6.3.9 Verenigd Koninkrijk

De belastingdienst in het Verenigd Koninkrijk (Her Majesty's Revenue & Customs - HMRC) kent sinds 2006 het project *Review of Links with Large Businesses*, gericht op het creëren van een relatie van vertrouwen en begrip tussen de grote ondernemingen en de belastingdienst. Dit project leidde tot een groot aantal maatregelen, variërend van een systeem van *advance rulings* (eerder zekerheid), tot een nieuwe aanpak van *transfer pricing enquiries* (als onderdeel van een efficiënte *risk based approach*), een nieuw raamwerk voor consultatie en de *Risk Rating Approach* (RRA).<sup>26</sup> Op basis van de RRA wordt er een *compliance risk rating* toegekend aan grote ondernemingen, die vervolgens de omvang en de aard van de interventies door de belastingdienst bepaalt. Dit laatste is een verschil met het Nederlandse horizontaal toezicht. Het doel van de RRA is "a more cost effective use of resources and efficient resolution of issues."<sup>27</sup>

HMRC kent ook een zogenoemd *High Risk Corporates Program*.<sup>28</sup> Het programma selecteert geschikte gevallen op basis van de omvang van fiscale risico's in alle belastingen en door de *tax and relationship strategy* van de belastingplichtige in ogenschouw te nemen. De doelen van dit programma zijn:

- de fiscale kwesties van zeer grote bedrijven oplossen (*agreement or litigation*);<sup>29</sup>

24 [http://ar2010.mercator.si/jart/MEAR10/html/en/index.jart?structure\\_id=1297839355631](http://ar2010.mercator.si/jart/MEAR10/html/en/index.jart?structure_id=1297839355631).

25 Código de Buenas Prácticas Tributarias (2010). [http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/CBPT\\_english.pdf](http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_english.pdf).

26 Risk is hier gedefinieerd als 'compliance risk', dat wil zeggen "the likelihood of failure to pay the right tax at the right time, or of not understanding what the right position might be."

27 HMRC, 2006 *Review of Links with Large Business* (Varney Review), november 2006, <http://www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf>.

28 <http://www.hmrc.gov.uk/large-businesses/prog-approach.htm>.

29 The HRCB Board governs decisions on litigation and settlement where tax involved is more than £100 million for LBS Customers. Since it began HRCB has generated additional tax yield of over £8 billion.

- het verminderen van de omvang van toekomstige fiscale risico's;
- de relatie tussen HMRC en de grote bedrijven te verbeteren;
- het vermogen van HMRC te verbeteren in het omgaan met de grootste en meest complexe fiscale risico's.

Het aantal disputen dat binnen het *High Risk Corporates Program* wordt afgedaan is beperkt. Over het aantal deelnemende ondernemingen zijn geen exacte cijfers bekend.

De praktische uitwerking van de *enhanced relationship* is uiteen gezet in HMRC, *Tax Compliance Risk Management Process* (mei 2009).<sup>30</sup> De *enhanced relationship* gaat over de samenwerking tussen HMRC en grote ondernemingen. Het doel is om een relatie te creëren gebaseerd op transparantie en vertrouwen, leidend tot de best mogelijke allocatie van menen en middelen in het managen van compliance risico's. Wanneer de relatie goed werkt, krijgen grote ondernemingen de gewenste zekerheid in fiscale aangelegenheden en een meer commerciële benadering van HMRC (met name geen *footling enquiries*). Dit moet leiden tot lagere compliance kosten.

In 2008 heeft Oxford University een onderzoek uitgevoerd naar de efficiency en effectiviteit van het in 2006 gestarte project. Er zijn in dat kader dertig tax directors geïnterviewd. In het project *Review of Links with Large Business* waren vier mogelijke effecten genoemd van het aangaan van *enhanced relationships*: "greater certainty, an efficient risk-based approach to dealing with tax matters, speedy resolution of issues, and clarity through effective consultation and dialogue." Uit dit onderzoek blijkt dat de RRA heeft geresulteerd in een substantiële verbetering van de relatie tussen vele grote ondernemingen en HMRC. In dat opzicht is RRA een ontwikkeling die bijdraagt aan een betere allocatie van mensen en middelen en daarmee tot een verbetering van nalevings- en administratieve kosten. RRA is minder overtuigend gebleken, als het gaat om een verandering van houding en gedrag van bepaalde grote ondernemingen met betrekking tot 'tax planning'.<sup>31</sup>

Het Public Accounts Committee (PAC) heeft op 20 december 2011 een rapport gepubliceerd, waarin zij zich kritisch uitlaat over de wijze waarop HMRC is omgegaan met 'tax disputes'. Het rapport zegt hierover: "We have serious concerns that large companies are treated more favourably by the Department than other taxpayers (...) The Department has left itself open to suspicion that its relationships with large companies are too cosy."<sup>32</sup> In de nabije toekomst zal het National Audit Office (NAO) een vijftal geregelde fiscale geschillen met grote ondernemingen reviewen. Dat moet een objectief oordeel geven over de mate van het door PAC geconstateerde probleem.<sup>33</sup>

### 6.3.10 Zweden

De Zweedse belastingdienst (*Skatteverket*) heeft aangegeven dat de dienst in 2012 een pilot *enhanced relationship* start met ongeveer 10 tot 12 grote ondernemingen die positief staan tegenover deze aanpak en dat deze aanpak werkende weg wordt ontwikkeld. Deze pilot is een voorzetting van de zogenoemde *enhanced dialogue*. *Skatteverket* startte de *enhanced dialogue* in 2007. Het doel was om fiscale rechtsvragen vroegtijdig en efficiënt op te lossen door middel van een dialoog (jaarlijks heeft men ongeveer 50 van dergelijke vragen). Evaluatie leert dat bedrijven hier tevreden mee zijn.

*Enhanced relationship* brengt deze aanpak een stap verder en houdt in dat *Skatteverket* en grote bedrijven op

<sup>30</sup> HMRC, *Tax Compliance Risk Management Process (TCRM)*, mei 2009, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/tcrmanual/index.htm>.

<sup>31</sup> J. Freedman, G. Loomer & J. Vella, 'Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A U.K. Case Study', *Internal Revenue Service Bulletin* 2009, p. 103-148.

<sup>32</sup> House of Commons. Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs 2010-11. Accounts: tax disputes. Sixty-first Report of Session 2010-12, 14 december 2011*, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmpubacc/1531/1531.pdf>.

<sup>33</sup> <http://www.ion.icaew.com/TaxFaculty/23725>.

vrijwillige basis samen werken om zowel de belastingrisico's van het bedrijf als de behoefte tot controle achteraf van *Skatteverket* te verminderen. De samenwerking is gebaseerd op openheid en vertrouwen tussen de partijen. Een belangrijk doel voor *Skatteverket* is het veiligstellen van de betaling van de juiste belastingen en heffingen door bedrijven en burgers. Om dit zo eenvoudig mogelijk te doen en om de compliance kosten te verminderen werkt *Skatteverket* aan het creëren van voorwaarden, zodat bedrijven en burgers vanaf het begin juist kunnen handelen.

Het praktische werk binnen de samenwerking wordt ingeleid met de identificatie en bespreking van een gemeenschappelijk beeld van de belastingrisico's van het bedrijf. Vervolgens worden actieplannen opgesteld om duidelijk te maken hoe de risico's geprioriteerd en verminderd moeten worden. Daarna werken partijen samen om de belastingrisico's volgens de actieplannen te verminderen. Het bedrijf dient daarnaast fiscale kwesties in een vroegtijdig stadium voor te leggen en actief te werken aan de verbetering van zijn interne systemen en routines met betrekking tot belastingen en heffingen.

In hun reactie geeft *Skatteverket* aan dat deze dienst ook een aantal risico's ziet in de ontwikkeling van *enhanced relationships*. Daarbij wordt aangegeven dat het van belang is om in effectiviteit te winnen, maar tegelijkertijd de integriteit van het belastingstelsel te behouden. Een van de risico's is de capaciteit die nodig is voor de dialoog en bijeenkomsten ten koste gaan van de efficiency. Dat zou een contraproductieve ontwikkeling zijn. *Skatteverket* geeft aan dat de samenwerking met fiscaal intermediairs daarom loopt via de beroepsorganisaties van adviseurs in plaats van met iedere individuele intermediair. Een ander risico is de perceptie dat de *enhanced relationship* leidt tot voorkeursbehandeling met betrekking tot fiscale kwesties of de intensiteit van de controles. Het is daarom van belang dat belastingplichtigen die geen *enhanced relationship* hebben, de benadering als rechtvaardig en billijk ervaren. Om dit risico te ondervangen, hanteert *Skatteverket* een normaal risicomanagementsysteem (als belastingplichtigen hogere kwaliteit werk leveren, zal dat tot minder controles leiden) en worden geen toezeggingen gedaan over de kans op een controle.





## Bijlage 7

**Literatuurlijst**

**377**



## Literatuurlijst

- Algemene Rekenkamer, *Systemen van checks and balances bij rechtspersonen met een wettelijke taak. Achtergrondstudie bij het onderzoek 'Verantwoording en toezicht bij rechtspersonen met een wettelijke taak, deel 3'*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2002.
- Algemene Rekenkamer, *Gebruik van horizontale Verantwoordingsinformatie. RWT-verkenningen deel 3*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2011.
- J. Andreoni, B. Erard, & J. Feinstein, 'Tax compliance', *Journal of Economic Literature* 1998/36, p. 818-860.
- B. van Bavel e.a. (red.), *SER 1950-2010. Zestig jaar denkwerk voor draagvlak, advies voor economie en samenleving*, Amsterdam: Boom 2010.
- Belastingdienst, *Business Case Horizontaal Toezicht Belastingdienst*, Den Haag: april 2012.
- Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht Monitor*, Den Haag: mei 2011.
- Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht + Software = Automatisch Goed. Een verkenning naar de mogelijkheden om fiscale compliance te integreren in de administratieve keten*, Den Haag: 2011.
- Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*, Den Haag: november 2010.
- Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Brancheorganisaties*, Den Haag: december 2011.
- Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners*, Den Haag: februari 2011.
- Belastingdienst, *Programma Horizontaal Toezicht MKB. Jaarverslag 2011 Programma Horizontaal Toezicht MKB*, Den Haag: februari 2012, p. 5.
- Belastingdienst, *Tax Controle Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: maart 2008.
- H.C.H.L. Borghouts, 'Perspectieven voor de effectiviteit en geloofwaardigheid', *Bestuurskunde* 2002/3, p. 140.
- M.A. de Bree, 'Hoe landelijke inspectiediensten omgaan met systeemtoezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010/3, p. 51-70.
- CBI, *Tax and British business. Making the case*, CBI 2012.
- Ernst & Young, *Global Tax Policy and Controversy Briefing*, Ernst & Young januari 2012.
- Europese Commissie, *Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, december 2010, Com (2010) 695.final.
- Europese Commissie, *Summary report of the outcome of the public consultaion on the Green Paper on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, Brussel: december 2011.
- M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?* (Jan Giele-lezing 2008), Amersfoort: Sdu 2008.
- J.A.G. van der Geld, 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/101, p. 2-4.
- L.A. de Goffau, *Tax Assurance in beeld, deel 3. Vertrouwen in horizontaal toezicht. Verkenningen van een nieuw vakgebied*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2008.
- H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Liber Amicorum. Richard Happé*, Nijmegen: WLP 2011.
- I. de Haan, 'Parlementaire democratie en maatschappelijke organisatie: de politieke context van de Sociaal-Economische Raad', in: B. van Bavel e.a. (red.), *SER 1950-2010. Zestig jaar denkwerk voor draagvlak, advies voor economie en samenleving*, Amsterdam: Boom 2010, p. 23-48.
- R.H. Happé, 'Handavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/101, p. 5-15.
- R.H. Happé, 'Multinationals, handavingsconvenanten en fair share', in: J. Sprenger e.a. (red.), *Per Saldo, Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag: Sdu uitgevers 2007, p. 57-77.

- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Horizontaal toezicht in Europees perspectief', *WFR* 2011/281, p. 281-286.
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen effectief, impuls aan Europees Fiscaal Toezicht* (oratie Breukelen), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2011.
- E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, K.J.M. Kool & R. Veldhuizen, 'Horizontaal toezicht: speerpunt in vernieuwd overheidstoezicht?', *TFBC* 2011/1, p. 6-10.
- J. K. Helderma & M.E. Honingh, *Systeemtoezicht. Een onderzoek naar de condities en werking van systeemtoezicht in zes sectoren*, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2009.
- R. Hoyng & E. van der Reijden, 'Belastingadvies in nieuw perspectief', *TFO* 2009/101, p. 22-32.
- E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht en de eerste uitkomsten van een enquête onder middelgrote ondernemingen', *MBB* 2012/3, p. 123-130.
- International Chamber of Commerce, *ICC Guidelines for International Investment*, Parijs: 23 april 2012.
- Inspectieraad & Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid, *Effecten van toezicht en handhaving meten. Een handreiking*, Utrecht: Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid 2011.
- R.N.J. Kamerling & R.R. Kramer (red.), *TaxAssuranceEssays*, deel 1. Verkenningen van een nieuw vakgebied, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2007.
- N.J. Kamerling & R.R. Kramer (red.), *Tax Assurance in beeld, deel 2. Stellingen & stemmingen over Tax Assurance. Verkenningen van een nieuw vakgebied*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2007.
- R.N.J. Kamerling & R.R. Kramer (red.), *Tax Assurance in beeld, deel 4. TaxAssuranceEssays II*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2008.
- R.N.J. Kamerling & R.R. Kramer (red.), *Tax Assurance in beeld, deel 5, TaxAssuranceEssays III*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2009.
- R.N.J. Kamerling & R.R. Kramer (red.), *Tax Assurance in beeld, deel 6. TaxAssuranceEssays IV*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit z.j.
- R.N.J. Kamerling & R.R. Kramer (red.), *Tax Assurance in beeld, deel 8. TaxAssuranceEssays V*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2010.
- E. Kirchler, *The Economic psychology of tax behavior*, Cambridge: Cambridge University Press 2007.
- H.H.W. Kloosterman, 'Schillenmodel', *De Accountant* 1991/7, p. 403-406.
- A.J. van Lint, 'Enkele kanttekeningen bij handhavingsconvenanten', *NTFR* 2007/27.
- A.J. van Lint, 'Wie betaalt de rekening van open normen', *NTFR* 2012/151.
- G.T.K. Meusen, 'Horizontaal toezicht: over kosten, fraudebestrijding en psychologische druk', *NTFR* 2012/6, p. 1-4.
- Ministerie van Justitie, *De 'Tafel van Elf' een veelzijdig instrument*, Den Haag: Expertisecentrum Rechtspleging en Rechtshandhaving 2006.
- C.J. van Montfoort, 'Ontwikkelingen in toezicht en verantwoording bij instellingen op afstand. Een terugblik en een blik in de toekomst', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010/1, p. 6-20.
- E.W.J. Naarding & H.P.A.J. Langendijk, *Tax Assurance in beeld, deel 7. Tax Accounting - IFRS IAS 12*, Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2010.
- Nationale ombudsman, *De maakbare overheid. Verslag van 19 april 2006 over 2005, aangeboden aan de Tweede Kamer*, Den Haag: Bureau Nationale ombudsman 2006.
- Nationale ombudsman, *Een vertrouwde overheid. Verslag van de Nationale ombudsman over 2011*, Den Haag: 2012.
- R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg*, Arnhem: Gouda Quint 1994.

- OECD, *Building transparent tax compliance by banks*, OECD 28 mei 2011.
- OECD, *Engaging with high net worth individuals (HNWI) on tax compliance*, OECD 28 mei 2011.
- OECD, *Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group. Experiences and practices of eight OECD countries*, OECD: juli 2009.
- OECD, *Fourth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué*, OECD 11 januari 2008.
- OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008.
- D. Osborne & T. Gaebler, *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, New York: 1993.
- P.C. Padoan, *Deputy Secretary General, OECD, The OECD's Forum on Tax Administration*, Kaapstad: januari 2009.
- Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2009/101, p. 16.
- Th.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Liber Amicorum. Richard Happé*, Nijmegen: WLP 2011.
- A.B. Ringeling, *Het imago van de overheid. de beoordeling van prestaties van de publieke sector*, Den Haag: VUGA 1993.
- Raad van State, *Jaarverslag 2005*, Den Haag: 27 april 2006.
- T.P.M. Schmit, 'Ter uitleiding: enkele korte aantekeningen over horizontaal toezicht vanuit het perspectief van het bedrijfsleven', *TFO 2009/101*, p. 33-35.
- SER-advies 2010/04, SER, *ZZP'ers in beeld. Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel*, Den Haag: 15 oktober 2010.
- J. Sprenger e.a. (red.), *Per Saldo, Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag: Sdu uitgevers 2007.
- F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht 2010/ 4*, p. 6-26.
- Commissie-Stevens, *Het gezicht van toezicht. Aanbevelingen tot vermindering van de toezichtlast*, Den Haag: maart 2006.
- Commissie Stevens, *Regels op maat. Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk*, Den Haag: 4 februari 2007.
- Eindrapport Ambtelijke commissie Toezicht II, *Toezicht: naar naleving voor de samenleving*, Den Haag: mei 2005.
- R. Vos & J.A. Rouw, 'Is horizontaal toezicht door de Belastingdienst een effectief toezichtmiddel?', *Tijdschrift voor Toezicht 2010/ 4*, p. 58-62.
- M. Wenzel, 'An analysis of norm processes in tax compliance', *Journal of Economic Psychology 2004/25*, p. 213-228.
- WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu 2002.

## Brieven

- Brief Staatsecretaris van Financiën van 9 juni 2006, Kamerstukken I 2005/06, 30 306 en 30 307, H.
- Brief met bijlage van Staatsecretaris van Financiën van 12 april 2007 aan Eerste Kamer, DGB2007-1685M.
- Brief van 27 februari 2008, nr. DGB 2008-00833 U, V-N 2008/12.4
- Brief van 26 oktober 2009, nr. DB2009/624M.
- Brief van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U.
- Brief van 7 juni 2011, nr. IFZ2011/359U.
- Brief van 4 januari 2012, DGB/2011/7006U.

## **Kamerstukken**

- Kamerstukken II 2000/01, 27 831, nr. 1.*  
*Kamerstukken II 2003/04, 29 279, nr. 1.*  
*Kamerstukken II 2003/04, 29 643, nr. 2.*  
*Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4.*  
*Kamerstukken II 2004/05, 29 800, nr. 2.*  
*Kamerstukken II 2005/06, 27 831, nr. 15 (bijlage).*  
*Kamerstukken II 2008/09, 31 700 hoofdstuk IXB, nr. 2, p. 8-9.*  
*Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 100.*  
*Kamerstukken II 2010/11, 32 500 IXB, nr. 2.*  
*Kamerstukken II 2010/11, 29 515, nr. 327.*  
*Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 98.*  
*Kamerstukken II 2011/12, 31 066, nr. 117.*  
*Kamerstukken II 2011/12, 33 000 IXB, nr. 2.*  
*Kamerstukken II 2011/12, 33 000 IXB, nr. 24.*  
*Kamerstukken II 2011/12, 33 240 IXB, nr. 1.*
- Kamerstukken I 2005/06, 30 306 en 30 307, nr. H.*  
*Kamerstukken I 2006/07, 30 322, nr. D.*

## Bijlage 8

**Beknopt historisch overzicht Bedrijfsplannen en Beheersverslagen**

**383**





## Beknopt historisch overzicht Bedrijfsplannen en Beheersverslagen

### Inleiding

In deze bijlage zijn de op het horizontaal toezicht van toepassing zijnde gedeelten uit de bedrijfsplannen en beheersverslagen van de Belastingdienst opgenomen.

### Beheersverslag 2004

In hoofdstuk 3 van het Beheersverslag in 2004 wordt ten aanzien van toezicht en opsporing onder andere aangegeven wat de Belastingdienst wil bereiken. "(...) De Belastingdienst is zich meer gaan richten op toezicht dat ertoe doet en op een scherpere handhaving, zonder de kwaliteit van de dienstverlening te veronachtzamen. Daarnaast bestaat de noodzaak om de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven bij het nakomen van hun verplichtingen meer vorm en inhoud te geven in het zogenoemde horizontaal toezicht.", p. 19.

Voor zeer grote organisaties wordt in hoofdstuk 3 het volgende aangegeven. "De Belastingdienst differentieert in zijn toezicht, zo krijgen zeer grote organisaties (de ZGO's) permanent, individueel en risicogericht toezicht. Tijdens een aantal overleggen in 2004 met het VNO-NCW en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs zijn aandachtspunten naar voren gekomen betreffende het functioneren van de Belastingdienst. Met het VNO-NCW is onder meer gesproken over de wijze waarop de Belastingdienst met het vooroverleg omgaat. Beide partijen onderschrijven het belang van het vooroverleg. De mogelijkheid tot vooroverleg levert een positieve bijdrage levert aan het fiscale vestigingsklimaat en past in het streven van de Belastingdienst om zo veel mogelijk te werken in de actualiteit. De Belastingdienst vindt goed en zakelijk vooroverleg dan ook belangrijk.", p. 25.

### Bedrijfsplan 2005-2009

In het Vooraf van het Bedrijfsplan 2005-2009 wordt het volgende over het horizontaal toezicht aangegeven: "(...) En datzelfde woord 'samen' zal, naar wij vermoeden, gaan spelen in de ontwikkeling van wat wij horizontaal toezicht noemen. Horizontaal toezicht is gebaseerd op vertrouwen in de burger, in een bedrijf. Ook dat kan de Belastingdienst niet alleen; dat zal samen met andere rechtshandhavers en toezichthouders moeten gebeuren.", p. 4.

In hetzelfde bedrijfsplan wordt beter toezicht als ambitie geformuleerd. "Burgers en bedrijven verwachten immers dat de Belastingdienst toezicht uitoefent 'dat ertoe doet'. Zij willen in hun rechtsgevoel worden bevestigd. De Belastingdienst moet fraudeurs aanpakken en een signaal afgeven dat niemand in ons land zich aan de bestaande wet- en regelgeving kan onttrekken. Voor de burgers telt alleen het resultaat van alle overheidsdiensten samen, tot uitdrukking komend in integrale en effectieve handhaving en in snelle, duidelijke en actuele informatievoorziening en afhandeling. De Belastingdienst wil daarbij meer gaan steunen op toezicht en handhaving die bonafide bedrijven en instellingen zelf kunnen uitoefenen (horizontaal toezicht).", p. 16.

Als onderdeel van toezicht, opsporing en rechtstoepassing wordt de horizontalisering nader uitgewerkt. "De Belastingdienst ziet kansen in vormen van horizontaal toezicht. Dat past in de overtuiging van de Belastingdienst dat de meeste burgers, bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen. Horizontalisering houdt in: binnen zekere randvoorwaarden meer overlaten aan betrouwbare private partijen en maatschappelijke organisaties.

Door scherp te onderscheiden tussen risicovolle en minder risicovolle ondernemingen en aan bonafide klanten bepaalde toezichtstaken over te laten, ontstaat ruimte om de mensen die het niet zo nauw nemen met de regels harder aan te pakken. Horizontaal toezicht wordt zo een noodzakelijke aanvulling op het traditionele, verticale

toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de naleving van regelgeving correct gebeurt.

De Belastingdienst wil snel werk gaan maken van horizontaal toezicht en onderzoekt praktische toepassingsmogelijkheden daarvan. Naar allerlei vormen van zelfregulering zoals certificering, afspraken of gedragscodes wordt gekeken. En er wordt nagedacht over de vraag onder welke voorwaarden met name bedrijven in aanmerking komen voor horizontalisering van het toezicht. Die voorwaarden kunnen niet te algemeen zijn en hoeven niet op iedereen in dezelfde mate betrekking te hebben. Ze moeten maatschappelijk uitlegbaar en verdedigbaar zijn.

(...) De verwachting is dat al binnen enkele jaren afspraken gemaakt kunnen worden met een aantal grote bedrijven. Er kan aansluiting worden gezocht bij de externe accountantscontrole en de Belastingdienst hoopt te kunnen profiteren van ervaringen die elders in de wereld op dit vlak al zijn opgedaan (Australië, USA). Tegen de achtergrond van deze gedachten wil de Belastingdienst het overleg met grote ondernemingen intensiveren. Met deze specifieke doelgroep wil de Belastingdienst periodiek in overleg treden over consequenties van nieuwe regelgeving, knelpunten in de uitvoering en de aanpak van fiscale risico's. Ook kunnen mogelijkheden van individuele handhavingsconvenanten worden verkend. Zo'n opstelling kan positief bijdragen aan het (fiscale) vestigingsklimaat.", p. 23.

### **Beheersverslag 2005**

In hoofdstuk 3 wordt melding gemaakt van het horizontaal toezicht. "In de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2004 naar aanleiding van de vrijplaatsendiscussie is uitgebreid ingegaan op het rechtshandhavingbeleid. De Belastingdienst richt zich meer op zichtbaar toezicht en op een scherpere handhaving. Daarnaast wil de Belastingdienst de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven meer inhoud geven en meer op basis van vertrouwen toezicht houden (horizontaal toezicht).

Voor 2005 (en volgende jaren) zijn de volgende activiteiten en beleidsintenties geformuleerd:

1. Het bevorderen van effectief toezicht. Dit moet resulteren in verschuiving van de aandacht voor de aangiftebehandeling en het administratieve toezicht naar het toezicht bij de belastingplichtigen ter plaatse. Verder komt dit tot uiting in een meer gerichte opsporing van belastingplichtigen die zich proberen te onttrekken aan het zicht van de Belastingdienst.
2. Horizontaal toezicht: meer eigen verantwoordelijkheid bij burgers en bedrijven leggen door vormen van certificering, handhavingsconvenanten en afspraken over te hanteren normen.
3. (...)", p. 19.

Hetgeen met het horizontaal toezicht is bereikt, wordt in paragraaf 3.2 beschreven. "In 2005 is een pilot gehouden waarbij twintig grote ondernemingen zijn benaderd om afspraken te maken over de wijze waarop toezicht zal plaatsvinden op de nakoming van de verschillende belastingsoorten, inclusief de douaneverplichtingen. Deze aanpak richt zich in eerste instantie op de groep van zeer grote ondernemingen, omdat deze te maken hebben met strengere eisen op het terrein van de financiële jaarverslaggeving. Eind 2005 waren met zes van de bedrijven convenanten gesloten. Met de overige bedrijven zal dit naar verwachting begin 2006 gebeuren.

De Douane heeft in 2005 het project certificering gestart, met als doel om bedrijven te certificeren op het gebied van fiscaliteit en veiligheid. Het project loopt vooruit op de verwachte wijzigingen in het Communautair Douanewetboek, die voorzien in een Europese certificering van bedrijven. In 2006 zullen de eerste bedrijven worden gecertificeerd.", p. 20.

“Daarnaast is er menskracht verschoven van toezicht naar dienstverlening en administratieve processen. De redenen daarvoor zijn evident. Het telefoonaanbod is tussen 1999 en 2004 met 25% gestegen. Er is sprake van een voortdurende groei van administratief werk, zoals veel meer bezwaarschriften, het opvoeren van opgerichte bedrijven en het afvoeren bij bedrijfsbeëindigingen. Ook de nieuwe processen heffing/inning werknemerspremies en toeslagen leiden tot meer administratief werk. Omdat we zowel administratieve processen als dienstverleningsprocessen nog niet adequaat met automatisering kunnen ondersteunen betekent dit extra werk op deze processen eveneens extra benodigde capaciteit. Met als gevolg dat er minder capaciteit beschikbaar is voor het toezicht- en invorderingsproces. Dit wordt zichtbaar in een teruggelopen gepercipieerde pakkans door belastingplichtigen. De Belastingdienst wil een eind maken aan deze ontwikkeling. Het horizontale toezicht en toezicht in het midden- en kleinbedrijf verdienen daarbij prioriteit. De uitwerking van deze plannen zal betrokken worden bij de begrotingsvoorbereiding 2007 en - uitvoering 2006.”, p. 23.

### **Bedrijfsplan 2006-2010**

In het voorwoord komen diverse ontwikkelingen aan bod ten aanzien van de toekomst van de Belastingdienst. “Toch zullen sommige burgers en bedrijven zich wel degelijk ongemakkelijk voelen, namelijk op de momenten dat zij zich bewust niet aan hun verplichtingen houden. Dan komt de Belastingdienst langs als toezichthouder of als opspoorder. En meer en meer zal dat letterlijk langskomen zijn en ook nog samen met andere uitvoerings- en opsporingsdiensten. Fraude bestrijden wordt steeds vaker ‘samen de straat opgaan’. De vrijplaatsconvenanten, de interventieteams en de samenwerkingsverbanden tussen de Bijzondere Opsporingsdiensten laten zien dat duidelijk handhaven niet meer alleen en alleen vanuit een kantoor kan gebeuren. Want als burgers en bedrijven zich onttrekken aan de samenleving, dan moeten wij het ze wél lastig maken.

Er ontwikkelt zich ook een derde weg. Die weg noemen wij horizontaal toezicht. Burger/bedrijf en overheid zijn op die weg gelijkwaardig, waarbij wederzijds vertrouwen het uitgangspunt is. Dan gaat het om individuele handhavingsconvenanten met grote bedrijven, om certificering of afspraken over normatiek bij MKB-bedrijven en om een voringevulde aangifte (kijk, dit weten we van u .....). Wij gaan deze weg samen met de burger en het bedrijfsleven nog zoekend in. Maar wij zijn er van overtuigd dat deze weg onnodige bureaucratie vermindert, overbodige administratieve lasten wegneemt en vooral meer gelijkwaardigheid en vertrouwen in de samenleving teweeg brengt.

Voor onze mensen in de dienst betekent zo'n toekomst wel permanente aanpassing, opleiding en verandering. Inlevingsvermogen en verbinding met de samenleving worden absolute voorwaarden voor mensen die in het publieke domein werken. Gelet op de vergaande loyaliteit aan de publieke zaak twijfelen wij er echter niet aan dat Belastingdienstmedewerkers die toekomst aankunnen. Want onze mensen balen nu al als ze geen goed antwoord aan de telefoon kunnen geven of een toeslag te laat uitbetalen of een bewijs niet kunnen leveren in een fraudezaak.

De weg naar de toekomst kent eigenlijk drie wegen: actuele massale processen, adequaat verticaal toezicht en intensief horizontaal toezicht.”, p. 2.

Ten aanzien van de ontwikkelingen en koers van de Belastingdienst wordt onder andere aandacht besteed aan de ‘Andere overheid’. “De overheid zal ook terughoudender moeten worden in wat zij regelt en uitvoert, minder regels moeten opleggen en meer gaan werken met kaderregelingen waarbij de overheid optreedt als regisseur en toezichthouder op afstand. Tegelijkertijd mogen aan burgers en bedrijven ook hogere eisen worden gesteld en mag de overheid hun vragen zelf meer verantwoordelijkheid te nemen. Met name in toezicht en handhaving moet de civil society meer verantwoordelijkheid gaan dragen.

Overheidstaken zijn zo omvangrijk en complex geworden dat betere benutting van het maatschappelijk potentieel noodzakelijk is, want de overheid redt het niet alleen. Op het gebied van dienstverlening wordt er al jarenlang intensief samengewerkt met diverse maatschappelijke organisaties, zoals vakbonden en ouderenbonden. De opvatting breekt nu door dat ook op het vlak van toezicht en handhaving meer taken kunnen worden overgelaten aan betrouwbare private partijen en maatschappelijke organisaties. En dat daarbij aansluiting gezocht kan worden bij ontwikkelingen in het bedrijfsleven om tot zelfregulering te komen met behulp van certificaten, kwaliteitsbewakende instituten, gedragscodes, etc. (horizontaal toezicht). Als de overheid meer kan overlaten aan bonafide partijen, kan zij zelf meer aandacht geven aan haar kernopgave, waaronder het opsporen en aanpakken van malafide burgers en bedrijven, het waarborgen van veiligheid en het verlenen van service.”, p. 13.

“De Belastingdienst ziet toekomstperspectief in horizontaal toezicht: binnen zekere randvoorwaarden het toezicht mede overlaten aan private partijen en maatschappelijke organisaties. Er bestaat de overtuiging dat de meeste burgers, bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen. Door scherp te onderscheiden tussen risicovolle en minder risicovolle bedrijven en aan bonafide bedrijven bepaalde toezichtstaken over te laten, ontstaat meer ruimte om in het eigen toezicht de mensen die het niet zo nauw nemen met de regels aan te pakken. Horizontaal toezicht wordt zo een effectieve aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de naleving van regelgeving correct gebeurt.

In het segment (zeer) grote ondernemingen liggen duidelijke kansen voor horizontaal toezicht. De Belastingdienst wil het partnerschap met deze specifieke doelgroep versterken door het overleg te intensiveren. Daarbij staat de vraag centraal hoe de Belastingdienst en ondernemingen als twee professionele partijen met elkaar om willen gaan. Het streven is de relatie te baseren op transparantie, begrip en vertrouwen. Het is de bedoeling dat beide partijen blijvend inzicht hebben in de actuele risico's en op de hoogte zijn van elkaars standpunten. Ook knelpunten in de uitvoering en consequenties van nieuwe regelgeving zijn onderwerp van gesprek.

De omvang van de bedrijven in het segment midden- en kleinbedrijf staat een aanpak met individuele convenanten niet toe. De Belastingdienst wil toenadering zoeken tot MKB-Nederland, brancheorganisaties en -verenigingen om wederzijdse belangen gemeenschappelijk te behartigen.

Onderwerpen die gezamenlijk opgepakt kunnen worden zijn bijvoorbeeld het bestrijden van zwartwerk en beunhazerij, het uitwisselen van informatie en het gezamenlijk vaststellen van normen en kengetallen voor toezicht.

In 2005 is een pilot met ongeveer 20, overwegend beursgenoteerde, ondernemingen gestart, met als doel individuele handavingsconvenanten te sluiten. Met deze aanpak wordt beoogd de rechtszekerheid voor de bedrijven te vergroten. En door het uitstralen van vertrouwen door de Belastingdienst, constructies te vermijden die normaal gesproken in het verticale toezicht bestreden zouden worden. De aanpak sluit aan bij internationale ontwikkelingen op het gebied van de financiële verslaglegging die zijn gericht op het verhogen en afdwingen van transparantie. Op die manier wil de Belastingdienst positief bijdragen aan het (fiscale) vestigingsklimaat. In 2006 zal deze pilot worden uitgebreid met twintig nieuwe ondernemingen.”, p. 20

## Beheersverslag 2006

“De Belastingdienst zet in op versterking van het horizontale toezicht. Dat wil zeggen dat meer eigen

verantwoordelijkheid wordt gelegd bij burgers en bedrijven door vormen van certificering, handavingsconvenanten en afspraken over te hanteren normen.”, p. 21.

Ten aanzien van hetgeen de Belastingdienst heeft bereikt, wordt over het ontwikkelen en implementeren van het horizontaal toezicht het volgende aangegeven. “In het kader van horizontaal toezicht is de Belastingdienst in 2005 gestart met een pilot met twintig grote bedrijven. Eind 2006 is met nagenoeg al deze bedrijven een individueel handavingsconvenant afgesloten. Gezien de positieve ervaringen is de pilot in 2006 uitgebreid met ruim twintig ondernemingen.

In 2006 is gestart met het programma Horizontaal Toezicht bij middelgrote en kleine bedrijven. Hiervoor werkt de Belastingdienst ondermeer samen met het VNO/NCW en MKB Nederland. Inmiddels zijn contacten gelegd met een aantal brancheorganisaties en intermediairs. Met negen organisaties vinden gesprekken plaats ter voorbereiding op het afsluiten van een overeenkomst. Met zes andere organisaties is de Belastingdienst in een oriënterende fase. Daarnaast zijn er een drietal oriënterende gesprekken geweest met intermediairs, waarvan er één concreet is omgezet in een pilot.

Bij de Douane krijgt horizontaal toezicht vorm in het project Certificering. Hiermee komt de nadruk te liggen op een gezamenlijke verantwoordelijkheid van Belastingdienst en bedrijven voor veilig en betrouwbaar goederenvervoer. In 2006 is een pilot gestart met tien grote bedrijven.”, p. 22.

In paragraaf 3.3 wordt aandacht besteed aan de versterking van het toezicht. “De laatste jaren zijn sommige resultaten van het toezicht bij de Belastingdienst verminderd doordat er menskracht is verschoven naar dienstverlening en administratieve processen. Het betreft dan vooral het aantal boekenonderzoeken. Daarvoor zijn meerdere redenen. Een gemiddeld boekenonderzoek vergt meer inzet van tijd dan jaren geleden. Het telefonieaanbod is de laatste jaren fors gestegen. Er is sprake van een voortdurende groei van administratief werk (zoals meer bezwaarschriften, het opvoeren van nieuw opgerichte bedrijven en het afvoeren bij bedrijfsbeëindigingen). Ook de nieuwe processen heffing/inning werknemerspremies en toeslagen leiden tot meer administratief werk. Omdat zowel de administratieve processen als de dienstverleningsprocessen nog niet adequaat met automatisering kunnen worden ondersteund, betekent extra werk op deze processen eveneens extra benodigde capaciteit. Bij gelijkblijvende personele capaciteit betekent dit dat één en ander ten koste is gegaan van het toezichtsproces.

De Belastingdienst wil, zoals in de brief van 15 mei 2006 (30 300 IXb, nr. 39) door de staatssecretaris van Financiën aangegeven, het toezicht versterken. De inmiddels ingezette voorbereidingen op deze versterking zijn gericht op een segmentering van doelgroepen in ZGO (zeer grote ondernemingen), MGO (middelgrote ondernemingen), MKB en particulieren. Bovendien wordt gewerkt aan een specifieke normering op de te onderscheiden toezichtvormen, zoals de kantoortoetsen, de veldtoetsen, de controles in het kader van acties en horizontaal toezicht. Vooruitlopend op het Bedrijfsplan 2007-2011 heeft de minister van Financiën op 29 november 2006 (30 800 IXb, nr. 13) de Tweede Kamer bij brief nader geïnformeerd over het toezicht door de Belastingdienst voor 2007.”, p. 22.

### **Bedrijfsplan 2007-2011**

In het voorwoord van het Bedrijfsplan 2007-2011 wordt aandacht besteed aan de toekomst van de Belastingdienst en het horizontaal toezicht. “De Belastingdienst zal er over een jaar of tien heel anders uitzien. Zo zullen we nog veel minder kijken naar ingediende aangiften en aanvragen als dat niet nodig is. En zullen we nog veel meer bij bedrijven gaan kijken of ‘of op straat zijn’ als we denken dat burgers of bedrijven het niet zo nauw nemen met hun verplichtingen - en vaak samen met andere rechtshandhavers. De administratieve

afwikkeling vindt zo veel mogelijk plaats in massale, geautomatiseerde processen. Om daar te komen, gaan we een aantal dingen doen.”, p. 4.

“Met de grote bedrijven gaan wij verder met het afsluiten van individuele handhavingsconvenanten. Daarin spreken we af wat hun verantwoordelijkheden zijn, zoals het melden van handelingen met fiscale/ Douanegevolgen, en wat de onze zijn, zoals het in korte tijd innemen van een standpunt. De Belastingdienst hoeft dan veel minder vragen te stellen en onderzoeken in te stellen en de bedrijven krijgen actuele rechtszekerheid. Datzelfde gaan we doen met brancheorganisaties en hun leden. Ook daar krijgen we dan minder bureaucratie en meer rechtszekerheid.

De toezichts- en opsporingscapaciteit van de Belastingdienst kan dan steeds meer gericht worden op de echte fraudeurs en op acties om de ‘vergeetachtigen’ te helpen aan hun verplichtingen te voldoen.

Ook hier geldt dat we niet alle grote bedrijven en alle branches en sectoren in korte tijd kunnen benaderen. Het zal toch gauw een jaar of vijf, zes duren voor er enige massa is ontstaan. En ook hier geldt dat onze belastingkantoren er anders uit gaan zien: op de kantoren werken mensen die de rechtstoepassing doen, zoals standpunten innemen, bezwaren en beroepen afwickelen; maar veel medewerkers zullen ‘buiten’ zijn, samen met andere handhavers: bij ondernemers op het bedrijf, maar ook op vrijplaatsen en in wijken of buurten waar veel burgers de regels overtreden.”, p. 4.

“De Belastingdienst wil doorgaan met horizontaal toezicht: het afsluiten van handhavingsconvenanten met grote ondernemingen en brancheorganisaties en hun leden. Hij is van mening dat de meeste burgers, bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen. Door scherp te onderscheiden tussen risicovolle en minder risicovolle bedrijven en aan bonafide bedrijven bepaalde toezichtstaken over te laten, ontstaat ruimte om in het eigen toezicht de mensen die het niet zo nauw nemen met de regels aan te pakken. Horizontaal toezicht wordt zo een effectieve aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd.

In 2007 wordt de pilot rond convenanten in het segment van zeer grote ondernemingen geëvalueerd. Aan deze pilot doen ongeveer veertig, overwegend beursgenoteerde, ondernemingen mee. Met een deel van hen is inmiddels een individueel handhavingsconvenant gesloten. Met deze aanpak wordt beoogd de rechtszekerheid voor de bedrijven te vergroten. En door het uitstralen van vertrouwen door de Belastingdienst, constructies te vermijden die normaal gesproken in het verticale toezicht bestreden zouden worden. De aanpak sluit aan bij internationale ontwikkelingen op het gebied van de financiële verslaglegging die zijn gericht op het verhogen en afdwingen van transparantie. Op die manier wil de Belastingdienst positief bijdragen aan het (fiscale) vestigingsklimaat.”, p. 27.

“In het segment (zeer) grote ondernemingen liggen duidelijke kansen voor horizontaal toezicht. De Belastingdienst wil het partnerschap met deze specifieke doelgroep versterken door het overleg te intensiveren. Daarbij staat de vraag centraal hoe de Belastingdienst en ondernemingen als twee professionele partijen met elkaar om willen gaan. Het streven is de relatie te baseren op transparantie, begrip en vertrouwen. Het is de bedoeling dat beide partijen blijvend inzicht hebben in de actuele risico’s en op de hoogte zijn van elkaars standpunten. Ook knelpunten in de uitvoering en consequenties van nieuwe regelgeving zijn onderwerp van gesprek.”, p. 27-28.

“Aan de hand van een aantal pilotprojecten wordt onderzocht in hoeverre het concept van horizontaal toezicht ook voor het MKB-segment toegevoegde waarde heeft. Onderzocht wordt of met branche-organisaties branche-specifieke knelpunten kunnen worden opgelost op basis van een met de branche af te sluiten convenant. Daarin worden afspraken gemaakt over de wijze waarop fiscale knelpunten binnen de branche gezamenlijk worden geïnventariseerd en zo mogelijk vooraf opgelost. Afspraken over de wijze waarop gezamenlijk invulling wordt gegeven aan het daarmee gemoeide toezicht zijn daarbij ook aan de orde. Specifiek aandachtspunt is de samenwerking met intermediairs (accountants en consulenten). Onderzocht wordt of met hen generieke afspraken kunnen worden gemaakt over de inhoud en kwaliteit van hun werkzaamheden zodat belastingplichtigen sneller zekerheid kan worden geboden. Vormen van certificering kunnen daarbij aan de orde zijn.

De samenwerking met intermediairs wordt geïntensiveerd, vanuit de overtuiging dat het beter is risico's te voorkomen dan ze achteraf te bestrijden. De Belastingdienst maakt zich sterk voor preventief generiek toezicht door vooraf met intermediairs te overleggen over producten die intermediairs op de markt willen gaan brengen. Bijvoorbeeld over financiële diensten met fiscale aspecten, zoals hypotheek, lijfrentes en pensioenen. Maar er wordt ook overlegd over boekhoudprogramma's en kassaprogrammatuur die fraudebestendig moeten zijn, en over het aanbieden van administratieve en boekhoudkundige diensten. Fiscaal aanvaardbare generieke producten en diensten dragen bij aan het terugdringen van repressief, individueel toezicht en daarmee ook aan het terugdringen van administratieve lasten van ondernemers”, p. 28.

### **Beheersverslag 2007**

Met betrekking tot het toezicht en de opsporing wordt het volgende aangegeven. “De operationele doelstelling is: Door toezicht en opsporing bevordert de Belastingdienst dat belastingplichtigen, toeslaggerechtigden en premieplichtigen hun wettelijke verplichtingen nakomen.

De Belastingdienst wil toezicht met als voornaamste kenmerken risicogericht, zichtbaar, resultaatgericht en krachtig waar het de aanpak van malafide belastingplichtigen betreft. Het is daarom niet voldoende alleen te sturen op de aantallen controles, maar vooral ook het maatschappelijke effect te monitoren. Maar de aantallen blijven wel degelijk van belang; er moeten genoeg controles worden uitgevoerd om een verantwoorde controledichtheid te garanderen.

De Belastingdienst wil niet alleen kijken naar aangiften van bij de Belastingdienst bekende belastingplichtigen, maar vooral ook naar de groep die zich buiten het blikveld van de Belastingdienst probeert te houden, het zogenoemde grijze/zwarte circuit, en naar onbekende belastingplichtigen. De Belastingdienst voert het aantal diepgaande en materiële controles op. Controles worden steeds vaker samen met andere handhavingsorganisaties uitgevoerd. Handhavingscommunicatie wordt nadrukkelijker als instrument ingezet om duidelijk te maken waar de Belastingdienst mee bezig is en welke resultaten worden behaald. De Belastingdienst wil doorgaan met horizontaal toezicht: het afsluiten van handhavingsconvenanten met grote ondernemingen en brancheorganisaties en hun leden.”, p. 21.

In de paragraaf betreffende het horizontaal toezicht is het volgende te vinden. “Door middel van horizontaal toezicht streeft de Belastingdienst ernaar om in zijn relatie met bonafide bedrijven onduidelijkheden en mogelijke problemen zo veel mogelijk vooraf met de betrokkenen op te lossen. De verantwoordelijkheid voor de naleving van regels en afspraken wordt nadrukkelijk samen gedeeld. Door middel van afspraken vooraf wordt duidelijkheid gegeven over de wijze van belastingheffing en uitvoering van de controles. Het afsluiten van convenanten past in deze aanpak. De belastingplichtige weet van tevoren waar hij aan toe is, zodat er achteraf minder correcties plaats vinden. De Belastingdienst krijgt hierdoor meer ruimte om risicogericht te gaan

werken.

In het kader van horizontaal toezicht is de Belastingdienst in 2005 gestart met een pilot om handavingsconvenanten te sluiten met 20 grote ondernemingen. Gezien de positieve ervaringen is de pilot in 2006 uitgebreid met nog eens 20 grote ondernemingen. Met een groot deel van deze ondernemingen is inmiddels een individueel handavingsconvenant gesloten. Begin 2007 is de werkwijze van het eerste deel van de pilot geëvalueerd. De resultaten zijn positief te noemen. Als voordeel van deze werkwijze is vaak genoemd: het werken in de actualiteit, de snellere standpuntbepaling door de Belastingdienst en meer openheid tussen de partners.

Tot slot zijn er in 2007 zeven convenanten van horizontaal toezicht afgesloten met brancheorganisaties. Andere zijn in voorbereiding. Horizontaal toezicht is onder de aandacht gebracht van organisaties zoals MKB Nederland, VNO-NCW en de beroepsorganisaties van accountants en fiscale adviseurs.”, p. 27.

### **Bedrijfsplan 2008-2012**

In het Bedrijfsplan 2008-2012 is het volgende opgenomen ten aanzien van het horizontaal toezicht. “Bewust kiezen betekent ook dat de Belastingdienst onderzoekt waar hij de verantwoordelijkheid voor de naleving met maatschappelijke partijen kan delen. De Belastingdienst wil doorgaan met horizontaal toezicht: het afsluiten van handavingsconvenanten met grote ondernemingen, met brancheorganisaties en hun leden, en met intermediairs. Hij is van mening dat de meeste burgers, bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen. Door scherp te onderscheiden tussen risicovolle en minder risicovolle bedrijven, en aan bonafide bedrijven bepaalde toezichtstaken over te laten, ontstaat ruimte om in het eigen toezicht de mensen die het niet zo nauw nemen met de regels aan te pakken. Horizontaal toezicht wordt zo een effectieve aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd.

Uitgangspunt is dat het toezicht opgepakt wordt als een gezamenlijke verantwoordelijkheid van alle partners in de fiscale keten. De basiswaarden onder de samenwerking zijn vertrouwen, transparantie, gelijkwaardigheid en een erkenning van de wederzijdse belangen. De inzet van de samenwerking is zoveel mogelijk te proberen problemen vooraf op te lossen en dubbel werk in de keten te voorkomen. Door zo te werken kan de belastingplichtige sneller zekerheid worden geboden en hoeven er minder tijdrovende controles achteraf uitgevoerd te worden. Door het verhogen van rechtszekerheid en verminderen van administratieve lasten wil de Belastingdienst positief bijdragen aan het (fiscale) vestigingsklimaat. Met deze werkwijze loopt Nederland internationaal voorop. Door de OESO wordt versterking van de relatie tussen belastingplichtigen, belastingdiensten en adviseurs gepropageerd. De Nederlandse aanpak wordt hierbij als voorbeeld gegeven.

In het segment van (zeer) grote ondernemingen liggen duidelijke kansen voor horizontaal toezicht. De aanpak sluit aan bij internationale ontwikkelingen op het gebied van de financiële verslaglegging die zijn gericht op het verhogen en afdwingen van transparantie. De Belastingdienst wil het partnerschap met deze specifieke doelgroep versterken door het overleg te intensiveren. Het is de bedoeling dat beide partijen blijvend inzicht hebben in de actuele risico's en op de hoogte zijn van elkaars standpunten. Ook knelpunten in de uitvoering en consequenties van nieuwe regelgeving zijn onderwerp van gesprek.

Het horizontaal toezicht heeft ook voor het MKB-segment toegevoegde waarde. Gesprekspartners zijn brancheorganisaties. Met hen wordt bekeken of er branchespecifieke knelpunten kunnen worden opgelost op basis van een met de branche af te sluiten convenant. Afspraken over de wijze waarop gezamenlijk invulling wordt gegeven aan het daarmee gemoeide toezicht zijn daarbij uitdrukkelijk aan de orde.



In 2005 is een pilot gestart met 20 overwegend beursgenoteerde ondernemingen. Gezien de positieve ervaringen is de pilot in 2006 uitgebreid met nog eens 20 van dergelijke ondernemingen. Met een groot deel van deze ondernemingen is inmiddels een individueel handhavingsconvenant gesloten. Inmiddels is het eerste deel van de pilot geëvalueerd. De resultaten zijn positief te noemen. Als voordeel van deze werkwijze wordt genoemd: het werken in de actualiteit, de snellere standpuntbepaling door de Belastingdienst en meer openheid tussen de partners. De komende jaren zal de lijn van individuele handhavingsconvenanten verder worden doorgetrokken naar overige grote ondernemingen. De mate waarin een onderneming kan laten zien in control te zijn, zal bepalend zijn voor de vorm en intensiteit van het toezicht.

Specifiek aandachtspunt is de samenwerking met fiscale dienstverleners (accountants en consultants). Onderzocht wordt of met hen generieke afspraken kunnen worden gemaakt over de inhoud en kwaliteit van hun werkzaamheden zodat belastingplichtigen sneller zekerheid kan worden geboden. Vormen van certificering kunnen daarbij aan de orde zijn. In het MGO-segment is gestart met een pilot. Bekeken wordt of op individueel niveau met de onderneming en de externe adviseur afspraken gemaakt kunnen worden over de door de externe adviseur uit te voeren belastingcontrole bij die onderneming.”, p. 34-35.

### **Beheersverslag 2008**

In de inleiding van hoofdstuk wordt het palet van toezichtsinstrumenten aan de orde gebracht. “Toezicht is risicogericht, zichtbaar en actueel. Toezicht vindt op maat plaats: vertrouwen waar het kan en repressief waar nodig. De Belastingdienst richt zijn toezicht daarbij niet alleen op bekende belastingplichtigen maar ook op de groep die zich buiten het blikveld van de Belastingdienst bevindt. (...) Het palet aan toezichtsinstrumenten is omvangrijk. Toezichtactiviteiten zoals veldtoetsen en kantoortoetsen worden aangevuld met activiteiten die gericht zijn op een grotere mate van zichtbaarheid zoals landelijke en regionale acties. Daarbij wordt samenwerking met andere handhavingsorganisaties gezocht. De Belastingdienst vergroot zijn effectiviteit door verdere uitbreiding van horizontaal toezicht: het afsluiten van handhavingsconvenanten met grote ondernemingen, brancheorganisaties en fiscale intermediairs.”, p. 22.

Voorts wordt per segment gekeken naar het horizontaal toezicht. “Het terrein van horizontaal toezicht is volop in ontwikkeling. Door middel van horizontaal toezicht streeft de Belastingdienst er naar in zijn relatie met bonafide organisaties onduidelijkheden en mogelijke problemen zo veel mogelijk vooraf met de betrokkenen op te lossen. De Belastingdienst heeft zijn activiteiten rond horizontaal toezicht in 2008 verder uitgebreid, met name in de segmenten MGO en MKB. Internationaal bestaat steeds meer belangstelling van de aanpak in Nederland.

### *ZGO en MGO*

Binnen de segmenten ZGO en MGO bepaalt de Belastingdienst per organisatie op welke wijze het toezicht vorm krijgt. Dit doet hij op basis van actuele kennis van de organisatie, waaronder kennis over de kwaliteit van de interne beheersing. Hierbij worden individuele afspraken gemaakt in de vorm van convenanten. In deze convenanten worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar wensen om te gaan vastgelegd, zowel voor de toekomst als voor de afwikkeling van het verleden.

Binnen het segment ZGO is sinds 2005 ervaring opgedaan met individuele handhavingsconvenanten. Inmiddels zijn 50 convenanten afgesloten. Met een deel van de overige organisaties in dit segment zijn de aangiften uit voorgaande belastingjaren inmiddels grotendeels afgewikkeld en wordt zoveel mogelijk gewerkt in de

actualiteit. De Belastingdienst heeft voor deze organisaties in 2008 een beter beeld gekregen van de kwaliteit van de interne beheersing (tax control framework). Wat betreft het resterende deel van de organisaties is met een groot deel inmiddels contact gelegd om de mogelijkheden van horizontaal toezicht te verkennen. Binnen het segment MGO zijn in 2008 de eerste ervaringen opgedaan met horizontaal toezicht. Voor resultaten is samenwerking tussen onderneming, Belastingdienst én fiscale intermediair zijn in dit segment cruciaal. Inmiddels zijn er in dit segment tien convenanten afgesloten. Nadrukkelijk is de mogelijkheid van horizontaal toezicht met gemeenten onderzocht. In 2008 werden convenanten met drie gemeenten gesloten.

#### MKB

Binnen het segment MKB (midden- en kleinbedrijf) heeft de Belastingdienst gekozen voor een andere benadering. Horizontaal toezicht wordt hier op twee manieren vorm gegeven. Enerzijds worden er raamwerkconvenanten gesloten met brancheverenigingen en koepels; anderzijds worden convenanten gesloten met financiële en/of fiscale dienstverleners. Verder is de Belastingdienst in gesprek met softwareontwikkelaars over mogelijke verbeteringen in softwarepakketten. In 2008 zijn de eerste convenanten met financiële / fiscale dienstverleners in de zakelijke markt gesloten. Met brancheorganisaties in het MKB en organisaties van fiscale intermediairs zijn in 2008 zes convenanten afgesloten. In totaal komt het aantal afgesloten convenanten daarmee op 14.”, p. 28.

“Met ingang van 2008 is het voor het bedrijfsleven mogelijk geworden om de communair wettelijke status te verkrijgen van Authorised Economic Operator (AEO). Toekenning betekent dat voor een bedrijf vereenvoudigde douaneprocedures en een lichter controleregime van toepassing zijn. Vereiste daarvoor is dat de interne beheersing van een voldoende niveau is. De aanvraagprocedure voor de AEO is ontwikkeld in samenwerking met de voor de Douane belangrijkste koepelorganisaties van het bedrijfsleven. De AEO-status is van toepassing voor het gehele grondgebied van de Europese Unie. Het aantal aanvragen voor een AEO-status is achtergebleven bij de doelstelling. De doelstelling was gebaseerd op een inschatting van het aantal douaneklanten. De behoefte bij bedrijven is overschat. Overigens laten andere lidstaten in de EU eenzelfde beeld zien.

In 2008 zijn met een tiental branches en intermediaire koepelorganisaties gesprekken gestart over nadere invulling van horizontaal toezicht voor de bij deze organisaties aangesloten bedrijven. Ook zijn met een twintigtal individuele bedrijven trajecten gestart die uiteindelijk moeten leiden tot toezichtconvenanten. In het kader van de ontwikkeling van de intelligence-functie zal verder onderzoek plaatsvinden naar de profielen voor risicoselectie en de selectie van de bedrijven voor horizontaal toezicht.”, p. 40.

In hoofdstuk 6 wordt het personeel en de bedrijfsvoering besproken. Daarin wordt melding gemaakt van een masterclass. “Daarnaast hebben circa 750 medewerkers een masterclass gevolgd om de vaardigheden op het gebied van horizontaal toezicht te bevorderen.”, p. 48.

#### **Bedrijfsplan Belastingdienst 2009-2013**

Ten aanzien van het horizontaal toezicht wordt in dit bedrijfsplan het volgende opgemerkt. “Door handhavingsconvenanten af te sluiten met individuele grote ondernemingen, met brancheorganisaties en hun leden, en met fiscaal intermediairs geven wij snel definitieve zekerheid over hun fiscale positie. Wij gaan beoordelen of en in hoeverre het controlewerk dat intermediairs (accountants, belastingadviseurs) verrichten, voor ons voldoende zekerheid biedt om te besluiten af te zien van eigen controle (tax control framework). Met ontwikkelaars van fiscale software, zoals boekhoudprogramma’s en kassaprogrammatuur, zullen we de mogelijkheden van certificering onderzoeken.”, p. 11.

Bij de Douane wordt het volgende aangegeven. “Het bestaande vergunningenproces bij de Douane gaan we omvormen tot een systeem van certificering, waarbij douaneklanten worden beoordeeld op de integriteit van de processen, de organisatie en het daarin werkzame personeel. Wij maken daarbij zoveel mogelijk gebruik van de veiligheidsprocedures en -initiatieven die ondernemingen en branches zelf al hebben ontwikkeld.”, p. 11.

### **Beheersverslag 2009**

In het beheersverslag 2009 wordt over horizontaal toezicht het volgende gerapporteerd. “Het horizontaal toezicht is uitgebreid: met zo’n 60 zeer grote ondernemingen en 50 middelgrote organisaties zijn convenanten afgesloten. In het midden- en kleinbedrijf (MKB) zijn convenanten gesloten met een tiental kantoren van fiscaal intermediairs en koepelorganisaties.”, p. 3.

“Toezicht is risicogericht, zichtbaar en actueel. Toezicht vindt op maat plaats: vertrouwen waar het kan en repressief waar nodig. De Belastingdienst richt zijn toezicht daarbij niet alleen op bekende belastingplichtigen maar ook op de groep die zich buiten het blikveld van de Belastingdienst bevindt. (...) De instrumenten die de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft variëren van bedrijfsbezoeken, boekenonderzoeken, bestuurlijke boetes tot strafrechtelijke vervolging. De handhavingsmix wordt samengesteld vanuit de optiek van effectiviteit (bijdrage aan ervaren pakkans) en efficiëntie (kosten). Daarbij speelt samenwerking met andere overheidsorganisaties en werken in de actualiteit een belangrijke rol. Verder zet de Belastingdienst in op horizontaal toezicht door het afsluiten van convenanten met grote organisaties, brancheorganisaties binnen het midden- en kleinbedrijf en met fiscale intermediairs.”, p. 17.

“Door middel van horizontaal toezicht streeft de Belastingdienst er naar in zijn relatie met bonafide organisaties onduidelijkheden en mogelijke problemen zo veel mogelijk vooraf met de betrokkenen op te lossen. Hierbij worden afspraken gemaakt in de vorm van convenanten. Inmiddels zijn in het segment zeer grote ondernemingen (ZGO) met zo’n 60 organisaties convenanten afgesloten en is de Belastingdienst met een groot aantal zeer grote organisaties in gesprek om tot het afsluiten van een convenant te komen. In deze convenanten worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar wensen om te gaan vastgelegd, zowel voor de toekomst als voor de afwikkeling van het verleden. Bij de middelgrote ondernemingen (MGO) is eenzelfde aanpak geïntroduceerd. Momenteel is er met ca. 50 middelgrote organisaties een convenant getekend en ook hier vinden met diverse andere middelgrote organisaties gesprekken over dit traject plaats. Hierbij wordt ook specifiek ingezet op het sluiten van handhavingsconvenanten met non-profitorganisaties. Met diverse provincies en gemeenten zijn inmiddels horizontaal toezichtconvenanten getekend. Voor zowel MGO als ZGO geldt dat de voorraden aangiften uit oude jaren worden teruggebracht om in staat te zijn horizontaal toezicht in de actualiteit uit te voeren. Uit onderzoek blijkt dat de organisaties waarmee de Belastingdienst een horizontale toezichtrelatie heeft, dit als een positieve ontwikkeling ervaren. Onder meer worden zekerheid vooraf, werken in de actualiteit en transparantie gewaardeerd.

Gezien het grote aantal ondernemingen in het MKB-segment is het niet doenlijk om met alle ondernemers individueel een convenant te sluiten. Om deze bedrijven ook de mogelijkheid van horizontaal toezicht te bieden kiest de Belastingdienst ervoor om convenanten af te sluiten met intermediairs (brancheverenigingen, koepels, financiële en fiscale dienstverleners). Tot nu toe heeft de Belastingdienst dergelijke convenanten gesloten met een tiental kantoren van fiscaal intermediairs en koepelorganisaties waarbij diverse intermediairkantoren zijn aangesloten.

In 2009 is de verkorte winstaangifte geïntroduceerd voor de vennootschapsbelasting. De verkorte winstaangifte is een initiatief in het kader van het programma Standard Business Reporting (SBR). Hierin werken de overheid en een groot aantal marktpartijen samen aan het ontwikkelen van een gestandaardiseerde berichteninfrastructuur gebaseerd op XBRL (eXtensible Business Reporting Language). De kwaliteit van deze aangifte wordt geborgd door gebruik te maken van een standaard taxonomie in combinatie met afspraken over kwaliteitsborging door de intermediair. Dit laatste krijgt gestalte in het sluiten van een horizontaal toezichtconvenant. De combinatie van het gebruik van SBR en horizontaal toezicht waarborgt de kwaliteit van de aangifte vooraf. De Belastingdienst kan deze aangiften na ontvangst in beginsel direct afdoen.

Individuele ondernemers kunnen zich hierbij aansluiten. De ondernemer, cliënt van de fiscaal intermediair waarmee de Belastingdienst een convenant heeft gesloten, neemt deel aan het convenant door het ondertekenen van een deelnameverklaring waarin hij onder meer aangeeft dat hij de fiscale gegevens juist, tijdig en volledig zal verschaffen aan zijn intermediair. Door de combinatie van pro-actief fiscaal relevante issues voor te leggen aan de Belastingdienst, afstemming van werkprocessen tussen convenantpartners en vooroverleg wordt bereikt dat de kwaliteit van de aangifte van de deelnemende ondernemers zodanig is geborgd, dat de Belastingdienst de aangifte direct kan afdoen. Steekproefsgewijs wordt gecontroleerd. Voor het kunnen aanleveren van de verkorte winstaangifte vennootschapsbelasting zijn met tien fiscale intermediairs specifieke convenanten afgesloten. Verder is de Belastingdienst in gesprek met softwareontwikkelaars over mogelijke verbeteringen in softwarepakketten. Het gaat dan om software voor de financiële administratie en de fiscale aangifte, de loon- en salarisadministratie en kassasystemen.”, p. 21-22.

“Horizontaal toezicht krijgt binnen de Douane in het bijzonder vorm in het verlenen van de status van Authorised Economic Operator (AEO) aan bedrijven. Toekenning betekent dat voor een bedrijf vereenvoudigde douaneprocedures en een lichter controleregime van toepassing zijn. De AEO-status is van toepassing voor het gehele grondgebied van de Europese Unie. In 2009 is aan 222 bedrijven een AEO-status verleend.

De Douane heeft in samenwerking met koepelorganisaties van het bedrijfsleven een enquête gehouden onder bedrijven over het aanvragen van een AEO-status. Uit de enquête komt naar voren dat bedrijven behoefte hebben aan meer duidelijkheid over de eisen voor een AEO-status en de voordelen daarvan. Als reactie hierop hebben bedrijfsleven en Douane een werkgroep ingesteld die de communicatie gaat verbeteren over doel en voordelen van de AEO-status. Uit de enquête komt verder naar voren dat bedrijven behoefte hebben aan begeleiding door de Douane bij de voorbereiding van een AEO-aanvraag. De Douane is in het najaar al begonnen met een intensievere begeleiding van bedrijven o.a. door individuele bezoeken of groepsgewijze voorlichting. Bedrijven worden daarbij ook actiever gewezen op het bestaan van de AEO Guidelines van de Europese Commissie met behulp waarvan bedrijven kunnen inschatten of ze voldoen aan de voorwaarden voor een AEO-certificaat.”, p. 26.

Bij de bedrijfsvoering wordt melding gemaakt van de masterclass. “In 2009 hebben 1016 medewerkers een masterclass gevolgd om de vaardigheden op het gebied van horizontaal toezicht te vergroten. Ook is het voor medewerkers mogelijk via een zogenaamde EVC-procedure (erkenning verworven competentie) vrijstellingen te krijgen vanwege aanwezige kennis en ervaring, en zodoende sneller een erkend diploma te behalen. In 2009 zijn 236 EVC-certificaten uitgereikt aan medewerkers van de Belastingdienst.”, p. 36.

### Bedrijfsplan Belastingdienst 2010-2011

In dit bedrijfsplan is een paragraaf opgenomen over samenwerking met anderen. “Uitvoering van de opgedragen taken vergt dat de Belastingdienst de samenwerking zoekt met anderen. Door de jaren heen is die samenwerking steeds intensiever geworden en dat zetten we de komende jaren door. Zo werken we samen met andere handhavingsorganisaties, gericht op een efficiëntere inzet van handhavingscapaciteit en het delen van kennis en ervaring. Ook het aantal samenwerkingspartners neemt toe. Waar de samenwerking eerder vooral binnen de overheid werd gezocht, zijn inmiddels ook steeds meer nieuwe samenwerkingsvormen ontstaan met marktpartijen. Dat gebeurt in het kader van Horizontaal Toezicht met individuele ondernemingen, met branches en met fiscaal intermediairs. Invalshoeken daarbij zijn vermindering van (onnodige) controledruk bij ondernemer en intermediair, en efficiëntere inzet van medewerkers door de overheidsorganisaties.

Samenwerking kent ook andere vormen: zo werken we bij het verzamelen, verwerken en overheidsbreed beschikbaar maken van loongegevens al jaren intensief samen met UWV. En in het SBR/XBRL-programma ontwikkelen we samen met andere overheidspartijen en met de markt van intermediairs en software-ontwikkelaars standaarden en modellen voor kwalitatief hoogwaardige financiële rapportages die het ondernemers gemakkelijker moeten maken aan hun rapportageverplichtingen te voldoen. Bovendien speelt de Belastingdienst als grote uitvoeringsorganisatie een voortrekkersrol bij een aantal projecten van e-overheid. Deze maken het mogelijk burgers en bedrijven beter te bedienen. Participatie van de Belastingdienst in e-overheidprojecten blijkt vaak essentieel, omdat de omvang van het klantenbestand van de Belastingdienst het mogelijk maakt grote aantallen burgers en bedrijven met nieuwe technieken en mogelijkheden kennis te laten maken.”, p. 2.

Voor de Douane staat het volgende vermeld. “Als onderdeel van de Belastingdienst levert de Douane een actieve bijdrage aan de realisatie van de concernbrede beleidsdoelstellingen. Samenwerken met het bedrijfsleven en vertrouwen zijn ook hier de kernbegrippen. De Douane zet in op doorontwikkeling van het toezichtspalet met horizontale en verticale instrumenten; handhavingscommunicatie krijgt daarin een prominenter plaats. Verdergaande horizontalisering moet leiden tot vermindering van administratieve (controle-)lasten voor bedrijven die bereid zijn hun verantwoordelijkheid te nemen.”, p. 6.

“Voor verbetering van de handhaving door de Belastingdienst is het noodzakelijk om de besturing helder te krijgen en van daaruit een strakkere regie te voeren. De huidige segmentindeling kan bij die aanpak behulpzaam zijn.

ZGO en MGO/OCK zijn samen verantwoordelijk voor zo'n 70% van de belastingopbrengsten. Belastingplichtigen die in deze segmenten zijn opgenomen (en dat kunnen ook particulieren zijn), komen in aanmerking voor individuele klantbehandeling; in die zin bestaat er geen onderscheid (meer) tussen de beide segmenten. Bezien wordt of bij de toedeling aan dit (gecombineerde) segment kan worden aangesloten bij de wettelijke controleplicht in het BW. Dat biedt ook een opstapje om horizontaaltoezichtafspraken te maken die betrekking hebben op alle onder de controleplicht vallende belastingplichtigen.

Binnen het segment MKB is een steeds groter aantal belastingplichtigen ZZP' er. De kenmerken van zo'n ZZP' er wijken sterk af van die van ondernemers uit het oorspronkelijke MKB-segment. Dat rechtvaardigt een afzonderlijke aanpak. De LTO heeft een analyse gemaakt van ZZP'ers. Op basis van deze analyse is eind 2009 een plan van aanpak gereed dat in 2010 en volgende jaren zal worden uitgevoerd. Ook voor dat plan geldt dat compliance uitgangspunt is: in het plan wordt een op de kenmerken van de groep toegesneden behandeling beschreven. Dat betekent dat we onder het motto “elke belastingplichtige krijgt de aandacht die hij verdient” duidelijker keuzes maken in de handhavingsregie ten aanzien van dit segment.

Gezien de maatschappelijke aandacht voor ZZP'ers verdient deze keuze extra aandacht in de communicatie. Overigens biedt ook de roep om vereenvoudiging door middel van simpele en trefzekere aanpakken - zoals bijvoorbeeld het boekhoudpakket voor ZZP'ers - kansen. Dit kan het makkelijker maken MKB en ZZP sterker van elkaar te onderscheiden en voor beide segmenten een eigen, geprofileerde aanpak te ontwikkelen

In de meerjarenvisie MKB hanteert de Belastingdienst een aantal instrumenten (intelligence, steekproef) om de groepen met de hoogste nalevingstekorten in kaart te brengen. Aan de concrete aanpak wordt via handhavingsregie invulling gegeven. Voor 2010 zullen op basis van de door de LTO gemaakte analyses enkele branches worden geselecteerd die bijzondere aandacht krijgen. Die aandacht wordt ondersteund met handhavingscommunicatie. Activiteiten op het gebied van horizontaal toezicht zullen zich bij dit segment concentreren op de intermediairs.

In 2010 zal ook een discussie worden gevoerd over de organisatie-inrichting van het toezicht binnen de regio's. Op dit moment zijn de verschillen in aanpak tussen de regio's te groot en er bestaat geen overeenstemming over de "best practices". Wel is er communis opinio dat er een meer eenduidige aanpak ontwikkeld moet worden. Begin 2010 wordt daarom binnen de Belastingdienst een MKB-conferentie georganiseerd waar direct betrokkenen bij het toezicht in het MKB informatie kunnen uitwisselen over de wijze waarop de handhaving in het MKB-segment binnen de Belastingdienst is vormgegeven. Op basis van de resultaten van deze conferentie wordt uitwerking gegeven aan de wijze waarop Belastingdienstbreed een meer eenduidige handhaving in het MKB-segment wordt georganiseerd.

(...)

Elk van de segmenten heeft zijn eigen kenmerken en daarmee zijn eigen aanpak. Geen van de segmenten ontkomt aan de harde hand van de Belastingdienst als er sprake is van fraude of van andere vormen van fiscaal-gerelateerde criminaliteit. Dit soort uitwassen worden vaak aangepakt in samenwerkingsverbanden tussen de regio's, via speciale acties, of via een regio die is aangewezen voor een bepaalde activiteit (bijvoorbeeld de fiscale behandeling van de auto). En als ultimum remedium is er de FIOD-ECD die met toepassing van ingrijpende bevoegdheden de ernstigste vormen van fraude bestrijdt.

Op het gebied van wetgeving dienen zich belangrijke ontwikkelingen aan (heroverwegingsgroepen). Het is belangrijk om in een zo vroeg mogelijk stadium gedegen uitvoeringstoetsen te laten plaatsvinden die iets zeggen over de handhaafbaarheid van de voorgestelde wetgeving. Daarbij wordt ook gekeken naar mogelijke andere methodieken voor dergelijke zware toetsen.", p. 8-9.

### **Beheersverslag 2010**

In het Beheersverslag 2010 wordt het horizontaal toezicht geplaatst in de context van de handhavingsregie. "De Belastingdienst werkt vanuit handhavingsregie. Dit is het bewust kiezen welke instrumenten, in welke combinatie en met welke diepgang, worden ingezet om in een bepaalde situatie verbetering in het nalevinggedrag te bereiken dan wel goed gedrag te ondersteunen. De instrumenten die de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft variëren van voorlichting, bedrijfsbezoeken, fiscale surveillance, handhavingscommunicatie, boekenonderzoeken, bestuurlijke boetes tot strafrechtelijke vervolging. Het werken in de actualiteit en de samenwerking met andere overheidsorganisaties zijn dragende principes. De Belastingdienst zet in op horizontaal toezicht door het afsluiten van convenanten met grote organisaties, met brancheorganisaties binnen het midden- en kleinbedrijf en met fiscale intermediairs.", p. 16.

Bij het onderdeel 'Toezicht fiscaal' wordt het horizontaal toezicht eveneens benoemd. "De doelstelling en de realisatie voor de boekenonderzoeken, kantoortoetsen en acties zijn weergegeven in tabel 12.

In 2010 heeft de Belastingdienst de in 2009 ingezette lijn voortgezet en verder ingezet op horizontaal toezicht. Er is een beweging gemaakt naar een meer dienstverlenende en preventieve aanpak (werken in de actualiteit), gericht op het voorkomen van fouten. (...) Voor MGO en ZGO zijn de meeste doelstellingen gerealiseerd. Voor het toezicht in de segmenten MGO en ZGO lag het zwaartepunt in 2010 op horizontaal toezicht en het werken in de actualiteit. Het traject van horizontaal toezicht doorloopt een aantal fasen. Eerst worden de organisaties beoordeeld op de mogelijkheden tot horizontalisering, vervolgens moet de Belastingdienst zicht krijgen op de kwaliteit van de opzet en het bestaan van de fiscale beheersing en ten slotte beoordeelt de Belastingdienst de kwaliteit van de werking van de fiscale beheersing. De inzet van actualiteitsbezoeken en boekenonderzoeken hangt samen met de voortgang van deze fasen. Bij MGO is het aantal geplande boekenonderzoeken niet gehaald; bij ZGO het aantal geplande actualiteitsbezoeken niet. Overigens vinden bij ondernemingen die (nog) niet in het traject van horizontaal toezicht zijn betrokken, de gebruikelijke reguliere boekenonderzoeken plaats.", p. 17.

Tabel 12 kengetallen toezicht (aantallen x 1.000)

	2007	2008	2009	2010 doelstelling	2010 realisatie
Behandelde aangiften IH-niet winst	1.026	791	729	500-700	428
Behandelde aangiften IH-winst	317	269	163	146-167	122
Behandelde aangiften Vpb	49	46	41	30-36	38
Boekenonderzoeken (IH/Vpb/LH/ OB)	61	52	44	38-46	43
Fiscale controles invoerrechten en accijnzen	92	86	90	110-130	122
Actualiteitsbezoeken	31	43	72	53-64	61
Uren acties	n.v.t.	378	253	400-450	428
Aangiften MKB onder een horizon- taal toezichtconvenant	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	60-120	106

"De aantallen correcties uit de kantoortoetsen en de boekenonderzoeken zijn opgenomen in tabel 14. Het correctiepercentage IH komt voor 2010 uit op 42% (2009: 32%) en ligt daarmee weer meer op het niveau van eerdere jaren (2007: 49%, 2008: 41%). Het correctiepercentage kantoortoets Vpb is in 2010 uitgekomen op 54% (2009: 51%). Het correctiepercentage boekenonderzoeken was met 50% vrij stabiel (2009: 52%)", p. 17.

Tabel 14 correcties verticale toezichtactiviteiten (aantallen x 1.000)

	2007	2008	2009	2010
Correcties IH (incl. navorderingsaanslagen)	654	439	285	229
Correcties Vpb (incl. navorderingsaanslagen)*	20	20	21	20
Correcties boekenonderzoeken excl. SV onderzoeken (IH/Vpb/LH/OB)*	22	21	20	19

\* cijfer 2009 gecorrigeerd

Vervolgens is er het volgende in het Beheersverslag 2010 vermeld bij het onderdeel horizontaal toezicht. “Door middel van horizontalisering van het toezicht wil de Belastingdienst de verantwoordelijkheid expliciet daar leggen waar hij hoort. Daarbij wil de Belastingdienst onduidelijkheden en mogelijke problemen zo veel mogelijk vooraf met de betrokkenen oplossen. Daartoe worden afspraken gemaakt met zowel grote ondernemingen, fiscaal intermediairs als brancheorganisaties in de vorm van convenanten. Daarnaast investeert de Belastingdienst in het versterken van de samenwerking met aanbieders van financieeladministratieve software en online boekhoudservices.

#### MGO/ZGO

De Belastingdienst richt zich bij de individuele klantbehandeling in het segment MGO/ZGO op het vergroten van de zekerheid over de juistheid en volledigheid van de belastingontvangsten. De Belastingdienst ondersteunt en stimuleert organisaties om de kwaliteit van de aangifte te versterken. De Belastingdienst bespreekt met de organisatie hoe deze haar verantwoordelijkheid invult met betrekking tot de aangifte. Daarbij wordt vastgesteld hoe de organisatie omgaat met fiscaliteit en of de randvoorwaarden aanwezig zijn om te komen tot een adequate beheersing daarvan. De Belastingdienst veronderstelt dat de organisatie daarna cyclisch de opzet, het bestaan en de werking van de fiscaal relevante bedrijfsprocessen beoordeelt en de resultaten daarvan met de Belastingdienst deelt. De Belastingdienst monitort dit proces en bepaalt in welke mate gesteund kan worden op deze interne beheersing. Periodiek wordt via een steekproef getoetst of het gerechtvaardigd is op deze interne sturing te steunen. Inmiddels zijn met grote ondernemingen 96 convenanten afgesloten en met middelgrote ondernemingen 347 convenanten. In 2010 zijn de ervaringen en best practices uit de segmenten MGO en ZGO samengebracht in een leidraad voor horizontaal toezicht. Deze leidraad geeft het kader waarbinnen de Belastingdienst in die segmenten wil werken en zorgt voor een herkenbare aanpak in het optreden naar buiten. Om die reden is de leidraad ook gepubliceerd op internet.

#### MKB

Voor het segment MKB ligt het accent op de samenwerking met de fiscale dienstverleners: accountants- en administratiekantoren en belastingadvieskantoren. Met deze kantoren worden afspraken gemaakt over de kwaliteit van aangiften via een stelsel van kwaliteitsborging en het voeren van vooroverleg bij specifieke aandachtspunten. Op basis hiervan kan de Belastingdienst snel zekerheid geven over de aanslag. Ondernemers in het MKB kunnen door zich aan te sluiten bij een convenant, hun aangiften conform de daarin gemaakte afspraken doen. Inmiddels is de Belastingdienst met bijna alle ‘top 100-kantoren’ (in termen van aantallen aangiften) in gesprek. Met de kantorenorganisaties SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten) en NOAB (Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen) zijn afspraken op koepelniveau gemaakt, die het voor aangesloten kantoren mogelijk maken deel te nemen aan horizontaal toezicht. Inmiddels zijn ongeveer 100 convenanten (deels ook buiten de top 100) door de Belastingdienst gesloten. Het aantal ondernemers dat deelneemt aan de afgesloten convenanten is in dit stadium nog beperkt (circa 5.900). Het komende jaar zal de aandacht zich vooral richten op het verhogen van de participatiegraad. Ook voor het MKB wordt gewerkt aan een leidraad voor horizontaal toezicht waarin staat beschreven hoe de Belastingdienst in dit segment met fiscaal dienstverleners wil samenwerken. Ook deze leidraad zal gepubliceerd worden op internet.

Uit onderzoek onder koepelorganisaties, fiscaal dienstverleners en brancheorganisaties blijkt dat zij over het algemeen positief staan tegenover horizontaal toezicht. Dit geldt ook voor de ondernemingen in de segmenten MGO en ZGO. Waar in het verleden het accent lag op repressief toezicht om de compliance te bevorderen, sluit horizontaal toezicht meer aan op eigen professionele verantwoordelijkheid van organisaties en op samenwerking. Fiscale dienstverleners waarderen deze ontwikkeling positief, omdat hiermee werken in de actualiteit mogelijk wordt en ondernemers sneller zekerheid hebben over hun fiscale positie.”, p. 20.



## Bedrijfsplan 2011

In het algemeen gedeelte wordt in algemene bewoordingen gesproken over de handhavingsstrategie.

### “4.1 Algemeen

- Onze handhavingsstrategie is gericht op het vergroten van compliance.
- Daarbij passen we handhavingsregie toe.
- We verminderen de risico's en bedreigingen voor de maatschappij.

Bij onze benadering van burgers en bedrijven is compliance ons uitgangspunt: onze activiteiten toetsen we aan de mate waarin die bijdragen aan het vergroten van de bereidheid van burgers en bedrijven om hun verplichtingen na te komen. Dit betekent dat we van geval tot geval een keuze moeten maken welk instrument in welke situatie het grootste effect heeft. Dat keuzeproces noemen we handhavingsregie.

Ons handhavingspalet kent een heel aantal verschijningsvormen. Hiervóór is reeds stilgestaan bij ontwikkelingen rond dienstverlening. Daarnaast investeren we sinds een aantal jaren in horizontaal toezicht, kennen we het traditionelere verticale toezicht en hanteren we als ultimum remedium de opsporing en strafrechtelijke vervolging. In dit onderdeel wordt stilgestaan bij de inzet in 2011 op het gebied van horizontaal en verticaal toezicht en bij de opsporing.

Toezicht moet effectief en efficiënt zijn. Daarom krijgt ook in 2011 de effectmeting van nieuwe toezichtsvormen extra aandacht.”, p. 8-9.

Er wordt onverminderd ingezet op horizontaal toezicht. “In de afgelopen periode is een krachtig begin gemaakt met het toepassen van nieuwe vormen van toezicht vanuit de gedachte dat wanneer de overheid vertrouwen geeft zij ook vertrouwen terugontvangt. We noemen dit ‘horizontaal’ toezicht: burgers en bedrijven komen een overheid tegen die bereid is met hen te overleggen in situaties waarin de fiscaliteit voor hen problemen oplevert en zijn zo zelf eerder bereid om hun verplichtingen na te komen. Onze houding wordt ook ingegeven door de constatering dat de grenzen van het klassieke, repressieve toezicht zijn bereikt.

Horizontaal toezicht kan in de praktijk ook leiden tot een afname van de (gepercipieerde) administratiebelastendruk.”, p. 9.

De Belastingdienst gaat door met de ontwikkeling van een passende horizontaaltoezichtbenadering voor elk van de doelgroepen. “We onderscheiden in het horizontaal toezicht van de Belastingregio's vier segmenten: starters, zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers), midden- en kleinbedrijf met personeel (MKB-plus) en middelgrote en zeer grote ondernemingen (MGO/ZGO).

#### *Starters*

De Belastingregio's willen zichtbaar zijn voor startende ondernemers. In de praktijk blijkt dat goed contact met startende ondernemers bijdraagt aan compliant gedrag. De inzet van de Belastingregio's is bij 15 tot 25% van de in 2011 startende ondernemingen een startersbezoek af te leggen.

#### *Zelfstandigen zonder personeel*

Een groep belastingplichtige ondernemers die lastig te bereiken is, zijn de zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers). Het is ondoenlijk om met hen Pagina 9 van 19 convenanten af te sluiten en ook de mogelijkheden om afspraken te maken met organisaties die hen kunnen

vertegenwoordigen, zijn beperkt.

Zzp'ers laten de belastingformaliteiten veelal over aan een belastingadviseur, zodat adviseurs een grote medeverantwoordelijkheid hebben ten aanzien van het nakomen van de fiscale verplichtingen van zzp'ers. Om die reden richten de Belastingregio's zich vooral op deze adviseurs en worden met zo veel mogelijk financiële dienstverleners afspraken gemaakt over de wijze waarop zij hun werk in dit opzicht verrichten. Aangiftes die conform de gemaakte afspraken worden opgesteld en ingediend, kunnen snel worden afgehandeld.

Een andere mogelijkheid om ervoor te zorgen dat bedrijven hun verplichtingen beter nakomen is het 'certificeren' van boekhoudsoftware. Daarom willen we ons hierin dienstbaar opstellen richting bedrijven die dergelijke software op de markt brengen. Als daar aanleiding voor is, passen we ook verticaal toezicht toe, bijvoorbeeld als ten onrechte ondernemersfaciliteiten worden geclaimd.

#### *Midden- en kleinbedrijf met personeel*

Bedrijven die vallen in het MKB-plussegment krijgen in het toezicht de benadering zoals die in de afgelopen jaren vorm heeft gekregen: nadruk op horizontaal toezicht, handhavingscommunicatie, actueel toezicht, maar bij incompliant gedrag stevig verticaal toezicht.

#### *Middelgrote en zeer grote ondernemingen*

Bij de individuele klantbehandeling van ondernemingen in het middelgrote organisaties (MGO-)/zeer grote organisaties(ZGO-)segment richten de Belastingregio's zich op het vergroten van de zekerheid over de juistheid en volledigheid van de belastingontvangsten. Bedrijven worden ondersteund en gestimuleerd om de kwaliteit van de aangifte te versterken.

In 2011 stellen de Belastingregio's zich tot doel voor 20 tot 25% van de organisaties in het MGO-segment zicht te hebben op de kwaliteit van de opzet en het bestaan van de fiscale beheersing. Voor het ZGO-segment is de streefwaarde 40 tot 50%.", p. 10.

Voor de Douane wordt het volgende vermeld. "De Douane zet in op vergroting van het aandeel van het buitengrensoverschrijdende goederenverkeer dat met horizontaal toezicht wordt afgedekt. Daarvoor is het nodig dat meer bedrijven Authorised Economic Operator (AEO-)status verkrijgen. De Douane gaat met bedrijven die daarvoor in aanmerking komen het gesprek over AEO-status aan met bedrijven met AEO-status - en daarmee het bereik van horizontaal toezicht - te vergroten.

Eind 2011 is het toezicht op Authorised Economic Operators ingevuld. Ook maakt de Douane in 2011 scherper onderscheid tussen de facilitering van gecertificeerde en niet-gecertificeerde bedrijven.

De regisseursrol van de Douane van het toezicht op de goederen aan de buitengrens wordt in 2011 doorontwikkeld en het horizontaal toezicht hierin versterkt door beïnvloeding van wet- en regelgevende partijen, het maken van afspraken in kaderovereenkomsten met de verschillende departementen en het samenwerken met andere partijen in de uitvoering.", p. 10-11.

De relatie met verticaal toezicht staat in paragraaf 4.3.1. "Door middel van horizontaal toezicht proberen we in samenspraak met ondernemers en adviseurs de naleving van wet- en regelgeving te bevorderen. Waar dat niet lukt, omdat bedrijven daartoe niet in staat zijn of daartoe niet bereid zijn, passen we verticaal toezicht toe.", p. 11.

**Beheersverslag 2011***“Middelgrote en zeer grote ondernemingen*

De Belastingdienst kiest bij de individuele klantbehandeling in het segment MGO/ZGO voor het versterken van de eigen verantwoordelijkheid voor het doen van een juiste aangifte (horizontaal toezicht). In dat kader wordt beoordeeld wat de bereidheid van de organisatie is om aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen en of bij de organisatie ook de randvoorwaarden aanwezig zijn om te komen tot een adequate beheersing van de fiscaliteit. De Belastingdienst gaat daarna met de organisatie in gesprek en monitort hoe deze cyclisch de opzet, bestaan en werking van fiscaal relevante bedrijfsprocessen beoordeelt en op basis daarvan verbeteringen doorvoert. Dat bepaalt in welke mate de Belastingdienst voor de beoordeling van de aangifte kan steunen op de interne controles van de organisatie. Daarbij wordt steekproefsgewijs getoetst of het gerechtvaardigd is op deze interne sturing te steunen. De realisatie van de doelstellingen voor horizontaal toezicht zijn weergegeven in tabel 16.

Bij de beoordeling van de opzet en werking van de fiscale beheersing van organisaties is een vertraging opgetreden.

Tabel 16: Horizontaal toezicht

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

De Belastingdienst is in hoge mate afhankelijk van de inspanningen die bedrijven zelf leveren om hun fiscale beheersing op orde te brengen. Deze inspanningen hebben met name in het MGO-segment nog niet geleid tot een situatie waarin de Belastingdienst kan steunen op de interne beheersing van de organisatie. Idealiter wordt gebruik van gemaakt van de toetsingswerkzaamheden die de onderneming zelf uitvoert. Waar dat niet mogelijk is, zijn door de Belastingdienst andere instrumenten ingezet zoals kantoortoetsen en boekenonderzoeken.”, p. 19-20.

*“Midden- en kleinbedrijf*

De omvang en verscheidenheid van het MKB segment is de afgelopen jaren toegenomen. Gegeven deze ontwikkeling voldoet de traditionele, arbeidsintensieve aanpak, gebaseerd op selectie van individuele aangiften en het achteraf controleren door middel van boekenonderzoeken en kantoortoetsen, niet meer. Enige jaren geleden is daarom gekozen voor een nieuwe aanpak. Het accent in het toezicht verschuift naar groepsgewijs

toezicht. Met bedrijven en dienstverleners, die kiezen voor samenwerking met de overheid worden afspraken gemaakt over horizontalisering van het toezicht. Dit krijgt vorm door het afsluiten van convenanten. Het zwaartepunt ligt in het versterken van de samenwerking in de fiscale keten, met name door een verbeterde relatie met fiscale adviseurs. Ondernemers in het MKB kunnen zich aansluiten bij een convenant en hun aangiften conform de daarin gemaakte afspraken doen. Het aantal MKB-ondernemingen, dat deelneemt aan een intermediair convenant is sterk toegenomen van 6.564 in 2010 naar 33.462 in 2011. Voor een groot deel van deze bedrijven, dat in beginsel bereid is om zijn verplichtingen na te komen, is een groepsgerichte handhaving van toepassing.”, p. 20.

“Samen met softwareleveranciers heeft de Belastingdienst onderzocht hoe voor starters en ZZP-ers het voeren van de administratie kan worden vereenvoudigd. De Belastingdienst gaat niet zelf boekhoudpakketten maken, maar treedt in overleg met de ontwikkelaars van online pakketten ‘in the cloud’ om te bewerkstelligen dat zoveel mogelijk fiscale controles worden ingebouwd in de pakketten om zo de kwaliteit van de aangifte te verhogen.”, p. 20.

“Sinds 2005 is ervaring opgedaan met horizontaal toezicht in het segment MGO/ZGO. Daarnaast is er de laatste jaren horizontaal toezicht geïntroduceerd in het Midden- en Klein Bedrijf (MKB). In november 2011 heeft de Staatssecretaris van Financiën een commissie van externe deskundigen ingesteld met als taakopdracht het horizontaal toezicht door de Belastingdienst te evalueren.”, p. 20

“De Douane streeft naar efficiënt toezicht. Daarbij wordt onder andere rekening gehouden met de mate waarin voor de betrouwbaarheid van de administratie kan worden gesteund op een stelsel van interne beheersingsmaatregelen. Een bedrijf dat het certificaat van authorised economic operator (AEO) verkrijgt (gebaseerd op Europese wetgeving) voldoet aan een aantal gestelde eisen waardoor een lichter controleregime van toepassing is. Daardoor kan het logistieke proces sneller gaan. Ultimo 2011 is ongeveer 70% van de grote bedrijven gecertificeerd.”, p. 26.

## **Bedrijfsplan 2012**

In het voorwoord geeft de directeur-generaal Belastingdienst ten aanzien van het horizontaal toezicht het volgende aan. “In het toezicht moet 2012 het jaar worden van intensiveren en versnellen: we brengen meer bedrijven onder vormen van horizontaal toezicht en organiseren ons toezicht meer themagericht.”, p. 4.

Bij de handhavingsregie staat het volgende. “Onze inzet is de mate waarin burgers en bedrijven vrijwillig hun verplichtingen nakomen maximaal te vergroten (compliance). Het verbeteren van de compliance staat centraal in ons Middellangetermijnplan. We kiezen gericht en onderbouwd welke handhavingsinstrumenten we - gegeven de beschikbare capaciteit - inzetten om het nalevingsgedrag van burgers en bedrijven te verbeteren en goed gedrag te ondersteunen. Daarbij hebben we het hele instrumentarium van dienstverlening, via (horizontaal en verticaal) toezicht, tot opsporing tot onze beschikking. Het keuzeproces dat leidt tot de inzet van specifieke instrumenten noemen we handhavingsregie.

De afgelopen jaren wordt steeds duidelijker dat een duurzame verandering van gedrag in veel gevallen eerder optreedt als we burgers en bedrijven ondersteunen bij de nakoming van hun verplichtingen. Met onze dienstverlening spelen we daar al sinds jaar en dag op in. Door middel van horizontaal toezicht zorgen we ervoor dat bedrijven risico's zoveel mogelijk vóóraf, in de actualiteit en, waar nodig in samenspraak met ons, afdekken. Ons vertrouwen is niet blind: we blijven nagaan of ons vertrouwen gerechtvaardigd is en houden oog voor een gezond evenwicht tussen dienstverlening en toezicht. Horizontaal toezicht is ook niet het ‘nieuwe’ toezicht dat het ‘oude’, verticale, repressieve toezicht vervangt.”, p. 5.

*“11. We stimuleren bedrijven om zich onder een vorm van horizontaal toezicht te laten behandelen*

Met de introductie van horizontaal toezicht een aantal jaren geleden hebben we veel teweeg gebracht. Het denken in termen van compliance heeft een boost gekregen en uit onderzoek blijkt dat inmiddels ca. 70% van de fiscale dienstverleners het nut van horizontaal toezicht inziet. Dat betekent echter niet dat we er nu zijn. Het aantal bedrijven dat onder een vorm van horizontaal toezicht valt, is nog beperkt.

Om die reden is onze inzet in 2012 instrumentarium te ontwikkelen waarmee we het bereik van horizontaal toezicht in de verschillende segmenten (MGO/ZGO, MKB-plus, ZZP/starters, semimassaal) kunnen vergroten.

We werken prikkels uit die we kunnen inzetten om bedrijven die voor een vorm van horizontaal toezicht in aanmerking komen ook daadwerkelijk onder horizontaal toezicht te krijgen. Waar mogelijk zetten we de nieuwe prikkels ook al zoveel mogelijk in, al dan niet in de vorm van pilots. Ons doel is dat in het MKB-plussegment eind 2012 75.000 ondernemingen onder een vorm van horizontaal toezicht vallen. Onder het MKB-plussegment vallen de MKB-ondernemers met personeel.

In het bijzonder voor de Douane gaan we kijken op welke wijze we andere handhavingsorganisaties bij vormen van horizontaal toezicht kunnen laten aansluiten. In de praktijk wordt binnen de Belastingdienst al afstemming gezocht tussen de Belastingregio's en de Douane als met een bepaalde partij een horizontaaltoezichtconvenant wordt afgesloten. Vanuit douaneperspectief is het echter minstens zo belangrijk dat ook andere handhavers meegaan in de uitwerking van horizontaal toezicht op de goederenstroom die in onderlinge samenwerking wordt bewaakt. Om die reden benaderen we onze partners volgend jaar actief om hen mee te nemen in onze horizontale aanpak en met hen te bespreken of en hoe zij daarop willen aansluiten.

*12. Binnen de dienst verbreden we de kennis over horizontaal toezicht*

Niet alleen het bedrijfsleven kijkt nog de kat uit de boom waar het om horizontaal toezicht gaat. Ook bij een deel van onze eigen medewerkers is er aarzeling bij deze nieuwe vorm van toezicht. Nog te vaak is er binnen de Belastingdienst wij/zij-denken tussen 'verticale' en 'horizontale'. Dit willen we doorbreken.

Ons uitgangspunt is dat horizontaal toezicht en verticaal toezicht elk volwaardig bestaansrecht hebben. Als we beide vormen van toezicht goed en in onderlinge afstemming inzetten, vullen zij elkaar aan. We willen een gebalanceerd beeld uitdragen van ons totale handhavingspalet. In het bijzonder is daarbij een belangrijke rol weggelegd voor ons management: landelijk, regionaal en in de teams.

*13. We realiseren de overdracht van MGO-posten naar het MKB-segment*

In het Middellangetermijnplan is aangekondigd dat we ons bezinnen op een adequate aanpak voor de onderkant van het MGO-segment. De reden daarvoor was dat het MGO-segment te groot is om in zijn geheel met individuele convenanten af te dekken.

Inmiddels hebben we de conclusie getrokken dat de onderkant van het MGO-segment beter kan worden ondergebracht in het MKB-plus segment. Dit betekent concreet dat we de behandeling van deze ondernemingen zoveel mogelijk onder intermediairconvenanten gaan brengen. Gelijktijdig dragen we een - kleiner - aantal ondernemingen die nu nog in het MKB-plussegment vallen over naar het MGO-segment. Eind 2011 ligt er een voorstel welke (groepen van) ondernemingen van het MGO- naar het MKB-plussegment overgaan en vice versa. In 2012 starten we met de (gefaseerde) overdracht van deze ondernemingen tussen de

segmenten. Daarbij gaan we zorgvuldig om met afspraken die eerder met deze ondernemingen zijn gemaakt.

We blijven voor het MGO/ZGO-segment onverkort inzetten op horizontalisering van het toezicht.

(...)

19. *We richten in het primaire proces fraudeteams in*

Op dit moment is de aanpak van fraude binnen verschillende onderdelen van de Belastingdienst nog verschillend georganiseerd. We kiezen ervoor daar eenheid in te brengen met de inrichting van fraudeteams. Daar concentreren we de bestrijding van fraude. Er komen fraudeteams bij de Belastingregio's, bij de Douaneregio's, bij Toeslagen en bij de Centrale Administratie.

20. *Onze FIOD-capaciteit verdelen we over zaaksgerelateerde onderzoeken, effectgerichte onderzoeken en snelle interventies*

In 2012 verdelen we de opsporingscapaciteit van de FIOD over drie typen onderzoeken. Allereerst blijven we zaaksgerelateerde onderzoeken doen. Dit zijn individuele onderzoeken die vanuit de Belastingdienst en andere toezichthouders bij de FIOD worden aangedragen via de route van het selectieoverleg, omdat een bestuursrechtelijke aanpak niet toereikend wordt geacht.

Ten tweede voert de FIOD effectgerichte onderzoeken uit. Deze onderzoeken vinden plaats rond thema's die in samenspraak met de handhavingpartners van binnen en van buiten de Belastingdienst worden vastgesteld. Met deze onderzoeken bieden we strafrechtelijke ondersteuning op terreinen waar de partners dat nodig hebben. In de praktijk blijkt het lastig de goede thema's op tafel te krijgen. In 2012 besteden we daar in het bijzonder aandacht aan. Dit moet leiden tot de selectie van 5 tot 10 thema's voor effectgerichte onderzoeken.

Het derde type onderzoeken betreft snelle interventies. Het gaat om kortlopende onderzoeken rond een actueel thema. Dit type onderzoeken is nieuw en staat dus nog in de kinderschoenen. In 2012 gaan we meer ervaring met dit type onderzoeken opdoen en voeren we snelle interventies uit vanuit alle onderdelen van de FIOD, in fiscale, douane- en toeslagenzaken.

We hebben in het kader van het Middellangetermijnplan FIOD 2015 gekeken welke opsporingsmiddelen in welke situaties de grootste kans geven op het bereiken van het beoogde resultaat. In 2012 benutten we deze kennis door bewuster stil te staan bij de keuzes bij de inzet van opsporingsmiddelen.

Over de inzet van de totale fiscale en niet-fiscale capaciteit van de FIOD maken we jaarlijks afspraken met het Functioneel Parket in het Handhavingsarrangement. In 2012 realiseren we de aantallen zaken zoals die in het Handhavingsarrangement zijn overeengekomen.

(...)

21. *We laten medewerkers van verschillende bedrijfsonderdelen hun toezichtkennis delen*

Binnen de verschillende bedrijfsonderdelen is veel kennis aanwezig op het gebied van toezicht. Die kennis is opgebouwd vanuit het specifieke eigen werkterrein van de bedrijfsonderdelen. Dat kan betekenen dat eigen oplossingen zijn ontwikkeld, maar ook dat wordt geworsteld met eigen problemen.

In 2012 zetten we in op het delen van kennis over de bedrijfsonderdelen heen. Een frisse blik kan helpen bij het ontwikkelen van nieuwe inzichten en het oplossen van bestaande problemen. Daarom laten we een aantal ervaren medewerkers van de Belastingregio's, Toeslagen, de Douane, de Centrale Administratie en de FIOD bij elkaar langs gaan om met elkaar hun successen en hun worstelingen te delen. Aan de hand van de uitkomsten bepalen we of het zinvol is dergelijke contacten een structureler karakter te geven.

## 22. *We investeren in samenwerking in het toezicht met andere overheden*

In het toezicht werken we samen met andere overheidsorganisaties. Dit doen we vanuit de één overheidsgedachte. Onze huidige externe samenwerking richt zich vooral op verticaal toezicht. We willen samen met andere overheden meer proactief optreden. In 2012 starten we een pilot (single point of toezicht) om hieraan invulling te geven.

(...)

## 23. *We investeren in het in kaart brengen van de resultaten van onze toezichtsinspanningen (effectmeting)*

De keuze voor gedragsbeïnvloeding betekent dat we onze resultaten op een andere manier moeten gaan definiëren. Gewenst gedrag laat zich niet vangen in aantallen boekenonderzoeken, correcties en boetes. Om te kunnen vaststellen in hoeverre we met onze aanpak succesvol zijn, ontwikkelen we nieuwe indicatoren. Daarmee hebben we in de begroting 2011 een begin gemaakt met de tax gap en compliance map.

De eerste stappen op het gebied van het horizontale toezicht met grote ondernemingen hebben we gezet in 2007. Om de ervaringen tot nog toe in kaart te brengen, hebben we een commissie ingesteld van onafhankelijke deskundigen, die de opdracht heeft gekregen te onderzoeken of de Belastingdienst horizontaal toezicht op een zodanige manier uitvoert dat er door samenwerking efficiënt en effectief toezicht wordt gehouden (commissie Stevens). Daarbij kijken we ook hoe het verschil met de traditionele aanpak van het toezicht zichtbaar is te maken en op welke wijze de effecten van toezicht meetbaar te maken zijn. Het onderzoek moet een tussenstand opleveren, gericht op verdere ontwikkeling, verrijking en bijsturing van de inzet van ons horizontale toezicht. Het onderzoek wordt in het voorjaar van 2012 afgerond. Op basis van de uitkomsten van het onderzoek beoordelen we of, en zo ja op welke wijze, we ons toezicht nieuwe impulsen kunnen geven.

### *Hoe we onze resultaten gaan meten*

- Eind 2012 beschikken we over aanvullend instrumentarium waarmee we het gebruik van horizontaal toezicht op een verantwoorde manier kunnen stimuleren. In 2012 doen we met dit instrumentarium ook de eerste ervaringen op.
- Eind 2012 vallen 75.000 bedrijven uit het MKB-plus segment onder een vorm van horizontaal toezicht.
- (...)
- Eind 2012 hebben we met de meest relevante inspectiediensten waarmee de Douane samenwerkt verkend of, en zo ja op welke wijze, zij aan willen sluiten op ons horizontale toezicht.
- (...)

- De FIOD geeft in 2012 uitvoering aan de afspraken zoals die in het Handhavingsarrangement 2012 met het Functioneel Parket zijn gemaakt. In dat verband worden in 2012 in ieder geval 5 tot 10 thema's voor omgevingsgerelateerde onderzoeken geselecteerd en snelle interventies uitgevoerd vanuit alle onderdelen van de FIOD en in fiscale, douane- en toeslagenzaken.
- Eind 2012 hebben we ervaring opgedaan met het uitwisselen van toezichtkennis tussen de bedrijfsonderdelen en hebben we vastgesteld of het zinvol is die uitwisseling structureler te organiseren.
- In het voorjaar van 2012 zijn de uitkomsten van het onderzoek naar de ervaringen met horizontaal toezicht in het MGO/ZGO-segment beschikbaar. Eind 2012 hebben we in kaart gebracht of, en zo ja welke, nieuwe impulsen we op grond van de uitkomsten van het onderzoek aan ons toezicht kunnen geven.”, p. 10-14.







## Bijlage 9

<b>9</b>	<b>Overzicht afgesloten convenanten</b>	<b>411</b>
<b>9.1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>413</b>
<b>9.2</b>	<b>Gemeenten en provincies</b>	<b>413</b>
<b>9.3</b>	<b>Brancheorganisaties</b>	<b>414</b>
<b>9.4</b>	<b>Koepelorganisaties</b>	<b>415</b>
<b>9.5</b>	<b>Financieel dienstverleners</b>	<b>415</b>
<b>9.6</b>	<b>Overige sectoren</b>	<b>419</b>
<b>9.7</b>	<b>25 Grootste financieel dienstverleners</b>	<b>420</b>



## 9 Overzicht afgesloten convenanten

### 9.1 Inleiding

De Belastingdienst heeft convenanten gesloten met individuele organisaties, provincies en gemeenten, (koepel) organisaties van fiscaal intermediairs en brancheorganisaties die werkzaam zijn in het midden- en kleinbedrijf. Hieronder zijn de organisaties opgenomen die op de website van de Belastingdienst zijn gepubliceerd (paragraaf 9.2 tot en met 9.6).<sup>1</sup> Daarnaast is een overzicht opgesteld van de 25 grootste financieel dienstverleners aan de hand van een overzicht dat door de Belastingdienst is verstrekt (paragraaf 9.7).<sup>2</sup> Hierin is opgenomen of er al dan niet een convenant is afgesloten.

### 9.2 Gemeenten en provincies

#### Gemeenten

Achtkarspelen	Almere
Alkmaar	Amsterdam
Asten	Bernheze
Beuningen	Binnenmaas
Cromstrijen	Den Haag
Den Helder	Dinkelland
Drechterland	Druten
Ferwerderadiel	Franekeradeel
Gemeenschappelijke Regeling de Waard	Gemert-Bakel
Gouda	Graafstroom
Hardenberg	Harlingen
Heerhugowaard	Helmond
Hengelo	's-Hertogenbosch
Hof van Twente	Hoogeveen
Hoorn	Huizen
Laarbeek	Landgraaf
Liesveld	Littenseradiel
Maastricht	Moerdijk
Neerijnen	Nieuw Lekkerland
Oisterwijk	Oosterhout
Oud-Beijerland	Ridderkerk
Rotterdam	Sint Anthonis
Slochteren	Staphorst
Steenbergen	Strijen

<sup>1</sup> Deze gegevens en toelichtingen zijn ontleend aan de website van de Belastingdienst op 2 juni 2012. Eventuele wijzigingen in de overzichten die daarna hebben plaatsgevonden, zijn niet meer verwerkt. [http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/convenanten/convenanten\\_horizontaal\\_toezicht/](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/convenanten/convenanten_horizontaal_toezicht/).

<sup>2</sup> Dit overzicht met namen is aan de Commissie verstrekt op 1 juni 2012.

Texel	Tilburg
Tytsjerksteradiel	Utrecht
Veenendaal	Venlo
Waterland	Woensdrecht
Zaltbommel	Zijpe
Zuidplas	

## Provincies

Provincie Noord-Brabant
Provincie Overijssel
Provincie Noord-Holland
Provincie Drenthe

### 9.3 Brancheorganisaties

Waarvan de aangesloten ondernemingen veelal werkzaam zijn in het midden- en kleinbedrijf. Voor de samenwerking met de brancheorganisaties zijn er 2 mogelijkheden. Bij een eigen vorm van toezicht binnen een branche, kan dat leiden tot het afsluiten van een Horizontaal Toezichtconvenant. Is er geen eigen vorm van toezicht bij de brancheorganisatie aanwezig, dan kunnen wel brancheafspraken over fiscale zaken worden gemaakt. Afspraken over toezicht worden alleen niet opgenomen in het convenant. Er is in dat geval sprake van een overlegplatform.

Auto	Overleg BOVAG BOVAG Verhuurbedrijven BOVAG handreiking bijtelling privégebruik auto voor de autodealers
Dagblad	Dagbladenverspreiders
Detailhandel	Platform Bloemdetailhandel
Drukwerk	Drukwerkverspreiders
Land en tuinbouw	Platform Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland
Muziek	Poppodia en -festivals
Onderwijs	Regionale Opleidingscentra over afdrachtvermindering onderwijs
Platform Autodemontage	Stiba
Supermarkt	Schuldsanering Vakcentrum
Taxi	Koninklijk Nederlands Vervoer Taxi
Thuiszorg	Bemiddeling in de thuiszorg bij AWBZ-erkende thuiszorginstellingen
Transport	Platform Binnenvaart

Uitgevers	Eigen Verklaring auteurs en redactiemedewerkers
Uitzendbureaus	Platform Uitzendbranche
Visserij	Overleg Mosselkwekerijen
Wonen en mode	CBW-Mitex

#### 9.4 Koepelorganisaties

Koepelorganisaties zijn organisaties die kantoren van financieel dienstverleners aan zich binden. Financieel dienstverleners kunnen bij deze koepelorganisaties diverse diensten en producten afnemen, zoals kwaliteitshandboeken en werkprogramma's. Een aantal van deze koepelorganisaties heeft een horizontaal toezichtconvenant (of koepelconvenant) gesloten met de Belastingdienst.

Extendum Kwaliteitscentrum Accountancy Nederland (KAN)
Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB)
Nederlandse organisatie van accountantskantoren (Novak)
Nexia
Register Belastingadviseurs (RB)
Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten (SRA)

#### 9.5 Financieel dienstverleners

Hieronder is opgenomen welke afspraken en convenanten er zijn met financieel dienstverleners.

AAC	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
A + A	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Abab	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Accountenz	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Accon AVM	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Accured	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Actan	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Added	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Alfa	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Bannink	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Baker Tilly Berk	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
B&B Van der Vis en Den Boer	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Berveling	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Beer, de	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Begeer	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
BENT	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Berghout	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Bilanx	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Blaak & Breederveld	Aangiften Vpb, IB, LH en OB

Bloemendaal-Ruigrok	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Blok & van den Boogaard	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Blömer	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
BNR	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Bokslag	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
BonsenReuling	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Boon	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Boonzaaijer & Merkus	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Bouwer & Officier	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
BRG	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Confianza	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Contour	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Countus	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
De Graaf + Plaisier	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
De Jong Koster	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Dekker + Hols	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Deloitte	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Epe accountants	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
ESJ	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Ernst & Young, BDO CampsObers en PWC	Nadere afspraken aangiften VPB woningcorporaties
Extendum	Zie koepelorganisaties
FACET	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Flynth	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
FoedererDFK	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
FSV	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
GIBO	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Govers	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Graaf, van de	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Groep Kennemerwaert	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Hak + Baak	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Hermans	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Heuskes & Van der Heijde	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
HLB Van Daal & Partners (Oost-Brabant)	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
HLB Den Hartog (Haaglanden)	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
HLB Kallen Raeven (Limburg)	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
HLB Nannen (Noord)	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
HLB Schippers (Amsterdam)	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Hoendervanger & Luijckx	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Hof Groep	Aangiften Vpb, IB, LH en OB



Horwath de Zeeuw & de Keizer	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Huffelen, van & Meenink	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Huizer. van Ieperen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
JAN	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Jongejan	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Keijzer Nipius & Co	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Kester	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Koot	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Krol Wezenberg	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
KRP	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Kwaliteitscentrum Accountancy Nederland BV (KAN)	Zie koepelorganisaties
Lansigt	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
LenS	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Lentink	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Londen & Van Holland	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Lucro	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
MAES	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Masman Bosman	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
MB	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Meeuwsen Ten Hoopen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
MK	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
M & K Hilversum	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
M & R	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
NBC Eelman & Partners	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
NBC/Van Roemburg & Partners	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
NEXIA	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Nicolai & Tabak	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Niehof Van der Meulen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Nijhof Groep	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Nieuwint & Van Beek	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
NOAB	Zie koepelorganisaties
Noord, van	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Noord Negentig Aangiften	LH huisartsen
Noordenne, van	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Novak	Zie koepelorganisaties
Oeveren, van	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Oers, van	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Ooms	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Omnyacc	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Ottevanger	Aangiften Vpb, IB, LH en OB

Philipsen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
PKF Wallast	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Pleiter & Tulen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
PriceWaterhouseCoopers	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V.	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Profinis	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Q Accountants & Belastingadviseurs	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Register Belastingadviseurs (RB)	Zie koepelorganisaties
Remmerswaal	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Rosenberg van der Does & Partners	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
ROZA	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Rühl Haegens Molenaar	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
RSM Niehe Lancée	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
RSW	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Ruitenburg Aangiften Vpb, IB, LH en OB	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Schipper	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Smid	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Smit en de Wolf	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
SMK	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Spoelstra & Scherer	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Sprangers Van den Ende	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
SRA	Zie koepelorganisaties
Steens	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Stolk	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Stolwijk Kelderman	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Ten Kate & Huizinga	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Tijssen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Uittenbroek Aangiften Vpb, IB, LH en OB	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
VANDERLAANGROEP	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Van Ooijen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Vermetten	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
VDGC	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Veenhof	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Ven, van de	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Versluis	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Verstegen	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Visser & Visser	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
VLB en SRA	Tarief toepassing Omzetbelasting landbouw
Vola Leiners Monetarius	Aangiften Vpb, IB, LH en OB

VvAA - AGZ en VvAA - VBC	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
VWGNijhof	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WaardKramer, de	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Deltaland	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Gouda	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Naaldwijk	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Noord-Holland	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Randstad	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Roosendaal	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WEA Zeeland	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Wert, de	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Westerveld en Vossers	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Westpark	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
WHS	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Wiedijk	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Wolfsbergen & Osnabrug	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Wolting & Versteegh	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Worrell & Jetten	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
YKV	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
ZAAM	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Zirkzee-groep	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
ZOYS	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Zwart Mul Groep	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Zwanenberggroep	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Zwet, van der	Aangiften Vpb, IB, LH en OB
Zwol/Wijntjes	Aangiften Vpb, IB, LH en OB

## 9.6 Overige sectoren

Franchise	Franchise-organisaties: De Belastingdienst sluit convenanten met franchise-organisaties, hiervoor is een standaardtekst beschikbaar
SNA	Stichting Normering Arbeid: (Buitenlandse) werknemers en/of ZZP'ers die in Nederland worden tewerkgesteld door buitenlandse intermediairs
SNA	Stichting Normering Arbeid: NEN-4400-1 gecertificeerde uitzendondernemingen en (onder)aanneemers bij het verstrekken van sofinummers aan buitenlandse werknemers
Woningcorporaties	Vaststellingsovereenkomst Belastingplicht Vpb - VSO 1 Vaststellingsovereenkomst Belastingplicht Vpb - VSO 2

9.7 25 Grootste financieel dienstverleners<sup>3</sup>

	Convenant
ACCON	JA
ALFA ADVIESGROEP	JA
BERK GROEP	JA
BDO	NEE
COUNTUS ACCOUNTANTS ADVISEURS BV	JA
VAN DAAL EN PARTNERS	JA
DELOITTE	JA
DRV	NEE
ERNST YOUNG NEDERLAND LLP	NEE
FLYNTH HOLDING NV	JA
FOEDERER CONVENANT	JA
GIBO	JA
GRANT THORNTON	NEE
DE JONG EN LAAN	NEE
KPMG MEIJBURG EN CO BV	NEE
KROESEWEVERS	JA
LOYENS LOEFF	NEE
MAZARS PAARDEKOOPEL HOFFMAN	NEE
MEEUWSEN TEN HOOPEN HOLDING BV	JA
MTS WESTELIJKE ACC KANTOREN ZEELAND	JA
VAN OERS	JA
PWC	JA
SCHIPPER ACCOUNTANTS BV	JA
VION = ABAB	JA
VVAA GROEP BV	JA

<sup>3</sup> Dit overzicht is door de Belastingdienst aangereikt op 1 juni 2012.



## **Colofon**

Dit rapport is een uitgave van:  
Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst

Met medewerking van:  
Ministerie van Financiën  
Postbus 20201 | 2500 EE Den Haag  
T. 0800 8051 (gratis)  
(ma t/m vrij 9.00 - 20.00 uur)

Drukwerk: VijfKeerBlauw, Rijswijk (ZH)  
Opmaak: Faustulus Breda

Juni 2012