

OPINIE

Is horizontaal toezicht door de Belastingdienst een effectief toezichtmiddel?

R. Vos & J.A. Rouw

In de Rubriek Opinie legt de redactie van het Tijdschrift voor Toezicht een stelling voor aan twee experts over een toezichtonderwerp. Dit keer een stelling over het horizontaal toezicht van de Belastingdienst. De vraag is voorgelegd aan een advocaat uit de belastingpraktijk en aan de Belastingdienst.

Horizontaal toezicht is niet effectief

Mr. R. Vos

Horizontaal toezicht in het belastingrecht klinkt leuk. Minder controle van de belastingplichtige achteraf maar een relatie tussen overheid en burger die gebaseerd is op vertrouwen en die op de toekomst is gericht. Daar kun je zo op het eerste gezicht alleen maar voor zijn; het klinkt bijna te mooi om waar te zijn. Bij nadere beschouwing komen toch al vrij snel de kritische en ook juridische bedenkingen bij horizontaal toezicht naar boven.

Allereerst de toezegging van de belastingdienst dat degene die meedoet aan horizontaal toezicht en een convenant sluit, snel antwoord krijgt op vragen over de fiscale positie van de onderneming. Waarom moet een ondernemer daar een convenant voor sluiten? Je hebt toch sowieso recht op een vlotte behandeling door de overheid? Een bedrijfsfiscalist van een grote onderneming kreeg enige tijd geleden ook de vraag voorgelegd van de belastingdienst of er belangstelling was voor het aangaan van een convenant in ruil voor snelle behandeling. De fiscalist van die onderneming gaf aan zeer tevreden te zijn over de snelheid en de inhoudelijkheid van de dienstverlening door de fiscus en uit dien hoofde geen belangstelling te hebben voor een convenant.

Is de wens van de overheid om meer op gelijke voet en als partner met ondernemers om te gaan echt gemeend? Of is het voor de overheid vooral door praktische motieven ingegeven en speelt de beperkte capaciteit aan ambtenaren – ook met de komende inkrimping van het ambtenarenbestand in het achterhoofd – die controles kunnen uitoefenen een te belangrijke rol? En in hoeverre is de wens van de ondernemer om een convenant aan te gaan ook niet ingegeven door de zeer praktische gedachte dat daarmee toch vrij gemakkelijk het verleden zonder al te veel *exposure* achter zich kan worden gelaten?

In de convenanten is tot op heden nauwelijks aandacht voor rechtsbescherming van de ondernemer. Het ministerie van Financiën doet dat af met het standpunt dat bepalingen over geschilbeslechting zoals *mediation* of arbitrage in principe horizontaal toezicht al snel te veel juridiseren. Uiteindelijk heeft de staatsecretaris van Financiën aangegeven dat er, als het echt uit de hand loopt, wellicht ruimte is voor *mediation*. Wat is er mis met een simpele clause over geschilbeslechting? Juridisering? Een convenant is op zich ook een overeenkomst met rechten en verplichtingen. Daar past prima een bepaling in hoe je met elkaar omgaat als je onenigheid krijgt. Er staan grote belangen op het spel. Nu is de belastingdienst nog blij met grote ondernemingen die een convenant willen sluiten. Maar hoe gaat dat als er 'genoeg' convenanten zijn en een beursgenoteerd bedrijf krijgt een conflict over het convenant en de belastingdienst zegt het convenant op? Hoe legt het bedrijf dat uit aan de analisten en de pers? Kun je dan nog wel met goed fatsoen onder het convenant uit of moet je de overheid op je knieën smeken om het convenant terug te krijgen met alle strakke voorwaarden van dien?

De belastingdienst heeft aangegeven dat er ook voor convenantpartners ruimte is om tegen elkaar te procederen over fiscale geschillen. *Agree to disagree*. Je kunt het dus ook onder een convenant niet met elkaar eens zijn en naar de rechter stappen. Procedures geven emoties maar nog veel belangrijker is dat ze gevolgen kunnen hebben voor de jaarrekening. In hoeverre trekt dat uiteindelijk toch niet een wissel op de relatie en komt daarmee uiteindelijk het convenant in gevaar? Ik laat nog onbesproken de vraag in hoeverre de ondernemer die een convenant heeft afgesloten, een beroep op een 'nieuw feit' kan doen. Een paragraaf in een convenant dat de convenantbepalingen niets afdoen aan de bescherming voor de ondernemer op grond van een 'nieuw feit' klinkt aardig, maar is geen rechterlijk oordeel.

Een ondernemer die een convenant aangaat met de overheid, moet laten zien dat hij *in control* is wat betreft de fiscaliteit van zijn onderneming. En zie daar de geboorte van het *Tax Control Framework (TCF)*. Hoe moet dat eruit zien? De Belastingdienst heeft in maart 2008 een notitie gepubliceerd met daarin enkele handreikingen over wat een TCF zou kunnen bevatten. Ondernemers zijn dus zelf TCF's gaan ontwikkelen en zo ontstaat van zelf een *best practice*. De ene ondernemer zorgt ervoor dat ook de andere ondernemer in de ogen van de fiscus zal moeten voldoen aan de steeds strengere eisen van de TCF. Als de lat steeds hoger wordt gelegd, blijkt dat de kleinere 'uitverkorenen' met minder *accounting* infrastructuur en *resources* relatief meer kosten en tijd kwijt zijn aan het ontwikkelen van een robuust TCF. Goed voor de gespecialiseerde adviseurs maar vanuit kosten/batenanalyse voor de ondernemer... Daarnaast speelt er nog iets. Belastingheffing is niets meer of minder dan een door de Grondwet gesanctioneerde inbreuk op het eigendomsrecht. Dan is het toch vreemd dat de kosten van toezicht op een juiste belastingheffing steeds meer bij de ondernemer worden gelegd.

Is hier sprake van opportunisme of is horizontaal toezicht een serieuze mogelijkheid die meer gelijkwaardigheid oplevert voor burger en overheid? Hoe zit het

met de *good guys* en de *bad guys*? Heb je een convenant, dan hoor je bij de 'goeien', en heb je geen convenant, dan hoor je bij de 'kwaaien'. Dus de ondernemers zonder convenant worden streng gecontroleerd. Want als het goed is, houd je uiteindelijk meer capaciteit over – mits voldoende mensen uiteraard – om de *bad guys* beter te kunnen controleren. Hoe past dat in het beginsel van gelijke behandeling van ondernemers? Het lijkt ook een beetje op: of je hangt jezelf op of je wordt opgehangen door de fiscus.

In de fiscale vakbladen hebben velen – ook in de fiscale adviespraktijk – zich gehaast om zich achter het initiatief tot horizontaal toezicht te scharen. Het was eigenlijk al snel politiek incorrect om tegen horizontaal toezicht te zijn.

Het concept horizontaal toezicht is – zo blijkt uit hetgeen ik hiervoor al heb aangegeven – nogal werkenderwijs ontwikkeld, zonder al te diepgaand onderzoek naar de echte voor- en tegen's en de belangrijke aandachtspunten. Men is eraan begonnen zonder echt serieus na te denken over alle facetten.

De allerbelangrijkste vraag is of de belangen tussen *overhead* en burger wel voldoende parallel lopen om horizontaal toezicht toe te kunnen passen. Wellicht wel als het gaat om *fair play* maar als het gaat richting *fair share* dan is er denk ik geen basis voor een convenant.

Horizontaal toezicht is wel effectief

J.A. Rouw

De Belastingdienst heeft de afgelopen jaren haar toezichtsstrategie ingrijpend veranderd. De nieuwe strategie is in essentie gebaseerd op vier principes. Het eerste en belangrijkste principe is horizontalisering; kenmerkend is daarbij het leggen van een deel van de verantwoordelijkheid voor het houden van toezicht bij haar ketenpartners. Met keten wordt hier bedoeld de aangifteketen, ofwel het traject vanaf het moment dat gebeurtenissen zich in het bedrijfsproces van onderneming voordoen tot het moment dat daarvan ook een weerslag in de aangifte is te vinden. Hoewel een echte definitie op dit moment niet voorhanden is, zijn er wel een aantal kenmerkende principes die ten grondslag liggen aan horizontaal toezicht. Een eerste kenmerk is dat de Belastingdienst voor haar oordeelsvorming over de aanvaardbaarheid van de aangifte meer steunt op toetsingsmaatregelen die in het totstandkomingsproces van de aangifte reeds zijn getroffen. In feite wordt hier gebruik gemaakt van het vermogen tot zelfregulering van burgers en bedrijven. In een democratie en rechtsstaat als de onze is het immers niet meer dan passend dat de overheid haar burgers en bedrijven benadert vanuit vertrouwen en evenwaardigheid en dus haar wijze van toezicht houden daarop afstemt. Een tweede kenmerk is dat door deze wijze van werken doublures vermeden worden en dus de administratieve (toezichts)last wordt verminderd. Ten slotte is een belangrijk uitgangspunt dat deze wijze van werken, met name voor het MKB, eerder rechtszekerheid biedt en dat wordt vermeden dat achteraf aller-

lei herstelacties noodzakelijk zijn in de vorm correcties, boetes e.d. die tijdrovend en duur zijn.

Bij zeer grote ondernemingen gebeurt dat door het afsluiten van individuele convenanten waarin de wijze waarop de samenwerking wordt vormgegeven wordt vastgelegd. De waarborgen voor een juiste weergave van de fiscale positie zijn daarbij veelal gebaseerd op het goed functioneren van de maatregelen die zijn opgenomen in een zogenaamd *Tax Control Framework*.

Voor het MKB wordt ingezet op het steunen op het werk dat financiële dienstverleners al in het totstandkomingstraject van de aangifte hebben verricht. Daartoe worden convenanten met die dienstverleners afgesloten die, mede gezien hun omvang en organisatiegraad, hun interne kwaliteitsborging op orde hebben. De klanten van deze dienstverleners kunnen zich dan via een schriftelijke verklaring aansluiten bij het convenant. Gevolg voor deze klanten is dan dat het toezicht niet meer bij hen plaatsvindt (landelijke steekproeven uitgezonderd), maar primair bij deze convenantpartners door middel van ‘metatoezicht’ dat tot doel heeft een oordeel te geven over de aanvaardbaarheid van de aangiften op basis van de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden en de interne kwaliteitsborging. Ook met branches, belangenverenigingen en koepels worden afspraken gemaakt die vervolgens ook weer in een convenant worden vastgelegd, waarbij die organisaties zelf de gemaakte afspraken met hun leden communiceren en ook het toezicht op de naleving zo mogelijk voor hun rekening nemen. Ook hier worden door de Belastingdienst steekproeven gedaan op naleving. Ten slotte wordt thans bezien welke mogelijkheden er zijn voor het maken van afspraken met softwareleveranciers teneinde ook in dat deel van de administratieve keten ingebouwde waarborgen te creëren dat een aangifte een juist en volledig beeld geeft.

Het tweede principe is het verminderen van de toezichtlast door een betere samenwerking met andere toezichthouders. Gezien de verschillende strategieën, culturen en werkwijzen bij de vele toezichthouders is dat voorwaar geen sinecure. Het derde principe is actualiteit; uit marktonderzoek blijkt dat burgers en bedrijven liefst zo snel mogelijk willen weten waar ze fiscaal aan toe zijn. Dat betekent een intensievere dienstverlening, ondersteuning en begeleiding van – groepen – ondernemers op basis van actuele situaties en vragen of onduidelijkheden. Dit om te voorkomen, net als bij horizontaal toezicht, dat niet na vele jaren alsnog correcties moeten worden aangebracht, al dan niet gepaard gaande met boetes en rente. Een proactieve houding dus, waarbij het uitgangspunt is: ‘Voorkomen is beter dan genezen’.

Het laatste principe is zichtbaarheid. Uit hetzelfde onderzoek komt naar voren dat de Belastingdienst werd gezien als een organisatie zonder gezicht, waarbij de menselijke maat niet de overhand had.

Dat betekent dat in de nieuwe strategie zoals hiervoor werd beschreven, de dienstverlening in het toezicht meer aandacht krijgt, dat specifieke groepen als startende ondernemers en ZZP'ers anders zullen worden benaderd. Maar ook betekent het dat, om in politietermen te spreken, actief in wijken gesurveilleerd wordt. Hoewel het karakter van deze surveillance van de Belastingdienst primair

dienstverlenend is en niet repressief, gaat van zichtbaarheid als zodanig al een preventieve werking uit.

Naar mijn mening is die gekozen strategie de juiste. En natuurlijk zullen diegenen die niet van goede wil zijn en proberen te frauderen een passende aanpak krijgen. Maar de goeden moeten niet lijden onder de slechten, is de gedachte, want die goeden zijn veruit in de meerderheid.

Nog een enkele kanttekening.

Bij horizontalisering is natuurlijk de eerste schakel cruciaal. Dat zijn zij die een onderneming, instelling of bedrijf runnen. Zij dragen dan ook primair de verantwoordelijkheid voor hun handelen en de gevolgen daarvan. Die verantwoordelijkheid kunnen toezichthouders niet overnemen, zie ook de discussie over de schulden van de kredietcrisis.

Maar de laatste schakel is ook een factor van belang. De toezichthouder zelf. De mens die dat werk doet. Dat toezicht in de huidige maatschappelijke context belangrijker is en anders moet, is rationeel begrijpelijk. Dat toezicht nu iets anders betekent dan twintig, dertig of veertig jaar geleden is helder. Het is meer dan ooit een volwaardig vak geworden. Zie de komst van zo'n gezaghebbend tijdschrift als het *Tijdschrift voor Toezicht*. Het vak en de opvattingen over toezicht ontwikkelen zich. Maar hoe zit het met de mensen die zo'n zich snel ontwikkelend vak uitoefenen? Hebben die zich inmiddels ook zo ontwikkeld? Bij veel reeds langer bestaande organisaties die in het verleden een andere invulling aan het toezicht gaven, zie je die worsteling. De huidige opvattingen en inzichten over toezicht, de mate waarin partners in de keten invulling kunnen en willen geven aan kernwaarden als vertrouwen, transparantie en begrip, botsen soms toch wel met de ervaringen die de huidige toezichthouders in de afgelopen decennia hebben opgebouwd. Deze ervaringen zijn diep geworteld in de opvattingen, normen en waarden van de toezichthouders en daarmee in reflexen, patronen en werkmethoden van deze organisaties. Bij de Belastingdienst bestaat dan ook het besef dat van daaruit mee ontwikkeld moet worden om de gekozen strategie uiteindelijk in de praktijk te kunnen realiseren.