

Horizontaal Toezicht

Het voorkomen van
naheffen onder
horizontaal toezicht

Bijlagen



Anouk van den Bersselaar
Utrecht 24 mei 2014

Inhoudsopgave

1. Interview met Frans Cremers, partner bij PwC	3
1.1. Horizontaal toezicht in zijn algemeenheid	3
1.2. De open norm van het TCF	3
1.3. Wettelijke grondslag	4
1.4. De steekproef	5
1.5. Horizontaal toezicht binnen het MKB-segment	5
1.6. Het verschil tussen horizontaal toezicht bij MKB-bedrijven en grote ondernemingen	6
1.7. Het verschil tussen fiscaal dienstverlenersconvenant en brancheconvenant	6
1.8. Het niet naleven van afspraken	6
1.9. Naheffen in de praktijk	7
2. Interview met Eelco van den Enden, partner bij PwC	8
2.1. Compliant	8
2.2. Het TCF	8
2.3. Wettelijke grondslag	10
3. Interview met John Piepers en Fieke van der Vlist, werkzaam bij de Belastingdienst	11
3.1. Horizontaal toezicht in zijn algemeenheid	11
3.2. Het TCF	13
3.3. Wettelijke grondslag en rechtsbescherming	15
3.4. Naheffen	16
4. Interview met een medewerker van een klant van PwC	18
4.1. Horizontaal toezicht in zijn algemeenheid	18
4.2. Het TCF	20
4.3. Wettelijke grondslag	21
4.4. Naheffen	21
5. Individueel handhavingsconvenant	23

1. Interview met Frans Cremers, partner bij PwC

Algemene gegevens geïnterviewde

Datum van het interview: 17 maart 2014

Functie: Partner en verantwoordelijk voor de Tax Function Effectiveness groep in Zuid-Nederland.

Disciplines: Gespecialiseerd in adviseren en architectuur bij het opzetten, implementeren en monitoren van Tax Control Frameworks en uitvoeren van audit of tax.

Ervaring: Frans Cremers is in 2007 bij PwC gestart na een lange carrière als accountant en bestuurder bij de Belastingdienst. Daar was hij nauw betrokken bij de initiële implementatie van Horizontaal Toezicht en de intrede van het begrip Tax Control Framework. Momenteel adviseert Frans alle categorieën van klanten, van klein tot groot, in zowel profit als non-profit sectoren, om hun grip op fiscaliteit verder te verhogen. Hij doet dit met een breed team van medewerkers die alle onderdelen beheersen van het Tax Control Framework. Met zijn achtergrond als accountant en bijna 25 jaar fiscale ervaring kan hij als geen ander de brug bouwen tussen fiscaliteit en het beheersen en monitoren van processen.

1.1. Horizontaal toezicht in zijn algemeenheid

Frans Cremers vindt dat er in de kern hele goede kanten zitten aan horizontaal toezicht, zowel voor de Belastingdienst, als voor de klant en de adviseurs. Hij vraagt zich af wie er op tegen kan zijn om samen te werken op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie en dat ook nog eens in de actualiteit. Voor de klanten is werken in de actualiteit een voordeel omdat het zekerheid aan de voorkant kan geven, ze weten dus waar ze aan toe zijn. Het voordeel van horizontaal toezicht voor de Belastingdienst is dat de strijd aangaan na het indienen van de aangifte relatief veel tijd kost en het levert per saldo niet meer op. Voor PwC betekent horizontaal toezicht dat het makkelijker zou moeten zijn om met een klant tot een goede aangifte te komen, want als je aan de voorkant de dingen al hebt afgestemd weet je dat wat je indient conform is.

Frans Cremers is dus in zijn algemeenheid positief over horizontaal toezicht, alleen heeft hij zijn twijfels bij de manier waarop partijen het soms aanvielen. De Belastingdienst in de zin van dat er nog veel te veel inspecteurs op een verticale manier naar kijken, wat dus niet de goede lijn geeft. De klant ziet het verder opbouwen van grip op fiscaliteit nog niet als een belangrijk element. Dat zijn nog wel nadelen, maar als je die nadelen een beetje weg kunt houden staat hij er positief tegenover.

1.2. De open norm van het TCF

De meningen over de open norm van het TCF zijn verdeeld. Aan de ene kant kun je je afvragen welke norm je zou kunnen opleggen. Elke organisatie is anders, business modellen zien er anders uit. Iedere organisatie kan het TCF op een eigen manier inrichten. Het heel strak voorschrijven van een norm is niet de goede weg. Frans Cremers vindt het wel een goed idee als het over een wat grovere benadering gaat, waarin je aangeeft wat het minimumniveau zou moeten zijn waar een administratie aan moet voldoen (T3M) een soort van minimumvereisten. Een professionele organisatie groot of klein die moet de boel op orde hebben om tot een juiste aangifte te komen. Als je de mate van volwassenheid als norm beschouwt dan denkt hij dat het wel goed zou zijn als daar duidelijkheid in zou komen. Bijvoorbeeld door te zeggen dat op ieder onderdeel minimaal level 3 moet worden gehaald. In ieder geval voor de inrichting van de compliance, aan de strategie zou een ander minimumlevel kunnen worden gesteld. Frans Cremers vindt dat er best een normering mag komen, maar niet een normering die heel strak is voorgeschreven.

PwC anticipeert op de onzekerheid van het TCF door gebruik te maken van het Tax Management Maturity Model (T3M), dus door als het ware zelf de minimumnorm te creëren. De Belastingdienst hanteert zelf wel een soort van normering (vertelt bij de presentatie van de Belastingdienst), maar deelt deze norm niet. Frans Cremers vindt dat deze norm wel gedeeld moet worden, want horizontaal toezicht staat ook voor transparantie en vertrouwen van beide kanten. De Belastingdienst deelt de norm niet volgens Frans Cremers, omdat de Belastingdienst bang is dat het een soort afvinklijstje wordt. Frans Cremers begrijpt wel waarom de Belastingdienst dit denkt, omdat de Belastingdienst denkt dat hij op regelniveau een norm moet aangeven. Frans Cremers vindt dat de Belastingdienst dat niet hoeft te doen, hij kan de norm open laten op regelniveau. Volgens Frans Cremers moet de norm gekoppeld worden aan de volwassenheidsmodellen, zoals het T3M. De Belastingdienst kan dan dus aangeven op welk niveau een onderneming ten minste moet zitten om uiteindelijk te komen tot een goede aangifte.

In goede relaties onder horizontaal toezicht merkt Frans Cremers dat de Belastingdienst het toezicht aanpast naarmate het TCF op orde is. Dit doet hij echter niet zo maar, de Belastingdienst wil wel zien hoe de onderneming bepaalde dingen aanpakt. Het probleem is echter wel dat de individuele inspecteurs nog niet op een lijn zitten, waardoor de klant niet weet waar hij aan toe is.

1.3. Wettelijke grondslag

Frans Cremers vindt niet dat er een wettelijke grondslag hoeft te komen voor horizontaal toezicht. De AWR geeft al aan dat je stellig, juist en zonder voorbehoud een aangifte moet indienen. Hij denkt dat je dat niet verder in een wet moet uitwerken, maar in een besluit van de staatssecretaris. Als je dan aan bepaalde voorwaarden voldoet zijn daar consequenties aan verbonden, maar dat hoeft je niet in de wet op te nemen. Volgens Frans Cremers zouden de verjaringstermijn en de boete, thema's kunnen zijn waar de wetgever iets op moet bedenken. Horizontaal toezicht is werken in de actualiteit en je kunt je afvragen of elementen als verjaringstermijnen die in de wet staan daar nog wel bij passen. Dat is een indirecte consequentie van horizontaal toezicht. Je probeert juist vandaag af te werken en dingen uit het verleden dicht te zetten, maar dan toch heb je nog de verjaringstermijn dat matcht niet helemaal. Dit geldt ook voor het boeteverhaal, onder horizontaal toezicht zou een boete misschien net een ander aspect met zich meebrengen. In het besluit komt dan te staan dat de toepassing van de boete en verjaringstermijn onder bepaalde omstandigheden niet van toepassing zijn onder horizontaal toezicht of op een andere manier moeten worden uitgelegd. Dan krijg je een verankering die maakt dat de energie die de klant of PwC erin heeft gestoken, om de grip op fiscaliteit op een hoog plan te brengen ook wat oplevert. De klant krijgt namelijk rechtszekerheid. Nu kan een inspecteur nog alle kanten op, dus dat is te vrijblijvend. Volgens Frans Cremers is aanpassing van de wet dus niet nodig. Hij denkt dat je dit ook met een besluit kunt regelen. De echte vrijblijvendheid moet eraf zijn. Dan kan de Belastingdienst ook via een besluit voorwaarden stellen waaraan je moet voldoen wil je die artikelen uitsluiten. De voorwaarden moeten dan wel helder gedefinieerd zijn en die moet je getoetst hebben of kunnen hebben. Dan heb je weer het linkje met wie moet dat dan toetsen, onder horizontaal toezicht zou je dat als control selfassessment kunnen doen. De belastingplichtige kan dan met zijn adviseur of accountant zorgen dat er gecheckt is dat er aan de voorwaarden is voldaan en als dat het geval is dan is de uitsluiting van dat soort artikelen van toepassing.

1.4. De steekproef

PwC voert de statistische steekproef uit op basis van de euromethode. Met de steekproef wil PwC vaststellen in hoeverre er in de administratie al dan niet fouten aanwezig zijn die kunnen leiden tot een fout in de aangifte. Dit doet ze met een wetenschappelijke benadering die ervan uitgaat dat 95% betrouwbaarheid aanwezig is op de uitkomst, als het werk goed uitgevoerd wordt. Er is dan nog 5% kans dat er fouten in zitten die boven de materialiteitsgrens uitgaan en dus niet worden ontdekt.

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

De steekproef zit aan het einde van het traject van horizontaal toezicht. Monitoring, het vijfde bouwblok van het T3M, is de start van de leercirkel en bevat ook de steekproef. Een optie die je dan nog hebt is dat je er nog een soort van zekerheid op kan geven, een soort van accountantsverklaring en dan ga je naar het blokje van Tax Assurance toe. De steekproef zit dus vrij achteraan in het traject en het is ook meestal het element waar de Belastingdienst zegt, dat als je daar gevorderd in bent dat hij het toezicht dan aan kan passen.

1.5. Horizontaal toezicht binnen het MKB-segment

Horizontaal toezicht binnen het MKB-segment heeft een andere insteek dan horizontaal toezicht bij grote ondernemingen. Bij het fiscaal dienstverlenersconvenant steunt de Belastingdienst feitelijk op de werkzaamheden zoals PwC die heeft ingericht. Dit betekent dat de Belastingdienst steunt op de werkprocessen van PwC om uiteindelijk te komen tot een goede jaarrekening en een goede aangifte. De informatie die nodig is voor het komen tot een goede aangifte moet bij de klanten worden verzameld. Dan zou je zeggen dat ze een strak omlijnd TCF hebben, maar dat hoeft niet zo te zijn. De fiscaal dienstverlener is niet verantwoordelijk voor het TCF van de klant. PwC probeert echter wel voordat een klant kan deelnemen aan het fiscaal dienstverlenersconvenant bepaalde checks uit te voeren. Door die checks weten PwC en de klant of de klant zijn processen op orde heeft en waar een verbeteringslag gemaakt zou kunnen worden. Dat gaat niet helemaal volgens het T3M, maar het gedachtegoed wordt wel gebruikt om de klant zijn processen beter in te kunnen laten vullen. De gemiddelde onderneming die deelneemt aan het fiscaal dienstverlenersconvenant is een heel stuk kleiner dan ondernemingen met een individueel convenant. Dus een TCF in de zin van alles is beschreven in handboeken en er is sprake van een complete monitoring en checks enzovoorts, dat is niet echt relevant en aan de orde.

Volgens Frans Cremers is het wel van belang, dat als mensen van PwC met een jaarrekening of aangifte bezig zijn bij zo'n klant, ze wel zorgen dat de informatie die ze naar boven halen om uiteindelijk in een aangifte te verwerken, informatie is waar ze echt op kunnen steunen. Een lastige factor is dat alles op basis van volledigheid vastgesteld moet worden. Dat kan PwC niet nagaan en dat weet de Belastingdienst ook. Iedere 3, 5 of 7 jaar gaat PwC na of het bedrijf nog onder het convenant kan vallen. Het is niet zo dat klanten zomaar onder het convenant vallen.

1.6. Het verschil tussen horizontaal toezicht bij MKB-bedrijven en grote ondernemingen

Als je vanuit de benadering van de Belastingdienst kijkt, hebben grote ondernemingen een individuele klantcoördinator, dus één contactpersoon. Ondernemingen met een fiscaal dienstverlenersconvenant, dus kleinere klanten hebben niet als bedrijf één vast contactpersoon, maar in dat geval heeft bijvoorbeeld PwC een intermediairs contactpersoon. Dus PwC heeft bij de Belastingdienst in het zuiden één contactpersoon, zo ook voor de omgeving Utrecht enzovoorts. De klantcoördinator moet in principe alles voor PwC haar fiscaal dienstverleners klanten regelen.

Een tweede verschil is de mate waarin je de aanpak neerzet. Hoe groter een klant is, hoe complexer en zwaarder PwC moet inzetten met een T3M en een monitorvariant etc.

1.7. Het verschil tussen fiscaal dienstverlenersconvenant en brancheconvenant

Je zou kunnen zeggen dat er 3 verschillende vormen onder horizontaal toezicht zijn. Het individuele convenant voor grote ondernemingen. Voor de wat kleinere ondernemingen heb je het fiscaal dienstverlenersconvenant en dan heb je nog de brancheconvenanten. De brancheconvenanten zien meestal op één afspraak tussen de Belastingdienst en de branche op één bepaald thema. Een voorbeeld daarvan is de krantenbezorgingswereld. Hoe moet worden omgegaan met de beloning die je aan een krantenbezorger of iemand van soortgelijke strekking geeft? Om dat meer eenduidig aan te pakken heeft de branche met de Belastingdienst afspraken gemaakt die voor de hele branche geldend zijn. Dus dat is zekerheid creëren aan de voorkant op één thema voor de hele branche. Dat kan dus los van het individueel horizontaal toezicht staan of het fiscaal dienstverlenersconvenant. Dus het ziet meer op één thema waarin de branche een bepaalde problematiek aan de orde stelt die je het beste gezamenlijk kunt afstemmen en regelen. Het brancheconvenant kan samen gaan met een individueel convenant of fiscaal dienstverlenersconvenant.

1.8. Het niet naleven van afspraken

De vraag is wat betekent het als je afspraken in het convenant niet naleeft, want in het convenant zelf staat niet zo veel, behalve dan dat je met wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip met elkaar samenwerkt. Je zou kunnen zeggen dat dan de gewone rechtsgang weer gaat lopen.

Het kan ook zijn dat je één thema hebt waar je met elkaar niet uitkomt onder horizontaal toezicht. Dat noemt de Belastingdienst 'agree to disagree'. Je kunt het met elkaar oneens zijn over de duiding. Wat je dan wel met elkaar probeert is om de feiten gelijk vast te stellen, dat daar niet een interpretatieverschil in kan zitten. Dat gebeurt ook wel af en toe, het gebeurt ook af en toe dat er een rechter aan te pas komt om dat uiteindelijk te beslechten, maar dan ben je het wel met elkaar eens hoe je het gaat aanpakken. We zijn het niet met elkaar eens over de inhoud of over de technische duiding, maar daar gaan we de rechtsgang voor opzoeken om dat helder te krijgen.

Een ander thema zou kunnen zijn dat de belastingplichtige bewust een onvolledige aangifte gedaan heeft. Een onderdeel van horizontaal toezicht is dat je transparant bent en dat je dingen met elkaar in een vroegtijdig stadium deelt. Stel nu dat een klant zegt, ik heb €100 opbrengst gehad en ik geef er maar €80 aan. Dat is gewoon fraude, dan gaat de gewone rechtsgang lopen.

Frans Cremers geeft een voorbeeld waarin de Belastingdienst zich niet aan de afspraken houdt. Bij een klant waar horizontaal toezicht aan de orde is, zit de Belastingdienst in een dilemma. De klantcoördinator is het op zich eens met de klant, maar een andere belastingautoriteit in Nederland is het daar niet mee eens. Dan wordt er niet gewerkt op basis van transparantie, wederzijds begrip en vertrouwen. Sterker nog dat speelde twee weken terug en dat is nog niet opgelost. Frans Cremers heeft toen de klant gebeld en vervolgens met de Belastingdienst gebeld. Hij heeft aangegeven dat als de Belastingdienst dit doorzet dat er dan een kort geding zou komen. De Belastingdienst heeft aangegeven dat hij nog niet weet wat hij gaat doen, maar hij wil in ieder geval wel de dialoog aangaan. Volgens Frans Cremers is dat eigenlijk de beste weg. Daar moet je niet voor wegllopen, maar dan moet je een oplossing gaan zoeken. Je moet het wel op een nette manier doen en niet zomaar stiekem doorzetten als Belastingdienst. Niet elke inspecteur is daar genegen voor, dat speelt ook een rol. Dit keer was het iemand van Belastingdienst buitenland en die zat er echt verticaal in. Daarvan hebben we gezegd: 'jij kan er wel verticaal inzitten maar dan gaan we jouw baas bellen'. Dus toen heeft PwC met de directeur gesproken en die heeft gezegd dat de dialoog moet worden aangegaan.

1.9. Naheffen in de praktijk

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

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

Naheffen hoeft niet perse de relatie aan te tasten. Het wordt wel anders als je onder aangepast toezicht zegt dat je in de monitoring al hebt vastgesteld dat er geen fouten inzitten die kunnen leiden tot een fouten aangifte. Dan moet je alleen maar corrigeren over de periode na de monitoring en niet verder terug in het verleden. Daarmee is het verleden dichtgezet. Als de Belastingdienst de monitoring zelf had uitgevoerd was er sprake geweest van opgewekt vertrouwen en dat is weer die wettelijke term, dat zou weleens wettelijk of tenminste in een besluit mogen worden verankerd.

2. Interview met Eelco van den Enden, partner bij PwC

Algemene gegevens geïnterviewde

Datum van het interview: 19 maart 2014

Functie: Partner

Disciplines: Tax Function Effectiveness en Tax Assurance

Ervaring: Eelco van den Enden werkte voor verschillende ondernemingen als non-executive CFO, Head of Tax, Treasury and Risk Management. Momenteel doceert hij ook aan de Nyenrode Business University Centre for Tax Management and Tax Assurance.

2.1. Compliant

Eelco van der Enden legt uit dat een onderneming compliant kan zijn. De onderneming heeft dan een goed werkend TCF dat met een T3M-scan te beoordelen is. Tevens kan een onderneming niet compliant zijn. Ten eerste kan een onderneming bewust niet compliant zijn, dan heb je het dus over fraudeurs. Ten tweede kan een onderneming onbewust niet compliant zijn. Daar heb je nog twee verschillende vormen van namelijk: niet verwijtbaar en met een verwijtbaar standpunt. Het kan zo zijn dat mensen een fout hebben gemaakt. Tevens kan het zo zijn dat niet de juiste informatie uit het systeem wordt gehaald. Deze factoren kunnen voorkomen worden. 95% van de gevallen zit hier. Als een TCF niet op orde is en na een aantal jaren is hier nog niets aan gedaan dan zou je je kunnen afvragen of een onderneming dan als bewust niet compliant kan worden aangemerkt.

2.2. Het TCF

Vóór de invoering van horizontaal toezicht keek men naar de rechtmatigheid van de aangifte. Nu wordt steeds meer gekeken naar de doelmatigheid en het dataproces. Er wordt gekeken of een organisatie überhaupt wel in staat is om een juiste aangifte in te dienen. Onder horizontaal toezicht moet het vertrouwen gerechtvaardigd zijn. Wanneer is dit vertrouwen dan gerechtvaardigd? Als het TCF op orde is. Wanneer is het TCF op orde? Dat zegt de Belastingdienst niet, dat moet het bedrijf zelf doen volgens de Belastingdienst, want ieder bedrijf is anders. Eelco van der Enden is het hier niet mee eens, want ieder bedrijf werkt op basis van dezelfde risicomanagement en compliance matrixen. Eelco van der Enden zegt dat 95% van de ondernemingen werkt via COSO modellen. De Belastingdienst zegt dat hij niet met een normatief kader komt, maar hij zet wel onderstaand schema in de leidraad, dat is toch een normatief kader, als je die dingen op orde hebt krijg je geen naheffingsaanslag opgelegd.

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

Eelco van der Enden geeft aan dat verschillende commissies aan hebben gegeven dat als je niet kunt meten, je ook niet kan bepalen of horizontaal toezicht efficiënter is. Volgens hem moet er ergens gemeten worden. Hij geeft aan dat belastingplichtigen transparant en proactief informatie moeten geven, maar de Belastingdienst is niet open en transparant over wat hij vindt van de beheersomgeving van de belastingplichtige. Klanten van PwC geven aan dat in de operationele uitvoering niets veranderd is. Eelco van der Enden geeft aan dat het kader hierboven weergegeven genoeg is om te kunnen beoordelen of een onderneming onder horizontaal toezicht kan vallen. In dat geval kan de Belastingdienst een stapje terug doen als het TCF op orde is, want dan kan hij op het TCF vertrouwen. Het gaat immers om vertrouwen over en weer. Dat normatief kader zou dan in een uitvoeringsbesluit kunnen worden vastgelegd, zodat belastingplichtigen weten dat als ze het op een bepaalde manier doen dat het dan goed is. Volgens Eelco van der Enden wil de Belastingdienst hier niet over nadenken.

Eelco van der Enden is van mening dat horizontaal toezicht verwordt tot een etiket voor slechte controles. Vroeger kon de Belastingdienst niet iedereen controleren, want er was te weinig capaciteit en veel onvrede. Nu met horizontaal toezicht kan de Belastingdienst nog steeds niet iedereen controleren, maar het wordt horizontaal toezicht genoemd. Eelco van der Enden geeft aan dat hij zich hier over opwindt, omdat het hele fiscale en economische bestel onderuit klapt bij een niet functionerende Belastingdienst. Daar heeft uiteindelijk iedereen last van, niemand schiet daar iets mee op. Hij geeft aan dat het heel simpel op te lossen is, namelijk via vormen van gereguleerde zelfcontrole. Hierbij wordt gebruik gemaakt van een bepaald format en als daaraan voldaan wordt dan kan de Belastingdienst een stapje terug doen. De Belastingdienst staat hier niet open voor. Nu wordt er soms wel een stapje terug gedaan en soms niet, dat verschilt per toezichthouder. Eelco van der Enden is van mening dat de stap tussen verticaal en horizontaal toezicht te groot is. Volgens hem zou gereguleerde zelfcontrole tussen de twee vormen kunnen bestaan. In een wetgevend kader kan dan worden beschreven hoe je jezelf kan controleren met bepaalde protocollen en als je dat dan zelf inregelt, de Belastingdienst niet meer langskomt, dus dat goed ook echt goed is. Dat is nu niet het geval.

Het doel van horizontaal toezicht is efficiënt en effectief toezicht houden. Volgens Eelco van der Enden ben je nooit efficiënt en effectief als je geen standaardwerkproces inricht. Wanneer je geen standaardwerkproces hebt, kan er ook niets gecontroleerd en vergeleken worden. Er kan niet worden getoetst aan een norm, je kunt niets meten omdat iedereen het anders doet. Eelco van der Enden is van mening dat de doelstellingen onderweg zijn losgelaten, want horizontaal toezicht is op dit moment niet efficiënt en effectief. Er is nu sprake van een vage norm waarin de Belastingdienst kan doen en laten wat hij zelf wil.

Hoe weet een belastingplichtige wanneer hij in control is. De Belastingdienst zegt dat je dat niet kunt aangeven, dat ieder bedrijf anders is. Eelco van der Enden vindt dat de Belastingdienst dat wel kan aangeven met een T3Machtige modulen. Aan de hand van de levels kan worden bepaald of de stappen gezet zijn om de goede beheersing te hebben. Sterker nog de Belastingdienst zegt dat hij geen norm hanteert, maar hij doet het wel (zie schema), alleen het werkproces eromheen bestaat niet, dus we weten niet wat hij gaat doen en hoeveel gewicht hij eraan gaan hangen.

Belastingambtenaren zien horizontaal toezicht niet zitten, want in plaats van controleren aan de achterkant moeten ze nu aan de voorkant gaan controleren. Al die tijd die je daarmee kwijt bent, had de belastingambtenaar hard kunnen controleren. Er is niet gemeten hoe effectief horizontaal toezicht is. Hierdoor kan niet worden aangetoond wat de investeringen aan de voorkant hebben opgeleverd. Doordat dat niet kan worden aangetoond, krijgen we de hele Belastingdienst niet mee. Eelco van der Enden snapt niet hoe je zo'n goed concept zo kan verpesten. Overigens internationaal gaat men Nederland ook niet meer volgen, wel met het idee van coöperatieve compliance maar niet meer met horizontaal toezicht.

Als je niet kan meten wat het succes van het model is, gaat het niet landen. Vage normen zijn niet meetbaar.

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

Door te zorgen dat de controles van een onderneming op orde zijn, kun je ervoor zorgen dat klanten van PwC niet te maken krijgen met art. 20 AWR. De controles zijn op orde als je voldoet aan bovenstaand schema of het T3M, feitelijk komen die twee met elkaar overeen. Eigenlijk hebben PwC, de klant en de Belastingdienst hetzelfde doel, namelijk ervoor zorgen dat art. 20 AWR niet voorkomt onder horizontaal toezicht. Sterker nog een TCF is een risicobeheersingsmiddel dat art. 20 AWR voorkomen moet en dat kun je alleen maar doen door stellig, juist en zonder voorbehoud een aangifte in te dienen (art. 8 AWR). Zelfs daarin zie je dat de hele context van het TCF, dus het T3M allang wettelijk is ingekaderd.

Onder horizontaal toezicht is het dus niet de bedoeling dat er wordt nageheven, alleen vergissingen zijn menselijk dus het kan wel voorkomen. Het hele systeem functioneert niet zoals het zou moeten functioneren, de mensen bij de Belastingdienst zouden open moeten staan voor veranderingen maar daar staan ze niet voor open. Je kunt geen controleprotocol bouwen op softcontrols.

2.3. Wettelijke grondslag

Eelco van der Enden is van mening dat er een wettelijke grondslag voor horizontaal toezicht moet komen. Als je horizontaal toezicht reguleert dan zal je zien hoe ongelooflijk makkelijk je een Belastingdienst meekrijgt. In de AWR zou dan het volgende artikel kunnen worden geschreven:

Art. 52b AWR¹

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

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

¹ Van der Enden en Oenema, WFR 2013/430.

3. Interview met John Piepers en Fieke van der Vlist, werkzaam bij de Belastingdienst

Algemene gegevens geïnterviewde

Datum van het interview: 31 maart 2014

Naam: John Piepers

Functie: John Piepers is accountant bij de Belastingdienst, hij is werkzaam in het team van Grote ondernemingen/ industrie in Rotterdam. Tevens zit hij in de landelijke vaktechnische commissie klantbehandeling KC, de commissie waarin ontwikkelingen binnen het horizontaal toezicht worden gesignaleerd en opgewerkt tot beleid. Ook geeft hij les op de universiteit Nyenrode op het gebied van Tax Assurance. Daarnaast zit hij in de redactie van het vakblad Tax Assurance.

Ervaring: John Piepers heeft van 1985 t/m 2011 bij de Belastingdienst gewerkt. De laatste jaren heeft hij zich bezig gehouden met horizontaal toezicht. Hij is een van de schrijvers van de eerste leidraad van horizontaal toezicht. Na deze periode is hij gaan werken bij PwC. Bij PwC heeft hij meegewerkt aan het ontwikkelen van het T3M. Daarna zag hij de uitdaging in het feit om de laatste stap in het horizontaal toezicht concreet te maken door het daadwerkelijk aanpassen van het toezicht en dit kan alleen bij de Belastingdienst en daarom werkt hij nu weer bij de Belastingdienst.

Dus hij heeft meegewerkt aan het ontwikkelen van het concept, dat heeft hij uitgedragen en gekeken hoe het in de praktijk werkt en nu is hij bezig met het laatste stapje het daadwerkelijk aanpassen van het toezicht.

Naam: Fieke van der Vlist

Functie: Fieke van der Vlist is registeraccountant bij de Belastingdienst, ze is werkzaam in hetzelfde team als John Piepers namelijk het team van Grote ondernemingen/ industrie in Rotterdam. Tevens zit ze in de landelijke vaktechnische commissie klantbehandeling KC, de commissie waarin ontwikkelingen binnen het horizontaal toezicht worden gesignaleerd en opgewerkt tot beleid. Daarnaast is zij docent bij Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie op het gebied van horizontaal toezicht en (fiscale) controletechniek, praktijkstagebegeleider voor de NBA en is zij actief op het gebied van werving en selectie van accountants.

Ervaring: Sinds 2002 is Fieke van der Vlist werkzaam bij de Belastingdienst. Na een viertal jaren te hebben gewerkt in het MKB-segment is zij vanaf 2006 werkzaam binnen het team Grote ondernemingen/ industrie in Rotterdam, in dit team houdt ze zich bezig met alle vormen van toezicht die het handhavingspalet van de Belastingdienst kent, waaronder ook horizontaal toezicht. Fieke heeft veel trajecten op het gebied van horizontaal toezicht bij zowel zeer grote ondernemingen als bij middelgrote ondernemingen mogen begeleiden.

3.1. Horizontaal toezicht in zijn algemeenheid

Volgens John Piepers is de invoering van horizontaal toezicht een volstrekt logische stap. Het wordt gepositioneerd als iets bijzonders, maar het is eigenlijk het concreet maken van een methodiek die de Belastingdienst bij elke klant toepast. Deze methodiek wordt de Controleaanpak van de Belastingdienst (CAB) genoemd. De CAB houdt in dat de Belastingdienst steunt op toezichtsactiviteiten van de belastingplichtige en zijn adviseurs. Horizontaal toezicht is eigenlijk een verbijzondering van de CAB.

In 2005 was het concept van horizontaal toezicht wel uniek. Als gevolg hiervan werden er veel impasses doorbroken, er werd veel het gesprek aangegaan en de belastingplichtige stond niet meer in de vechtstand. In plaats daarvan werd er transparant met elkaar omgegaan en werd actief het gesprek aangegaan met de toezichthouder.

Dus qua concept is het niet heel bijzonder, maar qua uitvoering en cultuur is het echt uniek. Het werken in de actualiteit was destijds al een van de ambities die de Belastingdienst had. Niemand wordt er gelukkig van als je 5,6 of 7 jaar na dato langskomt, zeker grote organisaties hadden daar weleens mee van doen. Inmiddels weet John Piepers hoe de focus binnen een organisatie meer op de toekomst ligt dan op het verleden dus elke stap die daarbij helpt is fijn.

Fieke van der Vlist is het met John Piepers eens. Ze geeft aan dat er een hele ontwikkeling heeft plaatsgevonden, hoe de Belastingdienst met belastingplichtigen omgaat en hoe belastingplichtigen met de Belastingdienst omgaan. Fieke van der Vlist vindt daar dan ook een hele grote winst van horizontaal toezicht inzitten. Ook wordt er op een veel efficiëntere manier gewerkt en krijg je veel sneller de relevante informatie op tafel (van beide partijen) aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of een (gedeelte van een) aangifte aanvaardbaar is. Door de versterkte relatie en de transparantie is het toezichtproces efficiënter geworden. In het vooroverleg bespreek je de fiscale issues met elkaar, daarbij mag je ervan uitgaan dat alle beschikbare informatie ook daadwerkelijk op tafel komt (volledigheid en juistheid). Vervolgens bespreek je het standpunt van de belastingplichtige over hoe verwerking in de aangifte plaats zal vinden met als resultaat dat beide partijen er voldoende comfort bij hebben. Voor Fieke van der Vlist is dit ook een groot pluspunt. Ze benadrukt nog dat horizontaal toezicht eigenlijk niets nieuws is. De Belastingdienst wil steunen op toezichtsactiviteiten van andere partijen en daarbij wil de Belastingdienst dus ook steunen op de fiscale beheersing. Dit wordt geconcretiseerd met horizontaal toezicht.

John Piepers geeft aan dat het ook een enorme winst is dat fiscaliteit onder horizontaal toezicht veel meer een onderwerp is geworden wat op directieniveau wordt besproken. Daar waar vroeger de tax manager en inspecteur de fiscaliteit bespraken, is het nu op directieniveau. Wat volgens John Piepers ook wel belangrijk is om in het achterhoofd te houden, is het feit dat fiscale beheersing bij bedrijven nog steeds niet de hoogste prioriteit heeft. Horizontaal toezicht heeft mede veroorzaakt dat fiscaliteit op de agenda is gezet bij veel bedrijven.

Fieke van der Vlist merkt nog op dat veel organisaties te kennen gaven dat zij fiscaal al in control waren, maar dat ze dat niet konden laten zien. Informeel werden wel al heel veel fiscale risico's afdoende afgedekt. Juist die vertaalslag, het kunnen laten zien dat het bedrijf fiscale risico's richting de in te dienen aangiften beheerst, is ook wel een grote winst van horizontaal toezicht vindt Fieke van der Vlist. Een organisatie wil namelijk zelf ook fiscaal aantoonbaar in control zijn.

Het concept van horizontaal toezicht is steeds verder uitgewerkt en is in stappen ingevoerd. Hierdoor moet vooral bij bedrijven die in de beginperiode zijn aangesloten na worden gegaan wat die ontwikkeling betekent voor het proces. Er is bewust gekozen voor het lerende weg ontwikkelen van het concept. Volgens Fieke van der Vlist zijn er weinig nadelen te benoemen voor bedrijven die fiscaal transparant willen zijn, die een goede relatie willen onderhouden met de Belastingdienst en een aanvaardbare aangifte willen indienen.

Horizontaal toezicht is eigenlijk bedoeld om minder tijd aan die belastingplichtigen te besteden die zaken fiscaal op orde hebben. Uit de praktijk komen signalen dat er veel tijd aan klanten in het horizontaal toezichtstraject wordt besteed. Dat is iets om te managen. Het is niet zozeer een nadeel van het concept maar wel een gevolg. John Piepers vindt het wel een aandachtspunt voor de Belastingdienst. Het kan uiteindelijk een negatief effect hebben als adviseurs en klanten het gevoel zouden hebben dat de onderneming binnen horizontaal toezicht meer aandacht dan ooit krijgt. John Piepers ziet dat als aandachtspunt bij de uitvoering van horizontaal toezicht, dus niet van het concept zelf.

Door als organisatie fiscale beheersing goed in te regelen, kun je volgens John Piepers voorkomen dat er een naheffingsaanslag moet worden opgelegd. Het is niet aan de Belastingdienst maar aan de organisatie. Belangrijk om even bij stil te staan is dat er een onderscheid is tussen middelgrote ondernemingen en zeer grote ondernemingen. Zeer grote ondernemingen hebben eigen fiscale afdelingen met afdoende kennis. Dat betekent dat de Belastingdienst meer aandacht besteedt aan middelgrote ondernemingen waar een controller vaak intern het horizontaal toezichttraject trekt en specifieke fiscale kennis vaak moet worden ingekocht. Indien het eindresultaat hetzelfde is, wordt in beide gevallen het toezicht aangepast.

Relevante fiscale gebeurtenissen moeten onder horizontaal toezicht besproken worden en dus niet alle fiscale gebeurtenissen. Relevant zijn in ieder geval de gebeurtenissen waar je een verschil van visie in zou kunnen hebben. De zaken worden besproken om latere verrassingen te voorkomen. Voor een belastingplichtige is dat zoeken, want welke punten leg je voor. Dat moet je met elkaar ontdekken, je kunt niet van te voren een lijstje maken met dit gaan we met elkaar bespreken. Als adviseur kun je de belastingplichtige daar ook bij helpen, want je weet beter welke punten voor de Belastingdienst van belang kunnen zijn. Het is van belang om het doel van horizontaal toezicht goed voor ogen te houden, het doel is dat uiteindelijk het toezicht aangepast wordt op basis van alle werkzaamheden die al gedaan zijn.

3.2. Het TCF

De Belastingdienst heeft geen specifieke norm op het TCF staan. De basis is de wettelijke administratieplicht. De Belastingdienst heeft daarbij geen concrete eisen voor de inrichting. De Belastingdienst heeft wel een norm op de uitkomst en dat is de aanvaardbare aangifte. Uitgangspunt binnen horizontaal toezicht is de aanvaardbare aangifte. In de leidraad staat dat de aanvaardbare aangifte een aangifte is die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. De Belastingdienst heeft geen voorkeur hoe een organisatie dat inregelt.

John Piepers begrijpt wel waarom Frans Cremers en Eelco van der Enden zich richten op de 'open' norm van het TCF. Ze willen eigenlijk weten wat de Belastingdienst belangrijk vindt. Daar zie je in de praktijk enorme discussie ontstaan. Een belastingplichtige moet de kwaliteit van de schillen inzichtelijk maken en borgen dat daar uiteindelijk een aanvaardbare aangifte 'uitloopt'. Er is dus geen normatief kader gedefinieerd, maar het doel is om een aanvaardbare aangifte in te dienen.

Wat je in de praktijk hoort is dat er behoefte is aan zekerheid. John Piepers zou daar het begrip voorspelbaarheid aan willen toevoegen. Zekerheid ziet veelal op fiscale issues, dus gaat het over de rechtszekerheid. De belastingdienstmedewerkers zijn bij uitstek de personen die zekerheid kunnen geven op die fiscale issues. Als de belastingdienstmedewerkers akkoord zijn en dit bevestigen door een handtekening te zetten, dan heb je als belastingplichtige rechtszekerheid.

Deze rechtszekerheid is niet alleen van belang binnen horizontaal toezicht, want vooroverleg is niet iets wat alleen voorbehouden is aan horizontaal toezicht. Aanslagen vaststellen behoort tot de kerntaken van de Belastingdienst zowel binnen als buiten horizontaal toezicht. Partijen zouden elkaar enorm kunnen helpen in het kader van voorspelbaarheid. Bijvoorbeeld ik ben klant van PwC ik heb een TCF ingeregeld. In de overall 'taal' van PwC, namelijk het T3M, kan ik laten zien dat ik de zaken goed op orde heb. Dit kan ik inzichtelijk maken aan de Belastingdienst en dan kan ik een belangrijke vraag op tafel leggen, namelijk wat gaat dat betekenen voor de aanpassing van mijn toezicht? Dat is een actuele vraag. Dit noemt John Piepers voorspelbaarheid.

Dat is iets waar de Belastingdienst in de tweede versie van de leidraad meer dan in de eerste versie, de communicatie over heeft gezocht. De Belastingdienst zal binnen het horizontaal toezicht in dat soort trajecten uiting geven aan hoe hij toezicht concreet maakt in de komende periode en dat doet hij door het delen van het strategisch behandelplan.

Volgens John Piepers zou je de vragen van Eelco van der Enden en Frans Cremers kunnen vertalen in een andere vraag, namelijk de vraag of de Belastingdienst kan uitleggen welke criteria van belang zijn om het toezicht aan te passen en hoe (de aanpassing van) het toezicht er dan in de praktijk concreet uit komt te zien. Voor de Belastingdienst is het een uitdaging om een antwoord te kunnen geven op deze vraag. Dat zijn ontwikkelingen waar de Belastingdienst aan wil gaan werken. Natuurlijk wordt het in de praktijk al gedaan, er is al een individueel beeld van de klant. Als adviseur heb je er belang bij dat bij klanten in verschillende gebieden van Nederland (aanpassing van) het toezicht bij vergelijkbare gevallen ongeveer gelijk is. John Piepers denkt dat op dat gebied er voor de Belastingdienst nog kansen liggen.

Volgens Fieke van der Vlist zitten organisaties er ook niet op te wachten dat de Belastingdienst heel uitgebreid gaat vertellen hoe een TCF moet worden ingericht. Organisaties willen wel fiscale beheersing voor elkaar krijgen met beheersmaatregelen die bij die organisatie passen en die dus ook werken in de praktijk. De keerzijde van de open norm is dat als je een gesloten norm zou hebben, je precies zou doen wat is voorgeschreven maar beheers je dan alle fiscale risico's? Dat is de vraag. Tevens zou dit een onevenredige last voor organisaties met zich meebrengen door de hoeveelheid te verrichten werkzaamheden en de daarmee gepaard gaande kosten. Je zult overigens altijd werk moeten doen om vast te stellen of je interne beheersing werkt. Mede door de inherente beperkingen die een interne beheersing in zich heeft kan nooit tot de uitspraak worden gekomen dat een TCF per definitie tot aanvaardbare aangiften zal leiden.

John Piepers zegt dat als je kijkt naar een TCF en je praat over risicoanalyse (dat is aan de 'voorkant' van de beheersing) en monitoring (aan de 'achterkant' van de beheersing), dit elementen zijn die de Belastingdienst in een TCF zou willen zien, maar heeft de Belastingdienst bij de inrichting door belastingplichtige geen voorkeur. De Belastingdienst is echter wel gebaat bij de uitkomsten. John Piepers denkt dat het een uitdaging is voor de toekomst om te objectiveren wat bedrijven laten zien, zodat de Belastingdienst met een goed gevoel kan zeggen: 'inderdaad de fiscale beheersing is goed geregeld, daarom gaan we eens in de 5 jaar dit doen en eens in de 10 jaar doen we dat.' Volgens John Piepers zouden we die kant op moeten.

In de praktijk ziet John Piepers een verharding van de discussie die op zekerheid wordt gevoerd. Hij zou die discussie op voorspelbaarheid gevoerd willen krijgen. Als een organisatie naar beste weten en kunnen fiscale beheersing inregelt, maar er niet voor kiest de steekproef conform de uitgangspunten van de Belastingdienst te incorporeren dan heeft dat effect op het toezicht door de Belastingdienst. De Belastingdienst kan dan de keuze maken om eens in de zoveel tijd elementen zelf te beoordelen. Dan kun je in een situatie terecht komen dat de Belastingdienst fiscale issues tegenkomt die de organisatie heeft gemist. In deze situatie heeft de organisatie geen zekerheid op de uitkomst maar is er wel sprake van voorspelbaarheid. Daar moet het volgens John Piepers naartoe en daar ziet hij echt nog wel uitdagingen.

John Piepers denkt dat er een aantal aandachtspunten zijn. Het belangrijkste is dat er nog geen universele taal is om te communiceren over de status van de fiscale beheersing. PwC heeft een andere 'taal' dan andere kantoren, dat betekent dat de toezichthouders van de Belastingdienst geconfronteerd worden met diverse 'talen', waar ze in de vertaalslag naar aanpassing van het toezicht rekening mee moeten houden.

Het tweede is, en dat is een uitdaging voor de Belastingdienst, een eenduidige vertaling en uitvoering van het (aangepaste) toezicht. In de praktijk blijkt in de klantbehandeling nog een diversiteit. We hebben aan de voorkant een taalprobleem en aan de achterkant is er een verschil in gesprekken, uitvoering van het traject en de vertaalslag naar (aanpassing van) het toezicht. Bij de ene klant wordt fantastisch gezegd, ga je gang en wordt belastingplichtige 'los gelaten', in een ander geval worden veel en uitgebreide gesprekken gevoerd en wordt uitgebreid gevraagd om toelichtingen en achterliggende bescheiden. Op die manier ontstaat er ruis over de werkwijze en die ruis zit ons nu in de weg. Als gevolg daarvan ontstaat een soort van polarisatie van meningen. Eelco van der Enden heeft in bepaalde columns uiting gegeven hoe hij de dingen ziet en dan zie je dat vanuit de Belastingdienst daar best strak op gereageerd wordt. John Piepers vindt dat volstrekt jammer omdat we elkaar in die discussie juist hard nodig hebben.

Hij begrijpt dat Frans Cremers en Eelco van de Enden zeggen: 'geef mij meer guidance op het TCF' maar dat gaan ze naar verwachting niet krijgen. De uitdaging voor de toekomst zit volgens John Piepers in het objectiveren van het aanpassen van het toezicht. Daar zit een impliciete mening bij, geen oordeel hoe de Belastingdienst een TCF waardeert. Daar waar een klant in de 'taal' van PwC kan zeggen dat hij alle aandachtsgebieden op niveau 3 heeft ingeregeld, dan moet dat vertaald worden in (de aanpassing van) het toezicht. Voor dezelfde klant zonder dat model die niet in staat is om de Belastingdienst transparant mee te nemen in de fiscale beheersing, betekent dit niet dat deze belastingplichtige niet in het horizontaal toezicht mag zitten maar heeft dit wel een effect op (de aanpassing van) het toezicht. Daar kunnen we met elkaar stappen in zetten.

John Piepers vindt in dit kader de term voorspelbaarheid belangrijker dan de term zekerheid. De term zekerheid zou gereserveerd moeten worden voor de duiding van fiscale issues. Laten we in de andere situaties praten over voorspelbaarheid en duidelijkheid. Binnen de Belastingdienst richt de vaktechnische commissie zich op interne guidance, dus voor de medewerkers duidelijk krijgen wat relevante elementen zijn die je in de individuele klantbehandeling zichtbaar moet krijgen en waarvan de weging leidt tot (aanpassing van) het toezicht. Dat is een uitdaging.

Fieke van der Vlist en John Piepers geven nogmaals aan dat een norm voor het TCF vooralsnog een no go is. Indien er door de Europese ontwikkelingen toch een norm zou moeten komen, wordt dit waarschijnlijk een norm van een hoog abstractie niveau. In de leidraad zijn de aandachtsgebieden in de basis al genoemd. Volgens John Piepers willen Frans Cremers en Eelco van der Enden weten wanneer die aandachtsgebieden goed zijn ingericht, dus wanneer het goed genoeg is voor de Belastingdienst.

3.3. Wettelijke grondslag en rechtsbescherming

John Piepers en Fieke van der Vlist vinden het niet nodig dat er een wettelijke regeling komt. Tijdens het interview komt het idee op van een onafhankelijk meldpunt. De Belastingdienst wil dat alles bespreekbaar moet zijn, dat is ook één van de redenen dat de leidraad is gepubliceerd. Met die leidraad heeft de Belastingdienst een doel, hij wil naar de buitenwereld communiceren wat de werkwijze is. Die wereld is weerbarstiger dan de leidraad soms kan beïnvloeden. Dus je hebt, volgens John Piepers, met elkaar ook de incidenten nodig om ervan te leren. Alleen incidenten melden is best lastig. Als hij de roep om wettelijke regelgeving hoort dan is het in zijn optiek vaak bedoeld om zekerheid af te dwingen. Zekerheid omdat het een wettelijke regeling is, terwijl het volgens hem in de praktijk veel meer gaat om de vraag of we echt bereid zijn dingen te leren. Hij denkt dat een wettelijke regeling daar uiteindelijk niet bij gaat helpen. Wat wel zou kunnen helpen, is in een onbevangen omgeving kunnen melden van incidenten en daarvan willen leren met elkaar.

Daar zit voor hem spanning op, omdat hij uit ervaring weet hoe moeilijk het is om te melden dat je een probleem hebt met je klantcoördinator of inspecteur. Dat is echt een enorme hobbel die een organisatie moet nemen om dat bespreekbaar te maken. Hij denkt dat niet alle incidenten bekend zijn bij de Belastingdienst en dus kan er niet optimaal geleerd worden van de praktijkervaringen. Daar zit volgens hem een deel van de roep om een wettelijke regeling achter. Juridisering van het convenant gaat deze problemen volgens Fieke van der Vlist ook niet wegnemen. John Piepers begrijpt de roep maar hij gelooft niet dat het de oplossing is.

Inhoud kun je afdwingen via de rechter maar niet het proces. Er komen ook praktijksituaties voor waarin het convenant wordt opgezegd. Opzeggen van het convenant gebeurt echter niet zomaar. Fieke van der Vlist heeft in haar praktijk een individueel convenant moeten beëindigen als gevolg van het niet nakomen van verantwoordelijkheden en verwachtingen die het convenant met zich meebrengt. De relatie met die belastingplichtige is overigens nog steeds goed, temeer omdat veel gesproken is over de toezichthoudende taak van de Belastingdienst en het feit dat indien bepaalde verantwoordelijkheden niet worden nagekomen, de Belastingdienst zijn toezicht niet kan aanpassen. In dat geval vervalt een groot gedeelte van de toegevoegde waarde van horizontaal toezicht voor beide partijen. Als je na een periode van 2 á 3 jaar constateert dat één of beide partijen niet aan de verantwoordelijkheden en verwachtingen kunnen voldoen, dan kan het een betere keuze zijn om het convenant te beëindigen. Fieke van der Vlist gelooft niet dat er in de praktijk sprake is van een eenzijdige beëindiging van het convenant door de Belastingdienst, het zal altijd de uitkomst van het proces zijn waarbinnen veel met elkaar gesproken is en beelden gedeeld zijn.

Indien afspraken niet worden nagekomen, moet dat leiden tot gesprekken. John Piepers herkent het model wat Eelco van der Enden ook heeft uitgelegd (compliance-boom). Daarbij is het belangrijk, antwoord te krijgen op de vraag wat de reden is dat een afspraak niet is nagekomen. Die uitkomst bepaalt wat er gebeurt en dat kan dus per situatie verschillend zijn. Indien de Belastingdienst de afspraken niet nakomt is niet altijd helder wat er nu gebeurt. De Belastingplichtige zou het bespreekbaar moeten maken, maar of dat altijd in de praktijk gebeurt is de vraag. De medewerker van de Belastingdienst moet zich realiseren dat hij als toezichthouder in een machtspositie staat. Dat werpt een drempel op. Het spontane idee van het meldpunt zou hier bij kunnen helpen.

Fieke van der Vlist hoopt altijd maar dat een belastingplichtige haar ook zal aanspreken op zaken die niet volgens de gemaakte afspraken zijn, maar het is de vraag of dat in de praktijk ook gebeurt en of dat zo makkelijk is voor een belastingplichtige om dat te doen, immers blijft de belastingplichtige wel met haar te maken hebben.

3.4. Naheffen

In het kader van het convenant maken partijen afspraken met elkaar. De belastingplichtige spreekt af aanvaardbare aangiften in te dienen. In dat kader is het begrip materialiteit relevant. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte vrij van materiële fouten (en die overigens aan de wettelijke eisen voldoet). Dus de afspraak is dat als de belastingplichtige zijn werkzaamheden zo heeft ingericht dat fouten zoveel als mogelijk worden voorkomen (dan wel tijdig hersteld), en vanuit de wetenschap dat niet alle fouten te voorkomen zijn, de maximale fout in de aangifte kleiner is dan de materialiteit.

Stel nu dat er een belastingplichtige een materiële fout ontdekt. John Piepers zijn reactie als toezichthouder aan de belastingplichtige zou dan zijn: 'ga na hoe dit heeft kunnen gebeuren. Blijkbaar is er intern iets ingeregeld waarvan je achteraf moet vaststellen dat het niet heeft gewerkt.' Als het gaat om een substantieel bedrag verwacht hij per direct actie van de onderneming, niet vanuit de relatie met de Belastingdienst, maar omdat belastingplichtige een probleem heeft in zijn interne beheersing. Vervolgens komt de vraag op of de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat de Belastingdienst niet naheft? Ingeval van materiële fouten is het antwoord nee, want de afspraak is dat de organisatie aanvaardbare aangiften indient.

Daar waar het materiële bedragen zijn heb je eigenlijk geen discussie. Daar waar het aantoonbare spijkers op laag water zijn, zou je als adviseur/belastingplichtige kunnen zeggen: 'we hebben de zaken goed op orde en dat kunnen we ook laten zien. We hebben toevallig op een spijkertje op laag water getrapt, dat spijkertje halen we uit het water en corrigeren we. Daarnaast worden maatregelen naar de toekomst toe genomen om herhaling te voorkomen.' Voor John Piepers zou het dan einde verhaal zijn.

Het antwoord op de vraag hoe PwC voorkomt dat er wordt nageheven onder horizontaal toezicht, is volgens John Piepers gelegen in het inregelen van het TCF op een adequaat niveau. Als je wilt dat de Belastingdienst nooit kan naheffen moet je de uitgangspunten van de Belastingdienst, de aanvaardbare aangifte in de organisatie versleuteld hebben. Als je dat hebt gedaan en dat ook zichtbaar kunt maken en de werking daarvan kunt laten zien, voorkom je daarmee naheffing. Volgens John Piepers heeft een organisatie het dus zelf in de hand. Het is geen vraag die bij de Belastingdienst ligt, maar een vraag die bij de ondernemers en adviseurs ligt.

Het zou ook heel raar zijn dat je als onderneming zegt ik wil een goede aanvaardbare aangifte indienen en vervolgens constateer je een materiële fout en zeg je 'dat je die niet gaat corrigeren'. Dat past niet bij elkaar. Je handelt op dat moment in strijd met je doelstelling: het indienen van een aanvaardbare aangifte. In de praktijk merkt Fieke van der Vlist in haar eigen klantenpakket dat het vaak niet zo'n probleem is, want als er fouten in zo'n lopend traject omhoog komen dan willen die organisaties die fouten zelf corrigeren, dat hebben ze zelfs al vaak gedaan voordat ze contact zoeken met de Belastingdienst.

Dus waar je in de praktijk vaak de discussie ziet ontstaan, is dat een belastingplichtige de uitgangspunten van horizontaal toezicht volkomen onderschrijft, een TCF inricht en qua monitoring activiteit besluit niet met een statistische steekproef (conform de uitgangspunten van de Belastingdienst) te werken maar op een andere manier. Dan moet je je afvragen: 'is mijn comfort gelijk aan het comfort van de Belastingdienst?'. De Belastingdienst hanteert vanuit de toezichthoudende rol een gedefinieerde materialiteit. Als organisatie ben je vrij om keuzes te maken in de inrichting van de monitoring. Als je bij die inrichting bewust afwijkt van de door de Belastingdienst gedefinieerde materialiteit: even goede vrienden. Dat betekent eventueel ook nog gewoon horizontaal toezicht en daarmee aanpassing van het toezicht. Maar de vraag over het niveau van comfort is daarmee niet beantwoord. Dus dan kan het voorkomen dat bij een gebleken fout de Belastingdienst toch tot naheffing overgaat. Dus als een klant daar maximale zekerheid op zou willen dan kan die dat op deze manier voor zichzelf afdwingen. Dus als je als onderneming de uitgangspunten van de Belastingdienst in de monitoring hanteert kan naheffing worden voorkomen.

4. Interview met een medewerker van een klant van PwC

Algemene gegevens geïnterviewde

Datum van het interview: 15 april 2014

Functie: Verantwoordelijk voor fiscale zaken bij een klant van PwC

Ervaring: De medewerker is enkele jaren werkzaam bij de klant van PwC, daarvoor heeft hij bij PwC gewerkt als belastingadviseur. Bij de klant is hij begonnen als fiscalist om de AO/IC rondom fiscaliteit verder op poten te zetten, al snel kwamen er ook wat andere werkzaamheden bij namelijk, fiscaliteit in brede zin, subsidies, treasury en verzekeringen.

4.1. Horizontaal toezicht in zijn algemeenheid

Sinds enkele jaren heeft de klant van PwC een convenant met de Belastingdienst. De medewerker vindt het wel prettig werken. Je kan snel contact zoeken als je vragen hebt met de Belastingdienst en hij doet dat ook andersom. In de aanloop heeft de klant van PwC een en ander gedaan om duidelijk te maken hoe hij in het veld staat. Hij denkt dat dat heeft geholpen om tot een convenant te komen en dat dat nog steeds helpt. Met een steekproef laat hij bijvoorbeeld zien dat hij de zaken qua fiscale beheersing op orde heeft. De uitkomsten van de steekproef deelt hij met de Belastingdienst. Hij denkt dat het heel belangrijk is dat je elkaar in ieder geval kunt vertrouwen in wat je doet en wat je zegt. Verder vindt hij het prettig werken, maar hij is ook niet anders gewend dan op die manier te werken.

Het voordeel van horizontaal toezicht is dat je makkelijk contact kunt maken met de inspecteur voor praktische vragen. In de meeste gevallen is er wel eerst contact met de adviseur van PwC. Vorig jaar heeft hij een grote transactie gedaan, dat is eerst voorbereid met PwC en daarna voorgelegd aan de Belastingdienst. Uiteindelijk zijn ze tot een conclusie gekomen waar iedereen tevreden mee was. De Belastingdienst kan snel reageren, dat komt ook omdat je rechtstreeks contact hebt. Horizontaal toezicht is daarom heel zinvol.

Hij kan zich ook voorstellen dat hoe kleiner een bedrijf is hoe lastiger het wordt. Hiermee bedoelt hij dat het lastiger wordt voor de Belastingdienst om al die kleine bedrijven te monitoren, in plaats van enkele grote bedrijven. Hij denkt dat het voor de Belastingdienst ook beter werkt, omdat onder horizontaal toezicht een aantal afspraken zijn gemaakt over bijvoorbeeld het indienen van de aangiften Vpb. In zijn beleving gaat dat een stuk sneller dan voorheen. Dat hangt wel van de bedrijven af. Het is een combinatie van factoren, als bedrijf zijnde moet je laten zien dat je alles zo snel en goed mogelijk wilt doen. De klant van PwC heeft een inhaalslag gemaakt op het gebied van de aangiften Vpb. Voordeel is dat als je eerder de aangifte indient, deze ook sneller afgehandeld wordt. Het openstaande jaar is sneller afgesloten en je kunt weer verder. Je hebt niet veel open staan. In het verleden had je soms over 3 jaar onzekerheid, omdat de aangiften nog niet waren afgesloten. Nu is die onzekerheid beperkt tot 1 jaar. De periode waar je risico over loopt is op deze manier veel kleiner.

De steekproef die de klant van PwC gebruikt om aan te tonen dat hij (fiscaal) in control is, helpt hem ook om bij de diverse belastingmiddelen de navorderings- en naheffingstermijn terug te brengen tot 1 á 1,5 jaar. De steekproef die wordt uitgevoerd is fiscaal statistisch verantwoord. Mocht blijken dat er een fout is gemaakt, dan kun je die unieke fout corrigeren, maar er kan niet 5 jaar worden terug gegaan. Dan had je moeten zeggen dat de steekproef statistisch niet verantwoord is. De klant van PwC zorgt wel dat met de Belastingdienst vooraf is kortgesloten dat de steekproef statistisch verantwoord is.

Dat levert voor de klant van PwC een groot voordeel op, omdat de periode waarover hij risico loopt veel beperkter is. Vaak als je in het verleden een fout had gemaakt, dan moest je 5 jaar corrigeren en daar bovenop kwam meestal ook nog een boete. Die kans is nu voor de klant van PwC veel kleiner, want de factor van 5 zit er niet op, misschien 1 á 2 jaar. Het wordt ook wel lastig om een boete op te leggen als de klant heeft laten zien wat hij het hele jaar doet en hoe hun processen in elkaar steken. Dan moet het opzet of grove schuld zijn geweest, waarbij het dan lastig wordt om grove schuld aan te tonen gelet op alle procedures die de klant heeft staan, die ook bij de Belastingdienst bekend zijn en gecontroleerd en goedgekeurd zijn door een accountant etc. Dus het fiscale risico is veel beperkter voor de klant. Dat levert heel wat op.

Tot nu toe heeft de klant van PwC nog nooit een controle van de Belastingdienst gehad. Dat was natuurlijk het grote probleem bij de Belastingdienst vóór horizontaal toezicht. Er werd altijd gezegd, één keer in de vijf jaar zou je bezoek van de Belastingdienst moeten kunnen verwachten als bedrijf zijnde. In de praktijk gebeurde dat meestal niet en was het misschien één keer in de 10 á 20 jaar. De klant van PwC heeft 2 á 3 keer per jaar sowieso overleg met de Belastingdienst. De Vpb aangifte wordt één keer per jaar besproken en de uitkomsten van de steekproef worden ook besproken. Daarnaast staan er altijd een aantal andere zaken op de agenda, zoals een update van de business, projecten, stand van zaken op onderdelen van het TCF en specifieke fiscale aandachtspunten. Verder zijn er over en weer weleens vragen en dan nemen ze contact met elkaar op, maar tot nu toe heeft de klant nog nooit een controle gehad. Ook heeft hij geen vragen van de Belastingdienst gehad, onderdelen komen vaak ook bij de steekproef aan bod.

Een nadeel van horizontaal toezicht en dat je vrij actueel bezig bent is het volgende. Je hebt een afspraak naar elkaar toe om te informeren over bepaalde zaken die spelen en dan komen er wel weer eens vragen terug. Het beantwoorden van deze vragen kan soms veel tijd kosten, waardoor je soms prioriteiten moet stellen. Verder is het zo dat als je geen horizontaal toezicht zou hebben, dan kan je de Belastingdienst op bezoek krijgen eens in de 5 jaar (zeggen ze) en doet hij 'gratis' de steekproef die PwC nu doet. Aan de andere kant, doordat de onderneming met PwC jaarlijks de steekproef uitvoert, krijgt men daar wel een stuk zekerheid voor terug. Dus als je geen horizontaal toezicht hebt zou je weleens geneigd kunnen zijn dingen te laten zitten. Onder horizontaal toezicht heb je wel een bepaalde verantwoordelijkheid naar elkaar toe, dus ook kleine dingen moet je gewoon melden. Als er een keer iets mis gaat meldt de klant het gewoon. Als je geen horizontaal toezicht hebt zou je dat misschien niet melden. Soms moet je dus aan bepaalde dingen aandacht besteden waar je zonder horizontaal toezicht geen of minder aandacht aan zou besteden. Doordat de klant wat dichterbij de actualiteit zit levert het ook een betere informatievoorziening op. Oudere jaren zijn afgesloten en er staan niet zoveel jaren open. Dat betekent van de andere kant dat je er continu bovenop moet zitten en dat vraagt soms tijd die je in de oude situatie niet hoefde te besteden.

De medewerker vindt wel dat je ook dingen moet melden die niet goed gaan. Een ding waar hij wel bang voor is, is dat er dingen in de organisatie gebeuren waar hij geen weet van heeft. Indien daar iets fout gaat dan moet hij dit aan de Belastingdienst melden. Hij is de enige in deze functie binnen een groot bedrijf. Hij komt niet dagelijks op de andere locaties dus hij kan niet zien wat daar gebeurt. Van de andere kant weet hij ook wel dat wat daar gebeurt iedere dag hetzelfde is. Dus als je de procedures goed inricht, dan zou het goed moeten gaan. De steekproef toont ook ieder jaar aan of de procedures werken.

4.2. Het TCF

Aan de ene kant vindt hij het lastig dat er een open norm is, want je weet nooit of het goed (genoeg) is. Alles kan altijd beter dus je zal nooit het perfecte TCF hebben staan. Het TCF kan ook nooit garanderen dat er helemaal geen fouten meer worden gemaakt. Je kan het wel minimaliseren en tot bepaalde proporties terugbrengen. Dat maakt het voor een belastingplichtige wel moeilijk om te weten waar hij aan moet voldoen. Aan de andere kant kun je ook kijken wat een accountant voor werkzaamheden verricht. Een accountant verricht een interim controle waarbij ook veel meer de nadruk wordt gelegd op de procedures die er zijn. Dus er is al veel in het bedrijf, alleen is het vaak een kwestie van vastleggen. Er zijn al heel veel procedures, maar om dat helder te maken naar de Belastingdienst toe zal je ze moeten formaliseren. Dat is best lastig, want dan moet je allerlei procesbeschrijvingen gaan maken voor dingen die je in je dagelijkse werkzaamheden doet. Wat hij wel merkt is dat als mensen weggaan, je dan alleen maar terug kan vallen op de procedure, want die geeft je houvast van hoe die persoon het deed en waarom. Het vastleggen van de procesbeschrijving zet je wel aan het denken waarom je bepaalde dingen doet. Het dwingt je om er over na te denken.

Door de open norm lijkt het ook dat je heel veel werk moet doen om dat inzichtelijk te maken. Hij denkt dat als je een gedegen accountant hebt, die dus ook tussentijds controleert of de procedures werken, dat je dan al een heel eind bent. Dan zullen er heus nog wel dingen zijn waar je aan moet werken, maar dat is weer het voordeel van een open norm; doordat hij open is kun je hem zelf invullen. Hij denkt dat het wel zou helpen om kaders te stellen om het verhaal van horizontaal toezicht voor iemand die daar minder kaas van heeft gegeten duidelijk te maken. Dat maakt het nu nog wat lastiger. Zijn gevoel is dat het ook wel heel erg afhangt van de personen die de verantwoordelijkheid hebben. Bij de klant van PwC ligt de verantwoordelijkheid bij hem en de financieel directeur. Hij staat open voor horizontaal toezicht, hij voelt ook de verantwoordelijkheid dat als er iets niet goed zit, hij dat dan ook op tafel moet leggen. Als je mensen hebt die daar anders in staan, is het lastiger om langdurig horizontaal toezicht te hebben. Vroeg of laat ga je een keer tegen de lamp lopen en ga dan maar uitleggen waarom je het niet gemeld hebt. Of waarom je het niet gecorrigeerd hebt of waarom het nu pas bovenkomt.

Het T3M is ontwikkeld nadat de klant het convenant heeft getekend. Dus hij gebruikt het niet concreet. Hij heeft al enige ervaring opgedaan met horizontaal toezicht. Hij heeft een TCF opgebouwd. In die zin heeft de klant wel het idee dat hij al een redelijk niveau bereikt heeft. Ook in vergelijking met andere bedrijven, maar er zullen ongetwijfeld bedrijven zijn die nu instromen of al eerder ingestroomd zijn en al een stuk verder zijn. De klant van PwC krijgt de indruk dat hij bij de bovenste helft hoort qua compliant zijn, in het kader van horizontaal toezicht. Dat hij de steekproef doet geeft al aan dat hij compliant is/ wil zijn. Je bent nooit klaar, de steekproef moet je blijven herhalen. De medewerker wil alle procesbeschrijvingen op één locatie op het web plaatsen. Dat is nog wel een doel welke hij wil bereiken. Er zijn wel processen beschreven maar dat is ook weer enkele jaren geleden. De processen moeten dus ook worden bijgewerkt. De wet verandert. Zo is bijvoorbeeld het btw percentage gewijzigd en dat was voor hen redelijk dramatisch, in die zin dat het niet per jaareinde ging maar gedurende een jaar. Dat is lastig om te managen, maar daar moet je wel iets mee doen en dus moet je ook een proces op gang brengen.

4.3. Wettelijke grondslag

De medewerker denkt dat het lastig is om horizontaal toezicht in de wet te verankeren. Als je dat zou willen doen kun je niet meer met een open TCF norm werken. Dan moet je wel zeggen wat de minimumvereisten zijn. In het strategisch behandelplan zou dan ook moeten staan dat door de steekproef oudere jaren niet meer opengebroken worden. Dit ging de Belastingdienst nog te ver. In de wet heb je nog steeds navorderings- en naheffingstermijnen. Daar zal je dan wel iets mee moeten doen. Als iemand het convenant heeft getekend kun je alleen maar terug naar jaren die niet zijn afgedekt door een steekproef. Hij ziet nog niet helemaal voor zich hoe je het in wetgeving zou kunnen verankeren. Hij snapt de optie wel. Wetten geven een normenkader weer en dat is er niet, zolang dat er niet is denkt hij dat je het niet kunt vastleggen in de wet. Het hangt ook af van de personen die erbij betrokken zijn vanuit de Belastingdienst. Als je een stugge persoon hebt van de oude stempel, dan gaat dat niet werken. Als hij iedere dag vragen krijgt van de Belastingdienst dan is hij alleen maar bezig om die vragen te beantwoorden. Dan komt hij aan zijn andere werkzaamheden niet meer toe. Ergens moet je daar een middenweg in zien te vinden. Hij denkt dat dat lastig is om dat te verankeren, als het zou kunnen is het wel toe te juichen, want dan is het voor iedereen duidelijk waar je aan moet voldoen. Maar hij denkt niet dat het gaat gebeuren.

Hij vindt de manier waarop het nu gaat prima werken. Daarin kan hij zijn eigen weg vinden en de weg die hij gevonden heeft lijkt blijkbaar de juiste te zijn. In die zin dat de Belastingdienst het accepteert. Hij kan zich voorstellen als de Belastingdienst zou vinden dat dat niet de juiste weg is, dat hij misschien geholpen zou zijn door wetgeving waar hij op terug zou kunnen vallen. De naam van PwC helpt overigens ook bij de gesprekken met de Belastingdienst. Je ziet wel dat het geen objectief begrip is. Het hangt te veel af van mensen bij de Belastingdienst, de klant en PwC.

4.4. Naheffen

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

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

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

De medewerker denkt dat naheffen niet voorkomen hoeft te worden, want er zullen altijd weleens fouten boven water komen. Als je werkt met een steekproef dan zullen die fouten onder de materialiteit blijven. Alleen voor de Belastingdienst is er geen materialiteit als het gaat over belastingheffing, dan gaat het over iedere euro, dus in feite kent hij die materialiteit niet. Hij denkt dat het onder een situatie als horizontaal toezicht nog steeds mogelijk is om een naheffingsaanslag te krijgen. Als je ergens een fout hebt gemaakt dan is dat zo en dan moet je die fout herstellen. Alleen je kan dus niet altijd 5 jaar terug, want in hun geval is dat afgedekt door de steekproef. Dus hij denkt niet dat je naheffing 100% kunt voorkomen, fouten zullen blijven worden gemaakt. Naheffing op zich is ook niet fout. Hij gaat liever zelf naar de Belastingdienst toe, dan dat de Belastingdienst er later achter zou kunnen komen. Hij denkt dat zolang je zelf met een voorstel komt, hoe je die fout wilt herstellen en daarbij uit kan leggen hoe die fout is ontstaan en nog steeds procedures hebt staan die materiele fouten voorkomen, denkt hij dat dat op zich niet erg hoeft te zijn en niet tot een boete hoeft te leiden. De kans op een boete is wel een stuk kleiner onder horizontaal toezicht dan zonder horizontaal toezicht denkt hij. Juist omdat je zo open bent geweest naar de Belastingdienst. Je kunt het nooit helemaal voorkomen, als iets wijzigt in de wet glipt dat er weleens tussendoor. Je kunt het tot in de detail uit gaan werken, maar je moet je ook afvragen wat de kosten en de baten zijn, het moet wel iets opleveren.

5. *Individueel handhavingsconvenant*

Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

- *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]*, gevestigd te *[adres]*, hierbij vertegenwoordigd door *[naam]*
- en de Belastingdienst, hierbij vertegenwoordigd door *[naam, functie, Belastingdienst]*

Dit convenant heeft mede betrekking op lichamen waarin *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]* zeggenschap heeft. Partijen hebben in overleg vastgesteld welke lichamen dit betreft. Tezamen worden zij verder aangeduid met *[X]*.

Inleiding

Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd.

Dit convenant is opgesteld in de Nederlandse taal. Indien tevens een vertaling is opgemaakt, is de Nederlandse tekst leidend.

1. *Uitgangspunten*

- Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen;
- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing;
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij *[X]* voor alle Rijksbelastingen¹ en op de invordering.

¹ In voorkomende gevallen wordt hieronder tevens begrepen de toepassing van het BTW-Compensatiefonds.

2. *Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst*

[X]:

- Draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften²;
- Zorgt voor het tijdig betalen van belastingschulden;
- Legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. *[X]* verstrekt aan de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen;
- Bevordert het werken in de actualiteit. Aangiften over een verstreken tijdvak worden zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak ingediend. De door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt.

² Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten.

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met *[X]* zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met *[X]*;

- Zal toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan [X], waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld;
- Bevordert het werken in de actualiteit. De aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met [X] vastgesteld.

Partijen hebben ten aanzien van problematiek met betrekking tot (fiscaal) relevante zaken uit het verleden, die op dit moment bekend is bij [X] en/ of de Belastingdienst - binnen wet- en regelgeving – een oplossing gevonden, dan wel hebben daarvoor procedureafspraken gemaakt.

3. *Looptijd, periodieke evaluatie en beëindiging*

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door [X] en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daarop prijs stelt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd.

4. *Inwerkingtreding*

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen.

Namens [ONDERTEKENENDE
VENNOOTSCHAP]

Namens de Belastingdienst

(Naam)
(Functie)

(Naam)
(Functie)

(Datum)

(Datum)