Belastingdienst

Versie september 2023

Good Practices Fiscale beheersing

De basisprincipes van het Tax Control Framework (TCF) en de betekenis voor het toezicht

Inhoudsopgave

1	Voorwoord	03
2	Fiscale strategie	06
3	Fiscale functie	11
4	Fiscale risicoanalyse	17
5	Fiscale beheersing	30
6	Monitoring	36
7	Rapportage	61

Voorwoord

1 Voorwoord

Vooraf
De informatie in dit document kan primair bruikbaar zijn voor organisaties in de categorie Groot die willen deelnemen aan het horizontaal toezicht en organisaties in de categorieën Groot en Middelgroot die reeds deelnemen aan het horizontaal toezicht. Desalniettemin kan deze informatie ook relevant zijn met betrekking tot posten in de categorie Top.[1] Ook voor organisaties die niet deel willen nemen aan het horizontaal toezicht kan deze informatie relevant zijn, indien zij in control willen komen en/of blijven ten aanzien van de fiscaliteit.

De good practices zijn verzameld als praktijkvoorbeelden die voor betrokkenen van nut kunnen zijn bij het inrichten van de fiscale beheersing en monitoring (verantwoordelijkheid van de organisatie) dan wel bij de betekenis van de kwaliteit van die fiscale beheersing voor het fiscale toezicht (de taak van de Belastingdienst). Gezien het feit dat elke organisatie uniek is, kunnen de good practices niet worden gezien als een 'one-size-fits-all' of als een soort minimum waaraan de fiscale beheersing van een organisatie dient te voldoen. Het is immers mogelijk dat de voorbeelden niet aansluiten bij de aard, wensen en behoeften van een organisatie, waardoor een identieke benadering voor de specifieke organisatie zou kunnen leiden tot overbodige werkzaamheden of te weinig zekerheid omtrent de aanvaardbaarheid van de fiscale aangiften. In andere woorden, het is van belang te benadrukken dat de good practices er niet noodzakelijkerwijs toe leiden dat aangiften juist en volledig zijn als organisaties deze volgen.

De opgenomen good practices zijn praktijkvoorbeelden en (bewust) geen limitatieve beschrijvingen. De praktijkvoorbeelden zijn bedoeld om een globaal beeld te geven van hoe een organisatie kan omgaan met verschillende elementen van het Tax Control Framework (TCF), niet om een volledig beeld te schetsen van een TCF. Deze verzameling van good practices is niet bedoeld, en moet dan ook zeker niet worden beschouwd, als een 'handboek TCF'. Dit document bevat zodoende informatie, geen standpunten van de Belastingdienst over de uitleg van het recht in een concreet geval.

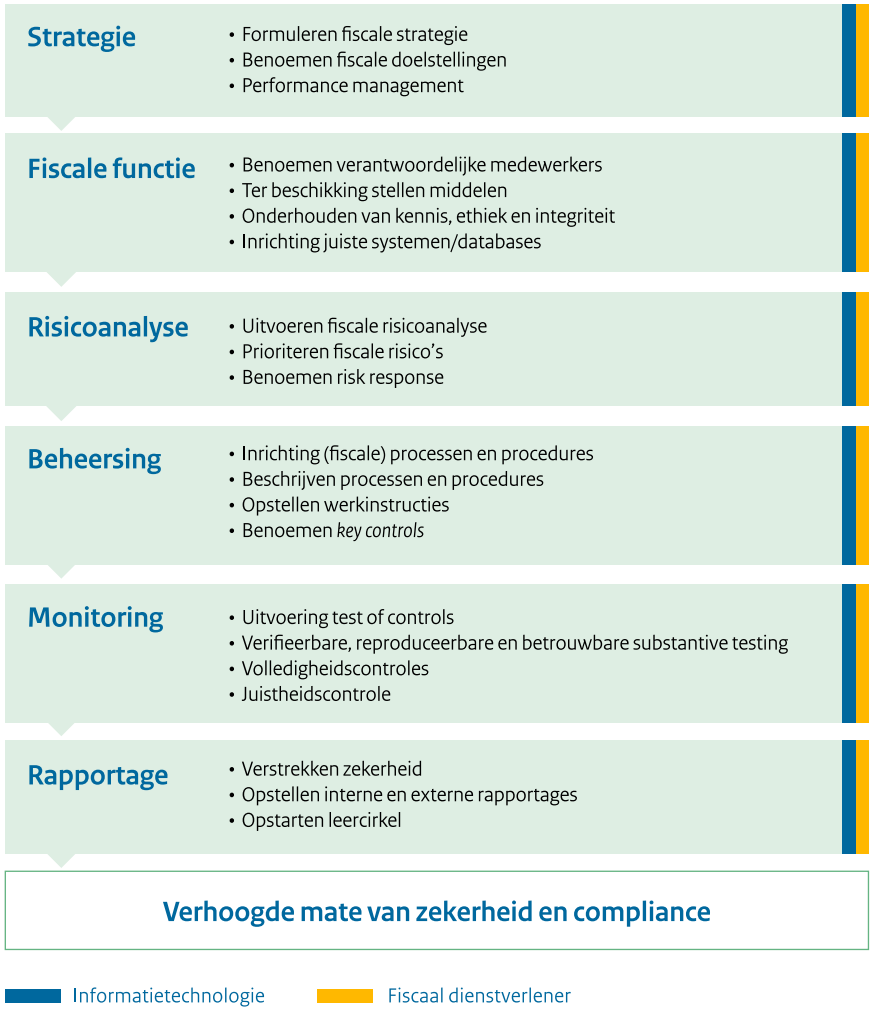
1 Zie de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen voor de uitgangspunten die de Belastingdienst hanteert bij de indeling in de genoemde categorieën Groot en Middelgroot: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen

Totstandkoming
De good practices zijn voorbeelden uit de praktijk van professionals die aangesloten zijn bij de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Zij hebben de good practices beschreven, de projectgroep van de Belastingdienst heeft deze voorzien van een reflectie. De Belastingdienst ziet deze good practices als een zogenoemd 'dynamisch document'. Het is de bedoeling dat meer good practices worden toegevoegd aan deze verzameling. Individuele bedrijven, koepel- en brancheorganisaties, advieskantoren, beroepsorganisaties en andere belanghebbende partijen zijn van harte welkom om de uitwerking van één of meerdere elementen van een TCF aan te dragen als een nieuwe good practice. De Belastingdienst beoordeelt samen met de delende partij de geschiktheid van een aangedragen good practice.

Indeling
De Belastingdienst herkent een zestal basisprincipes van een TCF, zie ook *Figuur 1: basisprincipes van fiscale beheersing*. Voor elk van deze zes principes zijn good practices opgesteld. De good practices zien zodoende telkens maar op één basisprincipe. Echter, geen enkel basisprincipe staat in de praktijk op zich. Bijvoorbeeld, alle basisprincipes behalve de monitoring beschrijven slechts de opzet en het bestaan van de relevante onderwerpen. Uiteraard is de werking ook relevant voor die basisprincipes, maar dat komt slechts aan de orde bij het basisprincipe monitoring. Daarmee zijn deze good practices een vereenvoudiging van de werkelijkheid. De onderlinge verbanden tussen de basisprincipes zijn daarom een belangrijk onderdeel van de dialoog tussen de organisatie en de Belastingdienst.

De Belastingdienst heeft voor elke good practice een reflectie geschreven. In de beschreven good practices komen niet altijd alle relevante aspecten terug die aan het desbetreffende principe van het TCF kunnen worden gekoppeld terug. De opgenomen good practices zijn dan ook niet bedoeld om een volledig inzicht te geven in alle relevante aspecten. In de reflectie beperkt de Belastingdienst zich dan ook zoveel mogelijk tot hetgeen wel is opgenomen in de good practice. Gezien de aard van de good practices en reflecties, is soms sprake van overlap tussen de inhoud van die reflecties. Om de good practices zelfstandig leesbaar te laten zijn is dit bewust in stand gehouden.

Figuur 1: basisprincipes van fiscale beheersing



Periodiek treedt de Belastingdienst in overleg met externe partijen om waar nodig de good practices (beschrijving én reflectie) aan te passen aan voortschrijdend inzicht en uit te breiden met nieuwe good practices.

De navolgende hoofdstukken bevatten steeds een of twee good practices per basisprincipe. Daarbij is een grove indeling gemaakt in grotere (Type A) en minder grote (Type B) organisaties.

Deze update
In deze update van juli 2023 is een vijftal good practices toegevoegd, te weten casussen 2 en 3 van het onderdeel Fiscale Risicoanalyse Type A en de casussen 2 tot en met 4 van het onderdeel Monitoring Type A. Bij de update hebben we – in beperkte mate – ook wijzigingen aangebracht in de reeds eerder opgenomen good practices. Dit met name om de gehele set aan good practices zo goed mogelijk op elkaar te laten aansluiten.

Leeswijzer
Dit document is niet geschreven om in één keer te lezen. Onze aanbeveling is om de good practices per basisprincipe te lezen, bijvoorbeeld op een moment waarop een professional bezig is met dat basisprincipe in haar of zijn dagelijkse werkzaamheden. Uiteraard kunnen de good practices ook per stuk worden gelezen. Daarbij dient wel te worden opgemerkt dat we bepaalde teksten – met name de citaten uit de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen – in de reflecties niet wilden herhalen. Om die reden kunnen de reflecties beter wel samen per basisprincipe worden gelezen.

NB: De good practices bevatten veelal aannames, onder andere over de (kwaliteit van de) andere elementen van het TCF van de besproken organisatie. In het toezicht op individueel niveau zal de Belastingdienst deze aannames veelal willen beoordelen om tot een aanpassing van zijn toezicht te komen. Vanwege de beperkingen en het bestek van de good practices is dat niet uitgewerkt.

Fiscale strategie

2 Fiscale strategie

Type A (grotere organisaties)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een Nederlandse multinational met een omzet van ongeveer € 750 miljoen, wereldwijd actief door middel van dochterondernemingen. De organisatie heeft een fiscale afdeling die wordt aangestuurd door een Tax Director met een bepaald mandaat voor fiscale zaken en risico's. De fiscale afdeling heeft specialisten op fiscaaltechnische terreinen, zoals directe belastingen, indirecte belastingen, transfer pricing, M&A, tax accounting, en tax technologie, alsmede medewerkers met geografische verantwoordelijkheden (Americas, EMEIA, AsiaPacific). De Tax Director rapporteert aan de CFO en heeft een jaarlijks onderhoud met de Audit Committee van de Raad van Commissarissen. De financiële functie van belastingplichtige heeft een onderscheid gemaakt in werkzaamheden met hogere en lagere toegevoegde waarde, heeft onderdelen geconcentreerd in Shared Service Centers en heeft onderdelen ondergebracht bij externe business process service providers.

Beschrijving good practice

De fiscale strategie richt zich op de doelstellingen die de belastingplichtige heeft ten aanzien van de zaken die vallen binnen de reikwijdte van het mandaat van de fiscale functie. Dit is van belang omdat interne beheersing van de fiscale functie er om gaat risico's te identificeren en beheersen die de fiscaal strategische doelen van de belastingplichtige kunnen beïnvloeden. Dat wil zeggen, positieve risico's kunnen het realiseren van doelen mogelijk maken en versnellen en negatieve risico's kunnen het realiseren van doelen vertragen of verhinderen. Het Tax Control Framework zal dus normaliter gericht zijn op het beheersen van die risico's die verband houden met de strategie van de fiscale functie.

De tax director heeft een mandaat waarmee de scope van de verantwoordelijkheden en werkzaamheden van de fiscale functie wordt bepaald. Dit mandaat is afgestemd met de CFO. Het mandaat bepaalt ook ten dele de autonomie van de fiscale functie; binnen de kaders van het governance model van de belastingplichtige is de Tax Director bevoegd om zelfstandig te handelen, uiteraard passend bij het mandaat.

Het mandaat kan algemeen geformuleerd zijn of meer descriptief, en bij deze belastingplichtige bevat het mandaat elementen van rollen van de fiscale functie, van belastingsoorten, en van de reikwijdte van de onderneming. De rollen zijn:

- het verzorgen van compliance met wet- en regelgeving in de landen waar wij actief zijn;
- het verzorgen van een accurate verslaglegging over de fiscale positie in onze jaarrekening;
- het verzorgen van een competitieve fiscale inrichting van de bedrijfsactiviteiten gericht op het één maal betalen van de verschuldigde belasting op het juiste moment op de juiste locatie;
- het fiscaal ondersteunen van andere afdelingen van het hoofdkantoor bij hun reguliere werkzaamheden en incidentele initiatieven;
- het fiscaal ondersteunen van de bedrijfsactiviteiten;
- het verzorgen van interne beheersing van de fiscale functie.

Die rollen zijn van toepassing voor alle rijksbelastingen, terwijl heffingen van lagere overheden buiten het mandaat vallen. Het mandaat is tevens van toepassing op alle activiteiten wereldwijd van de belastingplichtige.

Op basis van de organisatiestructuur van de fiscale functie (blok 2), waarbij de fiscale functie wordt onderscheiden in de fiscale afdeling enerzijds en de zogenoemde 'shadow tax-afdeling' (alle overige medewerkers die zijn betrokken bij fiscale activiteiten verzorgd door local finance, de shared service centers, specifieke medewerkers binnen de bedrijfsactiviteiten en derden) anderzijds, heeft de fiscale afdeling nog enkele rollen geformuleerd:

- het verzorgen van intern fiscaal beleid, standaarden en ondersteuning ten behoeve van shadow tax
- het beheren van en rapporteren over de werkzaamheden van de fiscale functie.

Voor de fiscale strategie hanteert belastingplichtige als uitgangspunt dat voor elk van deze rollen doelstellingen worden geformuleerd, en dat wordt uitgewerkt op welke wijze die doelstellingen gerealiseerd kunnen worden. Dat kan met tussenstappen, van strategieën naar tactieken naar activiteiten, of ineens.

Voor de interne beheersing is het mogelijk om een inschatting te maken van welke risico's spelen bij welke handelingen. Bijvoorbeeld: als de doelstellingen ambitieus zijn en de middelen en mogelijkheden om die doelen te halen beperkt zijn, dan zal er snel een betere voedingsbodem voor risico's ontstaan en een lastigere omgeving om tot fiscale beheersing te komen, dan wanneer het realiseren van de doelen binnen handbereik ligt.

De fiscale strategie kan worden onderscheiden van de Tax Policy, maar omvat deze voor onderhavige organisatie in sommige gevallen. De Tax Policy beschrijft de wijze waarop de organisatie wil omgaan met belasting. Bij wijzigingen op het gebied van de Tax Policy, bijvoorbeeld vanwege gewijzigde wet- en regelgeving of bij een gewijzigd beleid van de belastingplichtige, kunnen specifieke activiteiten op Tax Policy-gebied wel onderdeel uitmaken van de fiscale strategie. Bijvoorbeeld activiteiten in het kader van het publiceren van een Tax Policy, of het opstellen van een Tax Transparency Report, of een Tax Contribution Report, of activiteiten in het kader van 'environmental, social and governance' (ESG).

Reflectie Belastingdienst

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (versie maart 2023) geeft de volgende beschrijving van de fiscale strategie:

"In de fiscale strategie komt tot uiting welke fiscale doelen de organisatieleiding zichzelf stelt en hoe zij deze doelen op strategisch niveau wil realiseren. Inzicht in de fiscale strategie geeft het behandelteam een eerste beeld van de houding en het beoogde gedrag van de organisatie. Belangrijke onderdelen van een fiscale strategie zijn de betrokkenheid van het bestuur bij (internationale) tax planning, indiening van aangiften en betalingsstrategieën, de zogenaamde 'toon aan de top', 'soft controls' en de risicobereidheid van het bestuur. Inzicht in de fiscale strategie is een belangrijke component voor het zicht op de compliance."

In de beschreven good practice komen veel van de voornoemde elementen niet terug. Dat is op zich geen probleem omdat de in dit document beschreven good practices niet zijn bedoeld om een volledig inzicht te geven in alle relevante aspecten. In onze reflectie beperken wij ons dan ook zoveel mogelijk tot hetgeen wel is opgenomen in de good practice. Wat daarbij in positieve zin opvalt, is dat de organisatie het mandaat van de fiscale functie heeft geëxpliciteerd. Dat maakt inzichtelijk welke 'bewegingsruimte' zij heeft in het behalen van de fiscale doelstellingen. Ook gaat deze beschrijving van de good practice expliciet in op de mate waarin fiscale activiteiten buiten het zicht van de fiscale functie worden uitgevoerd; dit middels de aandacht voor 'shadow tax-afdeling', hetgeen duidt op de uitvoering van fiscale beheersingsmaatregelen door werknemers buiten de fiscale afdeling. Gegeven de omvang van de organisatie is dat een belangrijk aandachtspunt op strategisch niveau. Ten slotte valt in positieve zin op dat de organisatie niet alleen haar fiscale doelstellingen heeft geëxpliciteerd, maar dat zij dit heeft gedaan voor meerdere rollen van de fiscale functie. Dit geeft extra inzicht in de wijze waarop de organisatie de strategie ten uitvoer wil brengen.

De fiscale strategie is een van de kernelementen waarop het behandelteam van de Belastingdienst zijn behandelstrategie bepaalt. Daar waar een organisatie, als onderdeel van haar fiscale strategie een minder agressief/ meer conservatief fiscaal beleid heeft – en de waargenomen gedragingen in lijn zijn met die strategie – wordt dit positief meegewogen in het klantbeeld. Daarbij is het voor de Belastingdienst ook van belang om zicht te krijgen op de mate waarin de fiscale strategie daadwerkelijk is geïmplementeerd in de organisatie. Daarvoor bespreekt de Belastingdienst bijvoorbeeld met de organisatie welke concrete prestatie-indicatoren en procedures zijn opgesteld naar aanleiding van de fiscale strategie.

In het algemeen geldt dat een minder agressieve/ meer conservatieve strategie leidt tot een kleinere kans op toezichtwerkzaamheden door de Belastingdienst (onder overige gelijkblijvende omstandigheden). Daar waar het behandelteam toezichtwerkzaamheden uitvoert, wordt eerder gekozen voor gezamenlijk overleg met de organisatie. De noodzaak voor aanvullende vragen over de feiten bij vooroverleg zal, mede als gevolg van dit inzicht, over het algemeen beperkter zijn. Waar het behandelteam gedragingen waarneemt die niet in lijn lijken te zijn met de gedeelde fiscale strategie, zal hij daarop reflecteren. Periodieke reflectie op houding en gedrag is daarvoor noodzakelijk.

Dit kan zowel gestructureerd (in de vorm van periodiek overleg) als niet gestructureerd (bijvoorbeeld bij incidenten) plaatsvinden. Vaak komt deze reflectie terug in de periodieke bedrijfsgesprekken die de Belastingdienst met organisaties voert (zo streeft de Belastingdienst er naar om ten minste eens per jaar een bedrijfsgesprek te voeren met iedere organisatie met wie een individueel convenant is afgesloten).

De daadwerkelijke fiscale strategie is in deze good practice niet integraal opgenomen. Of de organisatie voldoet aan het geschiktheidscriterium van het doorontwikkeld horizontaal toezicht dat ziet op de fiscale strategie hangt af van de mate waarin die daadwerkelijke tekst overeenkomt met de beschreven opzet. Desondanks biedt deze good practice een goede basis om nader te spreken over de fiscale strategie van de organisatie en de betekenis daarvan voor het toezicht van de Belastingdienst.

Type B (minder grote organisaties)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een dochter van een buitenlands beursfonds met €50m-€100m omzet en 50-100 FTE in Nederland. Het financiële team in Nederland is relatief klein (max. 5 FTE) en er is geen aparte fiscale functie binnen de organisatie in Nederland. Dit betekent dat fiscaliteit binnen de bedrijfsprocessen wordt behandeld door het financiële team. Dit team heeft echter ook veel andere (niet-fiscale) taken uit te voeren.

De belastingplichtige opereert binnen de wereldwijde groep autonoom, dat wil zeggen met minimale aansturing vanuit de buitenlandse moedermaatschappij. Gezien de omvang van de organisatie is geen zelfstandige fiscale strategie aanwezig. De buitenlandse moeder heeft ook geen fiscale strategie maar wel een financiële strategie. Uit die financiële strategie blijkt met name de aversie om (financiële) risico's te lopen die niet vooraf zijn voorzien.

Beschrijving good practice

Ondanks het feit dat de organisatie relatief gering van omvang is, achtte zij het, gezien haar autonome rol binnen de groep, toch nuttig om een eigen fiscale strategie te formulieren. Daarbij heeft zij de financiële strategie van de groep als basis genomen en deze vertaald naar de positie van de organisatie in Nederland. Op strategisch niveau zijn de verschillen tussen de groepsstrategie en de lokale strategie geringer dan op het niveau van de vertaling van de strategie naar de praktijk, via tax policies naar rollen en verantwoordelijkheden.

Deze organisatie heeft daarom het element uit de groepsstrategie om onverwachte financiële risico's te mijden als basis genomen om een fiscale strategie te formuleren. Ook al is de financiële organisatie gering van omvang, een fiscale strategie voor deze organisatie is toch waardevol om haar langetermijnbelangen te verankeren in de organisatie. Haar strategie is ook voor derden, zoals externe adviseurs, een belangrijke leidraad voor de manier waarop ze de organisatie adviseren. De fiscale strategie helpt ook de lokale financiële afdeling om verantwoording af te leggen aan de buitenlandse moeder en om benodigde budgetten te onderbouwen. Daarom heeft deze organisatie de fiscale strategie zowel intern gedeeld, inclusief de buitenlandse moeder, als met haar externe adviseurs.

Elementen die normaal gesproken in een strategie naar voren komen, zoals beschrijving van missie en visie, zijn voor kleinere organisaties zonder eigen fiscale afdeling lastig vorm te geven als zelfstandig onderdeel van een fiscale strategie. Wel was het voor deze organisatie mogelijk om concrete langetermijndoelstellingen te formuleren die financieel van aard zijn en geënt zijn op fiscaliteit. Het komen tot een tax control framework is een voorbeeld van een dergelijke doelstelling die naadloos aansluit bij de overkoepelende strategie om onverwachte fiscale risico's te mitigeren. De organisatie heeft verder de volgende elementen in haar fiscale strategie opgenomen:

1. strategische bedrijfsdoelstellingen, inclusief missie en visie (als context voor de fiscale strategie)
2. de houding van het bestuur ten aanzien van fiscale risico's en de gevolgen daarvan
3. het fiscale beleid van de organisatie (fiscale doelstellingen, inclusief richtlijnen voor tax planning)
4. de fiscale prestatie-indicatoren
5. de gewenste relatie met de Belastingdienst

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake de fiscale strategie is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. Wat in positieve zin opvalt aan deze beschrijving van een good practice is dat de organisatie de fiscale strategie bewust laat aansluiten op de algemene bedrijfsstrategie. Dat geeft de Belastingdienst informatie over de mate waarin de fiscale strategie door de organisatie wordt gedragen. Ook geeft dit een positieve veronderstelling ten aanzien van de continuïteit op het gebied van de fiscaliteit. Onduidelijk in de beschrijving van de good practice is of het management van de groep zich achter deze fiscale strategie heeft geschaard. Dat is echter wel een belangrijke voorwaarde om in de praktijk naar deze strategie te kunnen handelen (mede in termen van beschikbare middelen binnen de groep). De Belastingdienst zal nadrukkelijk doorvragen op deze aspecten gedurende bedrijfsgesprekken. Onduidelijk is ook hoe de fiscale strategie binnen de organisatie is gecommuniceerd. Dit benadrukt het belang van een reflectie van de Belastingdienst op feitelijk geconstateerd gedrag ten opzichte van de voorgenomen strategie. Positief is verder dat externe stakeholders op de hoogte zijn gesteld van deze strategie. Immers, om te komen tot een fiscale strategie die in de praktijk haalbaar is, is het van belang dat in voldoende mate rekening is gehouden met de belangen van externe stakeholders (zoals aandeelhouders, vermogensverstrekkers, subsidieverstrekkers, verbonden partijen, adviseurs, etc.).

In de beschrijving van de good practice staat dat geen sprake is van een separate fiscale functie. Gezien de aard en omvang van de organisatie is dat te begrijpen. Wel maakt dat het extra belangrijk dat fiscale informatie op de juiste manier samenkomt in de organisatie en tijdig wordt gecommuniceerd naar alle relevante onderdelen en functionarissen binnen de organisatie. Om dit doel te bereiken, kan het middels de fiscale strategie inrichten van een fiscale commissie een goed hulpmiddel zijn. In een dergelijke commissie komen alle werknemers met fiscale verantwoordelijkheden (e.g. de finance manager, de HR-manager, facilitair manager, etc.) periodiek samen voor afstemming en besluitvorming. Ten behoeve van externe afstemming is het aan te bevelen schriftelijk verslag te doen van hetgeen in die commissie periodiek wordt besproken en besloten. In de beschrijving van de good practice staat dat het voor een organisatie met deze aard en omvang lastig kan zijn om de missie en visie op te stellen. Desalniettemin kan de organisatie zich op een bepaald abstractieniveau uitspreken over het gewenste gedrag ten aanzien van de fiscaliteit en de samenwerking met de Belastingdienst.

De fiscale strategie is een van de kernelementen waarop het behandelteam van de Belastingdienst zijn behandelstrategie bepaalt. Daar waar een organisatie, als onderdeel van haar fiscale strategie een minder agressief/ meer conservatief fiscaal beleid heeft – en de waargenomen gedragingen in lijn zijn met die strategie – wordt dit positief meegewogen in het klantbeeld. In het algemeen geldt dat een minder agressieve/ meer conservatieve strategie leidt tot een kleinere kans op toezichtwerkzaamheden (overige omstandigheden gelijkblijvend) en daar waar het behandelteam toezichtwerkzaamheden uitvoert, wordt eerder gekozen voor gezamenlijk overleg met de organisatie. De noodzaak voor aanvullende vragen over de feiten bij vooroverleg zal, mede als gevolg van dit inzicht, over het algemeen beperkter zijn. Waar het behandelteam gedragingen waarneemt die niet in lijn lijken te zijn met de gedeelde fiscale strategie, zal hij daarop reflecteren. Periodieke reflectie op houding en gedrag is daarvoor noodzakelijk. Dit kan zowel gestructureerd (in de vorm van periodiek overleg) als niet gestructureerd (bijvoorbeeld bij incidenten) plaatsvinden. Vaak komt deze reflectie terug in bedrijfsgesprekken. De daadwerkelijke fiscale strategie is in deze good practice niet integraal opgenomen. Of de organisatie voldoet aan het geschiktheidscriterium van het doorontwikkeld horizontaal toezicht dat ziet op de fiscale strategie hangt af van de mate waarin die daadwerkelijke tekst overeenkomt met de beschreven opzet.

Fiscale functie

3 Fiscale functie

Type A (grotere organisatie)

Organisatiekenmerken

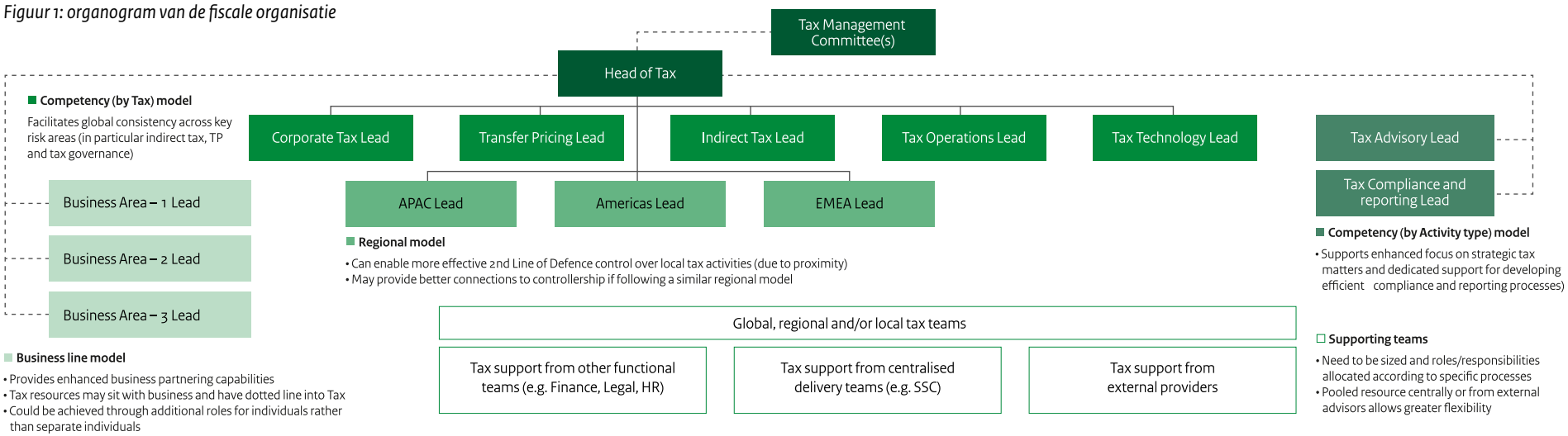
De organisatie is een Nederlandse multinational met een omzet van ongeveer € 750 miljoen, wereldwijd actief door middel van dochterondernemingen. De organisatie heeft een fiscale afdeling die wordt aangestuurd door een Tax Director. De fiscale afdeling heeft specialisten op fiscaaltechnische terreinen, zoals directe belastingen, indirecte belastingen, transfer pricing, M&A, tax accounting, en tax technologie, alsmede medewerkers met geografische verantwoordelijkheden (Americas, EMEIA, AsiaPacific). De Tax Director rapporteert aan de CFO en heeft een jaarlijks onderhoud met de Audit Committee van de Raad van Commissarissen. De financiële functie van belastingplichtige heeft een onderscheid gemaakt in werkzaamheden met hogere en lagere toegevoegde waarde, en heeft onderdelen geconcentreerd in Shared Service Centers en heeft onderdelen ondergebracht bij externe business process service providers.

Beschrijving good practice

De fiscale organisatie richt zich op de wijze waarop de organisatie de fiscale aangelegenheden heeft belegd. Dit is van belang om te kunnen inschatten hoe de fiscale organisatie de strategie zal uitvoeren, en welke betekenis dat kan hebben voor haar fiscaal risicoprofiel, de manier waarop zij haar TCF kan inrichten en bij gevolg de mate waarin sprak kan zijn van interne beheersing van de fiscale functie van belastingplichtige.

Op basis van het mandaat van de organisatie is duidelijk wat de scope is van de tax functie. En op basis van de strategie is duidelijk welke doelen de organisatie nastreeft voor de rollen die op basis van het mandaat kunnen worden onderscheiden. Bij het inrichten van de fiscale organisatie beoordeelt de organisatie op welke manier zij de activiteiten die daarmee samenhangen het best kan uitvoeren. De fiscale afdeling is slechts in staat om een deel van de activiteiten te verrichten, de overige activiteiten worden uitgevoerd door anderen binnen de organisatie (de zogenoemde 'shadow tax-afdeling') en derden op basis van outsourcing. Zie *Figuur 1: organogram van de fiscale organisatie.*

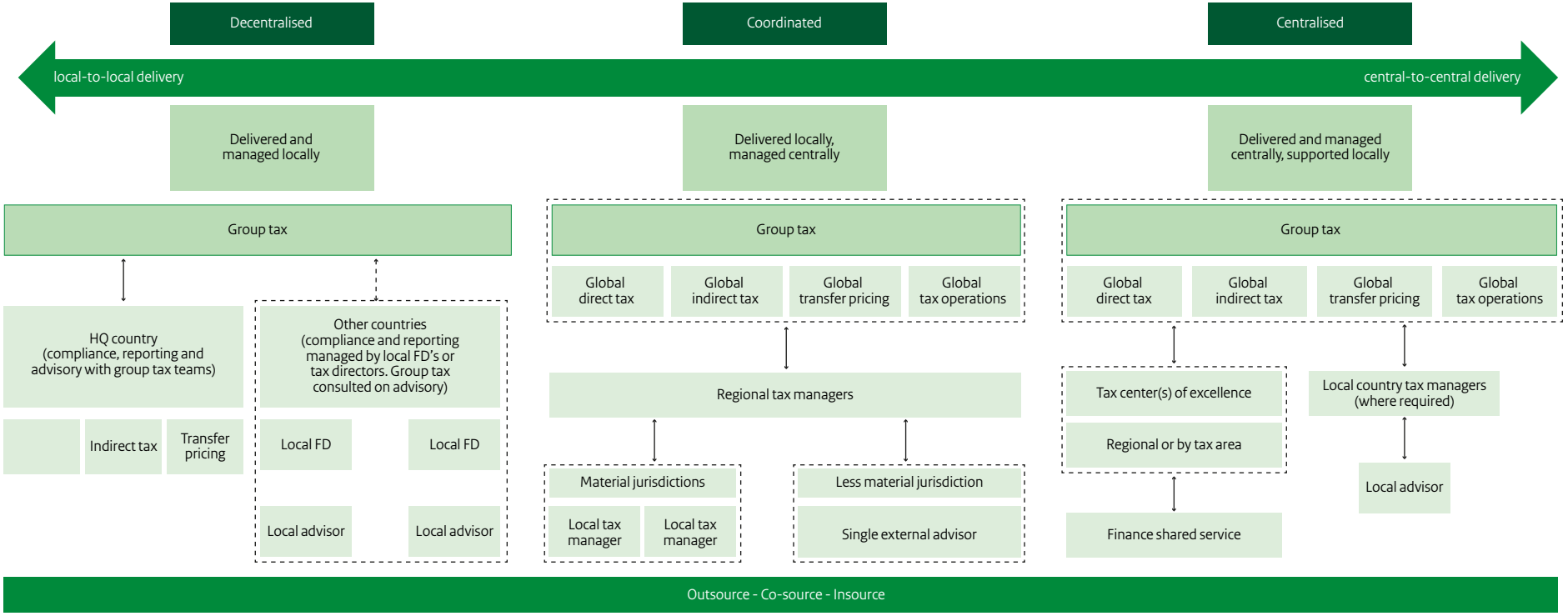
Figuur 1: organogram van de fiscale organisatie



De fiscale afdeling heeft zoals gezegd een aantal experts in het team. Deze experts verrichten de fiscaaltechnische specialiteiten en bedienen zowel de regio's waarin de organisatie actief is, als de verschillende divisies waarin de bedrijfsactiviteiten zijn georganiseerd. Daarnaast onderhouden zij relaties met de shared service centers, en met de derden die de organisatie adviseren en die activiteiten namens de organisatie voor hun rekening nemen op basis van outsourcing.

Ten aanzien van de allocatie van werkzaamheden heeft de organisatie de keuze gemaakt om zoveel mogelijk aan te sluiten bij haar strategie en daarmee de fiscale aangelegenheden centraal aan te sturen en beheersen. Dat heeft tot gevolg dat het decentrale model enige jaren geleden is verlaten, en een gecoördineerd model wordt gehanteerd waarbij de fiscale afdeling verantwoordelijk is voor alle zaken die hetzij een kerntaak zijn (zoals transacties van een bepaalde omvang), dan wel die een wereldwijde impact kunnen hebben (zoals transfer pricing). Voor overige activiteiten is local finance verantwoordelijk en geeft de fiscale afdeling daaraan richting door beleid op te maken en te verspreiden. Zie *Figuur 2: visualisatie van de verdeling van verantwoordelijkheden* tussen de fiscale afdeling en local finance.

Figuur 2: visualisatie van de verdeling van verantwoordelijkheden



Vanuit perspectief van interne beheersing maakt de organisatie gebruik van een aantal instrumenten. Ten eerste is de allocatie van rollen en verantwoordelijkheden vastgelegd in een RACI-model zodat iedere betrokkene weet wat wordt verwacht. Dit is een algemeen toegepast model om rollen en verantwoordelijkheden binnen een organisatie vast te leggen. De organisatie maakt onderscheid tussen de rollen:

- Responsible (Verantwoordelijk)
- Accountable (Eindverantwoordelijk)
- Consulted (Geraadpleegd)
- Informed (Geïnformeerd)

Ten tweede worden activiteiten waar dat kan gestandaardiseerd, en waar dat niet kan wordt de afwijking van de standaard zorgvuldig gedocumenteerd, zodat tot op zekere mate wordt neergelegd hoe werkzaamheden worden uitgevoerd. Ten derde ondersteunt belastingplichtige dat met intern fiscaal beleid in de vorm van policies waaraan wereldwijd moet worden voldaan, en procedures die in bepaalde situaties moeten worden gevolgd. Deze zijn met de CFO afgestemd, en ook met local finance en andere interne belanghebbenden. Op deze manier kan de fiscale afdeling grip houden op de fiscale activiteiten die binnen haar mandaat vallen, maar die door anderen binnen en buiten de onderneming worden uitgevoerd. Ten vierde maakt belastingplichtige gebruik van ondersteunende technologie waarmee zij inzicht verkrijgt in de status en voortgang van een aantal zaken die binnen de strategie van belang zijn, zoals compliance, tax cashflow, tax audits en hun verloop, workflow management, document management, uitvoering van tax controls, en realisatie van KPI's. Dat levert ook goede dashboards op voor rapportage. Ten slotte besteedt de organisatie voldoende tijd aan interne en externe opleidingen van vooral de medewerkers buiten de fiscale afdeling, om te zorgen dat zij verder boven de stof komen te staan dan op basis van de routine die zij tijdens het werk opdoen. Ook de medewerkers van de fiscale afdeling zijn onderworpen aan permanente educatie, en worden gestimuleerd om lid te zijn van beroepsorganisaties en kennisorganisaties.

Reflectie Belastingdienst

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (versie maart 2023) geeft de volgende beschrijving van de fiscale organisatie:

"Een belangrijk onderdeel van fiscale beheersing is de toedeling van verantwoordelijkheden. Er moet blijken welke functionarissen en afdelingen van de organisatie verantwoordelijkheid dragen voor de fiscale aangelegenheden. Een dergelijke toedeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden moet er mede toe leiden dat verantwoordelijken binnen de organisatie tijdig op de hoogte zijn van fiscaal relevante gebeurtenissen die een risico met zich meedragen. Dit betekent ook dat er voldoende aansluiting moet bestaan tussen de direct verantwoordelijken voor de fiscaliteit en de rest van de organisatie. Ook is het van belang dat de organisatie duidelijk maakt hoe de rapportagelijnen zijn ingericht en wie de diverse belastingaangiften opstelt. Belangrijk in dit geheel is dat er voldoende (geld)middelen beschikbaar worden gesteld door de organisatie om het voorgaande te bewerkstelligen."

Gegeven de aard en omvang van de organisatie is het belangrijk dat de wereldwijde fiscale organisatie in beeld is gebracht. Het RACI-instrument blijkt in de praktijk daarbij behulpzaam. In positieve zin valt op dat de fiscaliteit organisatorisch een eigen plaats en functie kent in de organisatie; dat past bij haar aard en omvang. Ter completering van het klantbeeld zal de Belastingdienst het Tax Charter, als de schriftelijke vastlegging van de verantwoordelijkheden, opvragen en bestuderen.

De organisatie heeft tevens een duidelijke overweging opgenomen inzake de wijze van aansturing, die niet alleen passend moet zijn bij aard en omvang van de organisatie, maar vooral ook moet aansluiten bij organisatorische aansturing van het geheel. Tevens wordt naar gelang van de omvang van de business een afweging gemaakt om zaken intern of extern te organiseren. Een aspect dat nog verder invulling kan krijgen tijdens een bedrijfsgesprek is de situatie waar de fiscale organisatie samenwerkt met de financiële functie en andere organisatiedelen (de in dit voorbeeld zogenoemde shadow tax-afdeling). Een nadere verdieping op het beleid /policy ten aanzien van de inhuur externe deskundigen (derden) kan daarbij onderwerp van gesprek zijn. Aandachtspunt daarbij is hoe de organisatie borgt dat in voorkomende gevallen een tijdige communicatie tussen beiden tot stand komt. Waar het behandelteam waarneemt dat dit te kort schiet, zal hij daarop reflecteren.

De fiscale organisatie is een van de elementen die het behandelteam van de Belastingdienst meeweegt bij het beoordelen van de mate van fiscale beheersing van de organisatie. Daar waar een organisatie een adequate fiscale organisatie kent – als onderdeel van een aantoonbaar goed werkend fiscaal beheersingssysteem dat is ingebed in de hele organisatie – wordt dit positief meegewogen in het klantbeeld.[2] Gegeven de aard en omvang van de organisatie mag worden verwacht dat belanghebbende op professioneel niveau aandacht besteedt aan de inrichting van de fiscale functie. In casu is daarvan duidelijk sprake. De verdeling van verantwoordelijkheden lijkt adequaat belegd, waarbij de organisatie ook maatregelen heeft ingericht om die te monitoren. Die positieve ervaring in deze beschrijving weegt, in samenhang bezien met de overige elementen van fiscale beheersing, mee in het klantbeeld.

Type B (minder grote organisaties)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een zorginstelling met €50m-€100m omzet en 500-1000 FTE. Het financiële team is relatief klein (max. 10 FTE) en er is geen aparte fiscale functie binnen de organisatie. Dit betekent dat het financiële team de fiscaliteit binnen de bedrijfsprocessen behandelt. Dit team heeft echter ook veel andere taken uit te voeren.

Beschrijving good practice

Bij deze organisatie is de fiscale functie onderdeel van de dagelijkse werkzaamheden van het financiële team, waaronder ook crediteuren- en debiteurenadministratie vallen. Fiscaliteit is iets wat de medewerkers 'erbij' doen. In het verleden was bij de organisatie sprake van een discrepantie tussen wat de directie van de financiële administratie verwachtte en wat ze zelf als hun verantwoordelijkheden zagen. Dat kwam doordat de fiscale rollen en verantwoordelijkheden niet expliciet waren belegd. Het risico bestond daardoor dat de fiscale rollen en verantwoordelijkheden niet consequent werden uitgevoerd. Daarnaast bestond het risico dat de continuïteit van de fiscale processen in gevaar kwam als een medewerker de organisatie (plotseling) zou verlaten. Om dit risico te ondervangen heeft de organisatie een zogenoemde RACI-matrix opgesteld. Dit is een algemeen toegepast model om rollen en verantwoordelijkheden binnen een organisatie vast te leggen. De organisatie maakt onderscheid tussen de rollen:

- Responsible (Verantwoordelijk)
- Accountable (Eindverantwoordelijk)
- Consulted (Geraadpleegd)
- Informed (Geïnformeerd)

Op de horizontale as van de matrix heeft de organisatie de diverse relevante functies binnen de organisatie opgenomen en op de verticale as de processen waarbij fiscaliteit een rol speelt. Iedere medewerker is een rol toebedeeld. Hetzelfde geldt voor directie en managers (voor zover relevant voor het betreffende proces). Daarnaast heeft de organisatie ook de "Informed" rol voor de Belastingdienst in de matrix opnemen, bijvoorbeeld ten aanzien van processen die onder horizontaal toezicht transparantie vragen.

De organisatie heeft de RACI-matrix vanwege kostenoverwegingen op eenvoudige wijze in Excel opgesteld. De matrix is expliciet gekoppeld aan de uitgevoerde fiscale risicoanalyse, de benoemde beheersingsmaatregelen en het monitoringplan. Dit betekent dat per (fiscaal) proces op de verticale as de risicoweging is opgenomen met daarnaast de beschrijving van de beheersingsmaatregel en de monitoringactie en -frequentie. Zo zijn de taken en verantwoordelijkheden in één overzichtelijke tabel opgenomen en geïntegreerd met andere elementen van het Tax Control Framework. Ook zijn op basis van de RACI-matrix vereenvoudigde flowcharts/workflows opgesteld ter ondersteuning van de uit te voeren processtappen. Uiteraard vereist de uitvoering nog steeds menselijke handelingen en discipline/controle voor naleving. Juist hier blijkt het bij deze organisatie in de praktijk lastig om de RACI-matrix consequent uit te voeren. Dit onderdeel van het TCF dreigde daarmee een 'papieren tijger' te worden.

2 Wat is bedoeld met onderdelen positief meewegen in het klantbeeld staat beschreven in de reflectie ten aanzien van de Good Practice 'Fiscale Strategie, Type A.

Om de organisatie te helpen om de RACI-matrix in de praktijk daadwerkelijk uit te voeren, is de RACI-matrix uiteindelijk geïntegreerd in workflow-software. Het voordeel hiervan is dat taken en verantwoordelijkheden nu automatisch worden afgedwongen door de software, bijvoorbeeld indien het doorlopen van een checklist of een bepaalde goedkeuring vereist is. Dat voorkomt menselijke fouten. Bovendien is een dashboardfunctie beschikbaar die met diverse stakeholders, zoals Raad van Toezicht, accountant én Belastingdienst, is gedeeld om bevindingen en voortgang ten aanzien van het TCF te delen.

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake de fiscale organisatie is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. In een beschrijving van de fiscale organisatie hoort minimaal een overzicht van alle betrokkenen bij de fiscaliteit te worden opgenomen. Het gebruik van de RACI-matrix is daarbij een handige tool, die mede ervoor zorgt dat ook aan de aspecten van functiescheiding wordt gedacht. Het verdient aanbeveling om het mandaat ten aanzien van de fiscaliteit (de beslisruimte die past bij belegde verantwoordelijkheden) van de betrokken functionarissen te expliciteren. In de good practice wordt gesproken over workflow-software en een dashboard-functie in de rapportage. De technische ontwikkelingen in workflow-software met rapportagefuncties gaan zeer snel en kunnen helpen bij het goed inrichten van een TCF.

In deze beschrijving van de good practice is geen sprake van een separate fiscale functie in de organisatie. Een heldere beschrijving van wie doet wat is dan van belang om te zorgen dat dat de fiscale zaken voldoende en de juiste aandacht krijgen. Dit is dan ook helder beschreven in de good practice. In veel soortgelijk gevallen zal het beleid ten aanzien van de inhuur van externe deskundigen (regulier of incidenteel) een belangrijk aanvullend aandachtspunt zijn. De beschrijving van de good practice besteedt tevens aandacht aan de verbinding van de aspecten van de fiscale organisatie met de andere onderdelen van het TCF. Bij organisaties zoals die omschreven in deze good practice is dat van extra belang, daar geen separate fiscale functie aanwezig is in de organisatie.

Naast voorgaande, zorgt de RACI-matrix in de good practice in opzet ook voor waarborging van de continuïteit van de fiscale organisatie. In de praktijk kan verder ook worden gedacht om voor belangrijke fiscale taken een back-up te organiseren die in afwezigheid van de hoofdverantwoordelijke de activiteiten toch tijdig worden gedaan.

In positieve zin valt verder op aan deze beschrijving van de good practice dat diverse risico's worden aangekaart waar bij de opzet van de fiscale organisatie rekening mee moet worden gehouden. Een aspect wat niet aan bod komt, maar ook bij de fiscale organisatie hoort, is hoe de organisatie het fiscale kennisniveau op peil houdt en of ze voor bepaalde reviews of deskundigheid een beroep doet op extern fiscaal advies (wellicht ziet deze organisatie dat als een 'reguliere' beheersingsmaatregel). Bij deskundigheid gaat het om de binnen de organisatie aanwezige kennis en ervaring. De Belastingdienst verwacht van de organisatie dat zij ervoor zorgt dat ze voldoende deskundigheid in huis heeft om tot aanvaardbare aangiften te komen. Dit is een punt van aandacht voor het eerstvolgende bedrijfsgesprek.

De fiscale organisatie is een van de elementen die het behandelteam van de Belastingdienst meeweegt bij het beoordelen van de mate van fiscale beheersing van de organisatie. Daar waar een organisatie een adequate fiscale organisatie kent – als onderdeel van een aantoonbaar goed werkend fiscaal beheersingssysteem dat is ingebed in de hele organisatie – wordt dit positief meegewogen in het klantbeeld.[3] In casu is sprake van een duidelijke inrichting van de fiscale organisatie aan de hand van een RACI-matrix die passend lijkt gegeven aard en omvang van de organisatie. De integratie in de work-flow software is daarbij een nuttig hulpmiddel voor de implementatie. De verdeling van verantwoordelijkheden is adequaat belegd en dat weegt positief mee in het klantbeeld. Het onderhouden van het fiscale kennisniveau is onderwerp voor een eerst volgende bedrijfsgesprek. Ten slotte blijkt uit verschillende elementen van de good practice – zoals het soms opnemen van de Belastingdienst onder de I van Informed in de RACI-matrix en delen van de dashboardfunctie – dat de organisatie actief transparantie richting de Belastingdienst nastreeft.

3 Wat is bedoeld met onderdelen positief meewegen in het klantbeeld staat beschreven in de reflectie ten aanzien van de Good Practice 'Fiscale Strategie, Type A.

Fiscale risicoanalyse

4 Fiscale risicoanalyse

Type A (grotere organisaties), casus 1

Organisatiekenmerken

De organisatie is werkzaam in de telecomindustrie met activiteiten in diverse landen. De organisatie is centraal aangestuurd, maar de lokale entiteiten functioneren relatief autonoom ten opzichte van elkaar. Overeenkomstig kenmerkt de fiscale organisatie zich als een mix van een sterk centraal model met veel verantwoordelijkheden op lokaal niveau. Dit 'hybride' model maakt de fiscale risicobeheersing complex.

De rol van de fiscale functie op het hoofdkantoor is dat kansen, projecten en daaraan gerelateerde risico's worden beoordeeld op het niveau van de individuele entiteit en op groepsniveau. Gegeven de diversiteit van de verschillende operationele entiteiten en de complexe structuur van de onderneming is het essentieel dat kansen, risico's en projecten worden beheerst op zowel het niveau van de individuele entiteit alsook op centraal niveau.

De organisatie wenst voor de beheersing van de fiscale risico's periodiek – op zijn minst jaarlijks – een risicoanalyse uit te voeren.

Beschrijving good practice

De organisatie heeft voor de identificatie van risico's twee methoden geïmplementeerd. De eerste methode ziet op het onderdeel 'event management' en het tweede onderdeel op het onderdeel 'annual risk assessment'.

Risico-identificatie als onderdeel van het event management-proces

Om risico's (inclusief kansen) met betrekking tot 'events' te beheersen op zowel centraal als decentraal niveau, is een zogenoemd B-FLAT-proces ontwikkeld. Dit staat voor:

- Business (lokale entiteit en ook business control)
- Fiscal
- Legal
- Accounting en
- Treasury

Bij dit proces werken de genoemde functies samen met als doelstelling dat relevante projecten en transacties worden geanalyseerd, begrepen, optimaal gestructureerd en beoordeeld vanuit de verschillende invalshoeken (Business, Fiscal, Legal, Accounting en Treasury). De B-FLAT-functies (dat wil zeggen de hoofden van afdelingen) adviseren het management volgens een vaststaande procedure en rapportage-format over (niet-) routinematige transacties of gebeurtenissen vanaf een bepaalde omvang. De B-FLAT-procedure is formeel vastgelegd als intern beleidsdocument.

Als gevolg van dit proces is de fiscale afdeling op het hoofdkantoor volgens een standaardprocedure (beschreven in een formeel beleidsdocument) altijd betrokken bij transacties of bijzondere gebeurtenissen. Dit zorgt ervoor dat de afdeling fiscale zaken risico's van een voorgestelde transactie tijdig kan identificeren en de impact en de waarschijnlijkheid van dat risico kan vaststellen in een B-FLAT-document.

Op basis van het B-FLAT-document kan het management een weloverwogen beslissing nemen ten aanzien van de voorgestelde transactie. De B-FLAT-procedure zorgt ervoor dat het management dan ook vooraf geïnformeerd is over eventuele fiscale risico's die kleven aan de transactie. Dit verlaagt de kans op onaangename fiscale verrassingen. Ook biedt het de kans de transactie zodanig aan te passen dat het fiscale risico zo veel als mogelijk en wenselijk wordt beperkt.

Periodieke risico-inventarisatie (annual risk assessment)
De organisatie voert periodiek en ten minste jaarlijks een risicoanalyse uit. Doelstelling van deze risicoanalyse is het identificeren van de risico's die niet zijn geïdentificeerd als onderdeel van het event management-proces. De risico-inventarisatie vindt plaats aan de hand van een zogenaamde 'Business Scenario Matrix' of BSM.

De BSM bevat alle belangrijke bedrijfsscenario's van de organisatie, zoals:

1 sluiten van een verkoopcontract tussen het hoofdkantoor van de onderneming en een lokale afnemer
2 verzenden van software en hardware vanuit het hoofdkantoor via het lokale servicekantoor naar de lokale afnemer
3 installatie van software en hardware bij de lokale afnemer
4 financiering van Opex- en Capex-behoefte (operationele uitgaven en kapitaalslasten) van de lokale entiteiten
5 uitkeren van winstreserves van de lokale entiteit aan de aandeelhouder(s)

Aan ieder van deze bedrijfsscenario's zijn vooraf gedefinieerde fiscale risico's gekoppeld, zoals:

1 vaste inrichtingrisico, ingeval de verkoop feitelijk plaatsvindt vanuit het land waar de lokale afnemer is gevestigd
2 transfer pricing-risico, ingeval het lokale sales support services team zeer nauw betrokken is bij het tot stand brengen van het verkoopcontract met de lokale afnemer en daar geen zakelijke vergoeding voor ontvangt
3 omzetbelastingrisico, ingeval het verzenden van software en hardware en het vervolgens lokaal installeren ervan niet of onjuist in de (lokale) BTW-heffing is betrokken
4 winstbelastingrisico, ingeval rentelasten die zien op de financiering van een lokale entiteit in aftrek zijn gebracht maar feitelijk in aftrek zijn beperkt
5 bronheffingenrisico, ingeval uitkeringen van dividenden onderworpen hadden moeten zijn aan dividendbelasting doordat niet aan nader te noemen voorwaarden is voldaan

De lokale finance en/of tax managers zijn verplicht om jaarlijks de bedrijfsscenario's te doorlopen en te bevestigen of een bepaald scenario zich al dan niet heeft voorgedaan. In het eerste jaar werd de uitvraag via een Excel gedaan. In de jaren erop is dit online via een tax risk management systeem gedaan. Ingeval de lokale finance en/of tax manager heeft bevestigd dat een scenario zich heeft voorgedaan, zal deze manager vervolgens moeten aangeven in hoeverre de in het BSM beschreven fiscale risico zich heeft voorgedaan. Als ook dat wordt bevestigd, dan zal de verantwoordelijke medewerker een risicoanalyse uitvoeren en de 'impact' (in de vorm van bedrag en reputatie) en kans (in de vorm van de kans dat het risico succesvol wordt betwist door de Belastingdienst) vaststellen. De uitkomst van deze risicoanalyse wordt vervolgens op centraal niveau door de fiscale afdeling beoordeeld. Daar waar zich materiële risico's voordoen wordt vanuit het hoofdkantoor actief bijgedragen aan het terugbrengen van het risico en het definiëren van controlemaatregelen (bijvoorbeeld via het geven van guidance en toezien op naleving).

Het uitvoeren van de risicoanalyse zorgt bij de organisatie voor zowel meer fiscale compliance als voor het voldoen aan de verplichtingen die volgen vanuit de externe verslaggevingsregels (zie bijvoorbeeld IFRIC 23). Afhankelijk van de impact en kans van de geïdentificeerde risico's vereisen deze regels immers dat een voorziening moet worden opgenomen voor onzekere belastingposities die volgen uit de risicoanalyse. Daarom is dit proces sterk geïntegreerd met het tax accounting en reporting-proces van de organisatie en dient het dus niet alleen 'tax compliance', maar ook het voldoen aan de regels voor externe verslaggeving.

Reflectie Belastingdienst

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (versie maart 2023) geeft de volgende beschrijving van de fiscale risicoanalyse:

"Een risicoanalyse is maatwerk en kan volgens diverse methodes worden opgesteld. Hierna wordt de meest gangbare methode besproken. Een dergelijke risicoanalyse valt uiteen in drie elementen: de risico-identificatie (a), de risico-inschatting (b) en de zogenoemde 'risk response' (c).

a *In de risicoanalyse worden allereerst de inherente fiscale risico's geïdentificeerd. Een inherent fiscaal risico is de gevoeligheid van een fiscale aangifte als geheel of een post van de fiscale aangifte voor onjuistheden die, individueel of tezamen, van materieel belang kunnen zijn voor de fiscale aangifte. Daarbij wordt nog geen rekening gehouden met het mitigerend effect van de fiscale beheersing. Ten aanzien van risico's bestaan verschillende indelingen en classificaties. Voor het fiscale toezicht is het met name van belang dat fiscaaltechnische risico's zich op meerdere niveaus kunnen voordoen. Het handboek controle geeft in dat kader nadere guidance door te spreken over zowel risico's op entiteitsniveau als op procesniveau.*

b *De risico's op entiteitsniveau en op procesniveau kunnen zowel risico's zijn die de gehele fiscale aangifte raken, als risico's die alleen van invloed kunnen zijn op individuele posten van een fiscale aangifte. Van de geïdentificeerde risico's wordt vervolgens ingeschat wat de kans is dat een risico zich manifesteert en wat de impact is op de fiscale aangiften als het risico zich voordoet. Een dergelijke weging leidt onder andere tot de identificatie van de belangrijkste risico's (de zogenoemde 'key risks').*

c *Voor elk geïdentificeerd risico bepaalt de organisatie de gewenste reactie ('risk response'). Bij het bepalen van deze reactie speelt de risicobereidheid ('risk appetite') een belangrijke rol. De risicobereidheid is namelijk mede van invloed bij het bepalen of de organisatie wel of geen maatregelen wil treffen ten aanzien van een specifiek risico. Bij het benoemen van de risk response onderscheiden het handboek controle en COSO een aantal opties: accepteren, vermijden, afdekken, verzekeren of verminderen. De mate waarin en de wijze waarop de organisatie omgaat met de geïdentificeerde risico's is input voor de differentiatie van het toezicht door de Belastingdienst."*

In de beschrijving van de good practice bestaat de risicoanalyse uit twee onderdelen, zijnde de behandeling van fiscale risico's die voortkomen uit het periodieke gebeurtenissen ('event management') en een periodieke (i.c. jaarlijkse) analyse van de restrisico's. De jaarlijkse risicoanalyse sluit aan bij hetgeen de Belastingdienst beschrijft in de leidraad. Echter, de Belastingdienst gaat uit van een analyse waarbij de organisatie start met de inherente, fiscale risico's (zonder daarbij acht te slaan op de mitigerende beheersingsmaatregelen) vanuit een zo breed mogelijk perspectief (in ieder geval ten aanzien van de *key risks*).[4] De organisatie uit de good practice werkt met vooraf gedefinieerde scenario's en risico's, beschreven in een standaardprocedure, als hulpmiddel voor het detecteren van de relevante risico's. Dit heeft als voordeel dat de centrale organisatie beter zicht kan houden op, en de kwaliteit bewaken van de decentraal uitgevoerde risicoanalyses. Het nadeel is echter dat vooraf gedefinieerde risico's kunnen leiden tot blinde vlekken voor nieuwe risico's. Dit risico op blinde vlekken wordt in de beschrijving van de good practice afgedekt met de risicoanalyse als onderdeel van het event management. De beschrijving in de good practice van de risicoanalyse als onderdeel van het event management toont dat de fiscale afdeling een volwaardige rol in de onderneming heeft en de fiscaliteit tijdig wordt meegewogen in de bedrijfsbeslissingen.

Als onderdeel van de individuele klantbehandeling stelt de Belastingdienst ook – in ieder geval voor organisaties met een individueel convenant horizontaal toezicht en organisaties in de categorie Top – een risicoanalyse op. Daar waar de risicoanalyse van de organisatie afwijkt van de risicoanalyse van de Belastingdienst is dat een gesprekonderwerp. Afwijkingen tussen de twee analyses kunnen meerdere oorzaken hebben, zoals kennis-asymmetrie en verschillende visies op de ingeschatte kans en/of impact van het risico. Uit de beschrijving van de good practice blijkt niet van welke materialiteit de organisatie is uitgegaan om te bepalen of risico's zijn gekwalificeerd als key risk. Zodoende is de gehanteerde materialiteit tevens een belangrijk gespreksonderwerp. In algemene zin kan worden gesteld dat een hogere mate van

4 Zie de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen voor een definitie van het begrip key risks: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen

overlap tussen de risicoanalyses zorgt voor een beter fundament voor de (vervolg) besprekingen over bijvoorbeeld (de kwaliteit van de) fiscale beheersing en monitoring. Daarmee is de risicoanalyse voor de Belastingdienst een belangrijk fundament voor het verzamelen van zogenoemde 'positieve voorinformatie', op basis waarvan reductie van toezichtwerkzaamheden mogelijk is.

Type A (grotere organisaties), casus 2 (toegevoegd september 2023)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een grote onderneming (geen Top 100) in de transportsector met circa 1.000 FTE eigen personeel (waarvan een substantieel deel buiten Nederland) en een omzet van ongeveer € 500 miljoen. De groep bestaat uit ongeveer 50 vennootschappen over de hele wereld met het hoofdkantoor in Nederland.

Deze good practice geeft een nadere invulling van het deelproces fiscale risicoanalyse met focus op een veel voorkomende knelpunt in de praktijk, de materialiteit en het definiëren van *key risks*.

Beschrijving good practice

Na het formuleren van de fiscale strategie en het formaliseren van de fiscale organisatie is de organisatie begonnen met het in kaart brengen van fiscale risico's. Hiervoor heeft zij een externe adviseur ingeschakeld. Samen met deze adviseur is een drietal interne risico-workshops (op het gebied van de omzetbelasting, loonheffing en vennootschapsbelasting) gegeven. Bij deze workshops waren de medewerkers aanwezig die bij het desbetreffende belastingmiddel betrokken zijn (waaronder de CFO, group controller, hoofd HR, hoofd finance en medewerkers van de afdelingen finance en salarisadministratie). Tijdens deze workshops zijn de veelvoorkomende fiscale thema's besproken met een focus op de fiscale processen die binnen de organisatie relevant zijn.

Daarnaast is aandacht besteed aan de fiscale thema's die in de transportsector relevant zijn. Er is niet alleen gesproken over fiscale risico's, maar ook over het benutten van fiscale kansen.

Tijdens de workshop is een inschatting gemaakt van de kans dat een risico zich voordoet en de impact die dat risico heeft als het zich voordoet. Hierbij is uitgegaan van het zogenoemde 'inherente risico', dus voor toepassing van enige beheersingsmaatregelen die reeds genomen zijn binnen de organisatie. De inschatting van de kans en impact heeft plaatsgevonden aan de hand van de onderstaande matrix, waarbij voor de invulling van de schalen een koppeling is gemaakt naar de fiscale strategie en de risicobereidheid.

Tabel 1: impactmatrix

			Kans					
			1	2	3	4	5	6
			Vergezocht	Hoogst onwaar-schijnlijk	Onwaar-schijnlijk	Mogelijk	Zeer mogelijk	Waar-schijnlijk
Impact	6	Vernietigend						Ernstig
	5	Ernstig						
	4	Substantieel				Hoog		
	3	Aanwezig			Medium			
	2	Beperkt						
	1	Verwaarloosbaar	Laag					

Ten aanzien van de impact heeft de organisatie eerst aansluiting gezocht bij de materialiteitstabel zoals ook door de Belastingdienst wordt gebruikt.[5] Op basis van de materialiteitstabel van de Belastingdienst komt de organisatie tot een materialiteit van € 3 miljoen. Vervolgens heeft het bestuur van de organisatie de navolgende impacttabel vastgesteld:

Tabel 2: impacttabel

Impact	Minimum	Maximum
Vernietigend	3.000.000	
Ernstig	2.000.000	3.000.000
Substantieel	1.000.000	2.000.000
Aanwezig	500.000	1.000.000
Beperkt	250.000	500.000
Verwaarloosbaar	0	250.000

Als voor een inherent risico een inschatting is gemaakt van de financiële gevolgen, is voorts tijdens de workshop bekeken welke gevolgen het inherente risico heeft op de reputatie en de continuïteit van de organisatie. Het voorgaande kan tot gevolg hebben dat een inherent risico dat aanvankelijk (op grond van de financiële gevolgen) als substantieel zou kwalificeren, uiteindelijk als ernstig dan wel vernietigend wordt ingeschat. Ten aanzien van de kans (zoals in de matrix gedefinieerd) is tijdens de workshop een inschatting gemaakt op basis van de historie (is het risico ooit eerder binnen de organisatie en/of de sector voorgekomen?) en de toekomst (wat is de inschatting dat het risico zich zal voordoen in de nabije toekomst?). De toepassing van deze schalen op de risicoanalyse heeft geleid tot een lijst met gewogen inherente risico's. Een tweetal van deze inherente risico's is hieronder nader toegelicht:

5 Zie: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/handboek-controle-belastingdienst

Inhuur van zzp'ers
Tijdens de workshop-sessies is het inherente risico 'de inhuur van zzp'ers' besproken. De organisatie maakt beperkt gebruik van zzp'ers. Tijdens de sessies is gesproken over hoeveel zzp'ers de afgelopen jaren door de organisatie zijn ingezet en is een inschatting gemaakt van het aantal zzp'ers dat de komende jaren wordt ingezet. Daarnaast is besproken of de organisatie altijd gebruik maakt van de door de Belastingdienst gepubliceerde modelovereenkomsten en is gesproken over de feitelijke werkzaamheden van de zzp'ers. Gezien de uitkomst van deze discussie is de inherente kans op onjuistheden voor dit risico ingeschat op 'mogelijk'.

Daarnaast is gesproken over de impact van het risico wanneer het zich voordoet. Het uitgangspunt hierbij is dat de organisatie ten aanzien van een ingehuurde zzp'er ten onrechte geen loonheffingen heeft ingehouden omdat de ingehuurde zzp'er (ondanks de afgesloten overeenkomst) feitelijk functioneerde als een werknemer van de organisatie. De totale kosten van inhuur van zzp'ers bedraagt jaarlijks € 1.000.000. Derhalve wordt de eventuele verschuldigde loonheffingen (exclusief rente en boetes) ingeschat op € 500.000.

Om te komen tot een eenduidige interpretatie van de impacttabel bepaalt de organisatie de potentiële impact aan de hand van geldstromen. Ten aanzien van dit risico betreft dat de € 1 miljoen aan kosten van inhuur van zzp'ers. Conform bovenstaande impacttabel is de impact ingeschat op 'substantieel'. Gelet op de reputatie van de organisatie is tijdens de sessie de impact van dit risico verhoogd naar 'ernstig'. De organisatie heeft naast de kwantitatieve aspecten zodoende ook rekening gehouden met de kwalitatieve materialiteit.

Gelet op het voorgaande is het inherente risico 'inhuur van zpp'ers' conform bovenstaande impacttabel vastgesteld op 'ernstig' (kans: 'mogelijk' x impact: 'ernstig'). Derhalve is dit risico als een fiscaal *key risk* aangemerkt.

Transfer pricing
Tijdens de workshop-sessies is het inherente risico 'transfer pricing' besproken. Gezien het internationale karakter van de organisatie is dit een belangrijk fiscaal risico voor de organisatie. Transfer pricing is een complex onderwerp en binnen de organisatie is

sprake van veel interne transacties. De uitkomst van de workshop was dat de inherente kans op onjuistheden voor dit risico 'waarschijnlijk is'. Vervolgens is gesproken over de impact van het risico wanneer het zich voordoet. In totaal betreft het circa € 10 miljoen aan interne transacties en geldstromen. Uit een grove berekening blijkt dat hiermee een potentieel Vpb-belang (voor Nederland) van € 2,5 miljoen is gemoeid. Om te komen tot een eenduidige interpretatie van de impacttabel bepaalt de organisatie de potentiële impact aan de hand van de geldstromen. Ten aanzien van dit risico betreft dat de € 10 miljoen aan interne transacties en geldstromen. De impact is zodoende vastgesteld op 'vernietigend'.

Gelet op het voorgaande is het inherente risico 'transfer pricing' conform bovenstaande impacttabel vastgesteld op 'ernstig' (kans: 'waarschijnlijk' x impact: 'vernietigend'). Derhalve is ook dit risico als een fiscaal *key risk* aangemerkt.

Vanuit de lijst met de gewogen inherente risico's zijn de fiscale *key risks* vastgesteld. Om de gewogen lijst van inherente risico's en de daaruit gedestilleerde fiscale *key risks* te valideren dan wel niet besproken inherente risico's alsnog vast te stellen, is besloten om ten aanzien van de omzetbelasting data-analyse toe te laten passen door de externe adviseur voor een tiental Nederlandse vennootschappen. Bij de selectie van deze tien vennootschappen is gekeken naar de ingeschatte risico's, de grootte en het gebruik van de verschillende ERP-systemen.

De CFO heeft het behandelteam van de Belastingdienst geïnformeerd (door middel van een memorandum) over het proces, de uitgangspunten en de geïdentificeerde fiscale *key risks* van de organisatie. Hierbij zijn ook de uitkomsten van de data-analyse en alle gewogen inherente risico's gecommuniceerd. Het behandelteam van de Belastingdienst is gevraagd om haar feedback op de geïdentificeerde fiscale *key risks* te geven en verzocht om eventuele aanvullende fiscale *key risks* vanuit het behandelteam te delen. De door de organisatie vastgestelde fiscale *key risks*, tezamen met de door het behandelteam aangeven fiscale *key risks*, dienen vervolgens als basis voor het definiëren van de beheersingsmaatregelen die onderdeel zijn van het volgende deelproces, te weten fiscale beheersing.

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake de risicoanalyse is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. In de beschrijving van de good practice ligt de nadruk op het toepassen van 'kans maal impact'. Voor het bepalen van de kans en de (potentiële) impact bestaat geen vaste of verplichte indeling. De organisatie uit deze good practice gebruikt hiervoor twee zespuntsschalen met duidelijke labels (zie de twee tabellen in deze good practice). Deze schalen zijn een concreet voorbeeld van hoe een organisatie in de praktijk nadere invulling kan geven aan de begrippen kans en impact. Deze invulling is vormvrij, net als de materialiteit die de organisatie hanteert bij het bepalen van de *key risks*, en daardoor kunnen verschillende organisaties verschillende methodieken hanteren. Vanuit het perspectief van de Belastingdienst is met name van belang dat de organisatie transparant is over de gekozen invulling en dat zij deze consequent toepast. Voor wat betreft de financiële impact heeft de organisatie vervolgens ook gekwantificeerd welke bedragen horen bij de verschillende stappen op de impactschaal (van verwaarloosbaar tot vernietigend). De kwantificatie maakt een constructief gesprek met de Belastingdienst over de *key risks* mogelijk.

De good practice bevat twee voorbeelden van uitgewerkte risico's. Hieraan valt een aantal zaken op. Ten eerste dat de organisatie de risico's niet alleen beoordeelt op kwantitatieve aspecten (zoals omschreven in de impacttabel), maar dat zij ook let op kwalitatieve aspecten (zoals haar reputatie). Hiermee geeft de organisatie een duidelijke nadere invulling aan het begrip kwalitatieve materialiteit. Ten tweede valt op dat de organisatie een consistente lijn hanteert ten aanzien van het bepalen van de impact. Zij bepaalt de impact van het risico aan de hand van de geldstromen die gemoeid zijn met het risico (in plaats van, bijvoorbeeld, het fiscale belang). Dit verhoogt de vergelijkbaarheid van de verschillende soorten risico's over verschillende belastingmiddelen. Dit is tevens in lijn met de wijze waarop de Belastingdienst de impact van fiscale risico's bepaalt. Zodoende zorgt ook dit aspect ervoor dat een constructief gesprek met de Belastingdienst over de *key risks* mogelijk is.

De in deze good practice beschreven aanpak voor het bepalen van de fiscale risico's in het algemeen en de subset aan *key risks* daarbinnen in het bijzonder, past geheel binnen het toelatingscriterium van horizontaal toezicht dat ziet op de fiscale risicoanalyse.

Type A (grotere organisaties), casus 3 (toegevoegd september 2023)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een grote onderneming (geen Top 100) in de uitzendbranche met ca. 500 FTE eigen personeel en een omzet tussen EUR 75m en EUR 100m. De groep bestaat uit circa zeven vennootschappen, voornamelijk in Nederland. Deze good practice geeft een nadere invulling van het deelproces fiscale risicoanalyse met een focus op veel voorkomende knelpunten in de praktijk: de materialiteit en het komen van brutorisico's naar nettorisico's.

Beschrijving good practice

De organisatie is begonnen met het in kaart brengen van de fiscale risico's. Hiervoor heeft zij een extern adviseur ingeschakeld. Samen met deze adviseur is een interne risico-workshop gehouden, waar alle medewerkers aanwezig waren die in hun dagelijkse werk met fiscale processen te maken hebben (waaronder de CFO, group controller, hoofd HR, hoofd Finance en de gehele afdelingen Finance, Salarisadministratie en crediteuren-/debiteurenadministratie). Tijdens de workshop zijn veel voorkomende fiscale thema's besproken met een focus op fiscale thema's die in de uitzendbranche relevant zijn. Daarnaast is aandacht besteed aan fiscale thema's die bij deze specifieke organisatie relevant zijn, zoals de financieringsstructuur.

Naar aanleiding van de fiscale risico-workshop zijn twee thema's geselecteerd waar op basis van de uitkomsten van de workshop een nadere verdieping gewenst was om de risico's te duiden. Die thema's waren de werkkostenregeling (WKR) en btw-coderingen in het softwaresysteem. Via de inzet van data-analyse heeft de externe adviseur verdiepend onderzoek gedaan en geconcludeerd dat voor de WKR een inherent fiscaal risico bestond over de naheffingstermijn van circa € 2 miljoen (exclusief rente en boetes) en voor de btw van circa € 40.000 (exclusief rente en boetes).

Alle risico's die uit de workshop naar voren kwamen, zijn in een risicomatrix gezet. Op deze lijst met inherente risico's is een risicoweging toegepast, zowel voor de kans dat een risico zich voordoet als voor de impact die dit risico zou kunnen hebben. De kans en impact zijn ingeschat vóór toepassing van beheersingsmaatregelen (inherent risico, hierna genoemd 'bruto risico') en ná toepassing van beheersingsmaatregelen (hierna genoemd 'netto risico'). De inschatting van kans en impact heeft plaatsgevonden aan de hand van de hierna in tabel 1 opgenomen schaalverdelingen, waarbij voor de invulling van de schalen een link naar de fiscale strategie en de daarin opgenomen risicobereidheid is gelegd.

De toepassing van deze schalen op de risicoanalyse heeft geleid tot een tiental *key risks* voor de organisatie (rood/oranje). De gebruikte schalen kwantificeren de *key risks* op basis van diverse strategische elementen en niet alleen op basis van financiële criteria. Het gevolg is dat de kwalificatie van de risico's enerzijds vanuit een breder perspectief wordt beoordeeld, maar anderzijds zijn deze lastig terug te voeren op een financieel ingestoken materialiteit (zoals de materialiteitstabel van de Belastingdienst[6]).

In de praktijk leidt toepassing van de materialiteitstabel er vaak toe dat slechts een handvol risico's als *key risk* zouden kwalificeren. Daarom heeft deze organisatie ervoor gekozen om voor de impactanalyse bredere criteria te hanteren die beter aansluiten bij de risicobereidheid van de organisatie. De materialiteitstabel is daarbij alleen ingezet om te beoordelen of bepaalde risico's die nu niet als *key risk* zijn geïdentificeerd, wel als *key risk* zouden kwalificeren als alleen naar financiële impact zou worden gekeken. Op basis hiervan zou in ieder geval het WKR-risico van € 2 miljoen als *key risk* moeten kwalificeren, ervan uitgaande dat de materialiteitstabel in dit kader moet worden toegepast op de gehele naheffingstermijn en op het bruto risico (dus vóór toepassing beheersingsmaatregelen). De matrix met de risicowegingen dient vervolgens als basis voor het definiëren van de beheersingsmaatregelen die onderdeel zijn van het volgende deelproces, fiscale beheersing.

6 Zie ook het Handboek Controle Belastingdienst, Paragraaf 5.8.

Tabel 1: risicomatrix

Score	Kans	Historie	Toekomst	% (ca.)
1	Zeldzaam	Is nooit voorgekomen	Mogelijk ergens komende 10 jaar	5%
2	Onwaarschijnlijk	Wel eens voorgekomen in sector	Mogelijk ergens komende 5 jaar	25%
3	Mogelijk	Wel eens voorgekomen	Mogelijk komend jaar	50%
4	Waarschijnlijk	Komt 1 à 2 keer per jaar voor	Waarschijnlijk komend jaar	75%
5	Zeer waarschijnlijk	Komt meermaals per jaar voor	Zeer waarschijnlijk komend jaar	90%

Score	Impact	Verkoop	Reputatie	Continuïteit	Informatie	Supply chain	Financieel
1	Laag	Verwaarloosbare impact op verkoop	Reputatieverlies bij individuele stakeholder	Geringe schade, direct herstel is mogelijk	Verwaarloosbare impact op informatie	Uitlevering van een deel van het assortiment ondervindt enige vertraging	Er dient een beroep te worden gedaan op interne financiering om tijdig betalingen te kunnen doen
2	Beperkt	Verkoop wordt geremd	Reputatieverlies bij stakeholders	Enige schade, maximaal maand herstel noodzakelijk	Individueel record gaat verloren of corrupt	Uitlevering van alle goederen ondervindt enige vertraging	Incidenteel ontstaat een kortstondig cashflowissue
3	Midden	Verkoop stagneert	Sectorale negatieve aandacht	Schade, maximaal jaar herstel noodzakelijk	Beperkte set aan records gaan verloren, corrupt of lekken	Uitlevering van een deel van het assortiment vindt langdurig vertraagd plaats	Er treden regelmatig cashflowbeperkingen op
4	Aanzienlijk	Verlies van klanten	Kortstondige landelijke negatieve aandacht	Schade, minimaal jaar herstel noodzakelijk	Grote hoeveelheid gegevens gaan verloren, corrupt of lekken	Uitlevering van alle goederen vindt langdurig vertraagd plaats	Er kunnen alleen voldoende middelen worden aangetrokken tegen bovenmatige vergoeding
5	Kritisch	Verlies van markt	Langdurig landelijke negatieve aandacht	Continuïteit wordt direct bedreigd	Grote hoeveelheid (zeer) gevoelige gegevens gaan verloren, corrupt of lekken	Uitlevering van alle goederen ligt volledig stil	Er kunnen onvoldoende middelen worden aangetrokken om de business voort te zetten

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake de risicoanalyse is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. In de beschreven good practice is een aantal onderwerpen die vanuit het toezicht van de Belastingdienst aandacht hebben en/of een nadere overweging behoeven. Deze onderwerpen zijn met elkaar verbonden en moeten daarom in onderlinge samenhang worden bezien. De bespreking van deze onderwerpen uit deze good practice geschiedt in willekeurige volgorde.

Key risks zijn van belang als onderdeel van de toelatingscriteria voor het doorontwikkeld horizontaal toezicht en bij de prioritering van de werkzaamheden van de Belastingdienst. Dit betekent niet dat non-*key risks* geen aandacht behoeven. De casusbeschrijving bevat het volgende citaat inzake dit onderwerp:

"In de praktijk leidt toepassing van de materialiteitstabel er vaak toe dat slechts een handvol risico's als key risk zouden kwalificeren. Daarom heeft deze organisatie ervoor gekozen om voor de impactanalyse bredere criteria te hanteren die beter aansluiten bij de risicobereidheid van de organisatie."

Het benoemen van *key risks* heeft vooral ten doel een prioritering/ fasering aan te brengen in de onderkende risico's. Zodoende is het vanuit het perspectief van de Belastingdienst niet erg indien in de praktijk soms slechts een beperkt aantal *key risks* zijn benoemd. Dat helpt immers bij het aanbrengen van focus. Dat de focus/prioriteit ligt bij de *key risks* betekent immers niet dat de overige risico's geen aandacht krijgen.

Bij het bepalen van *key risks* is het aggregatieniveau van belang. Gezien de definitie van *key risks* maakt het namelijk uit op welk aggregatieniveau de organisatie haar risico's beoordeelt. In de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen wordt daarover opgemerkt dat "*het relevante abstractieniveau voor het onderscheiden van de key risks is te vinden op het niveau van de hoofdrubrieken van de aangifte en fiscale regelingen.*" Echter, daar waar op een lager abstractieniveau reeds sprake is van een materieel risico is dat het juiste niveau om *key risks* op te benoemen. In de casusbeschrijving past de organisatie het juiste abstractieniveau toe door de toepassing van de WKR als *key risk* aan te merken. Immers, indien de organisatie de risico's zou beoordelen op een lager abstractieniveau (e.g., het verstrekken van personeelskleding of onkostenvergoedingen) zou de conclusie kunnen zijn dat geen sprake is van *key risks*. Overigens wordt daarbij opgemerkt dat de materialiteitstabel in dat kader is toegepast op de gehele naheffingstermijn. De Belastingdienst gaat voor de kwalificatie van een *key risk* uit van het ingeschatte risico per jaar (in plaats van de gehele naheffingstermijn) en confronteert dat bedrag met het bedrag in de materialiteitstabel.

Om te bepalen welke risico's materieel zijn, kijkt de organisatie uit de casus naar meer dan alleen het financiële belang. Het is daarom goed mogelijk dat deze uitgangspunten en daarmee het bedrag aan materialiteit afwijkt van de materialiteit die de Belastingdienst hanteert. Daar waar de organisatie een andere materialiteit hanteert dan de Belastingdienst, bespreken we:

- de mate waarin de gehanteerde materialiteit past bij de aard en omvang van de organisatie en daarmee voldoet aan de vereiste om deel te nemen aan het HT
- de gevolgen hiervan voor het toezicht dat GO uitvoert

In casu is vermeld dat de organisatie bij het bepalen van de *key risks* ook een separate analyse uitvoert sec op basis van de materialiteitstabel van de Belastingdienst. Deze analyse is een zeer geschikte basis voor voornoemde bespreking.

Deze organisatie heeft duidelijk weergegeven wat in haar optiek de belangrijkste risico's (derhalve *key risks*) zijn en hoe zij tot haar oordeel is gekomen. Dat is positief en maakt het mogelijk dat de Belastingdienst in zijn toezicht kan reflecteren op de kwaliteit van de risicoanalyse. Ten aanzien van *key risks* geldt dat de Belastingdienst inzicht in de monitoring een belangrijk onderwerp binnen het toezicht acht. Voor deelname aan horizontaal toezicht geldt monitoring van de *key risks* als voorwaarde.

Een punt van aandacht is de *risk response* ten aanzien van de geconstateerde risico's. In deze casus is die niet gegeven, hetgeen samenhangt met de afbakening van het onderwerp van deze good practice. De *risk response*, inclusief de kwaliteit van de beheersingsmaatregelen, zal in het fiscale toezicht aandacht krijgen.

Type B (minder grote organisaties)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een woningcorporatie werkzaam in het maatschappelijke domein. De stichting houdt zich hoofdzakelijk bezig met de ontwikkeling en exploitatie van sociaal en maatschappelijk vastgoed in Nederland. Zij beschikt over een dochteronderneming waarmee zij een fiscale eenheid voor de vennootschaps- en omzetbelasting vormt.

Beschrijving good practice

Inleiding en context

De organisatie is gestart met het identificeren en beschrijven van de bestaande fiscale processen en de huidige inrichting van haar fiscale functie. Met flowcharts is in kaart gebracht hoe de fiscale processen lopen, wie daarvoor verantwoordelijk zijn en hoe de output wordt vastgelegd. In vervolg op deze analyse, en rekening houdend met de uitkomsten daarvan, is een fiscale risicorapportage opgesteld. Daartoe heeft de organisatie haar fiscaal risicoprofiel bepaald en is een fiscale risicoanalyse uitgevoerd op grond waarvan de *key risks* zijn geïdentificeerd. Na afronding van deze fase is gestart met de opzet van de fiscale beheersing.

De organisatie zit al enige tijd in het horizontaal toezicht (HT) met de Belastingdienst. Dit betekent dat regelmatig overleg plaatsvindt met de Belastingdienst over aangiftes en alle fiscale aangelegenheden waarover mogelijk verschil van inzicht kan (gaan) ontstaan tussen de organisatie en de Belastingdienst, of waarvan de organisatie inschat dat deze een mogelijk materieel fiscaal gevolg hebben. In 2020 is de Belastingdienst begonnen met de doorontwikkeling van het HT. Om in aanmerking te komen voor het vernieuwde HT, wil de organisatie aan de gestelde criteria voldoen. Belangrijke criteria in dit kader zijn de bereidheid om transparant te zijn richting de Belastingdienst, een fiscale strategie te formaliseren en het hebben van een fiscale risicoanalyse met daarin de *key risks* en de bijbehorende beheersingsmaatregelen. Om aan deze criteria te voldoen heeft de organisatie een start gemaakt met het opstellen van een tax control framework (TCF). Bij het opstellen van dit TCF is de organisatie ondersteund door externe fiscalisten. Het traject omvat meerdere stappen en de organisatie is voornemens de voortgang en de uitkomsten van de tussentijdse stappen te bespreken met de Belastingdienst zodat er vertrouwen ontstaat dat de organisatie tijdig gereed zal zijn voor het aangaan van een nieuw convenant HT.

Fiscale strategie en inrichting fiscale functie
Bij het aangaan van eerdere afspraken met de Belastingdienst heeft de organisatie reeds een fiscale strategie vastgesteld. Daarin heeft organisatie het uitgangspunt geformuleerd dat zij zich wil houden aan de wet en regelgeving; de organisatie streeft een defensief fiscaal risicoprofiel na en wenst dus geen onnodige risico's te nemen op fiscaal gebied. De fiscale strategie is recent herijkt. Op basis van diverse interviews is vervolgens de fiscale functie binnen de organisatie in kaart gebracht en zijn de diverse fiscale processen beschreven en in beeld gebracht.

Risicoanalyse - Proces
Op basis van de inventarisatie van de fiscale functie heeft de organisatie een overzicht met generieke risico's en *key risks* opgesteld. Ten behoeve van de fiscale risicoanalyse heeft het projectteam van de organisatie allereerst het fiscaal risicoprofiel vastgesteld, dat daarna door het bestuur is bekrachtigd. Hierbij is zowel bepaald wat kwantitatief (uitgedrukt in euro's) als wat kwalitatief (uitgedrukt in gevolgen voor het imago) de grenzen van een acceptabel risico zijn. Het fiscaal risicoprofiel onderscheidt, naast de splitsing in kwantitatief en kwalitatief, een drietal categorieën: hoog, gemiddeld, en laag. Enkel de risico's die als "hoog" zijn gekwalificeerd (dit noemt de organisatie haar *key risks*), zijn in de verdere uitwerking van het TCF meegenomen. Dit is een weloverwogen keuze; tijd en middelen worden zodoende ten behoeve van het mitigeren van de belangrijkste risico's ingezet. Voor de organisatie zijn de *key risks* die risico's die ertoe kunnen leiden dat de fiscale doelstellingen en fiscale strategie (in het geval van de organisatie onder andere het compliant zijn met fiscale wet- en regelgeving, alsmede het doen van een juiste, volledige en tijdige aangifte, etc.) niet (volledig) kunnen worden gerealiseerd.

Vervolgens heeft de organisatie een risicoanalyse opgesteld. Hierbij is mede ter volledigheid gebruik gemaakt van een door de adviseur beschikbaar gestelde database met generieke fiscale (proces)risico's. Mede op basis van die database zijn de processen beoordeeld en is in kaart gebracht welke risico's voor de organisatie relevant zijn. Van elk relevant risico is vervolgens in lijn met het fiscaal risicoprofiel op basis van kans en impact vastgesteld of dit een hoog, gemiddeld of laag risico is. Bij het uitvoeren van de fiscale risicoanalyse zijn de huidige beheersingsmaatregelen buiten beschouwing gelaten, zodat een overzicht ontstaat van de inherente ("bruto") risico's. Na deze eerste risico-inventarisatie zal de organisatie de risicoanalyse periodiek (jaarlijks) actualiseren om het TCF accuraat te houden en aan te kunnen passen aan nieuwe (fiscale of niet-fiscale) ontwikkelingen.

Risicoanalyse – key risks
De organisatie heeft aldus een risicomatrix opgesteld met daarin een overzicht van de generieke risico's die kunnen voorkomen en een beoordeling op basis van kans en impact voor elk van deze risico's. Door middel van een kleurcodering is een rating (hoog, gemiddeld en laag) aan elk risico meegegeven conform het eerder vastgestelde risicoprofiel. De risicomatrix bevat onder andere de onderstaande *key risks*:

Strategische risico's

1 Gebrek aan vastlegging, veel gebeurt informeel.
2 Impact van besluiten worden niet structureel vooraf getoetst vanuit een fiscaal perspectief, als dit wel gebeurt ligt het niet altijd vast.

Operationele risico's

3 Het belang van fiscaliteit is niet duidelijk gecommuniceerd buiten de fiscale functie.
4 Bestanden gebruikt voor fiscale aangiften zijn voor iedereen binnen de fiscale- en financiële functie te bewerken en verwijderen.

Operationele risico's vennootschapsbelasting

5 Investeringsprojecten worden niet altijd fiscaal getoetst, of de beoordeling ervan ligt niet vast. Fiscale toets is nooit leidend bij de besluitvorming. De besluitvorming rondom investeringsprojecten is breder dan alleen het fiscale onderdeel. De fiscale controle vindt wel plaats, de vastlegging hiervan kan echter beter.
6 Bij het aantrekken van externe financiering vindt geen fiscale beoordeling plaats.

Inherente fiscale risico's in de aangifte vennootschapsbelasting

7 Onderscheid onderhoud verbetering in de fiscaal in aftrek gebrachte onderhoudskosten.
8 Afwaardering sloop in het geval van herontwikkelingsprojecten.
9 Fiscale aftrekbaarheid van uitgaven in het maatschappelijk domein (leefbaarheidsuitgaven).

Financiële risico's

10 Binnen de organisatie is geen beleid kenbaar gemaakt dat operationele beslissingen (met een impact boven een vastgesteld bedrag) ook mede gecontroleerd en getoetst dienen te worden op fiscale (en daarmee additionele financiële) gevolgen. Ook is er geen beleid over wanneer het bestuur betrokken dient te worden bij het nemen van fiscale beslissingen.

De risicomatrix met daarin de vastgestelde *key risks* is formeel goedgekeurd door het Bestuur. De organisatie hanteert voor de vastlegging van instemming door het bestuur het volgende formulier.

Tabel 1: vastlegging van instemming door het bestuur

Ter	~~informatie/bespreking/besluitvorming~~/vaststelling
Onderwerp notitie	Vaststellen toprisico's project TCF
Link naar het strategisch plan:	❑ XXX ❑ XXX
Besproken met	Naam:
Voorgestelde beheersingsmaatregelen:	❑ XXX ❑ XXX
Voor akkoord Advies van controller	Naam: paraaf
Te communiceren met	naam of afdeling:
Evaluatie gepland over	maanden uit te voeren door:

MT	Datum	Adviseert		
		Positief	Negatief	Handtekening
XXX manager Bedrijfsvoering				
XXX manager Wonen				
XXX manager Vastgoed				
Bestuurder		**Besluit positief op advies/voorstel**		
XXX directeur-bestuurder				

Door periodiek de *key risks* vast te leggen, deze te linken aan het strategisch plan en de termijn voor herziening te bepalen borgt de organisatie dat het bestuur en het managementteam zich bewust zijn van de fiscale risico's. Door in een later stadium (buiten deze good practice) ook de beheersingsmaatregelen toe te voegen, kan commitment verkregen worden dat deze binnen elke afdeling doorgevoerd worden. De controller kan hier op toezien.

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake de risicoanalyse is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. In de beschrijving van de good practice komen alle drie de elementen (identificatie, inschatting en opvolging) terug. Ten behoeve van de risico-identificatie is een belangrijke eerste stap dat een organisatie haar fiscale risicoprofiel vaststelt. Dit komt expliciet terug in de beschrijving van de good practice, waarbij in positieve zin opvalt dat de organisatie haar fiscale risicoprofiel heeft laten vaststellen door het bestuur én dat het risicoprofiel aansluit op de fiscale strategie.

Voor het identificeren van de relevante risico's is een hoge mate van kennis van zowel de fiscaliteit als van de eigen organisatie nodig. Om die reden is het positief dat de organisatie dit heeft belegd bij een projectteam in plaats van bij één persoon; de kans dat één persoon over alle relevante kennis beschikt is immers aanzienlijk kleiner.

Verder heeft het projectteam gebruik gemaakt van een database met generieke risico's opgesteld door een adviseur. Dit is een handig middel om bewustzijn van eventuele blinde vlekken binnen de organisatie te krijgen, maar creëert ook het risico dat de organisatie onvoldoende aandacht heeft voor de specifiek voor haarzelf relevante risico's. Om die reden is het positief dat de organisatie uit de beschrijving van de good practice deze database als startpunt heeft gebruikt, om vervolgens een specifiek op de organisatie toegesneden risicoanalyse op te stellen.

De organisatie uit de beschrijving van de good practice richt zich in de risicoanalyse primair op de inherente risico's, dus zonder rekening te houden met de beheersings- en monitoringmaatregelen. Dit is in lijn met hoe de Belastingdienst kijkt naar de fiscale risicoanalyse in zijn geschiktheidscriteria voor het doorontwikkeld horizontaal toezicht, net als de volgende elementen uit de beschrijving van de good practice:

- Bij de risico-inschatting maakt de organisatie uit de good practice gebruik van het onderscheid tussen *key risks* en overige risico's.
- De weging van de risico's geschiedt op basis van kans maal impact, waarbij de organisatie rekening houdt met zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten.
- De organisatie actualiseert periodiek (jaarlijks) de inschatting van de risico's.

Ondanks dat de organisatie zich primair richt op inherente risico's, zien de tien opgenomen voorbeeldrisico's niet allemaal op inherente, fiscale risico's. De risico's 1 tot en met 6 en 10 zien meer op de fiscale beheersing en zijn zodoende volgens de definitie die de Belastingdienst hanteert geen *key risks*. Dit verschil in inzicht is relevant in de discussie die de Belastingdienst wil voeren over de uitgevoerde risicoanalyse. Dit neemt niet weg dat deze niet-inherente, fiscale risico's wel relevant zijn om te bespreken in het kader van de fiscale beheersing van de organisatie; ook deze risico's kunnen dus onderwerp van gesprek tussen Belastingdienst en organisatie zijn.

Als onderdeel van de individuele klantbehandeling stelt de Belastingdienst ook – in ieder geval voor organisaties met een individueel convenant horizontaal toezicht en organisaties in de categorie Top – een risicoanalyse op. Ook deze risicoanalyse ziet op de inherente, fiscale risico's (waarbij uiteraard de overige soorten risico's ook deel uitmaken van het klantbeeld dat de Belastingdienst opbouwt). Daar waar de risicoanalyse van de organisatie afwijkt van de risicoanalyse van de Belastingdienst is dat een gesprekonderwerp. Afwijkingen tussen de twee analyses kunnen meerdere oorzaken hebben. Een mogelijke oorzaak is een verschillende visie op de relevante materialiteit. Uit de beschrijving van de good practice blijkt niet van welke materialiteit de organisatie is uitgegaan om te bepalen of risico's zijn gekwalificeerd als *key risk*. Zodoende is de gehanteerde materialiteit tevens een belangrijk gespreksonderwerp. In algemene zin kan worden gesteld dat een hogere mate van overlap tussen de risicoanalyses zorgt voor een beter fundament voor de (vervolg)besprekingen over bijvoorbeeld fiscale beheersing en monitoring. Daarmee is de risicoanalyse voor de Belastingdienst een belangrijk fundament voor het verzamelen van zogenoemde 'positieve voorinformatie', op basis waarvan reductie van toezichtwerkzaamheden mogelijk is.

Fiscale beheersing

5 Fiscale beheersing

Type A (grotere organisaties)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een internationale retail-onderneming. De Nederlandse entiteiten houden zich hoofdzakelijk bezig met de Nederlandse markt en Nederlandse vestigingen (decentrale structuur). De organisatie is ook actief in e-commerce, maar ook dit is beperkt tot de Nederlandse markt. De meeste Nederlandse entiteiten vormen een fiscale eenheid voor de btw.

Beschrijving good practice

Inleiding

Ten aanzien van elk van de geïdentificeerde BTW-risico's (zie ook het onderdeel Fiscale Risicoanalyse) heeft de organisatie in lijn met de gewenste risico-response bepaalde, specifieke fiscale beheersingsmaatregelen gedefinieerd. Om de opzet van de fiscale beheersing voor de BTW vast te leggen, en aldus aantoonbaar te maken, heeft de organisatie deze beheersingsmaatregelen vastgelegd in een zogenoemde risicocontrolematrix (hierna 'RCM'). De RCM brengt processen, *key risks* en beheersingsmaatregelen bij elkaar samen en vormt aldus de basis voor opzet, bestaan en werking van het TCF. De beheersingsmaatregelen van de organisatie vinden veelal de basis in concrete richtlijnen en beslisbomen. Gelet op de anonimiteit van deze good practice zijn in de RCM de namen van specifieke richtlijnen en beslisbomen weggelaten, maar dit is een belangrijk onderdeel van de RCM aangezien een deel van de uitvoering van de beheersingsmaatregel wordt beschreven in deze richtlijnen en beslisbomen.

Tot stand komen RCM

In de stappen voorafgaand aan het opstellen van de RCM zijn eerst de inrichting van de fiscale functie en (fiscale) processen in kaart gebracht aan de hand van interviews met de relevante medewerkers. Zicht op de processen is relevant omdat de organisatie haar fiscale beheersing zo veel mogelijk heeft uitgewerkt en geoperationaliseerd als integraal onderdeel van deze (fiscale) processen. Als vervolgstap is een risicoanalyse uitgevoerd op basis waarvan de *key risks* van de organisatie in kaart zijn gebracht. Dit zijn de risico's die op basis van het risicoprofiel van de organisatie materieel van aard zijn. Op deze risico's ligt de focus van de fiscale beheersing; het doel van de organisatie is niet om alle mogelijke risico's aan te pakken. De *key risks* zijn vervolgens herleid naar de processen: welk risico doet zich in welk proces en op welk moment voor? Ten slotte zijn deze processen zodanig ingericht dat de organisatie de risico's afdoende beheerst en daartoe passende beheersingsmaatregelen (ook wel: controls) heeft geïdentificeerd (dit waren zowel reeds bestaande als nieuw te implementeren beheersingsmaatregelen).

Inhoud RCM

De RCM beschrijft eenduidig en in een zekere mate van detail wat de beheersingsmaatregel is, hoe de beheersingsmaatregel moet worden uitgevoerd, wanneer en door wie (zie ook *Tabel 1: risicocontrolematrix*). Ook wordt in de RCM bepaald welk bewijs door de verantwoordelijke persoon moet worden vastgelegd om de effectieve werking van de beheersingsmaatregel aan te tonen. In de RCM zijn naast de beheersingsmaatregelen zelf, ook bepaalde karakteristieken van de beheersingsmaatregel opgenomen. Denk hier bijvoorbeeld aan de vraag of een beheersingsmaatregel preventief of detectief is en de vraag of een beheersingsmaatregel manueel of automatisch wordt uitgevoerd.

Relatie met monitoring

De RCM faciliteert het periodiek monitoren van het bestaan en de effectieve werking van de vastgelegde fiscale beheersingsmaatregelen, zowel afzonderlijk als in onderlinge samenhang (zie ook het onderdeel Monitoring). De organisatie heeft de monitoring opgenomen als een apart sub-proces binnen het belastingmiddel (onderdeel 1.12 van de RCM). Binnen de organisatie monitort de manager fiscale zaken het TCF, met de afdeling internal audit en een externe partij (fiscaal adviseur) als achtervang.

Tabel 1: risicocontrolematrix

Proces	Subproces	Omschrijving van het fiscale risico	Control #	Controle / beheersingsmaatregel	Bewijs van de control	Verantwoordelijke	Frequentie	Control karakterisitieken			
1 Btw								**Preventief**	**Detectief**	**Manueel**	**Automatisch**
	1.01 Voorbereiden en indienen aangifte btw	Onjuiste aangifte btw	1.01.1	Richtlijn opstellen aangifte btw (inclusief rondrekening) die gebruikt wordt door afdeling fiscale zaken bij het opstellen van de btw aangifte, inclusief: - Voorbereiding btw-aangifte door medewerker fiscale zaken conform richtlijn - Controle btw-aangifte door andere medewerker fiscale zaken conform richtlijn - Ondertekening btw-aangifte door manager fiscale zaken - Ondertekening btw-aangifte door senior manager financiële administratie - Aansluiting opgaaf ICP met btw-aangifte	- Vastlegging rapporten SAP opgeslagen op server fiscale zaken - Aftekening door manager fiscale zaken en senior manager financiële administratie akkoord met aangifte - Vastlegging aansluiting saldoweergave door fiscale zaken - Vastlegging handmatige correcties op SAP rapporten door fiscale zaken - Trendanalyse cijfers aangifte vastgelegd door fiscale zaken - Vastlegging jaarlijkse correctie onbetaalde crediteuren aan Belastingdienst	Manager Fiscale Zaken	maandelijks (aangifte frequentie)	X		X	
	1.02 Juiste btw tarief op artikelen	Onjuiste tariefsindeling van artikelen voor de btw	1.02.1	Richtlijn die gebruikt wordt voor de invoer van de verschillende categorieën van artikelen en het bijbehorende btw tarief door de afdelingen Inkoop en e-commerce op basis van het vier-ogenprincipe inclusief afstemming met fiscale afdeling en Belastingdienst bij twijfel.	- Aftekening van het invoerbestand bij invoer waarin het btw-tarief is bepaald door twee eindverantwoordelijken afdeling Inkoop (stamdata) en vervolgens de archivering hiervan door Inkoop; - Aftekening van het invoerbestand bij invoer waarin het btw-tarief is bepaald door twee eindverantwoordelijken afdeling e-commerce en vervolgens de archivering hiervan door e-commerce	Hoofd Inkoopadministratie	bij invoer van nieuwe artikelen	X		X	
	1.03 Intra-Communautaire transacties en toepassing 0% tarief	Ten onrechte toepassing 0% tarief / geen onderbouwing 0% tarief	1.03.1	Controle BTW id nr bij Belastingdienst + vermelding ervan op nota. Daarnaast bewaren van relavante info: CMR, Vrachtnota's	- Screenshots controle btw nummer opgeslagen op server en minimaal 7 jaar bewaard - Facturen met btw-nummers worden minimaal 7 jaar in de administratie bewaard - CMR en vrachtnota's worden minimaal 7 jaar bewaard in de administratie	Manager Fiscale Zaken	- per Intra-EU levering - maandelijks bij indienen opgaaf ICP	X		X	

Tabel 1: risicocontrolematrix (vervolg)

Proces	Subproces	Omschrijving van het fiscale risico	Control #	Controle / beheersingsmaatregel	Bewijs van de control	Verantwoordelijke	Frequentie	Control karakterisitieken			
1 Btw								Preventief	Detectief	Manueel	Automatisch
	1.04 Beoordelen en verwerken inkomende facturen	Ten onrechte in aftrek gebrachte btw	1.04.1	Facturen worden door de financiële administratie geboekt aan de hand van btw-beslisbomen en op basis van het vier-ogenprincipe	Vastlegging vier-ogenprincipe in systeem OCR/REB (digitale goedkeuring)	Manager Goederenadministratie (goederenfacturen)	bij boeken factuur	X		X	
	1.05 Beoordelen en verwerken inkomende facturen	Onjuiste verwerking/ boeking inkomende facturen	1.05.1	Maandelijkse facturencheck door de fiscale afdeling op basis van een voorgeschreven richtlijn; de uitkomsten en actiepuntenlijst worden afgestemd tijdens maandelijks overleg met afdeling accounting en goederenadministratie	Vastlegging bevindingen uitkomsten maandelijkse controle, inclusief opvolging in actiepuntenlijst op de server van de Financiële administratie	Manager Fiscale Zaken	maandelijks		X	X	
	1.06 Opstellen en beoordelen uitgaande facturen	Onjuiste btw-behandeling uitgaande facturen	1.06.1	Ondertekening uitgaande facturen gebeurd (digitaal) door twee personen van de financiële administratie, toepassing vier-ogenprincipe	Ondertekende facturen opgeslagen op server van de financiële administratie	Hoofd Financiële administratie	bij versturen factuur	X		X	
	1.07 Btw & overdrachtsbelasting bij aankoop / bouw / sloop / (ver)huur onroerend goed	Onjuiste toepassing btw-regime/ onjuiste afdracht overdrachtsbelasting bij vastgoed transacties	1.07.1	Halfjaarlijkse steekproef door fiscale afdeling conform werkinstructie: - Toets contract en 90% criterium btw belaste verhuur (zie werkinstructie) - Toets juistheid btw regime aan - en verkooptransacties (zie werkinstructie)	Vastlegging uitkomsten en bevindingen steekproef in bestand inclusief follow-up indien nodig, opgeslagen op de server van fiscale afdeling	Manager Fiscale Zaken	half-jaarlijks		X	X	

Relatie met de fiscale organisatie
Naast de RCM, heeft de organisatie (als onderdeel van het onderdeel 'fiscale organisatie') ook een zogenoemde RACI-matrix opgesteld, zodat iedereen binnen de organisatie bekend is met de rollen en verantwoordelijkheden binnen het TCF. In deze RACI-matrix heeft de organisatie de rollen per (sub-)proces vastgelegd. De RACI van de organisatie maakt onderscheid in de volgende rollen:

- R (Responsible) = medewerker die verantwoordelijk is voor de uitvoering = Uitvoerder
- A (Accountable) = medewerker die de eindverantwoordelijkheid heeft = Verantwoordelijke
- C (Consulted) = functionaris die vóóraf geraadpleegd moet worden = Adviseur
- I (Informed) = functionaris die geïnformeerd wordt = Geïnformeerde

De RCM en RACI-matrix van de organisatie hangen nauw met elkaar samen en het onderliggende model van de (fiscale) processen is hetzelfde. In de RCM is een kolom opgenomen 'verantwoordelijke' en deze is te linken aan de 'R' in de RACI matrix. De medewerker die opgenomen is in deze kolom is verantwoordelijk voor de juiste en tijdige uitvoering van de beheersingsmaatregel ('control owner').

Vertaling naar processen
Om de beheersingsmaatregelen uit de RCM binnen de organisatie te operationaliseren heeft de organisatie deze geïntegreerd in de verschillende bedrijfsprocessen (zoals bijvoorbeeld het proces rondom aanmaken van nieuwe artikelen). Hiertoe zijn de beheersingsmaatregelen zichtbaar gemaakt in de flow charts die voor de verschillende processen zijn opgesteld en zijn zij beschreven in de werkinstructies die gebruikt worden door de werknemers die de beheersingsmaatregelen moeten uitvoeren. De wens bestaat om in de toekomst de uitvoering van de beheersingsmaatregelen efficiënter te maken door middel van het gebruik van een work-flow manager en de werking ervan op digitale wijze te kunnen volgen door het gebruik van GRC-tooling[7] en dashboards.

Reflectie Belastingdienst
De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (versie maart 2023) geeft de volgende beschrijving van de fiscale beheersing:

"Het afdekken van de geïdentificeerde risico's (als één van de mogelijke risk responses) kan worden gedaan door middel van beheersingsactiviteiten, één van de componenten van interne beheersing binnen COSO-ICF en COSO-ERM. COSO maakt een onderscheid tussen preventieve, detectieve, handmatige en geautomatiseerde beheersingsactiviteiten ('Control Activities'). COSO noemt de volgende voorbeelden van beheersingsactiviteiten:

- *beleidslijnen en procedures;*
- *autorisaties, goedkeuringen en verificaties;*
- *een stelsel van reconciliaties en aansluitingen;*
- *prestatiebeoordelingen;*
- *functiescheidingen."*

Deze elementen komen in de beschrijving van de good practice terug. Wat daarbij in positieve zin opvalt in de beschrijving van de good practice is dat de organisatie zorgt voor een duidelijke samenhang tussen de verschillende elementen van het TCF. Zo hangen de RCM en RACI-matrix van de organisatie nauw met elkaar samen. Een dergelijke samenhang van de verschillende elementen van het TCF kan zorgen voor een efficiënte inrichting van de beheersingsmaatregelen en voorkomen dat bijvoorbeeld bepaalde risico's onvoldoende aandacht krijgen. De koppeling van de risico's aan de beheersingsmaatregelen binnen de RCM – zoals de organisatie doet – helpt daar ook goed bij. Fiscale *key risks* die samenhangen met niet-routinematige transacties en gebeurtenissen blijven ook dan een belangrijk onderwerp van gesprek in de periodieke besprekingen tussen de organisatie en de Belastingdienst.

7 GRC = Governance Risk & Compliance

De organisatie uit de beschrijving van de good practice legt haar focus van de fiscale beheersing op de *key risks*; dit met als doel om niet alle mogelijke risico's aan te pakken. Deze doelstelling is logisch; het optuigen van beheersingsmaatregelen voor elk potentieel risico zal vanuit een baten-lastenafweging onverstandig zijn. Voor toegang tot het horizontaal toezicht zou dit ook voldoende kunnen zijn. Echter, een beperking tot de *key risks* kan er wel voor zorgen dat andere risico's – die wellicht tezamen ook een materieel belang vertegenwoordigen – onvoldoende aandacht krijgen. Bij de organisatie uit de beschrijving zal dit onderwerp een specifiek aandachtspunt zijn voor de Belastingdienst. Daarbij is het niet zo dat de Belastingdienst verwacht dat voor elk potentieel risico beheersingsmaatregelen worden ingericht, maar de Belastingdienst bespreekt wel graag hoe de organisatie in haar beheersing en monitoring omgaat met non-*key risks* die tezamen wel een materieel belang kunnen vertegenwoordigen. Met name waar deze non-*key risks* in de opzet van de fiscale beheersing geen aandacht krijgen, is de monitoring van deze risico's een belangrijk gespreksonderwerp. De mate van beheersing van fiscale risico's is tevens een afweging die de organisatie maakt in haar *risk appetite* en zal daarin moeten worden geëxpliciteerd.

De specifieke beheersingsmaatregelen zijn doorgaans in hoge mate organisatiespecifiek en onderhavig aan veranderingen in de loop der tijd. Om die reden tracht de Belastingdienst niet om volledig inzicht te krijgen in de beheersingsmaatregelen. In plaats daarvan bespreekt de Belastingdienst periodiek – de totstandkoming, de opzet en het bestaan van – de beheersingsmaatregelen op specifieke onderwerpen. Die onderwerpen kunnen voortkomen uit geïdentificeerde *key risks*, nieuwe risico's of andere, binnen de werkrelatie actuele onderwerpen. De uitkomsten van die besprekingen geven de Belastingdienst een globaal beeld van de mate waarin de organisatie serieus aan de slag is met haar fiscale beheersing. Aanvullend spelen de uitkomsten van de door de organisatie zelf uitgevoerde monitoringwerkzaamheden daarbij ook een belangrijke rol. Dit beeld van de fiscale beheersingsmaatregelen speelt voor het behandelteam van de Belastingdienst een belangrijke rol bij het opstellen van het klantbeeld. Daar waar een organisatie in hogere mate een aantoonbaar goed werkend fiscaal beheersingssysteem heeft dat is ingebed in de hele organisatie, wordt dit positief meegewogen in het klantbeeld.[8] In dit geval betekent het voorgaande dat het toezicht zich vooral zal richten op de inrichting en de uitvoering van de monitoring en op tax events en non-routinematige transacties. Vooroverleg zal bij laatstgenoemde een belangrijke functie krijgen (actueel toezicht).

8 Wat is bedoeld met onderdelen positief meewegn in het klantbeeld staat beschreven in de reflectie ten aanzien van de Good Practice 'Fiscale Strategie, Type A.

Monitoring

6 Monitoring

Type A (grotere organisaties), casus 1

Organisatiekenmerken

De voorbeeldorganisatie is een exporterende organisatie met veel leveringen naar het buitenland tegen 0% BTW. De organisatiekenmerken an sich zijn niet bepalend voor de keuze van de uit te voeren monitoringactiviteiten. Het scala aan activiteiten is geschikt voor diverse soorten organisaties in zowel grote als middelgrote organisaties. De keuze en inrichting van de monitoringactiviteiten wordt gemaakt aan de hand van de (fiscale) complexiteit en omvang van de organisatie, de gestelde doelen en het ambitieniveau van de organisatie. De effectiviteit van de activiteiten wordt bepaald door de methodologie en kwaliteit van uitvoering. De organisatiekenmerken zijn echter wel van belang voor het bepalen wélke fiscaal inhoudelijke checks (voor bijvoorbeeld de loonheffingen, omzetbelasting, vennootschapsbelasting, et cetera) tijdens de activiteiten worden uitgevoerd, alsmede de mogelijkheid om naast gegevensgerichte werkzaamheden meer aandacht bij de systeemgerichte werkzaamheden te leggen. Bepalende kenmerken hierbij zijn bijvoorbeeld:

- omvang van de organisatie
- type activiteit (bijv. productie, logistiek, goederenstromen versus geldstromen)
- omvang van het werknemersbestand

Beschrijving good practice

Introductie

Fiscale monitoring vormt een belangrijk onderdeel van het Tax Control Framework (hierna TCF) en draagt bij aan het behalen van de doelstellingen doordat monitoring nodig is om het functioneren van de interne beheersing te testen, te evalueren en eventuele verbeteringen te kunnen doorvoeren. Met fiscale monitoring stelt de organisatie vast in hoeverre de zogenoemde risk responses effectief de geïdentificeerde risico's beheersen. Fiscale monitoring kent daarom twee functies:

- Retrospectieve functie: monitoring heeft tot doel om als 'vangnet' te fungeren. Hiermee kan worden voorkomen dat materiele fouten in de fiscale aangiften terecht komen;
- Prospectieve functie: monitoring heeft tot doel om een leercirkel te faciliteren door het opsporen van inadequate beheersing of onbekende risico's.

Afhankelijk van de gekozen functie wordt een keuze gemaakt uit het type monitoringactiviteiten die de organisatie uitvoert. De chronologische plaats van fiscale monitoring – indien voor een eerste keer uitgevoerd – kan echter ook vóór de fiscale risicoanalyse zijn, omdat (afhankelijk van de gekozen functie en de organisatiedoelstellingen) de monitoringactiviteiten kunnen worden gebruikt om de nog onbekende of de onvoldoende beheerste risico's op te sporen en inzichtelijk te krijgen. Vervolgens kunnen deze risico's worden meegenomen in de fiscale risicoanalyse.

Monitoringkalender

De monitoring van de werking van de interne beheersingsmaatregelen is voor de organisatie een belangrijk onderdeel van het opzetten en onderhouden van haar TCF. De organisatie heeft haar monitoringwerkzaamheden overzichtelijk gemaakt in een zogenoemde monitoringkalender. Door het uitvoeren van de in deze kalender opgenomen monitoringactiviteiten toetst de organisatie onder andere haar interne (fiscale) deskundigheid en voegt zij een bepaalde mate van objectiviteit toe aan haar fiscale functie.

De organisatie heeft haar monitoringkalender vastgesteld aan de hand van het zogeheten Three Lines of Defense-model voor risk management. Conform dit model worden de derdelijnscontroles uitgevoerd door een interne audit-dienst. De monitoringkalender beslaat een monitoringcyclus van drie jaar, de periode die overeenkomt met de geldigheidsduur van het individuele horizontaal toezicht convenant die de organisatie heeft afgesloten met de Belastingdienst. Deze driejaars- periode sluit goed aan bij de praktijk, omdat de cyclus kan worden opgedeeld in kortere termijndoelstellingen, maar ook bijdraagt aan de langetermijndoelstellingen.

De monitoringkalender is opgesteld nadat de organisatie een maturity assessment heeft uitgevoerd. Uit deze assessment is gebleken waar de organisatie op dit moment staat qua (fiscale) procesinrichting en wat de (fiscale) *key risks* zijn, alsmede wat de ambitie is om de potentiële risico's af te dekken en mitigeren. Hierdoor heeft het management keuzes kunnen maken en deze vertaald naar de kalender zodat deze aansluit bij de fiscale strategie. De monitoringactiviteiten, de frequentie waarop deze worden uitgevoerd en de werkprocessen zijn hiermee geformaliseerd wat aansluit bij het huidige volwassenheidsniveau van de organisatie.

Uit de monitoringkalender blijkt onder andere de keuze voor het type activiteit (gedifferentieerd naar proces/belastingmiddel), de frequentie van de uit te voeren activiteit, de verantwoordelijke medewerkers en de periode die wordt gecontroleerd alsmede de periode waarin de werkzaamheden worden uitgevoerd. De verschillende monitoringactiviteiten die op de kalender zijn opgenomen sluiten elkaar niet uit, en betreffen deels dezelfde periode en hetzelfde belastingmiddel. Deze activiteiten vullen elkaar dus aan. Daarbij is opgemerkt dat het uitvoeren van de statistische steekproef de meest complete monitoringactiviteit is.

De monitoringkalender van de organisatie bevat een mix van de volgende drie type werkzaamheden:

1 **Key control testing** De organisatie heeft per belastingmiddel de *key risks* aangemerkt. Een deel van de controls die zien op de *key risks* heeft de organisatie als key controls aangemerkt. Testing van deze key controls is expliciet beschreven in de monitoringkalender.
2 **Data-analyse** De organisatie gebruikt voor specifieke btw- en loonaspecten data-analyse als tool om specifieke controls nader te onderzoeken. Deze data-analyse zet zij bijvoorbeeld live in om op digitale wijze die loonaspecten te monitoren (ook wel continuous monitoring genoemd). Dit met als doel om binnen dezelfde rapportageperiode eventuele correcties in de administratie te kunnen doorvoeren.
3 **Statistische steekproef** De organisatie hanteert een zogenoemde dual purpose-test, waarbij met een steekproef getrokken posten zowel gegevens- als systeemgericht (bijvoorbeeld 'walk-throughs' of een check op 'login-aspecten') worden getest.

Ook heeft de organisatie gekeken naar het automatiseren van de verschillende activiteiten. Het voordeel hiervan is onder andere dat de medewerkers toekomen aan een gedegen review van de bevindingen en dus meer aandacht kan worden besteed aan de leercirkel in plaats van het uitvoeren van de checks. Het management heeft er daarom voor gezorgd dat helder is wie de werkzaamheden uitvoert en wie verantwoordelijk is voor de opvolging van de bevindingen. Ook is van belang dat de betreffende medewerker voldoende (fiscale) kennis heeft om de check uit te voeren, maar ook dat er heldere werkinstructies beschikbaar zijn zodat de werkzaamheden overdraagbaar zijn. Hierdoor heeft de organisatie gezorgd voor de borging van de kwaliteit van de monitoringactiviteiten.

Om zorg te dragen voor een effectieve opvolging van de bevindingen heeft de organisatie contactmomenten op de agenda gezet wanneer een bespreking met interne stakeholders en externe stakeholders (zoals Belastingdienst) plaatsvindt. In een aantal van de gebruikte tools is namelijk ook een rapportage/dashboard-functie beschikbaar waarmee de bevindingen inzichtelijk worden gemaakt.

Key control testing
Met *key control testing* kan de organisatie de eerder gedefinieerde fiscale risico's monitoren voor zover het gedefinieerde key controls betreft. Deze controls zijn in een zogenoemde risicocontrolematrix opgenomen. Met de matrix zijn de uit te voeren werkzaamheden geformaliseerd en is het mogelijk om deze werkzaamheden uit te voeren, te herhalen en uitkomsten vast te leggen. De *key controls* die in de matrix zijn opgenomen zijn onder andere afkomstig uit de uitkomsten van steekproeven uit eerdere periodes. Op die manier versterken deze twee monitoringactiviteiten elkaar. Een kenmerk van *key control testing* is namelijk het toetsen van evidence, oftewel het toetsen of de verantwoordelijke persoon ook daadwerkelijk de beheersingsmaatregel heeft uitgevoerd door de vastlegging hiervan te controleren. De organisatie hanteert een zogenoemde risicocontrolematrix (in *Tabel 1: risicocontrolematrix* is één voorbeeld uit deze matrix opgenomen) om het geheel aan *controls* uit te werken.

Tabel 1: risicocontrolematrix

Controle doel	Inherent risico	Beheersingsmaatregel	Frequentie	Omvang	Verantwoordelijkheid	Vastlegging
Vaststellen dat terecht het 0%-tarief wordt gehanteerd bij export.	Door onterechte toepassing van het 0%-tarief bij intracommunautaire leveringen en/ of export is alsnog btw verschuldigd over de verkochte goederen. Dit kan ook resulteren in een naheffing en/ of boete.	Maandelijks uitvoeren van een controle op uitgaande facturen waarbij het 0%-tarief is toegepast. Daarbij dient binnen de EU te worden vastgesteld of het btw-nummer van de afnemer juist is en of onderbouwende documentatie aanwezig is waaruit blijkt dat sprake is van een intracommunautaire levering. Bij export buiten de EU dient onderbouwende documentatie aanwezig te zijn waaruit blijkt dat sprake is van export naar landen buiten de EU.	Jaarlijks	Selectieve deelwaarneming van 5 facturen/ transacties waarbij het 0%-tarief wordt toegepast. Bij geconstateerde fouten dient de waarneming uitgebreid te worden.	Finance Department	Audit Trail Finance

Data-analyse
Zoals hiervoor reeds vermeld maakt de organisatie gebruik van data-analyse. Data-analyse gaat uit van het verifiëren van vooraf gedefinieerde vergelijkingen tussen de werkelijke situatie en het voordoen van een situatie, of juist niet. Voor de BTW gebruikt de organisatie bijvoorbeeld data-analyse om alle transacties die tegen een btw-tarief van 21% zouden moeten worden verkocht te vergelijken vanuit het totale verkoopbestand te vergelijken met die norm van 21%. Met digitale analysetools betreft dit een snelle analyse. Op het moment dat de organisatie afwijkingen vindt, dan analyseert zij deze afwijkingen verder in detail. Deze bevindingen neemt zij vervolgens waar relevant op in een rapportage. Het voordeel van het inzetten van data-analyse is voor de organisatie het continue draaien van de tool, waardoor zij de data real time monitort en correcties binnen dezelfde periode worden doorgevoerd.

Statistische steekproef
De statistische steekproef wordt uitgevoerd conform de opzet en parameters die omschreven zijn in de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). De aldaar beschreven systematiek zorgt ervoor dat verschillende stakeholders kunnen steunen op de uitgevoerde werkzaamheden, onder andere vanwege de geborgde reproduceerbaarheid.

De stukken die de organisatie gebruikt voor het gegevensgericht beoordelen van de getrokken posten zijn (onder andere en indien van toepassing): kopie van de boeking/ journaalpost, gebruikte btw-codering, gebruikte grootboekrekening, kopie van het brondocument (zoals verkoopfactuur, inkoopfactuur, salarisstrook etc), kopie van eventuele onderliggende overeenkomsten en documenten zoals de opdrachtbevestiging, huurovereenkomst, personeelsbeleid en de beschikbaarheid van het personeelsdossier.

Voorafgaand aan de trekking van de steekproef (aan de hand van de parameters die in het Handboek Controle van de Belastingdienst zijn gedefinieerd) verschaft de organisatie zich een inzicht in alle in- en uitgaande geldstromen in de geselecteerde periode (bank mutaties en/of kasmutaties) van de administraties van de aangewezen Nederlandse rechtspersonen. Aan de hand van positieve voorinformatie besluit de organisatie om bepaalde (reeds op een andere wijze in de grip zijnde) geldstromen niet of in mindere mate mee te nemen in de steekproef. De ontvangen data verifieert de organisatie voorafgaand aan de trekking door een aansluiting te maken met de begin- en einddatum van de geselecteerde periode in het kasboek of bankboek. Vervolgens bepaalt de organisatie – aan de hand van de verwachte omzet van de periode – de juiste materialiteit en het bijbehorende interval om de trekking conform de CAB uit te voeren. De organisatie voert deze steekproef ieder kwartaal uit.

Reflectie Belastingdienst

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (versie maart 2023) geeft de volgende beschrijving van monitoring:

"Als onderdeel van de interne beheersing treft een organisatie monitoringmaatregelen. Deze maatregelen kennen twee functies, namelijk: een prospectieve functie waarmee monitoring de organisatie in staat stelt inadequate interne beheersing en/of onbekende risico's op te sporen en aan te passen, zodat de interne beheersing in de toekomst goed functioneert, en een retrospectieve functie waarmee monitoring dient als 'vangnet' om te voorkomen dat bijvoorbeeld materiële fouten in de aangiften terechtkomen.

Monitoring draagt er aan bij dat een onderneming haar doelstellingen behaalt. Vaak leiden veranderende omstandigheden ertoe dat een beheersingsmaatregel die voorheen goed werkte, achterhaald is; monitoring kan een dergelijke situatie identificeren. Ook veel externe auditors en (andere) toezichthouders maken gebruik van de interne beheersing van een organisatie om de eigen werkzaamheden te kunnen verminderen. In een dergelijk geval dient monitoring ertoe om aan de externe auditor te tonen dat de interne beheersing heeft gefunctioneerd, hetgeen tot gevolg kan hebben dat de audit-/ toezichtslast daalt. Bij beursgenoteerde ondernemingen is het opnemen van een 'in control statement' of in control-verklaring in het jaarverslag verplicht, waarin zij verklaren dat de interne beheersing effectief is geweest. In de Verenigde Staten gebeurt dit op grond van de SOX-wetgeving, in Nederland op grond van de Corporate Governance Code. Een belangrijke kanttekening hierbij is dat de betreffende verklaring uitsluitend ziet op de interne beheersing voor (financiële) verslaggeving. Interne beheersing voor bedrijfsvoering en compliance (de andere twee categorieën van doelstellingen van interne beheersing) vallen buiten de reikwijdte van dergelijke in control-verklaringen.

Bij de inrichting van monitoring kan het Three lines model behulpzaam zijn. Dit model helpt organisaties onder andere structuren en processen in kaart te brengen die bijdragen aan het realiseren van doelstellingen gericht op de bescherming en vergroting van de waarde van een organisatie. Het model onderscheidt drie kernrollen. De verantwoordelijkheid van het management om doelstellingen van de organisatie te realiseren omvat zowel eerste- als tweedelijnsrollen. Internal audit, als derde lijn, geeft onafhankelijke en objectieve assurance en adviezen over de toereikendheid en effectiviteit van governance en risicomanagement. Dit bereikt zij door het deskundig toepassen van systematische en gedisciplineerde processen, expertise en inzichten. Internal audit rapporteert haar bevindingen aan het management en het bestuursorgaan om continue verbetering te bevorderen en te faciliteren. Daarbij kan internal audit overwegen assurance van andere interne en externe organen te verkrijgen. Een dergelijke driedeling doet zich veelal voor bij de grotere ondernemingen voor; bij kleinere ondernemingen zal veelal sprake zijn van overlap. De conceptuele indeling van het model blijft echter overeind.

Interne monitoring kan op verschillende manieren worden ingericht. De organisatie bepaalt welke methode het best bij haar past. Het inzicht dat monitoring verschaft over de kwaliteit van de fiscale beheersing, is direct gerelateerd aan de reikwijdte van de monitoring. Wanneer de reikwijdte van de monitoring gelijk is aan de reikwijdte van de fiscale beheersing, geeft deze de Belastingdienst voldoende inzicht in de effectiviteit van alle maatregelen in de fiscale beheersing. Als de reikwijdte van de monitoring zich beperkt tot een aantal maatregelen (veelal de zogeheten key controls), geeft de monitoring alleen inzicht in de effectiviteit van die maatregelen. De uitkomsten van interne monitoring vormen input voor het aanpassen en verbeteren van de fiscale beheersing (de leercirkel). Daarnaast stelt het de organisatie in staat om aan te tonen dat zij fiscaal in control is, en daarmee om de kwaliteit haar fiscale beheersing te onderbouwen. In dit kader bieden de uitkomsten van interne monitoring een belangrijke basis voor de aanpassing van het door de Belastingdienst uitgeoefende toezicht. Gezien de omvang van de organisaties, waar deze leidraad betrekking op heeft, en de wens om de interne monitoring zo effectief en efficiënt mogelijk in te richten, ligt het toepassen van de statistische steekproef als onderdeel van de interne beheersing voor de hand.

De uitkomsten van de fiscale monitoring zijn een belangrijke bron van (voor)informatie. De Belastingdienst analyseert de uitkomsten van de interne monitoring en bepaalt de gevolgen voor het toezicht van de Belastingdienst. Veelal leidt een aantoonbaar goed functionerende fiscale beheersing ertoe dat de Belastingdienst bepaalde toezichtwerkzaamheden kan beperken."

De beschrijving van de monitoringactiviteiten van de organisatie uit de good practice sluit aan bij deze beschrijving uit de leidraad. Voor de afstemming tussen de organisatie en de Belastingdienst is het zeer waardevol dat de organisatie haar monitoringwerkzaamheden overzichtelijk heeft gemaakt in de monitoringkalender. De organisatie hanteert daarbij een monitoringcyclus van drie jaar, de periode die overeenkomt met de geldigheidsduur van het individuele horizontaal toezicht convenant die de organisatie heeft afgesloten met de Belastingdienst. Dat zorgt ervoor dat de monitoringactiviteiten uit deze cyclus goed kunnen worden afgestemd

op de toezichtswerkzaamheden van de Belastingdienst. Voor de interne consistentie is het daarbij ook positief dat de uitgangspunten van, en werkzaamheden uit, de monitoringkalender aansluiten bij de fiscale strategie. Overigens is het wel zo dat de Belastingdienst tijdens het periodieke (veelal, maar niet altijd, jaarlijkse) bedrijfsgesprek de uitvoering en uitkomsten van de interne monitoring met de organisatie bespreekt.

Uit de monitoringkalender blijkt onder andere de keuze voor het type activiteit (gedifferentieerd naar proces/belastingmiddel), de frequentie van de uit te voeren activiteit, de verantwoordelijke medewerkers en de periode die wordt gecontroleerd alsmede de periode waarin de werkzaamheden worden uitgevoerd. De organisatie uit de beschrijving van de good practice zorgt er tevens voor dat de betreffende medewerker voldoende (fiscale) kennis heeft om de check uit te voeren, maar ook dat er heldere werkinstructies beschikbaar zijn zodat de werkzaamheden overdraagbaar zijn. Dit zijn ook belangrijke aandachtspunten voor de Belastingdienst bij het bespreken van de door de organisatie uitgevoerde monitoring. Overigens is daarbij bij veel organisaties sprake van een natuurlijke spanning tussen deskundigheid van de medewerker die de monitoringwerkzaamheid uitvoert en zijn of haar objectiviteit. Bij veel (relatief kleinere) organisaties is deskundigheid op het vlak van de loonheffingen bijvoorbeeld geconcentreerd bij een beperkt aantal medewerkers (veelal van de salarisadministratie). Echter, als zij de monitoringwerkzaamheid uitvoeren gaat dat ten koste van de objectiviteit. Een soortgelijk probleem ontstaat ook bij de monitoring op (elementen van) de fiscale strategie en fiscale organisatie; bij een kleine organisatie zal dezelfde medewerker veelal verantwoordelijk zijn voor zowel deze elementen als de fiscale monitoring. In de praktijk is dit aandachtspunt waar de Belastingdienst het gesprek over zal voeren met de organisatie.

De organisatie gebruikt een mix van *key control testing*, data-analyse en een statistische steekproef. Vanuit het perspectief van de organisatie kunnen uitkomsten vanuit de eerste twee soorten werkzaamheden aanleiding zijn om de hoeveelheid waarnemingen in de statistische steekproef te reduceren. Daarbij geeft de beschrijving van de good practice aan dat de organisatie haar statistische steekproef heeft ingericht conform de opzet en parameters die omschreven zijn in de Controleaanpak Belastingdienst (CAB), met aandacht voor de reproduceerbaarheid. Voor alle risico's die vallen binnen de populatie van deze steekproef, zal de Belastingdienst zijn toezicht aanzienlijk kunnen reduceren.

Daar waar de Belastingdienst besluit om zelfstandig toezichtswerkzaamheden uit te voeren, zal hij zich beperken tot een herbeoordeling van 10% van de door de organisatie zelf beoordeelde posten. Uiteraard worden ook eventuele werkzaamheden in het kader externe monitoring hierbij meegewogen.

Ten slotte valt aan de beschrijving van de good practice op dat in de tabel een selectieve deelwaarneming van 5 facturen/ transacties waarbij het 0%-tarief wordt vermeld. Vanuit het perspectief van de Belastingdienst verdient het de voorkeur om het aantal waarnemingen te koppelen aan het financiële belang van het onderwerp, de gehanteerde materialiteit en of eventueel sprake is van een reductie. Zo kan bij een afnemend of toenemend belang van het risico het aantal waarnemingen mee dalen of stijgen. Bijvoorbeeld, als de organisatie zelf een materialiteit van € 3 miljoen hanteert en werkt met een interval van € 1 miljoen voor haar gegevensgerichte werkzaamheden, dan kan dat als basis dienen. Indien sprake is van circa € 5 miljoen aan export tegen het 0%-tarief, volgt dat de organisatie 5 facturen beoordeelt. Echter, indien die export stijgt naar € 10 miljoen in het navolgende jaar, dan volgt dat de organisatie in dat jaar 10 facturen beoordeelt. Zo sluit het aantal beoordelingen beter aan op het financiële belang van het risico. Uiteraard blijft het wel de keuze van de organisatie om te bepalen op welke wijze en met welke diepgang zij de deelwaarnemingen wenst te selecteren.

De wijze van inrichting van de monitoringfunctie weegt positief mee in het klantbeeld.[9] Het voorgaande betekent dat het toezicht zich vooral zal richten op de inrichting en de uitvoering van de monitoring en op tax events en non-routinematige transacties. Vooroverleg zal bij laatstgenoemde een belangrijke functie krijgen (actueel toezicht). Deze good practice betreft niet een volledige beschrijving van de monitoring van de organisatie. Of de organisatie voldoet aan het geschiktheidscriterium van het doorontwikkeld horizontaal toezicht dat ziet op de fiscale monitoring is op basis van deze tekst niet te bepalen. Wel biedt het een goede basis om nader te spreken over de fiscale monitoring van de organisatie en de betekenis daarvan voor het toezicht van de Belastingdienst.

9 Wat is bedoeld met onderdelen positief meewegn in het klantbeeld staat beschreven in de reflectie ten aanzien van de Good Practice 'Fiscale Strategie, Type A.

Type A (grotere organisaties), casus 2 (toegevoegd september 2023)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een multinational met een Nederlandse omzet van 250 miljoen, actief op de vastgoedmarkt. De fiscale afdeling is relatief klein in omvang (2,0 FTE) en rapporteert aan de Chief Financial Officer (CFO). De dagelijkse verantwoordelijkheden met betrekking tot belastingen zijn belegd binnen de afdeling Finance, HR en Payroll, met de Manager Finance als dagelijkse hoofdverantwoordelijke. De fiscale afdeling adviseert de afdelingen en is verantwoordelijk voor de fiscale positie van de organisatie en het voldoen aan alle fiscale compliance-verplichtingen. Ten aanzien van de buitenlandse activiteiten kent elk land een management waar de verantwoordelijkheid met betrekking tot de fiscaliteit is belegd bij de Managing Director van het betreffende land.

In de fiscale strategie zijn onder andere de doelstellingen van het Tax Control Framework (hierna: TCF) geformuleerd, waaronder het opstellen van een monitoring en testingplan. De monitoring en testingactiviteiten die voor de organisatie van belang zijn, omvatten net als de fiscale strategie de volgende belastingmiddelen (in willekeurige volgorde):

- omzetbelasting
- loonbelasting/sociale zekerheid
- vennootschapsbelasting (incl Transfer Pricing)

Beschrijving good practice

Toelichting risicomanagementsysteem van de organisatie

De organisatie zoekt vanuit diens fiscale strategie niet de randen van de wetgeving op, maar benut fiscale mogelijkheden voor zover dit in lijn is met de maatschappelijke functie. De risicobereidheid is dientengevolge laag, wat niet alleen aangeeft in hoeverre de organisatie bereid is bepaalde risico's te aanvaarden bij het nastreven van haar doelstellingen, maar ook de inzet van monitoringactiviteiten bepaalt.

De inrichting van het TCF is gebaseerd op een tax management maturity model (het zogenoemde T3M, hetgeen is afgeleid van COSO en de OECD-bouwblokken) en tevens deels is gebaseerd op het zogeheten Three Lines-model om processen te onderscheiden die bijdragen aan het behalen van de gestelde doelen. Primair zijn rollen en verantwoordelijkheden formeel belegd bij medewerkers met fiscale taken (de zogenaamde eerste lijn). Op deze manier wordt fiscaliteit ook vroegtijdig bij nieuwe projecten en initiatieven betrokken. De tweede lijn is gevormd door de Risk en Compliance-afdeling en de fiscale functie tezamen, bestaande uit de Manager Finance, Compliance Manager en CFO, die gezamenlijk een ondersteunende en adviserende rol hebben ten opzichte van de eerste lijn. Ook voeren zij verschillende monitoringactiviteiten uit. De interne audit verschaft als derde lijn onafhankelijke en objectieve zekerheid en advies over de toereikendheid en doeltreffendheid van het bestuur en risicobeheer. De organisatie wil fiscale risico's namelijk tijdig en vooraf signaleren, zodat de juiste beslissing in de reguliere bedrijfsvoering kan worden genomen. De grootste risico's c.q. mogelijkheden en de bijbehorende beheersingsmaatregelen zijn in een fiscale risicocontrolematrix (RCM) opgenomen. De inrichting van monitoring en testing is sterk verbonden met deze RCM. Het doel voor de organisatie is om (ook) monitoring en testing in de actualiteit toe te passen op de werking van haar TCF. Liefst zoveel mogelijk nog voordat een aangifte is ingediend. Hierdoor is de organisatie in staat om eventuele (fiscale) omissies nog in de juiste periode te verwerken en daarmee aangiften in te dienen die 'goed' zijn. Deze koppeling reflecteert de organisatie daarom ook nadrukkelijk in de uitleg en uitwerking van haar monitoring testingplan. De organisatie heeft de stap gezet naar een hoger volwassenheidsnivo van haar TCF van level 3 naar level 4 en heeft daarmee een stevige beheersing van fiscaliteit.

Toelichting denkmodel en prioritering van de *key risks*

De organisatie heeft haar denkmodel met betrekking tot prioritering van de *key risks* als volgt omschreven: het denkmodel is gebaseerd op een analyse van kans maal impact om tot een eenduidige inschatting te komen van de meest belangrijke fiscale risicos die zich kunnen voordoen. Het bepalen van de kans maal impact is een inschatting gebaseerd op zowel kwantitatieve als kwalitatieve gronden en gebeurt op basis van begrip van de organisatie en professional judgement. De organisatie heeft een lage risicobereidheid. Dit kan tot gevolg hebben dat de organisatie risico's als *key* classificeert die voor de Belastingdienst niet *key* zijn.

De organisatie hanteert voor *key risks* de definitie zoals in de Leidraad (versie maart 2023) van de Belastingdienst vermeld: *"individuele risico's die op zichzelf – indien niet juist geadresseerd – kunnen leiden tot een fout in de aangifte die groter is dan de gehanteerde materialiteit."*

Deze beoordeling gebeurt 'vooraf': vóór toepassing van beheersingsmaatregelen en monitoring door de organisatie en (eventueel) aanvullende controlewerkzaamheden door de Belastingdienst. De organisatie hanteert de volgende impactschaal:

Tabel 1: impactschaal

Impact	Zeer laag	Laag	Midden	Hoog	Zeer hoog
Financieel*	Lager dan 5.000 euro	Tussen de 5.000 euro en 10.000 euro	Tussen de 10.000 euro en 100.000 euro	Tussen de 100.000 euro en 250.000 euro	Meer dan 250.000 euro
Operationeel	1. Geen impact op het behalen van operationele doelstellingen 2. Geen impact op beschikbare capaciteit om de bedrijfsvoering te kunnen blijven uitvoeren	1. Weinig tot geen impact op het behalen van operationele doelstellingen 2. Weinig tot geen impact op beschikbare capaciteit om de bedrijfsvoering te kunnen blijven uitvoeren	1. Impact op het behalen van operationele doelstellingen 2. Impact op de beschikbare capaciteit om de bedrijfsvoering te kunnen blijven uitvoeren	1. Significante impact op het behalen van strategische en operationele doelstellingen 2. Verlies van beschikbare capaciteit om de bedrijfsvoering te kunnen blijven uitvoeren, de bedrijfsvoering komt in gevaar	1. Strategische en doelstelling worden niet behaald 2. License to operate in gevaar
Reputatie	1. Geen negatieve media-aandacht 2. Geen impact op de relatie met de Belastingdienst en andere toezichthouders	1. Weinig tot geen negatieve media-aandacht 2. Weinig tot geen impact op de relatie met de Belastingdienst en andere toezichthouders	1. Negatieve media-aandacht 2. Negatieve impact op de relatie met de Belastingdienst en andere toezichthouders	1. Significante regionale en landelijke negatieve media-aandacht 2. Vertrouwensbreuk tussen de organisatie en toezicht-houders waaronder de belastingdienst	1. Landelijke en mogelijk internationale negatieve media-aandacht 2. Vertrouwensbreuk tussen de organisatie en toezichthouders waaronder de Belastingdienst 3. Boetes* en mogelijke rechtsvervolging

* De organisatie hanteert een zero tolerance-beleid rondom boetes.

De organisatie hanteert de volgende kansschaal:

Tabel 2: kansschaal

Kans	Zeer laag	Laag	Midden	Hoog	Zeer hoog
Definitie	De kans dat het risico zich manifesteert is nagenoeg onwaarschijnlijk	De kans dat het risico zich manifesteert niet waarschijnlijk	De kans dat het risico zich manifesteert is waarschijnlijk	De kans dat het risico zich manifesteert is zeer waarschijnlijk	De kans dat het risico zich manifesteert is nagenoeg evident
Indicator	Het risico heeft zich **niet** voorgedaan de afgelopen 10 jaar	Het risico heeft zich **niet** voorgedaan de afgelopen 5 jaar	Het risico heeft zich eens voorgedaan de afgelopen 5 jaar	Het risico heeft zich voorgedaan het afgelopen jaar. Het is geen verassing als het risico zich manifesteert	Het risico heeft zich meermaals voorgedaan het afgelopen jaar

Via een gestructureerd risicobeoordelingsproces (her)beoordeelt de organisatie jaarlijks hoe groot de risico's zijn, zowel individueel als collectief. Met behulp van een zogenoemde *heat map* heeft de organisatie de uitkomsten van deze analyse gevisualiseerd en gesorteerd op de belangrijkste dreigingen en kansen.

Tabel 3: heat map

Risicobereidheid						
		Kans				
		1	2	3	4	5
Impact	5	Te bepalen	Key risk	Key risk	Key risk	Key risk
	4	Te bepalen	Te bepalen	Key risk	Key risk	Key risk
	3	Non-key risk	Te bepalen	Te bepalen	Key risk	Key risk
	2	Non-key risk	Non-key risk	Te bepalen	Te bepalen	Key risk
	1	Non-key risk	Non-key risk	Non-key risk	Te bepalen	Te bepalen

Key risks
De organisatie heeft de volgende *key risks* vastgesteld:

Tabel 4: key risks

Risk ID	Belastingmiddel	Proces	Subproces	Risiconaam	Risicobeschrijving
Voorbeeld 1	LH	Indiensttreding	Identificeren nieuwe medewerkers	Onjuiste vaststelling	Het risico bestaat dat de identiteit van een nieuwe medewerker niet of niet op de juiste manier is vastgesteld, met als gevolg dat het anoniementarief toegepast had moeten worden en de Belastingdienst zich op het standpunt kan stellen dat te weinig loonheffingen zijn ingehouden en afgedragen.
Voorbeeld 2	BTW	Aangifte en administratie	Opstellen aangifte	Onjuiste verwerking van gegevens	Het risico bestaat dat geen vier-ogen-controle wordt toegepast op juistheid en volledigheid van gegevens in de opgestelde btw-aangifte, met als gevolg dat een onjuiste aangifte wordt ingediend met discussies, boetes en/of heffingsrente tot gevolg.
Voorbeeld 3	BTW	Verkoop	Verhuur woningen	Onjuiste toepassing vrijstelling	Het risico bestaat dat de btw-behandeling van verhuur op onjuiste wijze wordt vastgesteld met als gevolg btw onterecht wel of niet in rekening wordt gebracht en/of onterecht btw in aftrek wordt gebracht met discussies, boetes en/of heffingsrente tot gevolg.
Voorbeeld 4	VPB	Algemeen	Besluitvorming transacties	Onbekendheid zakelijke gebeurtenissen	Het risico bestaat dat de fiscale functie niet of te laat betrokken is bij de besluitvorming over zakelijke gebeurtenissen met mogelijke gevolgen voor de vennootschapsbelasting, met als gevolg dat deze uiteindelijk niet of onjuist worden verwerkt in de aangifte.
Voorbeeld 5	TP	Opstellen TP Policy	Opzet TP-model	Aansluiting zakelijke realiteit	Het risico bestaat dat het TP-model niet of niet meer overeenkomt met de zakelijke realiteit, waardoor de Belastingdienst de zakelijkheid van verrekenprijzen ter discussie kan stellen, met als gevolg omkering van de bewijslast, navordering, boetes en/of heffingsrente.
Etc.	Etc.	Etc.	Etc.	Etc.	Etc.

* Kanttekening: overzicht indicatief en niet compleet.

Uitgangspunten monitoring- en testingactiviteiten
Om de monitoringactiviteiten van jaar naar jaar inzichtelijk te maken, heeft de organisatie een monitoring- en testingplan opgesteld. Bij het invullen hiervan is rekening gehouden met de volgende uitgangspunten:

- **Capaciteit:** de organisatie kent een bescheiden tax-afdeling van 2,0 FTE. Voor het uitvoeren van de monitoring- en testingactiviteiten wordt gesteund op de stafafdelingen. De tax-afdeling vervult een reviewende tweedelijns rol. Tevens vanuit een tweedelijnsperspectief voert de afdeling Risk en Compliance monitoring- en testingactiviteiten uit. Voor de processen waarvan de tax-afdeling zelf eigenaar is – en daarmee ook de risico-eigenaar – maakt de organisatie gebruik van externe adviseurs (bijvoorbeeld bij het opstellen van de aangiften en het bepalen van de fiscale positie van de organisatie).
- **Periodiciteit:** gegeven (1) de risicobereidheid van de organisatie, (2) het zoveel als mogelijk werken in de actualiteit, (3) de effectiviteit van de fiscale risicocontrolematrix en (4) de capaciteit van de organisatie, heeft de organisatie gekozen om de monitoring- en testingactiviteiten te verspreiden over een periode van 3 jaar (tevens de looptijd van het convenant). De organisatie wil haar belangrijkste risico's frequenter raken en vindt het belangrijk om haar 'blinde vlekken' in beeld te krijgen door een 'vangnet' (de statistische steekproef) ten minste één keer in de drie jaar in te zetten (mede gezien de hogere mate van volwassenheid van het TCF). Door dit vangnet kan de organisatie mede gezien haar omvang, beperkte verandering in activiteiten en stabiele regelgeving de werking van het TCF toetsen vanuit een beperkte tijdsperiode van één representatieve maand.
- **Schillenmodel:** de organisatie gebruikt het schillenmodel van de Belastingdienst als denkmodel. De kerngedachte achter het schillenmodel is dat controlewerkzaamheden die door anderen voldoende zijn uitgevoerd niet hoeven te worden overgedaan. Vanuit deze optiek spelen de Internal Audit-afdeling binnen de organisatie en de externe accountant een belangrijke rol.

De organisatie zet naast de beheersingsmaatregelen uit haar RCM zowel een statistische steekproef als data-analyse in. Deze twee monitoringactiviteiten zijn hieronder nader toegelicht.

Inzet statistische steekproef
Inleiding
Ter verkrijging van inzicht in het bestaan en de werking van het TCF en mogelijke onbekende risico's voert de organisatie eens in de drie jaar, in samenwerking met een externe adviseur, een statistische steekproef uit om vast te stellen wat de kwaliteit van de processen en data is die uiteindelijk leiden tot verwerking in de diverse aangiftes.

Opzet
Bij de uitvoering van de steekproef maakt de organisatie gebruik van de zogenoemde *single audit*-methode, ook wel de geïntegreerde (= voor meerdere of alle belastingmiddelen) steekproef genoemd. De organisatie trekt de steekproef op de in- en uitgaande geldstromen en raakt daarmee alle relevante belastingmiddelen in scope: omzetbelasting, vennootschapsbelasting (inclusief TP) en loonheffingen.

De beoordeling van de getrokken steekproefposten raakt zowel de output van de individuele transacties als de achterliggende primaire processen. De controle op de juiste fiscale behandeling van transacties betreft de gegevensgerichte controle. De controle op de achterliggende processen (bijvoorbeeld middels lijncontroles of '*walk throughs*') betreft de zogenoemde systeemgerichte controle.

Uitleg van de trekking
Om tot een juiste populatie te komen voor de trekking van de steekproef verzamelt de organisatie de bankmutaties, relevante gegevens uit de financiële administratie en overige brondocumenten per begin en einde van de periode. De organisatie vergelijkt het totaal van de mutaties met de aangesloten standen per begin en einde van de betreffende periode. Bij de inrichting van de steekproef hanteert de organisatie – met het oog op de gewenste efficiëntie – het zo snel mogelijk goedkeuren van de populatie als uitgangspunt. In navolging op hetgeen binnen accountantskringen gebruikelijk is, is daarbij uitgegaan van een betrouwbaarheid van 95%.

Bij de trekking van steekproeven gaat de organisatie, op basis van de materialiteitstabel van de Belastingdienst, uit van een materialiteit van € 3.000.000. De controletolerantie is vanuit een nulfoutenverwachting gelijkgesteld aan 100% van de materialiteit. De gekozen betrouwbaarheid en de vastgestelde controletolerantie bepalen samen de

“controle-intensiteit” ofwel – in technische termen – het interval. Het interval bedraagt dan € 1.000.000, waaruit per interval aselect één euro wordt getrokken. Op basis van de totale geldstromen van € 220.000.000, materialiteit en interval bedroeg de meest recente steekproef 220 getrokken euro’s. Dit betreft – afhankelijk van de omvang van de grotere posten – maximaal 220 transacties.

Uitvoering
Bij de uitvoering van de feitelijke analyse en het opstellen van een conceptrapportage heeft de organisatie ondersteuning van een adviseur ingehuurd. Zij hebben de werkzaamheden als volgt verdeeld:

- **de organisatie:**
  - verzamelt relevante (bron)documentatie per getrokken transactie (bijvoorbeeld: boekingen en inkomende en uitgaande facturen)
  - voert de primaire analyse uit van de geselecteerde transacties en vastlegging

- **de externe adviseur:**
  - verzorgt de trekking van de steekproef waaronder het vaststellen van de materialiteit, betrouwbaarheid, scope, controletolerantie, interval en het bepalen welke getrokken euro’s op welke facturen of transacties zien
  - beoordeelt de feitelijke/ finale fiscale analyse met betrekking tot de specifieke belastingmiddelen en evalueert de bevindingen
  - stelt de conceptrapportage op

De organisatie en adviseur beoordelen de getrokken transacties op verschillende, specifieke aspecten. Voor de omzetbelasting is bijvoorbeeld sprake van de volgende meetpunten:

- de factuur voldoet aan de factuurvereisten zoals omschreven in wet op de OB
- het toegepaste OB-tarief is juist en in overeenstemming met de fiscale wet- en regelgeving
- de classificatie in het grootboek is juist (conform de *accounting manual*) en de transactie is juist geboekt op de juiste grootboekrekening

Op basis van de bespreking van de conceptrapportage heeft de organisatie, na enkele aanvullende werkzaamheden, een definitieve rapportage opgesteld. Deze definitieve rapportage bevat naast (een analyse van) de bevindingen ook aanbevelingen waarmee de organisatie haar TCF verder kan verbeteren en uitbouwen. Dit betreft de zogenaamde leercirkel.

Toelichting inzet van data-analyse
Om op een efficiënte wijze inzicht te krijgen in de mate van beheersing van benoemde risico’s zet de organisatie ook data-analyses in. Dit doet de organisatie bijvoorbeeld voor de integrale analyse van risico’s in de loonheffingen. Dit doet zij met gebruik van de bestanden van de loonaangiften (xml-bestanden). De analyse omvat geautomatiseerde checks, zoals de opname van een geldig BSN-nummer in het digitale personeelsdossier, de toepassing van loonheffingskorting in combinatie met het anoniementarief en bijvoorbeeld de nacalculatie van de netto reiskostenvergoeding. De organisatie maakt gebruik van een interactief dashboard – zowel op organisatieniveau als op werknemersniveau – waarin de bevindingen zijn weergegeven. De organisatie herstelt mogelijke fouten na een nadere analyse in de aangifte en start de leercirkel om het proces verder te verbeteren. De organisatie past ook data-analyse toe op relevante data uit de aangiften omzetbelasting en elementen uit de aangiften vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld werkelijke gemengde kosten, juiste toepassing transfer pricing, etc.). De organisatie heeft in haar IC-plan beschreven waarom welke analyses worden uitgevoerd en welke datapunten zij als zijnde ‘ist en soll’ aan elkaar koppelt.

Rapporteren van monitoring en testingresultaten
De tax manager ontvangt ieder kwartaal van de stafafdelingen een rapportage over de effectiviteit van de beheersingsmaatregelen in opzet, bestaan en werking. De tax manager verzamelt alle informatie en verwerkt de informatie in een rapportage. De rapportage bespreekt de tax manager op kwartaalbasis met de afdeling Risk en Compliance en op jaarbasis met de CFO. Indien nodig wordt de externe adviseur geraadpleegd. In het geval dat beheersingsmaatregelen niet effectief worden bevonden in zowel opzet, bestaan en werking stelt de desbetreffende afdeling een verbeterplan op. De tax manager en de Risk en Compliance afdeling dienen het plan goed te keuren. De organisatie informeert de Belastingdienst jaarlijks over de monitoring- en testingresultaten (en indien nodig vaker).

Periodiciteit van monitoring- en testingresultaten
Zoals in het voorgaande beschreven voert de organisatie verschillende monitoring- en testingwerkzaamheden uit. Deze werkzaamheden vinden plaats met een wisselende periodiciteit. In de twee tabellen op de volgende pagina's heeft de organisatie de periodiciteit van de verschillende werkzaamheden samengevat. In alle gevallen wil de organisatie dit op een zo actueel mogelijke basis uitvoeren en acht zij het niet noodzakelijk om (gezien haar volwassenheidslevel 4) iedere periode meegenomen te hebben. Belangrijkste gedachte hierbij is dat de organisatie de werking van haar TCF wil toetsen en waar nodig direct kan bijsturen in de systemen en processen en ingeval van mogelijke omissies dat direct in de actualiteit kan corrigeren. Om die reden voert de organisatie waar mogelijk haar monitoringwerkzaamheden al uit vóórdat de aangiften zijn ingediend.

Verwerking uitkomsten van monitoring- en testingresultaten
De tax manager ontvangt ieder kwartaal van de stafafdelingen een rapportage over de effectiviteit van de beheersingsmaatregelen in opzet, bestaan en werking. Bij geconstateerde omissies of bevindingen is de afspraak dat dit direct wordt aangepast in de financiële administratie en daarmee direct goed mee zal lopen in de in te dienen aangiften.

Ieder kwartaal zal de tax manager bij geconstateerde omissies overwegen en afstemmen of ook over eerdere perioden moet worden onderzocht of aanpassingen in reeds ingediende aangiften moeten worden gedaan. Als uit de uitkomsten van de uitgevoerde statistische steekproef blijkt dat een aanpassing in de betreffende onderzochte periode nodig is, onderzoekt de tax manager of dezelfde fout ook in eerdere perioden kan zijn voorgekomen. Dit wordt dan ook aangepast/ gecorrigeerd. Aangezien de statistische steekproef is uitgevoerd om de werking van het TCF te testen en niet is ingericht om een ingediende aangifte te toetsen besluit de organisatie om geen statistische extrapolatie toe te passen op de gevonden fout. In plaats daarvan doet zij het volgende. De organisatie heeft drie jaar geleden ook een periode (met dezelfde opbouw qua populatie) middels een steekproef onderzocht en daar geen materiële fouten waren geconstateerd op dit thema besluit de tax manager om de correctie ten aanzien van dit thema aan te brengen over alle aangiften die na de vorige (middels steekproef) onderzochte periode zijn ingediend. De tax manager bepaalt de hoogte van de correctie door een analyse uit te voeren op de omvang van de boekingen ten aanzien van dit thema in de totale te corrigeren periode. Daarnaast onderzoekt de tax manager hoe dit thema vanaf dat moment beter beheerst kan worden om toekomstige fouten te voorkomen.

Tabel 5: IC-plan, deel doorlopende activiteiten

Doorlopende activiteiten*				
Belastingmiddel	**Onderwerp**	**Activiteit**	**Door wie**	**Uitvoeren in Kalenderjaar**
Allen	Uitvoeren Risicoanalyse	In Q1 van het jaar wordt de risicocontrolematrix beoordeeld op: 1. Volledigheid van de risico's (nieuw en bestaand) 2. Kans maal impact bepaling van de risico's Hoe: in overleg met stafafdelingen, Risk en Compliance-afdeling en externe adviseur. De Belastingdienst wordt geïnformeerd over de uitkomsten van de risicoanalyse.	Tax Manager i.s.m Risk en Compliance-afdeling en externe adviseur	Jaarlijks
Allen	Statistische steekproef	In Q4 van het desbetreffende jaar wordt middels een statistische steekproef (zie toelichting steekproef) de werking van het TCF beoordeeld en mogelijke onbekende risico's geïdentificeerd door het uitvoeren van de steekproef.	Tax Manager i.s.m de betreffende stafafdelingen en externe adviseur	1 x in de 3 jaar
Allen	Evalueren monitoring- en testingactiviteiten	Op kwartaalbasis worden de monitoring- en testingresultaten geëvalueerd in overleg met stafafdelingen, Risk en Compliance-afdeling en op jaarlijkse basis de CFO. Indien nodig wordt het monitoring- en testingplan bijgesteld en de externe adviseur geraadpleegd. De Belastingdienst wordt jaarlijks geïnformeerd over de uitkomsten van de monitoring- en testingactiviteiten.	Tax Manager i.s.m Risk en Compliance-afdeling en externe adviseur	Ieder kwartaal en ieder jaar

* Kanttekening: overzicht is indicatief en niet compleet.

Tabel 6: IC-plan, deel specifieke activiteiten

Specifieke activiteiten*							
Belastingmiddel	**Onderwerp**	**Activiteit**	**Controleparameters**	**Periode**	**Systeem**	**Door wie**	**Uitvoeren in Kalenderjaar**
Loonheffing	1. Uitdiensttreding 2. Inhuur derden 3. Mobiliteit 4. Mutaties payroll	Data-analyse + gegevensgericht	1. RVU, excessieve vertrekvergoeding 2. Fictieve dienstbetrekking, percentage gestorte bedrag op G-rekening 3. Auto van de zaak, reisvergoeding 4. Toegepast tarief en kortingen De volgende queries worden toegepast: - All contracts per employee, including historical contracts. - Etc.	Q1 en Q2 2023	SAP	Tax Manager i.s.m. HR Manager	2023
Omzetbelasting	Aankoop en verhuurwoningen	Gegevensgericht–data-analyse + inspectie documentatie	1. Controle op aftrek voorbelasting verkoop onroerende zaak 2. Controle op belast dan wel onbelast levering onroerende zaak	Q3 en Q4 2024	Niet van toepassing	Tax Manager i.s.m. afdeling Real Estate	2024
VPB	*Key control testing*	Lijncontrole + gegevensgericht	Onafhankelijk toetsen opzet, bestaan en werking van de beheersingsmaatregelen door tweede lijn.	Q1 tm Q3 2025	SAP	Tax Manager i.s.m. Finance Manager & afdeling risk en compliance	2025

* Kanttekening: overzicht is indicatief en niet compleet.

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake monitoring is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. De beschrijving van de good practice bevat een nadere toelichting op het toepassen van 'kans maal impact' als onderdeel van de risicoanalyse. Voor het bepalen van de kans en de (potentiële) impact bestaat geen vaste of verplichte indeling. De organisatie uit deze good practice gebruikt hiervoor twee vijfpuntsschalen met duidelijke labels. Deze schalen zijn een concreet voorbeeld van hoe een organisatie in de praktijk nadere invulling kan geven aan de begrippen kans en impact. Deze invulling is vormvrij en daardoor kunnen verschillende organisaties verschillende invullingen hanteren. Vanuit het perspectief van de Belastingdienst is met name van belang dat de organisatie transparant is over de gekozen invulling en dat zij deze consequent toepast.

De good practice bevat ook een deel van de uitkomsten van de fiscale risicoanalyse. Hierbij hanteert de organisatie deels een andere invalshoek dan de Belastingdienst. De volgende opgenomen risico's betreffen interne beheersingrisico's:

- Het risico bestaat dat geen vier-ogen-controle wordt toegepast op juistheid en volledigheid van gegevens in de opgestelde btw-aangifte, met als mogelijk gevolg dat een onjuiste aangifte wordt ingediend met discussies, boetes en/of heffingsrente tot gevolg.
- Het risico bestaat dat de fiscale functie niet of te laat betrokken is bij de besluitvorming over zakelijke gebeurtenissen met mogelijke gevolgen voor de vennootschapsbelasting, met als gevolg dat deze uiteindelijk niet of onjuist worden verwerkt in de aangifte.

In zijn fiscale risicoanalyse beperkt de Belastingdienst zich tot de inherente fiscale risico's. Dit neemt niet weg dat interne beheersingrisico's zoals bovenstaande relevant zijn in de context van het bespreken van de kwaliteit en werking van de fiscale beheersingsmaatregelen en de gevolgen voor het toezicht.

Ten aanzien van de spreiding van de monitoringactiviteiten in deze good practice is sprake van drie relevante aandachtspunten:

a de spreiding van het geheel der monitoringwerkzaamheden over drie jaar
b het uitvoeren van een steekproef eens per drie jaar
c bij het uitvoeren van de steekproef één maand beoordelen

Ad. a) de spreiding van het geheel der monitoringwerkzaamheden over drie jaar

De organisatie spreidt de monitoringwerkzaamheden uit over een periode van drie jaar. Spreiding over een langere periode kan helpen bij het inrichten van een evenwichtige monitoringfunctie. Voor de Belastingdienst is het van belang dat sprake is van adequate monitoring zodat het onwaarschijnlijk is dat ingediende aangiften materiële fouten bevatten. Dit geldt bijvoorbeeld – maar niet uitsluitend – bij het toelatingscriterium voor het horizontaal toezicht dat ziet op adequate monitoring. Daarbij is het niet zo dat alle monitoringactiviteiten over elke periode moeten worden uitgevoerd om te kunnen voldoen aan dit criterium. De organisatie kan een evenwichtige mix aan activiteiten hanteren om zo te komen tot een voldoende mate aan comfort over de ingediende aangiften. Als een organisatie daarbij wisselt tussen verschillende monitoringactiviteiten kan dat leiden tot aanvullende inzichten inzake de werking van de fiscale beheersing en de aanwezigheid van eventuele onbekende risico's. In deze good practice hangt het af van hetgeen onder ad. b en ad. c is besproken of de Belastingdienst een dergelijke spreiding over drie jaar als adequaat ziet.

Ad. b) het uitvoeren van een steekproef eens per drie jaar

Sommige organisaties passen periodisering van de monitoringactiviteiten toe door bijvoorbeeld in jaren één en twee geen activiteiten toe te passen en in jaar drie wel. Een variant hierop is de situatie waarin een organisatie bepaalde monitoringactiviteiten uitvoert over een beperkte periode binnen elk jaar (bijvoorbeeld een jaarlijkse steekproef die slechts ziet op één kwartaal). Door de mogelijkheid van bijvoorbeeld unieke transacties/gebeurtenissen en seizoenspatronen is in zo'n geval geen sprake van adequate monitoring indien de organisatie geen andere monitoringactiviteiten uitvoert over de resterende perioden. Aanvullende werkzaamheden bijvoorbeeld in de vorm van cijferanalyse, zijn dan noodzakelijk. Sommige organisaties kiezen voor een dergelijke aanpak vanwege beperkte capaciteit. In deze gevallen verdient het wat de

Belastingdienst betreft de voorkeur om dezelfde hoeveelheid werkzaamheden uit te voeren maar dan verspreid over de gehele periode. Bijvoorbeeld, indien een organisatie denkt slechts een steekproef te kunnen uitvoeren van 100 posten en daarom slechts één kwartaal beoordeelt, kan zij ook 100 posten trekken over het gehele jaar. Dit verlaagt uiteraard de diepgang van de monitoringwerkzaamheden (gegeven een gelijkblijvende materialiteit daalt de mate van zekerheid). De uitgevoerde werkzaamheden vormen dan echter wel een betere basis voor het reduceren van het toezicht door de Belastingdienst. In deze good practice trekt de organisatie eens in de drie jaar een steekproef over één maand. In zo'n geval zal de Belastingdienst het gesprek aangaan met de organisatie over de mogelijkheid die steekproef te verdelen over het gehele jaar.

Ad. c) bij het uitvoeren van de steekproef één maand beoordelen
De organisatie past een mix aan monitoringactiviteiten toe. Hierbij trekt zij eens in de drie jaar een steekproef (single audit). Indien de overige monitoringactiviteiten een voldoende mate van comfort geven ten aanzien van de *key risks* over de andere jaren, dan kan de organisatie voldoen aan het toelatingscriterium voor horizontaal toezicht dat ziet op adequate monitoring. Of naar mening van de Belastingdienst sprake is van adequate monitoring hangt af van verschillende factoren, met name de volgende:

1 de fiscale strategie en de relevante *key risks* binnen de organisatie (het risicoprofiel)
2 de kwaliteit van de fiscale beheersingsmaatregelen (en of de werking daarvan in voorgaande monitoringwerkzaamheden is vastgesteld)
3 de kwantiteit en kwaliteit van de overige monitoringwerkzaamheden

In casu is volgens de organisatie sprake van een conservatieve fiscale strategie (de organisatie kent een lage risicobereidheid), maar lijkt wel sprake te zijn van relatief veel relevante fiscale risico's. Als de Belastingdienst deze mening deelt, is sprake van een gemiddeld risicoprofiel. De opzet van het TCF – voor zover op te maken uit de beschrijving – met het gebruik van het three lines-model en een uitgewerkte risicocontrolematrix lijkt goed op orde. Indien met eerdere monitoringwerkzaamheden reeds het bestaan en de werking van de beheersingsmaatregelen is vastgesteld, verlaagt dit het beheersingsrisico. Door de mix aan monitoringwerkzaamheden lijkt daar in casu sprake van te zijn. In zo'n situatie kan de Belastingdienst een steekproef die slechts eens in de drie jaar wordt uitgevoerd aanmerken als adequate monitoring.

De organisatie voert waar mogelijk haar monitoringwerkzaamheden al uit vóórdat de aangiften zijn ingediend; dit om zoveel mogelijk in de actualiteit te kunnen werken. Dit sluit goed aan op de uitgangspunten van het horizontaal toezicht. Hierbij is het wel van (extra) belang dat het aangiftetraject – de wijze waarop de aangiften vanuit de onderliggende administratie tot stand komen – een goed functionerend geheel van het TCF vormt.

Tot slot valt op dat de organisatie in de beschrijving van haar steekproef de uitgangspunten van de Belastingdienst – zoals hij dat toepast tijdens boekenonderzoeken – hanteert. Dit is – uiteraard – niet verplicht, maar helpt wel bij het bespreken van de monitoring tussen organisatie en Belastingdienst.

Type A (grotere organisaties), casus 3 (toegevoegd september 2023)

Organisatiekenmerken

In deze good practice is de organisatie een groot consultancybedrijf met meer dan € 500 miljoen omzet per jaar en meer dan 2.000 werknemers en vallend onder horizontaal toezicht. De organisatie hanteert een conservatieve fiscale strategie met een lage risicobereidheid. Ook kent zij al een geruime tijd een formeel Tax Control Framework (TCF). De organisatie kenmerkt zich verder door een goede administratie met een goed functionerend ERP-pakket met goede processen daarom heen. Deze good practice gaat in op de toepassing van de geïntegreerde statistische steekproef als onderdeel van de periodieke fiscale monitoring.

Beschrijving good practice

Toepassing van de geïntegreerde statistische steekproef

De organisatie beschikte al over een geformaliseerd TCF en de Belastingdienst wenste in het kader van het doorontwikkelde horizontaal toezicht en conform de principes van het convenant nieuwe stijl dat de organisatie de werking van het TCF toetst. Na hierover met elkaar gesproken te hebben, besloot de organisatie de jaarlijkse monitoring te verrichten op basis van de geïntegreerde, statistische steekproef zoals de Belastingdienst deze zelf voorstaat in zijn controle- en toezichtbeleid. De organisatie hanteert daarbij dezelfde uitgangspunten, methodiek en software als de Belastingdienst. Als voordeel van deze aanpak ziet de organisatie vooral dat de geïntegreerde statistische steekproef een efficiënte en eenduidige wijze van monitoring is, waarbij in één keer naar de validatie van alle rijksheffingen in een bepaalde periode kan worden gekeken. Hierdoor is het niet meer noodzakelijk andere vormen van (deel)monitoring toe te passen, daar bij deze organisatie met een dergelijke steekproef alle *key risks* worden geraakt (er zijn dus ook geen *key risks* gericht op de volledigheid van de aangiften).

Een tweede voordeel van het inzetten van de geïntegreerde statistische steekproef in het kader van horizontaal toezicht voor de organisatie was dat onder voorwaarden – zoals de kwaliteit van de monitoring en transparantie – ook heldere afspraken konden worden gemaakt over hoe de Belastingdienst zijn toezicht kan aanpassen op de monitoringwerkzaamheden. Ook bespraken de organisatie en de Belastingdienst vooraf de kaders omtrent het geven van opvolging aan de steekproefbevindingen.

Reductie

De organisatie heeft met de Belastingdienst besproken hoe zij de voor de steekproef te hanteren populatie bij de eerste steekproef wil samenstellen en welke reductie zij de eerste keer op de steekproef wil toepassen. Dit op basis van de zogenaamde reductietabel uit het beleid van de Belastingdienst, zie Tabel 1:

Tabel 1: reductietabel (Handboek Controle Belastingdienst)

Positieve voorinformatie	Reductie van de steekproef met	Te verrichten meerwerk
Opzet en bestaan van de interne beheersing	75%	25 '*dual purpose test*'
Opzet, bestaan en werking van de interne beheersing, waarbij externe deskundigen of de medewerkers van de organisatie zelf aanvullende werkzaamheden verricht aan de werking (monitoring)	87½%	25 '*dual purpose test*'. Voorts bespreking van de uitkomsten van de monitoring en de uitgevoerde vervolgacties ('*follow-ups*')
Controles door derden of medewerkers van de organisatie zelf, met dezelfde reikwijdte en nauwkeurigheid als de belastingdienst hanteert	100%	Bespreking uitgangspunten en indien gelijk aan Belastingdienst: beoordeling 10% aselect aangewezen dossiers

Op basis van de opzet en het bestaan van het TCF heeft de organisatie de omvang van de reductie op de eerste steekproef bepaald op 75%. Deze mate van reductie is bepaald op basis van het feit dat de organisatie al veel beheersings- en monitormaatregelen heeft ingeregeld als onderdeel van haar TCF. Ook boden eerdere, voor introductie van de geïntegreerde statistische steekproef – meer specifieke – uitgevoerde monitoringwerkzaamheden reeds positieve voorinformatie inzake de werking. Zo was bijvoorbeeld sprake van een tweedelijnscontrole op veel fiscale dossiers en was al sprake van een interne controle op de inzet van ZZP-ers, de werkkostenregeling, declaraties, btw-aangiften en de Vpb-aangiften. Daarnaast was sprake van periodieke afstemming met de Belastingdienst inzake verschillende fiscale dossiers.

De uitvoering van de steekproef is de eerste keer tussentijds op bepaalde ijkmomenten afgestemd met de Belastingdienst. De organisatie heeft steeds zorgvuldig alle stappen van de steekproef vastgelegd (zoals bijvoorbeeld de samenstelling van de populatie, het *log file* van de trekking en de fiscale onderwerpen waarop de trekking is beoordeeld) en heeft met inschakeling van specialisten de steekproefrapportage opgesteld.

Uitkomsten van de steekproef

De organisatie voert de geïntegreerde steekproef jaarlijks zorgvuldig uit en deelt de uitkomsten (waaronder aangetroffen fouten in aangiften of processen) met de Belastingdienst. De organisatie bespreekt ook jaarlijks deze uitkomsten met de Belastingdienst. De nadruk ligt tijdens die bespreking op de wijze waarop de organisatie omgaat met de bevindingen, zowel qua aanpassingen aan de fiscale beheersing als aanpassingen aan reeds ingediende aangiften. De Belastingdienst kan hierdoor steunen op de monitoring zoals de organisatie die uitvoert. Door het goed naleven van de gemaakte procesafspraken en de zorgvuldige en transparante wijze waarop de steekproefcontroles zijn uitgevoerd heeft de organisatie na verloop van tijd aanvullende reductie toegepast (tot 87,5%), waardoor de monitoringwerkzaamheden van de organisatie dus verder zijn afgenomen.

Een belangrijk uitgangspunt is dat de organisatie bij bevindingen grondig onderzoekt of vergelijkbare fouten vaker zijn gemaakt in de populatie als geheel. Waar dat het geval is, corrigeert de organisatie ook die fouten. Daarbij maakt de organisatie het volgende onderscheid naar het soort fout dat in de steekproef is aangetroffen:

- Indien sprake is van een fout die bijvoorbeeld het gevolg is van een wetswijziging in de onderzoeksperiode of een door een menselijke fout bij de boeking van bepaalde factuur, dan beperkt het vervolgonderzoek door de belastingplichtige zich tot de populatie waarin de gemaakte fout is aangetroffen.
- Indien sprake is van een fout die zeer waarschijnlijk ook in eerdere periodes is gemaakt (bijvoorbeeld door een verkeerde indeling van het financieel ERP-pakket), beoordeelt de organisatie of de fout ook voorkomt in andere periodes.

De meest recent uitgevoerde steekproef leidde tot een drietal bevindingen:

- De eerste bevinding ziet op een fout die door een inkoopmedewerker is gemaakt bij het inboeken van de voorbelasting. Uit nader onderzoek bleek dat deze medewerker gebruik maakte van een instructie die in de praktijk voor meerdere uitleg vatbaar blijkt. De organisatie maakt al een langere tijd gebruik van deze instructie. Dit was voor de organisatie aanleiding om ook in een beperkt aantal eerdere periodes onderzoek te doen naar deze foutsoort.
- De tweede bevinding ziet op een fout op de salarisadministratie. Een medewerker is overleden en de organisatie heeft een (onbelaste) overlijdensuitkering van zes maal het maandloon uitgekeerd aan de nabestaanden. Daar dit meer is dan het toegestane bedrag is deze boeking fiscaal onjuist. Dit was de eerste keer dat een dergelijke uitkering is uitbetaald door de organisatie en intern bestonden hier geen instructies voor. De organisatie heeft hier verder geen onderzoek naar uitgevoerd.
- De derde bevinding ziet ook op de salarisadministratie. De organisatie bleek een verkeerd percentage voor de hoge gedifferentieerde WW-premie toe te passen. Dit percentage was per 1 januari gewijzigd. De organisatie heeft dit per 1 januari voor alle betreffende werknemers hersteld, maar geen nader onderzoek uitgevoerd naar eerdere jaren.

Waar nodig dient de organisatie vervolgens suppletieaangiften in. In alle gevallen voert de organisatie sowieso ook altijd vervolgonderzoek uit of de geconstateerde fouten nog na de onderzoeksperiode voorkomen én treft de organisatie maatregelen om de geconstateerde fouten te voorkomen. Het uitgangspunt hierbij is dat alles erop gericht is om te leren van de monitoring en om de leer- en verbeterpunten daarvan te verwerken in het TCF.

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake monitoring is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. In de beschrijving van de good practice staat de beschrijving van de opzet, het uitvoeren en het evalueren van de statistische steekproef centraal. Voorop staat dat de Belastingdienst het beeld heeft dat de organisatie serieus en zorgvuldig werkt aan haar fiscale monitoring. Op basis van hetgeen is beschreven lijkt het dat de organisatie met de beschreven opzet voldoet aan het toelatingscriterium voor horizontaal toezicht dat ziet op een adequate monitoring op het niveau van *key risks*. Daarbij verdient één specifiek element nadere aandacht. De good practice maakt melding van een reductie van de steekproefomvang (tot 87,5%). De steekproefomvang is primair een vrije keuze voor de organisatie. Bij de 'klassieke steekproefomvang' (de omvang waarbij geen reductie is toegepast) is naar mening van de Belastingdienst sowieso sprake van adequate monitoring.

Of met een reductie van de steekproefomvang nog sprake kan zijn van adequate monitoring is afhankelijk van meerdere factoren, met name de volgende:

1 de fiscale strategie en de relevante fiscale risico's binnen de organisatie (het risicoprofiel)
2 de kwaliteit van de fiscale beheersingsmaatregelen (en of de werking daarvan in voorgaande monitoringwerkzaamheden is vastgesteld)
3 de kwantiteit en kwaliteit van de overige monitoringwerkzaamheden

In casu is volgens de organisatie zelf sprake van beperkte risico's en een conservatieve fiscale strategie. Als de Belastingdienst deze mening deelt, is sprake van een laag risicoprofiel. De organisatie geeft verder aan dat de fiscale beheersing op orde is. Met eerdere monitoringwerkzaamheden is reeds het bestaan en de werking van de beheersingsmaatregelen vastgesteld, hetgeen het beheersingsrisico verlaagt. Tot slot heeft de organisatie nog verschillende aanvullende monitoringwerkzaamheden die (deels) ook dit specifieke risico afdekken. In zo'n situatie kan de Belastingdienst een steekproef met een (tot 87,5% oplopende) reductie aanmerken als adequate monitoring. Daarbij dient dan wel sprake te zijn van een zogenoemde '*dual purpose test*'. Dit houdt in dat de organisatie niet alleen de fiscale aanvaardbaarheid van de getrokken posten beoordeelt, maar ook de juiste werking van de beheersingsmaatregelen. In de praktijk spreekt dit doorgaans voor zich daar organisaties bij de inzet van de steekproef als onderdeel van interne monitoring meestal sowieso ook de relevante beheersingsmaatregelen toetsen.

In dit kader is het tevens relevant dat de organisatie de reductiepercentages uit de reductietabel van de Belastingdienst hanteert, ondanks dat deze reductietabel primair is bedoeld voor het gebruik bij boekenonderzoeken. Het is echter begrijpelijk dat deze tabel ook in de kader van de monitoring als referentie wordt gebruikt. Hierbij acht de Belastingdienst het wel van belang dat de organisatie bij bevindingen die daar aanleiding toe geven – zoals bevindingen waaruit naar voren komt dat de beheersing niet adequaat heeft gefunctioneerd – de reductie (gedeeltelijk) ongedaan maakt in navolgende monitoringperiodes.

Een belangrijk onderwerp in de context van de evaluatie van de steekproef is hoe om te gaan met bevindingen. Het primaire uitgangspunt hierbij is dat fouten in de steekproef (de zogenoemde 'bekende fout') ook staan voor andere fouten in de populatie. Bij steekproefbevindingen gedurende het uitvoeren van een boekenonderzoek die leiden tot het afkeuren van de populatie biedt de Belastingdienst organisaties altijd de mogelijkheid om dan nader onderzoek te doen en biedt de Belastingdienst als alternatieve oplossing een projectie aan op basis van de uitkomsten van de steekproef. Een vervolgvraag kan zijn of ook in omliggende periodes sprake kan zijn van dergelijke fouten. Bij steekproefbevindingen gedurende het uitvoeren van een boekenonderzoek doet de Belastingdienst hier eventueel zelf nader onderzoek naar. Dit kan bijvoorbeeld via cijferanalyses. Dit zou er toe kunnen leiden dat de steekproefprojectie ook wordt geëxtrapoleerd naar andere tijdvakken. In de context van uitkomsten van eigen monitoring vergen de onderwerpen projectie en extrapolatie een genuanceerde aanpak.

Indien een organisatie zelf bevindingen heeft bij het uitvoeren van een steekproef is het de vraag of zij zelf correcties op aangiften aanbrengt aan de hand van projecties (binnen de populatie) en extrapolatie naar andere tijdvakken. Omdat deze bevindingen kunnen staan voor andere fouten in de populatie kan naar mening van de Belastingdienst pas sprake zijn van adequate monitoring indien de organisatie wel nader onderzoek doet naar deze bevindingen. Dat kan bijvoorbeeld via cijferanalyses. Hierbij is het met

name van belang dat de organisatie de oorzaak van de bevindingen – waar mogelijk – achterhaalt en vervolgens de opzet van haar fiscale beheersing aanpast om soortgelijke fouten in de toekomst te voorkomen (dit wordt ook wel de prospectieve functie van monitoring genoemd). Waar redelijkerwijs te verwachten is dat de daadwerkelijke fout in de populatie groter is dan de bekende fout uit de steekproef ligt het ook voor de hand dat de organisatie ook daar aanvullend onderzoek naar uitvoert om de daadwerkelijke fout zo exact mogelijk te kunnen herstellen. Hetzelfde geldt voor eventuele fouten in andere tijdvakken. Hierbij geldt wel de nuancering dat het uitvoeren van dit nader onderzoek om te kunnen spreken van adequate monitoring wel in verhouding moet staan tot de belangen die spelen. Om die reden verdient het naar mening van de Belastingdienst de voorkeur om voor het uitvoeren van nader onderzoek naar andere tijdvakken afstemming te zoeken met de Belastingdienst.

De good practice bevat de uitgangspunten die de organisatie hanteert bij het beoordelen van bevindingen. Deze uitgangspunten liggen in lijn met hetgeen hierboven is beschreven. Daarnaast bevat de good practice ook een drietal voorbeelden waarin de organisatie deze uitgangspunten toepast. Bij de eerste besproken bevinding is sprake van een bevinding die voorkomt uit een onduidelijke instructie die de organisatie al een langere periode hanteert. Zodoende ligt het voor de hand dat deze fout vaker voorkomt in de onderzochte periode maar ook in andere tijdvakken. De organisatie heeft hier dan ook nader onderzoek uitgevoerd. Dit past bij een adequate monitoring.

Bij de tweede besproken bevinding lijkt duidelijk sprake te zijn van een unieke transactie (voor het eerst is een overlijdensuitkering uitbetaald) die foutief is behandeld. Om die reden heeft de organisatie hier geen nader onderzoek naar verricht. Theoretisch kan deze fout ook staan voor andere foutsoorten binnen de organisatie, maar vanuit het perspectief van de organisatie valt het te begrijpen dat hier geen nader onderzoek naar is uitgevoerd en kan in zo'n situatie ook bij de afwezigheid van nader onderzoek nog wel worden gesproken over adequate monitoring.

Bij de derde besproken bevinding is een verkeerd percentage ingevoerd. Hierdoor is het duidelijk dat de fout zich de gehele onderzochte periode heeft voorgedaan. De organisatie heeft hier dan ook terecht nader onderzoek naar uitgevoerd. De organisatie heeft echter geen nader onderzoek gedaan naar andere tijdvakken. In casu is het redelijkerwijs voorstelbaar dat ook in eerdere jaren een verkeerd percentage is ingevoerd. Dit is ook nog eens vrij eenvoudig te beoordelen. Naar de mening van de Belastingdienst zou bij adequate monitoring ook een dergelijke aanvullende beoordeling zijn uitgevoerd. In de praktijk zal dit onderwerp van gesprek zijn tussen de organisatie en Belastingdienst, waarbij het met name van belang is dat beide partijen inzicht krijgen in de door de andere partij gehanteerde aannames en dat duidelijke afspraken voor de toekomst kunnen worden gemaakt.

Alle drie de voorbeelden betreffen bevindingen waarbij sprake is van een bekende fout die leidt tot een onjuiste en/of onvolledige belastingheffing. In de praktijk komt het ook voor dat sprake is van bevindingen die niet direct hebben geleid tot een onjuiste en/of onvolledige belastingheffing, bijvoorbeeld bevindingen ten aanzien van de procedures (zoals niet gevolgde autorisatieprocedures). Voor zover geen sprake is van een onjuiste en/of onvolledige belastingheffing, komen de onderwerpen projectie en extrapolatie niet aan de orde. Wel is dit informatie die de organisatie moet gebruiken om de toegepaste reductie te beoordelen.

In de praktijk komt het vaker voor dat de monitoring bij een organisatie professioneel is ingericht, maar dat op kleine onderdelen sprake is van verschillen van inzicht met de Belastingdienst. Uiteraard steunt de Belastingdienst in dergelijke gevallen zoveel mogelijk op de reeds door de organisatie uitgevoerde werkzaamheden. Waar mogelijk beperken de toezichtwerkzaamheden ten aanzien van de onderwerpen waarover de partijen van mening verschillen zich ook tot een onderlinge bespreking; het uitvoeren van eigen steekproefonderzoek door de Belastingdienst lijkt in zo'n geval niet voor de hand te liggen.

Type A (grotere organisaties), casus 4 (toegevoegd september 2023)

Organisatiekenmerken

De organisatie is een Nederlandse handelsonderneming die binnen Europa actief is. Door diverse acquisities is de organisatie in de afgelopen jaren sterk gegroeid met momenteel een omzet van circa € 1 miljard en ruim 1.500 werknemers. Het hoofdkantoor bevindt zich in Nederland en daarnaast heeft de organisatie tientallen operationele vestigingen verspreid over diverse landen. Gezien de aard van de activiteiten, waarbij geen specifieke fiscale bijzonderheden spelen, en de conservatieve fiscale strategie heeft de organisatie een laag fiscaal risicoprofiel.

Beschrijving good practice

Als onderdeel van het *self-assessment* voor horizontaal toezicht is door de organisatie onder begeleiding van haar fiscaal adviseur een risicoanalyse uitgevoerd voor de omzetbelasting, loonheffingen en vennootschapsbelasting (inclusief transfer pricing). Op grond van deze risicoanalyse zijn door de organisatie vier *key risks* geïdentificeerd. Ten aanzien van deze *key risks* heeft de organisatie in lijn met de gewenste risico-response de fiscale beheersingsmaatregelen gedefinieerd in een risicocontrolematrix ('RCM'). In de RCM zijn de processen, *key risks* en bijbehorende beheersingsmaatregelen op overzichtelijke wijze samengevoegd.

Om het bestaan en de effectieve werking van de fiscale beheersingsmaatregelen periodiek te toetsen zijn vervolgens de fiscale monitoringmaatregelen gedefinieerd.

Bij het inrichten van de monitoring zijn de geïmplementeerde beheersingsmaatregelen inclusief de vastleggingen daarvan, de complexiteit en omvang van de organisatie alsmede de ambities van de organisatie in aanmerking genomen. De organisatie heeft ervoor gekozen om de gedefinieerde monitoringmaatregelen te integreren in de RCM. Hiermee is ten aanzien van de *key risks* in één oogopslag duidelijk hoe de fiscale beheersing en monitoring ervan zijn vormgegeven.

In onderstaande tabel is de uitgewerkte RCM voor de vier geïdentificeerde *key risks* inclusief beheersing en monitoring, opgenomen. Waar deze tabel in Excel één geheel vormt, is deze ten behoeve van de leesbaarheid in dit document opgedeeld in twee delen. Aan de hand van het risiconummer is zichtbaar welke delen bij elkaar horen.

In aanvulling op deze monitoringmaatregelen ten aanzien van de *key risks* wordt jaarlijks door de externe adviseur een scan uitgevoerd ter toetsing of alle materiële fiscale risico's in beeld zijn. Bij deze scan voert de externe adviseur onder andere een diepgaande analyse uit van de geldstromen, met bijzondere aandacht voor nieuwe transactiestromen, veranderingen in processen en nieuwe wet- en regelgeving. Daarnaast wordt door de externe adviseur een bijdrage geleverd in het periodiek overleg van de interne Tax Werkgroep. Op deze wijze borgt de organisatie dat zij wijzigingen in fiscale wet- en regelgeving, organisatorische ontwikkelingen of andere wijzigingen met een eventuele fiscale impact tijdig signaleert, beoordeelt en opvolgt. Deze aanvullende maatregelen borgen dat de organisatie eventuele onbekende fiscale risico's tijdig identificeert en hebben zodoende een vangnetfunctie.

Tabel 1: risicocontrolematrix

Beheersing											
Inherent risico #	**Belasting-middel**	**Sub-proces**	**Omschrijving van het fiscale risico**	**Bruto risico (ook wel inherent risico genoemd)**			**Beheersings-maatregel #**	**Frequentie**	**Beschrijving van de beheersingsmaatregel**	**Bewijs van de beheersingsmaatregel**	**Control-eigenaar**
				Kans (H/M/L)	**Impact (H/M/L)**	**Risicokwalificatie (Kans x Impact)**		**Bijvoorbeeld: jaarlijks, maandelijks of ad hoc**	**Een gedetailleerde beschrijving van de maatregel: hoe, wat, wie en wanneer**		
1	VPB	Deelnemings-vrijstelling en aan- en verkoopkosten deelneming	1. Risico op verschil in interpretatie van wet- en regelgeving met betrekking tot de toerekening en aftrekbaarheid van (acquisitie) kosten 2. Risico op verschil in interpretatie van wet- en regelgeving met betrekking tot de deelnemingsvrijstelling	M	H	H	1	ad hoc	De Financieel directeur en de Tax Director worden vanuit de business tijdig geïnformeerd over een potentiële acquisitie, waarna de Tax Director advies inwint bij een externe adviseur. De ingeschakelde externe adviseur stelt vervolgens een analyse op ter borging van een juiste fiscale behandeling van de acquisitie en verwerking daarvan in de aangifte Vpb. Door het inwinnen van advies bij een gekwalificeerde externe adviseur die op de hoogte is van de meest actuele wet- en regelgeving, wordt het risico in de aangifte geminimaliseerd.	Adviezen van de externe adviseur worden gearchiveerd in de Tax files	Tax Director
2	TP	Beloningen interne goederentransacties	Risico dat de gehanteerde verrekenprijzen met betrekking tot onderlinge transacties niet aan het arm's length principe voldoen	M	H	H	2	jaarlijks	Alle werkmaatschappijen rapporteren jaarlijks als onderdeel van de financiële jaarafsluiting de onderlinge omzetten (de gemiddelde kostprijs en berekende marges) aan het hoofdkantoor. Het hoofdkantoor ontvangt in dit kader van de lokale afdeling Boekhouding middels een gestandaardiseerd format een overzicht met details die de basis voor de TP-berekening vormen. Indien nodig vraagt het hoofdkantoor aanvullende informatie op bij de betreffende werkmaatschappijen.	Data wordt vastgelegd door de Nederlandse werkmaatschappij en wordt door het hoofdkantoor gearchiveerd	Controller Hoofdkantoor
3	BTW	Toepassing nultarief en documentatie	1. Risico op onjuiste toepassing van het nultarief 2. Risico op onvoldoende onderbouwing voor het toegepaste nultarief omdat de juiste documentatie ontbreekt	H	M	H	3	periodiek gedurende maandafsluiting	De Nederlandse werkmaatschappijen toetsen elke maand gedurende de maandafsluiting steekproefsgewijs transacties op juistheid van de btw-verwerking en onderliggende documentatie. Hiertoe vindt een check plaats op formele vereisten voor leveringen met nultarief intra-EU (transportdocumentatie + geldigheid btw-ID + verzwaarde procedure EXW/FCA in de vorm van afhaalverklaring). De steekproef wordt getrokken op de uitgaande facturen waaronder begrepen alle werkmaatschappijen. De uitkomsten van de steekproef worden intern vastgelegd en waar nodig worden de verbeterpunten intern besproken binnen de fiscale functie en geïmplementeerd.	Rapport met uitkomsten van de steekproef inclusief verbeterpunten wordt vastgelegd door de Nederlandse werkmaatschappij en wordt door het hoofdkantoor gearchiveerd	Lokale afdeling Boekhouding
4	LH	WKR	Risico op overschrijding vrije ruimte WKR met eindheffing tot gevolg	H	M	H	4	jaarlijks	Alle werkmaatschappijen stellen per jaareinde een overzicht op van de relevante WKR-kosten waarover zij rapporteren aan de Financieel directeur. De Tax Director stelt vervolgens een geconsolideerde WKR-berekening op. De Financieel directeur voert een review uit.	File met WKR-berekening voor alle Nederlandse werkmaatschappijen, zichtbaar gecontroleerd door de Financieel directeur, wordt gearchiveerd door het hoofdkantoor	Lokale afdeling Boekhouding en Financieel directeur

Tabel 1: risicocontrolematrix (vervolg)

Monitoring en testing			
Inherent risico #	**Beschrijving van de monitoring**	**Frequentie**	**Bewijs monitoring**
	Een globale beschrijving van de monitoring en timing van de monitoring	**Bijvoorbeeld: jaarlijks, maandelijks of ad hoc**	
1	Voorafgaand aan de indiening van iedere aangifte Vpb bespreekt de Tax Director met de Financieel directeur en de externe adviseur hoe de betreffende posities in de aangifte Vpb zijn verwerkt en welke potentiële risico's spelen.	ad hoc	Vastlegging in memo door de Tax Director
2	Het hoofdkantoor is verantwoordelijk voor het uitvoeren van de berekening op basis van de data die zij ontvangt van de werkmaatschappijen. De werkmaatschappijen reviewen en finaliseren de berekening. Per land bepaalt de lokale afdeling Boekhouding in samenspraak met de Tax Director of nog een review wordt gedaan met een externe adviseur.	jaarlijks	Vastlegging uitgevoerde analyse en bevindingen door de Tax Director
3	Het hoofdkantoor vraagt per kwartaal de vastlegging op van de steekproeven en voert in dit kader een lijncontrole uit. Indien nodig worden verbeterpunten met de Nederlandse werkmaatschappij besproken en geïmplementeerd.	periodiek per kwartaal	Vastlegging in memo door de Tax Director
4	Er wordt eens per 3 jaar een gereduceerde steekproef getrokken op de relevante grootboekrekeningen voor de indirecte kosten van alle werkmaatschappijen. De steekproef wordt getrokken op de debiteringen op de indirecte kostenrekeningen, om vast te stellen of de WKR-berekening volledig is. Tevens vindt aanvullend jaarlijks data-analyse plaats.	eens per 3 jaar / jaarlijks	Vastlegging uitgevoerde steekproef / data analyse

Reflectie Belastingdienst

Hetgeen staat beschreven in de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen inzake monitoring is reeds opgenomen in de reflectie op een eerdere good practice en herhalen wij daarom hier niet. In de beschrijving van de good practice staat de zogenoemde risicocontrolematrix (RCM) centraal. Een RCM zorgt ervoor dat de samenhang tussen de geïdentificeerde risico's en de uit te voeren monitoringwerkzaamheden inzichtelijk is. Dit zorgt voor verbeterd inzicht bij de organisatie en vergemakkelijkt de bespreking met de Belastingdienst. Binnen het achtstappenmodel van monitoring[10] is dit een belangrijk onderdeel van het IC-plan. In de overige delen van het IC-plan werken organisaties doorgaans de in de RCM opgenomen monitoringwerkzaamheden in meer detail uit. Overigens geldt dit ook voor de in de RCM opgenomen beheersingsmaatregelen. In deze reflectie kunnen wij op verschillende aspecten nader ingaan vanuit het oogpunt van volledigheid van deze beheersingsmaatregelen (en soms is een inhoudelijk discussie ook mogelijk). In de praktijk werken organisaties dergelijke onderwerpen in onderliggende documentatie nader uit. Om die reden laten we inhoudelijke opmerkingen over de beheersingsmaatregelen buiten beschouwing in deze reflectie; we volstaan we met de opmerking dat in de praktijk de beheersingsmaatregelen rondom *key risks* in de loop der tijd op logische momenten nader worden besproken.

Het gebruik van de RCM zorgt bij organisaties tot verbeterd zicht op de bekende risico's, maar door de focus op die risico's soms tot een verminderd zicht op de onbekende risico's en dus de vangnetfunctie van monitoring. Gebruik van de RCM kan ook leiden tot inefficiëntie in de opzet van de monitoring indien bepaalde monitoringwerkzaamheden – die mogelijk kunnen worden gecombineerd – als afzonderlijk worden beschouwd omdat ze zien op verschillende *key risks*.[11] Met name het eerste nadeel is van belang vanuit het perspectief van de Belastingdienst. Uit de beschrijving van de good practice blijkt echter dat deze organisatie alert is op dit risico. In casu voert de adviseur namelijk jaarlijks

10 Zie: Siglé, M.A. (2023). De rol van monitoring in het TCF. WFR 2023/48

11 In de casusbeschrijving kan het bijvoorbeeld zo zijn dat tevens sprake is van een *key risk* ten aanzien van de voorbelasting. De organisatie zou daarvoor een separate steekproef kunnen uitvoeren. Het kan echter zijn dat de in de tabel opgenomen steekproef voor risiconummer 4 ziet op dezelfde populatie en dat het efficiënter is om de twee steekproeven te combineren.

een scan uit ter toetsing of alle materiële fiscale risico's in beeld zijn. Een dergelijke scan vervult dan de vangnetfunctie in de organisatie.

Ten aanzien van het vierde *key risk* voert de organisatie de genoemde monitoringwerkzaamheden (een steekproef) eens in de drie jaar uit. Of naar mening van de Belastingdienst dan nog sprake kan zijn van adequate monitoring hangt af van verschillende factoren, met name de volgende:

1 de fiscale strategie en de relevante *key risks* binnen de organisatie (het risicoprofiel)
2 de kwaliteit van de fiscale beheersingsmaatregelen (en of de werking daarvan in voorgaande monitoringwerkzaamheden is vastgesteld)
3 de kwantiteit en kwaliteit van de overige monitoringwerkzaamheden

In casu is volgens de organisatie sprake van beperkte risico's en een conservatieve fiscale strategie. Als de Belastingdienst deze mening deelt, is sprake van een laag risicoprofiel. De organisatie geeft aan dat de beheersing op orde is. Indien met eerdere monitoringwerkzaamheden reeds het bestaan en de werking is vastgesteld, verlaagt dit het beheersingsrisico. Tot slot heeft de organisatie nog verschillende aanvullende monitoringwerkzaamheden die (deels) ook dit specifieke risico afdekken. In zo'n situatie kan de Belastingdienst een steekproef die slechts eens in de drie jaar wordt uitgevoerd aanmerken als adequate monitoring. Voor het afsluiten van een convenant horizontaal toezicht dient een substantieel deel van de monitoringwerkzaamheden te zijn uitgevoerd. In casu lijkt de steekproef een belangrijke rol te spelen in de monitoring. Zodoende moet deze steekproef ten minste een keer volledig zijn uitgevoerd om het convenant te kunnen afsluiten

Rapportage

7 Rapportage

Type A

Organisatiekenmerken

De organisatie betreft een grotere multinational. De rapportage wordt ingericht aan de hand van de behoefte van de stakeholder aan wie de rapportage is gericht. Denk hierbij aan de periode waarover wordt gerapporteerd, de diepgang van de rapportage maar bijvoorbeeld ook de verschillende domeinen die al dan niet in de rapportage naar voren komen. De organisatiekenmerken an sich zijn niet bepalend voor de keuze van het type en de inhoud van de rapportage. Om die reden is dat hier niet nader gespecificeerd.

Beschrijving good practice

Introductie

De fiscale rapportage, als sluitstuk van fiscale beheersing heeft een belangrijke functie zowel in het kader van de leercirkel alsmede in het kader van communicatie intern (binnen de organisatie) als extern (o.a. de Belastingdienst). Met een rapportage van de fiscale beheersing over een bepaalde periode of bepaald domein wordt zekerheid gegeven over de bevindingen en verbeterpunten. De fiscale rapportage kan op verschillende wijzen worden weergeven. Voorbeelden hiervan zijn Word, Excel of via een specifiek hiervoor ingericht dashboard. Het dashboard kan worden verbonden met Excel of met monitoring tooling afhankelijk van de wensen van de organisatie alsmede haar stakeholders. Het belangrijkste element is dat de rapportage in welke vorm dan ook aansluit bij de wensen van de gebruiker en inzicht geeft in de (mate van beheersing inzake de) belangrijkste fiscale risico's.

De organisatie wil via een dashboard inzicht hebben in de fiscale risico's alsmede de beheersingsmaatregelen hierop. Voor de creatie van het dashboard heeft de organisatie haar fiscale adviseur ingeschakeld. De adviseur heeft – in overleg met de organisatie – geïnventariseerd aan welke vereisten het dashboard moet voldoen. Hierbij is mede gedacht aan de wensen van de verschillende stakeholders, zoals de RvC, RvB en Belastingdienst.

De organisatie acht het van belang dat met filters bepaalde gegevens wel of niet in de rapportage naar voren komen. Naast een totaaloverzicht van de *key risks* en bijbehorende beheersingsmaatregelen, heeft de organisatie filters aangebracht in de periode (kwartaal, jaar, etc.), verschillende belastingmiddelen (BTW, Vpb, LH) en de uitkomsten van data-analyses/ steekproeven. De organisatie kan bijvoorbeeld ook inzoomen op de overkoepelende/generieke risico's binnen de organisatie en, indien van toepassing, ook op de hoogte van de risico's die zijn geïnventariseerd (key, medium en low risks). De filters zorgen ervoor dat de organisatie – afhankelijk van de stakeholder en bijbehorende belangen – kan rapporteren zonder dat een overvloed aan informatie hoeft te worden gedeeld. Deze flexibele opzet van het dashboard en de rapportage maakt het voor de organisatie en de relevante stakeholders mogelijk de relevante risico's in kaart te brengen en eventuele additionele beheersingsmaatregelen in te voeren.

Naast de filters van de elementen, acht de organisatie het van belang om binnen de fiscale rapportage de bevindingen, conclusies, aanbevelingen en reeds doorgevoerde verbeteringen expliciet op te nemen. Door dit vast te leggen in de rapportage komt een duidelijk beeld van de organisatie over wat goed gaat maar ook wat (verdere) verbetering behoeft. De fiscale rapportage is hiermee een belangrijk onderdeel van de leercirkel van de organisatie. Naar aanleiding van de fiscale rapportage komen de gesprekken met de verschillende stakeholders van de organisatie tot stand. Daarbij legt de organisatie de gespreksverslagen van de gesprekken met de Belastingdienst separaat vast in combinatie met het fiscale behandelplan.

Binnen de fiscale rapportage besteedt de organisatie nadrukkelijke aandacht aan de evaluatie van de huidige geïdentificeerde risico's en beheersingsmaatregelen. Ook de respons (vanuit het management) op de verbeterpunten/maatregelen hebben een belangrijke plaats in de rapportage en kan zodoende worden gedeeld met de stakeholders.

In iedere rapportage besteedt de organisatie tevens aandacht aan de opvolging op de verbeterpunten/maatregelen uit de voorgaande rapportage. In andere woorden, in een volgende rapportage beschrijft de organisatie welke van de eerder geïdentificeerde verbeterpunten/maatregelen wel of niet zijn nageleefd. In het dashboard kan de organisatie op de verbeterpunten alsmede de genomen maatregelen filteren, zodat het overzichtelijk blijft voor de stakeholders.

Het dashboard dient voor de organisatie ook als naslagwerk. Zo bevat het dashboard ook de fiscale strategie, het fiscaal beleid, de organisatiestructuur en de verantwoordelijke medewerkers.

Reflectie Belastingdienst

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen (versie maart 2023) geeft de volgende beschrijving van de fiscale rapportage:

"Voor de organisatie staat de vraag centraal hoe zij ervoor zorgt dat de fiscale strategie voor iedereen duidelijk is en dat daarnaar wordt gehandeld, ook op fiscaal gebied. De interne en externe rapportages van de organisatie over de fiscale beheersing geven zicht op de uitkomsten van de interne monitoring. Ook voor de inrichting van rapportagelijnen kan het eerder genoemde Three lines model behulpzaam zijn."

De beschrijving van de rapportage door de organisatie uit de good practice sluit aan bij deze beschrijving uit de leidraad. De invulling van de rapportage door de organisatie is dan ook vormvrij. Gezien het toenemende aantal relevante thema's in de fiscaliteit (bijvoorbeeld fiscale gedragscodes en transparantie), kiezen organisaties er in toenemende mate voor om de rapportage modulair op te bouwen.

De Belastingdienst bekijkt uitkomsten vanuit de monitoring die in de rapportage zijn opgenomen zowel vanuit een prospectief als vanuit een retrospectief oogpunt. Voor een inhoudelijke review van de interne bevindingen is het onder meer van belang dat de bevindingen uit de rapportage kunnen worden herleid naar de primaire vastleggingen. Vanuit het prospectieve oogpunt is met name het opstarten van de leercirkel relevant. Dit element is expliciet beschreven in de good practice, waarmee de beschreven werkwijze een goede basis is voor de bespreking met de Belastingdienst. Dat komt onder meer tot uitdrukking in de mate waarin en de snelheid waarmee verbeterpunten worden geïmplementeerd. Het retrospectieve oogpunt is niet expliciet opgenomen in de beschrijving van de good practice. Voor zover de fiscale rapportage relevante bevindingen bevat, is dat dus een belangrijk bespreekpunt voor de Belastingdienst.

De organisatie uit de beschrijving van de good practice wenst te komen tot overzichtelijke rapportages voor haar stakeholders, waaronder de Belastingdienst. Daarmee streeft zij duidelijk transparantie na. Tijdens de reguliere (bedrijf)gesprekken zal de informatiebehoefte van de fiscus en de mate waarin de organisatie daarin (tijdig) kan voorzien expliciet onderwerp van gesprek zijn. Een transparante opstelling weegt de Belastingdienst positief mee bij het bepalen van het klantbeeld.[12]

12 Wat is bedoeld met onderdelen positief meewegen in het klantbeeld staat beschreven in de reflectie ten aanzien van de Good Practice 'Fiscale Strategie, Type A.