



Belastingdienst

# Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen

# Inhoudsopgave

	Voorwoord	3
1	Toezicht van de Belastingdienst	4
2	Handhavingsregie en individuele klantbehandeling	10
3	Gesprek over horizontaal toezicht	14
4	Complianceverkenning	17
5	Afronden lopende problematiek	22
6	Convenant en evaluatie	24
7	Fiscale beheersing	28
8	Vooroverleg	36
9	Toetsing van aangiften	40
10	Invordering	45
11	Samenloop convenanten	47
12	Correcties en boeten	51
13	Externe deskundigen	54
14	Douane	56

Aan de lezer(es): Waar in deze uitgave de mannelijke voornaamwoorden *hij*, *hem* of *zijn* worden gebruikt in een context die met evenveel recht en reden het gebruik van vrouwelijke voornaamwoorden zou rechtvaardigen, gelieve u naar eigen inzicht *zij* of *haar* te lezen. Mutatis mutandis geldt dat ook voor het gebruik van mannelijke beroepsnamen en soortgelijke aanduidingen.

# Voorwoord

Met deze tweede uitgave van de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen is de eerste versie volledig herzien. Dit was niet alleen nodig om aansluiting te houden met de opgedane praktijkervaringen en de ontvangen reacties van gebruikers binnen en buiten de Belastingdienst, maar ook vanwege de uitkomsten van de commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (de commissie Stevens). Deze commissie evalueerde het concept horizontaal toezicht en bracht medio 2012 haar bevindingen uit in het rapport 'Fiscaal toezicht op maat – Soepel waar het kan, streng waar het moet'.<sup>1</sup> De commissie juichte het toe dat de Belastingdienst tijdig onderkende dat een ingrijpende omslag in de toezichtsfilosofie noodzakelijk was. Verder onderschreef zij het idee van horizontaal toezicht als concept, maar oordeelde wel dat verdere ontwikkeling daarvan noodzakelijk was. Ook vond zij dat de uitvoering beter kan en moet. Deze suggesties zijn ter harte genomen en onder andere met deze nieuwe versie van de Leidraad nader gestalte gegeven.

Maar het doel van horizontalisering van toezicht en de visie daarop zijn hetzelfde gebleven. De intentie van deze Leidraad is dan ook niet veranderd, namelijk het bewerkstelligen van uniformiteit in de uitvoering. De Leidraad schetst het brede toezichtsspectrum van handhavingsregie en de plaats van responsief handhaven en horizontaal toezicht daarin. De Leidraad geeft zo niet alleen overzicht en inzicht in de werkwijze van de Belastingdienst, maar biedt tegelijkertijd ook een kader leidend tot een herkenbare aanpak in zijn optreden. Net als de eerste versie wordt ook de tweede uitgave extern gepubliceerd. Op deze manier worden de betrouwbaarheid en transparantie verhoogd.

## Reikwijdte Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen

Deze Leidraad is geschreven ten behoeve van de klantbehandeling bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen, onderdeel van Belastingdienst Belastingen.<sup>2</sup> Ook de Douane oefent toezicht uit bij deels dezelfde organisaties. De Douane gaat uit van dezelfde algemene beginselen met betrekking tot handhavingsregie en horizontaal toezicht als beschreven in hoofdstuk 1 van de Leidraad. Bij organisaties die in de categorie individuele klantbehandeling vallen, werken behandelteams van de Belastingdienst/Grote ondernemingen en Douane samen conform de Leidraad, uiteraard voor zover er relevante douanebelangen zijn. Daarnaast kent de Douane ook haar eigen horizontaliseringstrajecten met organisaties van de Belastingdienst/Grote ondernemingen. Daarom besteedt de Leidraad in diverse hoofdstukken aandacht aan douanespecifieke elementen van het gezamenlijke horizontaliseringstraject en is hoofdstuk 14 gewijd aan de specifieke context van de Douane en de mogelijkheden tot samenwerking binnen horizontalisering van toezicht.

Een ieder die met horizontalisering van toezicht van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te maken heeft – akc'ers, controlespecialisten, invorderingsspecialisten, klantcoördinatoren, management, middelspecialisten en anderen, zowel binnen als buiten de Belastingdienst – wordt uitgenodigd ervaringen uit te wisselen en voorstellen tot verbeteringen te blijven delen.

*April 2013*

mr. J. (Jos) de Blicke  
Landelijk Directeur Grote ondernemingen

H.P.M. (Driek) Kamps RA  
Directeur Grote ondernemingen

- 
- 1 <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/06/20/rapport-van-de-commissie-stevens-over-horizontaal-toezicht-bij-de-belastingdienst.html>
  - 2 Douane is onderdeel van de Belastingdienst. Omwille van de leesbaarheid maakt deze Leidraad onderscheid tussen de Belastingdienst (Directie GO) en de Douane.

# 1 Toezicht van de Belastingdienst

## 1.1 Inleiding

De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden om wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken (compliance).<sup>3</sup> Daarvan spreken we als belasting- en inhoudingsplichtige (rechts)personen

1. zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
2. (tijdig) aangifte doen;
3. juist en volledig aangifte doen;
4. (tijdig) betalen.

Daarvoor wil de Belastingdienst zich dienstverlenend en respectvol opstellen en waar nodig de verplichtingen met correctieve acties laten nakomen; in het uiterste geval strafrechtelijk afgedwongen.

Hoe beter de Belastingdienst de belastingplichtigen en toeslaggerechtigden kent en begrijpt, des te beter compliance wordt bevorderd. Kennen houdt in: zicht hebben op de fiscaal relevante bedrijvigheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden. Ook is het van belang te weten tot welke fiscale (risico)groep vergelijkbare belastingplichtigen en toeslaggerechtigden de desbetreffende (rechts)persoon hoort, hoe groot de kans is dat zij (on)bewust regels overtreden of verkeerd interpreteren en wat er nodig is om ervoor te zorgen dat die regels wel op de juiste wijze worden nagevolgd.<sup>4</sup>

Deze Leidraad beschrijft hoe de Belastingdienst de algemene beleidsdoelstelling voor de behandeling van grote ondernemingen heeft uitgewerkt; en dan in het bijzonder voor ondernemingen waarvoor horizontalisering van het toezicht mogelijk is. Daar waar nodig wordt in de Leidraad een relatie gelegd met het toezicht van de Douane.

## 1.2 Handhavingsregie

De inzet van Belastingdienst/Grote ondernemingen is de mate waarin grote ondernemingen vrijwillig hun verplichtingen nakomen maximaal te vergroten. Het beleid bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen is dan ook gericht op het verhogen van de compliance conform de strategische doelstelling van de Belastingdienst en daarmee op het borgen en verder optimaliseren van de belastingopbrengsten. Uitgangspunt daarbij is gerechtvaardigd vertrouwen en een inzet op de versterking van de eigen verantwoordelijkheid van de onderneming.

De mate, vorm en het moment van aandacht worden bepaald op basis van handhavingsregie, waarbij de beperkt beschikbare capaciteiten en competenties zo efficiënt en effectief mogelijk worden ingezet. In dit proces wordt eerst het gewenste gedragseffect bepaald en vervolgens de in te zetten instrumenten teneinde dit effect op de meest efficiënte wijze te realiseren. De voorkeursstrategie daarbij is samenwerking met een onderneming binnen de kaders van horizontaal toezicht, leidend tot dan wel als uitvloeisel van een individueel convenant. Indien uitvoering van de voorkeursstrategie niet mogelijk is of door de onderneming niet wordt gewenst, wordt een keuze gemaakt uit (een combinatie) van de andere ter beschikking staande toezichtsinstrumenten. Maar ook dan wordt het optreden afgestemd op de kennis die er is over de houding en het gedrag van de organisaties (responsief handhaven). Uitgangspunt is het vertrouwen dat burgers en organisaties de bereidheid hebben hun wettelijke verplichtingen na te komen. Wanneer zij door

<sup>3</sup> Daarnaast zorgt de Douane voor de bescherming van de interne markt en de veiligheid en gezondheid van burgers door toezicht uit te oefenen op het goederenverkeer dat de EU-buitengrens overschrijdt.

<sup>4</sup> Belastingdienst Bedrijfsplan 2008-2012, p 10.

hun houding en gedrag signalen geven die niet in lijn zijn met dit uitgangspunt, zal de Belastingdienst het toezicht aanpassen. Daarbij geldt dat alle activiteiten van de Belastingdienst, van dienstverlening tot opsporing, erop gericht zijn de bereidheid tot naleving te stimuleren, te onderhouden en te optimaliseren.

### 1.3 Basis uitvoering toezicht

Bij de uitvoering van de toezichthoudende taak gaat het allereerst om het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de aangifte als geheel en vervolgens om de tijdige betaling van het daaruit resulterende belastingbedrag. Zowel in horizontaal toezicht als in andere vormen van toezicht wordt gewerkt volgens de uitgangspunten van de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). Daarbij wordt zoveel mogelijk gebruik gemaakt van het werk dat al door de organisatie in kwestie en de betrokken externe deskundigen is verricht.<sup>5</sup> Hoe meer zicht bestaat op de kwaliteit van dat werk, des te effectiever kan het toezicht van de Belastingdienst daarop worden aangepast. Ook wanneer het gaat om afzonderlijke aandachtspunten (bijvoorbeeld in vooroverleg of bij de aanslagregeling), verscherpen de aanvullende werkzaamheden het beeld dat de aangifte als geheel aanvaardbaar is. Deze benadering is gebaseerd op het schillenmodel.<sup>6</sup>

De Belastingdienst steunt op de werkzaamheden van alle partijen die bijdragen aan de kwaliteit van de aangifte (de verschillende schillen). Uitgangspunt is dat de organisatie haar eigen bijdrage aan de kwaliteit van de informatie voor de aangifte wil optimaliseren. Zij dient immers ook te beschikken over betrouwbare informatie om haar processen adequaat te kunnen besturen en beheersen. Dit komt voor een grote onderneming met name tot uitdrukking in de aandacht voor en verbetering van het fiscaal relevante deel van de interne beheersing, ook wel het *tax control framework* (TCF) genoemd. Van belang zijn ook de toezichthoudende werkzaamheden van interne controleafdelingen en/of externe deskundigen. Ook deze werkzaamheden dragen bij aan de kwaliteit van de informatie die uiteindelijk ten grondslag zal liggen aan de aangiften.

De voorinformatie die de Belastingdienst krijgt tijdens de uitvoering van het toezicht, biedt de mogelijkheid de vorm en intensiteit van dit toezicht aan te passen. Zo kan bijvoorbeeld op basis van steeds actuele informatie over de kwaliteit van de schillen worden geconstateerd of de organisatie al dan niet actief aandachtspunten deelt.<sup>7</sup> Ook de inhoud van het vooroverleg en de manier waarop de organisatie daarmee omgaat, biedt voorinformatie over de kwaliteit van de aangifte.

Er zijn organisaties waarvoor horizontalisering van toezicht (nog) niet mogelijk is. Dit komt mede doordat (nog) onvoldoende voorinformatie beschikbaar is om horizontalisering van toezicht te effectueren. In dergelijke gevallen moet de Belastingdienst in het toezicht (boekenonderzoeken, aanslagregeling, vooroverleg, invorderingsactiviteiten en andere vormen van toezicht) dus veelal meer werk verrichten dan in het geval van organisaties waarvoor horizontalisering wel mogelijk is. De groep die (vooralsnog) niet deelneemt aan horizontaal toezicht, is pluriform. Er zal binnen die groep in wisselende mate toch positieve voorinformatie aanwezig zijn.

---

5 Een externe deskundige is iedere partij betrokken bij de dienstverlening aan (variërend van advies met betrekking tot en de analyse en versterking van het *tax control framework* (TCF)) en het toezicht op de organisatie. Dit omvat dus ook de fiscale adviseur en de openbaar accountant.

6 Zie 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB) - De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht'.

7 Zie hoofdstuk 9 voor een toelichting op het aangepaste toezicht en de toezichtsactiviteiten.

Waar een organisatie het vertrouwen schaadt, scherpt de Belastingdienst het toezicht aan en zal er een passende (re)actie volgen, gebaseerd op de eerder waargenomen houding en (de motieven van) het gedrag van een organisatie. Voor een organisatie die doorgaans haar fiscale verplichtingen nakomt en onbewust een fout maakt, past een andere reactie dan voor een organisatie die willens en wetens de grenzen van de fiscale regelgeving opzoekt, deze zelfs overschrijdt of preludeert op een lage ‘pakkans’.

## 1.4 Horizontaal toezicht (HT)

Met organisaties die participeren in horizontaal toezicht, worden afspraken gemaakt over wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Die afspraken worden vastgelegd in een convenant. Hierdoor krijgt de Belastingdienst actuele informatie over de fiscale strategie, de fiscale beheersing en de transparantie van organisaties. Dit zijn elementen van het klantbeeld dat de Belastingdienst heeft van organisaties. Deze kennis stelt de Belastingdienst in staat zijn toezicht aan te passen en alleen die activiteiten uit te voeren die nodig zijn om de horizontalisering te valideren. Organisaties en de Belastingdienst hebben aldus sneller en meer zekerheid over de fiscale en financiële positie. En juist dat is de winst die horizontaal toezicht voor beide partijen genereert. Zowel de convenantpartner, in casu de organisatie waarmee de Belastingdienst tot afspraken betreffende horizontaal toezicht komt, als de Belastingdienst zelf heeft baat bij de uitwerking van dit concept. De onderneming heeft immers niet alleen zicht op de fiscale en financiële positie, maar indirect ook op alle andere processen die voorafgaan aan en anderszins betrokken zijn bij de fiscaal gerelateerde bedrijfsprocessen.

Van organisaties die niet in horizontaal toezicht participeren, heeft de Belastingdienst minder actuele informatie over de genoemde elementen en is daardoor minder in staat het toezicht aan te passen en in de actualiteit uit te voeren. Het toezicht zal dan met name retrospectief van aard zijn.

Het HT-traject is zo ingericht, dat de Belastingdienst op een systematische manier positieve voorinformatie verkrijgt over het fiscale gedrag en de (fiscale) interne beheersing, en daarmee over de kwaliteit van de verantwoordingsinformatie die in de aangiften is opgenomen. Tijdens het gesprek over horizontaal toezicht en de complianceverkenning (zie hoofdstuk 3 en 4) gaat het niet zozeer over de inhoud van de interne beheersing, als wel over de fiscale cultuur in de organisatie en een intensieve bespreking van de belangen en verwachtingen. Uitgangspunt daarbij is dat de organisatie na het sluiten van het convenant zelf haar verantwoordelijkheid neemt en, voor zover nodig, aan de slag gaat met de (fiscale) interne beheersing en de eigen *monitoring* daarvan.

Het is belangrijk te onderkennen dat zo gaandeweg het HT-traject blijkt dat de positieve verwachting die over en weer bestaat en het gegeven vertrouwen terecht zijn. Dat betekent dat ook de Belastingdienst laat zien een betrouwbare, integere en gemotiveerde convenantpartner te zijn. Feitelijk wordt tijdens de klantcontacten continu gewerkt aan invulling en versterking van het vertrouwen tussen de organisatie, de betrokken externe deskundigen en de Belastingdienst (voorspelbaarheid). Op die manier stellen de organisatie en de Belastingdienst vast dat beide partijen hun verantwoordelijkheid voor regelnaleving willen en kunnen nemen. Deze constatering rechtvaardigen dat de Belastingdienst gedurende het horizontaal toezichtstraject zijn toezicht aanpast.

Voor het valideren van de vooronderstellingen dat de organisaties fiscaal in control en transparant zijn, beoordeelt de Belastingdienst met een boekenonderzoek de aangifte op aanvaardbaarheid. De interne beheersing is voor de Belastingdienst echter geen zelfstandig object van onderzoek. Over de interne beheersing wordt dan ook door de Belastingdienst in geen enkele fase van het HT-traject een oordeel gegeven. De mate van interne beheersing is vanzelfsprekend wel relevant voor de planning van aard en omvang van de eigen werkzaamheden van de Belastingdienst in het kader van de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de aangiften.

## Essentie

De staatssecretaris heeft in zijn brief van 8 april 2005 aan de Tweede Kamer (DGB 2005/1109) de essentie van horizontaal toezicht als volgt verwoord:

*‘Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is. In het concept van horizontaal toezicht schuilt ook de erkenning dat handhaving in een complexe en snel veranderende samenleving niet zonder het gebruik van de kennis in de samenleving kan.’*

## Kernbegrippen van horizontaal toezicht

Wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie zijn de drie kernbegrippen van horizontaal toezicht. Transparantie ziet op openheid van zaken door de organisatie en de Belastingdienst. De organisatie is transparant over zijn fiscale strategie en over relevante fiscale kwesties en geeft open antwoord op vragen.<sup>8</sup> De Belastingdienst is transparant over de achtergrond van zijn vragen en over de invulling van zijn toezicht. Voor een constructieve samenwerking is het van belang dat beide partijen begrip hebben voor de positie en de (soms tegengestelde) belangen van de ander. Voor deze werkwijze is wederzijds vertrouwen nodig.

## De kernbegrippen en het convenant

De Belastingdienst streeft ernaar om het werken volgens de uitgangspunten van horizontaal toezicht vast te leggen in een convenant. In het convenant verbinden beide partijen zich om te werken op basis van begrip, transparantie en vertrouwen. De organisatie legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst tijdens het vooroverleg. Het gaat dan om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door verschillen in wetsinterpretatie. De organisatie verstrekt de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen. Verder draagt de organisatie zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle teneinde aanvaardbare aangiften te kunnen opstellen en indienen, en belastingschulden tijdig te kunnen betalen. De Belastingdienst zegt toe snel zekerheid te geven bij vragen om een standpuntbepaling, de vorm en intensiteit van zijn toezicht af te stemmen op de kwaliteit van de interne beheersing, in- en externe controle, en belastingteruggaven tijdig uit te betalen.

---

<sup>8</sup> In een ingediende aangifte worden geen standpunten ingenomen die niet besproken zijn met de Belastingdienst.

## Het proces van horizontaal toezicht

In de onderstaande figuur zijn de stappen uit een traject van horizontaal toezicht opgenomen.



Het HT-traject begint met een interne klantoriëntatie door de Belastingdienst, gevolgd door het HT-gesprek (hoofdstuk 3), de zogeheten complianceverkenning (hoofdstuk 4) en de stappen analyse respectievelijk versterking fiscale beheersing en *monitoring* (hoofdstuk 7). Het uitvoeren van de werkzaamheden die bij de verschillende stappen behoren, levert de Belastingdienst (naar verwachting positieve) voorinformatie op. Indien de informatie waarop een stap zich richt binnen de Belastingdienst al voorhanden is, wordt daarvan uiteraard gebruik gemaakt.<sup>9</sup> De voorinformatie wordt gebruikt om het toezicht al gedurende het traject aan te passen (zie hoofdstuk 9).

### Internationale ontwikkelingen

Grote organisaties opereren vaak wereldwijd en worden dan niet alleen geconfronteerd met verschillen in wetgeving maar ook met verschillen in toezicht en handhaving. De mondialisering van het bedrijfsleven, de expansie van internationale activiteiten en de verregaande mate van digitalisering hebben invloed op de relatie tussen belastingdiensten en ondernemingen. Er ontstaan meer dan eens meningsverschillen tussen grote ondernemingen en belastingdiensten, maar ook tussen belastingdiensten onderling. De OESO stimuleert dan ook de ontwikkeling van *enhanced relationships* (verbeterde relaties) tussen belastingdiensten en grote organisaties. In deze relaties staat samenwerking voorop en wordt de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven voor naleving benadrukt.<sup>10</sup> De samenwerking is gebaseerd op principes als transparantie en vertrouwen. Ook bespeurt de OESO een toegenomen publieke aandacht voor *corporate governance* van multinationale organisaties.

<sup>9</sup> Een voorbeeld is de situatie waarin recent een uitgebreid boekenonderzoek is ingesteld. In een dergelijk geval kunnen (delen van) het werk in de eerste stappen vervallen.

<sup>10</sup> 'Study into the Role of Tax Intermediaries', [www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf](http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf)



Mondiaal zijn diverse belastingdiensten actief met de ontwikkeling en operationalisering van toezichtsmodellen, gebaseerd op het aangaan van relaties met belastingplichtigen en gekenmerkt door vertrouwen en samenwerking. Nagenoeg altijd wordt de doelgroep hierbij gevormd door grote ondernemingen. Ook in deze doelgroep zelf heeft deze aanpak in de afgelopen jaren aan belang gewonnen en worden wereldwijd landen en ondernemingen opgeroepen om te werken op basis van een *enhanced relationship*.

De Nederlandse Belastingdienst loopt voorop in deze ontwikkelingen. Vanuit het buitenland is er vaak belangstelling voor het Nederlandse model van horizontaal toezicht. Hoewel de toezichtsmodellen in andere landen verschillen, komt een aantal elementen daarbij overeen, zoals het werken in de actualiteit, het bieden van een bepaald serviceniveau en transparantie over de gevolgen voor het toezicht.

Door de inmiddels opgedane ervaringen en voortschrijdende ontwikkeling, in het bedrijfsleven en bij belastingdiensten, dekt de term *enhanced relationship* de inhoud onvoldoende af. Internationaal vindt inmiddels de omschrijving *co-operative compliance* ingang, een term waarin niet alleen samenwerking tot uitdrukking wordt gebracht maar evenzeer het doel daarvan, namelijk het creëren van een raamwerk voor compliance van grote ondernemingen, waarin naast de verbeterde relatie en transparantie ook aandacht bestaat voor de fiscale beheersing en de fiscale strategie.

De ontwikkelingen in de EU volgen de mondiale trend in de richting van *enhanced relationship* en *co-operative compliance*. Deze ontwikkeling heeft dan ook een plaats gekregen in de in 2010 verschenen *EU-Compliance Risk Management Guide*.<sup>11</sup> Deze handreiking bevat een Europees model van rechtshandhaving voor belastingdiensten.

De Nederlandse aanpak zoals die in deze Leidraad wordt beschreven past volledig in de internationale ontwikkelingen. De handhavingsregie van de Nederlandse Belastingdienst is gebaseerd op het vigerende EU-model en de belangrijke plaats daarin van horizontaal toezicht sluit aan op de uitgangspunten van de *enhanced relationship*. Het herziene conceptuele kader van horizontaal toezicht bij grote ondernemingen in deze leidraad, de benadrukking daarbij van de eigen verantwoordelijkheid van grote organisaties voor hun compliancepositie en de intentie van de Belastingdienst om die eigen verantwoordelijkheid te versterken, maken dat de Nederlandse ontwikkeling in lijn ligt met die welke de OESO schetst, namelijk die naar *co-operative compliance*.

---

11 Zie [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/...cs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/...cs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf)

# 2 Handhavingsregie en individuele klantbehandeling

## 2.1 Inleiding

Voor de behandeling van grote ondernemingen werkt de Belastingdienst met een klantcoördinator en een behandelteam. Dit hoofdstuk gaat in op deze begrippen en beschrijft hoe de Belastingdienst de individuele klantbehandeling heeft ingericht.

## 2.2 Behandelteam en klantcoördinator

De kern van de Belastingdienst/Grote ondernemingen vormen teams onder leiding van een teamleider. Deze teams zijn verantwoordelijk voor de integrale behandeling van een groep organisaties.<sup>12</sup> Elk team bestaat uit een aantal (assistent-)klantcoördinatoren en specialisten op het gebied van fiscaliteit, controle-techniek, fiscale beheersing (TCF) en invordering. De klantcoördinator is verantwoordelijk voor het strategisch behandelplan, dat wordt opgesteld in samenwerking met de specialisten betrokken bij de behandeling van een bepaalde onderneming (het behandelteam). Het strategische behandelplan bevat de behandelstrategie voor de onderneming en de keuzes die worden gemaakt in het toezicht. Het behandelplan is gebaseerd op de te bereiken handhavingseffecten en de wijze waarop die naar verwachting het beste kunnen worden gerealiseerd. De klantcoördinator voert ook de regie over de realisatie van het strategische behandelplan, waarbij hij gebruik maakt van de aanwezige specialistische kennis en competenties.

Ook is de klantcoördinator het vaste aanspreekpunt van de belastingplichtige organisatie bij de Belastingdienst. De klantcoördinator wordt, met name voor de administratieve processen, ondersteund door de assistent-klantcoördinator. De teamleider stuurt het team aan en is tevens betrokken bij de afwegingen en prioriteitstelling in de strategische behandelplannen en de inzet van de specialisten.

De klantcoördinator vormt zich permanent een beeld van de klant (diens bedrijf, het actuele klantbeeld en de mate waarin de onderneming haar zaken in fiscale zin op orde heeft). Een klantcoördinator heeft derhalve twee taken: een externe en een interne.

### Externe taak

De klantcoördinator werkt bewust en professioneel aan de relatie met de organisatie. Hij is het eerste aanspreekpunt en de gesprekspartner voor de organisatie. Hij voert bedrijfsgesprekken om die informatie te verzamelen die nodig is om te bepalen wat er speelt en wat voor de klantbehandeling essentieel is. De klantcoördinator zorgt ervoor dat de fiscaaltechnische aandachtspunten worden besproken, alsmede de status van het TCF en de houding en het gedrag van de organisatie. De klantcoördinator bespreekt met de klant zijn waarnemingen (zowel positief als negatief) met betrekking tot de geconstateerde houding en het gedrag. Natuurlijk kan de organisatie de Belastingdienst ook aanspreken op zijn werkwijze. De klantcoördinator laat specialisten uit het behandelteam en/of de leidinggevende participeren in deze gesprekken.

---

<sup>12</sup> Overigens heeft de Douane een andere werkwijze.

### Interne taak

De klantcoördinator heeft een regisserende rol en bewaakt de afstemming met de interne betrokkenen, zoals zijn leidinggevende, het behandelteam, de kennis- en coördinatiegroepen en anderen. Hij is er daarom steeds bij betrokken als fiscale standpunten worden bepaald. De klantcoördinator draagt er zorg voor dat alle relevante factoren, zoals de effecten op de compliance, de uitstralingseffecten en de maatschappelijke en politieke gevoeligheid worden meegewogen in de fiscale standpuntbepaling. Uiteraard past dit standpunt in de gekozen behandelstrategie, de relevante wet- en regelgeving en de eenheid van beleid en uitvoering. Verder helpt de klantcoördinator de leden van het behandelteam beargumenteerd prioriteiten te stellen voor de klantbehandeling. De klantcoördinator evalueert (tussentijds) hoe de klantbehandeling verloopt en waar aanpassing nodig is. Hij is betrokken bij het verkrijgen van zicht op de fiscale beheersing (rcf). In samenwerking met de verschillende leden van het behandelteam komt het klantbeeld tot stand en wordt een strategisch behandelplan opgesteld.

## 2.3 Strategisch behandelplan

De basis voor responsief handhaven is het (strategisch) behandelplan. Dat bestaat uit: het klantbeeld, de klantbeeldanalyse, de behandelstrategie en de behandelvoornemens. De klantbeeldanalyse is gebaseerd op de waarnemingen van de zijde van de Belastingdienst van de houding en het gedrag van de organisatie. Het gaat dan om de mate van transparantie, de mate van fiscale beheersing en om de fiscale strategie. Op basis van dit klantbeeld en de klantbeeldanalyse bepaalt de klantcoördinator in overleg met de specialisten het te bereiken effect op het gedrag, de in te zetten handhavingsinstrumenten (de behandelstrategie) en de daarvoor benodigde capaciteiten, kennis en competenties.

Behalve de waarnemingen in het klantbeeld benoemt het behandelteam het gedrag, de achterliggende motieven en de mate waarin dat gedrag te beïnvloeden is. Klantbehandeling richt zich immers op beïnvloeding van compliance. Het is van belang vast te stellen of, en zo ja hoe, waargenomen gedrag veranderd zou moeten worden, waarom dat zou moeten gebeuren en hoe dat kan worden bewerkstelligd (klantbeeldanalyse).

In het strategisch behandelplan wordt de keuze voor een bepaald handhavingsinstrument (of een mix daarvan) toegelicht en wordt de inrichting van het toezicht vastgelegd. Hiermee wordt niet alleen de interne transparantie vergroot, maar wordt tevens een basis gelegd voor externe openheid. De behandelstrategie wordt zoveel mogelijk concreet gemaakt door behandelvoornemens voor de korte en lange termijn te benoemen. In overleg met de teamleider krijgen deze voornemens een hogere of lagere prioriteit. Als de feiten en omstandigheden wijzigen, zorgt de klantcoördinator ervoor dat het strategisch behandelplan wordt aangepast.

Voor horizontaal toezicht zijn transparantie jegens de belastingplichtige organisatie en de voorspelbaarheid van het toezicht essentieel. De klantcoördinator licht de behandelstrategie en de behandelvoornemens toe naar de organisatie. Hij doet dit onder meer door het strategisch behandelplan te delen met de organisatie vanaf het moment dat een convenant is gesloten. De klantcoördinator vermeldt ook dat onverwachte omstandigheden ertoe kunnen leiden dat er wordt afgeweken van de behandelvoornemens.

Door het strategisch behandelplan te delen met de organisatie wordt voor deze inzichtelijk hoe de Belastingdienst het gedrag van de organisatie ervaart en welk toezicht dat met zich brengt. Bovendien worden de voorgenomen toezichtsactiviteiten zo beter afgestemd en krijgt een effectieve en efficiënte samenwerking haar beslag. Zeker als het strategisch behandelplan van tevoren wordt afgestemd met de organisatie, wordt een gemeenschappelijke agenda gecreëerd waaraan beide partijen zich verbinden.

## 2.4 De individuele organisatie in het totale klantenpakket

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor het toezicht op alle aangiften van alle belasting- en inhoudingsplichtigen. Daarbij worden keuzes gemaakt op basis van handhavingsregie. Het is belangrijk om deze keuzes zodanig te maken dat een optimaal compliancieniveau wordt bereikt.

Uit de verzamelde individuele klantbeelden vormt een (behandel)team zich een totaalbeeld van de verschillende organisaties. Dit totaalbeeld leidt tot maatwerk. Het beeld van het totale klantenpakket moet de aard, de intensiteit en de prioriteitsstelling van het toezicht op een onderneming rechtvaardigen.<sup>13</sup> Ook wordt de doelmatigheid gediend als op basis van het totaalbeeld een goede selectie kan worden gemaakt in het werkaanbod. De effectiviteit wordt bevorderd door op basis van de klantstrategie keuzes in de individuele klantbehandeling te maken. In de discretionaire ruimte die de Belastingdienst heeft om zijn toezicht in te zetten, wordt namelijk rekening gehouden met de aanwezige voorinformatie van organisaties (fiscale strategie, transparantie en de fiscale beheersing). De intensiteit van het toezicht op een organisatie dient, het totale klantenpakket in ogenschouw nemend, evenwichtig te zijn.

## 2.5 Bespreken, reflecteren en evalueren van de houding en het gedrag van de organisatie

De Belastingdienst voert zijn taak uit die is vastgelegd in de belastingwetten en handhaaft de naleving door de belastingplichtigen. De fiscaal-ethische dilemma's worden vanuit dat perspectief benaderd. Als uitvoerend overheidsorgaan past de Belastingdienst (en degenen die haar vertegenwoordigen in contacten met organisaties) een terughoudende rol waar het gaat om de inbreng van (subjectieve) waarden en normen. Belastingplichtigen kunnen hun fiscale rechten vrij benutten, mits zij blijven binnen de grenzen van wet- en regelgeving. De Belastingdienst stelt zich neutraal, zakelijk, betrouwbaar en voorspelbaar op, streeft naar gelijke behandeling, en stelt zich daarom zeer terughoudend op en onthoudt zich van morele opvattingen. Horizontaal toezicht pakt wat de uiteindelijke belastingheffing betreft dan ook niet gunstiger of ongunstiger uit dan andere toezichtsvormen.

Het legaliteitsbeginsel waarborgt dat belastingheffing is gestoeld op een wettelijke basis. Als organisaties de belastingheffing beogen te ontwijken, te reduceren of te frustreren, is het de taak van de Belastingdienst om daar adequaat op te reageren. Daarbij kan sprake zijn van een andere kwalificatie of interpretatie van de feiten dan wel van een andere uitleg van de rechtsregels. In gevallen waarin de meningen verdeeld zijn, wordt de casus aan de rechter voorgelegd. Indien is gekozen voor bestrijding (door duiding van de feiten of juridische kwalificatie) en door de hoogste rechter is afgewezen, ligt het initiatief vervolgens – op grond van het legaliteitsbeginsel – bij de wetgever om zo nodig uitsluitel te geven.

---

13 Deze rechtvaardiging werkt twee kanten op. Aan de ene kant krijgen uiteraard ook de minder compliantie organisaties de aandacht die zij verdienen terwijl aan de andere kant de organisaties die zich wel aan de regels houden, niet méér aandacht krijgen dan dat zij nodig hebben.

De Belastingdienst stelt niet de voorwaarde dat de belastingplichtige organisatie een *fair share* betaalt. Hier zijn twee nuances op hun plaats. Ten eerste is het belangrijk om de organisatie reflectie te geven als gebruik wordt gemaakt van een fiscaal-agressieve methode.<sup>14</sup> Reflectie geven en het gedrag van de organisatie bespreekbaar maken is geen aanpassing van het toezicht. Een *fair share* als voorwaarde stellen in het toezicht zou namelijk ongeoorloofde druk zijn en bovendien strijdig met de neutraliteit die gevraagd wordt van de Belastingdienst. Reflectie gaat niet zover en is dan ook niet in strijd met die neutraliteit. Wel geeft het behandelteam – na overleg met leidinggevend en vaktechnische specialisten – zijn mening over het gebruik van een agressieve structuur. Het is geen voorwaarde voor een convenant dat een organisatie afziet van een – in de ogen van de Belastingdienst - agressieve structuur. Het is echter ook van belang dat de keuze van een organisatie om gebruik te maken van een agressieve structuur niet wordt geëvalueerd door stilzwijgen van de kant van de Belastingdienst.

Het geven van reflectie is een permanent proces binnen de klantbehandeling en gebeurt bij voorkeur tijdens de diverse klantcontacten. Dit geldt overigens zowel voor convenantpartners als voor niet-partners, al zullen er voor de eerstgenoemde groep meer geformaliseerde mogelijkheden zijn om reflectie te geven: het behandelplan wordt besproken en het convenant wordt periodiek geëvalueerd. Ook bij organisaties zonder convenant vinden gesprekken plaats over houding en gedrag. Overigens is het in alle gevallen bijzonder zinvol als het behandelteam tijdens de klantbehandeling, in het strategisch behandelplan en tijdens de periodieke evaluaties tevens de houding en het gedrag benoemt die als positief worden ervaren. Dit vergroot de transparantie en voorspelbaarheid en stimuleert een wenselijke houding en gedrag.

De tweede nuance betreft de keuze bij wie, wanneer en in welke mate de toezichtscapaciteit wordt ingezet. Keuzes maken valt binnen de discretionaire kaders die de wetgever de Belastingdienst heeft toebedeeld (*freies Ermessen*). Op deze wijze kan binnen de individuele klantbehandeling maatwerk worden geleverd. Het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie zijn daarvoor de basis. Met *freies Ermessen* wordt doorgaans de beslissruimte bedoeld die aan de uitvoeringspraktijk is gelaten. Waar het gaat om de inrichting en uitoefening van het toezicht is die ruimte groot. Of een onderzoek naar een bepaalde kwestie wordt ingesteld en met welke diepgang, is gebaseerd op professionele inschatting door het behandelteam. Waar het gaat om (fiscale) standpunten worden de grenzen van de ruimte natuurlijk bepaald door wet- en regelgeving, jurisprudentie en eenheid van beleid en uitvoering.

---

14 Bijvoorbeeld door dezelfde aftrekpost meerdere keren in aftrek te brengen of de symmetrie van belastingheffing in meerdere jurisdicties gekunsteld te doorbreken.

# 3 Gesprek over horizontaal toezicht

## 3.1 Inleiding

Het verkennend gesprek over horizontaal toezicht (HT-gesprek) wordt gevoerd met de hoogste leiding van de organisatie.<sup>15</sup> Dit gesprek onderscheidt zich van reguliere contacten met een organisatie of externe deskundigen, waarin doorgaans niet met de hoogste leiding wordt overlegd. Om het belang van zo'n contact te onderstrepen, nemen namens de Belastingdienst dan ook leidinggevendenden deel aan het HT-gesprek. Daarin staat bij voorkeur alleen het onderwerp horizontaal toezicht op de agenda. In het HT-gesprek wordt rekening gehouden met het klantbeeld en de eerder opgebouwde klantrelatie. Dit hoofdstuk gaat over het doel van het HT-gesprek en de onderwerpen die daarin aan de orde dienen te komen.

## 3.2 Doel

Het doel van het HT-gesprek is een wederzijdse verkenning van de mogelijkheden voor de toepassing van horizontaal toezicht. Onderdelen van die wederzijdse verkenning zijn:

1. het doel van horizontaal toezicht, de plaats van horizontaal toezicht in de handhavingsregie van de Belastingdienst en een toelichting op de kernbegrippen en uitgangspunten van horizontaal toezicht;
2. het klantbeeld, de positieve en negatieve ervaringen in de huidige contacten en waarom juist met deze organisatie over horizontaal toezicht in gesprek wordt gegaan;
3. het belang van de 'toon aan de top', zowel bij de organisatie als bij de Belastingdienst;
4. verantwoordelijkheden en verwachtingen over en weer;
5. een schets van de stappen in het horizontaal toezichtsproces;
6. afstemming over het vervolgtraject.

## 3.3 Inhoud van het HT-gesprek

De onderdelen 1, 3 en 4 worden hierna kort toegelicht. Tijdens het HT-gesprek wordt een en ander geïllustreerd met wederzijdse ervaringen.

### **Kernbegrippen en uitgangspunten horizontaal toezicht**

In de praktijk blijkt dat veel organisaties wel eens gehoord hebben van horizontaal toezicht, bijvoorbeeld via andere organisaties, externe deskundigen, publicaties in de (vak)pers of de Belastingdienst. Het is goed stil te staan bij de perceptie die een organisatie heeft van horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor haar eigen fiscale positie. Die perceptie is niet altijd in overeenstemming met de bedoeling van horizontaal toezicht. Het HT-gesprek biedt dan de gelegenheid om met de hoogste leiding van de organisatie percepties bij te stellen aan de hand van de kernbegrippen en uitgangspunten, die in hoofdstuk 1 van de Leidraad aan de orde kwamen.

### **'Toon aan de top'**

De 'toon aan de top' staat voor de houding en het gedrag van de hoogste leiding van een organisatie. Die houding en gedrag sluiten idealiter aan bij de visie en strategie die de desbetreffende organisatie heeft ontwikkeld en bij de waarden en normen die daaraan ten grondslag liggen, waarbij het topmanagement van alle anderen in de organisatie dezelfde houding en gedrag verwacht. 'Toon aan de top' betekent consistentie tussen het (voorbeeld)gedrag van de organisatieleiding en de visie, strategie en basiswaarden van de organisatie. De belangstelling van de Belastingdienst gaat met name uit naar de 'toon aan de top' ten aanzien van de fiscaliteit. Daarom ook is het van belang het HT-gesprek te voeren met functionarissen die de 'toon aan de top' vertegenwoordigen, derhalve de hoogste leiding. De aanwezigheid van een externe

<sup>15</sup> Vaak de directie (CEO, CFO, digra) of ambtelijk en politiek verantwoordelijken bij een organisatie zonder winstoogmerk.

deskundige kan toegevoegde waarde hebben.<sup>16</sup> De ‘toon aan de top’ bij de Belastingdienst is ook van groot belang. Namens de Belastingdienst zijn daarom in elk geval de klantcoördinator en een vertegenwoordiger van het management aanwezig.<sup>17</sup> Als de ‘toon aan de top’ niet aansluit bij eerdere ervaringen met de organisatie en vice versa, dan is dat onderwerp van het HT-gesprek.

Het ligt niet voor de hand om een HT-traject in te gaan met een organisatie die bij voortduring de grenzen van het fiscaal aanvaardbare opzoekt en probeert op te rekken.<sup>18</sup> Dat zou immers niet alleen een verkeerd signaal afgeven, maar ook permanent intensief toezicht noodzakelijk maken; iets wat zich verzet tegen het concept van horizontaal toezicht.

Er zijn bijzondere situaties die aandacht behoeven, zoals die met een organisatie met één of meer directeur-aandeelhouders (digra’s),<sup>19</sup> een organisatie zonder winsttoogmerk of een entiteit waarvan de moedermaatschappij in het buitenland is gevestigd. Voor de laatste situatie is het van belang zicht te krijgen op de consistentie in de ‘toon aan de top’ in Nederland, die in het vestigingsland en het mandaat van het management in Nederland. Cultuurverschillen zijn mogelijk, evenals specifieke percepties die elders zijn ontstaan met HT-achtige concepten.<sup>20</sup> Vanuit dit bewustzijn wordt met de organisatie verkend wat het mandaat van het management in Nederland is en hoe het bestuur van de organisatie in het buitenland betrokken kan worden bij het HT-traject.

Enkele gespreksonderwerpen aangaande de ‘toon aan de top’ zijn hierna opgenomen. Tijdens het HT-gesprek kunnen die aan bod komen, al is het niet nodig over al deze onderwerpen een even duidelijk beeld na te streven. In de complianceverkenning komen deze onderwerpen weer aan de orde. Genoemd kunnen worden:

- strategische doelstellingen in het algemeen en die op fiscaal gebied in het bijzonder;
- de aandacht voor de fiscale compliance in de organisatie;
- de aandacht voor het systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met name ten aanzien van de fiscale compliance.

---

16 De organisatie zelf bepaalt of een externe deskundige aanwezig is bij het gesprek.

17 Teamleider, plaatsvervangend directeur of directeur GO, het behandelteam stemt af via de managementlijn wie deelneemt aan het gesprek.

18 Zie ook de beantwoording van de Kamervragen door staatssecretaris De Jager tijdens een spoeddebat over de winstbelasting van multinationale ondernemingen de dato 28-2-2008, TK 2008, 57-4055 en de beantwoording Kamervragen (vraag 8) VN 2010/31. 2.

19 Er kunnen zich situaties voordoen waarin digra’s laten weten (vooralsnog) geen deel te willen uitmaken van de afspraken over horizontaal toezicht, hoewel zij het concept onderschrijven. Dit behoeft geen beletsel te zijn om afspraken te maken met de overige onderdelen (vennootschappen) van de entiteit. De digra blijft in zijn rol van bestuurder van de vennootschappen verantwoordelijk voor de ‘toon aan de top’, daarvoor behoeft hij als aandeelhouder geen partij te zijn. Wel is het nodig af te wegen of de argumenten van de digra verenigbaar zijn met het concept.

20 Meerdere staten kennen voor grote ondernemingen een programma dat vergelijkbaar is met HT, al kan dat verschillen naar aanpak. Hierbij wordt verwezen naar de rapporten van de OESO over *cooperative compliance* (deze term vervangt de term *enhanced relationship* die eerder door de OESO werd gebruikt).

## **Verantwoordelijkheden en verwachtingen**

In het HT-gesprek wordt expliciet ingegaan op de wederzijdse verantwoordelijkheden en verwachtingen. Op basis daarvan kan de organisatie een afweging maken of een HT-traject voor haar haalbaar en wenselijk is. Zoals eerder opgemerkt in hoofdstuk 1, verwacht de Belastingdienst dat de organisatie aanvaardbare aangiften indient en tijdig haar belastingschulden betaalt. Daarvoor wordt behalve een transparante houding ook aandacht voor de inrichting van een adequaat functionerende fiscale interne beheersing verwacht. De Belastingdienst is ervoor verantwoordelijk het toezicht aan te passen naarmate de transparantie en inspanningen van de organisatie dat rechtvaardigen. Daar hoort ook een snelle standpuntbepaling in vooroverleg bij ten aanzien van voorgelegde fiscale kwesties. De Belastingdienst zegt ook toe belastingteruggaven tijdig uit te betalen. Deze verantwoordelijkheden komen ook terug in de tekst van het convenant. Zowel de organisatie als de Belastingdienst zijn verantwoordelijk voor de bevordering van werken in de actualiteit.

## **Afstemmen van het vervolgtraject**

Naar aanleiding van het gesprek gaan beide partijen na of zij het traject met elkaar willen ingaan. In de praktijk is gebleken dat een tweede (en zelfs derde) gesprek over de uitgangspunten soms gewenst is. De organisatie is uiteraard vrij in haar keuze. Als de directie (nog) geen behoefte heeft aan horizontaal toezicht, wil de Belastingdienst graag weten waarom. Natuurlijk kan op een later tijdstip horizontaal toezicht opnieuw aan de orde komen. Het contact daartoe kan van beide kanten komen.

## **Verslaglegging**

Het streven is de inhoud van het HT-gesprek gezamenlijk vast te leggen. De organisatie en het behandelteam spreken met elkaar af wie daartoe het initiatief neemt.

## **Samenloop met fiscaal dienstverlenersconvenant**

In de praktijk komt het voor dat een externe deskundige al in gesprek is met een entiteit over deelname in een fiscaal dienstverlenersconvenant, terwijl nagenoeg tegelijkertijd ook het behandelteam een HT-traject opstart.<sup>21</sup> Ook het omgekeerde komt voor. Dit blijkt op enig moment tijdens het HT-traject. Om te vermijden dat dit leidt tot ongenoegen aan beide kanten en de organisatie daarbij een concurrentiestrijd ervaart, is het belangrijk snel verbinding te leggen tussen deze twee trajecten en objectief samen met de externe deskundige de organisatie te informeren. De keuze voor een individueel convenant of deelname aan een fiscaal dienstverlenersconvenant ligt vervolgens bij de organisatie. Het behandelteam blijft verantwoordelijk voor de individuele klantbehandeling van de organisatie en past naar aanleiding van de door de organisatie gemaakte keuze het strategisch behandelplan aan.

---

21 Zie ook hoofdstuk 11.



# 4 Complianceverkenning

## 4.1 Inleiding

De complianceverkenning heeft als doel om samen met de organisatie vast te stellen of horizontalisering van het toezicht haalbaar is.<sup>22</sup> Dit gebeurt door diverse sleutelfunctionarissen in de organisatie te interviewen. Uit deze gesprekken komt informatie op grond waarvan in samenspraak met de organisatie bepaald wordt of horizontalisering haalbaar is en of hieraan eventueel nadere afspraken verbonden worden. De bespreking van de verwachtingen over en weer ten aanzien van het vervolg van het HT-proces vormt de basis voor een goede samenwerking.

Tijdens de complianceverkenning ontstaat een beter zicht op de fiscale houding van de organisatie en de betrokken partijen (het 'willen') en of de randvoorwaarden aanwezig zijn om te komen tot een adequate beheersing van fiscaliteit (het 'kunnen'). De verzamelde informatie over de organisatie geeft meer diepte aan het klantbeeld en wordt direct betrokken bij de bepaling van de vorm en intensiteit van het toezicht en de prioritering daarvan.

## 4.2 Voorbereiding

De klantcoördinator van de Belastingdienst heeft de regie tijdens de complianceverkenning. Samen met de leden van het behandelteam verkent hij aan de hand van het actuele klantbeeld en de bevindingen uit het HT-gesprek welke werkzaamheden nodig zijn om te kunnen concluderen of horizontaal toezicht haalbaar is. Kennis en ervaring uit het verleden kunnen de hoeveelheid werk verminderen.<sup>23</sup> Samen met de organisatie stelt het behandelteam vast of er nulmetingen, *quick scans* of andere onderzoeken en analyses zijn uitgevoerd door de organisatie zelf of door de door haar ingeschakelde externe deskundigen. In dat geval betreft de Belastingdienst die werkzaamheden bij de bepaling van de omvang van zijn eigen werkzaamheden.<sup>24</sup> Een interview met externe partijen behoort, na overleg met de organisatie, tot de mogelijkheden. Gezien het doel van de verkenning wordt in deze fase geen inzage in dossiers van externe partij(en) gevraagd.

Vervolgens wordt met de organisatie een voorbereidend gesprek gevoerd: de *kickoff meeting*. Een dergelijk gesprek is nodig om met de organisatie het doel, de werkwijze, de planning en de gewenste omvang en diepgang te bepalen.<sup>25</sup> In het gesprek stemt het behandelteam de uitkomsten van de interne voorbereiding af met de organisatie. Daarbij worden de werkzaamheden in de complianceverkenning toegelicht. Ook wordt transparant waarom bij de ene organisatie meer interviews worden gehouden tijdens de complianceverkenning dan bij de andere organisatie. Dit gesprek kan er ook toe dienen de uitgangspunten van het concept van HT nogmaals door te nemen. Dat voorkomt onduidelijkheden in het vervolgtraject en teleurstellingen in de wederzijdse verwachtingen. Indien er in de organisatie een fiscale afdeling is, of een persoon die belast is met de fiscale portefeuille, wordt deze intensief betrokken bij de complianceverkenning.

Een horizontaal toezichtstraject is een gezamenlijk proces. De Belastingdienst is verantwoordelijk voor de conclusie die uit de complianceverkenning wordt getrokken, namelijk of horizontaal toezicht haalbaar is en wat dat betekent voor de toezichtsactiviteiten zoals beschreven in de hoofdstukken 9 en 10. Tot de verantwoordelijkheid van de organisatie behoort de (versterking van de) fiscale beheersing. De verdeling van verantwoordelijkheden wordt tijdens de *kickoff meeting* benadrukt.

---

22 Deze doelstelling brengt met zich dat van controle (toetsen van een bewering aan een norm op basis van controle-informatie) geen sprake is.

23 In voorkomende gevallen kan het zelfs niet nodig zijn dat de Belastingdienst zelf nog werk uitvoert in de fase van de complianceverkenning.

24 Hier valt te denken aan externe accountants, fiscalisten, *tax assurance providers*, IT-auditors, (fiscale en IT) dienstverleners.

25 Als samenwerking vanuit het perspectief van de Belastingdienst, Douane of organisatie efficiënt en effectief wordt geacht, kan in het HT-gesprek de behoefte voor een gezamenlijk traject van Belastingdienst en Douane worden besproken.

In de *kickoff meeting* bepalen de Belastingdienst en de organisatie samen welke sleutelfunctionarissen meer inzicht kunnen geven in de beheersing van de organisatie in het algemeen en ten aanzien van de fiscaliteit in het bijzonder.<sup>26</sup> Het aantal te interviewen sleutelfunctionarissen in een organisatie is afhankelijk van de aard en omvang van de organisatie. In par. 4.4 zijn voorbeelden van dergelijke sleutelfunctionarissen opgenomen.

In samenspraak met de organisatie worden de interviews gepland en vastgesteld door wie deze interviews worden gehouden. Aan de interviews werken van de zijde van de Belastingdienst in elk geval de klantcoördinator en leden van het behandelteam mee.

## 4.3 Uitvoering

### Vorbereiding

De interviews kunnen worden gevoerd met behulp van een bespreekagenda. In par. 4.4 is een niet-limitatief overzicht, onderverdeeld naar mogelijke bespreekpunten, opgenomen. In de interviews gaat de aandacht mede uit naar actuele, recente gebeurtenissen in de (bedrijfstak van de) organisatie, waarmee de complianceverkenning eveneens bijdraagt aan de versterking van het klantbeeld. Informatie en ervaringen uit eerdere contacten en inzichten uit de klantbehandeling in het verleden worden uiteraard gebruikt in de interviews. De organisatie draagt actief onderwerpen aan die in haar beleving tijdens de complianceverkenning goed kunnen worden besproken.

### Interviews

De interviews bestaan bij voorkeur uit open vragen die erop gericht zijn een beter beeld te krijgen van de ‘toon aan de top’, de fiscale houding en de aandacht voor de beheersing van de organisatie. De complianceverkenning vergt gemiddeld twee tot vijf interviews. Het aantal is vooral afhankelijk van de omvang en complexiteit van de organisatie en het aantal sleutelfunctionarissen dat wordt bevraagd. Uiteraard kunnen meerdere sleutelfunctionarissen tegelijkertijd aan één interview deelnemen.

Het is niet de bedoeling dat tijdens de complianceverkenning diepgaand fiscaal onderzoek in de organisatie wordt gedaan. Gezien de doelstelling en uitgangspunten van de verkenning is de Belastingdienst terughoudend met het opvragen van documentatie en met de beoordeling en analyse van de documentatie die de belastingplichtige organisatie verstrekt tijdens of naar aanleiding van de interviews. Deze informatie moet vooral als illustratief worden beschouwd bij de uiteindelijk te nemen beslissing of horizontalisering haalbaar is.

### Verslaglegging

Van de interviews worden verslagen gemaakt, waarmee transparant wordt gemaakt welke onderwerpen besproken zijn en wat de basis is voor de gezamenlijk te trekken conclusie over de haalbaarheid van horizontalisering. Het behandelteam en de organisatie maken hier werkafspraken over. De verslagen worden goedgekeurd door de organisatie.

---

26 Sleutelfunctionarissen zijn belangrijke medewerkers van de organisatie. Zij hebben bijvoorbeeld beslissende invloed op, inzicht in of zijn verantwoordelijk voor belangrijke keuzes van de organisatie (de ondernemingsstrategie, (financiële) administratie, IT en in bijzonder de fiscaliteit).

## Evaluatie

Na afloop van de interviews overleggen de klantcoördinator en het behandelteam met elkaar – dus intern – of horizontalisering haalbaar is. De belangrijkste overweging is of het beeld is ontstaan (of is bevestigd) dat de organisatie haar fiscaliteit wil en (op termijn) kan beheersen en transparant is over fiscale vraagstukken. Horizontaal toezicht is haalbaar tenzij er aanwijzingen zijn die duiden op het tegendeel. In het laatste geval motiveert het behandelteam die gevolgtrekking met inhoudelijke argumenten.

Nadat het behandelteam intern een standpunt heeft bepaald, benadert het de organisatie. Het is voorstelbaar dat nadere afspraken worden gemaakt over het horizontaliseringsproces en/of het tijdpad. Het evaluatiegesprek wordt door het behandelteam gerapporteerd conform het format dat hiervoor is ontwikkeld.<sup>27</sup>

## 4.4 Gespreksonderwerpen complianceverkenning

Hierna is per thema een toelichting opgenomen met een aantal gespreksonderwerpen. Deze onderwerpen kunnen aan de orde komen tijdens de interviews, maar behoeven niet uitputtend te worden besproken. Door een selectie van onderwerpen in combinatie met het reeds bestaande klantbeeld ontstaat een voldoende scherp beeld van de haalbaarheid van horizontaal toezicht bij de organisatie.

### Strategische doelstellingen

De vraag die in dit thema centraal staat is hoe de aandacht voor regelnaleving in de strategische doelstellingen van de organisatie tot uitdrukking komt. Aandachtspunten zijn bijvoorbeeld:

- de missie/visie van de organisatie en de daarvan afgeleide strategische bedrijfsdoelstellingen;
- de operationele doelstellingen en prestatie-indicatoren;
- de wijze waarop het management beoordeelt dat de doelstellingen verwezenlijkt zijn of worden;
- de mate waarin de organisatie haar fiscale en overige wettelijke verplichtingen nakomt;
- de aandacht voor (potentiële) tegenstrijdigheden tussen de verschillende doelstellingen;
- de houding van het bestuur ten aanzien van (fiscale) risico's (risicobereidheid) en de gevolgen daarvan voor de zogeheten *tax planning*;
- het fiscale beleid van de organisatie;
- het beloningsbeleid van de organisatie.

Mogelijke gesprekspartners zijn de directie (CEO/CFO), fiscale zaken, de controller en/of de *compliance officer*.

### Interne beheersingsomgeving

In dit thema is de centrale vraag op welke wijze de organisatie in haar interne beheersing aandacht schenkt aan de fiscaliteit. Aandachtspunten kunnen zijn:

- de verantwoordelijkheid voor de interne beheersing, inclusief de fiscale functie, van de organisatie;
- de samenwerking tussen de verschillende betrokkenen (controllers, fiscale specialisten, accountants of andere externe deskundigen);
- de aandacht voor risicobeheersing;
- de samenstelling, selectie en taken van de raad van commissarissen of de raad van toezicht;
- de naleving van ethische regels en integriteitsnormen;
- transparantie met betrekking tot (fiscale) activiteiten en gedragingen;
- de werking van de interne beheersing;
- (interne) *monitoring*;
- de wijze waarop verbeterpunten in de (fiscale) beheersing worden gesignaleerd en aangepakt.

---

27 Dit format is beschikbaar in de applicatie TOP (Toezicht Ondersteunings Programma).

Mogelijke gesprekspartners zijn de directie, de raad van commissarissen, de controller, het hoofd Fiscale Zaken en de *internal auditor*.

### **Informatiesystemen**

De centrale vraag is in hoeverre de organisatie aandacht besteedt aan de fiscaal relevante informatiesystemen. Aandachtspunten kunnen zijn:

- IT en interne beheersing;
- de plaats van de fiscaliteit in de IT;
- de plaats van de IT in de fiscaliteit;
- de beheersing inzake IT;
- algemene informatiebeveiligingseisen.

Mogelijke gesprekspartners zijn de IT-manager of de controller. Vanwege de IT-gerelateerde aspecten is het raadzaam het gesprek aan te gaan in samenwerking met een EDP-auditspecialist.

### **Fiscale functie**

De fiscale functie wordt op verschillende manieren uitgeoefend in organisaties. Zo kan het de administrateur zijn die de fiscale aangiften opstelt, of kan een grote fiscale afdeling in een concern die taak vervullen. De omvang en inrichting van de fiscale functie is veelal gerelateerd aan de omvang van de organisatie en de complexiteit van de fiscale vraagstukken die de organisatie onderkent. De wijze waarop de fiscale functie gestalte heeft gekregen, is een indicatie voor de kwaliteit van of de aandacht voor de fiscaal relevante AO/IB.

De volgende vraag staat in dit thema centraal: op welke wijze heeft de organisatie de fiscale functie vormgegeven? Aandachtspunten in dit kader zijn onder meer:

- het beleggen van fiscale verantwoordelijkheden;
- de werkzaamheden van de fiscale afdeling;
- de inhuur van externe deskundigen (wie, wat, waar, hoe, wanneer en waarom);
- de uitvoering van fiscaal-gerelateerde werkzaamheden door andere functies dan de fiscale afdeling;
- de integratie van de fiscale functie in de bedrijfsprocessen;
- de mate waarin de fiscale kennis actueel is en de borging daarvan;
- de manier waarop de fiscaal verantwoordelijken op de hoogte zijn van nieuwe bedrijfsontwikkelingen;
- incidentele gebeurtenissen of directiebesluiten met fiscale invloed;
- de wijze waarop de *tax planning* gestalte krijgt;
- het onderkennen en beheersen van fiscale risico's;
- de (interne) *monitoring*;
- de totstandkoming van de verschillende belastingaangiften;
- de manier waarop de organisatie grip houdt op te betalen belastingsschulden en te verkrijgen belastingteruggaven.

Mogelijke gesprekspartners zijn de controller, het hoofd Fiscale Zaken, de interne fiscalist, het hoofd Personeelszaken, de logistiek manager (Douane), de salarisadministrateur (loonheffing) en/of de btw-administrateur.

### **Extern toezicht en advies**

In lijn met het schillenmodel uit de Controleanpak Belastingdienst (CAB) zijn ook externe (toezichthoudende) partijen belangrijk. De centrale vraag is welke rol externe toezichthouders en deskundigen spelen waar het gaat om de fiscale beheersing en compliance van de organisatie.

Aandachtspunten kunnen zijn:

- de taken, bevoegdheden en opdrachten van externe toezichthouders en deskundigen (onder wie de fiscaal adviseur en de accountant);
- de frequentie van het werk van de externe toezichthouders en deskundigen;
- het beleid om externe deskundigen te raadplegen (bijvoorbeeld proactief of in reactie op problemen);
- audits en de resultaten daarvan;
- de opvolging van gesignaleerde verbeterpunten;
- de houding van betrokken externe toezichthouders en deskundigen ten aanzien van het concept van horizontaal toezicht.

Indien tijdens de complianceverkenning een gesprek met de externe deskundige wordt gevoerd, wordt niet verzocht om inzage in diens dossier.

### **Houding en gedrag**

Houding en gedrag, ook wel *'control environment'*, *'organisatiecultuur'* of als onderdeel daarvan de *'toon aan de top'* genoemd, van de organisatie en haar medewerkers komen vanwege het fundamentele karakter in veel interviews op een of andere wijze reeds aan bod. Algemene vragen die in dit perspectief relevant kunnen zijn:

- Hoe kan de organisatiecultuur worden getypeerd?
- Wat zijn de kernwaarden van de organisatie?
- Hoe worden deze kernwaarden overgedragen op de medewerkers?
- Hoe is de communicatie tussen de Belastingdienst en de organisatie op de verschillende managementniveaus te kenmerken?

Mogelijke gesprekspartners zijn de directie (CEO/CFO), het hoofd Fiscale Zaken, de controller en/of de *compliance officer*.

# 5 Afronden lopende problematiek

## 5.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat over de afronding van lopende problematiek, wat daaronder valt, wat het doel ervan is en hoe de afronding in de praktijk wordt bereikt. Het streven is namelijk lopende problematiek zoveel mogelijk af te ronden voordat het convenant wordt gesloten. Waar dat nog niet mogelijk is, maakt het behandelteam met de organisatie procedureafspraken.

De lopende problematiek wordt zoveel mogelijk afgehandeld met inachtneming van alle uitgangspunten van horizontaal toezicht. Het komt regelmatig voor dat de afronding moeizaam verloopt doordat wederzijds standpunten zijn verhard door verstoringen in het proces of de relatie. Wanneer dergelijke verstoringen bespreekbaar worden gemaakt, wordt vaak vooruitgang in het proces of de relatie geboekt. Relatiegericht werken vanuit de basisbegrippen vertrouwen, transparantie en wederzijds begrip brengt oplossingen vaak dichterbij.

## 5.2 Doel afronden lopende problematiek

Met de afronding van lopende problematiek wordt de weg vrijgemaakt voor werken in de actualiteit. Dat proces alleen al helpt het beeld van de convenantpartner-in-spe te detailleren. En omgekeerd: de organisatie in kwestie krijgt een beter zicht op de wijze van samenwerking onder horizontaal toezicht. Wederzijds vertrouwen is immers de basis van een succesvolle en doelmatige samenwerking.

## 5.3 Wat is lopende problematiek?

Lopende problematiek omvat alle nog openstaande fiscale kwesties of invorderingszaken die bij aanvang van het NT-traject al bekend zijn bij zowel de organisatie als de Belastingdienst. Het zijn kwesties die werken in de actualiteit belemmeren en een soepele samenwerking kunnen frustreren. Het is dan ook zaak die weg te nemen. Het kan gaan om lopende boekenonderzoeken, openstaande aangiften, uitnodigingen ter betaling (dounerechten) en onderhanden bezwaarschriften. Ook procedurele zaken, zoals achterstanden in het verstrekken van informatie, bij de aangiftebehandeling of boekenonderzoeken, vallen hieronder. Onder lopende problematiek vallen dus uitsluitend bekende zaken. Er wordt in het kader van het NT-traject geen uitgebreider onderzoek gedaan dan nodig voor de afhandeling van de bekende lopende problematiek. Het behandelteam gaat dus in het kader van horizontaal toezicht en binnen zijn discretionaire ruimte, niet actief op zoek naar bij aanvang van het NT-traject onbekende fouten in het verleden. Het vorenstaande geldt niet als er concrete aanwijzingen zijn voor onregelmatigheden.

## 5.4 Afronden lopende problematiek in de praktijk

De Belastingdienst en de organisatie maken samen een overzicht van de lopende problematiek en geven de prioriteiten aan voor de afhandeling hiervan. Ook worden bij voorkeur afspraken gemaakt over de verdeling van de werkzaamheden en verantwoordelijkheden, en over de bijbehorende planning.

Een oplossingsgerichte houding, transparantie en wederzijds begrip van beide partijen dragen bij aan een voortvarende afronding van de lopende problematiek. Het is belangrijk dat beide partijen de intentie hebben de bestaande fiscale discussiepunten te (v)erkennen en in beeld te brengen. Uit deze verkenning komen zaken naar voren die direct opgelost kunnen worden, maar het wordt ook duidelijk over welke fiscale kwesties verschil van mening blijft bestaan. Voor oplossing daarvan maakt het behandelteam gebruik van zijn discretionaire bevoegdheid, *freies Ermessen*, met name waar het gaat om de waardering van feiten en inschatting van onzekerheden.<sup>28</sup> Het algemene kader blijft de correcte toepassing van wet- en regelgeving en jurisprudentie.

Voor de afronding is het overigens geen doel op zich dat over alle discussiepunten overeenstemming wordt bereikt. Het blijft mogelijk dat partijen het niet eens worden over een oplossing. Dergelijke gevallen worden dan aan de rechter voorgelegd. De Belastingdienst streeft er dan naar om samen met de organisatie overeenstemming over de feiten te krijgen, opdat de procedure bij de rechter zo soepel mogelijk kan verlopen.

## 5.5 Correcties en boeten

Het kan voorkomen dat reeds ingediende aangiften aangepast moeten worden. In hoofdstuk 12 wordt ingegaan op de vraag hoe om te gaan met deze correcties en hoe het daarbij behorende boetevraagstuk daarin zijn plaats heeft.

---

28 Dit geldt overigens ook voor de behandeling van problematiek van organisaties die niet onder horizontaal toezicht vallen.

# 6 Convenant en evaluatie

## 6.1 Inleiding

Op basis van het HT-gesprek, de ervaringen in de klantbehandeling en de complianceverkenning, hebben de Belastingdienst en de organisatie gezamenlijk de mogelijkheden van horizontalisering van het toezicht besproken. Beide partijen hebben een duidelijk beeld van het proces van horizontalisering, van de verdeling van wederzijdse verantwoordelijkheden en van de verwachtingen over en weer voor de toekomst. De organisatie heeft laten weten blijvend te willen en te kunnen voldoen aan de uitgangspunten van horizontaal toezicht. De HT-relatie kan nu worden vastgelegd in een convenant.

## 6.2 Gebruik standaardtekst

Voor de individuele convenanten is een standaardtekst ontwikkeld. Er zijn twee varianten: een waarbij zowel de Belastingdienst als de Douane partij is en een waarbij alleen de Belastingdienst partij is. De eerste variant wordt gebruikt wanneer de Belastingdienst en de Douane gezamenlijk zijn opgetrokken in het HT-traject. De convenanttekst is geschreven in algemene bewoordingen. Rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit vereisen dat er niet wordt afgeweken van de standaardteksten.

Enkele uitgangspunten van het convenant:

- Het convenant wordt namens de Belastingdienst ondertekend door een vertegenwoordiger van het management.<sup>29</sup>
- Het convenant wordt namens de organisatie ondertekend op bestuurlijk niveau (veelal de directie: CEO, CFO, digra, of ambtelijk en politiek verantwoordelijken bij een organisatie zonder winstoogmerk).
- In het convenant worden geen aparte individuele (fiscale) afspraken opgenomen. Als naast het convenant andere afspraken nodig zijn, bijvoorbeeld over lopende problematiek, worden deze vastgelegd in een afzonderlijke vaststellingsovereenkomst.
- In de standaardtekst zijn bewust geen inlever- of reactietermijnen opgenomen. Volstaan is met de passage dat rekening wordt gehouden met elkaars belangen. Het benoemen van termijnen past niet in het kaderstellend karakter van het convenant.
- Eisen aan de interne beheersing in de vorm van concrete beheersingsmaatregelen zijn niet geformuleerd. Daarvoor is de organisatie verantwoordelijk. Uitgangspunt is dat een organisatie de beheersingsmaatregelen treft die passen bij aard en omvang van de organisatie.<sup>30</sup>
- In het convenant is een voetnoot opgenomen onder het kopje ‘Uitgangspunten met betrekking tot de Nederlandse belastingheffing voor alle rijksbelastingen’. De voetnoot luidt: ‘In voorkomende gevallen wordt hieronder tevens begrepen de toepassing van het btw-compensatiefonds’. Als de entiteit een non-profit-organisatie of overheidsorgaan is, is deze voetnoot relevant. In andere gevallen kan de voetnoot komen te vervallen.
- Voor de formele vastlegging van de afspraken wordt altijd het Nederlandstalige standaardconvenant gebruikt en getekend. Als ook behoefte bestaat aan een Engelstalige vertaling van het convenant, wordt die als bijlage toegevoegd. Convenantteksten in andere talen worden niet door de Belastingdienst gebruikt of als bijlage bijgevoegd.

29 Teamleider, plaatsvervangend directeur of directeur GO, het behandelteam stemt af via de managementlijn wie het convenant ondertekent.

30 Conform artikel 52 AWR.



### Convenantconform werken

Het komt voor dat een klant ervoor kiest wél te willen samenwerken volgens alle uitgangspunten van het concept van horizontaal toezicht, maar geen convenant wil of kan sluiten. Het gaat dan om uitzonderlijke situaties. In deze gevallen bespreken het behandelteam en de organisatie gezamenlijk de redenen daarvan en de mogelijkheden om toch tot een convenant te komen (eventueel op een later moment). Wanneer wordt geconcludeerd dat het convenant niet mogelijk is, zal het voor beide partijen wel duidelijk moeten zijn dat horizontaal toezicht ook zonder convenant inhoudt dat beide partijen samenwerken conform alle uitgangspunten van horizontaal toezicht.

## 6.3 Partijen

Wanneer de convenantpartner een organisatie is met meerdere bedrijfsonderdelen in Nederland, wordt in overleg vastgesteld welke belastingplichtige bedrijfsonderdelen onder het convenant vallen. De Belastingdienst streeft ernaar de gehele economische entiteit (alle concernonderdelen in Nederland) in het horizontaal toezicht te betrekken, maar in elk geval de onderdelen waar de kernactiviteiten worden ontplooid én die waarin de concernleiding in Nederland overwegende zeggenschap heeft.

In veel gevallen zal de entiteit uit meer belastingplichtige onderdelen bestaan dan die waarin de kernactiviteiten plaats vinden. Genoemd kunnen worden: digra's, houdstermaatschappijen of zustermaatschappijen. Ook deze (sub)entiteiten wil de Belastingdienst in het convenant betrekken. Uitgangspunt is verder dat een digra met beslissende invloed wordt opgenomen in het convenant. Deze ondertekent het convenant als bestuurder van de groep én als privépersoon. Als de digra argumenten aanvoert om niet deel te nemen aan het convenant, wordt zorgvuldig afgewogen of die argumenten verenigbaar zijn met de uitgangspunten van horizontaal toezicht.

Als er samenwerkingsverbanden zijn, is het uitgangspunt dat het behandelteam intern overlegt met het behandelteam dat verantwoordelijk is voor de behandeling van het samenwerkingsverband. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een deelneming waarin de organisatie niet de volledige zeggenschap heeft.

Indien een entiteit bestaat uit meerdere zelfstandige onderdelen met verschillende aandeelhoudersstructuren, dient de vraag zich soms aan of meerdere afzonderlijke convenanten kunnen worden gesloten. De wens en de motieven van de organisatie zijn hier van belang. Meer dan één convenant is mogelijk. Vertrekpunt voor de Belastingdienst blijft wel dat gestreefd wordt naar horizontalisering van het toezicht voor de gehele entiteit.

## 6.4 Publiciteit betreffende een convenant

Regelmatig willen organisaties ruchtbaarheid geven aan een convenant met de Belastingdienst. In dat geval neemt het behandelteam contact op met een persvoorlichter van het departement. De persvoorlichter overlegt vervolgens met het behandelteam en met de organisatie op welke wijze de publiciteit wordt gezocht en of de inhoud van het persbericht in overeenstemming is met de visie van de Belastingdienst.

## 6.5 Werkafspraken

In de praktijk komt het voor dat organisaties laten weten behoefte te hebben om na of in combinatie met het convenant concrete werkafspraken te maken. De achtergrond van zo'n verzoek is dan dat men inzicht wil krijgen in wat de organisatie en de Belastingdienst in concrete gevallen gaan doen. Dergelijke werkafspraken zien niet op de invulling van begrippen en normen in het convenant zoals aanvaardbare aangifte, pleitbaar standpunt en materiële fouten. Dat gebeurt op landelijk niveau. Evenmin worden werkafspraken gemaakt over termijnen en dergelijke. Werkafspraken worden niet vastgelegd in een (standaard)overeenkomst, die bij het convenant wordt gevoegd. Het is wel mogelijk om aan de hand van een aantal thema's met de organisatie (en de externe deskundige) te bespreken hoe partijen concreet aspecten van horizontaal toezicht willen benaderen. De afspraken tijdens die bespreking kunnen worden vastgelegd in een gespreksverslag. Werkafspraken betreffen bijvoorbeeld:

- aanspreekpunten;
- periodiek overleg;
- overleg inzake de versterking van de fiscale beheersing (zie ook hoofdstuk 7);
- procedurele afspraken.

## 6.6 Gewijzigde omstandigheden

De omstandigheden ten tijde van het HT-gesprek, de complianceverkenning en het sluiten van het convenant kunnen veranderen. Voor de Belastingdienst kunnen veranderingen optreden, zoals:

- veranderingen in beleid;
- veranderingen in de samenstelling van het behandelteam.

Voor de organisatie kunnen veranderingen optreden door onder andere:

- wijzigingen in de strategie;
- bestuurs- of aandeelhouderswisselingen<sup>31</sup>
- wijzigingen in de administratieve of juridische organisatie (verplaatsen van bedrijfsonderdelen, fusies, overnames en ontvlechtingen);
- wijzigingen op de fiscale afdeling;
- wisseling van externe accountant, belastingadviseur of andere externe deskundigen.

Beide partijen kunnen dergelijke veranderingen aan de orde stellen tijdens de evaluatie van het convenant of bij andere gelegenheden. Daarbij bezien zij ook wat de veranderingen voor het convenant betekenen. Als de veranderingen ingrijpend zijn, kan het zinvol zijn de uitgangspunten van het convenant nog eens door te nemen en te bevestigen.

---

31 Als de bestuurder (ondertekenaar van het convenant, geen digra) wisselt, hoeft er geen nieuw convenant gesloten te worden. Een gesprek over de verwachtingen over en weer betreffende horizontaal toezicht en over de 'toon aan de top' is doorgaans wel op zijn plaats. Als de bestuurder (ondertekenaar van het convenant, wel digra) wisselt, is een nieuw convenant nodig als in het oude convenant ook de fiscaliteit van de voormalige digra betrokken was. Het oude convenant wordt opgezegd en er wordt een nieuw afgesloten. Tijdens de besprekingen over het nieuwe convenant kan uiteraard meteen het medeondertekenen door de nieuwe digra voor zijn fiscaliteit aan de orde worden gesteld. De voormalige digra kan niet als privépersoon los van de vennootschap een convenant hebben.

## 6.7 Periodieke evaluatie van het convenant

Een periodieke evaluatie is altijd onderdeel van de HT-relatie. Voor zeer grote organisaties is een jaarlijks evaluatiegesprek het uitgangspunt, voor de overige grote organisaties een gesprek om de twee jaar. Het kan praktisch zijn een evaluatiegesprek te laten samenvallen met een bedrijfsgesprek/actualiteitsbezoek. In het evaluatiegesprek wordt ook plaats ingeruimd voor reflectie (zie hoofdstuk 2). Het gesprek geeft het behandelteam de gelegenheid op bestuurlijk niveau de verwachtingen ten aanzien van de organisatie te evalueren, bijvoorbeeld ten aanzien van een verbetering van de fiscale interne beheersing en de ervaren transparantie.

Kern van de zaak is dat bij de evaluatie niet alleen het behandelteam is betrokken, maar ook de functionarissen die bij de totstandkoming van het convenant een rol hebben gehad (zoals de bestuurders van de organisatie en de betrokken functionarissen van de Belastingdienst).

In de evaluatie heeft de organisatie de gelegenheid om te reflecteren op het functioneren van de Belastingdienst onder het convenant. Hoe ervaren zij werken onder horizontaal toezicht? Is het wat zij ervan verwacht hadden? Zien zij verbeterpunten voor de Belastingdienst? De inhoud van het evaluatiegesprek wordt schriftelijk vastgelegd.

## 6.8 Beëindiging van het convenant

Er is geen uitputtende opsomming van omstandigheden mogelijk die leiden tot beëindiging van het convenant. Het uitgangspunt is dat het convenant alleen onder zwaarwegende omstandigheden wordt opgezegd. Wanneer een van beide partijen het convenant wil opzeggen, treedt het behandelteam altijd in overleg met leidinggevend en vaktechnische specialisten.

# 7 Fiscale beheersing

## 7.1 Inleiding

Elke organisatie maakt gebruik van fiscale beheersingsinstrumenten. De feitelijke inrichting van de fiscale beheersing is afhankelijk van enerzijds organisatorische factoren en anderzijds van de gemaakte keuzes in de gewenste reikwijdte en kwaliteit van de beheersing.<sup>32</sup> Daarnaast kan de ontwikkeling van de fiscale beheersing zich in verschillende stadia bevinden. Dit maakt een systeem van fiscale beheersing (TCF), evenals een regulier beheersingssysteem waar ze onderdeel van is (BCF), voor iedere organisatie uniek (maatwerk). Het doel van het fiscaal gerelateerde beheersingssysteem is voor alle organisaties overigens hetzelfde: tijdige, juiste en volledige beschikbaarheid van fiscale informatie opleveren. Dit is noodzakelijk voor het indienen van een aanvaardbare aangifte.<sup>33</sup> Ook is het nodig om grip te houden op tijdig te betalen belastingbedragen danwel te verkrijgen belastingteruggaven.

Dit hoofdstuk gaat over de opzet, het bestaan en de werking van de fiscale beheersing. Dit is primair de verantwoordelijkheid van de organisatie. De Belastingdienst stimuleert de organisatie actief bij dit proces, bijvoorbeeld door het gesprek hierover aan te gaan, input te leveren en vooral door feedback te geven. Verder deelt de Belastingdienst desgewenst kennis over de steekproef en geeft zij aan wat de consequenties voor het toezicht zijn. In dit hoofdstuk worden, na een algemene beschrijving van fiscale beheersing, achtereenvolgens de volgende onderdelen van dit proces beschreven:

- de analyse van het huidige systeem van fiscale beheersing;
- de uitbreiding en/ of verbetering van de opzet van de fiscale beheersing (opzet en bestaan);
- de invoering of optimalisering van de interne *monitoring* op de maatregelen betreffende de fiscale beheersing (werking).

Dit hoofdstuk is zo opgezet dat de inhoud ervan kan worden toegepast op alle organisaties vallend onder de individuele klantbehandeling. Desondanks zal de uitwerking voor relatief kleinere organisaties kunnen verschillen van die voor relatief grotere organisaties. Met name de behandelde deelprocessen van fiscale beheersing zullen in de eerste groep vaak bij één persoon dan wel een beperkt aantal personen zijn belegd en minder vaak expliciet zijn benoemd.

## 7.2 Fiscale beheersing

Interne beheersing stelt de leiding van een organisatie in staat doelstellingen op het gebied van effectiviteit en doelmatigheid van bedrijfsprocessen, kwaliteit van financiële rapportage en naleving van wet- en regelgeving te realiseren. Organisaties willen zelf 'in control' zijn. Daarnaast is veel (nieuwe) regelgeving gericht op de kwaliteit van interne beheersing.<sup>34</sup>

Fiscale beheersing maakt deel uit van het totale beheersingssysteem van een organisatie. De doelstellingen van de fiscale beheersing liggen dan ook in het verlengde van de volgende algemene beheersingsdoelstellingen van een organisatie:<sup>35</sup>

- *de strategische doelstellingen verwezenlijken;*  
bijvoorbeeld maatschappelijk verantwoord ondernemen.
- *een effectieve en doelmatige bedrijfsvoering bevorderen;*  
deze doelstelling ziet op de primaire processen. De organisatie heeft er belang bij de fiscale consequenties van haar activiteiten zo spoedig mogelijk te kennen.

32 Organisatorische factoren, zoals de omvang, organisatorische volwassenheid en complexiteit van de organisatie.

33 Zie voor meer uitleg over een TCF de notitie *Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert*.

34 Bijvoorbeeld art. 10 Titel 1, BW 2, art 52 AWR en de Nederlandse corporate governance code. Verder zijn er diverse branches en sectoren die eigen bestuurscodes of gedragscodes voorschrijven.

35 Beheersingsdoelstellingen worden onder andere door COSO benoemd. In de notitie *Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert* wordt het beheersingsmodel van COSO toegelicht.

- *de kwaliteit van de interne en externe (fiscale) verslaggeving bevorderen;*  
dit ziet op belastingaangiften en op gegevens die aan de Belastingdienst of derden worden verstrekt.
- *de naleving van de relevante (fiscale) wet- en regelgeving bevorderen;*  
hier gaat het erom dat de organisatie aangiften indient die voldoen aan wet- en regelgeving en vrij zijn van materiële fouten.

Het fiscale beheersingsproces is een proces dat zich uitstrekt over verschillende aandachtsgebieden en is te onderscheiden in deelprocessen. Deze aandachtsgebieden worden ook door de grotere accountants- en advieskantoren onderkend als zij hun klanten adviseren over de opzet van een TCF. Daarnaast kunnen ze als kader dienen voor besprekingen tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen. Hieronder is een voorbeeld van verschillende deelprocessen met bijbehorende aandachtsgebieden opgenomen.

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

Hieronder volgt een korte toelichting op de genoemde deelprocessen. Deze is opgenomen om inzicht te geven in het proces dat organisaties doorlopen bij het optimaliseren van hun fiscale beheersing.

### Fiscale organisatie

Het is van belang dat de organisatie zicht heeft op al haar onderdelen (business units, dochtermaatschappijen, etc) en op de relevante fiscale processen van die bedrijfsonderdelen. De commerciële structuur wijkt vaak af van de juridische structuur, die weer kan verschillen met de fiscale structuur. Het ligt voor de hand dat de organisatiestructuur meer aandacht behoeft naarmate de organisatie groter wordt of zich vaker structuurwijzigingen voordoet.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> In internationale verhoudingen is het soms lastig om zicht te blijven houden op de fiscale implicaties van fusies, overnames en ontvlchtingen. Dit is onder andere van belang bij de consolidatie van de jaarrekening. Ook zou de organisatie zekerheid moeten krijgen over de fiscale posities van de organisatieonderdelen. In de praktijk zien we bijvoorbeeld voor de OB dat een organisatie zonder winsttoogmerk geen goed beeld heeft van de belaste activiteiten of dat bepaalde activiteiten ten onrechte als belast worden aangemerkt.

De organisatie formuleert vanuit de fiscale strategie (en de daarvan afgeleide fiscale beheersing) fiscale doelstellingen. Verder worden taken en bevoegdheden toebedeeld aan medewerkers en wordt zicht gehouden op het functioneren van de medewerkers. Ook is het van belang dat de organisatie duidelijk maakt wie verantwoordelijk is voor de fiscale processen, wie hierover rapporteert en wie de diverse belastingaangiften opstelt.

Bijzonder aandachtspunt voor de organisatie is een zodanige toedeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden dat zij tijdig op de hoogte is van alle fiscaal relevante gebeurtenissen. Dat betekent dat de fiscaal verantwoordelijken tijdig betrokken worden bij overleg en besluitvorming met mogelijke fiscale gevolgen. De hieruit voortkomende fiscale risico's worden dan beoordeeld door de organisatie.<sup>37</sup>

### **Tax planning**

*Tax planning* is het plannen en structureren van de (ondernemings)activiteiten en de juridische vorm waarin deze plaatsvinden om de belastingdruk te beheersen.<sup>38</sup> *Tax planning* is noodzakelijk om greep te houden op de fiscale gevolgen van (ondernemings)handelingen en is dus een essentieel onderdeel van de fiscale functie. Organisaties moeten in hun ondernemingsbeslissingen mede de daaraan verbonden fiscale gevolgen betrekken. Het is daarom belangrijk dat de *tax planning* aansluit bij de bedrijfsstrategie en de risicobereidheid van de onderneming. *Tax planning* is een van de manieren om invulling te geven aan de fiscale strategie. *Tax planning* leidt in de praktijk vaak tot vooroverleg met de Belastingdienst. Het is daarom voor het behandelteam van belang zicht te hebben op de wijze waarop de *tax planning* door de organisatie is georganiseerd.

### **Tax risk management**

De organisatie heeft de fiscale beheersing zo ingericht dat zij op de hoogte is van alle relevante gebeurtenissen met gevolgen voor de fiscaliteit. Hiervoor zijn communicatiestructuren nodig waarmee de fiscaal verantwoordelijken opereren. Genoemd kunnen worden overlegvormen waarin financiële, juridische en operationele gebeurtenissen worden besproken en waarbij ook de fiscaal verantwoordelijke is aangesloten. De risico's dienen immers onderkend te worden. De fiscale risico's worden vervolgens beoordeeld en er wordt (eventueel) actie ondernomen om de risico's te beheersen.

Een goed georganiseerd *tax risk management* zorgt ervoor dat de belastingplichtige de relevante fiscale risico's identificeert, beheerst en (eventueel) in vooroverleg met de Belastingdienst kan doornemen.

### **Communicatie**

De organisatie draagt zorg voor de communicatie over de fiscale strategie en de wijze waarop deze gestalte krijgt. Zorgt de organisatie ervoor dat alle betrokken functionarissen daarvan op de hoogte zijn? Houden zij zich aan de regels? Centraal staat voor de organisatie de vraag hoe zij ervoor zorgt dat de toon aan de top voor iedereen duidelijk is en dat daarnaar wordt gehandeld.

### **Informatietechnologie (IT)**

De IT ondersteunt niet alleen de verwezenlijking van strategische doelstellingen, maar maakt zelf ook steeds meer deel uit van de strategie. Daarnaast speelt IT (in toenemende mate) een belangrijke rol om de fiscale doelstellingen te bereiken, waardoor het voor een organisatie van belang is om het onderdeel IT in een vroeg stadium te betrekken bij de verwezenlijking van de fiscale doelstellingen. Naast het feit dat IT in toenemende mate de bedrijfsprocessen ondersteunt, maakt het ook steeds vaker een geïntegreerd onderdeel uit van de bedrijfsprocessen zelf. Door deze ontwikkelingen wordt de traditionele interne

37 Het geheel van deze handelingen wordt binnen de fiscale functie wel aangeduid als *Tax Risk Management*.

38 Zie ook J.L.M. Gribnau en R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie', Weekblad fiscaal recht, 2011, p. 156.

beheersing (AO/IB) steeds meer vervangen door geautomatiseerde beheersingsmaatregelen (de zogeheten *application controls*). Dit betekent vervolgens dat de fiscale beheersingsmaatregelen van het *tax control framework* (TCF) zich in toenemende mate zullen uitstrekken over de geautomatiseerde omgeving van de onderneming. Het is daarom van belang reeds in een vroeg stadium van het NT-traject een EDP-auditor te betrekken in het proces.

### **Monitoring**

*Monitoring* zorgt ervoor dat de beheersingsmaatregelen naar behoren blijven werken. Zo kunnen leemtes in de interne beheersing worden opgespoord en maatregelen worden genomen om de geconstateerde leemtes op te vangen.

### **Fiscale boekhouding**

Bij de fiscale boekhouding is het van belang dat de fiscale component vanuit het perspectief van *tax accounting* op de juiste manier wordt verwerkt in de commerciële jaarrekening.

### **Fiscale compliance**

De organisatie gaat na waar zij de zekerheid aan ontleent dat alle transacties worden vastgelegd en bewaard. Vrijwel alle organisaties benutten logistieke en/of financiële informatiesystemen voor de ondersteuning en beheersing van hun bedrijfsprocessen. De financiële uitkomsten worden gebruikt om de verschillende belastingaangiften in te dienen. Daarnaast zijn vaak de (uitkomsten van) fiscale beslismomenten in de informatiesystemen opgenomen.<sup>39</sup> Het is van belang dat de gegevens volledig en juist in de informatiesystemen worden vastgelegd en verwerkt. Alleen zo kunnen immers aanvaardbare aangiften worden ingediend. Het is dus noodzakelijk dat de organisatieleiding het belang van de diverse informatiesystemen onderkent.

Verschillende medewerkers hebben direct en indirect te maken met de fiscaliteit. Voordat een personeelsfunctionaris bijvoorbeeld laptops verstrekt aan medewerkers, is het gewenst dat de organisatie op de hoogte is van de fiscale consequenties daarvan. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor de verkoopafdeling die leveringen tussen bedrijfsonderdelen verzorgt, de juridische afdeling die zich bezighoudt met de aankoop van deelnemingen of de afdeling Onderzoek & Ontwikkeling die een subsidieaanvraag indient. De organisatie moet waarborgen dat de actuele fiscale kennis aanwezig is (in huis of ingehuurd) én dat de fiscaal verantwoordelijken tijdig worden ingezet, opdat de transacties de juiste fiscale interpretatie krijgen. Ook moet onderkend worden of er sprake is van een vooroverlegsituatie.

Het is verder van belang dat de organisatie bewaakt dat zij tijdig haar te veel afgedragen belasting terugkrijgt of haar verschuldigde belasting betaalt, dan wel de inhoudingen op tijd afdraagt, nadat de (voorlopige) aangiften zijn ingediend.

## **7.3 Analyse huidig systeem van interne beheersing**

Voor de organisatie is het primair van belang te weten wat het huidige niveau van fiscale beheersing is. De mate waarin dat niveau inzichtelijk is, verschilt uiteraard per organisatie. Waar nodig voert de organisatie zelf een nadere analyse uit. Daarmee wordt op concernniveau beoordeeld op welke wijze de genoemde deelprocessen van het fiscale proces zijn ingevuld. In de praktijk laten organisaties vaak een fiscaal adviseur of een interne accountantsdienst dergelijke analyses uitvoeren.

---

39 Bijvoorbeeld de vermelding van btw-bedragen op verkoopfacturen (regulier, hoog of laag tarief dan wel Export of ICL) en de juiste verloning van salariscomponenten.

De verantwoordelijkheid voor de fiscale beheersing ligt bij de organisatie. Bij de inrichting zijn diverse functionarissen betrokken, zoals controllers en/of fiscalisten. Daarnaast is – met name als het gaat om de inrichting van de *monitoring* – een taak weggelegd voor de interne accountants. Ook kan een organisatie in het proces van uitbreiden en verbeteren van de fiscale beheersing op verschillende manieren gebruik maken van externe deskundigen. Zij maakt bijvoorbeeld gebruik van methoden en technieken voor het ontwerp, de implementatie en/of de *monitoring* van het tcf, zoals adviseurs die hebben ontwikkeld. De organisatie kan ook gebruikmaken van een fiscaal dienstverlener voor het indienen van (alle of bepaalde) aangiften.

### Plan van aanpak

Door de analyse krijgt de organisatie zicht op de mate waarin zij het risico loopt dat relevante fiscale kwesties niet tijdig en volledig gesignaleerd worden. Dit wordt door de organisatie afgezet tegen het gewenste niveau van fiscale beheersing (met inachtneming van haar risicobereidheid) zoals beschreven in de fiscale strategie.<sup>40</sup>

Op basis van de vergelijking van het huidige met het gewenste niveau van fiscale beheersing bepaalt de organisatie welke stappen zij zal zetten. Dit vervolgtraject wordt door de organisatie opgenomen in een plan van aanpak. Het ontwerp en de invoering van een tcf of de versterking van fiscale interne beheersing is niet een op zichzelf staande gebeurtenis, maar een proces dat veelal over een langere periode wordt gepland en uitgevoerd. Het plan van aanpak bevat doorgaans een fasering van de uit te voeren werkzaamheden, wat de procesbewaking vergemakkelijkt.

Voor de gewenste beheersingsmaatregelen kan de organisatie langs twee lijnen werken:

- Zij kan ervoor kiezen om in eerste instantie veel beheersingsmaatregelen te nemen. In haar *monitoring* kan ze dan minder fouten verwachten en er zal dus in dat geval weinig verbeterd hoeven worden in de beheersingsmaatregelen naar aanleiding van de *monitoring*.
- Ze kan er ook voor kiezen te starten met een steekproef om te beoordelen of het nodig en wenselijk is fouten van de geconstateerde omvang te voorkomen met betere beheersingsmaatregelen.

Ervan uitgaande dat in voldoende mate relevante fouten worden gesignaleerd en hersteld, leiden beide lijnen tot hetzelfde resultaat.

De reikwijdte van de beheersingsmaatregelen kan beperkingen kennen. In de praktijk wordt het tcf vaak in stappen ontworpen en ingevoerd, bijvoorbeeld door het tcf eerst in te voeren voor:

1. bepaalde delen van de organisatie (landen/werkmaatschappijen/afdelingen/operationele processen en dergelijke);
2. specifieke belastingmiddelen (bijvoorbeeld de loonheffing);
3. bepaalde risico's.<sup>41</sup>

De keuze voor een risicogericht ontwerp van een intern beheersingssysteem wordt regelmatig gemaakt. Internationaal erkende modellen zoals COSO en CobiT zijn risicogericht. Werken vanuit bedrijfsonderdelen, belastingmiddelen of risico's geeft structuur aan de ontwerp- en de implementatiefase en komt dan ook in de praktijk vaak voor.

40 Hier kan bijvoorbeeld gewerkt worden met zogenoemde 'volwassenheidsniveaus'.

41 Risicogericht ontwerpen kan op twee manieren van start gaan. Ten eerste door die risico's te selecteren voor actie die als eerste in het tcf worden opgenomen. Bedrijven beginnen bijvoorbeeld met de vijf risico's die zij als het grootst percipiëren en werken vanuit die risico's verder om steeds meer 'in control' te komen. Ten tweede door de risicobereidheid van de organisatie. Hoe hoger de bereidheid risico's te lopen, hoe minder risico's worden afgedekt met de fiscale beheersing en des te groter het (rest)risico dat niet wordt voldaan aan wet- en regelgeving. Beide beperkingen die de organisatie aanhoudt, rechtvaardigen niet dat zij de regels niet (geheel) naleeft of niet uit zichzelf transparant wil zijn.



De eerste twee genoemde beperkingen in de reikwijdte van het tcf zijn door de Belastingdienst eenvoudig waar te nemen en kunnen in de aanpassing van het toezicht worden betrokken. Het is van belang dat zowel de organisatie als de Belastingdienst zicht hebben op:

- de redenen om onderdelen of middelen buiten de reikwijdte te houden;
- de planning om relevante onderdelen en middelen in de reikwijdte te brengen (als onderdeel van de versterking van de fiscale beheersing).

De derde beperking is aanzienlijk lastiger voor het toezicht. De Belastingdienst geeft aan of de door de organisatie gekozen risico's als risico's worden herkend en vult deze eventueel nog aan met zelf waargenomen risico's. Het is voor de organisatie en de Belastingdienst echter niet mogelijk een uitspraak te doen over de vraag of alle relevante risico's worden ondervangen en daarmee over de kwaliteit van de risicodetectie en de aanvaardbaarheid van de aangifte als geheel. Als voor een dergelijke beperking van de reikwijdte van het tcf is gekozen, zal de Belastingdienst van de onderneming vragen de ontstane restrisico's in de *monitoring* te ondervangen.

De Belastingdienst krijgt zicht op de voortgang in de ontwikkeling van de AO/IB doordat de organisatie transparant is over de voorgenomen activiteiten en investeringen in het tcf. Hiervoor voeren Belastingdienst en organisatie besprekingen waarin onder andere aan de orde komt wat de voortgang is en of de werkafspraken die tijdens de complianceverkenning zijn gemaakt en in het strategisch behandelplan zijn vastgelegd, ook zijn opgenomen in het plan van aanpak. Daarnaast levert de Belastingdienst vanuit ervaringen uit het verleden met de organisatie of op grond van algemene branchekennis, input voor specifieke aspecten.

## 7.4 Uitbreiden en/of verbeteren van de fiscale beheersing

Om te komen tot aanvaardbare aangiften omvat het tcf alle relevante belastingmiddelen en fiscale risico's voor alle onderdelen van een organisatie. Op basis van het plan van aanpak wordt stapsgewijs naar dit doel toe gewerkt.<sup>42</sup>

In het concept van horizontaal toezicht hanteert de Belastingdienst een aanvullende norm: actieve transparantie tussen belastingplichtige organisaties en de Belastingdienst. Voor de eerstgenoemde betekent dit dat zij transparant zijn over ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten en die vooraf voorleggen aan de Belastingdienst.

De Belastingdienst wil zicht krijgen op de reikwijdte en de planning van de implementatie van het tcf. Dit is een cyclisch en iteratief proces, doordat omstandigheden kunnen veranderen en veel bedrijven het tcf gefaseerd ontwerpen en invoeren. Uiteraard dienen verschillen in opvatting over de reikwijdte, voortgang en bevindingen uitdrukkelijk aan de orde te komen. Partijen bespreken deze verschillen en de betekenis hiervan voor het toezicht dat de Belastingdienst uitoefent.

Relevante onderdelen kunnen vooralsnog buiten de reikwijdte van het tcf vallen door een gefaseerde aanpak. Indien de Belastingdienst geen informatie heeft over urgente actuele risico's binnen die relevante onderdelen, wordt tijdens het ontwikkelproces door Belastingdienst geen boekenonderzoek dienaangaande ingesteld. De organisatie zorgt er in de ontwikkeling van het tcf voor dat er zo snel mogelijk zicht komt op de mate van beheersing van deze onderdelen. Wanneer de organisatie zich verbindt aan het concept van horizontaal toezicht, wat blijkt uit een concreet plan dat aangeeft hoe het tcf en horizontaal toezicht vorm krijgt, volstaat het behandelteam met gesprekken over de voortgang. Tijdens deze voortgangsgesprekken

---

42 Het is uiteraard mogelijk dat de fiscale beheersing van een zodanig niveau is dat verdere uitbreiding en/of verbetering achterwege kan blijven. Dit moeten blijken uit een door de organisatie uitgevoerde analyse.

maakt de organisatie zichtbaar op welke wijze aan de fiscale beheersing wordt gewerkt. Uiteraard worden ook de andere toezichtsinstrumenten door het behandelteam ingezet (zoals aanslagregeling en voor-overleg) en worden door het behandelteam en de organisatie de effecten van gewijzigde omstandigheden (bijvoorbeeld wijzigingen in wet- en regelgeving of de activiteiten van de organisatie) beoordeeld.

## 7.5 Uitbreiden en/of verbeteren van de interne *monitoring*

### **De rol van interne monitoring**

*Monitoring* is erop gericht te verzekeren dat de beheersingsmaatregelen blijven werken zoals bedoeld en om eventuele hiaten in de interne beheersing op te sporen. Daarnaast zorgt zij ervoor dat deze maatregelen worden aangepast aan relevante veranderingen. De interne monitoringfunctie zorgt er zo voor dat (materiële) afwijkingen en tekortkomingen in de interne beheersing worden gesignaleerd en gecorrigeerd voordat ze ertoe kunnen leiden dat de doelstellingen niet worden verwezenlijkt. Specifiek voor de fiscaliteit betreft dit materiële afwijkingen in de relevante aangiften.

De zekerheid die *monitoring* verschaft over de kwaliteit van de interne beheersingsmaatregelen in een tcf, is direct gerelateerd aan de reikwijdte van de *monitoring*. Wanneer de reikwijdte van de *monitoring* gelijk is aan de reikwijdte van het tcf, geeft deze de Belastingdienst voldoende zekerheid over de effectiviteit van alle maatregelen in het tcf. Als de reikwijdte van de *monitoring* zich beperkt tot een beperkt aantal in het tcf opgenomen maatregelen (veelal de zogeheten *key controls*), geeft de *monitoring* alleen een bepaalde mate van zekerheid over de effectiviteit van die maatregelen. Door *monitoring* van alleen die maatregelen in het tcf, bestaat het risico dat fouten die zijn ontstaan op gebieden die niet vallen binnen de reikwijdte van het tcf, niet worden opgemerkt.

De reikwijdte van de *monitoring* kan groter worden gemaakt dan die van de overige fiscale beheersingsmaatregelen in het tcf. Dit kan door gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren, zoals data-analyse en statistische steekproeven op een populatie transacties en administratieve vastleggingen of risico's buiten de reikwijdte van het tcf. Met deze gegevensgerichte werkzaamheden is het voor de onderneming dan toch mogelijk een uitspraak te doen over de aanvaardbaarheid van de aangifte.

### **Interne monitoring in het HT-proces**

In de praktijk loopt de mate waarin organisaties hun interne *monitoring* hebben ingericht, nogal uiteen. Sommige kennen geen interne *monitoring* terwijl andere reeds (op onderdelen) een geformaliseerd proces van interne *monitoring* hebben ingericht.

Interne *monitoring* is een belangrijk onderdeel van het systeem van interne (fiscale) beheersing. 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 van haar tcf te onderbouwen. In dit kader bieden de uitkomsten van interne *monitoring* een belangrijke basis voor de aanpassing van het door de Belastingdienst uitgeoefende toezicht.

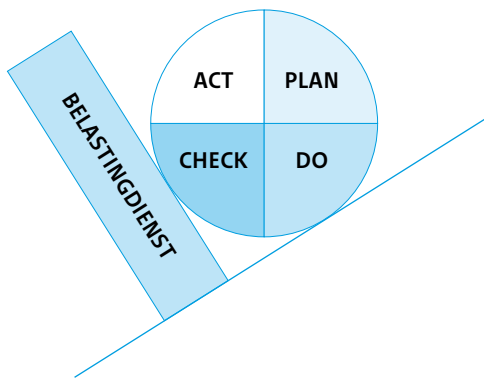
Interne *monitoring* kan op verschillende manieren worden ingericht (lijncontroles, proceduretests, data-analyse, steekproeven en dergelijke). De organisatie bepaalt welke methode het best bij haar past. Zij is vrij in haar keuzes, maar de Belastingdienst heeft een voorkeur voor de statistische steekproef. Met een statistische steekproef kunnen de uitgangspunten van de interne *monitoring* immers eenvoudig en objectief

worden aangesloten op de uitgangspunten van het toezicht van de Belastingdienst. Aldus is aanpassing van het toezicht optimaal in te regelen.<sup>43</sup> De Belastingdienst deelt zijn expertise over de steekproef desgewenst met de organisatie.

### Communicatie

Interne *monitoring* zal ertoe leiden dat de beheersing met een zekere continuïteit wordt geëvalueerd. In- en externe ontwikkelingen maken dat noodzakelijk.<sup>44</sup> De Belastingdienst blijft dit proces stimuleren en spreekt eventueel de organisatie hierop aan. In de volgende figuur is dit proces zichtbaar gemaakt:

*Het fiscale beheersingsproces – organisatie en Belastingdienst*



De uitkomsten van de interne *monitoring* worden besproken met de Belastingdienst. Afhankelijk van de wijze waarop dit proces wordt uitgevoerd, maken de organisatie en de Belastingdienst concrete afspraken die in het strategisch behandelplan worden vastgelegd.

Er worden ook afspraken gemaakt over de wijze waarop tijdens de *monitoring* door de organisatie geconstateerde fouten, worden aangepakt; en of en in welke mate van een organisatie verwacht wordt dat zij nader onderzoek verricht naar die fouten in administraties van eerdere jaren. Dit hangt af van de aard en omvang van de gevonden fouten.

43 Zie 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB) - De CAB en zijn modellen toegepast in Toezicht'.

44 Wij noemen de ontwikkeling van nieuwe producten, reorganisaties, personeelwisselingen, wetswijzigingen en dergelijke.

# 8 Vooroverleg

## 8.1 Inleiding

Dit hoofdstuk beschrijft het doel van vooroverleg, het tijdstip en de wijze waarop dat wordt gevoerd. Daarbij wordt stilgestaan bij de aandachtspunten die tijdens het vooroverleg aan de orde kunnen of moeten komen.

## 8.2 Doel vooroverleg

Vooroverleg wordt gevoerd als de fiscale kwalificatie van feiten en/of de interpretatie van het (belasting) recht aangaande die feiten niet duidelijk is. De belangrijkste functie van vooroverleg is dat het zowel de organisatie als de Belastingdienst meer zekerheid biedt over de fiscale positie. Vooroverleg is een van de *reality checks* die van belang zijn voor de aanpassing van het toezicht.

In horizontaal toezicht neemt vooroverleg een belangrijke plaats in. De organisatie legt zoveel mogelijk in de actualiteit, maar vóór het indienen van de aangifte, relevante fiscale standpunten aan de Belastingdienst voor.<sup>45</sup> Het behandelteam geeft zijn visie op de rechtsgevolgen. Voor de organisatie is vooroverleg vaak belangrijk. Zij heeft er immers belang bij om snel zekerheid te hebben over de fiscale gevolgen van (voorgenomen) transacties, voordat deze onherroepelijke consequenties hebben. Bovendien vinden veel organisaties het ongewenst als er met de Belastingdienst een verschil van mening ontstaat inzake een fiscaal standpunt.

Vooroverleg is ook voor het NT-proces en het uitvoeren van toezicht van belang. Het verrijkt het klantbeeld:

- Het is een van de instrumenten om informatie te verkrijgen over de kwaliteit van de aangifte. Als gevolg van het vooroverleg vermindert de Belastingdienst zijn werkzaamheden betreffende de beoordeling van de aangifte. Er is namelijk eerder al gesproken over de fiscale standpunten. Vooroverleg leidt zo tot tijdswinst. Het is dikwijls ook makkelijker om overeenstemming te krijgen als het nog mogelijk is om een structuur anders in te richten en de fiscale positie niet definitief is ingenomen.
- Vooroverleg leidt tot informatie over de fiscale houding van de organisatie. Vaak wordt vooroverleg gezocht als gevolg van veranderingen in de organisatie, *tax planning* en *tax risk management*. Vooroverleg levert zo informatie op over de fiscale strategie van de organisatie en over de mate waarin deze ‘in control’ is. Naarmate de organisatie haar zaken beter op orde heeft, zal naar verwachting ook de kwaliteit (volledigheid, juistheid en tijdigheid) van de informatieverstrekking tijdens het vooroverleg toenemen.

Vooroverleg draagt bij aan een betere relatie tussen de organisatie en het behandelteam. Dit vergroot het vertrouwen: vooroverleg geeft zo beide partijen zicht op elkaars houding, gedrag en motieven.

## 8.3 Werkwijze vooroverleg

Het vooroverleg wordt zoveel mogelijk in de actualiteit gevoerd, maar in elk geval voor of uiterlijk op het moment dat de aangifte wordt ingediend. De standpunten in het vooroverleg zien op relevante fiscale zaken waarover verschil van inzicht tussen de organisatie en de Belastingdienst is ontstaan of kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie. De term ‘relevante’ heeft hier zowel een kwantitatieve als kwalitatieve betekenis: namelijk zowel de aard als de financiële omvang en complexiteit van de kwestie.

---

<sup>45</sup> Onder omstandigheden kan vooroverleg ook los van de aangifte worden gevoerd; bijvoorbeeld wanneer in de invordering om vooroverleg wordt gevraagd.

Vooroverleg wordt geïnitieerd door de organisatie en/of de door haar ingeschakelde externe deskundige, indien zij verwacht(en) dat de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen. De organisatie en de Belastingdienst leven zich in elkaars positie in om samen tot een oplossing te komen. Vanzelfsprekend past de voorgestelde oplossing binnen wet- en regelgeving en is die in overeenstemming met eenheid van beleid en uitvoering.

Transparantie is een van de uitgangspunten van horizontaal toezicht. In het convenant heeft de organisatie zich verbonden om vooroverleg te zoeken. Doordat de organisatie zicht heeft op haar eigen fiscaliteit, wordt dergelijk vooroverleg tijdig gezocht. Eventueel hebben de organisatie en het behandelteam werkafspraken gemaakt over vooroverleg (zie hoofdstuk 6). De Belastingdienst veronderstelt dan ook dat de organisatie transparant is en een juist en volledig beeld geeft van de feiten. Het behandelteam voert op basis van dit uitgangspunt vooroverleg met HT-organisaties. Dit is anders dan bij organisaties waarvan minder informatie beschikbaar is over houding, gedrag en fiscale beheersing. Het behandelteam heeft zich namelijk bij de HT-organisaties niet steeds af te vragen of het volledige feitencomplex wordt geschetst. Het vooroverleg wordt zo teruggebracht tot een zuivere (rechts)vraag en kan dus sneller worden afgehandeld.

Verzoeken die de organisatie doet tot vooroverleg behoren te voldoen aan het format uit de Richtlijn Vooroverleg:<sup>46 47</sup>

- Het verzoek wordt schriftelijk ingediend;
- Het verzoek bevat een omschrijving van de casus waarover een standpunt wordt gevraagd, inclusief de relevante feiten en omstandigheden;
- Het verzoek bevat een duidelijke en eenduidige conclusie ten aanzien van de fiscale consequenties.

De uitkomst van het vooroverleg wordt schriftelijk vastgelegd. In geval van vooroverleg met een groot belang gebeurt dat in een afzonderlijke brief of vaststellingsovereenkomst. De uitkomst van vooroverleg over fiscaal minder belangrijke zaken kan worden vastgelegd in andere documenten, zoals besprekingsverslagen. Overigens kunnen het behandelteam en de organisatie afspraken maken over de wijze waarop de uitkomst van het vooroverleg herkenbaar in de aangifte wordt opgenomen.

## 8.4 Aandachtspunten vooroverleg

### In behandeling nemen

In het concept van horizontaal toezicht neemt vooroverleg een zeer belangrijke positie in. De organisatie legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Deze geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zoveel als mogelijk in overleg met de organisatie zijn visie op de rechtsgevolgen. Daarbij wordt rekening gehouden met relevante termijnen voor de organisatie. Overigens brengt het behandelteam ook zelf de (fiscaal) relevante zaken naar voren waarover naar verwachting verschil in inzicht met de organisatie kan ontstaan. In het behandelteam wordt de behandeling van het verzoek tot vooroverleg besproken. Daarvoor wordt het reguliere beleid ten aanzien van zo'n verzoek aangehouden. Het uitgangspunt is dat de Belastingdienst open staat voor vooroverleg en steeds zijn visie op de rechtsgevolgen geeft.

46 Overigens kan ook vanuit andere gronden vooroverleg plaatsvinden, zoals in de APA/ATR-praktijk.

47 Vastgelegd in de Richtlijn vooroverleg en het besluit van 5 juli 2011, BLKB2011/1087M, Stcrt. 13 juli 2011, nr. 12570

Desondanks kan het voorkomen dat zekerheid – ‘akkoord’ of ‘niet akkoord’ – geven niet past binnen de kaders van wet- en regelgeving en/of niet in overeenstemming is met de eenheid van beleid en uitvoering. Ook kan er sprake zijn van fiscale grensverkenning. Het gaat dan om situaties waarin de volgende voorwaarden gelden:

- belastingbesparing is de enige, dan wel doorslaggevende beweegreden;
- de handelingen hebben naast het fiscale geen reële praktische betekenis;
- doel en strekking van de wet (of een verdrag) zouden worden miskend indien de door de belastingplichtige verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.<sup>48</sup>

Met name kan er in sommige gevallen voor gekozen worden de feitelijke kwalificatie of interpretatie open te houden. Overigens is hiervoor het uitgangspunt dat in deze geen verschil in behandeling wordt gemaakt tussen organisaties met en organisaties zonder convenant. Er wordt geen zekerheid gegeven als het behandelteam constateert dat agressieve structuren zijn gebruikt en/of dat de grenzen van het fiscaal toegestaan worden opgezocht en opgerekt. Hierbij worden leidinggevend en vaktechnische specialisten geconsulteerd. In die gevallen is waarschijnlijk achteraf meer toezicht nodig.

### Vooroverleg en klantbehandeling

Het behandelteam heeft bij de wijze waarop dit het vooroverleg voert, het gewenste effect op de naleving in de overwegingen betrokken. Ook heeft het de ervaringen in de actualisering van het strategisch behandelplan verwerkt. Het behandelteam geeft de organisatie – na overleg met leidinggevend en vaktechnische specialisten – reflectie over het ingenomen standpunt. De gevolgen voor de klantbehandeling komen verder onder andere tot uitdrukking in het strategisch behandelplan en worden in de evaluatie van een eventueel convenant besproken met de leiding van de organisatie.

### Fair share

Vanzelfsprekend moet het resultaat van het vooroverleg vallen binnen de kaders van wet- en regelgeving en is het in overeenstemming met eenheid van beleid en uitvoering. Met name inzake het vooroverleg komen in de praktijk fiscaal-ethische vragen op over de rol van *fair share* in dit verband. Er is geen eenduidige definitie van *fair share*. Het raakt aan de perceptie van een redelijke bijdrage aan de schatkist. Het begrip kent een morele invalshoek en lijkt niet altijd geheel aan te sluiten met de belastingschuld die rechtstreeks uit de wet volgt. De fiscaal-ethische dilemma's moeten vanuit de rol van uitvoerder van belastingwetten worden beschouwd. Ook op dit vlak is het uitgangspunt dat er geen verschil wordt gemaakt tussen organisaties met een NT-convenant en niet-convenantpartners. Het uitgangspunt is wel dat de Belastingdienst altijd reflectie geeft aan de organisatie als die zich bedient van een fiscaal agressieve methode.<sup>49</sup> Het behandelteam laat – na afstemming met leidinggevend en vaktechnische specialisten – de organisatie weten dat de Belastingdienst het gebruik van kwalificatieverschillen ‘moreel’ niet ‘vanzelfsprekend’ vindt. Op deze manier legt het behandelteam de verantwoordelijkheid voor de ethische keuze om de agressieve structuur toe te passen bij de leiding van de organisatie zelf en wil het voorkomen dat de keuze van deze structuur als ‘gelegitimeerd’ wordt opgevat door stilzwijgen van de Belastingdienst.

48 Met het miskennen van doel en strekking van de wet kan de praktijk *grosso modo* aansluiten bij het leerstuk ‘*fraus legis*’. De primaire toets heeft als referentiekader de Nederlandse heffingsgrondslag. In de internationale context komen rechtsfiguren en structuren voor die effect (kunnen) hebben op meerdere jurisdicties. Daarbij zijn in effect diverse situaties mogelijk, die variëren van het meerdere keren aftrekken van een en dezelfde kostenpost, tot het verbreken van synchroniteit van belastbaarheid (rente naar dividend en omgekeerd) of het gekunsteld benutten van grote tariefverschillen.

49 Zoals nastreven van meerdere keren in aftrek brengen van eenzelfde aftrekpost of gekunsteld de symmetrie in belastingheffing in meerdere jurisdicties doorbreken.

### **Snelle behandeling**

De Belastingdienst verplicht zich snel te reageren op verzoeken om vooroverleg en het eigen standpunt duidelijk te maken. Het behandelteam geeft daarom zo spoedig mogelijk na ontvangst van een standpunt van een organisatie zijn – zonodig binnen de Belastingdienst afgestemde - visie op de fiscale gevolgen daarvan. In het behandelteam zijn de klantcoördinator en de middelspecialist gezamenlijk verantwoordelijk voor een snelle inhoudelijke reactie. Als een inhoudelijk antwoord langer op zich zal laten wachten, geven zij aan hoe de vervolprocedure en het bijbehorende tijdpad er naar verwachting uitziet.

### **Agree to disagree**

Het is mogelijk dat de Belastingdienst en de organisatie het tijdens een vooroverleg niet eens worden. Dit is een situatie van *agree to disagree*. Dit heeft geen gevolgen voor het horizontaal toezicht, wel voor de aangifte in kwestie. Zo'n aangifte moet voor de Belastingdienst herkenbaar zijn, opdat deze ter behandeling wordt opgeleverd aan het behandelteam. Het behandelteam maakt met de organisatie een afspraak over verdere behandeling, dan wel over de herkenbaarheid van het meningsverschil in de aangifte.

# 9 Toetsing van aangiften

## 9.1 Inleiding

In horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst, door de transparantie van de organisatie, zicht op de reikwijdte en effectiviteit van het tcf, de *monitoring* door de organisatie en aanvullende diensten door externe deskundigen (zie hoofdstuk 7). Op basis van deze positieve voorinformatie past de Belastingdienst zijn toezicht aan. In dit hoofdstuk komen achtereenvolgens aan de orde:

- het doel van toezicht en het toetsen van de aangiften;
- de wijze waarop de Belastingdienst positieve voorinformatie verzamelt;
- de wijze waarop de Belastingdienst het toetsen van de aangiften inricht en uitvoert bij organisaties onder horizontaal toezicht.

## 9.2 Doel van het toetsen van de aangiften<sup>50</sup>

De Belastingdienst richt zijn toezicht op het verhogen van de compliance. Die blijkt onder meer uit de kwaliteit van de ingediende aangiften en de volledigheid van de belastingafdracht.<sup>51</sup> Het is – als onderdeel van het toezicht – de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst de aangiften te toetsen, ook onder horizontaal toezicht. De horizontalisering is immers voor een deel gebaseerd op weliswaar gefundeerde, maar nog niet gevalideerde vooronderstellingen. Dat valideren gebeurt pas met de uitvoering van (aangepast) toezicht.<sup>52</sup>

## 9.3 Positieve voorinformatie

In het toezicht leidt positieve voorinformatie tot reductie van werkzaamheden die de Belastingdienst moet uitvoeren.<sup>53</sup> Met name positieve voorinformatie over de fiscale strategie, over de fiscale beheersing en over de transparantie van organisaties (het klantbeeld) is daarvoor relevant.

Informatie over deze elementen verkrijgt de Belastingdienst met activiteiten die in de klantbehandeling worden uitgevoerd, zoals vooroverleg en bedrijfsgesprekken. Het HT-proces is zo ingericht dat de Belastingdienst actuele informatie krijgt over onder andere:

- de ‘toon aan de top’;
- *tax planning*;
- de mate van transparantie;
- het ontwerp van en het plan van aanpak voor de bouw van het tcf;
- de werkelijk ondernomen activiteiten en investeringen in het tcf;
- de reikwijdte van het tcf;
- de reikwijdte van de *monitoring*;
- de effectiviteit van het tcf en de interne *monitoring*;
- de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden door externe deskundigen.

De positieve voorinformatie die wordt verzameld bij een organisatie tijdens het traject van horizontalisering, wordt opgenomen in het klantbeeld. Dit ondersteunt de vooronderstelling dat deze organisatie de uitgangspunten van horizontaal toezicht onderschrijft en daar ook werkelijk gestalte aan geeft. Hoewel deze vooronderstelling (nog) niet door het behandelteam is gevalideerd, worden de vorm en intensiteit van het toezicht (de behandelvoornemens), alsmede de prioritering daarvan, bepaald op basis van het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie.

50 De doelstelling van toezicht is voor Douane, voortvloeiend uit haar takenpakket, breder. Zie hiervoor hoofdstuk 14.

51 Dan wel de juistheid van de teruggaven.

52 Voor organisaties waarvoor horizontalisering (nog) niet haalbaar is, wordt het toezicht afgestemd op de redenen en oorzaken waarom en waardoor horizontalisering (nog) niet mogelijk is.

53 Zowel wat frequentie als intensiteit van de werkzaamheden betreft.



Een belangrijke bron van informatie is de uitkomst van de interne *monitoring* van de organisatie. Deze stelt haar immers in staat zicht te krijgen op de effectiviteit van de fiscale beheersing en deze te verbeteren (de leercirkel). Deze uitkomst deelt de organisatie onder horizontaal toezicht met de Belastingdienst.

Het toezicht wordt het meest doelmatig ingericht als de organisatie met de *monitoring* dezelfde betrouwbaarheid en nauwkeurigheid bereikt als de Belastingdienst met de Controleaanpak Belastingdienst. Diensten van externe deskundigen geven ook aanvullende informatie over de mate waarin het bedrijf fiscaal op orde is en kunnen daarom eveneens leiden tot aanpassing van het toezicht.

Eventuele negatieve signalen en de gevolgen daarvan voor het toezicht bespreekt het behandelteam met de organisatie.

## 9.4 Prioritering van het toezicht

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor het toezicht op alle belasting- en inhoudingsplichtigen en moet dus keuzes maken voor de inzet van de schaarse toezichtscapaciteit. Deze keuzes moeten de compliance van alle belastingplichtigen op een zo hoog mogelijk niveau brengen dan wel houden. De beschikbare informatie over de compliance van organisaties (of groepen) bepaalt deze keuzes. Omdat bedrijven onder horizontaal toezicht transparant zijn en actuele informatie delen met de Belastingdienst, past deze de aard en de omvang van het toezicht voor deze bedrijven aan en reduceert deze zijn werkzaamheden. In dat kader is de frequentie waarin aangiften van deze bedrijven worden getoetst (aanslagregeling dan wel controle van de aangifte) aanzienlijk lager dan voor bedrijven die niet onder horizontaal toezicht vallen. De leidinggevenden zorgen er – in overleg met de klantcoördinatoren en behandelteams – voor dat het toezicht evenwichtig wordt uitgeoefend. Dit doen ze door de verschillende klantbeelden van de organisaties in hun team ten opzichte van elkaar te vergelijken. Dan gaat het dus om de aspecten fiscale strategie, transparantie en interne beheersing. De vorm en intensiteit van het toezicht worden onder horizontaal toezicht besproken met de belastingplichtige organisatie door het delen van het strategisch behandelplan.

Het ontwerp en de versterking van de fiscale interne beheersing zijn een groeiproces dat over een langere periode wordt gepland en uitgevoerd. Wanneer de organisatie voor de Belastingdienst merkbaar in de fiscale beheersing investeert en voortgang met de invoering maakt, wordt dit als voorinformatie in de aanpassing van het toezicht betrokken.

## 9.5 Toetsing van aangiften

De Belastingdienst verkrijgt zekerheid over de aangiften in de aanslagregeling en het toetsen van de aanvaardbaarheid van de aangifte conform de CAB.

### **Aanslagregeling**

De aanslagregeling verhoogt de zekerheid over de aanvaardbaarheid van (doorgaans een beperkt aantal elementen van) de aangiften. In horizontaal toezicht worden alle relevante fiscale kwesties in het vooroverleg besproken voordat de aangifte wordt ingediend. De aangifte mag daardoor geen verrassingen bevatten en wordt direct vastgesteld. Mochten er toch vragen over de aangifte opkomen, dan bespreekt het behandelteam eerst met de organisatie waarom zij de fiscale kwestie niet in het vooroverleg heeft gebracht (zie ook 6.6). De achtergronden kunnen er onder andere toe leiden dat de organisatie wordt gevraagd om een onderbouwing van haar fiscale standpunt.

### Toetsen van de aanvaardbaarheid van de aangifte(n)<sup>54</sup>

Als de aangifte (conform de CAB) wordt beoordeeld, hanteert de Belastingdienst de aanvaardbare aangifte als norm. Een aangifte is voor de Belastingdienst aanvaardbaar als deze voldoet aan de eisen die wet- en regelgeving stellen en vrij is van materiële fouten. In beginsel wordt een aangifte of een set van aangiften in zijn geheel op aanvaardbaarheid beoordeeld. Daarvoor past de Belastingdienst het schillenmodel toe. Dit betekent dat expliciet rekening wordt gehouden met de mate waarin de organisatie (fiscaal) 'in control' is, en met het werk dat externe deskundigen reeds hebben verricht. Hierdoor kan de Belastingdienst:

- het object van het eigen toezicht verkleinen tot een deel van de entiteit, processen of transacties en
- het uit te voeren werk voor dat object reduceren.

Als de aanvaardbaarheid van de aangifte wordt getoetst, kan het gaan om de volledigheid en/of de juistheid, afhankelijk van de vraag op welke onderdelen van de aangifte het onderzoek zich richt.

### Controle op de volledigheid

De nadruk tijdens de uitvoering van de controlewerkzaamheden die zien op de volledigheid, ligt op de onvervangbare maatregelen van interne beheersing. De Controleanpak Belastingdienst geeft aan welke werkzaamheden in dit kader verricht moeten worden. Indien de organisatie transparant maakt in hoeverre zij relevante werkzaamheden heeft uitgevoerd, maakt de Belastingdienst gebruik van dit werk. In dit kader is ook het werk van de externe accountant relevant. Met name wanneer er een goedkeurende verklaring is, beperkt dit in het algemeen de uit te voeren controlewerkzaamheden sterk.

### Controle op de juistheid

Op grond van de uitgangspunten van de Controleanpak Belastingdienst wordt de positieve voorinformatie gebruikt om de hoeveelheid uit te voeren gegevensgerichte controlewerkzaamheden vast te stellen en *dual purpose tests* uit te voeren die nodig zijn om de aanvaardbaarheid van de aangifte te kunnen vaststellen. Dat betekent dat voor juistheidscontroles de hoeveelheid uit te voeren gegevensgerichte controlewerkzaamheden wordt gereduceerd ten opzichte van de situatie waarin deze positieve voorinformatie niet beschikbaar is.

Voor de reductie van controlewerkzaamheden die zien op de juiste verwerking van de fiscaal relevante transacties, hanteert de Belastingdienst een reductietabel die onderdeel is van de CAB. Wanneer het bedrijf de interne *monitoring* inricht met steekproeven conform de aanpak van de Belastingdienst, kunnen gegevensgerichte juistheidscontroles beperkt worden tot een beoordeling van de werkzaamheden die het bedrijf in de *monitoring* heeft uitgevoerd.<sup>55</sup>

### Compenserende maatregelen

Zoals in hoofdstuk 7 beschreven, kan het voorkomen dat (deel)objecten of transacties die voor de Belastingdienst relevant (materieel) zijn, buiten de reikwijdte van het TCF, de *monitoring* en de werkzaamheden van externe deskundigen zijn gevallen. De Belastingdienst vraagt de organisatie dan naar de overwegingen betreffende de gekozen reikwijdte en eventuele compenserende maatregelen die zij zelf heeft genomen. Wat compenserende maatregelen betreft kan gedacht worden aan een bijzonder onderzoek door bijvoorbeeld de 'interne audit-afdeling', de fiscale afdeling en/of een externe deskundige. Als het behandelteam de hoeveelheid en de aard van de toezichtswerkzaamheden vaststelt, wordt rekening

54 De Belastingdienst toetst de aangifte en geeft op dat moment een oordeel over de aanvaardbaarheid daarvan. De Belastingdienst geeft geen oordeel over de interne beheersing. In de toetsing van de aangiften wordt gebruik gemaakt van de steekproef. Wanneer de organisatie in haar *monitoring* dezelfde parameters gebruikt als de Belastingdienst, kan worden aangesloten bij de waarnemingen van de organisatie. Extra werk van de Belastingdienst wordt daardoor tot een minimum beperkt. De Belastingdienst volstaat met een beoordeling van datgene wat de organisatie al heeft verricht.

55 Zie verder 'Controleanpak Belastingdienst (CAB) - De CAB en zijn modellen toegepast in Toezicht'.

gehouden met de genomen maatregelen. Ten aanzien van elementen van de aangiften, waarvoor objectief gezien geen compenserende maatregelen getroffen kunnen worden, kan de Belastingdienst zelf de aanvaardbaarheid onderzoeken. Dan kan er niet gesproken worden van reductie van uit te voeren werkzaamheden.

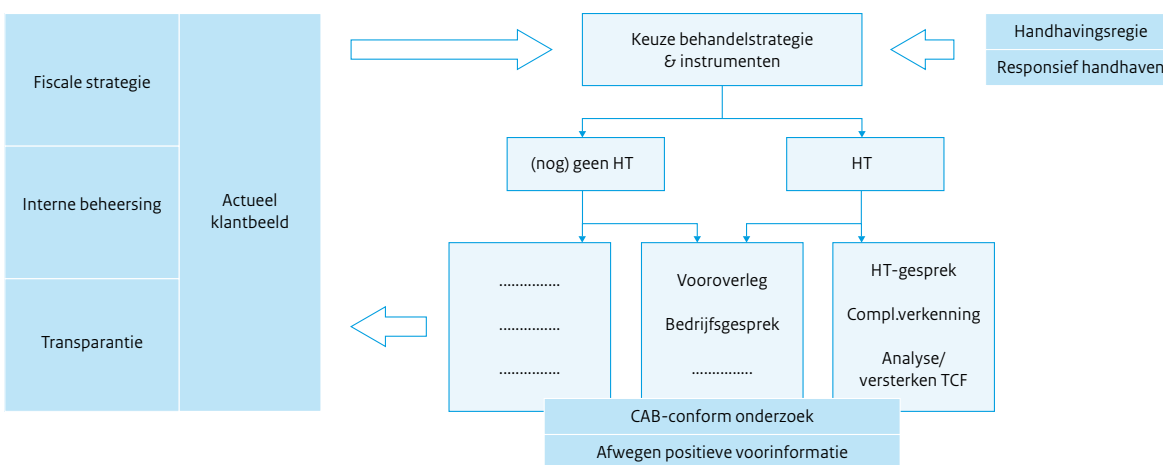
### Strategisch behandelplan

Het behandelteam maakt een strategisch behandelplan dat voor een organisatie onder andere de vorm, intensiteit en prioritering van de toezichtswerkzaamheden van de Belastingdienst omvat. Ook worden daarin de gemaakte keuzes opgenomen en toegelicht. Deze resulteren in een behandelstrategie en in concrete behandelvoornemens. Het strategisch behandelplan wordt – bij organisaties met een convenant – gedeeld met de organisatie en afgestemd op de planning van werkzaamheden van de interne controle-/auditafdelingen, de fiscale afdelingen en/of de externe deskundigen van het bedrijf, zodat de werkzaamheden optimaal op elkaar aansluiten wat inhoud en tijdsplanning betreft.<sup>56</sup>

### Verschil niet-convenantpartners

Bij organisaties waarvoor horizontalisering (nog) niet mogelijk is, voert de Belastingdienst onder andere zelfstandig boekenonderzoeken uit. Onder horizontaal toezicht houdt de organisatie zich actief bezig met de interne beheersing en de *monitoring* daarvan en is zij daarover actief transparant jegens de Belastingdienst. Voor een organisatie waar horizontalisering (nog) niet mogelijk is, is er in de regel een minder actueel en volledig beeld van de fiscale strategie en van de fiscale interne beheersing. Er zijn daarover immers geen afspraken gemaakt die hun beslag hebben gekregen in een convenant. De mogelijkheden om het toezicht op voorhand aan te passen zijn hierdoor beperkt. Uiteraard moeten ook niet-convenantpartners hun interne beheersing op orde hebben. Dat is immers een eis die voor alle administratieplichtigen geldt (art. 52 lid 1 AWR). Voor deze organisaties moet de Belastingdienst dus veelal meer controlewerk verrichten dan voor convenantpartners. Conform de Controleanpak Belastingdienst wordt echter ook hier zoveel mogelijk gesteund op werk dat anderen reeds verricht hebben.

Het volgende schema laat zien dat de instrumenten die worden ingezet bij convenantpartners voor een deel verschillen van die welke bij niet-convenantpartners worden ingezet. De overkoepelende toezichtsstrategie én de wijze waarop die wordt uitgevoerd, zijn echter gelijk. Ook de uiteindelijke validering van de aangifte door middel van een CAB-conform onderzoek is voor beide categorieën gelijk. De werkzaamheden en intensiteit van het onderzoek verschillen echter van elkaar.



56 De Belastingdienst deelt het strategisch behandelplan wel met de convenantpartner en in beginsel niet met andere categorieën belastingplichtigen. Met de laatstgenoemde entiteiten zijn immers geen afspraken gemaakt over actieve transparantie.

## 9.6 Specifieke signalen of acties

Het blijft mogelijk dat toezichtsactiviteiten bij een convenantpartner worden uitgevoerd naar aanleiding van bijvoorbeeld specifieke signalen of landelijke acties.

Informatie die van derden afkomstig is (bijvoorbeeld uit of naar aanleiding van renaissance), kan aanleiding zijn voor nader feitenonderzoek. Vanuit de relatie die is opgebouwd met horizontaal toezicht wordt daar echter anders mee om gegaan. Onderscheiden kunnen worden:

- *renaissance die uitsluitend gaan over fiscale kwesties*, zoals de vraag of het juiste tarief omzetbelasting op verkoopfacturen in rekening wordt gebracht. In die situatie wordt deze informatie op een door het behandelteam te bepalen moment aan de organisatie voorgelegd. Samen wordt bepaald of (en zo ja welke) actie gewenst is. Als blijkt dat sprake is van een fiscale onjuistheid, is het aan de organisatie om voor verbeteringen te zorgen (zie ook hoofdstukken 7 en 12).
- *renaissance die duiden op integriteitsschending*, zoals een situatie waarin de integriteit van de organisatie of de betrokken bestuurders/digra's wordt geraakt. Dit soort renaissance moet worden besproken in het behandelteam samen met de teamleider. Het is belangrijk zorgvuldig om te gaan met deze informatie. Daarnaast is het aan te bevelen, mits de aard van het renaissance dat toelaat, een gesprek met de betrokken functionarissen in de organisatie te voeren, alvorens conclusies worden getrokken. Op basis van de uitkomst daarvan kan nader (feiten)onderzoek noodzakelijk blijken; of uitblijven.

De manier waarop een organisatie omgaat met de renaissance die door het behandelteam met haar worden besproken, levert aanvullende voorinformatie op.

Ook wanneer de organisatie mogelijk aansprakelijk is voor de belastingschuld van een derde (bijvoorbeeld op basis van de Wet Ketenaansprakelijkheid), zijn de uitgangspunten van horizontaal toezicht van toepassing. De organisatie wordt uitsluitend benaderd na overleg met en in samenspraak met het behandelteam. Ook wordt de organisatie betrokken bij de bepaling van de vervolgstappen en wordt met de organisatie besproken hoe een en ander in de toekomst voorkomen kan worden.

# 10 Invordering

## 10.1 Invordering als onderdeel van de klantbehandeling

De invordering vormt een essentieel onderdeel van de individuele behandeling van grote ondernemingen. Het invorderingsproces bewaakt en faciliteert het tijdig en volledig voldoen van ontstane belasting-schulden. Mede vanuit dit oogpunt is het ook hier zaak om actueel en zo mogelijk proactief op te treden ten einde het risico op niet-betaling te reduceren. Het klantbeeld omvat dan ook niet alleen heffings- en controleaspecten, maar heeft eveneens betrekking op de invordering. Het aandachtsgebied van de klantcoördinator strekt zich daarom ook uit tot de invorderingspositie en de (verwachte) ontwikkelingen daarin.<sup>57</sup> De te bereiken handhavingseffecten en de behandelstrategie in het strategische behandelplan omvatten in voorkomende gevallen tevens het proces van het tijdig en volledig betalen van belasting-schulden. In het behandelteam zijn (of worden) daarom ook invorderingsmedewerkers opgenomen. Indien dat niet in alle teams mogelijk is, zijn deze op afroep beschikbaar. De klantcoördinator is verantwoordelijk voor de behandelstrategie en de keuzes die worden gemaakt in het toezicht.<sup>58</sup>

## 10.2 Invordering als onderdeel van het HT-proces

De invordering en de invorderingsaspecten worden betrokken in alle fasen van het traject van horizontalisering, bij het HT-gesprek, de totstandkoming en bespreking van het TCF en bij toetsing van de aangiften. Het TCF borgt in dit kader tevens de tijdige en juiste betaling van op aangifte of aanslag verschuldigde belastingen en het voorkomen van aansprakelijkheid. De verwachte transparantie betekent ook dat relevante invorderingsrisico's door de organisatie worden gemeld. Van de zijde van de Belastingdienst mag de organisatie vervolgens verwachten dat die binnen de bestaande wet- en regelgeving adequaat en proportioneel handelt naar aanleiding van deze informatie.<sup>59</sup> Ook op het gebied van invordering is vooroverleg mogelijk. Een gespreksonderwerp is dan bijvoorbeeld het risico van aansprakelijkheid (keten- of inlenersaansprakelijkheid) en hoe deze risico's te verminderen, door onder andere de keuze van de te contracteren derden.

## 10.3 Maatwerk

De individuele klantbehandeling levert ook op het terrein van de invordering constructief maatwerk. Afhankelijk van de houding en gedrag van de organisatie wordt binnen de mogelijkheden die wet- en regelgeving bieden, meegedacht en meegewerkt aan oplossingen die zowel de voldoening van de schulden als de continuïteit van de onderneming faciliteren. De Belastingdienst en/of Douane bekijken samen met de organisatie, de adviseur, de aandeelhouder en/of de financier welk scenario recht doet aan de belangen van de betrokken partijen.

---

57 Bij het verstrekken van en toezicht op de AEO status wordt door Belastingdienst/ Douane naast de solvabiliteitstoets tevens onderzocht in hoeverre tijdig aan betalingsverplichtingen wordt voldaan. Hiervoor wordt de (douane) invordering geraadpleegd en het totaalbeeld van de klant (Belastingdienst breed) in beeld gebracht.

58 Dit laat onverlet dat er sprake blijft van een verschil in mandatering tussen heffing en inning.

59 Een belangrijk onderdeel van het invorderingswerk van de Belastingdienst/Douane betreft de invordering van de eigen middelen van de Europese Unie. Deze middelen moeten in principe altijd ter beschikking worden gesteld van de Commissie (dus ook bij gebleken oninbaarheid) tenzij er sprake is van:

(1) redenen van overmacht of;

(2) andere redenen die niet toe te schrijven zijn aan de lidstaat.

Het initiatief voor contact kan door de organisatie worden genomen, bijvoorbeeld via een melding van (voorziene) betalingsproblemen. Evenzeer kan het behandelteam het initiatief nemen als door signalen duidelijk wordt dat een tijdige en volledige betaling mogelijk in gevaar gaat komen. Denk bijvoorbeeld aan gewijzigde marktverhoudingen, verminderde bedrijfsresultaten, faillissementen van belangrijke debiteuren of een significante wijziging in fiscale positie. Deze mutaties kunnen zijn veroorzaakt door het toezicht van het behandelteam, maar evenzeer door de onderneming, bijvoorbeeld in geval van fusie, (af)splitsingen of aandelenoverdrachten, waarbij latente belastingschulden geformaliseerd gaan worden in bedrijfsonderdelen met geen of beperkte verhaalsmogelijkheden. Daarbij is het zaak om al in het aanslagregelende proces alert te zijn op mogelijke invorderingsconsequenties en tijdig de benodigde (invorderings) deskundigheid in te roepen bij het besluitvormingsproces. Datzelfde geldt als sprake is of lijkt te gaan worden van (tijdelijke) liquiditeitsproblemen, al dan niet gekoppeld aan mogelijke insolventie. Vroegtijdig ingrijpen en inspelen op de situatie kan dan leiden tot een sterke reductie van financiële verliezen.

# 11 Samenloop convenanten

## 11.1 Inleiding

De Belastingdienst sluit verschillende soorten convenanten. Een grote onderneming kan – tegelijkertijd – participeren in een brancheconvenant, een fiscaal dienstverlenersconvenant en/of een individueel convenant. De verschillende convenanten bestaan naast elkaar en geven elk op hun eigen gebied invulling aan het concept van horizontalisering.

## 11.2 Brancheconvenant

Vormen van samenwerking met brancheorganisaties zijn gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. In een aantal gevallen is er sprake van een platformfunctie waarmee vooraf fiscaal relevante kwesties voor de branche als geheel kunnen worden opgelost. Zo'n algemeen brancheconvenant kan worden gevolgd zonder expliciete deelnameverklaring. Als een organisatie laat weten een dergelijk brancheconvenant te willen onderschrijven, levert dat positieve voorinformatie op. In sommige gevallen wordt een convenant gesloten waarin gebruikgemaakt wordt van toezichtsarrangementen voor de branche, waardoor in het toezicht meer op de toezichtswerkzaamheden die de branche zelf al verricht, kan worden gesteund. De inhoudelijke afspraken worden vastgelegd in een zogeheten 'annex' bij het convenant. Het convenant en de annex worden extern gepubliceerd op de website van de Belastingdienst. De Belastingdienst maakt in zijn toezicht ook binnen de Belastingdienst/Grote ondernemingen gebruik van de toegevoegde waarde van de brancheconvenanten en past de mate van het toezicht daarop aan.

## 11.3 Fiscaal dienstverlenersconvenant

Met een convenant tussen een fiscaal dienstverlener (FD) en de Belastingdienst laat de eerstgenoemde zien dat hij instaat voor de kwaliteit van de aangiften van zijn deelnemende klanten. Dergelijke aangiften worden convenantaangiften genoemd. Fiscaal dienstverlenersconvenanten zijn primair ontwikkeld om het concept van horizontaal toezicht in het midden- en kleinbedrijf (МКВ) vorm te geven, maar de fiscaal dienstverlener kan ook organisaties die onder de Belastingdienst/Grote ondernemingen vallen en die tot zijn clientèle behoren, aanmelden onder het convenant. De werkwijze betreffende de aanmelding en de klantbehandeling van een grote onderneming wijkt af van die van ondernemingen van de Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf. Deze werkwijze wordt door de relatiebeheerder МКВ in het overleg over het convenant besproken met de fiscaal dienstverlener, maar wordt niet expliciet in het convenant beschreven. In dergelijke gevallen is ervoor gekozen om de werkwijze per aanmelding van een grote onderneming met de betrokken partijen te bespreken; dus ook met de desbetreffende grote onderneming. Dit omdat dergelijke aanmeldingen relatief weinig voorkomen én omdat het behandelteam ook onder een fiscaal dienstverlenersconvenant in contact met de organisatie wil blijven.

### **Deelname grote onderneming in een fiscaal dienstverlenersconvenant**

Iedere grote onderneming kan deelnemen aan een fiscaal dienstverlenersconvenant (voor de gehele entiteit of voor één of meer onderdelen). De Belastingdienst streeft echter naar horizontalisering van het toezicht voor de gehele entiteit. De organisatie heeft de keuze om dit vorm te geven met een individueel convenant of door deelname aan een fiscaal dienstverlenersconvenant. Zij kan ook ter aanvulling vragen om een individueel convenant.

Een belangrijke overweging voor de keuze die een organisatie wil maken voor een fiscaal dienstverlenersconvenant of individueel convenant kan zijn dat zij zelf het initiatief wil nemen in het HT-proces; of dat zij dat aan de fiscaal dienstverlener wil laten. Kennis kan hier een factor zijn, maar ook kosten kunnen hun invloed uitoefenen. Soms kan de fiscaal dienstverlener bijvoorbeeld door *single audit*- of steekproef-technieken toezien op de kwaliteit van de aangifte. Ook de keuze van de organisatie om de monitoring-functie te beleggen bij de fiscaal dienstverlener en minder nadruk te leggen op proactieve maatregelen, heeft invloed op de hoogte van de kosten (zonder dat de kwaliteit van de aangifte daaronder hoeft te lijden).

Als een grote organisatie deelneemt aan een fiscaal dienstverlenersconvenant, gelden de volgende voorwaarden:

- Het behandelteam blijft verantwoordelijk voor de uitvoering van de (individuele) klantbehandeling van de grote onderneming die participeert in een fiscaal dienstverlenersconvenant;
- Voor de eisen die aan een aanvaardbare aangifte worden gesteld, maakt het niet uit of een grote onderneming deelneemt aan een fiscaal dienstverlenersconvenant of dat zij een individueel convenant sluit.

### **Aanmelding**

De standaardprocedure is dat de fiscale dienstverlener via een formulier de organisaties voor het fiscaal dienstverlenersconvenant aanmeldt bij zijn relatiebeheerder. De melding wordt verwerkt in de Convenantenadministratie en doorgezet naar het convenantenteam bij de Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf waaronder de organisatie valt.

Als blijkt dat het om een grote onderneming gaat, stelt het convenantenteam het behandelteam binnen de Belastingdienst/Grote ondernemingen (in dit hoofdstuk verder aangeduid als behandelteam GO) dat verantwoordelijk is voor de desbetreffende organisatie daarvan in kennis. Het behandelteam GO organiseert vervolgens een gesprek met de organisatie en de fiscaal dienstverlener. In dit gesprek komen in elk geval de volgende onderwerpen aan de orde: het klantbeeld, de reikwijdte van het dienstverlenersconvenant, de verwachtingen ten aanzien van de fiscaal dienstverlener respectievelijk de organisatie en het verloop van de toekomstige klantbehandeling.

### **Klantbeeld**

Het behandelteam GO bespreekt het klantbeeld met de organisatie en met de fiscaal dienstverlener. Het is mogelijk dat dit beeld het behandelteam al bij de aanmelding aanleiding geeft tot vragen over de aanmelding tot deelname in het fiscaal dienstverlenersconvenant. Wellicht heeft het team informatie over de organisatie die de fiscaal dienstverlener niet heeft of anders heeft geduid, of heeft het aanwijzingen dat de houding en het gedrag van de organisatie niet in overeenstemming zijn met de uitgangspunten van horizontaal toezicht. Deze aspecten worden met de organisatie en de fiscaal dienstverlener besproken. Het behandelteam GO betreft in dat geval de relatiebeheerder van het betreffende fiscaal dienstverlenersconvenant bij het gesprek.

### **Reikwijdte**

Tijdens de bespreking bepalen behandelteam GO, organisatie en fiscaal dienstverlener samen welke delen van de entiteit bestreken worden met het fiscaal dienstverlenersconvenant en welke middelen dat betreft. Als een deel van de entiteit nog niet onder horizontaal toezicht valt, bespreekt het behandelteam of en zo ja hoe de organisatie de horizontalisering verder vorm wil geven. De organisatie heeft ten aanzien van de horizontalisering de keuze om te zijner tijd:

- ook de delen die nog niet onder een fiscaal dienstverlenersconvenant vallen, onder een fiscaal dienstverlenersconvenant te brengen;
- het traject voor een individueel convenant in te gaan.

Het streven van de Belastingdienst is dat de gehele entiteit onder horizontaal toezicht valt.

### **Verwachtingen**

Met het gesprek wordt expliciet vastgesteld of het niveau van zekerheid dat de dienstverlener biedt met betrekking tot de aangifte, voldoet aan de verwachtingen van de Belastingdienst. De werkzaamheden die verwacht worden van de fiscaal dienstverlener hangen samen met de omvang en organisatie van de onderneming. Aangaande organisaties met zogeheten inherente beperkingen van de AO/IB kan de fiscaal dienstverlener minder zekerheid bieden. Vooral in het MKB zal dit gevolgen hebben voor het



volledigheidsaspect. Dan verwacht de Belastingdienst dat de fiscaal dienstverlener ten minste de werkzaamheden uitvoert die een accountant in het kader van een samenstelopdracht verricht. Voor organisaties die vallen onder de Belastingdienst/Grote ondernemingen gelden naar verwachting minder snel inherente beperkingen. Daarom is het uitgangspunt dat de fiscaal dienstverlener voor een grote organisatie meer werkzaamheden verricht dan wat in het kader van de samenstelopdracht gebruikelijk is. Zo niet, dan wordt besproken hoe het verwachte niveau van zekerheid alsnog kan worden geboden. Dit kan met compenserende maatregelen worden opgelost. De Belastingdienst stemt zijn toezicht hierop af. Uiteindelijk moet een vergelijkbaar niveau van werkzaamheden van de organisatie en extern deskundigen, zowel onder het fiscaal dienstverlenersconvenant als onder het individueel convenant, leiden tot dezelfde aanpassingen in het toezicht.

### **Toelichting toekomstige klantbehandeling**

Het behandelteam GO bespreekt in het overleg met de organisatie en de fiscaal dienstverlener wat deelname aan het dienstverlenersconvenant (en het individuele convenant) betekent voor de toekomstige behandeling van de GO-entiteit. De behandeling van grote organisaties blijft de verantwoordelijkheid van het behandelteam. Deze benadering verschilt in essentie niet van die van organisaties met een individueel convenant. Een paar aandachtspunten komen hieronder aan de orde.

### **Vooroverleg**

Vooroverleg ten aanzien van specifieke problematiek van de desbetreffende organisatie wordt door het behandelteam GO gevoerd. Het kantoor van de fiscale dienstverlener kan ook om vooroverleg met een collectief karakter vragen.<sup>60</sup> Als deze verzoeken mede zien op de specifieke onder het fiscaal dienstverlenersconvenant aangemelde grote organisatie, worden zij behandeld onder verantwoordelijkheid van de relatiebeheerder van het fiscaal dienstverlenersconvenant, maar worden zij vooraf met het voor deze organisatie verantwoordelijke behandelteam GO doorgenomen.

### **Toezichtsactiviteiten**

De Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf oefent metatoezicht uit op de ondernemingen die binnen MKB onder horizontaal toezicht vallen. In het metatoezicht wordt beoordeeld of het systeem van horizontaal toezicht in het MKB zoals in het convenant is afgesproken, leidt tot aanvaardbare aangiften. Dit metatoezicht bestaat uit zes activiteiten waarin de steekproefsgewijze controle van convenantaangiften de *reality check* vormt.<sup>61</sup> De grote organisaties vallen niet in de steekproef MKB en dus ook niet in dit onderdeel van het metatoezicht dat de Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf uitoefent. Het behandelteam GO plant zelf de frequentie van het aangepast toezicht. Dat is voor een grote organisatie die is aangemeld onder een fiscaal dienstverlenersconvenant, in beginsel niet anders dan voor een vergelijkbare organisatie met een individueel convenant. In het strategisch behandelplan wordt de positieve voorinformatie van de aangemelde convenantaangiften betrokken. Het behandelteam stelt de organisatie en de fiscaal dienstverlener op de hoogte van het strategisch behandelplan. Vergelijkbare inspanningen onder een individueel convenant en een dienstverlenersconvenant leiden tot vergelijkbare gevolgen voor toezicht. In de uitvoering van het toezicht bewandelt het behandelteam GO de weg die is afgesproken in het fiscaal dienstverlenersconvenant. Dat betekent dat de werkzaamheden in het toezicht primair aansluiten op de werkzaamheden die de adviseur al heeft verricht of nog zal verrichten.

60 Uitgangspunt is dat de Belastingdienst weet namens welke organisaties de fiscaal dienstverlener het vooroverleg voert. De namen van de organisaties zijn derhalve bekend.

61 Zie de Leidraad HT MKB Fiscaal Dienstverleners.

### **Contact met de relatiebeheerder tijdens de klantbehandeling**

Om het toezicht optimaal te kunnen aanpassen, is een goede en tijdige uitwisseling van ervaringen en andere informatie met de relatiebeheerder van het fiscaal dienstverlenersconvenant noodzakelijk. Dit betekent dat het behandelteam GO opvallende zaken meldt aan de relatiebeheerder. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om eigen waarnemingen in het vooroverleg, voorgenomen toezichtsactiviteiten door het behandelteam en de resultaten daarvan. De relatiebeheerder beoordeelt deze bevindingen en beziet welke informatie dit oplevert over het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener. Omgekeerd informeert de relatiebeheerder het behandelteam GO over collectief vooroverleg en de gegeneraliseerde resultaten van het metatoezicht, zodat het behandelteam deze kan meewegen in zijn behandelstrategie.

# 12 Correcties en boeten

## 12.1 Inleiding

Tijdens het traject van horizontaal toezicht kan op verschillende momenten duidelijk worden dat ingediende aangiften fouten bevatten. Dit kan aan de orde komen bij de complianceverkenning (hoofdstuk 4), de afronding van lopende fiscale problematiek (hoofdstuk 5), naar aanleiding van bevindingen van de organisatie zelf of van de Belastingdienst bij de ontwikkeling van de fiscale beheersing (hoofdstuk 7) en door aanslagregeling of een boekenonderzoek (hoofdstuk 9). Dit hoofdstuk beschrijft hoe om te gaan met deze geconstateerde fouten en of en zo ja welke boete daarbij past.<sup>62</sup>

## 12.2 Correcties

Met betrekking tot het herstel van fouten is een antwoord op de volgende vragen van belang:

- Wat is de oorzaak van de fouten?
- Moet een herstelactie altijd volgen?
- Wie voert de herstelactie uit?
- Moeten ook andere perioden worden beoordeeld?
- Dient er een boete te worden opgelegd en zo ja, welke?

### Oorzaak van de fouten

De vooronderstelling van de Belastingdienst is dat organisaties niet bewust fouten maken. Dit betekent dat de Belastingdienst een open benadering hanteert, ook wanneer fouten zijn geconstateerd. Eerst wordt met de organisatie besproken hoe de fouten zijn ontstaan, of de organisatie daarvan op de hoogte was en welke acties zij heeft ondernomen.<sup>63</sup> Voor de vervolgstappen en een eventuele boete gelden de uitgangspunten van het responsief handhaven.<sup>64</sup>

### Moet een herstelactie altijd volgen?

Het uitgangspunt van horizontaal toezicht is dat de organisatie aanvaardbare aangiften wil indienen. Daarvoor wordt in het convenant vastgelegd dat de organisatie zorgt voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle en dat fiscale kwesties waar de Belastingdienst anders over zou kunnen denken, worden voorgelegd. Zo worden fouten zoveel mogelijk voorkomen, en mochten ze toch worden gemaakt, dan moeten ze snel worden onderkend en hersteld. Alle geconstateerde fouten moeten worden hersteld. Wanneer de organisatie ontoelaatbare afwijkingen constateert, gaat zij vervolgens na op aanpassingen in de interne beheersing nodig zijn zodat de fouten in de toekomst worden voorkomen. Als de bekende fout materieel is en daarmee het totaalbeeld van de aangiften beïnvloedt, zou dit in de praktijk niet tot discussie moeten leiden: de fout moet gewoon hersteld worden. Maar ook als de bekende fouten (in totaal) niet materieel zouden zijn, moeten ze worden hersteld. Dit is algemeen geldend correctiebeleid en past ook in de uitgangspunten van horizontaal toezicht.

### Wie voert de herstelactie uit?

Van de organisatie wordt verwacht dat deze zelf de gemaakte fouten herstelt. Zij krijgt zicht op de fouten door een monitoringfunctie in te richten (zie hoofdstuk 7). De Belastingdienst verwacht van de organisatie dat zij bij gebleken fouten herstelacties onderneemt.

62 In deze leidraad wordt voor de heffing uitgegaan van internationale en nationale wet- en regelgeving. Voor de Douane gelden bijzondere regels die in sommige gevallen strafrechtelijke afdoening vereisen.

63 Voor de Douane geldt een ander sanctie-instrumentarium. Het strafrecht is daar leidend en dat heeft tot gevolg dat het onderscheid tussen overtredingen en misdrijven wordt gehanteerd. Dit heeft tot gevolg dat bepaalde vragen pas gesteld kunnen worden, nadat de cautie is gegeven. De vragen over de oorzaak van de fouten vallen voor de Douane dus alle onder de cautiebeperking: ze mogen pas gesteld worden nadat de cautie is gegeven.

64 Een boete zal voor de Douane dan veelal bestaan uit een fiscale strafbeschikking.

### Beoordeling andere perioden?

Als een fout is geconstateerd, komt de vraag aan de orde of de organisatie actie moet ondernemen gericht op het traceren en herstellen van (eventuele) fouten in het verleden. Daarbij worden twee situaties onderscheiden. In de eerste plaats kan het zo zijn dat bij het ontdekken van de fout haast automatisch vaststaat dat diezelfde fout zich in meer of mindere mate ook in eerdere tijdvakken heeft voorgedaan. Het gaat dan dus feitelijk om een bekende fout in het verleden. Deze moet worden hersteld. In dergelijke gevallen wordt een redelijke benadering van de hoogte van de fout gemaakt. De werkzaamheden die mogen worden verwacht van de organisatie om de hoogte van de fout nauwkeuriger te bepalen, nemen toe naarmate de geconstateerde fout een groter belang vertegenwoordigt. Ook kunnen Belastingdienst en organisatie afspreken dat de bevindingen in een bepaalde periode worden geëxtrapoleerd naar andere tijdvakken.

De tweede mogelijkheid is dat het onduidelijk is of eerdere aangiften fouten bevatten. Het hangt dan van de ernst (mate van verwijtbaarheid) af of die eerdere tijdvakken moeten worden onderzocht.<sup>65</sup> Is er sprake van grove schuld of opzet – de boeteadviseur geeft hierover bindend advies – dan dient onderzoek naar fouten in eerdere perioden te worden ingesteld. Is er slechts een licht verwijt te maken, dan behoeven de eerdere tijdvakken niet te worden uitgezocht. Ook wanneer het om een materiële correctie gaat, wordt een onderzoek over eerdere perioden ingesteld.

In geval van horizontaal toezicht (of in de aanloop naar een convenant) wordt uiteraard geen ernstige verwijtbaarheid verondersteld. Integendeel, de organisatie neemt immers meer initiatieven om zich in te spannen correcte aangiften in te dienen. Behoudens concrete aanwijzingen blijft een schuldonderzoek daarom achterwege.

Bij fouten die relatief van beperkte omvang zijn, is het vanuit praktisch oogpunt te overwegen af te spreken dat fouten over oudere jaren op basis van art. 64 AWR (doelmatigheidsbepaling) in een recent tijdvak worden hersteld. Dit mag echter niet leiden tot een lagere schuld dan die welke zonder toepassing van art. 64 AWR voortvloeit uit de belastingwet, dan wel tot een lagere boete dan die welke zonder toepassing van dit artikel opgelegd zou worden. Het eventuele gemis aan belastingrente moet overigens ook worden gecompenseerd.

#### *Let op*

Een gesprek over eventuele herstelacties kan de relatie op de proef stellen, zeker als die acties betrekking hebben op voorgaande periodes. Het is derhalve aan te bevelen altijd duidelijk te zijn over de uitgangspunten van horizontaal toezicht en deze zo nodig nog eens ter sprake te brengen.

## 12.3 Boeten<sup>66</sup>

Als de herstelacties worden uitgevoerd, komt de vraag aan de orde of een boete moet worden opgelegd. Het behandelteam biedt de organisatie de gelegenheid om zelf de omvang van de fout(en) vast te stellen en de fout(en) te herstellen. Dit vraagt een open en constructieve samenwerking tussen de Belastingdienst en de organisatie.

<sup>65</sup> Het kan voor de Douane soms van belang zijn om onderzoeken of zich geen fouten hebben voorgedaan, OLAF (Office Europeen de Lutte Antifraude)-missie-rapporten of AM (Administrative Mutuel)-meldingen kunnen hiertoe verplichten.

<sup>66</sup> Dit hoofdstuk betreft alleen bestuurlijke boeten. Op grond van specifieke regelgeving hebben de Douane en andere toezichthouders veelal ook te maken met strafrechtelijke afdoening. Deze paragraaf geldt dan ook niet voor de Douane.

De boetebepaling vindt plaats op basis van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB).

Op grond daarvan is het van belang de volgende stappen te onderscheiden en die ook met de organisatie door te nemen:

- de vaststelling van de schuldgradatie ten tijde van het indienen van de aangifte, dan wel wegens niet (tijdig) betalen;
- bepaling van de grondslag van de boete (waarover wordt de boete berekend?);
- de strafverhogende en strafverminderende omstandigheden.

Om de schuldgradatie te kunnen vaststellen, bespreken de Belastingdienst en de organisatie altijd met elkaar hoe de fout is veroorzaakt en waarom of waardoor de organisatie er niet in is geslaagd de fout te voorkomen. Opzet, bestaan en werking van de fiscale beheersing zullen hier van invloed zijn. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een ontoereikende instructie, of een wel toereikende instructie wordt al dan niet opzettelijk niet of verkeerd begrepen of opgevolgd of er wordt onvoldoende toegezien (*monitoring*) op de naleving van instructies. Aan de hand van de feiten geeft de boeteadviseur een bindend advies ten aanzien van de schuldgradatie.

Uit de schuldgradatie volgt op grond van het boetebeleid een standaard boetepercentage of een standaard boetebedrag (in geval van verzuimboeten). In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (paragraaf 6) staat expliciet dat hiervan kan worden afgeweken. De inspecteur is voor de uiteindelijke vaststelling van de hoogte van de boete dus niet gebonden aan vaste bedragen of percentages. Het resultaat van de afweging moet leiden tot een boete die past bij de specifieke situatie. Het behandelteam weegt onder leiding van de boetespecialist alle bijzondere omstandigheden mee. In deze afweging speelt het huidige gedrag van de belastingplichtige organisatie ook een rol. Heeft zij bijvoorbeeld maatregelen getroffen waardoor fouten in de toekomst vermeden kunnen worden? Of heeft zij de zaak op zijn beloop gelaten? Op basis van het BBBB kan voor de individuele straftoemeting rekening worden gehouden met een constructieve opstelling van de organisatie na de foutconstatering. Alle omstandigheden die relevant zijn, worden om die reden in de uiteindelijke beslissing betrokken. Actief participeren in horizontaal toezicht en een positieve opstelling om fouten te herstellen en te voorkomen, zijn hier relevante factoren.

Zijn er correcties boven de grens van de ‘Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten’ (Richtlijnen AAFD), dan moet er contact worden opgenomen met de boetespecialist en/of boetefraudecoördinator. In overleg wordt vastgesteld of een boete moet worden opgelegd (en zo ja, hoe hoog die moet zijn), of dat de zaak aangemeld moet worden voor het selectieoverleg (afhankelijk van de schuldgradatie). Alles afwegend komt het behandelteam met behulp van het (bindend) advies van de boetespecialist/boetefraudecoördinator uiteindelijk tot een passende boete. Indien gewenst, kan samen met de boetespecialist overleg worden gevoerd met de desbetreffende vaktechnisch coördinator Formeel Recht dan wel de contactambtenaar.

# 13 Externe deskundigen

## 13.1 Inleiding

Vrijwel elke grote organisatie schakelt externe deskundigen in. Zij verrichten werkzaamheden die – direct of indirect – de fiscaliteit betreffen. Voorbeelden zijn de externe accountant die een (wettelijke) controle verricht en de belastingadviseur die adviezen geeft of een aangifte opstelt. Organisaties laten zich in een HR-traject vaak bijstaan door dergelijke externe deskundigen. Mede door hun werkzaamheden en expertise kan de organisatie haar verantwoordelijkheid nemen voor aanvaardbare aangiften. Het uitgangspunt is dat de resultaten van de externe controle, met name als het gaat om de beoordeling van interne beheersingsmaatregelen, voor de aanpassing in het toezicht optimaal worden benut. In dit hoofdstuk gaat het om de samenwerking met externe deskundigen en de wijze waarop op hun werk gesteund kan worden.

## 13.2 De externe deskundige en horizontaal toezicht

Externe deskundigen zijn actief op veel gebieden die met horizontaal toezicht worden bestreken. Het werkkterrein is divers en nog steeds volop in ontwikkeling. Een aantal grote accountants- en adviesorganisaties heeft multidisciplinaire groepen gevormd waarin externe deskundigen met verschillende expertises samenwerken. Accountants- en belastingadviesorganisaties hebben producten ontwikkeld die belangrijk zijn voor de vormgeving van horizontaal toezicht. Voorbeelden zijn nulmetingen, *quick scans*, volwassenheidsmodellen, *monitoring* door data-analyse, zogeheten *audit of tax* en *tax assurance*.

## 13.3 Aanpassen van toezicht aan het werk van externe deskundigen

Externe deskundigen verrichten veel werk dat relevant is voor het proces van horizontaal toezicht. De Belastingdienst is steeds op zoek naar samenwerking met de organisatie en de ingeschakelde externe deskundigen, en reduceert waar mogelijk zijn werk als de organisatie zelf of de externe deskundigheden vergelijkbare werkzaamheden hebben uitgevoerd of dat nog gaan doen. Het behandelteam bespreekt met de betrokkenen hoe die werkzaamheden het eigen werk van het behandelteam kunnen reduceren. Dat wordt opgenomen in het strategisch behandelplan. Het behandelteam probeert zo in een vroeg stadium duidelijk te krijgen hoe de werkzaamheden van de organisatie, externe deskundigen en het behandelteam optimaal op elkaar kunnen worden aangesloten. Een opbouwende en transparante relatie met de externe deskundigen is daarvoor belangrijk. Vanuit deze positieve houding wil de Belastingdienst tot een zo doelmatig mogelijke inrichting van het proces voor alle betrokkenen komen.

## 13.4 Enkele voorbeelden

In alle stappen die in de Leidraad zijn opgenomen, wordt onderzocht waar er mogelijkheden liggen om werkzaamheden van het behandelteam af te stemmen op het werk van (onder andere) externe deskundigen. Hieronder zijn ter illustratie enkele voorbeelden opgenomen.

### **Gesprek over horizontaal toezicht**

De organisatie kan ervoor kiezen externe deskundigen uit te nodigen voor het HR-gesprek. In dat geval wordt besproken hoe tijdens het HR-proces gebruik gemaakt wordt van het werk dat door de organisatie en externe deskundigen wordt gedaan en wat dat kan betekenen voor de door de Belastingdienst uit te voeren werkzaamheden.

### **Complianceverkenning**

Het behandelteam bespreekt met de organisatie en de betrokken externe deskundigen welke werkzaamheden reeds zijn uitgevoerd waarop gesteund kan worden in de complianceverkenning. Wanneer een externe deskundige een grote betrokkenheid heeft bij de organisatie, is het zinvol eerst een gesprek met hem te voeren over zijn werkzaamheden. Externe deskundigen hebben over het algemeen een cliënt-acceptatiebeleid waarin zij aandacht besteden aan onderwerpen die relevant zijn voor de

complianceverkenning. Zo kunnen zij al in kaart hebben gebracht hoe de fiscale functie is ingevuld in de organisatie. Ook komt de fiscale strategie en de integriteit van de organisatie vaak aan de orde bij het proces van klantacceptatie. Verder geeft bijvoorbeeld een eerdere opdracht aan een externe deskundige om een analyse van de beheersing in de organisatie te maken, aan dat de organisatie ook in het verleden aandacht heeft gehad voor haar beheersing. Ervaringen van externe deskundigen met de reactie van de organisatie op verbeteradviezen met betrekking tot de beheersing zijn ook relevant.

Dergelijke informatie is aanleiding om de werkzaamheden in de fase van de complianceverkenning in grote mate te beperken. Het gaat dan om de gespreksthema's die al in de relatie tussen de externe deskundige en de organisatie aan de orde zijn gekomen. In samenspraak met de organisatie en de externe deskundige wordt geconcludeerd of horizontaal toezicht wel of niet haalbaar is.

### **Fiscale beheersing**

Als de organisatie haar zaken fiscaal op orde wil krijgen en houden, komt het vaak voor dat zij ondersteuning vraagt van externe deskundigen. De taakverdeling zal doorgaans tot uitdrukking komen in een plan van aanpak dat de organisatie en de externe deskundige samen hebben ontwikkeld. Als de externe deskundige de organisatie helpt bij het opzetten van een *monitoring* functie of zelf deze functie vervult, levert dit eveneens positieve voorinformatie op, waarop vervolgens het toezicht van de Belastingdienst kan worden afgestemd.

### **Toezichtsactiviteiten**

Responsief handhaven en de uitgangspunten van de CAB zijn bepalend voor de uitvoering van het fiscale toezicht. Daarvoor wordt zoveel mogelijk gebruik gemaakt van informatie over de werkzaamheden die al zijn verricht door de organisatie en/of door één of meer externe deskundigen. Daarbij kan in deze fase passen dat het behandelteam vraagt om inzage in delen van het accountantscontroledossier of andere relevante dossiers, zoals dat van de *tax assurance provider* of dat van de *monitoring* functie. Een dergelijk verzoek geldt echter voor die delen van het accountantsdossier of andere relevante dossiers die van belang kunnen zijn om te beoordelen of en in hoeverre het behandelteam nog aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden moet uitvoeren om tot een oordeel te komen over de aanvaardbaarheid van de aangifte. De manier waarop de organisatie en de externe deskundigen hun verantwoordelijkheid hebben genomen, bepaalt in hoge mate hoe het behandelteam zijn werk kan reduceren.

# 14 Douane

## 14.1 Inleiding

Dit hoofdstuk belicht in het kort de kerntaken van Belastingdienst/Douane. Ook wordt ingegaan op de mogelijkheden tot samenwerking in het proces van horizontaal toezicht. Er is onderscheid gemaakt tussen 1) de situatie dat het initiatief tot horizontaal toezicht én het initiatief tot samenwerking bij Belastingen liggen en 2) de situatie dat beide initiatieven van de Douane komen. Uitgangspunt is steeds dat de wens van de belastingplichtige organisatie centraal staat.

## 14.2 Kerntaken van de Douane

De Douane heeft drie kerntaken, namelijk de stopfunctie, de bewakingsfunctie en de functie van het heffen en innen.

### Stopfunctie

Bepaalde goederen mogen niet ongecontroleerd op de Nederlandse of Europese markt terechtkomen. Daarom neemt de Douane maatregelen, zoals het controleren van goederenstromen met behulp van scanapparatuur of detectiepoorten. Zij let dan vooral op verdovende middelen, wapens, nagmaakte goederen of dieren die lijden aan een besmettelijke ziekte. De Douane verhindert ook de uitvoer van bepaalde goederen, zoals wapens en munitie. Dergelijke goederen mogen niet worden uitgevoerd naar bijvoorbeeld landen in oorlog of landen die te maken hebben met internationale sancties.

### Bewakingsfunctie

De Douane controleert de juiste toepassing van Europese en nationale douanewetgeving. Goederen uit landen buiten de Europese Unie waarover nog geen invoerbelastingen zijn betaald, kunnen in Nederland worden vervoerd, bewerkt en opgeslagen. Hiervoor gelden regels die ervoor moeten zorgen dat de belastingen worden betaald zodra deze goederen worden vrijgegeven voor de Europese markt.

### Heffen en innen

De Douane houdt zich ten derde bezig met de heffing en inning van belastingen bij invoer, accijnzen en verbruiksbelastingen, kolenbelasting, OB bij invoer en OB op tabaksproducten.

Met name de stop- en bewakingsfunctie beïnvloeden de wijze waarop de Douane met horizontaal toezicht omgaat. In overleg met het bedrijfsleven is het horizontaal toezicht door de Douane als volgt geformuleerd: *‘Overheidscontroles door Douane en andere overheden in het grensoverschrijdend goederenverkeer zijn gebaseerd op bedrijfs-eigen controlemechanismen, certificeringen, kwaliteits- en veiligheidssystemen binnen bedrijven, groepen van bedrijven, branches en ketens, waardoor goederen van veilige en integere bedrijven de grens ongehinderd kunnen passeren’*

De kerntaken van de Douane hebben invloed op de wijze waarop de samenwerking tussen Belastingdienst en Douane gestalte heeft gekregen. Kenmerkende verschillen zijn:

- het fysieke aspect van de te controleren goederenstromen;
- het verschil in discretionaire bevoegdheden in de nationale wetgeving in vergelijking met de EU-wetgeving;
- de Douane doet (in tegenstelling tot de Belastingdienst) in het kader van vergunningverlening en certificering AEO (impliciet) uitspraken over de kwaliteit en het niveau van (fiscale) beheersing.

Af te leiden uit het verschil tussen kerntaken van de Douane en de Belastingdienst is dat de aandacht van de Douane anders gericht (op logistiek) kan zijn tijdens een gezamenlijk horizontaliseringstraject.



## 14.3 Mogelijkheden tot samenwerken

Of er mogelijkheden zijn tot samenwerking en zo ja, in welke vorm en intensiteit deze in een horizontaal toezichtstraject vorm kan krijgen, hangt af van enkele factoren. De behoefte van de organisatie aan een gezamenlijk traject staat hier centraal. Eerst onderzoeken de Belastingdienst en de Douane of de organisatie de wens heeft om een gezamenlijk traject in te gaan. Verder worden de mogelijkheden voor de Douane onderzocht om afspraken te maken op concernniveau in plaats van per werkmaatschappij. Afhankelijk van deze factoren bepalen de Belastingdienst en de Douane – in overleg met de organisatie – de vorm en de intensiteit van de samenwerking. Dit kan variëren van een samenwerking die beperkt blijft tot het gebruik van wederzijdse klantkennis en elkaar actief informeren over de activiteiten bij de onderneming, tot gezamenlijk het HT-traject ingaan.<sup>67</sup>

## 14.4 Initiatief bij de Belastingdienst

### Klantbeeld

Het behandelteam van de Belastingdienst brengt in kaart bij welke werkmaatschappijen van de entiteit de Douane een rol speelt. Ook is het van belang inzicht te krijgen in de klantkennis van de Douane. Daarom wordt gezamenlijk de informatie over de organisatie besproken. Als de klantbeelden van elkaar afwijken, worden de verschillen gezamenlijk geanalyseerd en tijdens het HT-gesprek met de organisatie doorgenomen.

### Gesprek over horizontaal toezicht, complianceverkenning, afronding lopende problematiek en convenant

Als samenwerking vanuit het perspectief van de organisatie, de Belastingdienst en de Douane nuttig wordt geacht, worden de voor- en nadelen van een gezamenlijk traject besproken in het HT-gesprek met de organisatie. De volgende uitgangspunten worden gehanteerd:

- Als besloten wordt tot een gezamenlijk traject, wordt voor een convenant de versie gebruikt voor zowel de Belastingdienst als de Douane;
- Heeft de organisatie nog niet de AEO-status, dan is dat voor de Douane geen belemmering om samen te werken, noch om gezamenlijk een convenant te ondertekenen.<sup>68</sup> Wel is het wenselijk dat de interne beheersing en regelnaleving op een niveau is of komt dat met AEO vergelijkbaar is ('AEO-waardig');
- De organisatie is volledig transparant. De fiscale beheersing kan gefaseerd worden geoptimaliseerd, zowel voor de Belastingdienst als de Douane. Die hebben beide begrip voor de verhoudingen en de werkzaamheden die de desbetreffende organisatie daarvoor moet verrichten;
- Er kan besloten worden om de samenwerking tussen de Belastingdienst en de Douane te beperken tot elkaar informeren. Als het HT-traject alleen de Belastingdienst betreft, wordt het bijbehorende convenant gesloten.

## 14.5 Initiatief bij de Douane

Zoals in de individuele klantbehandeling door de Belastingdienst heeft ook de Douane haar grootste bedrijven in beeld gebracht en behandelt zij deze in toenemende mate als entiteit. Deze samenhang komt tot uitdrukking in het klantbeeld en het (strategische) behandelplan van de Douane. Uit het klantbeeld blijkt onder meer of de entiteit zoals de Douane die onderkent, onderdeel is van de go-entiteit.

67 De ultieme vorm van samenwerking – een volledige integratie van behandelteams, zoals in het Olie- en Gasteam in Rijnmond en het team Handel in Amsterdam – blijft in de Leidraad buiten beschouwing.

68 Voor meer informatie over AEO zij verwezen naar [www.douane.nl](http://www.douane.nl).

Als een organisatie de AEO-status verkrijgt, is dat voor de Douane een moment om te beoordelen of verdere horizontalisering van de entiteit tot de mogelijkheden behoort. Met de klantverkenning is een eerste oriëntatie uitgevoerd op de reikwijdte van de samenwerking met de Belastingdienst. Als samenwerking vanuit het perspectief van de Belastingdienst en de Douane nuttig is, wordt in het HT-gesprek met de organisatie de behoefte aan een gezamenlijk traject besproken. De AEO-status is een belangrijk signaal voor de Belastingdienst en wordt altijd opgenomen in het klantbeeld.

Als de organisatie een onderdeel is van een entiteit die binnen de Belastingdienst/Grote ondernemingen wordt behandeld, is er bij voorkeur geen apart HT-traject voor de Douane. Als besloten wordt tot een gezamenlijk traject en een convenant, wordt de versie aangehouden voor zowel de Belastingdienst als de Douane. Als de organisatie binnen de Belastingdienst/Midden- en kleinbedrijf wordt behandeld, is een individueel HT-traject voor de Belastingdienst niet mogelijk. De organisatie kan gewezen worden op de mogelijkheid te participeren in een fiscaal dienstverlenersconvenant.

## 14.6 Samenwerking na het sluiten van een convenant

De Belastingdienst en de Douane blijven elk voor de eigen middelen en processen verantwoordelijk voor het toezicht. Dit geldt ook voor de wijze waarop het toezicht wordt aangepast aan de kwaliteit van de aangetroffen interne beheersing. De behandelteams stemmen de vorm en de intensiteit van het toezicht zoveel mogelijk op elkaar af en maken gebruik van wederzijdse resultaten van toezichtsactiviteiten. De planning van toezichtsmomenten wordt (indien mogelijk) in overleg gemaakt. De voortgangs- en evaluatiegesprekken worden zoveel mogelijk gezamenlijk gevoerd.

## 14.7 Aandachtspunten bij gezamenlijke horizontaliseringstrajecten

De Douane en de Belastingdienst maken deel uit van dezelfde organisatie en werken vanuit dezelfde uitgangspunten op het gebied van horizontalisering van het toezicht. Er zijn uiteraard wel verschillen in werkgebied en aanpak, die relevant zijn om kort te beschrijven omdat ze in gezamenlijke horizontaliseringstrajecten aan de orde kunnen komen.

### **AEO en horizontalisering**

Zoals hiervoor reeds is opgemerkt onder 'Mogelijkheden tot samenwerken' begint het merendeel van de horizontaliseringstrajecten voor de Douane met de verlening van de AEO-status. De AEO-status is een wettelijke status die door elke organisatie kan worden aangevraagd mits aan bepaalde eisen wordt voldaan, zoals:

- douaneverplichtingen zorgvuldig nakomen;
- een deugdelijke handels- en vervoersadministratie voeren;
- de 'financiële gezondheid';
- passende veiligheidsmaatregelen (alleen van toepassing indien de AEO-veiligheid in het geding is).

De statusaanvrager beoordeelt zelf of hij aan deze eisen voldoet. Hiermee worden de eigen verantwoordelijkheid en zelfredzaamheid van de aanvrager gestimuleerd.

De verlening van een AEO-certificaat leidt tot gedeeltelijke terugtreding in het toezicht (met name waar het gaat om fysieke controles). In de complianceverkenning van de Belastingdienst geeft de kennis die wordt vergaard met het afgiftetraject-AEO (naast informatie die verkregen wordt uit de beoordeling van vergunningaanvragen) extra informatie over de mogelijkheden van horizontalisering van het toezicht.

### **Boetebeleid**

Er zijn grote verschillen in de boete- en strafrechtelijke afdoening in nationale en communautaire wetgeving. Daarnaast is ook nog vermeldenswaardig dat het AEO-certificaat op grond van de wetgeving geschorst of ingetrokken moet worden als de certificaathouder niet meer aan de wettelijke eisen voldoet.

### **Minimale handhavingsniveaus**

In tegenstelling tot de Belastingdienst kan de Douane niet in alle gevallen zelfstandig beslissen over handhavingsniveaus en het terugtreden in toezicht. Zowel door het Communautair Douane Wetboek als door regelgeving van andere ministeries waarvoor de Douane de wet- en regelgeving handhaaft, zijn minimumhandhavingsniveaus voorgeschreven. Hierdoor worden de discretionaire bevoegdheden door Douane anders ingevuld.

## 14.8 Samenwerking met andere handhavers

Horizontalisering van toezicht is een 'overheidsbrede' ontwikkeling die zich niet beperkt tot de Belastingdienst. Ook andere handhavers onderzoeken of en zo ja hoe de overheid tot andere samenwerkingsvormen met ondernemingen kan komen. Zoals Belastingdienst en Douane gezamenlijk een HT-traject vorm kunnen geven, zo wordt ook onderzocht hoe kan worden samengewerkt met andere handhavers en toezichthouders. Wanneer behandelteams door organisaties of andere handhavers of inspecties worden benaderd om gezamenlijk of 'rijksbreed' een convenant te sluiten, dienen zij dat verzoek af te stemmen met leidinggevend en vaktechnische specialisten.

