Belastingdienst

Versie september 2023

Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen

Inhoudsopgave

Voorwoord 3

1 Hoofdstuk Algemeen 6

2 Hoofdstuk Individuele klantbehandeling 15

3 Hoofdstuk Categorie Top 37

4 Hoofdstuk Categorie Groot 50

5 Hoofdstuk Categorie Middelgroot 68

Afkortingen 77

Begrippen 80

Bijlagen 83

Bijlage 1: Individuele klantbehandeling en fiscale beheersing 84

Bijlage 2: Key risks 89

Bijlage 3: Tabel wijzigingen t.o.v. versie maart 2023 92

Voorwoord

Voorwoord

Belastingdienst Grote Ondernemingen is verantwoordelijk voor de uitvoering en handhaving van fiscale wet- en regelgeving bij de grootste profit en publieke organisaties en zeer vermogende personen van Nederland. De manier waarop dit toezicht wordt uitgevoerd vloeit voort uit de uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Het doel daarbij is altijd het in stand houden en het bevorderen van de compliance.

De werkwijze van Belastingdienst Grote Ondernemingen kenmerkt zich door een individuele benadering van deze grote organisaties en zeer vermogende personen. Organisaties die vallen onder de competentie van Belastingdienst Grote Ondernemingen hebben een aanspreekpunt: de klantcoördinator die nauw samenwerkt met een (al dan niet vast) behandelteam. Hierin zijn verschillende expertises vertegenwoordigd, zoals bijvoorbeeld middelspecialisten, controlespecialisten en invorderingspecialisten.

Deze leidraad is in eerste instantie bestemd voor de medewerkers van Belastingdienst Grote Ondernemingen. Tegelijkertijd is het belangrijk om naar onze klanten en hun adviseurs transparant te zijn over de door ons gehanteerde manier van werken en inzicht te geven in de manier waarop wij kijken naar de taakverdeling tussen Belastingdienst, organisatie en adviseur. We streven naar herkenbaarheid en voorspelbaarheid van ons optreden omdat dit bijdraagt aan een betere samenwerking met klanten en hun adviseurs. Daarom is deze leidraad net als de vorige versie openbaar en raadpleegbaar voor onze klanten en hun adviseurs.

Tot slot: deze leidraad is een levend document. Hij zal periodiek worden aangepast aan nieuwe ontwikkelingen in het toezicht en aan de inzichten en ervaringen die we in de praktijk samen met klanten en adviseurs opdoen.

September 2023

Namens de directie Grote Ondernemingen,

Dyon van Beek, Niels Smetsers en Marie-Anne Toenders-Broeders

Leeswijzer

Deze leidraad bevat een aantal interactieve elementen om snel naar een specifiek hoofdstuk, onderwerp of tekstdeel te kunnen navigeren. Via het permanent aanwezige kruimelpad is voor de lezer steeds te zien waar hij zich in de structuur van de leidraad bevindt. Dit moet zorgen voor een compactere gebruikservaring. Hierbij wordt uit gegaan van gebruik op een beeldscherm of mobiel device. Uiteraard blijft het mogelijk om (delen van) de leidraad te printen, op te slaan of per e-mail te verzenden.

In de leidraad wordt gebruik gemaakt van afkortingen en specifieke begrippen. Om het de lezer makkelijk te maken is er een lijst met afkortingen en een begrippenlijst opgenomen.

De leidraad geeft inzicht in de manier waarop Belastingdienst Grote Ondernemingen zijn toezicht vorm geeft. Niet is gepretendeerd dat de leidraad volledig is of elke situatie kan afdekken.

Op de website is een Engelstalige vertaling beschikbaar.

1 Hoofdstuk Algemeen

1 Inhoudsopgave

1.1 Belastingdienst Grote Ondernemingen 8

1.2 Missie, visie en strategie 8

1.3 Kaders 11

1.4 Categorie-indeling 13

1 Algemeen

1.1 Belastingdienst Grote Ondernemingen

Belastingdienst Grote Ondernemingen (hierna: GO) is verantwoordelijk voor de uitvoering en handhaving van fiscale wet- en regelgeving bij de grootste organisaties van Nederland en zeer vermogende personen. Deze belasting- en inhoudingsplichtigen (hierna: de organisaties) zijn samen goed voor circa 65% van de totale afdracht van rijksbelastingen in Nederland.

Grote organisaties
Organisaties komen in aanmerking voor behandeling door GO op basis van kwantitatieve en kwalitatieve criteria. Kwantitatieve criteria zijn omzet, aantal werknemers, balanstotaal en omvang particulier vermogen. Een kwalitatief criterium is opname in de AEX. Voor bepaalde organisaties geldt dat ze altijd vallen onder de behandeling van GO, zoals het Rijk, provincies en gemeenten.

Naast de grote financiële belangen en/of nationale of regionale betekenis hebben deze organisaties vaak één of meer kenmerken die voor de behandeling van belang zijn, bijvoorbeeld:

- er is sprake van complexe fiscale problematiek;
- de organisatie heeft multinationale activiteiten, met internationale fiscale problematiek;
- er is sprake van politieke en/of beleidsmatige gevoeligheid;
- er wordt gebruik gemaakt van fiscaal dienstverleners en accountants;
- er is sprake van complexe geautomatiseerde en internationale administraties;
- de organisaties zijn een belangrijke bron voor financiële en nominatieve informatie ten behoeve van andere doelgroepen en/of organisaties.

Entiteit
GO heeft de keuze gemaakt om organisaties die met elkaar samenhangen ook samen te behandelen: zo'n samenhangende groep heet een entiteit. Een groot deel van de organisaties wordt behandeld door de Belastingdienstregio waar de belangrijkste activiteiten plaatsvinden.

1.2 Missie, visie en strategie

1.2.1 Belastingdienst

Missie Belastingdienst
De Belastingdienst draagt bij aan een financieel gezond Nederland. De Belastingdienst doet dat door eerlijk en zorgvuldig belasting te heffen en te innen.

Visie Belastingdienst
De visie is gebaseerd op vier kernbegrippen:

- Burgers en bedrijven centraal. Dit wil zeggen dat burgers en bedrijven een passende behandeling krijgen zowel in de dienstverlening als in het toezicht. Burgers en bedrijven zien één Belastingdienst en zij begrijpen waar ze aan toe zijn.
- Proactief. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst zo opereert dat fouten worden voorkomen in plaats van ze achteraf te herstellen. Processen zijn zo ingericht dat zoveel mogelijk zaken in één keer goed gaan. Burgers en bedrijven kunnen veilig zaken doen en de werkwijze is digitaal waar het kan/moet.
- Samen. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst opereert als onderdeel van één overheid en open en in verbinding is met zijn externe partners.
- Deskundig. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst investeert in het vakmanschap en ontwikkeling van zijn medewerkers.

Strategie Belastingdienst
Het is de strategie van de Belastingdienst om te bevorderen dat zoveel mogelijk burgers en bedrijven uit zichzelf (fiscale) regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst. Dit heet compliance. Compliance omvat volgens de OESO vier elementen; (terecht) registreren voor belastingplicht, (tijdig) aangifte doen, juist en volledig aangifte doen en (tijdig) betalen.

De strategie is erop gericht om:

- een omgeving te creëren waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen
- de mate en intensiteit van het toezicht af te stemmen op het gedrag van burgers en bedrijven
- het burgers en bedrijven gemakkelijk te maken goede aangiften te doen
- naleving af te dwingen als burgers en bedrijven regels bewust niet willen naleven of frauderen

De Belastingdienst doet dit in samenwerking met publieke en private partijen en in de actualiteit.

Handhavingsregie
De Belastingdienst geeft de handhavingsregie vorm en inhoud door de inzet van een mix aan handhavingsinstrumenten. De Belastingdienst probeert hierbij proactief en in de actualiteit te handelen en problemen te voorkomen, in plaats van reactief te zijn. Dit betekent bijvoorbeeld tijdig inspelen op zogenoemde 'life-events' van burgers, zoals huwelijk en scheiding en op gebeurtenissen in de levensloop van een bedrijf, zoals fusies en faillissementen. Of samenwerken met private en publieke partijen. Dit laatste komt onder andere tot uitdrukking in de keuze van de Belastingdienst voor het zogenoemde 'horizontaal toezicht'.

Samenwerking gebeurt ook om – binnen en buiten de Belastingdienst – barrières op te werpen en fraude te voorkomen. De Belastingdienst kan hierbij het strafrecht (bijvoorbeeld in combinatie met communicatie) ook proactief inzetten om gedrag te beïnvloeden en niet alleen als sluitstuk van de handhaving. De Belastingdienst streeft er zo naar dat in de handhaving de situatie van burgers en bedrijven centraal staat en dat – door het werken volgens de handhavingsregie – een zo groot mogelijk (maatschappelijk) effect wordt gesorteerd tegen zo laag mogelijke kosten.

Dit betekent dat de Belastingdienst:

- op een systematische en gestructureerde manier kijkt naar (groepen van) burgers en bedrijven (subjecten) en op basis van kennis over (de oorzaken van) hun gedrag (informatiepositie)
- bewust keuzes maakt
- voor de inzet van een adequate mix aan handhavingsinstrumenten
- om compliance te onderhouden en te bevorderen en non-compliance tegen te gaan om zo de continuïteit van belastingopbrengsten te borgen (doelstelling/ effect), gegeven de beschikbare mensen en middelen (capaciteit/competenties)

In lijn met de missie en visie van de Belastingdienst heeft GO ook haar missie, visie en strategie bepaald en toegesneden op haar doelgroep.

1.2.2 Belastingdienst Grote Ondernemingen

Missie GO
GO bewaakt de bijdrage aan de schatkist van de grootste, vaak internationaal opererende, organisaties en zeer vermogende personen. Zo draagt GO bij aan een financieel gezond Nederland.

Visie GO
GO streeft naar bereidwillige naleving van wet- en regelgeving door grote organisaties en zeer vermogende personen. GO geeft hier uitvoering aan door zoveel mogelijk dienstverlenend op te treden en waar nodig te corrigeren. Het contact met de organisaties kenmerkt zich door de individuele werkrelatie, responsief handelen en oog voor procedurele rechtvaardigheid. Daarbij horen de kernwaarden samenwerken, flexibiliteit, professionaliteit, eenduidigheid en realisme.

Uitvoerings- en toezichtstrategie GO
De uitvoerings- en toezichtstrategie van GO is er op gericht het gedrag van de grootste organisaties en zeer vermogende personen zodanig te beïnvloeden dat zij structureel uit zichzelf (fiscale) regels naleven. GO wil dit doel bereiken door 'individuele klantbehandeling', waarbij responsief handelen het uitgangspunt is.

Individuele klantbehandeling en individuele werkrelatie
Individuele klantbehandeling is gebaseerd op kennis, ervaring en veronderstellingen over hoe de algemene missie en strategie van GO bij grote organisaties en zeer vermogende personen doelmatig en doeltreffend kan worden gerealiseerd. Individuele klantbehandeling kenmerkt zich door regelmatig individueel contact met de leiding en de fiscale afdelingen van organisaties en door hen ingeschakelde (fiscale) adviseurs en accountants. De relatie – het individuele contact – zet GO in om gedrag te beïnvloeden en bestaande problemen bespreekbaar te maken en zo mogelijk snel op te lossen. Hierdoor wordt de mate en intensiteit van het toezicht zo goed mogelijk afgestemd (responsief) op de individuele organisatie.

Binnen de individuele klantbehandeling ontstaan werkrelaties. GO streeft naar een hoge mate van professionaliteit in de wijze waarop invulling wordt gegeven aan deze werkrelaties. Daarbij vindt GO het van belang dat organisaties ervaren dat deze werkrelaties recht doen aan wat burgers en organisaties van de overheid mogen verwachten. Binnen de professionele werkrelatie is aandacht voor inhoudelijke-, procedurele- en relationele aspecten en emoties. Het streven naar wederzijds vertrouwen is een belangrijk uitgangspunt. Dit betekent dat GO zich onbevooroordeeld en transparant opstelt en de organisatie ervaart procedureel rechtvaardig behandeld te worden.

Responsief handelen
Uitgangspunt bij responsief handelen in het toezicht is dat de meeste burgers en organisaties gemotiveerd of te motiveren zijn om wettelijke regels na te leven. GO geeft invulling aan responsief handelen door het optreden af te stemmen op de motieven van organisaties, de praktische mogelijkheden om na te leven en het feitelijk vertoond gedrag van organisaties. Bij responsief handelen is het vertrekpunt ondersteuning en samenwerken om organisaties die hun verplichtingen willen nakomen daartoe in de gelegenheid te stellen. Als een organisatie niet kan of wil meewerken, gaat GO over op intensievere toezichtactiviteiten. Waar nodig bestrijdt GO fraude en constructies.

Procedurele rechtvaardigheid
Ervaren procedurele rechtvaardigheid gaat over hoe eerlijk en rechtvaardig burgers en organisaties zich behandeld en bejegend voelen door de Belastingdienst, inclusief hoe eerlijk en rechtvaardig zij hun (formele en informele) interacties met medewerkers van de Belastingdienst ervaren.

Multidisciplinaire behandelteams
GO werkt in de individuele klantbehandeling met multidisciplinaire behandelteams. De behandelteam bestaan uit specialisten op het gebied van fiscaliteit, controletechniek, fiscale beheersing, invordering en de verantwoordelijke manager. Binnen de behandelteams is de klantcoördinator (KC) het eerste aanspreekpunt voor grote organisaties. Bij deze coördinator kunnen de organisaties in eerste instantie terecht voor alle vragen en verzoeken.

Horizontaal Toezicht
De Belastingdienst werkt sinds 2005 met Horizontaal Toezicht (HT). HT is een verzameling van activiteiten gericht op het stimuleren van structurele fiscale regelnaleving en snellere rechtszekerheid vanuit de uitgangspunten wederzijds begrip, wederzijdse transparantie en geïnformeerd vertrouwen. De voordelen van HT zien op het verkrijgen van snellere rechtszekerheid en een verbeterde werkrelatie. Door in de actualiteit te werken en rekening te houden met de over en weer verrichte werkzaamheden neemt de compliance verder toe en zijn de kosten voor beide partijen lager, onder andere doordat fiscale disputen na indiening van aangiften vaker worden voorkomen. Belangrijk uitgangspunt is dat alle partijen hun verantwoordelijkheid nemen om te komen tot een efficiënte en effectieve belastingheffing en -afdracht.

Om de uitgangspunten die bij HT horen te bekrachtigen wordt op verzoek van de organisatie een individueel convenant afgesloten of wordt een aangifte onder een fiscaal dienstverlenersconvenant ingediend. In de periode 2018-2019 heeft de Belastingdienst het HT doorontwikkeld. Met ingang van 2020 is de optie tot HT afhankelijk gesteld van de klantcategorie (zie 1.4).

- Een convenant is voor de allergrootste profit organisaties, de categorie Top 100 profit (hoofdstuk 3), niet langer een optie, maar het voor hen geldende individueel toezichtplan wordt waar mogelijk gebaseerd op dezelfde uitgangspunten als onder HT.
- De organisaties die op grond van de groottecriteria voor de jaarrekening kwalificeren als grote ondernemingen kunnen toetreden tot HT als zij voldoen aan de toelatingscriteria (zie hoofdstuk 4). Het voorgaande geldt ook voor de organisaties die behoren tot de Top 30 publiek (zie hoofdstuk 3).
- Organisaties in de categorie Middelgroot (hoofdstuk 5) kunnen alleen deelnemen aan HT via een fiscaal dienstverlenersconvenant met de Belastingdienst.

1.3 Kaders

Naast de geldende (fiscale) wet- en regelgeving en belastingverdragen, opereert GO binnen de kaders van de vastgestelde missie en visie, de uitvoerings- en toezichtstrategie van GO, de Controleaanpak Belastingdienst en het formele recht.

1.3.1 Controleaanpak Belastingdienst

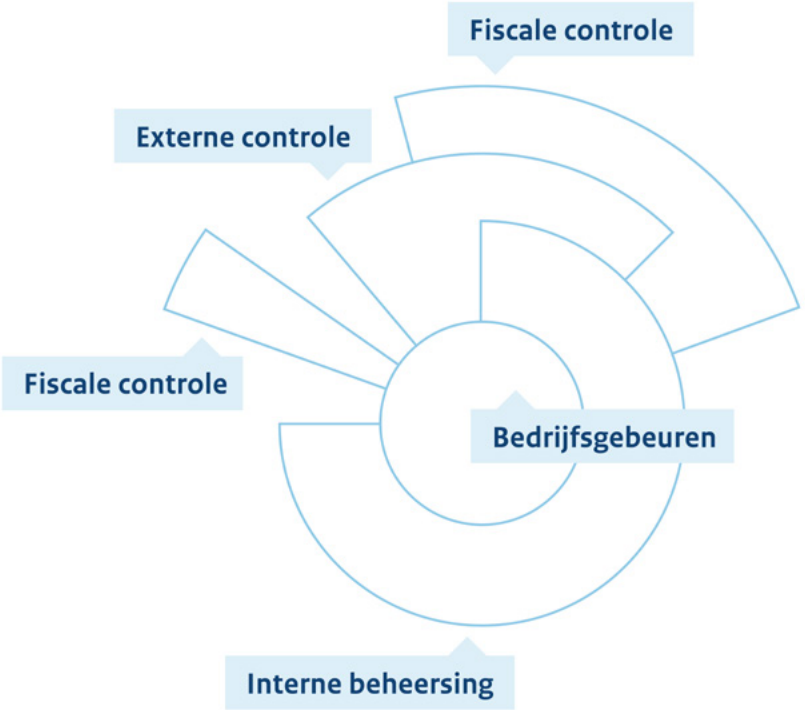
Bij de uitvoering van de toezichthoudende taak door de Belastingdienst gaat het om het vaststellen dat de fiscale aangiften voldoen aan de toepasselijke wet- en regelgeving. De Belastingdienst streeft ernaar zo snel mogelijk de fiscale aangifte goed te keuren. Een goede informatiepositie is daarbij essentieel. Deze informatiepositie wordt opgebouwd vanuit de diverse activiteiten in het toezicht.

In het toezicht wordt gewerkt volgens de uitgangspunten van de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). De norm die de Belastingdienst in het toezicht en dus ook voor de belastingcontrole hanteert, duiden we aan met de term ‘aanvaardbare aangifte’. In het toezicht wordt zoveel mogelijk gebruik gemaakt van de werkzaamheden die al door de entiteit in kwestie en de betrokken externe deskundigen (zoals de fiscaal adviseur en de controlerend accountant) zijn uitgevoerd.[1] Deze benadering is gebaseerd op het schillenmodel, zoals opgenomen in de CAB. Het schillenmodel laat zien hoe gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden die al door anderen zijn uitgevoerd.

1 Een externe deskundige is iedere partij die betrokken is 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.

Hoe meer zicht er is op de kwaliteit van deze werkzaamheden, des te effectiever en efficiënter kan de Belastingdienst het toezicht daarop aanpassen. Uitgangspunt bij het schillenmodel is dat de entiteit zijn eigen bijdrage aan de kwaliteit van de informatie voor de aangifte wil en kan optimaliseren. De organisatie dient immers te beschikken over betrouwbare informatie om haar eigen processen adequaat te kunnen besturen en beheersen.

Zowel met HT als zonder HT wordt gewerkt volgens de uitgangspunten van de CAB.



Afbeelding 1: Het schillenmodel.

1.3.2 Formeel Recht

In het formele recht worden de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige en de (reikwijdte van de) bevoegdheden van de Belastingdienst geregeld. De Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) vormen de basis van het formele recht. Ook in het kader van de individuele klantbehandeling van GO geldt het formele recht onverkort.

1.4 Categorie-indeling

Afhankelijk van aard, omvang en complexiteit van de organisaties, wordt gedifferentieerd in de intensiteit van de individuele klantbehandeling. Dat betekent dat organisaties worden ingedeeld in categorieën en het toezicht daarop wordt afgestemd. GO deelt organisaties op basis van hun grootte in drie categorieën in. Daarnaast is er een categorie Overig. Voor de categorieën Groot en Middelgroot sluit GO aan bij de grootte-criteria uit het Burgerlijk Wetboek. Zeer vermogende personen kunnen in alle categorieën voorkomen. Hetzelfde geldt voor doelgroepen.

Schematisch zijn de categorieën als volgt weer te geven:

1.4.1 Categorieën

Grote organisaties zijn ingedeeld in de volgende categorieën:

1 Top:
   a De 100 grootste en meest complexe organisaties, zoals multinationals en beursgenoteerde ondernemingen (AEX). Deze worden aangeduid met de term Top 100 Profit.
   b De 30 grootste en meest complexe not-for-profit organisaties, pensioenfondsen en publiekrechtelijke organisaties. Deze worden aangeduid met de term Top 30 Publiek.

Afbeelding 2: Overzicht van de categorieën van klanten.

2 Groot:
Organisaties waarbij één vennootschap in de entiteit op basis van haar (gepubliceerde) geconsolideerde jaarrekeningen in twee opeenvolgende jaren voldoet aan twee van de drie criteria uit art. 397 Titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek: het hebben van activa meer dan € 20 miljoen, meer dan 250 medewerkers en een omzet van meer dan € 40 miljoen. Het referentietijdvak waar de periodieke weging op wordt toegepast betreft de twee meest recentelijk gepubliceerde geconsolideerde jaarrekeningen (d.w.z. over twee elkaar opvolgende boekjaren) van de grootste rechtspersoon binnen een entiteit.

Er zijn ook organisaties, zoals publieke organisaties, maar ook vaste inrichtingen, die niet onder de wetgeving van Titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek vallen, maar die GO toch onder de categorie Groot schaart. Voor die organisaties gelden dezelfde toetsingscriteria. Bij gemeenten en gemeenschappelijke regelingen wordt alleen de omvang van de baten getoetst. Voor vaste inrichtingen van buitenlandse lichamen worden uitsluitend de bedragen van de Nederlandse activiteiten getoetst. De Rijksoverheid, provincies en waterschappen vallen (voor zover zij niet onder de Top 30 publiek vallen) eveneens onder de grote organisaties.

3 Middelgroot:
Organisaties die onder de verantwoordelijkheid van GO vallen en niet behoren tot de categorie Groot, maar wel voldoen aan twee van de drie criteria uit art. 396 Titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek: activa meer dan € 6 miljoen, meer dan 50 medewerkers en een omzet van meer dan € 12 miljoen.

Overig
GO is ook verantwoordelijk voor het toezicht op bepaalde organisaties die niet aan de groottecriteria van art. 396 Titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek voldoen. Dit is de categorie Overig. Hieronder vallen bepaalde zeer vermogende personen, enkele beursgenoteerde organisaties, houdsters en dienstverleningslichamen en doelgroepstaarten (zie ook doelgroepen).

Verschuivingen tussen categorieën
Periodiek beoordeelt GO of een organisatie nog in de juiste categorie is ingedeeld. Ondanks het feit dat wordt aangesloten op de grootte-criteria van het Burgerlijk Wetboek zal er dus niet direct een overgang tussen de categorieën plaatsvinden zodra aan de eisen wordt voldaan. Een overgang naar een andere categorie wordt kenbaar gemaakt aan de klant, aangezien dit consequenties heeft voor de uitwerking in het toezicht.

Samenwerking Belastingdienst en Douane
Voor sommige organisaties is er een samenwerking tussen de behandelteams van de Belastingdienst en de Douane. Als deze organisaties behoren tot de categorie Top 100 profit, ontvangen deze organisaties een gezamenlijk individueel toezichtplan van de Belastingdienst en de Douane.

1.4.2 Doelgroepen

GO onderscheidt ook doelgroepen met specifieke (fiscale) kenmerken, te weten 'Olie en Gas', 'Financiële Instellingen', 'Energie', 'Publiek', 'Betaalde Sport', 'Houdsters en dienstverleningslichamen' en zeer vermogende personen (ZVP). Deze doelgroepen worden gecoördineerd en/of gecentraliseerd behandeld vanwege de specifieke deskundigheid die hiervoor nodig is en om de eenheid van beleid en uitvoering te borgen.

Binnen deze doelgroepen behandelt GO ook organisaties die niet aan de groottecriteria voldoen om minimaal als middelgroot te worden aangemerkt. Deze organisaties maken deel uit van de zogenoemde doelgroepstaart. Ook de doelgroepstaart krijgt individuele klantbehandeling, maar meestal minder intensief.

1.4.3 Zeer vermogende personen

Uit internationaal onderzoek (OESO rapport 'Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance') en de ervaringen binnen het Programma ZVP is gebleken dat individuele klantbehandeling de meest wenselijke vorm is voor het toezicht op zeer vermogenden en hun families. Om die reden is het toezicht op de meest vermogende families gepositioneerd binnen de Directie GO. ZVP-dossiers kunnen ook overkomen uit de directies MKB en Particulieren. Zie onderdeel 2.4 voor meer informatie over het toezicht op ZVP.

2 Hoofdstuk Individuele klantbehandeling

2 Inhoudsopgave

2.1 Proces uitvoerings- en toezichtstrategie 18

2.2 Individuele klantbehandeling en de betrokken partijen 28

2.3 Internationale aspecten 29

2.4 Zeer vermogende personen 32

2.5 Invordering 34

2.6 Inrichting individuele klantbehandeling per categorie 35

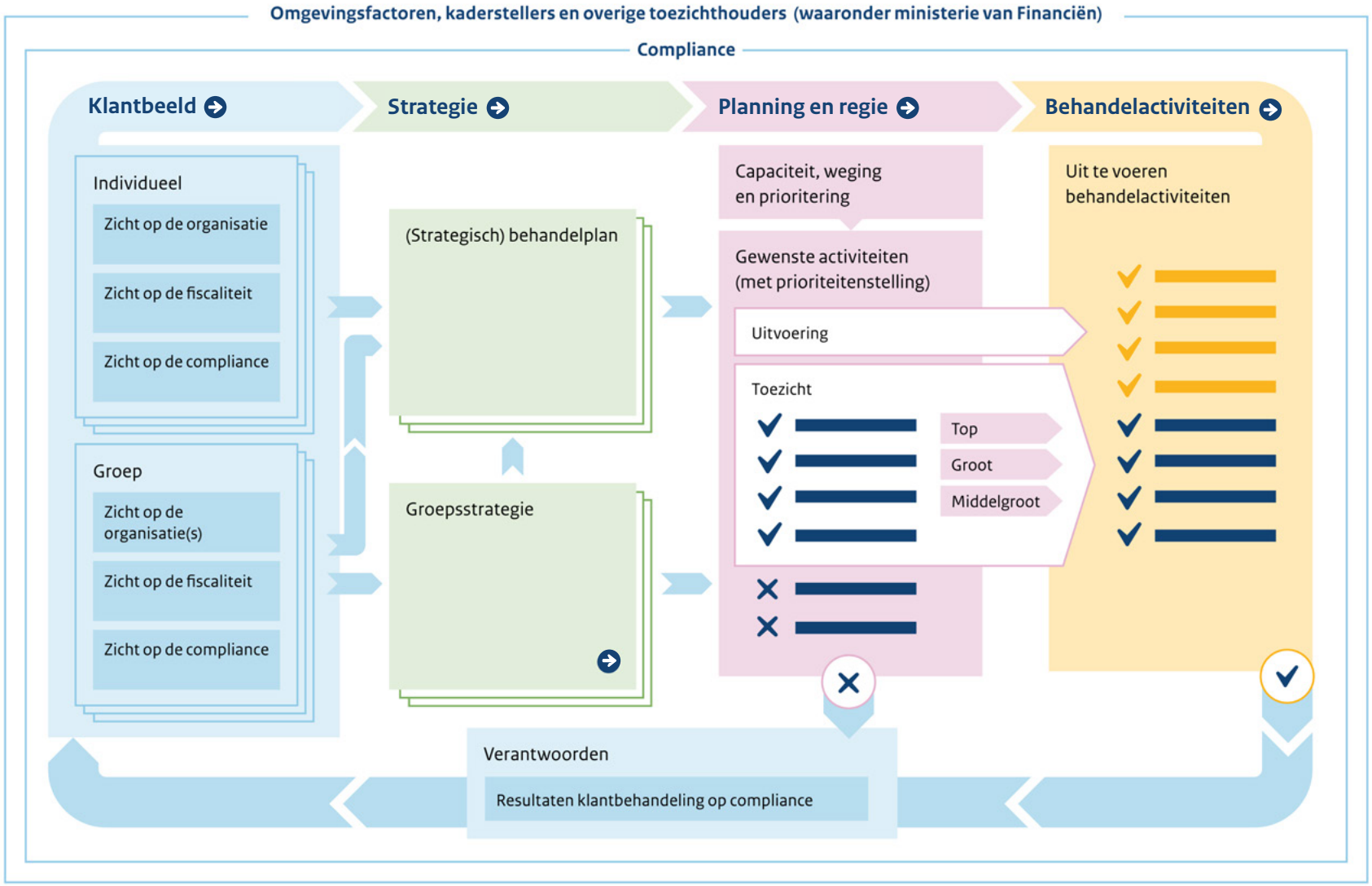
2 Individuele Klantbehandeling

Individuele klantbehandeling kenmerkt zich door regelmatig individueel contact tussen organisaties en de Belastingdienst. In de individuele klantbehandeling werkt GO met multidisciplinaire behandelteams. Die bestaan uit specialisten op het gebied van fiscaliteit, controletechniek, fiscale beheersing en invordering en de verantwoordelijke manager. Binnen de behandelteams is de klantcoördinator het eerste aanspreekpunt voor grote organisaties. Bij deze klantcoördinator kunnen de organisaties in eerste instantie terecht voor alle vragen en verzoeken. Het behandelteam geeft invulling aan de individuele klantbehandeling. Individuele klantbehandeling is gebaseerd op kennis van en ervaring met de organisatie, waarbij GO rekening houdt met de (internationale) context waarbinnen de organisatie en GO opereren.

In dit hoofdstuk komt aan de orde hoe GO het proces van de uitvoerings- en toezichtstrategie inricht en coördineert. Daarnaast beschrijft dit hoofdstuk op welke wijze GO in de aanpak van de Individuele klantbehandeling voor de verschillende categorieën differentieert. Volgende hoofdstukken in deze leidraad behandelen de uitvoering van individuele klantbehandeling per categorie in meer detail.

2.1 Proces uitvoerings- en toezichtstrategie

Het proces van de uitvoerings- en toezichtstrategie van GO is hieronder weergegeven.



Afbeelding 3: Een procesmatige weergave van de uitvoerings- en toezichtstrategie van GO.

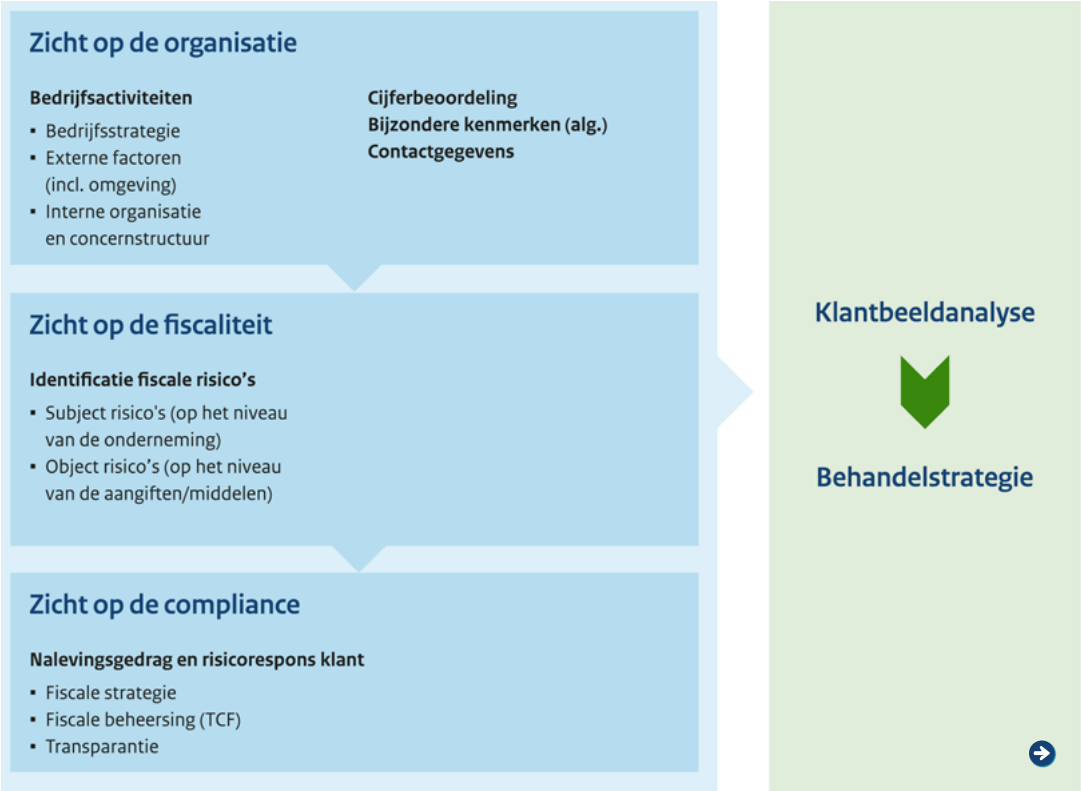
Het proces van de uitvoerings- en toezichtstrategie van GO bestaat uit verschillende samenhangende onderdelen, klantbeeld, klantbeeldanalyse, behandelstrategie, planning en regie en de behandelactiviteiten.

Het klantbeeld vormt de basis van de individuele klantbehandeling. Op basis van het klantbeeld maakt het behandelteam een klantbeeldanalyse, die leidt tot de behandelstrategie die wordt vastgelegd in het strategisch behandelplan (categorie Top, Groot en in bepaalde gevallen ook bij Middelgroot). Hierin is opgenomen hoe de compliance bij deze betreffende organisatie het meest effectief en efficiënt kan worden beïnvloed en welke effecten op de compliance worden beoogd met de uit te voeren behandelactiviteiten. De voorgestelde behandelactiviteiten komen bij het onderdeel Planning en Regie samen. Daar wordt gekozen welke behandelactiviteiten opgepakt worden. Uitvoeringsactiviteiten (zoals vooroverleg en bezwaar) moeten op basis van hun aard altijd worden opgepakt. Toezichtactiviteiten (zoals bedrijfsgesprekken en belastingcontroles) kunnen echter wel worden gewogen en geprioriteerd. Voor beide soorten behandelactiviteiten geldt dat in diepgang van de activiteit kan worden gedifferentieerd. In het vervolg van dit hoofdstuk wordt inhoudelijk dieper ingegaan op dit proces.

2.1.1 Klantbeeld

2.1.1.1 Individueel

De procesplaat in onderdeel 2.1 geeft het klantbeeld weer en het belang daarvan in de uitvoerings- en toezichtstrategie. Het zicht op de organisatie, het zicht op de fiscaliteit en het zicht op de compliance vormen samen het klantbeeld. Deze uitsnede uit de procesplaat is hieronder schematisch weergegeven.



Afbeelding 4: Een weergave van de onderdelen van het klantbeeld, zijnde 'zicht op de organisatie', 'zicht op de fiscaliteit' en 'zicht op de compliance' en de relatie van deze onderdelen met de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie.

Zicht op de organisatie
Het onderdeel 'zicht op de organisatie' bevat objectieve informatie en geeft antwoord op de volgende vragen: *Wat doet de organisatie? Wat zijn haar kenmerken? En hoe is zij georganiseerd?*

Voor het beantwoorden van deze vragen is onder andere inzicht nodig in: de branche, de juridische en fiscale structuur, de bedrijfsprocessen, de bedrijfscultuur, de inrichting van de administratie, de jaarverslaggeving, de eigendoms- en governancestructuur, de concurrentie, de leveranciers en de vraag met welke toezichthouders de betreffende organisatie te maken heeft.

Het onderdeel 'Zicht op de organisatie' omvat ook een cijferanalyse. Deze analyse is maatwerk en kan op verschillende manieren worden opgezet. Voorbeelden zijn: vergelijkingen van commerciële en fiscale cijfers, vergelijking van aangiftecijfers over meerdere perioden, vergelijking van (aangifte)cijfers met prognoses en budgetten, vergelijking met branche-informatie en vergelijking met andere organisaties met een vergelijkbare omvang in dezelfde branche. Ook wordt er informatie verzameld over concernstructuren. Dit geldt ook voor familiebedrijven (zie 2.4).

Als natuurlijke personen als aandeelhouder met een aanmerkelijk belang betrokken zijn bij een organisatie, wordt de informatie daarover meegenomen in het klantbeeld. In een aantal gevallen zal de betrokken familie vallen onder ZVP.

Zicht op de fiscaliteit
Bij dit onderdeel gaat het om de vraag: Wat zijn de (inherente) fiscale risico's van de organisatie?

Het behandelteam heeft inzicht nodig in de fiscale risico's. Het vereiste inzicht omvat de identificatie van deze fiscale risico's, waarbij de waarschijnlijkheid en de potentiële impact worden ingeschat. Voor de categorieën Top en Groot met convenant (zie ook 2.5) wordt verondersteld dat de organisatie een risicoanalyse opstelt. Deze risicoanalyse is onderdeel van het zicht op de fiscaliteit.

Voor de individuele klantbehandeling van grote organisaties en zeer vermogende personen wordt het behandelteam daarnaast gevoed met gesignaleerde risico's.

Deze risico's komen uit de eigen systemen, maar ook uit de klantcontacten, de media, van buitenlandse Belastingdiensten en uit andere bronnen. Uit de eigen systemen komen geautomatiseerde signalen met betrekking tot aangiften (uitworp aanslagbelastingen, grote afwijkende bedragen aangiftebelastingen). Daarnaast zijn er thematische signalen van specialistische groepen binnen de Belastingdienst, zoals de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB), Coördinatiegroep Tax Havens en concernfinanciering (CTC), Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP) en het Vastgoed Kenniscentrum (VKC).

Zicht op de compliance
In dit onderdeel analyseert het behandelteam haar ervaringen met de organisatie. Daarbij wordt o.a. gekeken naar gedragscomponenten: de fiscale strategie, de fiscale beheersing en de mate van transparantie van de organisatie.

In de gedragscomponent fiscale strategie komt tot uiting welke fiscale doelen de organisatieleiding zichzelf stelt en met behulp van welke strategie zij deze doelen wil realiseren. Inzicht in de fiscale strategie geeft het behandelteam een eerste beeld van de houding en het getoonde gedrag van de organisatie. Het delen van een gedocumenteerde fiscale strategie kan dit inzicht verschaffen. Belangrijke onderdelen van een fiscale strategie zijn de betrokkenheid van het bestuur bij (internationale) tax planning, indiening van aangiften en betalingsstrategieën, de zogenaamde 'toon aan de top', 'soft controls' en de risicobereidheid van het bestuur.

De mate van fiscale beheersing geeft weer hoe de leiding van een organisatie de realisatie van de fiscale doelen waarborgt. Hierbij hoort ook de inschatting of en in hoeverre een organisatie 'in control' is met betrekking tot haar fiscale positie en om tot fiscale aangiften te komen die voldoen aan de wet- en regelgeving. De respons van de organisatie op de fiscale risico's die zij geïdentificeerd heeft komt tot uiting in de inrichting van de fiscale beheersing. Bij de gedragscomponent fiscale beheersing wordt dieper ingegaan op de wijze waarop de organisatie de fiscale functie heeft ingericht en in hoeverre de organisatie beschikt over een adequaat Tax Control Framework (TCF). Als het mogelijk is en in de behandelstrategie past, wordt gebruik gemaakt van en gesteund op de werkzaamheden die de organisatie zelf al uitvoert of laat uitvoeren ten behoeve van haar interne beheersing en monitoring (schillenmodel). Zie bijlage fiscale beheersing voor een nadere toelichting op de belangrijkste elementen van fiscale beheersing en wat daarbij de belangrijkste aandachtspunten zijn.

De mate van transparantie geeft de bereidheid van de organisatie weer om informatie te delen en open te zijn over verstoringen bij concrete fiscale zaken (zoals fouten in de aangiften, niet of te laat betalen), evenals in de relatie met GO (in het algemeen en met het behandelteam in het bijzonder).

2.1.1.2 Groep

Individuele organisaties behoren doorgaans tot (meerdere) groepen, zoals een bepaalde branche of een bepaalde groep met een (fiscaal) kenmerk. Waar nuttig vormt GO een groepsbeeld van entiteiten met overeenkomstige kenmerken. Belangrijk is dat er voldoende gemeenschappelijke kenmerken zijn om een groep te kunnen onderscheiden en daar een behandelstrategie voor te kunnen formuleren. De groepsstrategieën[2] dienen als input voor de individuele klantbehandeling. Binnen GO is dit al van toepassing bij de landelijke coördinatie van doelgroepen, bijvoorbeeld door de expertisecentra Publiek[3]. De mate en diepgang van de coördinatie hierin verschilt per doelgroep. De ervaringen met de coördinatie van doelgroepen worden gebruikt om de mogelijkheden voor een groepsstrategie verder te verkennen. Om tot een groepsstrategie te komen kan de Belastingdienst gebruik maken van data-analyse. Groepsstrategieën worden altijd getoetst aan het individuele klantbeeld. Er vindt altijd een individuele beoordeling plaats op basis van de individuele feiten en omstandigheden van de organisatie.

Bij groepen organisaties kunnen de gewenste activiteiten bestaan uit doelgroepgerichte activiteiten. Voorbeelden van groepsgerichte activiteiten zijn voorlichting en thema-onderzoeken binnen een bepaalde branche, 'project-based'-onderzoeken binnen een bepaalde branche of onderzoeken naar specifieke vaker voorkomende fiscale signalen die kunnen duiden op te lage belastingafdracht.

2.1.2 Klantbeeldanalyse

De klantbeeldanalyse heeft tot doel het algehele klantbeeld terug te brengen tot de kern van de zaak, zodat GO op basis hiervan het toezicht op de klant op een efficiënte en effectieve wijze kan inrichten. In de klantbeeldanalyse wordt duidelijk gemaakt welke onderdelen van het klantbeeld bepalend zijn voor de behandeling van de organisatie. Het behandelteam kent aan deze onderdelen een kwalificatie toe en zal indien mogelijk hierbij de motieven laten meewegen die aan het gedrag van de organisatie ten grondslag liggen. Zo komen de uitgangspunten van responsief handelen zo optimaal mogelijk tot hun recht. Om de klantbeeldanalyse te kunnen opstellen is een actueel, juist en volledig klantbeeld een vereiste.

Het behandelteam organiseert voor organisaties uit de categorieën Top en Groot een klantsessie. Het behandelteam analyseert tijdens een klantsessie het klantbeeld en bepaalt de behandelstrategie. Een klantsessie is een collegiaal overleg van de behandelteamleden. Naast de klantcoördinator nemen de assistent klantcoördinator, de middelspecialisten, de controlemedewerker(s) en de verantwoordelijke manager deel aan de klantsessie. Afhankelijk van de lopende en/of verwachte problematiek sluiten ook andere specialisten aan, zoals EDP-auditors, transfer pricingspecialisten, waarderingsspecialisten en invorderingsspecialisten.

2.1.3 Behandelstrategie

Het behandelteam maakt tijdens een klantsessie keuzes over welke informatie en welke analyses in ieder geval nodig zijn voor het opstellen van een adequate behandelstrategie. Het behandelteam bespreekt tijdens de klantsessie wat het wil bereiken met de organisatie (of groepen organisaties). Het behandelteam weegt hierin ook de bekende risico's mee die naar voren zijn gekomen in eerdere activiteiten, zoals (reflecties van eerdere) klantsessies, bedrijfsgesprekken, belastingcontroles en heffing. Op grond van de klantbeeldanalyse doet het behandelteam voorstellen tot gewenste behandelactiviteiten die het beste passen om het gewenste compliante gedrag te bereiken.

De klantsessie leidt tot een behandelstrategie die wordt vastgelegd in een strategisch behandelplan (categorie Top, Groot en in bepaalde gevallen bij Middelgroot). Hierin staan de voor de korte en (middel)lange termijn voorgestelde behandelactiviteiten en het beoogde effect op de compliance. Het behandelteam maakt keuzes in de prioritering van de gewenste behandelactiviteiten op basis van de veronderstelde effecten op het nalevingsgedrag.

2 De groepsstrategieën zijn in ontwikkeling.
3 Expertisecentra Publiek: Zorg, Rijksoverheid, Lagere overheden, Onderwijs en Pensioenfondsen.

2.1.4 Planning en regie

Het kan voorkomen dat het behandelteam behandelactiviteiten wil initiëren die uiteindelijk niet kunnen worden gerealiseerd. De capaciteit voor behandelactiviteiten binnen de individuele klantbehandeling is gelimiteerd en vraagt om keuzes.
Het keuzeproces ziet er als volgt uit:

Keuzeproces individuele klantbehandeling

Afbeelding 5: Uitsnede keuzeproces selectie uit te voeren behandelactiviteiten op basis van weging en capaciteit.

Voor het keuzeproces is van belang dat behandelactiviteiten nader te onderscheiden zijn in uitvoeringsactiviteiten en toezichtactiviteiten. Voorbeelden van uitvoeringsactiviteiten zijn het opleggen en innen van aanslagen, behandelen van informatieverzoeken van buitenlandse Belastingdiensten, behandelen van verzoeken van organisaties, vooroverleg en bezwaar- en beroepschriften. Voor deze uitvoeringsactiviteiten heeft GO geen keuze: deze moeten worden uitgevoerd. Voorbeelden van toezichtactiviteiten zijn een bedrijfsgesprek met de organisatie of familie, het vanuit kantoor van de Belastingdienst beoordelen van een ingediende aangifte en belastingcontroles. Hier heeft GO ruimte om keuzes te maken. Deze keuzes worden gebaseerd op het strategisch behandelplan.

Om de juiste keuzes te maken worden de voorgestelde toezichtactiviteiten geprioriteerd. Een deel van de voorgestelde toezichtactiviteiten waar geen prioriteit aan gegeven wordt of waarvoor geen capaciteit beschikbaar is, wordt niet uitgevoerd. De niet uitgevoerde toezichtactiviteiten vormen evenals de uitkomsten van de uitgevoerde uitvoerings- en toezichtactiviteiten input voor de klantbeeldanalyse en daarop gebaseerde behandel-strategie voor een volgende periode.

2.1.5 Behandelactiviteiten

Om het werk in het toezicht te kunnen uitvoeren, moet GO beschikken over toereikende informatie. Om de benodigde informatiepositie te bepalen en te verrijken, worden diverse behandelactiviteiten uitgevoerd. Deze behandelactiviteiten kunnen verschillen qua aard en diepgang.

Hierna volgt een toelichting op de belangrijkste behandelactiviteiten, voor zover die niet al eerder zijn besproken.

2.1.5.1 Bedrijfsgesprek

Bedrijfsgesprekken worden geïnitieerd door het behandelteam of de organisatie. Dit kan gebeuren in diverse fasen van de klantbehandeling. De diepgang en inhoud van het bedrijfsgesprek kunnen uiteenlopen. Een bedrijfsgesprek kan bijvoorbeeld worden gepland voor de kennismaking van het behandelteam en de organisatie, het toezicht op ZVP (het ZVP-gesprek) of om te praten over de ingediende aangiften. Het komt ook voor dat onderwerpen met meer diepgang worden besproken in (meerdere) bedrijfsgesprekken. Dan betreft het bijvoorbeeld een gesprek voor het inwinnen van informatie om het strategisch behandelplan te actualiseren, de ontwikkeling van het TCF, de resultaten van de monitoring van het TCF, een complexe post in een belastingaangifte of de resultaten van een belastingcontrole.

2.1.5.2 Vooroverleg

Een organisatie kan behoefte hebben aan het bespreken van fiscale kwesties met GO voordat de aangifte wordt ingediend. Een dergelijk verzoek tot afstemming is een vooroverleg. De organisatie dient het verzoek tot vooroverleg schriftelijk in. Vooroverleg voorziet in een behoefte door het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van voorgenomen (of al verrichte) handelingen van burgers en bedrijven. De aangifte zal op dit punt daardoor geen verrassingen bevatten en snel worden vastgesteld.

GO wil het proces van vooroverleg bevorderen. Goed vooroverleg vindt plaats op basis van een duidelijke individuele vraagstelling door de organisatie en een juist en volledig zicht op het feitencomplex. Er zijn kaders opgesteld waaraan een vooroverlegverzoek moet voldoen. Deze zijn opgenomen in het Handboek Vooroverleg. De verantwoordelijkheid voor het aanleveren van juiste en volledige gegevens ligt primair bij de organisatie. GO is verantwoordelijk voor het geven van een duidelijke en gepaste reactie op de vraagstelling. Daarbij wordt rekening gehouden met de situatie waarin een organisatie op dat moment verkeert. De reactie kan variëren van het innemen van een standpunt, het maken van een afspraak die wordt vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, tot de mededeling dat het verzoek niet behandeld zal worden. GO neemt niet alle verzoeken als vooroverleg in behandeling.

Er kan geen limitatieve opsomming worden gegeven, maar als het bijvoorbeeld gaat om een algemene informatievraag is het geen vooroverleg. Als het gaat om fiscale grensverkenning/transacties zonder reële betekenis is wel sprake van een verzoek om vooroverleg, maar neemt GO het vooroverleg niet in behandeling. Voor vooroverleg met een internationale component gelden aanvullende regels.

Wanneer een verzoek tot vooroverleg in behandeling is genomen, beoordeelt het behandelteam de aangeboden informatie en stelt waar nodig aanvullende vragen. Het is mogelijk dat een specialist bij de organisatie op locatie de feiten en omstandigheden vaststelt of dat er aanvullend onderzoek wordt gedaan. Er vindt in veel gevallen een bespreking plaats, waarin alle relevante aspecten aan de orde komen. GO brengt de organisatie schriftelijk op de hoogte van de genomen beslissing.

Als er een convenant is deelt de organisatie de relevante informatie proactief met GO. GO kan vertrouwen op de juistheid en de volledigheid van de aangedragen feiten en omstandigheden. Hierdoor kan het overleg beperkt blijven tot een beoordeling van de voorliggende (rechts)vraag hetgeen de doorlooptijd van het proces verkort.

2.1.5.3 Aangiftebehandeling

De aangiftebehandeling is het proces waarbij ingediende aangiften worden behandeld door middelspecialisten. Het behandelteam krijgt door middel van de diverse behandel-activiteiten meer zekerheid over de aanvaardbaarheid van (onderdelen van) de aangiften. De behandeling van aangiften is een gezamenlijke activiteit van de klantcoördinator en middelspecialist. Daarbij voegt de klantcoördinator informatie uit het klantbeeld en eventueel het strategisch behandelplan toe en de middelspecialist de fiscaal inhoudelijke beoordeling.

Bij een deel van de aangiften zal na deze (gezamenlijke) behandeling geen nadere actie nodig zijn en zal een aanslag worden opgelegd. De aard van de bekende risico's, de informatie over (de compliance van) de organisatie en de beschikbare capaciteit binnen GO bepalen welke vervolgactie wordt ingezet. Gedacht kan worden aan onder meer een bedrijfsgesprek, telefonisch contact, vragenbrieven of een belastingcontrole.

Een organisatie kan dit proces positief beïnvloeden door zich coöperatief op te stellen en de gevraagde informatie juist, volledig, tijdig en transparant te verstrekken. Bij veel organisaties waarmee een convenant is gesloten, of waar een individueel toezichtplan is ingebed, behoort het bespreken van bepaalde (elementen uit) aangiften tot een periodieke gesprekscyclus. Dit gesprek heeft veel overeenkomsten met het bedrijfsgesprek of kan daar deel van uitmaken.

2.1.5.4 Belastingcontrole

Een belastingcontrole bestaat uit een samenstel van handelingen waarmee een controlemedewerker een object van onderzoek (in de regel een belastingaangifte, of een deel daarvan), waarvoor een organisatie verantwoordelijk is, toetst en evalueert aan de hand van criteria (normen) en waarover hij zich een oordeel vormt. In de controleopdracht is expliciet opgenomen welke objecten en subjecten (belastingplichtigen) in het onderzoek betrokken worden. In de controleopdracht is ook de samenstelling van het controleteam opgenomen. Afhankelijk van de opdracht maken specialisten, zoals een EDP-audit- en/of steekproefdeskundige, een waarderingsspecialist of een specialist op het gebied van transfer pricing, onderdeel uit van het controleteam.

De informatiepositie van GO wordt door een belastingcontrole in hoge mate versterkt. De algemene uitgangspunten en de daarbij gehanteerde modellen zijn opgenomen en gepubliceerd in de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). De nadere uitwerking van deze uitgangpunten en modellen naar een concrete aanpak voor het controleproces is opgenomen en gepubliceerd in het Handboek Controle van de Belastingdienst. De norm die de Belastingdienst in het toezicht en dus ook voor de belastingcontrole hanteert, duiden we aan met de term ‘aanvaardbare aangifte’.

Een aangifte is aanvaardbaar als deze voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. Daartoe dienen twee vragen te worden beantwoord:

- Geeft de aangifte de feiten juist en volledig weer?
- Worden die feiten op fiscaal aanvaardbare wijze geïnterpreteerd?

De bevindingen van de belastingcontrole worden besproken met de organisatie waarna de controlemedewerker een controlerapport opstelt. Dit wordt gedeeld met de gecontroleerde belastingplichtige(n).

2.1.5.5 Invorderingsactiviteiten

De invordering vormt een essentieel onderdeel van de individuele klantbehandeling. Het invorderingsproces bewaakt en faciliteert het tijdig en volledig voldoen van ontstane belastingschulden. Mede vanuit dit oogpunt is het ook hier zaak om actueel en zo mogelijk proactief op te treden om het risico op niet-betaling te reduceren. Het klantbeeld omvat dan ook niet alleen heffings- en controleaspecten, maar heeft eveneens betrekking op de invorderingsaspecten. Het aandachtsgebied van de klantcoördinator strekt zich daarom ook uit tot de invorderingspositie en de (verwachte) ontwikkelingen daarin. De te bereiken handhavingseffecten en de behandelstrategie in het strategisch behandelplan omvatten in voorkomende gevallen tevens het proces (en eventuele risico’s) van het tijdig en volledig betalen van belastingschulden. Daarom maken ook invorderingsspecialisten deel uit van het behandelteam. Als dat niet in alle behandelteams mogelijk is, zijn zij op afroep beschikbaar.

2.1.5.6 Derdenonderzoek

Het doel van een derdenonderzoek is om informatie te verzamelen bij een administratieplichtige derde ten behoeve van de belastingheffing of invordering van de belastingen van een belastingplichtige (niet zijnde de derde). Dit kan voorkomen tijdens alle fasen van het toezichtproces.

Een derdenonderzoek dat regelmatig voorkomt is een onderzoek bij een leverancier of afnemer van de organisatie waar een onderzoek plaatsvindt. Andere voorbeelden van veelvoorkomende derdenonderzoeken zijn dossierinzage bij een openbaar accountant en inzage in het kredietdossier bij financiële instellingen. Soms gelden er aanvullende regels. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de inzage bij de openbaar accountant[4] en de inzage bij een financiële instelling[5].

4 Zie Handboek Controle, pagina 109.
5 Het Voorschrift informatie fiscus/banken.

Het komt ook voor dat op verzoek van de Nederlandse Belastingdienst een derden-onderzoek wordt uitgevoerd door buitenlandse belastingautoriteiten en vice versa. De communicatie verloopt dan via de centraal aangewezen bevoegde autoriteiten van beide landen. Bedrijfsbezoeken in het buitenland door GO komen incidenteel voor.

2.1.5.7 Bezwaar en beroep

Het is mogelijk dat de Belastingdienst en de organisatie het niet eens worden over de toepassing van een rechtsregel of de fiscale duiding van de feiten. Als sprake is van een voor bezwaar vatbare beschikking, zoals een aanslag of een boetebeschikking, kan de organisatie hiertegen bezwaar maken bij de inspecteur en vervolgens beroep instellen bij de rechter. De algemeen geldende regels voor bezwaar en beroep zijn hier onverkort van toepassing.

2.1.5.8 Overige activiteiten

Naast de hiervoor besproken behandelactiviteiten kunnen in voorkomende gevallen ook andere behandelactiviteiten worden ingezet. Voorbeelden hiervan zijn waarderings-vraagstukken van een bedrijf(sonderdeel) of een aandelenpakket. Een behandelteam kan voor de beoordeling van deze vraagstukken gebruik maken van de expertise van het Landelijk Business Valuation Team.

2.1.6 Correcties

In de klantbehandeling kan op verschillende momenten duidelijk worden dat ingediende aangiften fouten bevatten.

GO hanteert een open benadering, ook wanneer fouten zijn geconstateerd. In de regel wordt eerst met de organisatie besproken hoe de fouten zijn ontstaan, of de organisatie daarvan op de hoogte was en welke acties zij heeft ondernomen. Voor de vervolgstappen en een eventuele boete gelden de uitgangspunten van het responsief handhaven.

Alle geconstateerde fouten moeten worden hersteld. Wanneer de organisatie afwijkingen constateert, gaat zij vervolgens na of aanpassingen in de interne beheersing nodig zijn om fouten in de toekomst te voorkomen.

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.

1. 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 perioden heeft voorgedaan. Het gaat dan dus feitelijk om een bekende fout in het verleden. Deze moet worden hersteld.
2. De tweede mogelijkheid is dat het onduidelijk is of eerdere aangiften fouten bevatten. Of die eerdere perioden moeten worden onderzocht door de organisatie hangt dan mede af van:
   a. de potentiële financiële omvang van de mogelijke fout.
      Wanneer het om een mogelijke fout gaat van materiële omvang, wordt altijd een onderzoek over eerdere perioden ingesteld.
   b. de mate van verwijtbaarheid.

Is er sprake van grove schuld of opzet – de boetespecialist geeft hierover bindend advies – dan dient onderzoek naar fouten in eerdere perioden te worden ingesteld. De context waarin de fouten zijn opgekomen en de mate van transparantie die de organisatie betracht worden betrokken in de beoordeling.

Bij fouten die relatief van beperkte omvang zijn, kan vanuit praktisch oogpunt worden afgesproken dat fouten over oudere jaren op basis van art. 64 AWR 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 ook in de berekening worden betrokken.

2.1.7 Boeten

De (bestuurlijke) boeteoplegging vindt plaats op basis van de wet en de beleidsregels van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Op grond daarvan is het van belang de volgende stappen te onderscheiden:

- welke overtreding is begaan?
- wie is de overtreder?
- de vaststelling van de schuldgradatie (mate van verwijtbaarheid);
- de bepaling van de grondslag van de boete (waarover wordt de boete berekend?); en
- de strafverhogende en strafverminderende omstandigheden.

Onder overtreder wordt verstaan degene die de overtreding pleegt of medepleegt. De kring van personen aan wie een boete kan worden opgelegd, is echter de afgelopen jaren (verder) uitgebreid. Zo kan ook een boete worden opgelegd aan de doen pleger, de uitlokker, de medeplichtige of de feitelijk leidinggever.

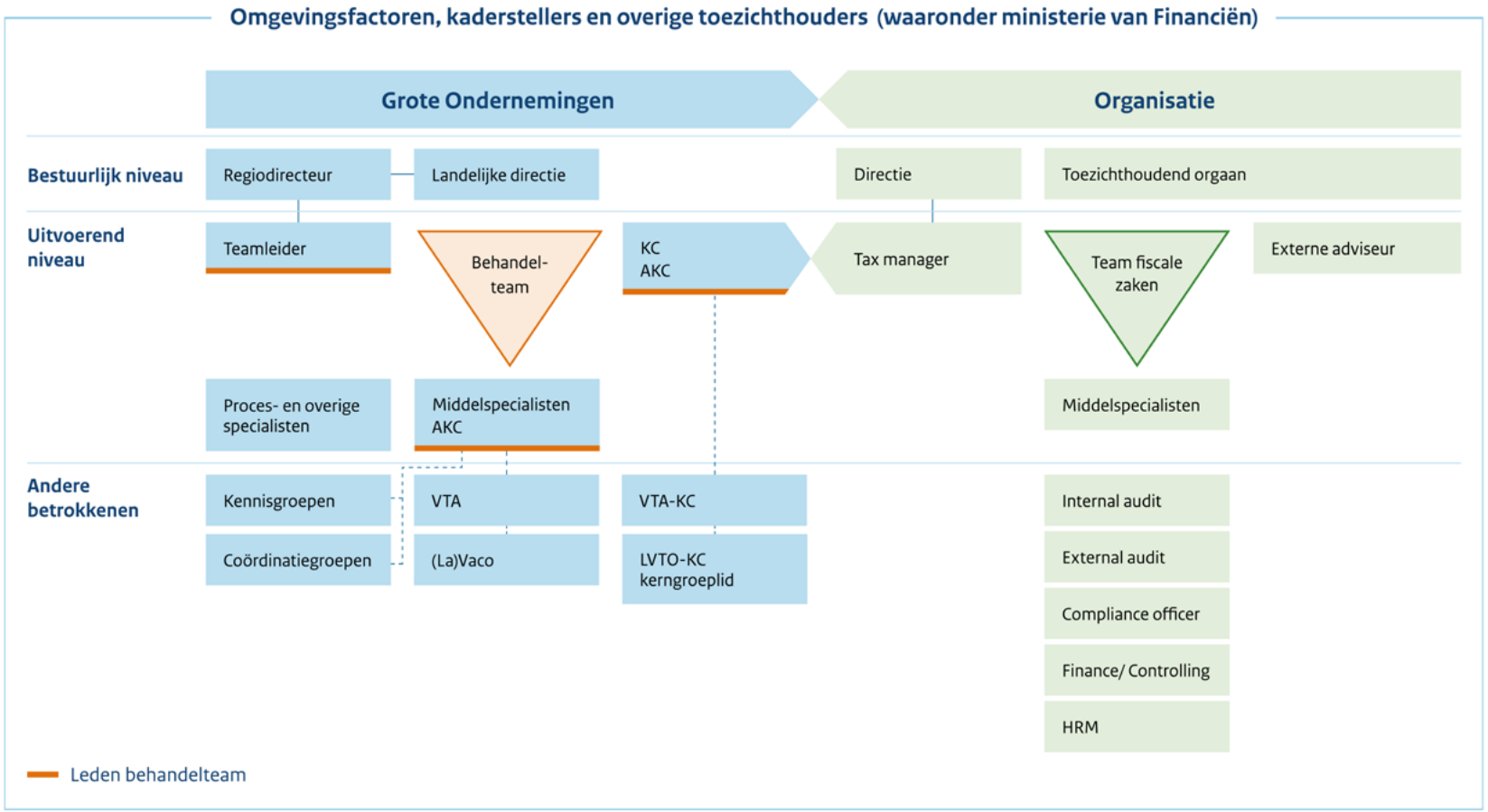
Om de schuldgradatie te kunnen vaststellen, bespreken de Belastingdienst en de organisatie met elkaar hoe de fout is veroorzaakt en waarom of waardoor de organisatie er niet in is geslaagd de fout te voorkomen. Aan de hand van de feiten en omstandigheden geeft de boetespecialist een bindend advies ten aanzien van de schuldgradatie.

Uit de schuldgradatie volgt op grond van het BBBB een standaard boetepercentage of een standaardboetebedrag (in geval van verzuimboeten). Omdat het opleggen van een boete een vorm van straftoemeting is, kan afhankelijk van de individuele omstandigheden een hogere of lagere boete worden opgelegd. Het behandelteam weegt onder leiding van de boetespecialist alle bijzondere omstandigheden, waarna een passende boete wordt vastgesteld.

Zijn er correcties boven de grens van het ‘Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen’ (Protocol AAFD), dan moet er contact worden opgenomen met de boete-fraudecoördinator. 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 afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het Openbaar Ministerie om te beoordelen of strafrechtelijke afhandeling aan de orde is (afhankelijk van de schuldgradatie). Als gekozen wordt voor bestuurlijke afdoening, komt het behandelteam met behulp van het (bindend) advies van de boetespecialist/boetefraudecoördinator uiteindelijk tot een passende boete.

2.2 Individuele klantbehandeling en de betrokken partijen

De onderlinge relaties tussen de organisatie, de ZVP, de fiscaal dienstverlener/adviseur(s) en GO zijn hieronder schematisch weergegeven.



Afbeelding 6: Een illustratie van de organieke plaats van het behandelteam en de relatie met interne stakeholders en de organisatie.

De visual is algemeen van aard en kan er voor iedere organisatie anders uitzien. Doorgaans zijn veel partijen betrokken bij de individuele klantbehandeling. Primair is er een directe werkrelatie tussen de klantcoördinator en het hoofd van de fiscale afdeling, veelal de tax manager of tax director. In voorkomende gevallen kan dit ook zijn met de financieel directeur,de DGA, het hoofd van de administratieve afdeling, een controller of een compliance officer. Als er sprake is van een familiebedrijf gaat GO ook een werkrelatie aan met de familie en door hen ingeschakelde adviseurs.

De organisatie laat zich in de dagelijkse fiscale zaken naar eigen behoefte veelal bijstaan door een fiscaal dienstverlener, zoals een fiscaal adviseur en/of accountant. Een fiscaal dienstverlener kan een rol spelen in het hiervoor beschreven geheel, bijvoorbeeld als adviseur die helpt bij het opstellen van fiscale aangiften, bij de inrichting van de fiscale beheersing en bij (onderdelen van) de interne monitoring. Er kunnen zich situaties voordoen waarbij de klantcoördinator en diens teamleider en/of (regio)directeur ook direct contact hebben met de directie of het bestuur van de organisatie, bijvoorbeeld bij zware en complexe fiscale problematiek. Naast de fiscale afdeling en het bestuur en/of directie kunnen ook andere functionarissen en/of organen van een organisatie worden betrokken in het toezicht, zoals bijvoorbeeld de interne auditdienst, de controlerend accountant en andere externe dienstverleners.

De klantcoördinator laat zich in het toezicht bijstaan door de assistent-klantcoördinator, de administratieve klantcoördinator per belastingmiddel en de specialisten per belastingmiddel en proces (bijvoorbeeld: controle, invordering en formeel recht). Deze functionarissen vormen samen met de teamleiders het behandelteam. Teamleiders sturen de behandelteams aan. De teamleiders worden aangestuurd door regiodirecteuren verspreid over diverse belastingregio's (Noordwest, Noordoost, West, Midden en Zuid). De landelijke directie stuurt de regiodirecteuren aan.

Escalatie binnen de Belastingdienst
De Belastingdienst werkt met escalatielijnen. De managementlijn is verantwoordelijk voor de uitvoering en de besluitvorming over de toedeling van capaciteit en keuze van handhavingsinstrumenten. De managementlijn loopt van de teamleider via de regiodirecteur naar de (algemeen) directeur GO.

De vaktechnische lijn borgt de eenheid van beleid en uitvoering. De vaktechnische escalatielijn loopt van de vaktechnisch adviseur (VTA) via de vaktechnisch coördinator (Vaco) en de landelijk vaktechnisch coördinator (Lavaco) naar de directeur van de Corporate Dienst Vaktechniek. Daarnaast opereren binnen de Belastingdienst kennis- en coördinatiegroepen die in voorkomende gevallen verplicht ingeschakeld moeten worden.

Als het behandelteam wordt geconfronteerd met een rechtsvraag dan legt het deze vraag na afstemming met de VTA en de VACO voor aan een kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing.

Coördinatiegroepen zijn verantwoordelijk voor de uitvoeringscoördinatie op diverse terreinen en dienen waar voorgeschreven geraadpleegd te worden.
Voorbeelden van coördinatiegroepen zijn de Coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP), de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) en de Coördinatiegroep Tax Havens en Concernfinanciering (CTC).

2.3 Internationale aspecten

Veel organisaties hebben niet alleen activiteiten in Nederland, maar ook in andere landen. Deze organisaties krijgen te maken met internationale verdragen, verschillende wet- en regelgeving en ook vaak een andere wijze van behandelen door de Belastingdienst. Dat hangt vaak ook samen met de aard en omvang van de activiteiten en de juridische internationale structuur die de organisatie gekozen heeft.

2.3.1 Internationale ontwikkelingen

Het internationale speelveld leidt voor organisaties tot fiscale risico's, zoals onzekerheid over de fiscale behandeling of misschien zelfs het dubbel belasten van winst of transacties. Het biedt de organisatie echter ook kansen om zijn fiscale positie te optimaliseren. Het internationale speelveld leidt voor de verschillende belastingdiensten ook tot onzekerheid.

Vaak is niet alle relevante informatie voorhanden en/of is de aan een bepaald land toegerekende winst die in de aangifte is opgenomen, inzet van een internationale discussie tussen bedrijf en belastingautoriteiten en tussen belastingautoriteiten onderling. In Nederland is voor de individuele klantbehandeling van GO van belang dat het klantbeeld informatie bevat over de landen waar een organisatie actief is, hoe de internationale fiscale strategie en de fiscale en juridische structuur eruit zien, welke transacties plaatsvinden tussen de concernonderdelen in de verschillende landen en welke fiscale risico's hieruit volgen.

Mondiaal is de laatste jaren een discussie op gang gekomen over het nalevingsgedrag van, met name internationaal opererende, bedrijven. Het komt voor dat zij gebruik maken van mogelijkheden in de wet om belasting te ontwijken. Zij gebruiken hiervoor bijvoorbeeld verschillen in belastingstelsels van verschillende landen. Het komt ook voor dat organisaties bewust fiscale verplichtingen niet nakomen waardoor belastingheffing ten onrechte achterwege blijft. Dan is er sprake van belastingontduiking.

De OESO lanceerde in 2013 het BEPS Action Plan, waarin de strijd wordt aangebonden met internationale belastingontwijking. In EU-verband is hetzelfde gebeurd met de opeenvolgende Anti Tax Avoidance Directives. Er zijn maatregelen geïntroduceerd op het terrein van uitwisseling van rulings, Mandatory Disclosure en Transfer Pricing Documentatie (landenrapport, groepsdossier en lokaal dossier). Deze maatregelen versterken de informatiepositie van belastingdiensten. Deze informatie kan aanleiding zijn tot het signaleren van meer fiscale risico's, maar in een aantal gevallen juist ook de risico's mitigeren.

Eén van de gevolgen van de strijd tegen belastingontwijking is dat voor bedrijven meer onzekerheid kan ontstaan over de fiscale gevolgen van internationale activiteiten. De uit het BEPS Action Plan en de ATAD's voortkomende regelgeving raakt alle internationaal opererende bedrijven, ongeacht of zij ervoor gekozen hebben fiscaal grenzen te verkennen of te overschrijden. Ook het (inter)nationale initiatief zoals de invoering van een minimumbelasting in 2024 (Pijler 2) zou kunnen leiden tot onzekerheid over de fiscale gevolgen van internationale activiteiten. Fiscale onzekerheid is volgens de G20-landen slecht voor internationale investeringen en handel. Daarom publiceerden OESO en IMF in 2017 het rapport Tax Certainty, waarin meerdere maatregelen worden voorgesteld om die onzekerheid tegen te gaan. Geschillen kunnen worden voorkomen met programma's zoals (internationale vormen van) horizontaal toezicht en advance pricing agreements (APAS), maar ook met bilaterale of multilaterale belastingcontroles (multilaterale audits en joint audits. Het rapport benadrukt dat samenwerking en coördinatie tussen belastingdiensten en een consistente implementatie van maatregelen belangrijk zijn om tot meer zekerheid op fiscaal terrein te komen.

Er is steeds meer samenwerking tussen belastingdiensten op het gebied van toezicht. Die samenwerking is soms bilateraal (een gezamenlijk boekenonderzoek of een bilaterale APA), maar kan ook multilateraal zijn (in de vorm van een belastingcontrole: een multilaterale controle of een joint audit (samen met de belastingdiensten van andere landen). De Nederlandse coördinatiegroep Internationale Controle Activiteiten coördineert en begeleidt internationale controles. Organisaties kunnen opteren voor het International Compliance Assurance Programme (ICAP), waar de belastingdiensten van meerdere OESO-landen aan meedoen, waaronder Nederland. Organisaties die willen opteren voor deelname aan ICAP kunnen zich via de klantcoördinator aanmelden bij de Landelijke Directie GO, waarna in overleg met de organisatie de mogelijkheden worden besproken. Binnen de EU is een pilot voor een met ICAP vergelijkbaar programma opgezet met betrekking tot transfer pricing, European Trust and Cooperation Approach (ETACA) genaamd. Ook hiervoor kunnen organisaties zich aanmelden via de klantcoördinator.

2.3.2 Horizontaal toezicht in internationaal verband

Na de start van HT is het concept internationaal verder uitgewerkt. Zo publiceerde de OESO in 2013 het rapport Co-operative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. In dit rapport maken de OESO en de landen die bijdragen aan het rapport duidelijk dat het in Co-operative Compliance (de internationale variant van HT) met name draait om transparantie, een goede werkrelatie tussen een belastingautoriteit en een organisatie en het zogenoemde Tax Control Framework (TCF). In 2016 werden de bouwblokken van het TCF verder uitgewerkt in het rapport Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. Deze inzichten ten aanzien van het TCF zijn ook relevant in de Nederlandse context.

De Europese Commissie heeft in 2020 een actieplan gelanceerd met daarin onder andere het initiatief om te komen tot een EU-breed Co-operative Compliance Framework.

Steeds meer landen kennen een nationaal Co-operative Compliance programma. De uitgangspunten van die programma's zijn in alle landen gelijk. Ze gaan allemaal uit van wederzijds vertrouwen en begrip, transparantie en de ondersteunende functie van het TCF en werkrelatie. Ieder land past vervolgens deze uitgangspunten toe op een manier die het beste past bij het fiscale systeem van dat land. Op één belangrijk aspect wijkt Nederland overigens af van de andere landen met een eigen programma Cooperative Compliance-programma's in andere landen zijn vrijwel allemaal gericht op zeer grote ondernemingen. Nederland was jaren lang mondiaal een uitzondering, omdat een (individueel) convenant gesloten kon worden door alle organisaties die onder de competentie van GO vallen, dus ook grote en middelgrote organisaties.[6]

2.3.3 Internationale fiscale zekerheid

Wanneer gesproken wordt over de rulingpraktijk gaat het over het geven van zekerheid vooraf over de fiscale behandeling in Nederland van bepaalde internationale onderwerpen. Het College Internationale Fiscale Zekerheid (IFZ) geeft zekerheid vooraf in de vorm van een ruling. Het College IFZ geeft alleen zekerheid vooraf binnen de kaders van op dat moment geldende wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. De kaders zijn uitgewerkt in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.[7] Buiten deze kaders wordt geen zekerheid vooraf gegeven.

Bij het vooroverleg met een internationaal karakter kunnen binnen GO de volgende partijen betrokken zijn:

- het behandelteam (klantcoördinator en vaktechnische specialisten);
- het Behandelteam IFZ;
- het College IFZ;
- de relevante kennis- en coördinatiegroepen.

Het behandelteam voert het vooroverleg en wordt in beginsel aangemerkt als eerste behandelaar van het vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter. Een organisatie die een verzoek tot vooroverleg doet, richt dit verzoek daarom in eerste instantie aan zijn behandelteam. De Belastingdienst heeft een Behandelteam IFZ. Het behandelteam schakelt het Behandelteam IFZ in voor de onderwerpen die zijn opgenomen in paragraaf 2.4 van het besluit. Het Behandelteam IFZ is in die gevallen eerste behandelaar van het vooroverleg. Het Behandelteam IFZ voert het vooroverleg in samenspraak met de inspecteur. De Belastingdienst heeft een College IFZ. Het College IFZ is verantwoordelijk voor de centrale coördinatie van het vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van rulings met een internationaal karakter teneinde:

- de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen;
- de kwaliteit te bewaken van de desbetreffende vaststellingsovereenkomsten (juiste toepassing van wet- en regelgeving, jurisprudentie en beleid); en
- het op de juiste wijze naleven van procedurevoorschriften te waarborgen.

Voordat een ruling met een internationaal karakter wordt afgegeven, wordt deze ruling door de eerste behandelaar ter goedkeuring voorgelegd aan het College IFZ.

6 Tegenwoordig kan dat voor middelgrote organisaties alleen via een fiscaal dienstverlenersconvenant.
7 Het Besluit "Zekerheid vooraf; Rulings met een internationaal karakter" d.d. 19 juni 2019, nr. 2019/13003 (Stcrt. 2019, 35519), gewijzigd bij Besluit van 9 augustus 2021, nr. 2021 -16465 (Stcrt. 2021, 38442) en bij Besluit van 7 juni 2022, nr. 2022 – 10157 (Stcrt. 2022, 15569).

2.3.4 Unit Internationaal: Expertisecentrum inzake Tax Certainty

Binnen GO is de Unit Internationaal het expertisecentrum inzake internationale fiscale zekerheid, zowel op gebied van dispuutpreventie als geschiloplossing. De unit is o.a. verantwoordelijk voor

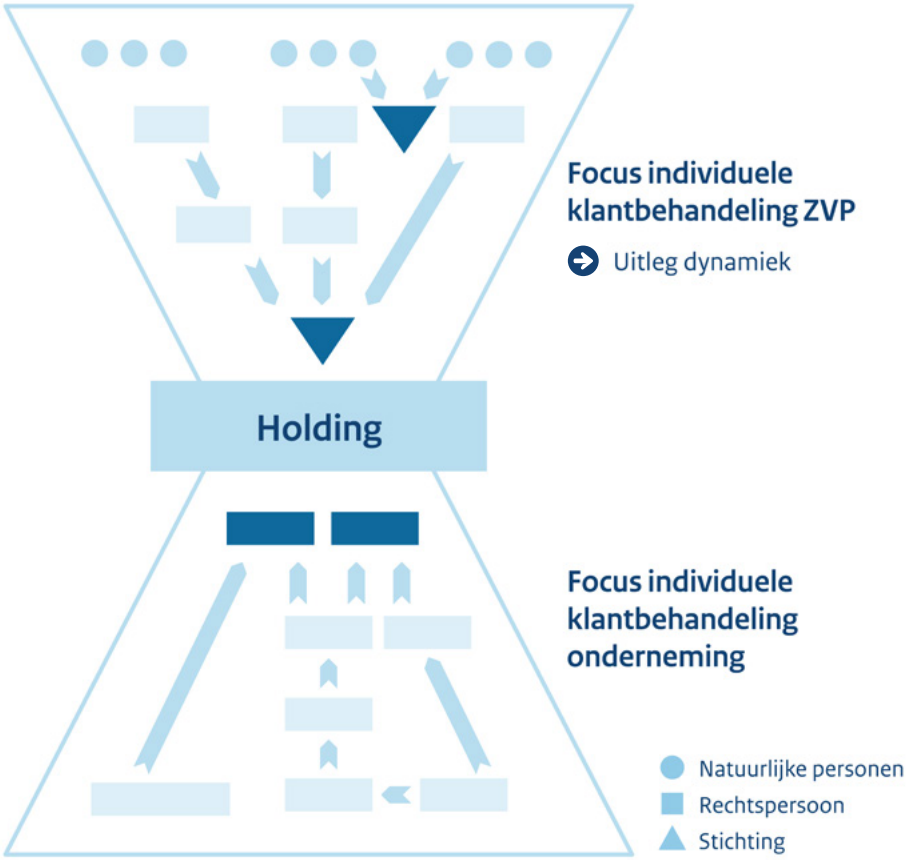
- aanvragen voor nationale (unilaterale) en internationale (bilaterale of multilaterale) zekerheid vooraf (ATR's/APA's/BAPA's/MAPA's);
- internationale gegevens uitwisseling (o.a. uitwisseling rulinggegevens, CbCR, Mandatory Disclosure);
- diverse vormen van internationale samenwerking, waaronder Multilaterale controles; en
- internationale geschilbeslechting (onderlinge overlegprocedures, ofwel Mutual Agreement Procedures, kortweg MAP's).Het MAP team (sinds 2022 onderdeel van de Unit Internationaal.

2.4 Zeer vermogende personen

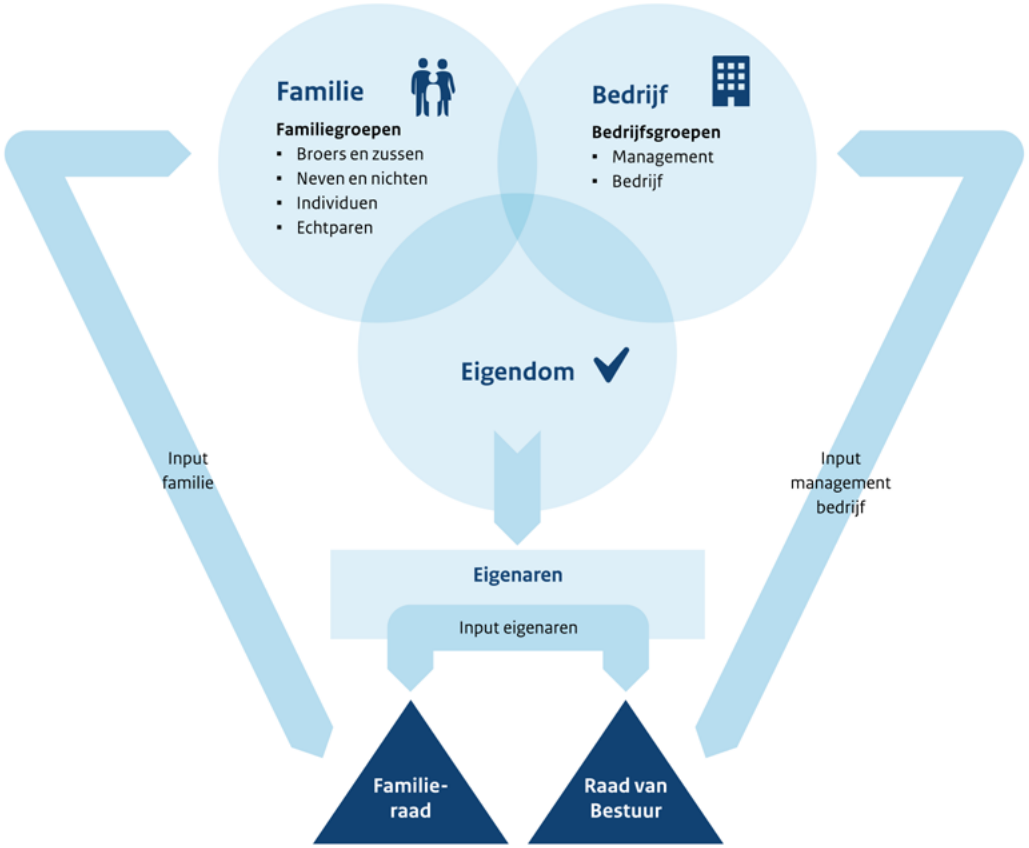
De behandeling van ZVP heeft geen ander uitgangspunt dan de individuele klant-behandeling bij andere organisaties binnen GO. De extra elementen die gelden voor het klantbeeld voor de doelgroep ZVP worden in deze paragraaf beschreven.

Ook voor ZVP's geldt dat zij onderworpen zijn aan toezicht en dat GO daar net als voor alle belastingplichtigen op basis van het klantbeeld strategische keuzes maakt ten einde de compliance te bevorderen. Als natuurlijke personen als aandeelhouder met een aanmerkelijk belang betrokken zijn bij een organisatie, wordt de informatie daarover meegenomen in het klantbeeld. In een aantal gevallen zal de betrokken familie vallen onder de doelgroep ZVP. In dit kader moet ook de topstructuur van een familiebedrijf in kaart worden gebracht. De topstructuur van een familiebedrijf kan er als volgt uitzien:

Dynamiek Zeer Vermogende Personen



Afbeelding 7: Een weergave van het toezicht op zeer vermogende personen in samenhang met het toezicht op de organisatie. Het toezicht op ZVP richt zich op de natuurlijke personen, de (tussen) houdster vennootschappen, beleggingsvennootschappen en gelieerde stichtingen.



Afbeelding 8: een schematische weergave van de topstructuur van een familiebedrijf. Bij het in kaart brengen van deze structuur gaat het om bezit binnen en buiten de organisatie, de verdeling van de zeggenschap en de wijze waarop de familie dit heeft georganiseerd.

Dynamiek zeer vermogende personen
Het toezicht richt zich ook op partners, kinderen en, indien relevant, ook op verschillende takken van een familie. Het gaat daarbij niet alleen om de aandeelhoudersrelatie, maar ook om het toezicht op het vermogen dat niet meer in de ondernemerssfeer zit of om toezicht op gelieerde Algemeen Nut Beogende Instellingen (ANBI). In relatie tot het toezicht op de organisatie is het ook belangrijk te weten hoe binnen de familie de beslislijnen lopen (familieraad).

In het toezicht krijgt GO bij ZVP zicht op het vermogen vanuit een gestructureerd beeld van de financiële verhoudingen binnen een familie en de gelieerde vennootschappen. Vanuit dit beeld kunnen specialisten van GO met adviseurs effectief overleggen over complexe situaties, zoals de overdracht van vermogen naar volgende generaties en/ of naar goededoelenstichtingen. In de ZVP-behandeling ligt de nadruk op de aandachtgebieden Inkomstenbelasting, Schenk- en Erfbelasting, ANBI en de Natuurschoonwet.

Bij ZVP-dossiers kan een vorm van HT passend zijn. Als dit het geval is, sluit GO aan bij de uitgangspunten die zijn geformuleerd voor de verschillende categorieën organisaties. Als daar aanleiding voor is kunnen er aparte convenanten worden overeengekomen voor de organisatie en de betrokken familie. Bij topposten kan er een splitsing worden gemaakt tussen het Individueel Toezichtplan (ITP), voor het organisatiedeel en het deel dat ziet op de als aandeelhouder betrokken familie(s). Als een ZVP wordt aangemeld voor een fiscaal dienstverlenersconvenant (FDC) is het belangrijk dat de fiscaal dienstverlener weet dat hij er verantwoordelijk voor is dat zijn kwaliteitssysteem ook de kwaliteit van dit soort complexe aangiften waarborgt.

Ingeval een ZVP onderdeel uitmaakt van een bestaande entiteit binnen GO, wordt aan het behandelteam van deze entiteit een ZVP-specialist toegevoegd. ZVP-dossiers die overkomen uit de directies MKB en Particulieren worden geplaatst in reguliere GO-teams. Aan alle dossiers zijn klantcoördinatoren verbonden. Zij zorgen dat zowel de ‘bovenkant’ (de ZVP) als de ‘onderkant’ (de ondernemingen) van de entiteit in beeld is.

2.5 Invordering

De Belastingdienst verwacht van burgers en bedrijven dat zij tijdig en volledig betalen. Mocht dit onverhoopt niet mogelijk zijn, dan wordt van een organisatie verlangd dat deze dit tijdig bij de Belastingdienst meldt en open en transparant is over de oorzaak en omvang van de betalingsproblemen. De invorderingsmedewerker gaat dan met de organisatie in overleg om te bezien of er binnen de kaders van wet- en regelgeving ruimte bestaat voor een betalingsregeling of een kwijtschelding.

Invordering vormt een essentieel onderdeel van de individuele klantbehandeling van GO. Alleen als de controle, heffing, klantcoördinatie en invordering goed samenwerken wordt een optimaal resultaat bereikt. De inspanningen zijn er daarbij op gericht om aan de voorkant van het inningsproces het betalen zo kansrijk en gemakkelijk mogelijk te maken. Dit voorkomt voor een deel inzet van ingrijpende en kostbare invorderingsactiviteiten aan de achterkant, schuldoploop en veroudering van vorderingen. Een voorbeeld is dat een behandelteam in de reguliere contacten met de organisatie signalen opvangt over teruglopende omzet of een weigering door de accountant om een goedkeurende controle verklaring bij de jaarrekening te verstrekken. Dit duidt op mogelijke toekomstige betalingsproblemen en is dus relevante informatie die met de invorderingsmedewerker moeten worden gedeeld.

Fiscale procedures kunnen een lange doorlooptijd hebben. Het is dan essentieel dat inspecteur en ontvanger overleggen over het procesrisico en over de vraag of de Belastingdienst een betalingsrisico loopt.

2.6 Inrichting individuele klantbehandeling per categorie

Schematisch kan dit hoofdstuk als volgt worden samengevat:

Individuele klantbehandeling GO

Wij streven naar bereidwillige naleving van wet- en regelgeving (compliance) door grote organisaties en zeer vermogende personen en dat doen wij door dienstverlenend en waar nodig corrigerend op te treden.
Daarbij onderscheiden wij 3 categorieën van organisaties die elk een eigen invulling van het toezicht kennen.

Top 100 profit and Top 30 publiek

Regulier
- Generiek documentatiepakket
- Specifieke en generieke toezichtactiviteiten
- Voortrollende agenda

Bij Top 100 profit
- Individueel toezichtplan

Bij Top 30 publiek
- Individueel convenant mogelijk

Groot

Regulier
- Toezicht op basis klantbeeld

Bij Horizontaal Toezicht
- Op initiatief organisatie
- Willen en aantoonbaar kunnen
- Individueel convenant looptijd 3 jaar
- Overgangsperiode

Middelgroot

Regulier
- Individueel toezicht met name op basis van signalen

Bij Horizontaal Toezicht
- Geen individueel convenant
- HT via FD Convenant
- Overgangsperiode

Overig

Behandelactiviteiten

ZVP klanten

Doelgroepen

Afbeelding 9: Overzicht van de categorieën van klanten en het daarbij horende toezicht in hoofdlijnen.

GO differentieert in de intensiteit van de individuele klantbehandeling per categorie.
De basiskenmerken per categorie waarin een entiteit is ingedeeld zijn als volgt.

Beschrijving klantbehandeling	Middelgroot	Groot	Top	
			Publiek	Profit
Individuele klantbehandeling	Ja	Ja	Ja	Ja
Klantcoördinator	Ja	Ja	Ja	Ja
Vaste specialisten	Nee	Ja	Ja	Ja
Individueel klantbeeld	Aangepast	Ja	Ja	Ja
(Strategisch) behandelplan	Naar behoefte	Ja	Ja	Ja
Individueel toezichtplan	Nee	Nee	Nee	Ja
Individueel convenant	Nee, fiscaal dienstverlenersconvenant	Ja	Ja	Nee

Tabel 1: De basiskenmerken van de inrichting van het toezicht per categorie

In de hoofdstukken 3 (Categorie Top), 4 (Categorie Groot) en 5 (Categorie Middelgroot) wordt een nadere toelichting op het bovenstaande gegeven.

3 Hoofdstuk Categorie Top

3 Inhoudsopgave

3.1 Toezicht topposten algemeen 39

3.2 Verschillen toezicht Top 100 profit en Top 30 publiek 39

3.3 Het strategisch behandelplan (Top 100 profit en Top 30 publiek) 40

3.4 Delen en bespreken van het strategisch behandelplan (Top 30 publiek) 47

3.5 Individueel Toezichtplan (Top 100 profIt) 47

3.6 Delen en bespreken Individueel Toezichtplan (Top 100 profit) 49

3 Categorie Top

3.1 Toezicht topposten algemeen

De topposten zijn de grootste en meest complexe organisaties die GO behandelt. Deze categorie bestaat uit een Top 100 profit en een Top 30 publiek. De Top 100 profit organisaties bestaat uit door de directie GO aangewezen organisaties, waaronder de AEX genoteerde organisaties. De aanwijzing geschiedt op basis van criteria zoals netto omzet, complexiteit van de organisatie, maatschappelijk belang, politieke en bestuurlijke dynamiek en complexiteit van fiscale vraagstukken.

De Top 30 publieke organisaties bestaat uit de grootste organisaties in de zorg, onderwijs, lagere overheden, pensioenfondsen, uitkeringsinstanties en de Rijksoverheid. Vanwege de politieke en bestuurlijke dynamiek en de daarmee gepaard gaande fiscale problematiek die vergelijkbaar is met organisaties in de publieke sector vallen ook sommige staatsdeelnemingen onder de Top 30 publiek. De samenstelling van de categorie topposten wordt periodiek beoordeeld.

GO heeft in haar toezichtstrategie een aantal uitgangpunten benoemd. Toegepast op het toezicht op de topposten zijn dat de volgende elementen:

- Werken in de actualiteit.
- Daar waar mogelijk steunen op de beheersmaatregelen van de organisatie.
- Het nastreven van een individuele werkrelatie op basis van wederzijdse transparantie, wederzijds begrip en vertrouwen.
- Stimuleren van een proactieve opstelling van de organisatie (vooroverleg).
- Contacten onderhouden op bestuursniveau om de werkrelatie periodiek te evalueren.

De individuele klantbehandeling ten aanzien van de topposten is door hun aard en de (fiscale) belangen veelal intensief. Het uitgangspunt is dat alle topposten een eenduidige klantbehandeling krijgen. De Top 100 profit en de Top 30 publiek worden daarom grotendeels op dezelfde wijze door GO behandeld. Door middel van landelijke coördinatie op de behandeling van de topposten geeft GO een impuls aan het versterken van de samenhang in de klantbehandeling. GO werkt permanent aan het verhogen van de kwaliteit van de klantbehandeling van de topposten, de kwaliteit van de individuele werkrelatie en het vaststellen (door gegevens- en/of systeemgericht werk) of de aangiften die de topposten indienen aanvaardbaar zijn.

In het strategisch behandelplan worden de werkzaamheden vastgelegd die nodig zijn om de aanvaardbaarheid van de aangiften van de organisaties zo efficiënt en effectief mogelijk vast te stellen. Hierbij wordt nadrukkelijk een beroep gedaan op de eigen verantwoordelijkheid van de organisatie. Voor het werken in de actualiteit, de transparantie en het geven van zekerheid, is ook de betrokkenheid van het organisatiebestuur belangrijk. Hiernaast is helderheid over de fiscale strategie en inzicht in de kwaliteit van de fiscale beheersing (TCF) noodzakelijk.

3.2 Verschillen toezicht Top 100 profit en Top 30 publiek

De verschillen tussen de Top 100 profit en de Top 30 publiek vragen een enigszins afwijkende klantbehandeling die hierna telkens expliciet wordt aangegeven.

Een individueel convenant is voor de Top 100 profit organisaties niet langer een optie, maar het voor hen geldende individueel toezichtplan wordt waar mogelijk gebaseerd op dezelfde uitgangspunten als onder HT. Het toezicht op de Top 30 publiek is, waar voldaan wordt aan de voorwaarden, vorm gegeven door middel van een individueel convenant op dezelfde wijze als geldt binnen de categorie Groot (hoofdstuk 4). De ervaring is dat bij publieke organisaties een individueel convenant helpt om de fiscaliteit op het juiste bestuurlijke niveau onder de aandacht te brengen. De corporate governance en de bestuurlijke dynamiek is bij publieke organisaties anders dan bij profit organisaties.

Besturen van publieke organisaties verantwoorden zich over de naleving van wet- en regelgeving vaak bij politieke opdrachtgevers. Fiscaliteit heeft binnen publieke organisaties vaak ook een andere positionering dan in de private sector. Daarnaast zijn er andere fiscale aandachtspunten en spelen zaken als internationale winstverdeling niet.

oor iedere toppost wordt een strategisch behandelplan opgesteld (zie onderdeel 3.3). Het strategisch behandelplan vormt de basis voor het individueel toezichtplan (zie onderdeel 3.5) dat wordt opgesteld voor de Top 100 profit posten.

Beide plannen zijn gebaseerd op het klantbeeld zoals dat voor alle organisaties wordt opgesteld. De opbouw van het klantbeeld verschilt voor de Top 100 profit en de Top 30 publiek (zie onderdelen 2.1.1 en 3.3.1).

Het ITP delen we met alle Top 100 profit organisaties (zie onderdeel 3.5 en 3.6), een strategisch behandelplan delen we alleen met de Top 30 publiek organisaties waarmee GO een convenant heeft gesloten (zie onderdeel 3.4 en 4.7.2.1).

3.3 Het strategisch behandelplan (Top 100 profit en Top 30 publiek)

Voor iedere toppost wordt een strategisch behandelplan opgesteld. Het strategisch behandelplan bestaat uit drie onderdelen: het klantbeeld (onderdeel 2.1.1 en 3.3.1), de klantbeeldanalyse (onderdeel 2.1.2 en 3.3.2) en de behandelstrategie (onderdeel 2.1.2 en 3.3.2). Voor een Top 100 profit organisatie vormt het strategisch behandelplan de basis voor het ITP (zie 3.5).

3.3.1 Het klantbeeld

Zoals toegelicht in onderdeel 2.1.1 wordt de kern van het klantbeeld gevormd door een drietal elementen:

1. Het onderdeel ‘zicht op de organisatie’ bevat objectieve informatie en geeft antwoord op de volgende vragen: Wat doet de organisatie? Wat zijn haar kenmerken? En hoe is zij georganiseerd?
2. In het onderdeel ‘zicht op de fiscaliteit’ gaat het om de vraag: Wat zijn de (inherente) fiscale risico’s van de organisatie?
3. In het onderdeel ‘zicht op de compliance’ analyseert het behandelteam de ervaringen met de houding en het nalevingsgedrag van de organisatie. In het klantbeeld worden daarom de volgende drie geobserveerde gedragscomponenten betrokken: de fiscale strategie, de fiscale beheersing en de mate van transparantie.

Klantbeeld

Zicht op de organisatie

Bedrijfsactiviteiten
- Bedrijfsstrategie
- Externe factoren (incl. omgeving)
- Interne organisatie en concernstructuur

Cijferbeoordeling
Bijzondere kenmerken (alg.)
Contactgegevens

Zicht op de fiscaliteit

Identificatie fiscale risico's
- Subject risico's (op het niveau van de onderneming)
- Object risico's (op het niveau van de aangiften/middelen)

Zicht op de compliance

Nalevingsgedrag en risicorespons klant
- Fiscale strategie
- Fiscale beheersing (TCF)
- Transparantie

Klantbeeldanalyse

Behandelstrategie

Afbeelding 10: Een weergave van de onderdelen van het klantbeeld, zijnde 'zicht op de organisatie', 'zicht op de fiscaliteit' en 'zicht op de compliance' en de relatie van deze onderdelen met de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie.

De algemene elementen van het klantbeeld die gelden voor alle organisaties, inclusief de topposten, zijn beschreven in 2.1.1. Voor de topposten gelden, naast de algemene eisen, specifieke eisen ten aanzien van de informatie die nodig is voor het klantbeeld. Uniformering van de informatie waarop de klantbeelden van de topposten zijn gestoeld, draagt bij aan structuur en samenhang in de klantbehandeling en stelt GO in staat om op landelijk niveau invulling te geven aan handhavingsregie over deze categorie organisaties.

De specifieke aanvullende eisen voor de topposten worden hierna besproken.

3.3.1.1 Zicht op de organisatie

Zoals toegelicht in 2.2 staan in het onderdeel 'zicht op de organisatie' de volgende vragen centraal: Wat doet de organisatie? Wat zijn haar kenmerken? En hoe is zij georganiseerd?

In aanvulling op de informatiebehoefte die in 2.1.1 is toegelicht wordt het klantbeeld van de topposten mede gebaseerd op een generiek documentatiepakket. Waar het behandelteam zelf niet over deze documentatie beschikt, wordt die uitgevraagd bij de organisatie.

Het generiek documentatiepakket

Hoewel de klantbehandeling van iedere toppost maatwerk is, zijn er gemeenschappelijke kenmerken te onderkennen die voor elk van deze grote organisaties gelden. Daarnaast is het voor GO van belang om voor relevante thema's zicht te hebben op het nalevingsgedrag van de categorie topposten als geheel. De samenhang in de klantbehandeling wordt gewaarborgd door eenduidigheid in de totstandkoming van de behandelstrategieën die op de grootste organisaties worden gevoerd. Richtlijnen voor het opstellen van het klantbeeld van een toppost scheppen de mogelijkheid om structuur aan te brengen in de risicoselectie en de risicoanalyse.

Er wordt gebruik gemaakt van een generiek documentatiepakket:

- de fiscale strategie van de organisatie;
- inzicht in de organisatiestructuur en fiscale structuur;
- de fiscale kerncijfers;
- de geconsolideerde jaarrekening, inclusief het bestuursverslag;
- de jaarlijkse managementletter en het accountantsverslag;
- een overzicht van verzuimen en betalingsachterstanden;
- Top 100 profit[8]: het landenrapport (het Country-by-Country rapport); en
- Top 100 profit: het groepsdossier (de masterfile).

Hierna volgt een korte toelichting op de onderdelen van het generiek documentatiepakket.

De fiscale strategie van de organisatie

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

Inzicht in de organisatiestructuur en fiscale structuur

Het is van belang dat van iedere organisatie duidelijkheid is over de organisatiestructuur, de fiscale structuur, de taken, bevoegdheden, verantwoordelijkheden en deskundigheid van de medewerkers binnen de fiscale afdeling en die van de ingehuurde externe deskundigen. Ook moet er zicht zijn op de mate van inbedding van de fiscaliteit in de organisatie.

8 Tot en met 2022 vroeg GO het CbC rapport en de masterfile ook op bij de Top 30 publiek. Met ingang van 2023 is dat niet meer het geval.

De fiscale kerncijfers
Voor de fiscale kerncijfers op Nederlands niveau raadpleegt het behandelteam interne bronsystemen, waarin zijn opgenomen de in Nederland gerealiseerde omzet en de belastingafdrachten voor de verschillende belastingen.

De geconsolideerde jaarrekening inclusief het bestuursverslag
Vrijwel alle topposten publiceren een openbare jaarrekening. Die bevat de geconsolideerde cijfers op concernniveau. Gegevens als de concernomzet, winst voor belasting, belastingdruk, aantal medewerkers en andere relevante gegevens zijn van belang om het Nederlandse onderdeel van het concern in het juiste multinationale perspectief te kunnen zetten. De jaarrekening bevat bovendien de controleverklaring van de accountant (en ingeval van organisaties van openbaar belang de uitgebreide controleverklaring).

De managementletter en het accountantsverslag
Resultaten van de (fiscale) beheersing kunnen op diverse manieren worden gerapporteerd. De praktijk leert dat, mede afhankelijk van de kwaliteit en de 'volwassenheid' van het TCF, rapportage(lijnen) binnen organisaties meer of minder formeel zijn ingeregeld. In beginsel staat het iedere organisatie vrij om de wijze en frequentie te kiezen op basis waarvan(interne) verantwoording wordt afgelegd. Het is daarbij goed om op te merken dat GO geen formele vereisten aan een organisatie heeft gesteld op dit vlak. Er is immers geen (wettelijke) verplichting op basis waarvan een organisatie aan GO dient te rapporteren over haar fiscale beheersing. Een dergelijke praktijk bestaat wel ten aanzien van de externe accountant. Deze moet in een accountantsverslag[9] zijn bevindingen over de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking rapporteren aan het bestuur en de raad van commissarissen. In de accountantspraktijk is verder ook de managementletter[10] een gebruikelijk product. Hierin rapporteert de externe accountant tussentijds (veelal na de interim controle) aan het management van de organisatie over de bevindingen ten aanzien van de interne beheersing.

Deze rapportages zijn met name gericht op bevindingen ten aanzien van het Business Control Framework. Omdat het TCF daar een onderdeel van is, is het relevant zicht te krijgen op deze informatie.

Een overzicht van verzuimen en betalingsachterstanden
Hiervoor raadpleegt het behandelteam interne bronsystemen.

Het landenrapport (Country-by-country rapport)
Het landenrapport wordt geanalyseerd door de CGVP/het CbC-team. Omdat het behandelteam over klantspecifieke kennis beschikt, kan het nadere context geven aan de bevindingen van de CGVP/het CbC-team. In de gevallen waarin de CGVP/het CbC-team of het behandelteam substantiële risico's signaleert, vindt overleg plaats tussen het behandelteam en de CGVP/het CbC-team.

Het groepsdossier
Het groepsdossier geeft, in samenhang met het landenrapport, meer inzicht in de wereldwijde (bedrijfs)activiteiten van de organisatie. Het groepsdossier geeft ook informatie over belangrijke dienstverleningsafspraken tussen leden van de multinationale groep, mogelijke (interne) bedrijfsreorganisaties of overnames, informatie over immateriële activa en informatie over de onderlinge financiële activiteiten van de multinationale groep. Ook geeft het groepsdossier inzicht in APA's of andere belastingafspraken die zijn afgesloten voor de multinationale groep. Het groepsdossier kan dan ook een belangrijke bijdrage leveren aan het completeren van het klantbeeld en het beoordelen van de aanwezigheid van een substantieel verrekenprijsrisico. In voorkomende gevallen kan ook het lokaal dossier worden opgevraagd. Het lokaal dossier geeft inzicht in (de beprijzing van) transacties tussen Nederlandse en buitenlandse gelieerde partijen en dient per lichaam te worden opgesteld en in de administratie van een (Nederlandse) organisatie te worden opgenomen. Het aantal en de omvang van de lokale dossiers van een organisatie kan groot zijn. Het opvragen van lokale dossiers dient dan ook met beleid te gebeuren. Ook hier is afstemming met de CGVP (waaronder het CbC-team) van belang. Informatie uit het lokaal dossier kan zeer waardevol zijn om inzicht te krijgen in de gelieerde transacties voor de beoordeling of er mogelijk sprake is van verrekenprijsrisico's voor Nederland.

9 Op grond van artikel 2:393, lid 4 BW.
10 In de praktijk lopen de benamingen van deze producten uiteen (managementletter, advisory letter, report to board of directors, management report etc.).

Als er substantiële risico's zijn geconstateerd bij de analyse van het landenrapport die niet door het behandelteam kunnen worden verklaard, dan wordt in afstemming met de CGVP het lokaal dossier opgevraagd van de mogelijk betrokken Nederlandse vennootschappen.

3.3.1.2 Zicht op de fiscaliteit

Er zijn diverse bronnen van (fiscale) risico's. Naast informatie uit de eigen systemen van de Belastingdienst, kunnen de risico's ook komen uit klantcontacten, van buitenlandse Belastingdiensten en uit andere bronnen zoals berichten in de media. Uit een centrale analyse binnen de Belastingdienst komen signalen over aangiften (uitworp aanslag-belastingen, grote afwijkende bedragen aangiftebelastingen). Daarnaast zijn er thematische signalen van specialistische groepen binnen de Belastingdienst.

Op basis van alle relevante informatie identificeert het behandelteam de belangrijkste fiscale risico's (de *key risks*) voor de organisatie als geheel voor de relevante belasting-middelen. Bijlage 2 bevat een nadere duiding van het begrip *key risks*. De door het behandelteam onderkende risico's worden periodiek besproken met de organisatie waarbij ook de fiscale risicoanalyse die is opgesteld door de organisatie zelf aan de orde komt.[11]

De sinds 2020 gevolgde werkwijze is vanaf het begin van 2023 op enkele onderdelen aangepast. Vanaf 1 januari 2023 hoeven de behandelteams niet langer standaard voor iedere organisatie informatie over alle eerder door GO voor de periode 2020-2022 benoemde 'generieke risico's' te verzamelen.[12]

GO heeft voor de periode 2023-2025 een drietal vaste – met elkaar verbonden – thema's benoemd waarvoor bij elke individuele Top 100 organisatie informatie zal worden verzameld.

1 Fiscale gedragscodes
2 Belastingontwijking
3 Pijler 2

Bij het eerste thema gaat het om de (door organisaties zelfopgelegde) norm, bij het tweede thema over het door GO waargenomen gedrag, het derde thema betreft de implementatie van de regelgeving die ziet op de introductie van een minimum winstbelasting van 15% (pijler 2).

Fiscale gedragscodes

De afgelopen jaren zijn door verschillende nationale en internationale organisaties gedragscodes opgesteld die zien op het fiscale gedrag van (multinationale) organisaties. Een belangrijke gemene deler van de gedragscodes is het bevorderen van transparantie over fiscale onderwerpen. Door een gedragscode te onderschrijven laat een organisatie weten hoe zij om wil gaan met haar fiscale verplichtingen, verbindt zij zich aan een open houding tegenover de fiscale autoriteiten en committeert zij zich te gedragen naar doel en strekking van de wet. De gedragscode is een normenkader dat GO houvast biedt bij het reflecteren op het nalevingsgedrag van een organisatie. De beweegreden van een organisatie om zich al dan niet aan te sluiten bij een code is een relevant onderdeel van het klantbeeld. GO heeft geen rol in het toetsen of en in hoeverre een organisatie zich aan de onderschreven fiscale gedragscode houdt. Een behandelteam zal de individuele organisaties wel vragen uit te leggen hoe de organisatie de gedragscode implementeert en wat het onderschrijven van een code betekent voor de Belastingdienst, meer specifiek op het terrein van transparantie, fiscale strategie, fiscale beheersing en de werkrelatie.

11 Ook bij het uitvoeren van een belastingcontrole stelt de Belastingdienst een fiscale risicoanalyse op (zie ook het Handboek Controle). Ook dan is sprake van informatieasymmetrie, maar doorgaans in mindere mate dan de soort fiscale risicoanalyse waarover in deze paragraaf wordt gesproken. De fiscale risicoanalyse bij een belastingcontrole heeft dientengevolge een ander karakter en is vaak ook diepgaander. In het kader van de klantbehandeling van de categorie Top komt het er feitelijk op neer dat het behandelteam de onderkende risico's deelt.

12 Lopende handhavingsactiviteiten met betrekking tot risico's die in de periode 2020-2022 waren aangemerkt als generieke risico's worden uitgevoerd als gepland.

Belastingontwijking
De maatschappelijke aandacht voor het fiscale gedrag van multinationals is de afgelopen jaren steeds verder toegenomen. Er is veel nieuwe wet- en regelgeving gericht op het tegengaan van belastingontwijking. Veel organisaties hebben in hun fiscale strategie opgenomen dat zij de lokale wet- en regelgeving van de jurisdicties waarin zij actief zijn willen naleven. Als onderdeel van het klantbeeld wil GO meer inzicht verkrijgen in dit thema. Daarbij vindt GO het belangrijk structuren of transacties die gericht zijn op mogelijke belastingontwijking inzichtelijk te krijgen en hierop te reflecteren.

Pijler 2
In oktober 2021 is door 137 landen en jurisdicties in het kader van het OESO/G20 Inclusive Framework on BEPS een akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingsysteem. Daarin zijn onder meer afspraken gemaakt over het invoeren van een (wereldwijd) effectief minimumniveau van 15% aan belastingheffing over de winsten van grote multinationals. Pijler 2 definieert het toepassingsgebied en beschrijft het mechanisme voor de zogenoemde Global Anti-Base Erosion (GloBE)-regels. De minimumbelasting is van toepassing op multinationals met inkomsten van meer dan 750 miljoen euro en zal naar verwachting vrijwel alle ondernemingen in de Top 100 Profit raken. In de periode 2023-2025 zal in de klantbehandeling het accent liggen op de verwachte impact en (het anticiperen) op de implementatie van de nieuwe regelgeving door de Top 100 ondernemingen.

3.3.1.3 Zicht op de compliance
In dit onderdeel analyseert het behandelteam de ervaringen met de houding en het nalevingsgedrag van de organisatie. In het klantbeeld worden daarom de volgende drie geobserveerde gedragscomponenten betrokken: de fiscale strategie, de fiscale beheersing en de mate van transparantie (zie 2.1.1). Indien mogelijk en als het past in de behandelstrategie, steunt GO op de werkzaamheden die de organisatie zelf al uitvoert of laat uitvoeren ten behoeve van haar interne beheersing en monitoring (schillenmodel). In dit kader gaat het behandelteam na op welke wijze welke *key risks* de organisatie heeft onderkend en hoe die zijn afgedekt door beheersmaatregelen, de monitoring, het interne toezicht door de raad van commissarissen en door werkzaamheden van derden, zoals de externe accountant.

Intern toezicht
GO vindt het belangrijk te begrijpen hoe binnen een organisatie het toezicht op de naleving van fiscale wet- en regelgeving is georganiseerd en hoe de controlesystemen op dat gebied functioneren.

Behandelteams gaan in gesprek over de wijze waarop de interne controleschil is ingericht, de rol van afdeling fiscale zaken en internal audit en op welke wijze naar het toezichthoudende orgaan over fiscaliteit wordt gerapporteerd.

Werkzaamheden door derden
Een behandelteam steunt waar mogelijk niet alleen op de controleactiviteiten die al toereikend zijn uitgevoerd door de organisatie zelf, maar ook door anderen, zoals de betrokken (openbaar) accountants en/of fiscaal dienstverleners. Inzicht in de controle-informatie die reeds in de externe beheersingsschil is verzameld door derden is daarvoor essentieel. Een manier om meer comfort te krijgen ten aanzien van de betekenis van de afgegeven controleverklaring voor het werk van GO kan een bespreking met de externe accountant zijn. Met betrekking tot de topposten met een buitenlandse aandeelhouder kan worden nagegaan welke werkzaamheden de controlerend accountant heeft uitgevoerd in opdracht van de buitenlandse groepsaccountant op het Nederlandse groepsonderdeel.

3.3.2 Klantbeeldanalyse

De klantbeeldanalyse is het fundament om keuzes te kunnen maken voor de behandel-strategie. In de klantbeeldanalyse wordt duidelijk gemaakt welke onderdelen van het klantbeeld bepalend zijn voor de behandeling van de organisatie. Het behandelteam kent aan deze onderdelen een kwalificatie toe en zal indien mogelijk hierbij de motieven laten meewegen die aan het gedrag van de organisatie ten grondslag liggen. Zo komen de uitgangspunten van responsief handelen zo optimaal mogelijk tot hun recht. Om de klantbeeldanalyse te kunnen opstellen is een actueel, juist en volledig klantbeeld een vereiste. Specifiek voor de categorie Top geldt dat in de klantbeeldanalyse wordt opgenomen:

- Een samenvatting van het klantbeeld (zie 2.1.1 en 3.3.1), waaronder een beschrijving van:
  - de bedrijfsactiviteiten en de ontwikkelingen in het afgelopen jaar.
  - de cijfers van het afgelopen jaar: omzet en winst (Wereldwinst en Nederlandse winst) en belastingafdracht.
  - de uitkomsten van de analyse van het behandelteam van het generiek documentatiepakket, welke onderdelen van het generieke documentatiepakket ontbreken, wat de reden daarvan is en welke afspraken zijn gemaakt om het pakket te completeren.
  - de door het behandelteam waargenomen houding en gedrag.
    - de fiscale strategie van de organisatie met daarbij aandacht voor de door GO bepaalde vaste thema's voor de Top 100 Profit:
    - Fiscale gedragscodes.
    - Belastingontwijking.
    - Pijler 2.
  - de fiscale beheersing c.q. het TCF met daarbij aandacht voor de reikwijdte en kwaliteit van het TCF. Hierbij kan bijlage 1 behulpzaam zijn.
  - de maatregelen die de organisatie het afgelopen jaar heeft getroffen om het TCF te optimaliseren. Indien van toepassing: de aandacht van het behandelteam voor de externe controleschil, zoals de externe accountant, en het nut daarvan voor het toezicht.
  - een analyse van de *key risks* (zie bijlage 2) volgens de volgende systematiek:
    - de inherente fiscale risico's.
    - de door de organisatie getroffen beheersmaatregelen en interne monitoringsmaatregelen (zie bijlage 1) ten aanzien van de *key risks*.
    - de werkzaamheden in de externe controleschil en hoe daarop in het toezicht kan worden gesteund.
    - de eventuele restrisico's.
    - de naar aanleiding van de restrisico's uit te voeren aanvullende werkzaamheden door de organisatie en/of Belastingdienst (nadere uitwerking onder behandelstrategie).

3.3.3 Behandelstrategie

De klantbeeldanalyse vormt de basis voor de behandelstrategie. De te plannen toezichtactiviteiten die in de behandelstrategie worden opgenomen zijn gericht op het beïnvloeden van houding en gedrag van de organisatie met als doel de vrijwillige structurele naleving van de fiscale regelgeving (compliance).

De behandelstrategie bij de Categorie Top omvat in ieder geval:

Algemeen
Een algemene beschrijving van de (behandel)strategie, waaronder een beschrijving van:
- de perceptie van het behandelteam over de kwaliteit van de individuele werkrelatie en de activiteiten om die te verbeteren indien dat nodig is.
- de compliancedoelen die het behandelteam wil bereiken.
- de wijze waarop het behandelteam zich opstelt om de compliance te onderhouden/te bevorderen.

Toezichtactiviteiten
- de belangrijkste toezichtactiviteiten van het afgelopen jaar en voor de komende periode.
- het beoogde effect van de in te zetten activiteiten.
- concrete afspraken ten aanzien van de verdeling van de werkzaamheden en verantwoordelijkheden tussen het behandelteam en de organisatie (de voortrollende agenda).
- de afspraken voor het jaarlijks delen en bespreken van het ITP (Top 100 Profit) en het periodiek delen van het strategisch behandelplan (Top 30 Publiek) volgens het voorgeschreven format.

3.4 Delen en bespreken van het strategisch behandelplan (Top 30 publiek)

GO deelt het strategisch behandelplan met de Top 30 publiek organisatie als daarmee een convenant is gesloten. Hierbij wordt aangesloten bij hetgeen hierover is bepaald bij de categorie Groot (zie hoofdstuk 4).

Het SBP kent een algemeen, inleidend onderdeel waarin de verstandhouding tussen partijen en de beginselen op basis waarvan zij met elkaar willen omgaan worden uiteengezet. Individueel toezicht is maatwerk en het opstellen van een SBP is dat ook, maar in het kader van de eenduidigheid wordt de indeling gehanteerd die is beschreven in 3.3.2 (klantbeeldanalyse) en 3.3.3 (behandelstrategie).

In een jaarlijks bedrijfsgesprek tussen de klantcoördinator en de vaste gesprekspartner van de organisatie wordt de voortgang van de agenda besproken en de eventuele ontwikkelingen binnen de organisatie die een grote (financiële, maatschappelijke of politieke) impact hebben. Een formele evaluatie van het convenant (zie 4.4) vindt eens per drie jaar plaats in aanwezigheid van een vertegenwoordiging van het bestuur van de organisatie en de verantwoordelijke manager van GO. Bij deze evaluatie wordt gereflecteerd op de individuele werkrelatie, de ervaren transparantie, de scope en kwaliteit van de fiscale beheersing en op de fiscale strategie van de organisatie.

3.5 Individueel Toezichtplan (Top 100 profIt)

GO geeft het toezicht op de Top 100 profit organisaties vorm via het ITP. Het ITP sluit aan bij de governance binnen een organisatie, de fiscale strategie, de fiscale doelstellingen en beheersingsmaatregelen die een organisatie heeft getroffen. Ook heeft het ITP een operationele kant, waarbij werkzaamheden worden bepaald die nodig zijn om – waar mogelijk in samenwerking met de organisatie – de aanvaardbaarheid van de aangiften van de organisatie vast te stellen. In het ITP worden de verantwoordelijkheden van behandelteam en de organisatie gedefinieerd. Het behandelteam differentieert en levert maatwerk op basis van de getoonde transparantie en mogelijkheden om te werken in de actualiteit.

Het ITP kent een algemeen, inleidend onderdeel waarin de verstandhouding tussen partijen en de beginselen op basis waarvan zij met elkaar willen omgaan worden uiteengezet. Individueel toezicht is maatwerk en het opstellen van een ITP is dat ook, maar in het kader van de eenduidigheid wordt de indeling gehanteerd die is beschreven in 3.3.2 (klantbeeldanalyse) en 3.3.3 (behandelstrategie).

Proces naar individueel toezichtplan

Klantbeeld

Topposten

Generiek documentatiepakket

- De fiscale strategie van de onderneming
- Inzicht in de organisatiestructuur en fiscale structuur
- De fiscale kerncijfers
- De geconsolideerde jaarrekening, inclusief het bestuursverslag
- De jaarlijkse managementletter en het accountantsverslag
- Een overzicht van verzuimen en betalingsachterstanden
- Top 100 profit: het landenrapport (het Country-by-Country rapport)
- Top 100 profit: het groepsdossier (de masterfile)

Vaste thema's: fiscale gedragscodes, belastingontwijking en pijler 2.

Individueel toezichtplan

Klantbeeld

- Bedrijfsactiviteit
- Houding en gedrag

Risicoanalyse

- Key Risks afdekking + monitoring

Strategie

- Compliance doelen
- Communicatie, strategie, beheersing

Toezichtactiviteiten

- Agenda
- Verdeling werkzaamheden

Afbeelding 11: Schematische weergave van het proces dat leidt tot het individueel toezichtplan.

3.6 Delen en bespreken Individueel Toezichtplan (Top 100 profit)

De klantcoördinator deelt het ITP met de Top 100 profit organisatie. In een gesprek tussen de klantcoördinator en het vaste aanspreekpunt bij de organisatie wordt jaarlijks de voortgang van de agenda besproken en de eventuele ontwikkelingen binnen de organisatie die een grote (financiële, maatschappelijke of politieke) impact hebben. Het ITP kan gesplitst zijn in een deel dat ziet op de organisatie en een deel dat ziet op de belangen van de als aandeelhouder betrokken familie(s). In dat geval vindt ook het delen en bespreken in een aparte sessie plaats.

Een evaluatie van het werken met het ITP vindt eens per drie jaar plaats in aanwezigheid van een vertegenwoordiging van het bestuur van de organisatie en de verantwoordelijke manager of directielid van GO. Bij deze evaluatie wordt gereflecteerd op de individuele werkrelatie, de ervaren transparantie, de scope en kwaliteit van de fiscale beheersing en op de fiscale strategie van de organisatie.

4 Hoofdstuk Categorie Groot

4 Inhoudsopgave

4.1 Algemeen 52

4.2 HT algemeen en toelatingscriteria (inclusief Top 30 publiek) 54

4.3 HT-traject: van aanmelding tot tekenen convenant 55

4.4 Periodieke evaluatie van het convenant: verlenging / beëindiging 61

4.5 Escalatie, opschorting en tussentijdse beëindiging van het convenant 62

4.6 Overgangsregeling convenanten ‘oude stijl’ 63

4.7 Toezicht organisaties met convenant 64

4 Categorie Groot

4.1 Algemeen

Criteria categorie Groot

Een organisatie valt in de categorie Groot indien

- één vennootschap in de entiteit in twee opeenvolgende jaren voldoet aan twee van de drie criteria uit art. 397 Titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek: het hebben van activa meer dan € 20 miljoen, meer dan 250 medewerkers en een omzet van meer dan € 40 miljoen. Zie onderdeel 1.4.1 voor meer informatie. En
- deze niet behoort tot de categorie Top.

Er zijn ook organisaties, zoals publieke organisaties, maar ook vaste inrichtingen, die niet onder de wetgeving van Titel 9 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek vallen, maar die GO toch onder de categorie Groot schaart. Voor die organisaties gelden dezelfde toetsingscriteria. Bij gemeenten en gemeenschappelijke regelingen wordt alleen de omvang van de baten getoetst. Voor vaste inrichtingen van buitenlandse lichamen worden uitsluitend de bedragen van de Nederlandse activiteiten getoetst. De Rijksoverheid, provincies en waterschappen vallen (voor zover zij niet onder de Top 30 publiek vallen) eveneens onder de grote organisaties.

Algemene kaders en invulling toezicht categorie Groot

In de uitvoerings- en toezichtstrategie van GO (zie onderdeel 1.2.2) zijn de algemene uitgangspunten van het toezicht van GO geformuleerd. Het toezicht op organisaties in de categorie Groot is ingevuld in lijn met die uitgangspunten. Die uitgangspunten en de verdere uitwerking daarvan worden in dit onderdeel, dat ziet op categorie Groot, niet uitgebreid herhaald. Hierna volgt wel een samenvatting van de belangrijkste uitgangspunten en elementen van het toezicht, waarbij per onderdeel voor verdere verdieping wordt verwezen naar hetgeen daarover in eerdere onderdelen is beschreven.

Individuele klantbehandeling en individuele werkrelatie
Individuele klantbehandeling is gebaseerd op kennis, ervaring en veronderstellingen over hoe de algemene missie en strategie van GO bij grote organisaties en zeer vermogende personen doelmatig en doeltreffend kan worden gerealiseerd. Individuele klantbehandeling kenmerkt zich door regelmatig individueel contact met de leiding en de fiscale afdelingen van organisaties en door hen ingeschakelde (fiscale) adviseurs en accountants. De relatie – het individuele contact – zet GO in om gedrag te beïnvloeden en bestaande problemen bespreekbaar te maken en zo mogelijk snel op te lossen. Hierdoor wordt de mate en intensiteit van het toezicht zo goed mogelijk afgestemd (responsief) op de individuele organisatie.

Binnen de individuele klantbehandeling ontstaan werkrelaties. GO streeft naar een hoge mate van professionaliteit in de wijze waarop invulling wordt gegeven aan deze werkrelaties. Binnen de professionele werkrelatie is aandacht voor inhoudelijke-, procedurele- en relationele aspecten en emoties. Het streven naar wederzijds vertrouwen is een belangrijk uitgangspunt. Dit betekent dat GO zich onbevooroordeeld en transparant opstelt en de organisatie ervaart procedureel rechtvaardig behandeld te worden.

Procedurele rechtvaardigheid
Ervaren procedurele rechtvaardigheid gaat over hoe eerlijk en rechtvaardig organisaties zich behandeld en bejegend voelen door de Belastingdienst, inclusief hoe eerlijk en rechtvaardig zij hun (formele en informele) interacties met medewerkers van de Belastingdienst ervaren.

Responsief handelen
Uitgangspunt bij responsief handelen in het toezicht is dat de meeste organisaties gemotiveerd of te motiveren zijn om wettelijke regels na te leven. GO geeft invulling aan responsief handelen door het optreden af te stemmen op de motieven van organisaties, de praktische mogelijkheden om na te leven en het feitelijk vertoond gedrag van organisaties. Bij responsief handelen is het vertrekpunt ondersteuning en samenwerken om organisaties die hun verplichtingen willen nakomen daartoe in de gelegenheid te stellen. Als een organisatie niet kan of wil meewerken, gaat GO over op intensievere toezichtactiviteiten. Waar nodig bestrijdt GO fraude en constructies.

Individueel klantbeeld
GO stelt voor iedere organisatie in de categorie Groot een individueel klantbeeld op. Het individuele klantbeeld (zie onderdeel 2.1.1.1) wordt opgebouwd langs de volgende lijnen:

1 Zicht op de organisatie.
Dit onderdeel van het klantbeeld omvat objectieve gegevens over de organisatie zoals de kernactiviteiten, de juridische en fiscale structuur, bedrijfsprocessen en inrichting van de administratie. Dit onderdeel omvat ook een cijferanalyse van de organisatie.
2 Zicht op de fiscaliteit.
Dit onderdeel van het klantbeeld omvat de door het behandelteam gesignaleerde (inherente) fiscale risico's van de organisatie. Risico's komen op uit de eigen systemen van de Belastingdienst, maar ook uit de reguliere contacten met de organisatie, uit toezichtactiviteiten of externe bronnen. Het betreft zowel risico's op het niveau van het subject (de organisatie) als het object (de fiscale aangifte). Het inzicht in de risico's omvat zowel identificatie, kans als impact.
3 Zicht op de compliance.
In dit onderdeel analyseert het behandelteam de ervaren houding en het nalevingsgedrag van de organisatie waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen drie componenten: fiscale strategie, fiscale beheersing en transparantie.

Klantbeeldanalyse
Op basis van het individuele klantbeeld wordt de intensiteit van het toezicht op de organisatie bepaald. Dat doet het behandelteam door een klantbeeldanalyse (zie onderdeel 2.1.2) op te stellen. Die analyse is altijd maatwerk en afhankelijk van de bepalende elementen van het klantbeeld van de organisatie.

Behandelstrategie
Het klantbeeld en de analyse daarvan stellen het behandelteam in staat gerichte en goed onderbouwde keuzes te maken in het toezicht. Die keuzes worden door het behandelteam vastgelegd in de behandelstrategie (zie onderdeel 2.1.2) voor de betreffende organisatie.

Het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie tezamen vormen het strategisch behandelplan van de betreffende organisatie, waarin de voorgenomen activiteiten, die op de korte en (middel)lange termijn voor de verschillende belastingmiddelen worden uitgevoerd, zijn vastgelegd. In het strategisch behandelplan is tevens beschreven wat het verwachte effect is van de voorgenomen behandelactiviteiten op de compliance van de organisatie.

Planning en regie
Om de juiste keuzes te maken worden de voorgestelde toezichtactiviteiten geprioriteerd. Een deel van de voorgestelde toezichtactiviteiten waar geen prioriteit aan wordt gegeven of waarvoor geen capaciteit beschikbaar is, wordt niet uitgevoerd. De niet uitgevoerde activiteiten vormen evenals de uitkomsten van de uitgevoerde activiteiten input voor de strategie voor een volgende periode. Zie ook onderdeel 2.1.4.

Behandelactiviteiten
Het klantbeeld – of juist de hiaten daarin – kan aanleiding geven tot het uitvoeren van verschillende behandelactiviteiten. De meest kenmerkende behandelactiviteiten zijn beschreven in onderdeel 2.1.5.

Horizontaal toezicht
Voor organisaties in de categorie Groot en voor organisaties die deel uitmaken van de Top 30 publiek (zie onderdeel 1.4.1 en 3.1) is het mogelijk om via een individueel convenant deel te nemen aan HT. In de hierna volgende onderdelen 4.2 tot en met 4.7 wordt nader ingegaan op de wijze waarop GO invulling geeft aan deze vorm van toezicht binnen de categorie Groot en Top 30 publiek.

4.2 HT algemeen en toelatingscriteria (inclusief Top 30 publiek)

Voor organisaties in de categorie Groot en voor organisaties die deel uitmaken van de Top 30 publiek (zie onderdeel 1.4.1 en 3.1) is het mogelijk om via een individueel convenant deel te nemen aan HT. Het convenant biedt voor deze organisaties een kader dat aangeeft op welke wijze partijen met elkaar om willen gaan. Bij een goed functionerend convenant is sprake van een individuele werkrelatie tussen de organisatie en GO, waarin het responsief handelen van GO optimaal kan verlopen. De werkrelatie is gebaseerd op de kernbeginselen onderling vertrouwen, wederzijds begrip en wederzijdse transparantie. Belangrijk uitgangspunt bij HT is dat alle partijen hun verantwoordelijkheid nemen om tot een efficiënte en effectieve belastingheffing en -afdracht te komen.

Vóór het tekenen van het convenant

Voor deelname aan HT via een individueel convenant gelden de volgende toelatingscriteria. De organisatie moet:

1 bereid zijn om transparant te zijn;
2 bereid zijn om een individuele werkrelatie te onderhouden die gebaseerd is op de kernbeginselen van HT;
3 een gedocumenteerde fiscale strategie opstellen;
4 een fiscale risicoanalyse overleggen, met in ieder geval een analyse van de *key risks*[13];
5 een adequaat werkende monitoring hebben t.a.v. *key risks*;
6 de kwaliteit van de gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing bij derden borgen.

Het initiatief voor deelname aan HT ligt bij de leiding van de organisatie. Als zij wil deelnemen, kan zij daartoe een verzoek doen bij de klantcoördinator. Die zal in een eerste gesprek de uitgangspunten van HT en de kaders voor deelname bespreken met de organisatie. De organisatie dient daarna een self-assessment (zie onderdeel 4.3.2) uit te voeren om te laten zien dat ze voldoet aan de toelatingscriteria van HT. Bij goed gevolg kan een individueel convenant worden afgesloten.

Voor organisaties die al een convenant 'oude stijl' (i.e. van vóór 2020) hebben en die willen blijven deelnemen aan HT geldt een overgangsregeling (zie onderdeel 4.6).

Ná het tekenen van het convenant

Nadat het convenant is getekend, verricht de organisatie werkzaamheden die moeten leiden tot bevindingen over de juistheid en volledigheid van de aangifte, waarbij de monitoring van het TCF belangrijk is. GO en de organisatie bespreken periodiek de actuele fiscale aandachtspunten, de fiscale risicoanalyse, de uitkomsten van de fiscale monitoring en het toezicht dat GO uitoefent. Hierbij kan worden gedifferentieerd naar middel en/of bedrijfsonderdeel.

Vanzelfsprekend blijven rechten en plichten op basis van wet- en regelgeving van toepassing.

GO verwacht van de organisatie:

- een aantoonbaar werkende interne beheersing en adequate monitoring van de belangrijkste fiscale risico's (*key risks*) zodat fiscale aangiften kunnen worden ingediend die voldoen aan de wet- en regelgeving en belastingschulden tijdig kunnen worden betaald;
- transparantie over haar fiscale strategie en eventuele verstoringen die kunnen leiden tot fouten in de aangifte(n);
- snelle, volledige en eenduidige verstrekking van gevraagde informatie.

13 Bijlage 2 bevat een nadere duiding van het begrip key risks.

De organisatie mag van GO verwachten dat zij:

- vooroverleg en ingediende aangiften snel afwikkelt en belastingteruggaven zo snel mogelijk uitbetaalt
- de vorm en intensiteit van haar toezicht afstemt op de kwaliteit van de interne beheersing, interne monitoring en externe controle (zie ook onderdeel 4.7.2.2 en 4.7.2.3)
- transparant is over de behandelstrategie en deze deelt en bespreekt met de organisatie (zie onderdeel 4.7.2.1)
- toelicht waarom bepaalde vragen worden gesteld of informatie wordt opgevraagd.

De looptijd van een convenant bedraagt drie jaar. Hiermee wordt een natuurlijk evaluatiemoment van het convenant beoogd, waarbij de partijen reflecteren op de wederzijdse verwachtingen en samen beoordelen of de organisatie nog voldoet aan de toelatingscriteria en waarbij beide partijen kunnen besluiten het convenant wel of niet te verlengen. Zie ook onderdeel 4.4.

In onderdeel 4.3 is een uitgebreide toelichting opgenomen over het HT-traject zoals dat er met ingang van 1 januari 2020 uit ziet.

4.3 HT-traject: van aanmelding tot tekenen convenant

Het HT-traject bestaat uit een aantal opvolgende stappen zoals hieronder weergegeven. Wat de stappen inhouden wordt in de onderdelen hierna toegelicht.

Afbeelding 12: Een weergave van de verschillende stappen van het HT-traject.

4.3.1 Het HT-gesprek

Doel
Het HT-gesprek vindt plaats op verzoek van de organisatie. Het gesprek is het startpunt van het HT-traject en behelst een wederzijdse verkenning van de mogelijkheden voor de toepassing van HT bij de betreffende organisatie. Het gesprek heeft als doel de verwachtingen en verantwoordelijkheden over en weer in het HT-traject met elkaar te bespreken. Het expliciet bespreken van dergelijke zaken – voordat vervolgstappen worden gezet – is noodzakelijk om teleurstellingen achteraf te voorkomen.

Inhoud en proces
Het gesprek wordt gevoerd met in ieder geval de hoogste leiding van de organisatie. De (belangrijkste) vaste contactpersonen[14] kunnen ook deelnemen aan het gesprek, zodat ook zij op de hoogte zijn van de uitgangspunten van HT. Namens GO zijn ten minste aanwezig: de teamleider, de klantcoördinator en bij voorkeur een accountant.

Onderwerp van gesprek zijn in ieder geval:

- het doel van HT en de plaats ervan in de handhavingsstrategie van de Belastingdienst (zie onderdeel 1.2.2);
- de meerwaarde van HT voor de organisatie en GO (zie onderdelen 4.2 en 4.7.1);
- de kernbeginselen van HT (zie onderdeel 4.2);
- de 'toon aan de top' (zie hierna);
- verantwoordelijkheden en verwachtingen over en weer (zie onderdeel 4.2);
- de toelatingscriteria voor HT (zie onderdelen 4.2 en 4.3.2); en
- de vervolgstappen van het HT-traject (zie onderdelen 4.3.2 en verder).

'Toon aan de top'
De 'toon aan de top' staat voor de houding en het feitelijke gedrag van de hoogste leiding van een organisatie. GO gaat uit van voorbeeldgedrag door de hoogste leiding. Daarom is GO geïnteresseerd in de 'toon aan de top', met name ten aanzien van de fiscaliteit, en hoe die doorwerkt in de (fiscale) strategie van de organisatie. Daarom is het ook van belang het HT-gesprek te voeren met de hoogste leiding.

Omdat GO het van belang vindt dat de werkrelatie ook op niveau van bestuurders vorm krijgt, zijn daarom in elk geval de klantcoördinator en een vertegenwoordiger van het management aanwezig bij het gesprek.

Als de 'toon aan de top' van de organisatie niet aansluit bij eerdere ervaringen van GO met de organisatie en vice versa, dan komt dit aan de orde in het HT-gesprek.

14 Vaak de directie (CEO, CFO, digra) of ambtelijk en politiek verantwoordelijken bij een organisatie zonder winstoogmerk.

Het ligt voor GO 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. Dat zou immers permanent intensief toezicht noodzakelijk maken; iets wat in tegenspraak is met het concept van HT.

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 al deze onderwerpen uitputtend te bespreken. In het self-assessment komen deze onderwerpen meer verdiepend aan de orde.

- strategische doelstellingen;
- de aandacht voor compliance/corporate governance in de organisatie;
- de aandacht voor 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 (Tax Control Framework).

Vervolg
Het initiatief om een HT-traject te starten ligt bij de organisatie. De organisatie kan immers in eerste aanleg het beste vaststellen of zij wil en kan voldoen aan de kernbeginselen en toelatingscriteria van HT.

Als in het HT-gesprek blijkt dat de organisatie de kernbeginselen van HT onderschrijft (het 'willen') en dat de toelatingscriteria voor HT naar verwachting haalbaar zijn (het 'kunnen'), dan stemmen de organisatie en GO af hoe het vervolgtraject eruit ziet. De eerstvolgende stap in het traject is het self-assessment, waarbij de organisatie laat zien transparant te willen en kunnen zijn en voor zichzelf vaststelt dat de fiscale beheersing inclusief monitoring op de *key risks* op orde is. Een convenant kan immers pas worden afgesloten indien de organisatie aantoonbaar voldoet aan de toelatingscriteria van HT.

In of volgend op het HT-gesprek maken GO en de organisatie afspraken over het tijdpad waarbinnen de organisatie zorgdraagt voor het self-assessment. De organisatie moet ervoor zorgen dat het afgesproken tijdpad wordt gevolgd, maar GO houdt vanzelfsprekend wel een 'vinger aan de pols'.

HT niet haalbaar
Als de organisatie wil deelnemen aan HT, maar GO acht dit op basis van het bestaande klantbeeld van de organisatie (nog) niet haalbaar of wenselijk, dan deelt GO dit mee aan de organisatie. GO doet dit bij voorkeur voorafgaand aan het gevraagde het HT-gesprek, zodat een HT-gesprek niet onnodig plaatsvindt. Vanzelfsprekend onderbouwt GO haar beslissing goed. Is de organisatie het niet eens met die beslissing, dan stemmen klantcoördinator en teamleider in de vaktechnische lijn en managementlijn af of er een heroverweging moet plaatsvinden.

4.3.2 Het self-assessment

Doel
Het doel van het fiscale self-assessment is om vast te kunnen stellen dat de organisatie zowel wil als kan voldoen aan de toelatingscriteria voor HT.

Het self-assessment heeft een evidence based insteek. Zo is de verwachting dat de organisatie laat zien dat zij de *key risks* afdekt met adequate fiscale beheersing en voldoende frequente monitoring. Het initiatief van de werkzaamheden om die vaststelling te kunnen doen ligt bij de organisatie. De Belastingdienst verwacht van de organisatie een open en transparante houding. Met het self-assessment laat de organisatie zien dat zij voldoet aan de toelatingscriteria, dan wel leidt het tot een concreet en realistisch plan van aanpak indien aan een of meer toelatingscriteria (nog) niet voldaan blijkt te zijn.

Voor een uitgebreide uiteenzetting van het self-assessment, zie het memo Beschrijving self-assessment en risicoanalyse.

Inhoud
Het self-assessment is vormvrij, maar dient in ieder geval de mate waarin wordt voldaan aan de zes toelatingscriteria (zoals opgesomd in onderdeel 4.2) voor horizontaal toezicht in kaart te brengen.

Daarnaast bevat het self-assessment:
1 Een algemene beschrijving van de organisatie, waaronder een overzicht van:
   a de onder het convenant te betrekken (rechts)personen en hun activiteiten
   b de fiscale activiteiten
2 Een algemene beschrijving van de fiscale organisatie, waaronder een overzicht van:
   a de fiscale sleutelfunctionarissen
   b de verdeling van de fiscale verantwoordelijkheden
   c de fiscale deskundigheid van de fiscaal verantwoordelijken en de wijze waarop zij hun kennis bijhouden
   d de fiscale werkzaamheden die aan de externe accountant en/of fiscaal dienstverlener zijn uitbesteed, inclusief een beschouwing op de bewaking van kwaliteit
3 Een overzicht van de relevante afspraken die met de Belastingdienst gemaakt zijn en nog gelden (waaronder afspraken met een internationaal karakter en andere vaststellingsovereenkomsten)
4 Een – waar nodig – door het management van de organisatie opgesteld en geaccordeerd plan van aanpak. Dit betreft een overzicht van de (eventuele) voorgenomen acties met duidelijke ijkpunten die nodig zijn om te kunnen voldoen aan de zes hiervoor beschreven toelatingscriteria. Dit plan van aanpak bevat naast een beschrijving van de benodigde verbeteringen een concreet tijdpad waarin de verbeteringen moeten zijn doorgevoerd, om daarna te kunnen komen tot een convenant.

Self-assessment (proces)

Afbeelding 13: Schematische weergave van het proces van een self-assessment met als start de organisatie die haar wens om deel te nemen uit. Na het afstemmen van de processtappen stelt de organisatie het self-assessment op en deelt zij de uitkomsten met het behandelteam, dat vervolgens het self-assessment (globaal) toetst. Ten slotte stellen de organisatie en het behandelteam vast of de organisatie voldoet aan de toelatingscriteria of dat een plan van aanpak dient te worden opgesteld.

4.3.3 Beoordeling en bespreking self-assessment

Na afronding van het self-assessment deelt de organisatie de uitkomsten ervan (schriftelijk) met GO. Het behandelteam beoordeelt de uitkomsten van het self-assessment.[15]

Hierna volgt een gesprek[16] met de organisatie over de bevindingen en uitkomsten. Als het behandelteam en/of de organisatie van mening is/zijn dat verdere verbeteringen op onderdelen noodzakelijk zijn, maakt de organisatie een plan van aanpak voor de benodigde verbeteringen.

Als het behandelteam van mening is dat aan alle toelatingscriteria is voldaan, worden afspraken gemaakt voor het tekenen van het convenant (zie onderdeel 4.3.6).

15 Voor meer informatie, zie het memo Beschrijving self-assessment en risicoanalyse, pagina 4 en verder.
16 Ten minste aanwezig namens de Belastingdienst: teamleider, klantcoördinator en accountant. Namens de organisatie: een vertegenwoordiging van de leiding en van de fiscale functie.

4.3.4 Escalatie bij negatief besluit HT door Belastingdienst

Als de organisatie aan HT wil deelnemen, vraagt zij een gesprek aan met het behandelteam van GO. Vanaf dat moment zijn er in het HT-traject verschillende beslismomenten, waarop het behandelteam kan besluiten om het traject niet voort te zetten. Mocht zo'n situatie zich voordoen, dan zullen tijdens een gesprek met de organisatie, het behandelteam en management de redenen van het besluit toegelicht worden.

Voorbeelden van redenen waarom het behandelteam van mening is dat het aangaan of voortzetten van een HT-traject niet tot het gewenste resultaat zal leiden:

- het behandelteam is van mening dat een of meer van de toelatingscriteria (zie onderdelen 4.2 en 4.3.2) voor de betreffende organisatie niet haalbaar zijn
- de uitkomsten van het self-assessment

Vanzelfsprekend onderbouwt GO haar beslissing goed. Is de organisatie het niet eens met die beslissing, dan stemmen klantcoördinator en teamleider in respectievelijk de vaktechnische lijn en managementlijn af of er een heroverweging moet plaatsvinden.

4.3.5 Afronden lopende problematiek

Doel
Een van de doelen van HT – zowel voor de organisaties als GO – is het komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze om de rechtszekerheid te vergroten. Hiertoe bevorderen de organisatie en GO het werken in de actualiteit. Om dit mogelijk te maken, verdient het de voorkeur om lopende problematiek af te ronden vóór het tekenen van het convenant.

Inhoud
Lopende problematiek omvat alle kwesties die werken in de actualiteit belemmeren en een soepele samenwerking kunnen frustreren. Het kan gaan om lopende boekenonderzoeken, openstaande aangiften en onderhanden bezwaarschriften.

Ook procedurele zaken, zoals achterstanden in het verstrekken van informatie bij de aangiftebehandeling of bij belastingcontroles, vallen hieronder.

Onder lopende problematiek vallen in beginsel uitsluitend al bekende zaken. Er wordt in het kader van het HT-traject geen uitgebreider onderzoek gedaan dan nodig voor de afhandeling van de bekende lopende problematiek.

Proces
GO en de organisatie maken samen een overzicht van de lopende problematiek en bepalen samen de prioriteiten voor de afhandeling hiervan. Ook worden afspraken gemaakt over de verdeling van de werkzaamheden en verantwoordelijkheden en over de planning.

Een oplossingsgerichte houding, transparantie en wederzijds begrip bij 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 kunnen worden opgelost, maar het wordt ook duidelijk over welke fiscale kwesties verschil van mening blijft bestaan.

Voor de afronding van het HT traject is het overigens niet per se nodig dat over alle discussiepunten overeenstemming wordt bereikt. Het blijft mogelijk dat partijen het niet eens worden over een oplossing. Dergelijke gevallen worden aan de rechter voorgelegd. GO 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. Het ligt voor de hand dat partijen in een dergelijk geval over de feiten niet (meer) van mening verschillen en dat de procedure beperkt blijft tot de rechtsvraag.

4.3.6 Tekenen van het convenant

Doel
Het convenant biedt partijen een kader dat aangeeft op welke wijze partijen met elkaar om willen gaan. Het convenant benoemt in algemene termen wie welke verantwoordelijkheden heeft en legt het commitment van partijen vast, zodat de organisatie en GO elkaar daarop kunnen aanspreken. Het geeft partijen houvast bij complexe discussies. Het convenant kan de fiscaal verantwoordelijken van de organisatie bovendien helpen om (fiscale) onderwerpen binnen de eigen organisatie te agenderen en prioriteren. Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing.

Inhoud
In het convenant zijn de kernbeginselen van HT (transparantie, begrip en vertrouwen) vastgelegd. Ook zijn daarin de afspraken tussen partijen, over hoe zij met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd. Voor de convenanten is een standaardtekst ontwikkeld. De convenanttekst is geschreven in algemene bewoordingen. Rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit vereisen dat niet wordt afgeweken van de standaardteksten.

Kenmerken van het convenant zijn:

- Het convenant heeft een looptijd van drie jaar.
- Een vertegenwoordiger van het management[17] ondertekent het convenant namens GO.
- Een bestuurder of functionaris op bestuurlijk niveau (veelal de directie: CEO, CFO, digra, of de eindverantwoordelijke bij een organisatie zonder winstoogmerk) ondertekent het convenant namens de organisatie.
- 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.

Voor de formele vastlegging van de afspraken wordt altijd het Nederlandstalige standaardconvenant gebruikt en getekend. Als behoefte bestaat aan een Engelse vertaling van het convenant, wordt die als bijlage toegevoegd. Convenantteksten in andere talen worden niet door GO gebruikt of als bijlage bijgevoegd.

Zie onderdeel 4.4 voor meer informatie over de evaluatie van het convenant.

Partijen
GO streeft ernaar de gehele entiteit in het HT te betrekken, maar in elk geval de onderdelen van de organisatie waar de kernactiviteiten worden ontplooid én die waarin de concernleiding in Nederland overwegende zeggenschap heeft.

In veel gevallen behoren tot de entiteit meer belastingplichtige natuurlijke personen en rechtspersonen. Genoemd kunnen worden: digra's, houdster-, of zustermaatschappijen. Ook deze (rechts)personen wil GO in principe in het convenant betrekken.

Als er samenwerkingsverbanden zijn, is het uitgangspunt dat de behandelteams van de samenwerkende partijen intern overleggen over welk behandelteam verantwoordelijk is voor de behandeling van het samenwerkingsverband. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een deelneming waarin de organisatie niet de volledige zeggenschap heeft.

Als 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.

17 Teamleider, plaatsvervangend directeur of directeur GO.

Maken van werkafspraken
In het convenant zijn de uitgangspunten van HT in algemene bewoordingen beschreven. In het convenant is echter geen ruimte voor vastlegging van werkafspraken ná het tekenen van het convenant of voor een meer concrete, op de organisatie toegespitste invulling van de werkrelatie. In de praktijk is daar echter wel behoefte aan. Bovendien doen dergelijke afspraken recht aan de kernprincipes van HT en helpen ze om het verdere proces van belastingheffing en -afdracht efficiënt te laten verlopen. Partijen kunnen er daarom voor kiezen om bij het tekenen van het convenant in een separaat document vast te leggen welke werkafspraken zijn gemaakt.

Een goede werkrelatie is van cruciaal belang voor een goed functionerend HT. Werkafspraken zien dan ook met name op de invulling van die werkrelatie tussen organisatie en GO en zijn praktisch en procedureel van aard. Te denken valt aan afspraken over:

- aanspreekpunten bij de organisatie en GO;
- periodiek overleg;
- de behandeling van aangiften vennootschaps- en/of inkomstenbelasting (bijvoorbeeld moment van indienen, begeleidende brief met fiscale aandachtspunten, wijze van bespreking van de aangiften);
- de wijze van indienen van verzoeken tot vooroverleg; en/of
- het proactief informeren over btw-aangiften met een ongebruikelijk hoge teruggave, btw-suppleties of LH-correctieberichten met een grote afwijking ten opzichte van de eerder ingediende aangifte.

4.4 Periodieke evaluatie van het convenant: verlenging / beëindiging

Doel

Een periodieke evaluatie is altijd onderdeel van HT en heeft als doel om te reflecteren op de wijze waarop door beide partijen invulling is gegeven aan de individuele werkrelatie en of dit overeenkomt met de verwachtingen van partijen. Het is ook een moment van vooruitkijken. Omdat de looptijd van een convenant beperkt is tot drie jaar, is het evaluatiegesprek ook het moment waarop partijen met elkaar bespreken of zij de HT-relatie willen en kunnen voortzetten. In dat geval kan de looptijd van het convenant verlengd worden met wederom drie jaar.

Inhoud

Evaluatie
Het gesprek geeft GO en de organisatie de gelegenheid om op bestuurlijk niveau de wederzijdse verwachtingen te evalueren. Daarbij wordt in ieder geval gereflecteerd op de volgende onderwerpen:

- de invulling van de werkrelatie (zoals de ervaren transparantie);
- nakoming van de afspraken die in het convenant zijn vastgelegd en overige (werk) afspraken die gemaakt zijn;
- andere kenmerkende zaken die van belang zijn voor de wijze waarop partijen invulling hebben gegeven aan de werkrelatie en de uitgangspunten van HT (zoals voorbeelden waarin vooroverleg snel werd afgehandeld, omgegaan werd met plotseling bij de organisatie opgekomen urgente vragen, en/of hoe verstoringen in de werkrelatie zijn ondervangen);
- mogelijke verbeterpunten over en weer;
- al dan niet verlengen van het convenant; en
- het strategisch behandelplan.

Niet verlengen van het convenant
Indien één van de partijen het convenant niet wenst te verlengen, geeft zij in beginsel onderbouwd aan wat de reden is. Vanzelfsprekend staat het de organisatie altijd vrij om het convenant niet te verlengen en is zij niet verplicht die keuze te onderbouwen. Het past echter wel bij de kernbeginselen van HT om een dergelijke keuze toe te lichten. Als GO het convenant niet wenst te verlengen, dan licht GO de redenen daarvan toe tijdens een gesprek met de organisatie.

Proces
Bij de evaluatie is van de zijde van GO niet alleen het behandelteam[18] betrokken, maar ook altijd iemand van het management.[19] Van de zijde van de organisatie is/zijn in ieder geval degene(n) die het convenant heeft/hebben ondertekend of hun opvolgers aanwezig bij de evaluatie.

Het evaluatiegesprek vindt in ieder geval driejaarlijks plaats, uiterlijk drie maanden vóór de vervaldatum van het convenant. De inhoud van het evaluatiegesprek wordt schriftelijk vastgelegd. GO stelt een conceptverslag op en legt dit voor aan de organisatie. Als er overeenstemming is over de inhoud van het verslag, stuurt GO de definitieve versie aan de organisatie.

Tussentijdse evaluatie

Gedurende de looptijd van het convenant kunnen zich situaties voordoen die aanleiding geven tot een tussentijdse evaluatie van het convenant, zoals veranderingen in beleid (bij GO) of wijzigingen in de (fiscale) strategie of aandeelhouders (bij de organisatie).

4.5 Escalatie, opschorting en tussentijdse beëindiging van het convenant

Escalatie

Het dagelijkse contact tussen de organisatie en GO vindt in de regel plaats tussen de functionarissen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor de fiscaliteit en het behandelteam van GO.

Gedurende de looptijd van het convenant kunnen zich situaties voordoen die vragen om contact of afstemming op een hoger niveau dan de vaste contactpersonen bij beide partijen. In dat geval zoekt de klantcoördinator afstemming in de managementlijn en in de vaktechnische lijn. Afhankelijk van de omstandigheden van het concrete geval vindt vervolgens een gesprek plaats tussen de organisatie en de personen waarmee het behandelteam intern afstemming heeft gezocht.

Opschorting van het convenant

De looptijd van een convenant is drie jaar. Gedurende de looptijd kan de werking van het convenant tijdelijk worden opgeschort. Die situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als sprake is van mogelijke (fiscale) fraude bij de organisatie. De opschorting is tijdelijk van aard. Op een later moment, na gezamenlijke evaluatie van het convenant, vindt besluitvorming plaats. Het besluit om het convenant op te schorten, wordt vooraf afgestemd met de landelijke directie van GO en wordt altijd schriftelijk en met redenen omkleed medegedeeld aan de organisatie.

18 Ten minste de klantcoördinator, maar desgewenst ook andere leden van het behandelteam die een belangrijke rol hebben gespeeld in de klantbehandeling.
19 Teamleider, regiodirecteur of directeur GO. Afhankelijk van wie het convenant mede heeft ondertekend.

Opschorten betekent concreet dat de behandelstrategie niet meer wordt gedeeld en het toezicht naar bevind van zaken en inschatting door GO wordt aangepast. Na opschorting stemt de klantcoördinator in de managementlijn en vaktechnische lijn af op welk moment en door wie (her)evaluatie van het convenant plaatsvindt.

Opschorting van het convenant door de organisatie is ook mogelijk. Ook bij opschorting door de organisatie wordt dat altijd schriftelijk en met redenen omkleed medegedeeld aan GO.

Tussentijdse beëindiging van het convenant

Naast opschorting van het convenant is het onder omstandigheden ook mogelijk het convenant (met onmiddellijke ingang) tussentijds te beëindigen. Dat gebeurt alleen bij zwaarwegende omstandigheden. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg.

4.6 Overgangsregeling convenanten 'oude stijl'

Voor grote organisaties waarmee GO vóór 1 januari 2020 een convenant heeft gesloten, geldt een overgangsregeling. Kort samengevat ziet die overgangsregeling er als volgt uit:

- Organisaties die het bestaande convenant willen omzetten naar een nieuw convenant, krijgen vanaf 1 januari 2020 in principe drie jaar de tijd om te laten zien dat zij voldoen aan de nieuwe toelatingscriteria voor HT.
- Als de organisatie nog niet aan één of meer toelatingscriteria voldoet, stelt zij een plan van aanpak op, op basis waarvan zij tijdig kan voldoen aan de criteria.
- Het behandelteam neemt kennis van de planning en volgt de voortgang. Zodra aan de toelatingscriteria wordt voldaan kan een nieuw convenant worden afgesloten.
- Uiterlijk eind 2022 moet een convenant 'nieuwe stijl' zijn gesloten dan wel duidelijk zijn dat het sluiten van een nieuw convenant op korte termijn een reële optie is. Indien het sluiten van een nieuw convenant een reële optie is én er is een reëel plan van aanpak dat ertoe leidt dat de organisatie in 2023 aan de criteria zal voldoen, kan het bestaande convenant worden verlengd tot het afsluiten van het nieuwe convenant in 2023.

Het gesprek over HT 'nieuwe stijl' en de overgangsregeling

Vanaf 2020 gaat GO met alle grote organisaties waarmee een convenant is gesloten in gesprek over de doorontwikkeling van HT en de gevolgen hiervan voor de organisatie. De volgende zaken zijn daarbij onderwerp van gesprek:

- de belangrijkste veranderingen van HT met ingang van 1 januari 2020;
- de nieuwe toelatingscriteria;
- de vraag of de organisatie een nieuw convenant wil afsluiten;
- aan welke toelatingscriteria de organisatie al voldoet en voor welke criteria aanvullende werkzaamheden nodig zijn (zie onderdeel 4.3.2 voor meer informatie over het op te stellen plan van aanpak);
- de visie van GO op de haalbaarheid van een nieuw individueel convenant;
- indien beide partijen het traject naar een nieuw individueel convenant willen aangaan: een globaal tijdpad en de te ondernemen stappen.

Als beide partijen vinden dat de organisatie nu al voldoet aan alle toelatingscriteria voor HT, kan direct een nieuw convenant worden gesloten. Zie onderdeel 4.3.6 voor meer informatie over het tekenen van het convenant.

Van organisaties die op 1 januari 2020 een convenant hebben, wordt niet verwacht dat zij een volledig self-assessment opstellen, dus ook niet bij evaluatie en omzetten van het bestaande convenant (van voor 2020) in een convenant 'nieuwe stijl'. Wel kan het nodig zijn om te spreken over de toelatingscriteria. Om vast te stellen of, en zo ja in welke mate, dat nodig is, bespreekt de klantcoördinator tijdens een bedrijfsgesprek de in onderdeel 4.2 genoemde criteria met de organisatie om gezamenlijk vast te stellen in welke mate de organisatie al aan die criteria voldoet. Daar waar de organisatie nog niet aan één of meer criteria voldoet, worden voor deze elementen specifieke afspraken gemaakt over de te ondernemen vervolgacties. Daartoe stelt de organisatie een plan van aanpak op, op basis waarvan zij uiterlijk 31 december 2022[20] wel voldoet aan de toelatingscriteria (zie onderdeel 4.3.2).

Beëindiging van het convenant 'oude stijl'

Het convenant 'oude stijl' wordt beëindigd als de organisatie en het behandelteam het eens zijn dat de organisatie niet aan de voorwaarden kan of wil voldoen. Beëindiging van het convenant vindt pas plaats na afstemming met de vaktechnische lijn en de managementlijn. Indien de organisatie het niet eens is met het oordeel van het behandelteam, kan escalatie plaatsvinden naar de regiodirecteur (zie ook onderdeel 4.3.4).

20 Of in uitzonderingssituaties uiterlijk 31 december 2023, zie eerder.

4.7 Toezicht organisaties met convenant

4.7.1 De werkrelatie bij individueel HT

Na het tekenen van het convenant wordt het behandelteam bij GO door de organisatie (pro)actief gevoed met informatie over relevante ontwikkelingen, fiscale risico's en de beheersing van die risico's. HT brengt GO daardoor in een optimale informatiepositie. Het zicht op de organisatie en haar nalevingsgedrag is doorgaans beter dan bij organisaties die niet deelnemen aan HT. Dit stelt GO in staat terug te treden qua toezichtwerkzaamheden en haar toezicht zo efficiënt mogelijk in te vullen.

De organisatie op haar beurt heeft sneller zekerheid over haar fiscale positie. Aangiften en vooroverleg kunnen sneller worden afgewikkeld, omdat het behandelteam er vanuit kan gaan dat de door de organisatie verstrekte informatie juist is. De goede werkrelatie draagt daar ook aan bij. Fiscale vraagstukken worden bovendien opgelost in de actualiteit omdat eerder openstaande fiscale problematiek is afgehandeld. Er zijn daardoor weinig tot geen openstaande fiscale posities in de jaarrekening van de organisatie.

GO stelt zich binnen HT transparant op richting de convenantpartner. Zo deelt GO de door haar onderkende fiscale risico's met de organisatie, die deze informatie kan gebruiken om haar fiscale beheersing te verbeteren (zie onderdeel 4.7.2.2). Dat leidt tot minder fouten en dus tot minder herstel van fouten achteraf. Ook deelt GO het strategisch behandelplan met de organisatie (zie onderdeel 4.7.2.1).

Het voorgaande leidt voor beide partijen tot vergroting van de rechtszekerheid.

Naast voorgaande zal elke organisatie zelf de afweging maken of zij nog andere voordelen ziet in deelname aan HT. GO heeft bijvoorbeeld de ervaring dat organisaties aangeven dat HT past bij hun doelstellingen op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen.

In onderdeel 2.1.5 zijn verschillende soorten behandelactiviteiten beschreven die kunnen plaatsvinden binnen GO dan wel in interactie tussen GO en de organisatie. Voor al deze behandelactiviteiten geldt dat deze ook bij organisaties die deelnemen aan HT kunnen worden uitgevoerd. Kenmerkend voor HT is echter dat de uitvoering van de verschillende activiteiten efficiënter verloopt omdat GO vanuit de optimale informatiepositie gerichter keuzes kan maken.

4.7.2 Behandelactiviteiten

In dit onderdeel wordt een drietal activiteiten beschreven die kenmerkend zijn voor de manier van werken binnen HT bij organisaties in de categorie Groot.

4.7.2.1 Delen van het strategisch behandelplan

GO stelt voor alle organisaties in de categorie Groot en voor de Top 30 publiek (zie onderdeel 3.3) een strategisch behandelplan op. Als een convenant is gesloten deelt GO het strategisch behandelplan met de organisatie. Bij het afsluiten van het convenant en daarna minimaal eens per drie jaar. GO toont zich hierdoor een transparante en voorspelbare convenantpartner.

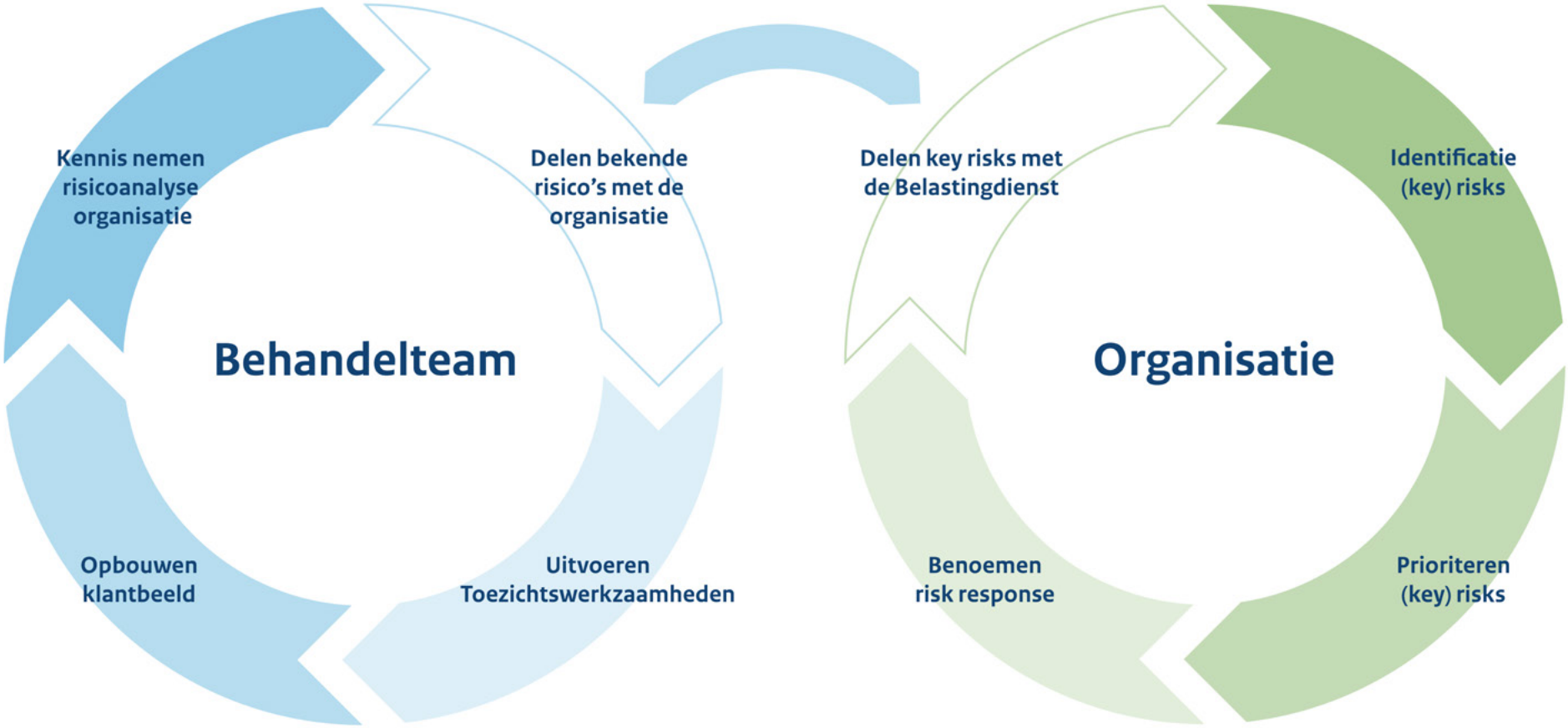
De organisatie verkrijgt hierdoor inzicht in en zekerheid over hetgeen zij van GO kan verwachten. Doordat GO het strategisch behandelplan deelt met de organisatie, wordt het voor de organisatie inzichtelijk hoe GO het gedrag van de organisatie ervaart en wat dit betekent voor het toezicht. Omdat het strategisch behandelplan vooraf wordt afgestemd met de organisatie, wordt een gemeenschappelijke agenda gecreëerd waaraan beide partijen zich verbinden.

Het strategisch behandelplan omvat het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie van GO. Een strategisch behandelplan voor een HT-organisatie bevat nadrukkelijk ook een reflectie op de fiscale *key risks*, de (uitkomsten van de) monitoring van de beheersmaatregelen en wat dit betekent voor het toezicht van GO.

Het strategisch behandelplan wordt minimaal eens per drie jaar met de organisatie gedeeld en ondertekend door de klantcoördinator en een lid van het management. Meer frequent delen is mogelijk als het strategisch behandelplan wezenlijke veranderingen ondergaat.

Het is mogelijk dat binnen een organisatie twee of meer convenanten zijn afgesloten (zie paragraaf 4.3.6). Ook komt het voor dat één convenant is afgesloten waarbij binnen een organisatie verschillende onderdelen verschillende belangen hebben, bijvoorbeeld in geval van in grote mate zelfstandige concernvennootschappen of als de digra of familie een scheiding hebben aangebracht tussen hun privé belangen en zakelijke belangen. Het delen van het strategisch behandelplan is daarom maatwerk. GO houdt rekening met dergelijke omstandigheden bij het delen van het strategisch behandelplan.

Fiscale risicoanalyse



Afbeelding 14: Schematische weergave van het proces van het opstellen en delen van een fiscale risicoanalyse door de organisatie én de wijze waarop GO informatie omtrent risico's verzamelt en reflecteert op de risicoanalyse van de organisatie.

4.7.2.2 Afstemmen van de fiscale risicoanalyse

Een belangrijk onderdeel van elk systeem van fiscale beheersing is de fiscale risico-analyse. Hierbij brengt een organisatie – al dan niet ondersteund door haar adviseur – in kaart welke fiscale risico's voor haar van belang zijn en bepaalt zij in welke mate en op welke wijze zij deze risico's wil beheersen. Daarmee is de risicoanalyse richtinggevend voor de verdere invulling van het geheel van (interne en externe) fiscale beheersing. Zie de bijlage fiscale beheersing voor een uitgebreide toelichting.

Voor toegang tot HT is onder meer vereist dat de organisatie een fiscale risicoanalyse opstelt waaruit in ieder geval blijkt wat haar fiscale *key risks* zijn. Die risicoanalyse is voorafgaand aan het tekenen van het convenant gedeeld, besproken en nader afgestemd met GO. GO verwacht dat de organisatie deze risicoanalyse periodiek actualiseert (ten minste jaarlijks en ook in geval van bijzondere gebeurtenissen, zoals fusies, overnames of uitbreiding van activiteiten naar het buitenland).

GO heeft op basis van het klantbeeld van de organisatie (zie onderdeel 2.1.1) zelf ook bepaalde fiscale risico's onderkend. Op basis daarvan bepaalt GO de invulling van het toezicht.

In het kader van het individuele convenant bespreken de organisatie en GO periodiek (minimaal één keer gedurende looptijd van het convenant) de risicoanalyse van de organisatie en de risico's die GO onderkent. Hierbij reflecteert GO op de fiscale risicoanalyse die de organisatie heeft opgesteld, bijvoorbeeld door aan te geven of GO andere of aanvullende risico's ziet. GO is transparant over deze risico's. GO deelt de uitkomsten van deze bespreking met de organisatie en legt ze vast in het strategisch behandelplan dat periodiek met de organisatie wordt gedeeld (zie onderdeel 4.7.2.1). Hiermee wordt recht gedaan aan de kernbeginselen van HT: zowel de organisatie als GO zijn transparant overde onderkende risico's en de betekenis hiervan voor het toezicht. Door de risicoanalyse met GO te delen toont de organisatie bovendien begrip voor de positie van GO: die heeft per definitie minder zicht op de (key) risico's dan de organisatie zelf. Risico's delen maakt de informatieasymmetrie kleiner.[21]

21 Zie meer uitgebreid onderdeel 4 van het memo Beschrijving self-assessment en risicoanalyse.

4.7.2.3 Monitoring key risks

Interne monitoring (zie de bijlage fiscale beheersing) door de organisatie 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 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 toezicht dat GO uitoefent.

Hiervoor is het van belang dat de organisatie en GO in gesprek zijn over zowel de onderkende *key risks* als de in het kader van de monitoring door de organisatie gehanteerde materialiteit. Voldoende frequente monitoring houdt in dat de organisatie periodiek (maar ten minste jaarlijks) toetst of – en daarmee aannemelijk maakt dat – de aangiften vrij zijn van materiële onjuistheden welke samenhangen met de *key risks*. GO en de organisatie bespreken periodiek de uitkomsten van de fiscale monitoring en wat die uitkomsten betekenen voor het toezicht van GO. Voor het begrip materiële onjuistheden is het van belang dat de organisatie en GO in gesprek zijn over de in het kader van monitoring door de organisatie gehanteerde materialiteit.[22]

Daar waar de organisatie een andere materialiteit hanteert dan die van GO, bespreken de organisatie en GO:

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

De inrichting van de fiscale beheersing en monitoring is vormvrij. Er is geen vast format waaraan dit moet voldoen. Wel heeft GO in overleg met het bedrijfsleven en de adviespraktijk good practices opgesteld die kunnen worden gebruikt voor het inrichten en onderhouden van het Tax Control Framework. Zie ook Bijlage 1: Individuele klantbehandeling en fiscale beheersing.

22 Voor zijn eigen positie hierin verwijst de Belastingdienst naar de zogenoemde materialiteitstabel uit het Handboek Controle.

5 Hoofdstuk Categorie Middelgroot

5 Inhoudsopgave

5.1 Algemeen 70

5.2 Toezicht Middelgroot en HT 72

5.3 Overgangsregeling bestaande individuele convenanten 76

5 Categorie Middelgroot

5.1 Algemeen

Criteria categorie Middelgroot

Een organisatie kwalificeert als Middelgroot als zij onder GO valt, maar niet valt onder de categorie Top of Groot.

Algemene kaders

In de uitvoerings- en toezichtstrategie van GO (zie onderdeel 1.2.2) zijn de algemene uitgangspunten van het toezicht van GO geformuleerd. Het toezicht op organisaties in de categorie Middelgroot is ingevuld in lijn met die uitgangspunten. Die uitgangspunten worden hier niet uitgebreid herhaald. Hierna volgt wel een samenvatting van de belangrijkste uitgangspunten van het toezicht in de categorie Middelgroot. Daar waar er verschillen bestaan in het toezicht op organisaties uit de categorie Middelgroot ten opzichte van de algemene uitgangspunten uit hoofdstuk 2 worden die hierna nader geduid.

Individuele klantbehandeling
GO wil de compliance van organisaties vergroten door middel van individuele klantbehandeling. Individuele klantbehandeling is gebaseerd op kennis van en ervaringen met de organisatie. Individuele klantbehandeling is uitgebreid beschreven in hoofdstuk 2 en geldt onverkort voor organisaties die behoren tot de categorie Middelgroot. Middelgrote organisaties hebben een klantcoördinator en daarmee een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst. Uitgangspunt in het toezicht is responsief handelen. In de categorie Middelgroot werkt GO binnen de kaders van de individuele klantbehandeling in vergelijking met de categorieën Top en Groot meer, maar niet uitsluitend reactief en werkt GO onder meer vanuit signalen. Ook kan gebruik gemaakt worden van groepsbeelden en groepsstrategieën.[23] Signalen die aanleiding kunnen geven voor behandelactiviteiten kunnen in de categorie Middelgroot voortkomen uit het klantbeeld, contacten met de organisatie en/of uit andere bronnen binnen of buiten GO.

Responsief handelen
Een van de uitgangspunten van de uitvoerings- en toezichtstrategie is responsief handelen. GO geeft daar invulling aan door haar optreden af te stemmen op de motieven en het feitelijk vertoond gedrag van organisaties. Het vertrekpunt daarbij is ondersteuning en samenwerking om organisaties die hun verplichtingen willen nakomen daartoe in de gelegenheid te stellen. Als een organisatie niet kan of wil meewerken, gaat GO over op repressievere en meer intensieve behandelactiviteiten. Het toezicht van GO beslaat daarmee het hele spectrum van dienstverlening en HT tot fraude- en constructiebestrijding.

Invulling toezicht Middelgroot

Klantbeeld
GO stelt voor organisaties in de categorie Middelgroot in beginsel geen strategisch behandelplan op. Wel wordt op basis van de beschikbare informatie een klantbeeld gevormd. Dit klantbeeld is gebaseerd op binnen de Belastingdienst aanwezige informatie en wordt gevoed uit de klantbehandeling. Voor de organisaties uit de categorie Middelgroot wordt er daarom gewerkt met een lichtere variant van het klantbeeld dan die is beschreven in 2.1.1. De lichtere variant van het klantbeeld heeft ook als doel de klantcoördinator en de specialisten te ondersteunen bij het maken van keuzes in het toezicht en het onderhouden van de werkrelatie. Gewenst is dat het klantbeeld voldoende informatie bevat om te beoordelen of een binnenkomend signaal nader aandacht behoeft en wat de intensiteit van de behandeling zou moeten zijn. Het klantbeeld geeft een indruk van de complexiteit en in beperkte mate van de compliance van de organisatie.

23 De groepsstrategieën zijn in ontwikkeling.

In beginsel wordt het klantbeeld gevormd uit de informatie over de organisatie die bij de Belastingdienst aanwezig is, aangevuld met de ervaringen tijdens de klantcontacten. Het klantbeeld wordt door de klantcoördinator en de specialisten achteraf aangevuld naar aanleiding van de bevindingen bij de behandelactiviteiten, waaronder het bedrijfsgesprek. Voor de werkrelatie is het van belang dat GO een beeld heeft van het gedrag van de organisatie en de invloed daarop van zijn adviseur, inclusief in welke mate vertrouwd kan worden op de fiscale kennis van beiden. Een ander relevant onderdeel van het klantbeeld is de juridische structuur. De klantcoördinator zorgt dat dit geregeld geactualiseerd wordt, bijvoorbeeld in combinatie met het uitvoeren van een behandelactiviteit.

Als een zeer vermogende persoon of familie de aandeelhouder(s) zijn van een organisatie in de categorie Middelgroot wordt wel een klantbeeld opgesteld (zie onderdeel 2.1.1). Als sprake is van een HT overgangssituatie zoals in 5.3 beschreven wordt wel een volledig individueel klantbeeld opgesteld zoals beschreven in 2.1.1.

Behandelstrategie
Binnen de categorie Middelgroot wordt in beginsel voor een individuele organisatie vooraf geen individuele behandelstrategie bepaald en wordt geen strategisch behandelplan opgesteld, tenzij er sprake is van een bijzondere situatie (zoals doelgroep ZVP) of van een nog lopend individueel convenant. In die gevallen wordt een klantbeeldanalyse (2.1.2) en een strategisch behandelplan opgesteld en actueel gehouden. Bij ZVP dossiers wordt altijd een strategisch behandelplan opgesteld voor de behandeling van de familie en de aan hen gelieerde organisaties.

Binnenkomende signalen van alle middelen, processen en invordering voor organisaties in de categorie Middelgroot worden door de klantcoördinator geduid en waar nodig verwerkt in een gewenste behandelactiviteit (2.1.4). In overleg met specialisten bepaalt de klantcoördinator aan de hand van de aard van het signaal en het aanwezige klantbeeld of een behandelactiviteit gewenst is, wanneer die het beste kan plaatsvinden en welk effect daarmee beoogd wordt.

De klantcoördinator beoordeelt op dat moment ook of er andere signalen zijn waarover bij het uitvoeren van de behandelactiviteit informatie moet worden ingewonnen. Waar nodig maakt de klantcoördinator een plan van aanpak. Dat kan eenmalig zijn, maar ook betrekking hebben op een langere periode, bijvoorbeeld als er een groot aantal signalen is of een meerjarige aanpak nodig is. Naast deze specifieke activiteiten voert GO bij een organisatie uit de categorie Middelgroot in ieder geval onderstaande activiteiten uit:

- Een organisatie uit de categorie Middelgroot wordt mede in het belang van de zakelijke werkrelatie tenminste eens in de drie jaar geraakt door een klantcontact/toezichtactiviteit waarmee in direct contact met de organisatie wordt getreden. Deze activiteit ziet op het geheel of een substantieel deel van de organisatie. Bedrijfsgesprekken vinden plaats indien een signaal daartoe aanleiding geeft. Als er twee jaar geen contact met de organisatie is geweest, is het bedrijfsgesprek één van de opties om een toezichtcontact binnen de driejaarstermijn te laten plaatsvinden.
- Een organisatie kan getrokken worden in het kader van een steekproef. Bijvoorbeeld in een steekproef waarbij belastingcontroles worden gedaan om de kwaliteit van de aangiften te monitoren. Bij getrokken organisaties moet altijd een boekenonderzoek plaatsvinden.

Voor onderkende groepen binnen de categorie Middelgroot kunnen centraal (op landelijk niveau) groepsstrategieën worden opgesteld. De groepsstrategieën zijn in ontwikkeling.

Planning en regie
Om de juiste keuzes te maken worden de voorgestelde toezichtactiviteiten geprioriteerd. Het deel van de voorgestelde toezichtactiviteiten waar geen prioriteit aan wordt gegeven of waarvoor geen capaciteit beschikbaar is, wordt niet uitgevoerd. Zie ook 2.1.4.

5.2 Toezicht Middelgroot en HT

5.2.1 HT in de categorie Middelgroot

Voor middelgrote organisaties is deelname aan HT vanaf 1 januari 2020 alleen nog mogelijk via een fiscaal dienstverlenersconvenant (FDC), zie 5.2.2. Voor middelgrote organisaties die vóór 1 januari 2020 een individueel convenant hebben afgesloten geldt een overgangsregeling (zie 5.3).

5.2.2 HT via een fiscaal dienstverlenersconvenant

HT via de fiscaal dienstverlener richt zich op het MKB en op middelgrote organisaties die niet in aanmerking komen voor een individueel convenant. Het horizontale toezicht via de fiscaal dienstverlener staat beschreven in de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners (HT FD). In de volgende paragrafen staat wat specifiek relevant is voor GO.

Bij HT FD steunt GO op het werk dat de fiscaal dienstverlener voor zijn klant (de organisatie) doet. GO kan haar toezicht daardoor aanpassen. De basis hiervoor ligt in de houding en het gedrag (vertrouwen, begrip en transparantie) van zowel de organisatie als de fiscaal dienstverlener en het interne kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.

De Belastingdienst sluit met fiscaal dienstverleners convenanten die in ieder geval betrekking hebben op de belastingmiddelen inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonheffingen en omzetbelasting. De afgesloten convenanten strekken zich uit over het hele proces: van het tot stand komen van de aangifte tot de betaling van de verschuldigde belasting.

Om de kwaliteit te borgen van de aangiften die onder HT FD worden ingediend, is een adequaat werkend kwaliteitssysteem bij de fiscaal dienstverlener nodig. Beroeps-, branche- en koepelorganisaties leveren vaak een belangrijke bijdrage aan het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener. De Belastingdienst kan bij het afsluiten van convenanten met fiscaal dienstverleners steunen op de kwaliteitseisen die koepelorganisaties stellen. Als een fiscaal dienstverlener niet via een koepelorganisatie kan deelnemen, kan een zelfstandig FDC worden gesloten. Hiervoor voert de Belastingdienst zelf een verkenning uit op het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.

5.2.3 Aanmelden van middelgrote organisaties

Fiscaal dienstverleners selecteren organisaties die voldoen aan eisen voor deelname, zoals gesteld in de Leidraad HT FD. De middelgrote organisatie geeft vervolgens via een fiscaal dienstverlener aan dat hij wenst mee te doen aan HT FD en kan en wil voldoen aan de voorwaarden.

De fiscaal dienstverlener meldt de organisatie via een aanmeldingsformulier aan bij de relatiebeheerder van de Belastingdienst. Daarbij geeft de fiscaal dienstverlener aan voor welke (fiscale) middelen de aanmelding geldt. De relatiebeheerder zet de aanmelding door naar de klantcoördinator waar de entiteiten met een FDC zijn ondergebracht. Deze klantcoördinator voert een beperkte inhoudelijke beoordeling van de aanmelding uit.

Indien een ZVP wordt aangemeld onder HT FD is het belangrijk dat de fiscaal dienstverlener zich er van bewust is, dat zijn kwaliteitssysteem ook de kwaliteit van dit soort complexe aangiften moet waarborgen.

Met deze beperkte inhoudelijke beoordeling van de aanmelding wordt geïnventariseerd of er belemmeringen zijn voor deelname. Het uitgangspunt is dat de aanmelding wordt geaccepteerd. De toets die de klantcoördinator van GO uitvoert bestaat uit 3 onderdelen, zoals beschreven in onderdeel 5.4 van de Leidraad HT FD.

Processtappen aanmelding middelgrote organisatie HT FD

Fiscaal dienstverlener selecteert klant die kwalificeert voor HT FD

Verklaring van organisatie
- Wens om mee te willen doen met HT
- Kan voldoen aan de voorwaarden

Aanmelding via aanmeldingsformulier door fiscaal dienstverlener

Klantcoördinator GO voert beperkte inhoudelijke beoordeling uit
- Administratieve toets
- Globale inhoudelijke toets o.b.v. bestaand klantbeeld
- Afwerken van lopende processen

Relatiebeheerder MKB rondt aanmeldproces af
- Terugkoppeling start organisatie onder HT FD aan fiscaal dienstverlener
- Bevestiging met brief aan de organisatie

Begin toezicht volgens HT FD

Afbeelding 15: Schematische weergave van de processtappen van een middelgrote organisatie vanaf het moment van aanmelding tot het begin van toezicht volgens HT FD

Mocht daar aanleiding toe zijn, dan bespreekt de klantcoördinator, in afstemming of samen met de relatiebeheerder van de fiscaal dienstverlener, het klantbeeld (van het betreffende onderdeel) van de organisatie met die fiscaal dienstverlener. De bespreking tussen de klantcoördinator, relatiebeheerder en de fiscaal dienstverlener betreft het uitwisselen van de bestaande informatie die het behandelteam heeft en informatie die de fiscaal dienstverlener heeft. De bespreking wordt afgerond met de conclusie of (onderdelen van) een middelgrote organisatie kan (kunnen) deelnemen aan HT FD. Het uitgangspunt is dat de aanmelding wordt geaccepteerd. De beperkte beoordeling van de aanmelding wordt binnen 2 weken afgerond. Als er een gesprek gevoerd moet worden met de organisatie is de termijn 4 weken. In principe start direct daarna de deelname aan het FDC, tenzij eerst lopende problematiek afgerond moet worden. Hierover maakt de klantcoördinator voortgangsafspraken met de fiscaal dienstverlener en stemt deze af met de relatiebeheerder. De relatiebeheerder rondt de aanmelding af (terugkoppeling aan de fiscaal dienstverlener, opname in de systemen en verzenden van de bevestigingsbrief aan de onderneming).

5.2.4 Wat betekent de keuze voor de organisatie, voor de Belastingdienst?

Uitgangspunt is dat het toezicht wordt aangepast op onderdelen van de middelgrote organisaties die onder de werking van het FDC vallen. Dit gebeurt bij GO op een soortgelijke wijze als onder HT FD bij MKB.

In de categorie Middelgroot gelden voor organisaties die zijn aangemeld onder HT FD dezelfde serviceniveaus als bij MKB. Dit betekent dat aangiften VPB en IH, die onder de werking van een FDC vallen, in beginsel niet worden geselecteerd voor aanslagregeling of signaalgerichte boekenonderzoeken. Uitzonderingen op de hoofdregel zijn mogelijk, bijvoorbeeld wanneer de aangifte van een organisatie is geselecteerd in de steekproef, in bepaalde landelijke acties, bij ontoelaatbare uitworp of bij concrete signalen van materiële fouten. Relevante uitworpredenen worden, samen met de signalen die binnen MKB zijn verzameld, geanalyseerd en eventueel door de relatiebeheerder besproken met de FD.

In de categorie Middelgroot als geheel kan de Belastingdienst door een steekproef organisaties selecteren voor (gegevensgerichte) boekenonderzoeken. Dit is te vergelijken met de steekproef ondernemingen die de Directie MKB uitvoert, Organisaties die onder HT FD zijn aangemeld zijn niet uitgesloten van deze steekproeven.

Om tot een goede uitvoering van HT FD te komen worden door GO in elke unit klantcoördinatoren aangewezen die gespecialiseerd zijn in deze vorm van HT. Op deze wijze kan de werkrelatie tussen de relatiebeheerders, de klantcoördinatoren en de middelgrote organisaties van GO die onder een FDC worden aangemeld het meest optimaal worden vormgegeven.

De behandeling van verzoeken om vooroverleg is de verantwoordelijkheid van GO. Als stukken binnenkomen bij de relatiebeheerder, worden deze gedeeld met de klantcoördinator van de middelgrote organisatie. Bij vooroverleg is het uitgangspunt binnen HT FD dat de Belastingdienst vertrouwt op een juiste en volledige weergave van het feitencomplex. Zie hiervoor hoofdstuk 6 van de Leidraad HT FD. Het streven is dat het verzoek binnen 2 weken is behandeld. Als deze termijn niet wordt gehaald, dan bericht de relatiebeheerder of de klantcoördinator de fiscaal dienstverlener over de reden van de vertraging, bij wie het verzoek in behandeling is en wat de verwachte einddatum is.

Eventuele bezwaar- en beroepschriften worden behandeld door GO.

Als GO een bedrijfsgesprek organiseert waarbij de agenda onderdelen van de middelgrote organisatie raakt die zijn aangemeld voor het HT FD, wordt de fiscaal dienstverlener ook uitgenodigd. Komen tijdens een bedrijfsgesprek zaken aan de orde die het FDC raken, dan informeert de klantcoördinator de relatiebeheerder.

5.2.5 Contact tussen klantcoördinator en de relatiebeheerder tijdens de klantbehandeling

Een goede en tijdige uitwisseling van ervaringen en andere informatie tussen de klantcoördinator van GO en de relatiebeheerder van de fiscaal dienstverlener met een FDC is noodzakelijk om het toezicht optimaal te kunnen aanpassen. Dit betekent dat de klantcoördinator, namens het behandelteam van GO, opvallende zaken meldt aan de relatiebeheerder. Het kan bijvoorbeeld gaan om eigen waarnemingen in het vooroverleg of voorgenomen behandelactiviteiten door de klantcoördinator 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 de klantcoördinator van GO over vooroverleg en de gegeneraliseerde resultaten van het metatoezicht, zodat het behandelteam deze kan meewegen in zijn behandelstrategie.

Afbeelding 16: Schematische weergave van de rolverdeling tussen de klantcoördinator en de relatiebeheerder. De klantcoördinator houdt zich bezig met de inhoudelijke behandeling van klanten. De relatiebeheerder is verantwoordelijk dat het proces voldoet aan de verwachtingen en draagt bij aan het behalen van de doelstellingen van het HT.

5.3 Overgangsregeling bestaande individuele convenanten

Individuele convenanten kunnen alleen worden gesloten met organisaties die vallen onder de categorie Groot. Middelgrote organisaties zijn voor HT aangewezen op aansluiting bij het FDC. Een aantal middelgrote organisaties heeft nog een individueel convenant. Dit kan worden omgezet in deelname aan een FDC, of eventueel in een individueel convenant met beperkte duur of het moet worden beëindigd. De overgangsregeling houdt in:

- Het individuele convenant blijft geldig tot uiterlijk 31 december 2022.
- GO bespreekt met de individuele organisatie de gevolgen van de veranderingen in HT. Deze besprekingen zullen plaatsvinden in de periode 2020-2022. Daarbij zijn er de volgende mogelijkheden:
  - De deelname van de organisatie in HT wordt voortgezet door een aanmelding door een fiscaal dienstverlener onder een FDC. Dit kan alleen als er een FDC is tussen de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst.
  - De deelname van de organisatie in HT wordt voortgezet door het – eenmalig – afsluiten van een individueel convenant met een looptijd van drie jaar. De organisatie moet dan wel voldoen aan een aantal nieuw geformuleerde kwalitatieve criteria. Deze mogelijkheid zal vooral van belang zijn voor organisaties waar aanmelding onder een FDC geen reële optie is, bijvoorbeeld omdat de Belastingdienst met de fiscaal dienstverlener van de organisatie geen FDC heeft afgesloten.
  - Als een middelgrote organisatie nog niet voldoet aan de bijgestelde criteria voor een individueel convenant krijgt zij in samenspraak met GO tot uiterlijk 31 december 2023 de tijd om alsnog aan die criteria te voldoen. Daarbij moet wel op 31 december 2022 voor de organisatie en GO vaststaan dat de organisatie daadwerkelijk in 2023 aan de criteria zal kunnen voldoen. Dit moet blijken uit een reëel plan van aanpak. Vanaf het moment dat GO en de organisatie samen constateren dat aan de criteria wordt voldaan, kan eenmalig een individueel convenant met een looptijd van drie jaar worden afgesloten.

Uitkomst van de bespreking kan ook zijn dat de organisatie en GO in onderlinge afstemming tot de conclusie komen dat het beter is dat het convenant wordt beëindigd en dat de samenwerking in het reguliere toezicht zal worden voortgezet. Ook bij deze ondernemingen zal het uitgangspunt van responsief toezicht blijven bestaan. Als de organisatie transparant is, de fiscale beheersing op orde heeft en een risicomijdende fiscale strategie nastreeft zal de nadruk in het toezicht van de Belastingdienst liggen op dienstverlening.

Afkortingen

Afkortingen

AKC	Assistent-Klantcoördinator
AO/IB	Administratieve organisatie en interne beheersing
APA	Advance Pricing Agreement
ATR	Advance Tax Ruling
BCF	Business Control Framework
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BW	Burgerlijk Wetboek
CAB	Controleaanpak Belastingdienst
CbC-team	Country-by-Country reporting-team
CbCr	Country-by-Country reporting
CCB	Coördinatiegroep Constructiebestrijding
CGVP	Coördinatiegroep Verrekenprijzen
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CTC	Coördinatiegroep Tax Havens en Concernfinanciering
DGA / Digra	Directeur-grootaandeelhouder
EDP	Electronic Data Processing
FD	Fiscaal dienstverlener
FDC	Fiscaal dienstverlenersconvenant
GO	Belastingdienst Grote Ondernemingen
HT	Horizontaal Toezicht
HT FD	Horizontaal Toezicht via Fiscaal Dienstverlenersconvenant
ICAP	International Compliance Assurance Programme
IFZ	Internationale Fiscale Zekerheid (behandelteam IFZ of college IFZ)
IH	Inkomensheffingen
ITP	Individueel toezichtplan
KC	Klantcoördinator
Lavaco	Landelijk vaktechnisch coördinator
LH	Loonheffingen
LVTO KC	Landelijk Vaktechnisch Overleg Klantcoördinatoren

MKB	Belastingdienst Midden- en kleinbedrijf
MLC	Multilaterale controle
MVO	Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen
OB	Omzetbelasting
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
TCF	Tax Control Framework
Vpb	Vennootschapsbelasting
VTA	Vaktechnisch adviseur
Vaco	Vaktechnisch coördinator
ZVP	Zeer vermogende personen

Begrippen

Begrippen

Aanvaardbare aangifte

De term die die de Belastingdienst hanteert als norm in het toezicht. Hiermee maakt de Belastingdienst duidelijk wanneer een aangifte in het kader van het toezicht als 'goed genoeg' kan worden aangemerkt. Dat is concreet het geval als deze voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. Daartoe moeten twee vragen beantwoord worden: 1 Geeft de aangifte de feiten juist en volledig weer? 2 Worden die feiten op fiscaal aanvaardbare wijze geïnterpreteerd? Het is belangrijk op te merken dat de term 'aanvaardbare aangifte' geen zelfstandig juridisch begrip is. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Een belastingplichtige heeft de verplichting en de verantwoordelijkheid om deze wet- en regelgeving na te leven als hij een aangifte opstelt en indient. De term 'aanvaardbare aangifte' heeft dus betekenis in het kader van de belastingcontrole. Met 'aanvaardbaar' wordt invulling gegeven aan de eis van een doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving, zoals verwoord in de permanente opdracht aan de Belastingdienst.

Behandelstrategie

Een strategie van het behandelteam waarin de voorgestelde behandelactiviteiten staan die op de korte en de middellange termijn voor de verschillende belastingmiddelen worden uitgevoerd. Een behandelstrategie wordt opgesteld voorde organisaties in de categorieën Top, Groot en in bepaalde gevallen bij Middelgroot. De behandelstrategie wordt vastgelegd in een strategisch behandelplan.

Compliance

Compliance omvat volgens de OESO vier elementen; (terecht) registreren voor belastingplicht, (tijdig) aangifte doen, juist en volledig aangifte doen, en (tijdig) betalen. Het is de strategie van de Belastingdienst om te bevorderen dat burgers en bedrijven zoveel mogelijk uit zichzelf de regels naleven.

Entiteit

Het geheel van organisaties en natuurlijke personen die logischerwijs met elkaar samenhangen. Een entiteit kan een enkele organisatie zijn, maar ook een samenstel van gelieerde organisaties en natuurlijke personen inclusief substantiële belangen in deelnemingen.

Handhavingsregie

De regie die de Belastingdienst voert op de handhaving door in te spelen op maatschappelijke ontwikkelingen en keuzes te maken over de inzet van een (adequate mix van) handhavingsinstrumenten om te zorgen dat burgers en bedrijven die de (fiscale) regels naleven dat ook blijven doen en om niet-naleving tegen te gaan. 'Handhaving' omvat het samenstel van activiteiten – van dienstverlening tot opsporing – dat de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft. De Belastingdienst probeert zoveel mogelijk proactief en in de actualiteit te handelen en problemen te voorkomen, in plaats van reactief te zijn.

Horizontaal toezicht

Horizontaal toezicht is een verzameling van activiteiten gericht op het stimuleren van structurele fiscale regelnaleving en snellere rechtszekerheid vanuit de uitgangspunten wederzijds begrip, wederzijdse transparantie en geïnformeerd vertrouwen. Om de uitgangspunten die bij Horizontaal toezicht horen te bekrachtigen wordt op verzoek van de organisatie een individueel convenant afgesloten of wordt een aangifte onder een fiscaal dienstverlenersconvenant ingediend.

Individuele klantbehandeling Individuele klantbehandeling kenmerkt zich door een vast aanspreekpunt bij GO voor organisaties: de klantcoördinator. De klantcoördinator en de andere behandelteamleden geven invulling aan de individuele klantbehandeling. Individuele klantbehandeling is gebaseerd op kennis van en ervaring met de klant, waarbij GO rekening houdt met de (internationale) context waarbinnen de klant en de Belastingdienst opereren.

Key risks Key risks zijn alle inherente fiscale risico's die – op basis van kans maal impact – individueel beschouwd zouden kunnen leiden tot materiële onjuistheden in de aangiften en andere fiscale verantwoordingen en/of tot niet (tijdig) betalen van verschuldigde belastingen.

Klantbeeld Alle informatie bij elkaar over een organisatie noemen we het klantbeeld en bestaat uit de onderdelen 'zicht op de organisatie', 'zicht op de fiscaliteit' en 'zicht op de compliance'.

Klantbeeldanalyse Een analyse van het klantbeeld die tot doel heeft het algehele klantbeeld terug te brengen tot de kern van de zaak, zodat GO op basis hiervan het toezicht op de klant op een efficiënte en effectieve wijze kan inrichten. Het behandelteam maakt tijdens een klantsessie keuzes over welke informatie en welke analyses in ieder geval nodig zijn voor het opstellen van een adequate behandelstrategie.

Klantsessie Een collegiaal overleg van de behandelteamleden. Naast de klantcoördinator nemen de assistent klantcoördinator, de middelspecialisten, de controlespecialist en de verantwoordelijke manager deel aan de klantsessie. Klantsessies worden georganiseerd voor organisaties uit de categorieën Top en Groot. Het behandelteam analyseert tijdens een klantsessie het klantbeeld en bepaalt de behandelstrategie.

Responsief handelen Het afstemmen van de klantbehandeling op het gedrag dat burgers en bedrijven laten zien en het onderliggende motief.

Strategisch behandelplan Het strategisch behandelplan bestaat uit het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie.

Tax Control Framework Een Tax Control Framework (TCF) is, volgens de commissie Stevens (2012, p. 81/82), een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen het bedrijf. De fiscale functie speelt een rol in (nagenoeg) alle bedrijfsprocessen. Het TCF heeft als doel beheersing van de totale fiscaliteit. Ook de tijdige en juiste betaling valt binnen de scope van een TCF.

Bijlagen

Bijlage 1: Individuele klantbehandeling en fiscale beheersing

Deze bijlage geeft handvatten voor de fiscale beheersing (hierna: tax control framework, TCF of fiscale beheersing). De inhoud ervan is relevant voor alle organisaties die vallen onder de individuele klantbehandeling, ongeacht onder welke categorie zij vallen.

De wijze waarop een organisatie haar fiscale beheersing inricht is aan de organisatie zelf. Het TCF is voor iedere organisatie uniek en de ontwikkeling ervan is maatwerk. De Belastingdienst gaat uit van de 'open norm' die is opgenomen in artikel 52 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR):
Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

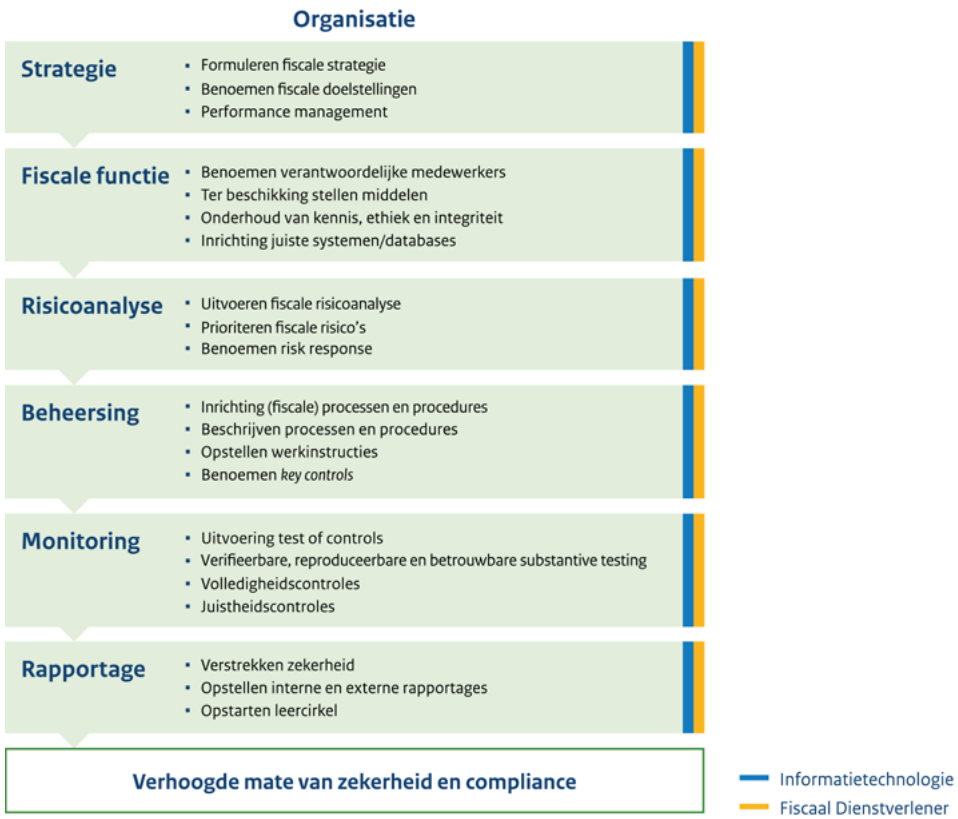
Voor een organisatie heeft het TCF het doel om 'in control' te zijn op het vlak van de fiscaliteit. De behoefte aan sturing, beheersing en verantwoording binnen een organisatie bepalen hoe het TCF vorm krijgt. Het TCF moet waarborgen dat een organisatie 'in control is'. Een van de gevolgen daarvan is dat een organisatie in staat is de wettelijk vereiste aangifte en andere fiscale verantwoordingen in te dienen.

De betekenis van het TCF in het toezicht van GO is tweeledig:
1 Informatie over de reikwijdte en kwaliteit van de fiscale beheersing is belangrijke input voor het klantbeeld. Dit levert (positieve) voorinformatie op die van belang is voor de mate waarin de Belastingdienst zijn toezicht kan aanpassen. De toelatingscriteria voor een individueel convenant moeten in dit licht worden gezien.
2 GO wil in zijn toezichtactiviteiten waar mogelijk steunen op het werk dat aan de fiscale beheersing is gedaan binnen de organisatie of door externe deskundigen, zoals fiscale dienstverleners of accountants (het schillenmodel).

GO wil informatie hebben over de opzet, het bestaan en de werking van het TCF van de organisatie en de scope en kwaliteit van de werkzaamheden van externe deskundigen. Om zijn toezicht goed aan te kunnen passen heeft GO onder meer behoefte aan informatie over het TCF.

Basisprincipes van fiscale beheersing

GO gaat met een organisatie het gesprek over het TCF aan op basis van een aantal onderdelen daarvan. Dit is in de afbeelding hieronder weergegeven.



Afbeelding 17: Basisprincipes van fiscale beheersing [24]

24 Van der Hel-Van Dijk, L., & Siglé, M. (2021). Tax assurance en de doorontwikkeling van horizontaal toezicht. In: L. van der Hel & M. Siglé (eds.), Tax Assurance in een digitale wereld: Essays deel 2. Nyenrode Tax Academy Press, januari 2021.

Strategie

In de fiscale strategie komt tot uiting welke fiscale doelen de organisatieleiding zichzelf stelt en hoe zij deze doelen op strategisch niveau wil realiseren. Inzicht in de fiscale strategie geeft de Belastingdienst een eerste beeld van de houding en het beoogde gedrag van de organisatie. Het delen van een gedocumenteerde fiscale strategie kan dit inzicht verschaffen. Belangrijke onderdelen van een fiscale strategie zijn de betrokkenheid van het bestuur bij tax planning, gewenste rapportages, indiening van aangiften en betalingsstrategieën, de zogenaamde 'tone at the top', 'soft controls', de gewenste werkrelatie met de Belastingdienst en de risicobereidheid van het bestuur.

Fiscale functie

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

Risicoanalyse

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

a In de risicoanalyse worden allereerst de inherente fiscale risico's geïdentificeerd (zie bijlage 2). Ten aanzien van risico's bestaan verschillende indelingen en classificaties. Voor het fiscale toezicht is het met name van belang dat fiscaaltechnische risico's zich op meerdere niveaus kunnen voordoen. Het handboek controle geeft in dat kader nadere guidance door te spreken over zowel risico's op entiteitsniveau als op procesniveau.[25]

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

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

25 Belastingdienst (2020), Handboek Controle, p. 105.

Beheersingsmaatregelen

Het afdekken van de geïdentificeerde risico's (als één van de mogelijke risk responses) kan worden gedaan door middel van beheersingsactiviteiten, één van de componenten van interne beheersing binnen COSO-ICF[26] en COSO-ERM.[27] COSO maakt een onderscheid tussen preventieve, detectieve, handmatige en geautomatiseerde beheersingsactiviteiten ('Control Activities'). COSO noemt de volgende voorbeelden van beheersingsactiviteiten:

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

Voor het TCF is het noodzakelijk dat de organisatie vanuit de guidance van COSO, of andere risicobeheersingsmodellen, een vertaalslag maakt naar de fiscaliteit. Zie in dit kader ook het Handboek Controle waarin wordt ingegaan op diverse beheersingsmaatregelen.

26 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control – Integrated Framework, 1992.
27 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Enterprise Risk Management, 2004.

Monitoring

Als onderdeel van de interne beheersing treft een organisatie monitoringmaatregelen.[28] Deze maatregelen kennen twee functies, namelijk:

- een prospectieve functie waarmee monitoring de organisatie in staat stelt inadequate interne beheersing en/of onbekende risico's op te sporen en aan te passen, zodat de interne beheersing in de toekomst goed functioneert, en
- een retrospectieve functie waarmee monitoring dient als 'vangnet' om te voorkomen dat bijvoorbeeld materiële fouten in de aangiften terechtkomen.

Monitoring draagt er aan bij dat een organisatie haar doelstellingen behaalt. Vaak leiden veranderende omstandigheden ertoe dat een beheersingsmaatregel die voorheen goed werkte, achterhaald is; monitoring kan een dergelijke situatie identificeren.

Een organisatie kan haar interne monitoring op verschillende manieren inrichten, afhankelijk van hetgeen het best bij de organisatie past. Gezien de omvang van de organisaties waar deze leidraad betrekking op heeft en de wens om de interne monitoring zo effectief en efficiënt mogelijk in te richten, ligt het toepassen van de statistische steekproef als onderdeel van de interne beheersing voor de hand.

Het Three lines model[29] kan behulpzaam zijn bij de inrichting van monitoring. Dit model helpt organisaties onder andere structuren en processen in kaart te brengen die bijdragen aan het realiseren van doelstellingen gericht op de bescherming en vergroting van de waarde van een organisatie. Het model onderscheidt drie kernrollen.

28 Vaak doemt de vraag op of een maatregel een vorm van monitoring is of een afzonderlijke beheersingsmaatregel. Deze discussie valt buiten het doel van deze Leidraad en wordt verder niet behandeld.
29 Het model stond eerder bekend onder de naam de 'Three Lines of Defense'.

De eerste en tweede lijn zijn verantwoordelijk voor het realiseren van de doelstellingen van de organisatie. Het gaat hierbij om de uitvoering van de primaire activiteiten/processen en het beheersen van de risico's. De eerste lijn is het lijnmanagement en in de tweede lijn zitten verschillende risicofuncties zoals compliance, finance en internal control. De tweede lijn adviseert, coördineert en bewaakt of de eerste lijn haar verantwoordelijkheden neemt. Tot slot is het in veel situaties wenselijk dat er een derde lijn is, vaak Internal Audit, die een objectief en onafhankelijk oordeel geeft over het functioneren van de eerste en tweede lijn. Een dergelijke driedeling doet zich veelal voor bij de grotere organisaties; bij kleinere organisaties is veelal sprake van overlap tussen de verschillende rollen. De conceptuele indeling van het model blijft echter overeind.

Voor de inrichting van monitoring kan ook het achtstappenmode[30] als hulpmiddel fungeren. Dit model beschrijft in acht stappen hoe een organisatie de (fiscale) interne monitoring op een professionele en systematische wijze kan inrichten.

Het gaat om de volgende stappen:

1 prioriteren van de geïdentificeerde risico's
2 benoemen van de key controls met betrekking tot de relevante risico's
3 identificeren van de benodigde controle-informatie aan de hand waarvan met voldoende zekerheid kan worden vastgesteld dat de key controls hebben gewerkt
4 identificeren van de aanvullende controle-informatie die nodig is om vast te stellen of geen sprake is van materiële, ongeïdentificeerde risico's (vangnetfunctie)
5 uitwerken stap 1 tot en met 4 in een monitoringsplan
6 verzamelen van controle-informatie door het uitvoeren van het monitoringsplan
7 evalueren van de verzamelde controle-informatie
8 rapportage van de bevindingen

30 Siglé, M.A. (2023), 'de rol van monitoring in het TCF', WFR 2023/48.

Het inzicht dat monitoring verschaft over de kwaliteit van het TCF, is direct gerelateerd aan de reikwijdte van de monitoring. Als de reikwijdte van de monitoring zich beperkt tot een aantal maatregelen (veelal de zogeheten key controls), geeft de monitoring alleen inzicht in de effectiviteit van die maatregelen. De uitkomsten van interne monitoring vormen input voor het aanpassen en verbeteren van de fiscale beheersing (de leercirkel). Daarnaast stelt het de organisatie in staat om aan te tonen dat zij fiscaal in control is, en daarmee om de kwaliteit haar TCF te onderbouwen. De uitkomsten van de fiscale monitoring zijn een belangrijke bron van (voor)informatie voor de Belastingdienst. De Belastingdienst analyseert daarom de uitkomsten van de interne monitoring en bepaalt de gevolgen voor zijn toezicht. Veelal leidt een aantoonbaar goed functionerend TCF ertoe dat de Belastingdienst bepaalde toezichtwerkzaamheden kan beperken.

Rapportage

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

Informatietechnologie (IT)

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. Het is van belang dat de gegevens volledig en juist in de informatiesystemen worden vastgelegd en verwerkt. Alleen zo kunnen immers aangiften worden ingediend, die voldoen aan de wet- en regelgeving. Het is dus noodzakelijk dat de organisatieleiding het belang van de diverse informatiesystemen onderkent.

De IT ondersteunt niet alleen de verwezenlijking van strategische doelstellingen, maar maakt zelf ook steeds meer deel uit van de organisatiestrategie. 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 veelal de bedrijfsprocessen ondersteunt, maakt het ook veelal een geïntegreerd onderdeel uit van de bedrijfsprocessen zelf. In dit kader zijn daarom ook de geautomatiseerde beheersingsmaatregelen (de zogeheten *application controls*) relevant. Dit betekent dat de fiscale beheersingsmaatregelen van het TCF zich in (toenemende mate) zullen uitstrekken over de geautomatiseerde omgeving van de onderneming. De fiscale beheersing zal derhalve gepaste aandacht moeten hebben voor de effectiviteit van de IT general controls (randvoorwaardelijk voor het steunen op geprogrammeerde controlemaatregelen) en het testen van de geprogrammeerde controlemaatregelen ('application controls').

Fiscaal dienstverlener

Waar de fiscaal dienstverlener de organisatie ondersteunt bij de hiervoor beschreven deelprocessen, bijvoorbeeld als adviseur die helpt bij de inrichting van de fiscale beheersing of bij (onderdelen van) de interne monitoring, steunt de Belastingdienst mede op het werk van de fiscaal dienstverlener.

Good practices

Om organisaties en medewerkers van GO guidance te geven met betrekking tot fiscale beheersing hebben marktpartijen en GO een aantal praktijkvoorbeelden, good practices, verzameld. Daarbij zijn de hiervoor beschreven basisprincipes van fiscale beheersing het uitgangspunt geweest. De marktpartijen hebben de praktijkvoorbeelden beschreven. GO heeft gereflecteerd en aangegeven wat de gevolgen voor de aanpassing van het toezicht zijn. Op de website van de belastingdienst zijn de good practices te vinden.

Bijlage 2: Key risks

Definitie

GO definieert het begrip *key risks* als volgt:

> Key risks zijn alle inherente fiscale risico's die – op basis van kans maal impact – individueel beschouwd zouden kunnen leiden tot materiële onjuistheden in de aangiften en andere fiscale verantwoordingen[31] en/of tot niet (tijdig) betalen van verschuldigde belastingen.

Kort samengevat is het doel van het denkmodel van de *key risks* dat inzicht ontstaat – bij de organisatie, het behandelteam en in de afstemming tussen die partijen – in wat de meest belangrijke, fiscale risico's zijn bij de organisatie. Het betreft de inherente fiscale risico's die voortkomen uit de bedrijfsuitoefening van de onderneming, vóór afdekking door middel van (fiscale) beheersingsmaatregelen. Deze fiscale risico's zijn specifiek voor iedere individuele organisatie en het identificeren ervan is daarom maatwerk. Verder geldt dat het de fiscale risico's betreft op het niveau van (het Nederlandse deel van) de organisatie als geheel. Het relevante abstractieniveau voor het onderscheiden van de *key risks* is te vinden op het niveau van de hoofdrubrieken van de aangifte en fiscale regelingen.

Key risks zijn vooral van belang in de context van het maken van keuzes in het toezicht binnen de individuele klantbehandeling. Zicht op de mate waarin een organisatie haar *key risks* beheerst, is voor GO belangrijke (positieve) voorinformatie bij het maken van keuzes in het toezicht.

31 Voorbeelden van andere fiscale verantwoordingen zijn de fiscale paragraaf in een jaarrekening en een landenrapport.

Om te komen tot een eenduidige uitwerking van deze benadering door organisaties en behandelteams moet sprake zijn van een bepaalde mate van eenduidigheid in de bepaling van de kans en impact én een eenduidige kwantitatieve grens voor wanneer de uitkomst van kans maal impact als 'materiële onjuistheid' kan worden beschouwd.

Voor de kwantitatieve grens of een fiscaal risico individueel beschouwd wel of niet kan leiden tot een materiële onjuistheid (en daarmee een key risk) is, sluit GO aan bij de materialiteitstabel die is opgenomen in het Handboek Controle.[32] Deze tabel is een bekend uitgangspunt – zowel binnen als buiten de Belastingdienst – en houdt rekening met de omvang van de organisatie. Het gebruik van deze tabel zorgt zodoende voor de gewenste eenduidigheid én zorgt voor het gewenste onderscheidend vermogen voor organisaties van verschillende omvang. De tabel wordt in de context van *key risks* slechts gehanteerd als herkenbare en bruikbare grens.[33] Daar waar de Belastingdienst (vervolgens) een belastingcontrole instelt, of op een andere wijze de aanvaardbaarheid van (een deel van) de aangifte vaststelt, volgt het gebruik van de materialiteitstabel geheel de richtlijnen zoals beschreven in de Controleaanpak Belastingdienst en het Handboek Controle.[34]

32 De materialiteitstabel is opgenomen op pagina 52 van het Handboek Controle.

33 Er zijn twee belangrijke verschillen in de toepassingen van de materialiteitstabel in de context van key risks of in de context van het Handboek Controle. In de definitie van een aanvaardbare aangifte gaat het erom dat de totale, onbekende fout in de populatie niet groter is dan de materialiteit. Als daaraan is voldaan, zijn de aangiften dus vrij van materiële fouten. Dit betreft nadrukkelijk het totaal van de (potentieel) resterende onjuistheden. Het vaststellen of een aangifte aanvaardbaar is (in de zin dat met 95% zekerheid kan worden vastgesteld dat het totaal van de onbekende fouten niet groter kan zijn dan de materialiteit) gebeurt 'achteraf': na kennisneming van beheersingsmaatregelen en monitoring door de organisatie en (eventueel) aanvullende controlewerkzaamheden door de Belastingdienst. Bij de key risks gaat het om het onderkennen en analyseren van individuele risico's die op zichzelf – indien niet juist geadresseerd – kunnen leiden tot een fout in de aangifte die groter is dan materialiteit. Deze beoordeling gebeurt 'vooraf': vóór toepassing van beheersingsmaatregelen en monitoring door de organisatie en (eventueel) aanvullende controlewerkzaamheden door de Belastingdienst.

34 Nadrukkelijk wordt vermeld dat de materialiteitstabel in beginsel niet kan gelden bij de inrichting van de administratie van de organisatie. De administratie moet altijd zodanig zijn ingericht dat de organisatie stellig en zonder voorbehoud aangiften indient die voldoen aan wet- en regelgeving (conform artikel 52 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen).

Verder is het bepalen van de kans en impact een grove inschatting. De hiervoor beschreven toelichting op het begrip *key risks* moet dan ook vooral als een denkmodel worden gezien. Het doel van dit denkmodel is om te komen tot een eenduidige inschatting van de meest belangrijke fiscale risico's die zich kunnen voordoen bij een organisatie. Het denkmodel vervult in dit verband onder andere een rol als (hulp)middel in de dialoog met organisaties en is geen doel op zich. Zo kan het ook van belang zijn om rekening te houden met de kwalitatief (in plaats van kwantitatief) meest belangrijke fiscale risico's.

Key risks in het toezicht

Het begrip *key risks* speelt op verschillende manieren een rol in het toezicht van de Belastingdienst/GO, namelijk:

Key risks zijn van belang in het keuzeproces binnen de individuele klantbehandeling. Binnen de individuele klantbehandeling spelen key risks een rol bij:

1. *prioritering van de eigen toezichtwerkzaamheden van GO – zowel bij de individuele organisatie (bijvoorbeeld op het punt van intensiteit en timing van het toezicht) als over de gehele populatie van alle organisaties heen (handhavingsregie);*
2. *het bepalen met welke organisaties GO een individueel convenant HT wil afsluiten*

Prioriteren toezichtwerkzaamheden GO

Met inzicht in de *key risks* heeft het behandelteam zicht op de meest belangrijke fiscale risico's die zich kunnen voordoen bij een organisatie. Middels behandelactiviteiten probeert het behandelteam onder andere ook zicht te krijgen op de mate waarin een organisatie aantoonbaar in control is ten aanzien van deze *key risks*. Kennis omtrent houding en gedrag, de kwaliteit van de fiscale beheersing en de fiscale monitoring door de organisatie en het toezichtverleden bij de organisatie legt het behandelteam vast in het klantbeeld. Aan de hand van de klantbeelden van de organisaties waarvoor GO verantwoordelijk is, kan hij – gegeven de beschikbare capaciteit- zijn toezichtwerkzaamheden prioriteren. Daarmee spelen de *key risks* en de mate van beheersing en monitoring door de organisatie een belangrijke rol bij de keuze voor een bepaald toezichtinstrument en de timing van de inzet van dat instrument.

Vanzelfsprekend zijn ook andere factoren van invloed op die keuze. Voorgaande betekent niet dat GO geen aandacht meer heeft voor de overige fiscale risico's. Wel kan de timing en intensiteit van de behandeling van de overige fiscale risico's verschillen van de *key risks*, afhankelijk van de aard en omvang van die overige fiscale risico's.

Het begrip key risk kan ook worden gebruikt bij de prioritering van toezichtactiviteiten bij organisaties zonder convenant. Het is immers een denkmodel, waarin de belangrijkste risico's de meeste prioriteit krijgen en minder belangrijke risico's later en mogelijk met minder diepgang worden behandeld. Het hiervoor beschreven denkmodel draagt op deze wijze bij aan de samenhang in de klantbehandeling middels een duidelijkere invulling van de handhavingsregie. Dit kan voorkomen dat bijvoorbeeld teveel tijd wordt besteed aan toezicht op minder belangrijke risico's bij organisaties in de Top 100 Profit en convenantpartners, waardoor *key risks* bij kleinere organisaties of organisaties zonder convenant wellicht te weinig aandacht krijgen.

Afsluiten individuele convenanten

In HT wordt voor de categorie Groot met het beschrijven van *key risks* ,als onderdeel van de toelatingscriteria rondom de fiscale risicoanalyse en monitoring, een minimale voorwaarde gesteld voor participatie aan het individueel HT. Vanuit het perspectief van de organisatie zijn de *key risks* de meest belangrijke fiscale risico's waar zij in het kader van deelname aan het HT aandacht aan zou moeten besteden én actief het gesprek (transparantie) met de Belastingdienst aan zou moeten gaan.[35] In het kader van HT reflecteert de Belastingdienst actief op de door de organisatie in haar fiscale risicoanalyse opgenomen *key risks*. Dit gesprek over de wederzijdse, gepercipieerde fiscale risico's is van grote waarde voor een succesvolle invulling van het HT.

35 Van organisaties in de categorie Groot die willen participeren in HT wordt verwacht dat zij zelfstandig inzicht verkrijgen in de key risks en dat inzicht met de Belastingdienst delen. De Belastingdienst reflecteert daarop vanuit zijn eigen risicoanalyse.

Het is nadrukkelijk niet de bedoeling dat de grens van *key risks* ook de grens is voor de fiscale risico's waar de organisatie uit eigen beweging aandacht aan moet besteden. Op zijn minst bij de opzet van het TCF is de verwachting van GO dat de organisatie haar processen zo organiseert dat zij haar aangiften stellig en zonder voorbehoud kan indienen en dat die aangiften volledig en juist zijn.

Voor de Top 100 Profit, waar een convenant geen mogelijkheid meer is, ligt het individuele toezichtplan (ITP) ten grondslag aan het toezicht van de Belastingdienst. GO verwacht dat deze organisaties het initiatief nemen voor de eerste inventarisatie van de *key risks*. In het ITP beschrijft GO de *key risks* expliciet, ten einde eenzelfde gesprek over de wederzijdse, gepercipieerde fiscale risico's te stimuleren en met de organisatie af te stemmen in welke mate (verdere) horizontalisering van het toezicht mogelijk is.

Bijlage 3: Tabel wijzigingen t.o.v. versie maart 2023

Paragraaf	Aanpassing t.o.v. versie maart 2023
Diverse	Aanpassing van een aantal niet werkende links en taalfouten.
Diverse	Bladwijzers aangepast door het hele document.
Diverse	Lettertype in lijn gebracht met de Rijkshuisstijl.
Voorwoord	Geactualiseerd.
Leeswijzer	Link opgenomen naar Engelstalige Leidraad Toezicht GO.
Diverse	Door de hele leidraad heen is meer aandacht geschonken aan het verwachte en beoogde effect van de voorgenomen behandelactiviteiten op de compliance van de organisatie.
1.2.1	Missie, visie en strategie Belastingdienst in lijn gebracht met jaarplan Belastingdienst 2023 en uitvoerings- en handhavingsstrategie 2022.
1.2.2	Definitie HT opgenomen.
1.4.1	Samenwerking Belastingdienst en Douane toegelicht.
2.1.1.1	Afbeelding ZVP verplaatst van 2.1.1.1 naar 2.4.
2.1.2	Toelichting op klantbeeldanalyse en behandelstrategie (oud: 2.1.2) is afzonderlijk toegelicht in 2.1.2 en 2.1.3.
2.1.5.1	Het ZVP-gesprek is opgenomen.
2.1.5.4	Toelichting op behandelactiviteit belastingcontrole gewijzigd.
2.3	Paragraaf internationaal is geactualiseerd.

Paragraaf	Aanpassing t.o.v. versie maart 2023
3.3.2	Toelichting op klantbeeldanalyse en behandelstrategie (oud: 3.3.2) is afzonderlijk toegelicht in 3.3.2 en 3.3.3.
3.4 en 3.5	Gemeenschappelijke onderwerpen van SBP en ITP samengevoegd in opsomming 3.3.2 en 3.3.3.
4.1.2	Aanpassingen naar aanleiding van wijzigingen hoofdstuk 1.
4.6	Tekst over Groen-blauwe convenanten verwijderd.
5	Een aantal tekstuele aanpassingen.
Bijlage 1	Diverse teksten verduidelijkt en Achtstappenmodel toegelicht.

DV 423 - 1Z*5FD