



Horizontaal toezicht

WEDERZIJDIG VERTROUWEN, BEGRIP EN TRANSPARANTIE

Horizontaal toezicht is de naam van de controleaanpak die de Belastingdienst sinds enkele jaren propageert. Het is gebaseerd op begrip, transparantie en wederzijds vertrouwen: een open relatie tussen een onder toezicht gestelde organisatie en de Belastingdienst. Dit maakt snel handelen in fiscale kwesties mogelijk. Daardoor kan zo veel mogelijk in de actualiteit worden gewerkt, waardoor controles achteraf minder intensief hoeven te zijn. In ruil voor horizontaal toezicht, vraagt de Belastingdienst om meer zekerheden van de belastingplichtige: deze moet de eigen fiscale processen en relevante risico's beheersen, 'in control' zijn en daarover communiceren. De auteur legt uit wat horizontaal toezicht precies inhoudt en hoe het bijbehorende traject eruitziet. Bij dit artikel hoort de cursus 'Horizontaal toezicht'.

DOOR RON KIEFT

Sinds 2005 maakt de Belastingdienst afspraken met zeer grote ondernemingen (zgo's) die kunnen aantonen fiscaal en administratief 'in control' te zijn. Afspraken over onder meer de wijze en het tijdstip van aanleveren van gegevens en de kwaliteit van die gegevens. Dit leidt tot minder verticaal toezicht, zoals boekenonderzoeken. Deze nieuwe vorm van toezicht wordt daarom horizontaal toezicht genoemd. Zoals nog zal worden toegelicht, staat horizontaal toezicht voor de mate waarin de 'ondertoezichtgestelde' maatregelen heeft genomen om intern toezicht en interne controle op een zodanig niveau van beheersing te brengen, dat de Belastingdienst als toezichthouder daarop kan vertrouwen en steunen. Daarmee heeft de Belastingdienst een strategische wijziging in zijn toezichtfilosofie doorgevoerd.

In de bij dit artikel bijbehorende cursus 'Horizontaal toezicht' wordt het proces van horizontaal toezicht nader toegelicht, zodat een organisatie weet wat horizontaal toezicht inhoudt en wat de gevolgen daarvan zijn voor de interne en externe organisatie als ze door een externe deskundige of de Belastingdienst wordt gevraagd of ze openstaat voor horizontaal toezicht.



De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is de in beginsel aanwezig veronderstelde bereidheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden om wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken. Horizontaal toezicht steunt op de idee dat compliance kan worden bevorderd door de ondertoezichtgestelde meer vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid te geven. Hierdoor kan efficiënter en effectiever toezicht worden gehouden omdat wordt gesteund op de kwaliteit van sturen, beheersen en monitoren, zoals dat door de onder toezicht gestelde organisatie is ontwikkeld en vormgegeven. De effectiviteit van horizontaal toezicht lijkt vooral een afspiegeling te zijn van de kwaliteit van de eerder tussen de toezichthouder en de belastingplichtige gemaakte afspraken. De inspectiefunctie heeft er dan ook alle belang bij dat er transparante, adequate en sluitende afspraken zijn gemaakt. Afspraken die richtinggevend zijn bij het vaststellen van de voor het uitoefenen van de inspectiefunctie te verrichten werkzaamheden. De basisgedachte achter horizontaal toezicht is dan ook dat organisaties zelf verantwoordelijk worden geacht voor het zodanig inrichten van een stelsel aan maatregelen in structuur en procedures, dat een optimum aan in control zijn op het gebied van het naleven van wet- en regelgeving wordt bereikt. Door goede afspraken te maken met alle partijen die bij het aangifteproces betrokken zijn,

kan de kwaliteit van de aangiften worden behouden en verbeterd en onnodig dubbel werk worden voorkomen. Samenwerking is dan ook het sleutelwoord bij horizontaal toezicht.

Horizontaal toezicht is een succes

Tax control framework

Om tot de gewenste reikwijdte en kwaliteit van de interne beheersing te komen dient een organisatie over een beheersingssysteem, ook wel *business of internal control framework* genoemd, te beschikken. Het beheersingssysteem, de feitelijke inrichting van de beheersing, is enerzijds afhankelijk van organisatorische factoren, zoals de omvang, organisatorische volwassenheid en complexiteit van de organisatie en anderzijds van de gemaakte keuzes in de gewenste reikwijdte en kwaliteit van de beheersing. Daarnaast kan de ontwikkeling van de beheersing zich in verschillende stadia van ontwikkeling bevinden. Dit maakt een business of internal control framework voor iedere organisatie uniek. Een aantal systemen, zoals dat van fiscale beheersing (of *tax control framework* (TCF)) maakt deel uit van dit framework. Een TCF is een instrument van interne beheersing, specifiek gericht op de fiscale functie in een organisatie. Het doel van het TCF is het tijdig, juist en volledig kunnen opleveren van fiscale informatie voor het indienen van een aanvaardbare aangifte en grip houden op het tijdig betalen of terugontvangen van belastingbedragen. Het TCF omvat beleid (procedures, hard en soft controls) onderworpen aan een continu verbeteringsproces, dat:

- ~ de organisatie in staat stelt om de strategische doelstellingen en de fiscale strategie te bereiken;
- ~ naadloos past binnen (de cultuur van) de organisatie;
- ~ relevante fiscale kansen en risico's tijdig identificeert;
- ~ in een efficiënte werkwijze van omgaan met relevante fiscale zaken voorziet;
- ~ het gedrag van medewerkers in de juiste richting (*tone at the top*) stuurt;
- ~ helpt bij het informeren van de stakeholders dat de organisatie in control is over haar fiscale zaken.

Kernbegrippen horizontaal toezicht

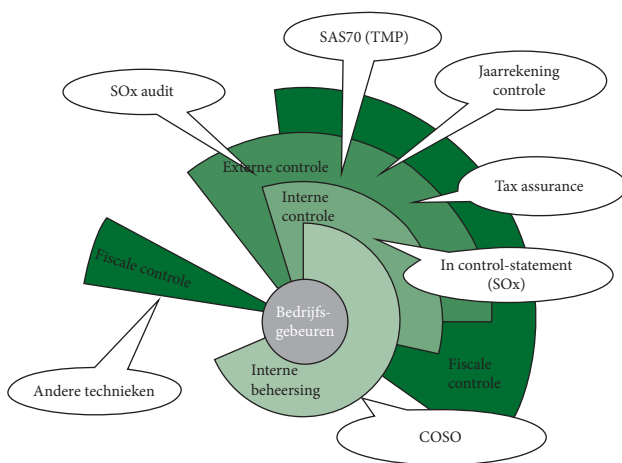
Met horizontaal toezicht wil de Belastingdienst in zijn toezichtaanpak aansluiten op ontwikkelingen in de maatschappij; een betrouwbare partner zijn door zijn administratieve processen op orde te hebben en de fiscale keten te stroomlijnen. De dienst wil open en transparant zijn, bijvoorbeeld door snel

een standpunt in te nemen met begrip voor commerciële belangen en termijnen en het proces van transactie naar aangifte en aanslag beter in de greep te hebben, zoals door het mogelijk maken van elektronische aangifte. Hierdoor kan zo veel mogelijk in de actualiteit worden gewerkt, waardoor de controles achteraf minder intensief hoeven te zijn.

Wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie zijn dan ook de drie kernbegrippen van horizontaal toezicht. Horizontaal toezicht heeft een positieve verandering gebracht in de manier waarop het bedrijfsleven en de Belastingdienst met elkaar omgaan. Met het horizontaal toezicht is het wederzijds begrip toegenomen, vooral door de nieuwe opstelling van de Belastingdienst. Deze leidt tot een verbeterde verhouding met belastingplichtigen en geeft meer inzicht in de fiscale risico's die zij lopen en meer begrip voor hun bedrijfsprocessen. Omgekeerd krijgen de belastingplichtige en de financieel dienstverlener (de adviseur) sneller zekerheid over fiscale zaken en meer inzicht in de behandelstrategie van de Belastingdienst. Horizontaal toezicht vraagt de bereidheid van alle betrokken partijen om transparant te zijn. Transparantie ziet toe op openheid van zaken door de belastingplichtige organisatie, de eventueel betrokken financieel dienstverlener en de Belastingdienst. Openheid door mogelijke discussiepunten vooraf op tafel te leggen, open kaart te spelen en gezamenlijk naar oplossingen te zoeken. Het doel daarbij is om er zo veel mogelijk samen uit te komen. Alleen daar waar de partijen het echt niet eens kunnen worden, volgt eventueel een gang naar de rechter. Daarbij wordt verwacht dat de organisatie transparant is over haar fiscale strategie en relevante fiscale kwesties en open antwoord geeft op vragen van de Belastingdienst. De Belastingdienst op zijn beurt is transparant over de achtergrond van zijn vragen en de invulling van het toezicht. Voor een constructieve samenwerking is het van belang dat beide partijen daarbij begrip hebben voor de positie en de (soms tegenstelde) belangen. Daarvoor is wederzijds vertrouwen nodig. Tijdens het traject naar horizontaal toezicht wordt continu gewerkt aan het invullen en versterken van het vertrouwen tussen de partijen en blijkt of de positieve verwachtingen en het gegeven vertrouwen terecht zijn. Daarnaast wordt op deze manier vastgesteld dat partijen hun verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving willen en kunnen nemen en bijvoorbeeld al dan niet actief aandachtspunten delen. Die informatie en de informatie die de Belastingdienst ontvangt tijdens het uitvoeren van het toezicht kan het rechtvaardigen om de vorm en de intensiteit van het toezicht al gedurende het traject horizontaal toezicht aan te passen.

Externe deskundigen

In het toezicht maakt de Belastingdienst zo veel mogelijk gebruik van het werk dat al door de betreffende organisatie en de betrokken externe deskundigen is verricht. Om dubbel werk te voorkomen is het zogenoemde schillenmodel ontwikkeld (figuur 1). Hoe meer zicht er bestaat op de kwaliteit van dat werk, des te effectiever kan het toezicht van de Belastingdienst daarop worden aangepast. Ook als het gaat om afzonderlijke aandachtspunten, bijvoorbeeld in vooroverleg of bij de aanslagregeling, verscherpen de aanvullende werkzaamheden het beeld dat de aangifte als geheel aanvaardbaar is.



Figuur 1

Schillenmodel (Ontleend aan, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag)

Vrijwel elke organisatie schakelt externe deskundigen in. Externe deskundigen, zoals een externe accountant, een belastingadviseur of andere financieel dienstverleners, kunnen ook werkzaamheden verrichten die direct of indirect de fiscaliteit betreffen. Ook laten organisaties zich in een traject naar horizontaal toezicht vaak bijstaan door externe deskundigen. Mede door hun werkzaamheden en expertise kan de organisatie haar verantwoordelijkheid nemen voor aanvaardbare aangiften en het tijdig voldoen van belastingschulden. De Belastingdienst is op zoek naar samenwerking met de organisatie en de ingeschakelde externe deskundigen, om – waar mogelijk – zijn werkzaamheden te reduceren, als de organisatie zelf of de betrokken externe deskundigheden vergelijkbare werkzaamheden hebben uitgevoerd of nog gaan uitvoeren, vooral als het gaat om het beoordelen van interne beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld door middel van een nulmeting, *quick scan*, volwassenheidsmodel, data-analyse, audit of tax en *tax assurance*. Daardoor wil de Belastingdienst tot een zo doelmatig mogelijke inrichting van het proces voor alle betrokkenen komen. Daarnaast betreft de dienst het MKB-segment uitsluitend via vertegenwoordi-

gers, zoals brancheorganisaties, koepels en fiscale dienstverleners bij horizontaal toezicht.

Soorten convenanten

Met horizontaal toezicht wil de Belastingdienst samenwerking veel meer centraal zetten. Dat betekent afstemming vooraf waar nodig, in plaats van controle achteraf. Dat betekent ook gebruikmaken van de kwaliteit die er in de keten is, afspraken maken over die kwaliteit en het voorkomen van dubbel werk. Samenwerken staat daarbij centraal. Ieder vanuit zijn eigen rol, maar wel gericht op het goed uitvoeren van de belastingwetten op een efficiënte en transparante manier, zodat de belastingplichtige

Samenwerking is dan ook het sleutelwoord bij horizontaal toezicht

weet waar hij aan toe is. Hoe de samenwerking eruitziet, is afhankelijk van de grootte en de complexiteit van de belastingplichtige. De Belastingdienst sluit individuele convenanten met zgo's en middelgrote ondernemingen (mgo's). In het zgo-segment is de meerwaarde van horizontaal toezicht in de praktijk bewezen. In het mgo-segment bevindt het afsluiten van convenanten zich nog in een pilotfase. In deze convenanten worden de gewenste houding en gedrag benoemd en afspraken gemaakt over de wijze en intensiteit van het toezicht. Dit toezicht stemt de Belastingdienst af op de mate waarin een organisatie in control is. Voor ondernemingen in het MKB-segment sluit de Belastingdienst raamwerkconvenanten met brancheverenigingen, koepels van accountants- en advieskantoren en fiscale dienstverleners.

Er zijn organisaties waarvoor horizontaal toezicht (nog) niet mogelijk is of die niet willen participeren, bijvoorbeeld doordat (nog) onvoldoende voorinformatie beschikbaar is om horizontaal toezicht te effectueren of vanwege eerdere negatieve ervaringen met de Belastingdienst. Ook ligt het niet voor de hand om een traject horizontaal toezicht te starten met een organisatie die voortdurend de grenzen van het fiscaal aanvaardbare opzoekt en probeert op te rekken. Dat zou niet alleen een verkeerd signaal afgeven, maar ook permanent intensief toezicht noodzakelijk maken, wat zich verzet tegen de idee van horizontaal toezicht. In dergelijke gevallen zal het toezicht voornamelijk retrospectief van aard zijn, door middel van verticaal toezicht.

Horizontaal toezicht en de daarbij behorende convenanten zijn vooral 'communicatieafspraken' over hoe met elkaar om te gaan en wat partijen van elkaar mogen verwachten. Organisaties maken met de Belastingdienst afspraken over fiscale vraagstukken. Het gaat dan om zaken waarover verschil van inzicht kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door verschillen in wetsinterpretatie. Zodra deze zich voor-

doen, worden partijen geacht deze aan de orde te stellen. De organisatie verstrekt de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de bijbehorende rechtsgevolgen. Door meteen in gesprek te gaan, kan alles in een vroeg stadium worden beoordeeld en kunnen de nodige (werk)afspraken worden gemaakt. Zodra de aangiften in beeld komen moet de handelwijze bekend zijn. Daardoor kunnen onder horizontaal toezicht aangiften ook sneller worden afgehandeld. Elke aangifte leidt daardoor in principe direct tot een definitieve aanslag. De belastingplichtige heeft dus sneller zekerheid, terwijl er in het verleden wel vijf of zes jaar overheen kon gaan voordat de gewenste fiscale zekerheid was bereikt. Dat scheelt bovendien tijd en levert daardoor kostenvoordelen op voor de belastingschuldige. Daarnaast is onder horizontaal toezicht de fiscale positie van een organisatie op elk moment duidelijk of kan deze in ieder geval op korte termijn duidelijk worden. Dat kan op zichzelf al een strategisch doel zijn. Daaraan kunnen andere doelen waarbij horizontaal toezicht kansen biedt worden toegevoegd.

De grote winst ligt in het feit dat de relevante fiscale risico's en posities in de actualiteit kunnen worden afgehandeld, binnen acceptabele commerciële deadlines. Deze zekerheid voorkomt onplezierige verrassingen achteraf en helpt bij het maken van accurate vaststellingen van de fiscale cashflow, acute en latente belastingposities en zo min mogelijk onzekere belastingposities. Dit bespaart tijd en geld. Daarnaast is het plezierig voor organisaties om te ervaren dat de grondhouding van de Belastingdienst onder horizontaal toezicht positiever is dan in het verleden vaak het geval was.

Horizontaal toezicht in de praktijk

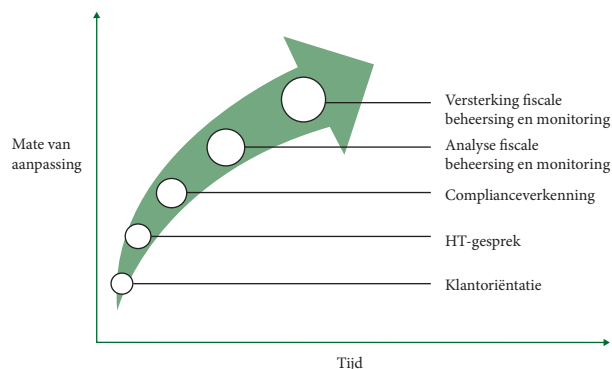
De in april 2013 verschenen tweede uitgave van de *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen* van de Belastingdienst schetst het brede toezichtsspectrum van handavingsregie en de plaats van horizontaal toezicht en responsief handhaven daarin. Deze leidraad geeft daardoor niet alleen overzicht van en inzicht in de werkwijze van de Belastingdienst, maar ook een kader leidend tot een herkenbare aanpak in het optreden van de Belastingdienst.

Het traject horizontaal toezicht is zo ingericht, dat de Belastingdienst gedurende het traject op een systematische manier positieve voorinformatie verkrijgt over het fiscale gedrag en de (fiscale) interne beheersing en daarmee over de kwaliteit van de verantwoordingsinformatie die in de aangiften van belastingplichtige organisaties of financieel dienstverleners is opgenomen.

Belastingplichtige organisaties kunnen door medewerkers van de Belastingdienst worden benaderd met de vraag of ze openstaan voor een oriënterend gesprek over horizontaal toezicht. Organisaties zijn vrij om te kiezen of ze hierin willen meegaan. In het gesprek wordt het traject toegelicht en aandacht besteed aan de voordelen van horizontaal toezicht voor de organisatie. Dit ge-

sprek leidt tot de vragen of de interne beheersing in een organisatie al is ingericht voor horizontaal toezicht en hoe deze tegenover actueel overleg met en inzicht van de Belastingdienst staat.

In figuur 2 zijn de stappen uit het traject horizontaal toezicht opgenomen.



Figuur 2

Het proces van horizontaal toezicht (Ontleend aan Belastingdienst (2013), *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen*)

Conclusie

Horizontaal toezicht is een succes. Organisaties zijn er zeer over te spreken, en ook internationaal trekt de nieuwe controleaanpak van de Belastingdienst aandacht. Als Nederland de fiscale wetgeving ook nog minder complex en consistent weet te maken, kan het gidsland worden in het internationale fiscale debat. Tax directors van beursgenoteerde ondernemingen zijn dan ook overwegend (75%) positief tot zeer positief over horizontaal toezicht. Dat blijkt onder meer uit het onderzoek 'Tax is a Black Box II', dat PwC recent publiceerde, in samenwerking met onderzoeksbureau Motivaction. Een meerderheid is bovendien van mening dat horizontaal toezicht een gunstig effect kan hebben op het vestigingsklimaat. Eenzelfde groep verwacht zelfs dat horizontaal toezicht over vijf jaar de internationale norm is.

Literatuur

- ~ Belastingdienst (2008) *Horizontaal toezicht samenwerken vanuit vertrouwen*, www.belastingdienst.nl.
- ~ Belastingdienst (2011) *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal dienstverleners*, Versie 3.1.
- ~ Belastingdienst (2013) *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen*, www.belastingdienst.nl.

Drs. R.M. Kieft RA is zelfstandig gevestigd te Hoofddorp. Hij is als consultant werkzaam op het gebied van administratieve organisatie, interne controle en financieel management voor uiteenlopende bedrijven en instellingen. Daarnaast heeft hij veel artikelen op zijn naam staan. Aanvankelijk vooral op het gebied van externe verslaggeving en administratieve organisatie. De laatste jaren vooral op het gebied van management control in de meest ruime zin, bijvoorbeeld op het gebied van ondernemingsfinanciering, corporate governance en risicomanagement.