

De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht

Een fiscaal-juridische en empirische analyse

De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht

Een fiscaal-juridische en empirische analyse

The Effectiveness of Horizontal Tax Monitoring

Tax law and empirical analysis

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van de graad van doctor aan de
Erasmus Universiteit Rotterdam
op gezag van de
rector magnificus

Prof.dr. H.A.P. Pols

en volgens besluit van het College voor Promoties.

De openbare verdediging zal plaatsvinden op

donderdag 19 november 2015 om 11.30 uur

Esther Alexandra Maria Huiskers-Stoop
geboren te Alkmaar

Promotiecommissie

Promotoren: Prof.dr. P.A.M. Diekman RA
Prof.dr. J.C.M. van Sonderen

Overige leden: Prof.mr.dr. G.J.M.E. de Bont
Prof.dr. H.G. van de Bunt
Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau

Omslagafbeelding: © Joseph Klubansky, "High Flyers", 2010 c/o Pictoright Amsterdam 2015
Druk: Ridderprint BV, Ridderkerk
ISBN: 978-94-6299-185-9

© 2015 Esther A.M. Huiskers-Stoop

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, in fotokopie of anderszins zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (Postbus 3051, 2130 KB, Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van (een) gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (art. 16 Auteurswet) kan men zich wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this book may be reproduced, stored in a database or retrieval system, or published, in any form or in any way, electronically, mechanically, by print, photo print, microfilm or any other means without prior written permission from the publisher.

Voorwoord

Horizontaal belastingtoezicht: gelauwerd en verafschuwd. Maar werkt het?

Een vraag waarop ik na vele hoofdbreken onderbouwd kan antwoorden: ja, het werkt. Dat wil zeggen: het is aannemelijk dat horizontaal belastingtoezicht, in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Mijn uitspraken gelden voor Nederlandse middelgrote ondernemingen.

Naarmate middelgrote ondernemingen groter zijn, werkt horizontaal belastingtoezicht nog beter. Grotere ondernemingen voelen zich verantwoordelijker voor fiscale regelgeving, hebben meer behoefte aan fiscale zekerheid, hebben meer belang bij het op orde hebben van de interne en fiscale beheersing, werken vaker samen met de Belastingdienst en zijn daar ook meer tevreden over, dan kleinere ondernemingen. Kleinere ondernemingen vinden het belastingproces veelal moeilijker en duurder, maar voelen zich wel vaker zeker over hun belastingpositie.

Ook profit en non-profit ondernemingen hebben een andere ervaring met horizontaal toezicht. Profit ondernemingen vinden het belastingproces duurder en tijdrovender, maar voelen zich wel vaker zeker over hun belastingpositie, dan non-profit ondernemingen. Non-profit ondernemingen vinden het belastingproces moeilijker, maar voelen zich wel weer verantwoordelijker voor fiscale regelgeving, hebben ook meer behoefte aan zekerheid over hun belastingpositie en werken vaker met de Belastingdienst samen.

Grotere en non-profit ondernemingen laten een bereidwilligere houding zien ten aanzien van belastingheffing en hebben meer behoefte aan beheersing en zekerheid, dan kleinere en profit ondernemingen. Kleinere en profit ondernemingen laten een minder bereidwillige houding zien en een meer afstandelijke relatie met de Belastingdienst, maar voelen zich wel vaker zeker over hun belastingpositie en zijn ook meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht.

Verschillen tussen belastingplichtigen in fiscale houding en gedrag rechtvaardigen - uiteraard binnen de grenzen die fiscale wet- en regelgeving aan het handelen van de Belastingdienst stellen en zonder materiële verschillen in de uiteindelijk op te leggen belastingaanslag - een andere aanpak in het toezicht. De discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddunken in te richten, maakt het mogelijk om het belastingtoezicht te flexibiliseren en maatwerk toe te passen in de omgang met belastingplichtigen. Horizontaal belastingtoezicht maakt dat verschil in aanpak mogelijk.

Beantwoording van de vraag *of* horizontaal belastingtoezicht werkt, is mijns inziens onlosmakelijk verbonden met de vraag *hoe* het werkt. Daarom ga ik ook uitgebreid in op de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem evenals het fiscale uitvoeringsproces. Ik ga nader in op de fiscale samenwerking op basis van een convenant, de juridische kwalificatie van het convenant, de toetsing van het horizontaal toezichtbeleid aan het gelijkheidsbeginsel, de (ontbrekende) noodzaak tot codificatie van het beleid, de totstandkoming en toetsing van convenantaangiften, het gebruik van onder het convenant verkregen informatie, de invordering van convenantaanslagen, het herstel van fouten evenals het opleggen van mogelijke boetes. Tot slot kijk ik over de grens om te zien wat we kunnen leren van internationale ervaringen met horizontaal belastingtoezicht.

Een proefschrift schrijf je niet alleen. Aan het welslagen van dit proefschrift hebben velen een bijdrage geleverd. Hen wil ik hier danken. Allereerst mijn promotoren prof.dr. P.A.M. Diekman RA en prof.dr. J.C.M. van Sonderen. Veel dank voor het in mij gestelde vertrouwen. Jullie zijn zeer betrokken begeleiders. Er is altijd ruimte voor een goed gesprek en jullie kritische blik zorgt voor steeds verdere verdieping en inspiratie om nader onderzoek te doen. Van alle vragen die jullie voor me hadden, is de meest gestelde toch wel: "En wat is dan het verschil met traditioneel belastingtoezicht?".

Daarnaast dank ik prof.mr.dr. G.J.M.E. de Bont, prof.dr. H.G. van de Bunt, prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau, prof.dr. S.J.C. Hemels en prof.dr. S.P. Kaptein voor hun bereidheid om zitting te nemen in mijn promotiecommissie, voor de tijd en aandacht die zij aan mijn proefschrift hebben besteed en voor het zeer nuttige en welkome commentaar op mijn manuscript.

Dank gaat ook uit naar prof.dr.mr. W. van der Burg voor zijn waardevolle suggesties en scherpe opmerkingen naar aanleiding van het manuscript.

Verder dank ik het Ministerie van Financiën in de hoedanigheid van drs. T.W.M. Poolen voor de gelegenheid die mij is geboden om fiscale data te verzamelen en de ondersteuning bij de verdere analyses. Ik dank de heer K.J.M. Kool RA en mevrouw drs. E.C.A de Leeuw van de Belastingdienst voor het geloof in mijn onderzoek. Bijzondere dank gaat uit naar dr. S. Goslinga van het Centrum voor Kennis en Communicatie Belastingdienst. Zonder zijn ongebreidelde statistische kennis en het geduld waarmee hij dat met mij heeft willen delen, zou het empirische deel van mijn onderzoek niet tot leven gekomen zijn.

Voorts dank ik de vertegenwoordigers van Nederlandse middelgrote ondernemingen en de klantcoördinatoren van de Belastingdienst die mij tijdens de interviews openhartig te woord hebben gestaan, maar die ik omwille van de afgesproken anonimiteit niet bij naam kan noemen. Eveneens dank ik de respondenten die aan het enquêteonderzoek hebben meegedaan. Zonder respondenten, geen data.

Dit onderzoek zou niet mogelijk zijn geweest zonder de financiële steun van Stichting Toezicht, Compliance en Regelgeving. Ook ben ik de secties Financieel en Fiscaal Recht van de Erasmus School of Law zeer erkentelijk voor de door hen geboden gastvrijheid. Dank gaat ook uit naar de begeleiding vanuit de Erasmus Graduate School of Law en het onderzoeksprogramma Fiscale autonomie en haar grenzen.

Ik heb mijn proefschrift mogen schrijven in een inspirerende en vooral prettige werkomgeving. Veel dank gaat uit naar het luisterend oor en de vele hulp van naaste collega's in de afgelopen jaren: Aloy, Annika, Armand, Auke, Bernard, Fenneke, Hélène, Jan, Karina, Katharina, Linda, Margot, Marlène, Meindert, Mijntje, Niels, Rein, Reini, Renate, Rutger, Shelly, Sophie, Steven, Wouter en niet te vergeten alle zeer gewaardeerde student-assistenten.

Ook heb ik veel mogen leren van mijn scriptanten, al is het maar dat iedereen van tijd tot tijd een generatie opschuift. Arnoud, Madeline, Marijn, Paul, Stephanie en Wanisha, het was een eer om jullie te mogen begeleiden in de laatste fase van jullie Master Financieel recht en vooral om jullie diploma's te mogen uitreiken. Veel succes in jullie verdere loopbaan.

Paul en Ludwijn, jullie stonden aan het begin en verdere verloop van mijn loopbaan. De eer is groot dat jullie als oude leermeesters op zo'n heugelijke dag als die waarop ik mijn proefschrift mag verdedigen, achter mij willen staan.

Pap en mam, dank dat jullie er altijd voor mij zijn en dat ik mocht studeren. Zonder bul, geen promotie. En al begrijpen jullie niet altijd waar ik me zo druk om maak, het maakt jullie niet minder trots. Lieve Judith, kleine zus, als geen ander kon jij mij leren hoe ik interviews moet houden, dank voor het delen van jouw vele expertise. Lieve Sandra, oudste zus, je bent niet meer onder ons, maar dank voor wie je was. Als jij het voor het zeggen had, zou de idealistische wereld bestaan. Dank ook aan mijn familie en vrienden, vooral voor alle keren dat ik zonder verwijt mocht schitteren in afwezigheid als mijn proefschrift daarom vroeg.

Tot slot, mijn lieve man Martijn en kanjers van zonen Floris en Otto. Dank voor jullie onvoorwaardelijke steun. Zonder jullie is niets de moeite waard.

Esther Huiskers-Stoop,
Ouderkerk aan de Amstel, 21 september 2015

Inhoud

Voorwoord	5
Inhoud	7
Tabellen	12
Figuren	14
Afkortingen	15
1 Inleiding	17
1.1 Inleiding tot het onderzoek	17
1.2 Horizontaal versus traditioneel belastingtoezicht	21
1.3 Aanleiding tot het onderzoek	23
1.4 De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht	24
1.5 Probleemstelling en conceptueel model	32
1.6 Afbakening van het onderzoek	34
1.7 Onderzoeksmethode	34
1.8 Doel en belang van het onderzoek	35
1.9 Onderzoeksverwachtingen	36
1.10 Kernbegrippen	38
1.11 Bibliografie	41
2 Onderzoeksverantwoording	47
2.1 Fiscaal-juridisch onderzoek	47
2.1.1 Rechtshistorische analyse	47
2.1.2 Theoretische analyse	47
2.1.3 Bronnenanalyse	48
2.1.4 Analyse van internationale ervaringen	49
2.2 Empirisch onderzoek	50
2.2.1 Interviews	51
2.2.2 Enquête	57
2.2.3 Non-respons onderzoek	63
2.2.4 Kwaliteit van onderzoek	72
2.2.5 Analysemethode	74
2.3 Samenvatting	80
2.4 Bibliografie	81
3 De ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht	83
3.1 De horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht	83
3.1.1 De Nederlandse ontwikkeling naar een moderne democratie	83
3.1.2 Van hiërarchie naar samenwerking	86
3.1.3 Een gematigd evenwichtsmodel	90
3.2 De aanleiding om op horizontaal toezicht over te gaan	91
3.2.1 De Vinkenslagaffaire	91
3.2.2 Onderzoek naar contra-legemhandelingen door de Belastingdienst	92
3.2.3 De verkenning van horizontale vormen van belastingtoezicht	93
3.2.4 Additionele impulsen om op horizontaal toezicht over te gaan	93
3.3 De invoering van horizontaal belastingtoezicht	95
3.3.1 Belastingplichtigen die voor horizontaal toezicht in aanmerking komen	95
3.3.2 Eerste pilot met zeer grote ondernemingen	96
3.3.3 Verdere uitrol naar middelgrote ondernemingen	99
3.4 Deelconclusie	99
3.5 Bibliografie	101

4	De horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder.....	105
4.1	Van der Burgs ideeën over een interactieve omgang met wetgeving	105
4.1.1	Maatschappelijke ontwikkelingen veranderen klassiek wetgevingsmodel	107
4.1.2	Van centrale aansturing naar een interactief proces.....	109
4.1.3	Voortzetting interactief proces in de uitvoeringspraktijk	109
4.1.4	Eerste theoretische randvoorwaarde: interactieve uitvoering	109
4.2	Ayres & Braithwaites ideeën over een responsieve handhaving van regelgeving	110
4.2.1	Naming en shaming als sociaal drukmiddel.....	111
4.2.2	De keuze tussen straffen of samenwerken	112
4.2.3	De piramide van Braithwaite	112
4.2.4	Het Australische Coöperatieve Compliance-model	115
4.2.5	Kritiek op een responsieve benadering van toezicht.....	117
4.2.6	Tweede theoretische randvoorwaarde: responsieve handhaving.....	119
4.3	Sigler & Murphy's ideeën over een interactieve omgang met regelnaleving	120
4.3.1	Samenwerken vanuit vertrouwen	120
4.3.2	Belonen van vrijwillige regelnaleving	120
4.3.3	Compliance als onderdeel van de bedrijfsstrategie	121
4.3.4	Derde theoretische randvoorwaarde: verantwoordelijke compliance	122
4.4	Deelconclusie.....	122
4.5	Bibliografie	125
5	De inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijk systeem	131
5.1	De fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht	131
5.1.1	De algemeen wettelijke basis voor Nederlandse belastingheffing.....	131
5.1.2	De toezichthoudende taak van de Belastingdienst	134
5.1.3	De vrijheid om het fiscale uitvoeringsproces in te richten	134
5.2	De totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie.....	135
5.2.1	Klantoriëntatie door de Belastingdienst	136
5.2.2	Een horizontaal toezichtgesprek.....	138
5.2.3	Complianceverkenning.....	140
5.2.4	Afronden lopende problematiek	147
5.2.5	Het sluiten van een convenant.....	148
5.2.6	Analyse en versterking van de fiscale beheersing	150
5.2.7	Aanpassing van het toezicht	155
5.3	Fiscale samenwerking op basis van een convenant	156
5.3.1	De uitgangspunten van het convenant.....	156
5.3.1.1	Wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie	156
5.3.1.2	Reguliere (fiscale) wet- en regelgeving blijven van toepassing.....	161
5.3.1.3	Rijksbelastingen en de invordering daarvan	161
5.3.2	De convenantafspraken	162
5.3.2.1	Afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat.....	163
5.3.2.2	Afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering	164
5.3.2.3	Afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie	164
5.3.2.4	Afspraken gericht op de actualisering van het heffingsproces	165
5.3.3	Afspraken die verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht	166
5.4	Samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst	167
5.4.1	De gemene rechtsleer.....	167
5.4.2	De gemengde rechtsleer	168
5.4.3	De tweewegenleer.....	168
5.4.4	De gemeenschappelijke rechtsleer	169
5.5	De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht.....	169
5.5.1	Volgt het convenant uit een publiek- of privaatrechtelijke wettelijke basis?	171
5.5.2	Handelt de Belastingdienst privaatrechtelijk of vervult hij zijn publieke taak?	172
5.5.3	Welk type privaatrechtelijke overeenkomst is mogelijk van toepassing?.....	173
5.5.4	Zijn de convenantafspraken eenzijdig of meerzijdig?	175

5.5.5	Zijn de convenantafspraken bepaalbaar?	175
5.5.6	Zijn de convenantafspraken afdwingbaar?	180
5.5.7	Zijn de convenantafspraken wederkerig?	182
5.6	De betekenis voor de toepassing in de rechtspraak	182
5.6.1	Aanvullende privaatrechtelijke verplichtingen	183
5.6.1.1	De uitleg van de aanvullende convenantverplichtingen	183
5.6.1.2	Vier hogere 'latten'	183
5.6.1.2.1	Fiscale beheersing en toezicht op maat (responsiviteit)	184
5.6.1.2.2	Fiscale transparantie	184
5.6.1.2.3	Overleg en afstemming (interactiviteit)	185
5.6.1.2.4	De snelheid van handelen	186
5.6.1.3	Resultaat of inspanningsverplichtingen?	186
5.6.2	De toegang tot de rechter	189
5.6.3	De beslechting van convenantgeschillen	192
5.6.3.1	Geschillen over de totstandkoming van een convenant	194
5.6.3.2	Geschillen over de nakoming van convenantafspraken	197
5.6.3.3	Geschillen over de beëindiging van het convenant	199
5.7	Toetsing van het horizontaal toezichtbeleid aan het gelijkheidsbeginsel	201
5.7.1	Het gelijkheidsbeginsel	202
5.7.2	Toetsing ongeschreven materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur	205
5.8	De (ontbrekende) noodzaak tot codificatie van het horizontaal toezichtbeleid	208
5.8.1	Codificatie versus flexibele uitvoeringspraktijk	208
5.8.2	Bescherming tegen onbehoorlijk overheidsoptreden	208
5.9	Deelconclusie	210
5.10	Bibliografie	214

6 De inbedding van horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces..... 221

6.1	De totstandkoming van een convenantaangifte	221
6.1.1	Het houden van vooroverleg	222
6.1.1.1	Traditionele informatieverstrekking op verzoek	222
6.1.1.2	Traditionele informatieverstrekking op eigen initiatief	223
6.1.1.3	Horizontale informatieverstrekking op eigen initiatief	224
6.1.2	Het voorleggen van vragen aan de Belastingdienst	224
6.1.2.1	Het voorleggen van vragen onder traditioneel belastingtoezicht	225
6.1.2.2	Het voorleggen van vragen onder horizontaal toezicht	226
6.1.2.2.1	Het ten onrechte (niet) voorleggen van fiscaal relevante standpunten	227
6.1.2.2.2	Het gevolg van het ten onrechte (niet) voorleggen in de rechtspraak	228
6.1.3	Ruimte voor fiscale grensverkenning	232
6.1.3.1	Drie houdingen ten aanzien van tax planning	233
6.1.3.2	Fiscale grensverkenning	233
6.1.3.3	Grensverkenning naar de letter of de geest	235
6.1.3.4	Interactieve omgang met fiscale grensverkenning in de uitvoeringspraktijk	236
6.1.3.5	Fiscale grensverkenning en het risico op beschaming van vertrouwen	236
6.1.3.6	De ruimte voor fiscale grensverkenning	238
6.1.4	Het geven van antwoord op een voorgelegde vraag	238
6.1.4.1	Het geven van antwoord onder traditioneel belastingtoezicht	238
6.1.4.2	Het geven van antwoord onder horizontaal toezicht	240
6.1.4.2.1	De gevolgen van het uitblijven van antwoord	240
6.1.4.2.2	De gevolgen van een onwelgevallig antwoord	245
6.1.5	Indiening van de convenantaangifte	247
6.2	De toetsing van convenantaangiften	247
6.2.1	Oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte	248
6.2.2	Werken op basis van een schillenmodel	250
6.2.3	Reductie van toezichtwerkzaamheden	251
6.2.4	Actuele aanslagoplegging	254

6.3	Gebruik van onder het convenant verkregen informatie	254
6.3.1	Nationaal gebruik van onder het convenant verkregen informatie	255
6.3.2	Internationaal gebruik van onder het convenant verkregen informatie	255
6.3.2.1	Vier belangrijke inlichtingenregelingen.....	256
6.3.2.2	Drie vormen van informatieverstrekking	257
6.3.2.3	Grenzen aan inlichtingenverplichtingen.....	259
6.3.3	Vergaande internationale informatieverplichtingen	261
6.4	De invordering van convenantaanslagen	262
6.4.1	Fiscale invordering onder traditioneel belastingtoezicht.....	263
6.4.2	Fiscale invordering onder horizontaal toezicht.....	265
6.5	Het herstellen van fouten in een convenantaangifte	265
6.5.1	Herstelmogelijkheden onder traditioneel belastingtoezicht.....	266
6.5.2	Herstelmogelijkheden onder horizontaal toezicht.....	268
6.5.2.1	Het uitblijven van vrijwillige herstelacties onder horizontaal toezicht	269
6.6	Het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie	271
6.6.1	Boeteoplegging onder traditioneel belastingtoezicht	271
6.6.2	Boeteoplegging onder horizontaal toezicht	273
6.6.2.1	(Geen) snellere boeteoplegging aan belastingplichtigen	275
6.6.2.2	(Geen) hogere boeteoplegging aan belastingplichtigen	275
6.6.2.3	(Geen) snellere boeteoplegging aan externe deskundigen	276
6.7	Toetsing drie theoretische randvoorwaarden	280
6.8	Deelconclusie.....	283
6.9	Bibliografie	287
7	Internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht.....	295
7.1	Een overzicht van landen met enige vorm van horizontaal belastingtoezicht	295
7.2	Ontwikkelingen in de visie van de OESO.....	297
7.2.1	Investeren in Enhanced Relationships.....	298
7.2.2	Van Enhanced Relationships naar Co-operative Compliance	301
7.2.3	Van Co-operative Compliance naar Tax Compliance by Design	307
7.2.4	Rode draad in de visie van de OESO.....	311
7.3	Europese ontwikkelingen	312
7.3.1	Europese samenwerking voor de omzetbelasting.....	312
7.3.2	Europese samenwerking ter bevordering van de compliance.....	313
7.3.3	Europese samenwerking op andere terreinen van toezicht.....	315
7.3.4	Europese fiscale samenwerking in de uitvoerings sfeer	315
7.4	Wat internationale ervaringen leren	316
7.5	Deelconclusie.....	316
7.6	Bibliografie	319
8	Nederlandse praktijkervaringen met horizontaal belastingtoezicht.....	323
8.1	Een beschrijving van de respondenten en de ondernemingen.....	324
8.2	Algemene ervaringen	330
8.2.1	De bekendheid met horizontaal toezicht.....	331
8.2.2	De beoordeling van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht	332
8.2.3	Het maken van afspraken over horizontaal toezicht.....	332
8.2.4	De duidelijkheid van het horizontaal toezichtstraject.....	333
8.2.5	Het afsluiten van een convenant	333
8.2.6	Het niet maken van afspraken of het niet afsluiten van een convenant	335
8.3	Specifieke ervaringen	336
8.3.1	Een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht.....	337
8.3.1.1	Een vergelijking van de fiscale compliance	337
8.3.1.1.1	De ervaren complexiteit van de belastingwetgeving	341
8.3.1.1.2	Het belang van fiscale regelnaleving	343
8.3.1.1.3	De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving	345

8.3.1.1.4	Persoonlijke normen	348
8.3.1.1.5	Sociale normen	349
8.3.1.1.6	Rechtvaardigheidsgevoelens	351
8.3.1.2	Een vergelijking van de fiscale zekerheid	354
8.3.1.2.1	Het belang van fiscale zekerheid.....	354
8.3.1.2.2	Het gevoel van fiscale zekerheid.....	356
8.3.1.2.3	De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen.....	358
8.3.1.3	Een vergelijking van de fiscale compliancekosten.....	361
8.3.1.3.1	Het niveau van interne en fiscale beheersing.....	361
8.3.1.3.2	De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing	362
8.3.1.3.3	De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen	364
8.3.1.4	Een vergelijking van de relatie met de Belastingdienst.....	366
8.3.1.4.1	Het belang van een goede relatie.....	366
8.3.1.4.2	De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst.....	369
8.3.1.5	Gecomprimeerd overzicht van de vergelijkingsresultaten	372
8.3.1.6	Een beschrijving van de vergelijkingsresultaten	375
8.3.1.7	Samenvattende vergelijkingsresultaten	378
8.3.2	Een vergelijking van het effect van horizontaal toezicht	381
8.3.2.1	Leidt horizontaal toezicht tot een betere fiscale compliance?	381
8.3.2.2	Leidt horizontaal toezicht tot meer fiscale zekerheid?	384
8.3.2.3	Leidt horizontaal toezicht tot minder fiscale compliancekosten?	386
8.3.2.4	Leidt horizontaal toezicht tot een betere relatie met de Belastingdienst?	388
8.3.2.5	Gecomprimeerd overzicht van de effectresultaten	390
8.3.2.6	Een beschrijving van de effectresultaten	392
8.3.2.7	Samenvattende effectresultaten	394
8.4	Meer specifieke ervaringen	395
8.4.1	Het meest van belang zijnde criterium om op horizontaal toezicht over te gaan ...	396
8.4.2	Het verband tussen de toetsingscriteria onderling	399
8.5	Deelconclusie.....	405
8.6	Bibliografie	408
9	Conclusie	411
9.1	Inleiding en probleemstelling	411
9.2	Doel en opzet	412
9.3	Beantwoording deel- en subdeelvragen	413
9.4	Beantwoording van de probleemstelling	425
9.5	Overige conclusies.....	428
9.6	Evaluatie en aanbevelingen	429
9.7	Tot besluit.....	437
Summary .....	.....	439
Bijlage A: Individueel Convenant Horizontaal Toezicht .....	.....	448
Bijlage B: Bemiddelingsbrief interviews.....	.....	451
Bijlage C: Interviewprotocol .....	.....	452
Bijlage D: Uitnodigingsbrief deelname enquête .....	.....	454
Bijlage E: Enquête hoofdonderzoek .....	.....	455
Bijlage F: Enquête non-respons onderzoek.....	.....	482
Bijlage G: Toets 1, omklappen schalen .....	.....	486
Bijlage H: Toets 2, omklappen schalen .....	.....	489
Portfolio .....	.....	491
Curriculum Vitae .....	.....	493
Trefwoorden .....	.....	494

Tabellen

Tabel 1: Overeenkomsten tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht.....	21
Tabel 2: Verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht	23
Tabel 3: Voor interviews beschikbare MGO en klantcoördinatoren	53
Tabel 4: Met MGO en klantcoördinatoren gehouden interviews.....	53
Tabel 5: Vraag 6 interviewprotocol over maatgevendheid van de toetsingscriteria in de praktijk	54
Tabel 6: Beoordeling van de maatgevendheid van de toetsingscriteria in de praktijk	55
Tabel 7: Overzicht van meetbare kenmerken per toetsingscriterium	57
Tabel 8: Overzicht van de steekproefomvang	61
Tabel 9: Overzicht van de respons op het hoofdonderzoek	62
Tabel 10: Overzicht van de respons op het non-respons onderzoek	64
Tabel 11: Verdeling van de respons naar grootteklasse (non-respons onderzoek)	65
Tabel 12: Verdeling van de respons naar convenantstatus (non-respons onderzoek)	65
Tabel 13: Onderworpenheid aan corporate governance-regels (non-respons onderzoek).....	66
Tabel 14: Financiering vanuit publieke of private middelen (non-respons onderzoek)	66
Tabel 15: Scheiding van leiding en eigendom van de onderneming (non-respons onderzoek)	67
Tabel 16: Beoordeling van drie stellingen (non-respons onderzoek)	67
Tabel 17: Bekendheid en beoordeling van horizontaal toezicht (non-respons onderzoek)	68
Tabel 18: Algemene tevredenheid functioneren van de Belastingdienst (non-respons onderzoek).....	69
Tabel 19: Overzicht wel/geen ervaring horizontaal toezicht (non-respons onderzoek).....	70
Tabel 20: Correctie hoofdonderzoek oververtegenwoordiging ondernemingen met convenant.....	71
Tabel 21: Overzicht Nederlandse staatkundige vormgeving vanaf Bataafse omwenteling in 1795	85
Tabel 22: Overzicht belastingplichtigen die voor horizontaal toezicht in aanmerking komen.....	96
Tabel 23: Overzicht vier categorieën convenantafspraken	162
Tabel 24: Overzicht aanvullende convenantverplichtingen	166
Tabel 25: Overzicht publiek- en privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten	173
Tabel 26: Overzicht uitleg convenantverplichtingen	183
Tabel 27: Overzicht kwalificatie als resultaat- of inspanningsverplichting	188
Tabel 28: Overzicht niet-nakomen interne/fiscale beheersing en afstemming toezicht.....	198
Tabel 29: Overzicht verwijtbaarheid (niet) voorleggen fiscaal relevante standpunten.....	228
Tabel 30: Vier momenten van informatieverstrekking en gevolgen ten onrechte nalaten daarvan.....	231
Tabel 31: Vier momenten van antwoord geven en gevolgen van ten onrechte nalaten daarvan.....	242
Tabel 32: Materialiteit in absolute bedragen en percentages.....	249
Tabel 33: Reductie steekproefomvang bij de toetsing van convenantaangiften.....	252
Tabel 34: Overzicht overeenkomsten en verschillen inlichtingenverstrekkingregelingen	259
Tabel 35: Overzicht op te leggen verzuim- en vergrijpboetes bij aanslag- en aangiftebelastingen....	272
Tabel 36: Overzicht uitbreiding overtredersbegrip sinds de invoering van de vierde tranche Awb	279
Tabel 37: Overzicht OESO/EU landen met enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht...	296
Tabel 38: Gemiddelde leeftijd	324
Tabel 39: Geslacht	324
Tabel 40: Opleidingsniveau	325
Tabel 41: De functie binnen de onderneming.....	325
Tabel 42: Aantal jaren werkzaam binnen de onderneming.....	326
Tabel 43: Rechtsvorm	326
Tabel 44: De 'leeftijd' van de onderneming	327
Tabel 45: Aantal vestigingen en de structuur.....	327
Tabel 46: Gescheidenheid van leiding en eigendom	328
Tabel 47: Financiering met publieke dan wel private middelen.....	328
Tabel 48: Onderworpenheid aan corporate governance-regels	328
Tabel 49: Aantal werknemers	329
Tabel 50: Jaaromzet.....	329
Tabel 51: Sector	329
Tabel 52: Financieel-economische situatie (oktober-november 2011)	330

Tabel 53: De bekendheid met horizontaal toezicht	331
Tabel 54: De beoordeling van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht	332
Tabel 55: Het maken van afspraken over horizontaal toezicht	332
Tabel 56: Duidelijkheid van het horizontaal toezichtstraject	333
Tabel 57: Het afsluiten van een convenant	334
Tabel 58: De beslissing om geen afspraken te maken of een convenant af te sluiten	335
Tabel 59: De complexiteit van de belastingwetgeving	342
Tabel 60: Het belang van fiscale regelnaleving	344
Tabel 61: De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving	345
Tabel 62: Persoonlijke normen	348
Tabel 63: Sociale normen	350
Tabel 64: Rechtvaardigheidsgevoelens	352
Tabel 65: Het belang van fiscale zekerheid	354
Tabel 66: Het gevoel van fiscale zekerheid	356
Tabel 67: De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen	358
Tabel 68: Het niveau van de interne en fiscale beheersing	361
Tabel 69: De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing	363
Tabel 70: De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen	364
Tabel 71: Het belang van een goede relatie	367
Tabel 72: De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst	370
Tabel 73: Gecomprimeerd overzicht (co)variantieanalyses vergelijkingsresultaten	374
Tabel 74: Schalen zonder significante verschillen	376
Tabel 75: Schalen met significante verschillen door andere achtergrondkenmerken	377
Tabel 76: Schalen met significante verschillen na uitsluiting achtergrondkenmerken	377
Tabel 77: Schalen met significante verschillen door horizontaal toezicht	378
Tabel 78: Overzicht significante verschillen al dan niet onderworpen ondernemingen	378
Tabel 79: Significante verschillen tussen grotere/kleinere en profit/non-profit ondernemingen	379
Tabel 80: Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliance	382
Tabel 81: Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale zekerheid	384
Tabel 82: Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliancekosten	386
Tabel 83: Het effect van horizontaal toezicht op de relatie met de Belastingdienst	389
Tabel 84: Gecomprimeerd overzicht (co)variantieanalyses effectresultaten directieleden	391
Tabel 85: Gecomprimeerd overzicht (co)variantieanalyses effectresultaten specialisten	392
Tabel 86: Vraag drie Tabel 80 over het effect op de fiscale compliance	393
Tabel 87: Vraag twee Tabel 82 over het effect op de fiscale compliancekosten	394
Tabel 88: Het meest van belang zijnde toetsingscriterium, analyse enquête	396
Tabel 89: Het meest van belang zijnde toetsingscriterium, analyse interviews	398
Tabel 90: Het verband tussen de toetsingscriteria, analyse enquête	401
Tabel 91: Het verband tussen de toetsingscriteria, analyse interviews	403

Figuren

Figuur 1: Overzicht organisatie om belasting te heffen en het uitvoeringsproces in te richten	20
Figuur 2: Sheet 21 seminar 'Werken met vertrouwen: horizontaal toezicht'	26
Figuur 3: Conceptueel model	33
Figuur 4: Overzicht stromingen binnen de communicatieve benadering van wetgeving	107
Figuur 5: Handhavingspiramide voor individuele ondernemingen van Ayres en Braithwaite	112
Figuur 6: Het 'slippery slope'-model van Kirchler	115
Figuur 7: ATO Compliance Pyramid	116
Figuur 8: Overzicht algemeen verbindende en niet algemeen bindende regels van de overheid	132
Figuur 9: Overzicht organisatieonderdeel Belastingdienst/Belastingen.	133
Figuur 10: Overzicht indeling in een team en behandelteams	137
Figuur 11: Overzicht type handelingen van een bestuursorgaan	171
Figuur 12: Overzicht van internationale en nationale gelijkheidsbeginselen	204
Figuur 13: Een schillenmodel onder traditioneel belastingtoezicht	250
Figuur 14: Een schillenmodel onder horizontaal toezicht	251

Afkortingen

ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
AFM	Autoriteit Financiële Markten
A-G	Advocaat-Generaal
AO/IB	Administratieve organisatie/interne beheersing
Amvb	Algemene maatregel van bestuur
Art./artt.	Artikel(en)
ATK	Applicatie Transparante Klantbehandeling
ATO	Australian Taxation Office
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
BFB	Besluit Fiscaal Bestuursrecht
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
BV	Besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
Ca.	Circa
CHTB	Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst
COSO	Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
df	<i>Degree of freedoms</i> , vrijheidsgraden
diss.	Dissertatie
DNB	De Nederlandsche Bank
ECLI	European Case Law Identifier
EG	Europese Gemeenschap
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EHS	Esther Huiskers-Stoop
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
FED	Fiscaal Weekblad FED
FTA	Forum on Tax Administration
GW	Grondwet
HBO	Hoger beroepsonderwijs
HT	Horizontaal toezicht
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IFRS	International Financial Reporting Standards
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
IW 1990	Invorderingswet 1990
Iwtr.	Inwerkingtreding
Jo	Juncto
KB	Koninklijk Besluit
KC	Klantcoördinator
LJN	Landelijke Jurisprudentie Nummer
MAB	Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MGO	Middelgrote ondernemingen
MKB	Midden- en kleinbedrijf
MvT	Memorie van Toelichting
NBA	Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
NHT	Niet horizontaal toezicht (traditioneel belastingtoezicht)
NJ	Nederlandse Jurisprudentie

NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Nr.	Nummer
NTRF	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OCK	Overige Complexe Klanten
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OM	Openbaar Ministerie
o.l.v.	Onder leiding van
o.v.n.	Onder verwijzing naar
p.	Pagina
Par.	Paragraaf
Rb.	Rechtbank
RO	Wet op de rechterlijke organisatie
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
Sox	Sarbanes-Oxley Act
SSRN	Social Science Research Network
Sr	Wetboek van strafrecht
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
TCF	Tax Control Framework
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
UB IB	Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001
UB LB	Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965
UB OB	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
UB SW	Uitvoeringsbesluit successiewet
UR BD 2003	Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003
V-N	Vakstudie Nieuws
v.o.f.	Vennootschap onder firma
Wet LB	Wet op de loonbelasting 1964
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WO	Wetenschappelijk onderwijs
WRR	Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid
ZGO	Zeer Grote Ondernemingen

1 Inleiding

De vraag die mij enkele jaren na de introductie van *horizontaal toezicht* bezighoudt is of het werkt, en vooral of het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. Toezicht moet er zijn; het beschermt zwakkere belangen, biedt veiligheid aan burgers, zorgt voor een betere naleving, voor rechtsgelijkheid en eerlijke concurrentie.¹ Niemand die dat bestrijdt, maar onnodige last wil niemand ervan hebben. Horizontaal toezicht is een vorm van belastingtoezicht gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgt over zijn belastingpositie en de Belastingdienst de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf.²

Niet eerder kende het Nederlandse belastingrecht een toezichtvorm waarbij wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie het uitgangspunt vormen en de houding en het fiscale gedrag van belastingplichtigen in grote mate bepalend is voor hoe zij behandeld worden, zonder dat het tot materiële verschillen in de uiteindelijk vast te stellen belastingaanslag leidt.³ Horizontaal toezicht is een nieuwe vorm van belastingtoezicht, dat als het werkt niet alleen het Nederlandse belastingtoezicht verbetert, maar ook buitenlandse belastingdiensten zal inspireren hun toezichtstrategieën (verder) aan te passen en een stimulans zal zijn voor andere (ingewikkelde) terreinen van Nederlands overheids- toezicht. Reden genoeg om een wetenschappelijk onderzoek op te zetten teneinde inzicht te krijgen in de effectiviteit van deze relatief nieuwe vorm van belastingtoezicht.

1.1 Inleiding tot het onderzoek

Belastingheffing is niet meer maar ook niet minder, dan het volgens fiscaal wettelijke regels overhevelen van privé-geld naar de schatkist.⁴ Het is aan de Belastingdienst om door de fiscale wetgever vastgestelde regels uit te voeren en toezicht te houden op de naleving ervan.⁵ De grootste uitdaging waar de Belastingdienst voor staat, is het verzamelen van fiscaal relevante gegevens om een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Belastingplichtigen beschikken over die informatie en de Belastingdienst wil het graag hebben; de asymmetrie van informatiebezit biedt ruimte tot onderhandeling tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst.⁶

Traditioneel belastingtoezicht kenmerkt zich door een sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. De Belastingdienst beschikt over vergaande publiek-rechtelijke bevoegdheden om relevante gegevens te verzamelen en, zo nodig, om ze af te dwingen.⁷ De Belastingdienst kan om de gegevens vragen, een boekenonderzoek starten of bij verdenking van een strafbaar feit de FIOD inschakelen om gegevens in beslag te laten nemen.

Het ten onrechte niet willen of niet kunnen meewerken aan informatieverstrekking, leidt in het minst erge geval tot omkering van de bewijslast voor de vaststelling van de belastingschuld, maar kan ook ernstigere gevolgen hebben, als het opleggen van forse geldboetes en zelfs gevangenisstraf.⁸

¹ Brief minister voor Bestuurlijke vernieuwing en koninkrijksrelaties en staatssecretaris van Economische zaken, 3 september 2006 (kabinetsreactie tweede motie APTroot), SG2006/6055925, p. 1.

² E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.

³ Verslag van algemeen overleg, 27 april 2005, *Kamerstukken II 2004/2005*, 29 643, nr. 4: "Er mag geen misverstand over bestaan dat de wet de grens is. Er wordt belastingmaterieel inhoudelijk niet coulanter opgetreden. Alle bedrijven worden gelijk behandeld".

⁴ Art. 104 GW.

⁵ Hoewel de Belastingdienst een uitvoeringsorganisatie is en geen (zuivere) toezichthouder, wordt in het kader van de taak om naleving van belastingverplichtingen te bevorderen gesproken over 'toezicht', hetgeen een omvangrijk en essentieel onderdeel vormt van de uitvoering. Zie art. 2 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (hierna: UR BD 2003), Regeling van 19 december 2002, Stcrt. 2002, 247. Zie ook Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Rapport van 20 juni 2012, Den Haag: Ministerie van Financiën (hierna: CHTB 2012, *Rapport*), p. 17.

⁶ M. Muller, 'De toekomst van de fiscale rechtsbescherming', verslag van het symposium ter afscheid van Maarten Feteris, 5 september 2008, *WFR 2008/1231*, par. 4: Over publieke en private informatievergaring in een tijd van globalisering (Happé).

⁷ Art. 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301 (hierna: AWR).

⁸ Art. 25, lid 3, art. 67d e.v. en art. 68 AWR.

Het verzamelen van informatie legt beslag op de toezichtcapaciteit van de Belastingdienst. Waar de Belastingdienst halverwege de twintigste eeuw de fiscale handel en wandel van iedere belastingplichtige nog volledig tracht te controleren, verlegt de Belastingdienst aan het eind van die eeuw zijn koers naar beheersing van fiscale risico's; schaarse toezichtmiddelen worden ingezet op belastingplichtigen die een hoog risico vormen en er wordt alleen opgetreden als fiscale risico's zich voordoen.

Ondanks de koersverlegging blijft de druk op de toezichtcapaciteit groot. Om de druk te verminderen kiest de Belastingdienst er niet voor om budgettaire en personele capaciteiten verder uit te breiden, maar gaat op zoek naar een toezichtstrategie waarbij de bestaande capaciteit op nog efficiëntere wijze kan worden aangewend: in 2005 introduceert de Belastingdienst 'horizontaal toezicht'.

Onder horizontaal toezicht gaat de Belastingdienst ervan uit dat de toezichtlast voor belastingplichtigen die eigen verantwoordelijkheid willen en kunnen dragen kan worden verminderd. Het *willen* heeft betrekking op de innerlijke overtuiging van belastingplichtigen om eigen verantwoordelijkheid te dragen en het *kunnen* op de mogelijkheden daartoe.⁹ De Belastingdienst moet ook op het dragen van eigen verantwoordelijkheid kunnen vertrouwen.

De Belastingdienst vertrouwt belastingplichtigen waarvan het *klantbeeld* goed is; het klantbeeld baseert de Belastingdienst op de *fiscale strategie*, de *interne en fiscale beheersing* en de *fiscale transparantie* van de onderneming. Met belastingplichtigen die zich van fiscaal agressieve structuren bedienen zal de Belastingdienst geen horizontaal toezichtrelatie willen sluiten. Belastingplichtigen moeten hun 'interne en fiscale beheersing' op orde hebben of brengen om voor horizontaal toezicht in aanmerking te komen.¹⁰ De *interne beheersing* is het geheel van organisatorische maatregelen, die een onderneming of organisatie in staat stelt om ondernemingsrisico's vast te stellen en in de greep te houden. De *fiscale beheersing* vormt een onderdeel van de interne beheersing en wordt in horizontaal toezichtstermen aangeduid met de term *Tax Control Framework* (TCF).

Een TCF is een instrument van interne beheersing, gericht op de fiscale functie binnen een onderneming en heeft betrekking op alle voor een specifieke onderneming van toepassing zijnde belastingen.¹¹ Een kwalificerend TCF helpt ondernemingen om eigen verantwoordelijkheid te dragen voor tijdige, juiste en volledige aangifte-indiening en een tijdige betaling van de verschuldigde belasting; het TCF dient de naleving van fiscale regels, de beheersing van fiscale risico's en de fiscale informatievervalsing. Verder moeten aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen transparant zijn en ruimhartig omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante gegevens.

De Belastingdienst is horizontaal toezicht gestart bij zeer grote, veelal beursgenoteerde, ondernemingen. Sinds 2008 maakt de Belastingdienst echter ook horizontaal toezichtafspraken met middelgrote ondernemingen en vindt ook het midden- en kleinbedrijf (MKB) steeds vaker zijn weg naar horizontaal toezicht. Grote ondernemingen behandelt de Belastingdienst individueel; de Belastingdienst gaat een rechtstreekse horizontaal toezichtrelatie aan. Dat ligt in het MKB anders; daar gaat de Belastingdienst horizontaal toezichtrelaties aan via financieel en fiscaal dienstverleners. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst een horizontaal toezichtrelatie aangaat met de dienstverlener en de dienstverlener op zijn beurt met de onderneming.

De reden hiervoor is dat er in Nederland ruim een miljoen MKB-ondernemingen zijn en de Belastingdienst dat aantal te groot vindt om op individueel niveau een horizontaal toezichtrelatie aan te gaan.

⁹ Vgl. W. Huisman en A. Beukelman, *Invloeden op regelgeving door bedrijven. Inzichten in wetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2007, p. 14.

¹⁰ Brief minister van Financiën, 29 november 2006, *Kamerstukken II 2006/07*, 30800 IXB, nr. 13.

¹¹ Belastingdienst (2008), *Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert*, www.belastingdienst.nl, p. 4. Het Tax Control Framework (hierna: TCF) is geïmplementeerd in de bedrijfsvoering van de onderneming en maakt onderdeel uit van het meeromvattende Business Control Framework (hierna: BCF).

Om tot een horizontaal toezichtrelatie te komen doorlopen de Belastingdienst en belastingplichtigen een uitgebreid traject. Komen partijen tot de conclusie dat ze een horizontaal toezichtrelatie aan willen gaan, dan wordt dat bevestigd door ondertekening van een convenant.

Het convenant wordt op vrijwillige basis afgesloten.¹² Het convenant bevat uitgangspunten waarin partijen vastleggen dat ze op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie met elkaar zullen samenwerken.

Ook bevat het convenant afspraken. De afspraken zijn gericht op de realisering van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen en de actualisering van het proces van belastingheffing.

Het convenant kent geen geschillenregeling; bij onverhoopte geschillen proberen partijen er zoveel mogelijk zelf uit te komen. Mocht dat niet lukken dan is de juridische kwalificatie van het convenant van belang om te beoordelen of en zo ja, bij welke rechter bescherming gevonden kan worden (par. 5.5).

Waar de convenanten bij de introductie van horizontaal toezicht nog wel eens van elkaar wilden verschillen, wordt sinds enige tijd gebruik gemaakt van een standaardtekst (**bijlage A**).

De algemeen wettelijke basis voor belastingheffing is art. 104 GW. Horizontaal toezicht kent op zichzelf geen wettelijke basis. Het beleid omtrent horizontaal toezicht volgt uit de algemene discretionaire bevoegdheid van de minister van Financiën en de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces - in het licht van de schaarse toezichtmiddelen en uiteenlopende karakteristieken van belastingplichtigen - op efficiënte wijze in te richten.¹³

Als 'recht' in de zin van art. 79 RO aan te merken beleidsregels, bijvoorbeeld ter uitvoering door de Belastingdienst bedoelde leidraden, kunnen worden geschaard onder de algemene bevoegdheid van de minister van Financiën om nadere regels te geven voor de uitvoering van de belastingwet (art. 62 AWR juncto art. 4:81 Awb).¹⁴

Horizontaal toezicht speelt zich af in de uitvoeringssfeer van de Belastingdienst en onder de directe verantwoordelijkheid van de minister van Financiën (art. 2, lid 4, AWR). Het ministerie en de Belastingdienst zijn binnen de grenzen van fiscale wet- en regelgeving, jurisprudentie, algemene rechtsbeginselen, waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en gepubliceerd beleid, vrij het toezicht flexibel in de richten en maatwerk toe te passen in de omgang met belastingplichtigen. Algemene rechtsbeginselen zijn door de rechtspraak aanvaarde algemene beginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, en zijn bedoeld om het gedrag van de overheid in verhouding tot haar burgers te regelen.¹⁵

Eventuele afrekening over het toegepaste beleid volgt vanuit de rechtspraak en de politiek; de minister van Financiën legt verantwoording af aan de Staten-Generaal en in de praktijk is dat de Tweede Kamer.

Hierna volgt een overzicht van de organisatie om belasting te heffen en het uitvoeringsproces in te richten.

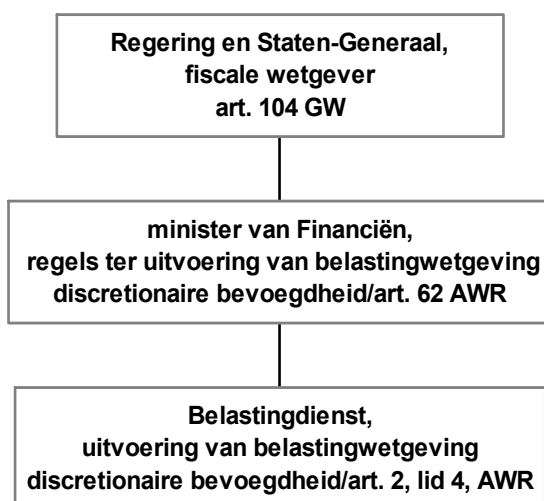
¹² Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 8.

¹³ Zie J.L.M. Gribnau, 'Cooperative Compliance: some procedural tax law issues', in: R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer 2015, par. 8.3.1.

¹⁴ Zie *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, Algemeen deel, Aantekening 1.4 Doel en strekking bij: art. 62 AWR (bijgewerkt tot 27 augustus 2015) o.v.n. HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 (gebondenheid gepubliceerd beleid).

¹⁵ Andere algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn het rechtszekerheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel, het verbod van willekeur, het verbod van misbruik van bevoegdheid en het proportionaliteitsbeginsel. Enkele beginselen zijn gecodificeerd: het zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:2 Algemene wet bestuursrecht, Wet van 4 juni 1992 houdende algemene regels van bestuursrecht, Stb. 1992, 315, hierna: Awb), het verbod van misbruik van bevoegdheid (art. 3:3 Awb) en het proportionaliteitsbeginsel (art. 3:4 Awb).

Figuur 1: Overzicht organisatie om belasting te heffen en het uitvoeringsproces in te richten



Horizontaal toezicht heeft betrekking op de heffing van alle rijksbelastingen en de invordering daarvan. Dat betekent dat de Belastingdienst zich niet alleen moet houden aan materiële heffingswetten, zoals de wet inkomstenbelasting (Wet IB), de wet vennootschapsbelasting (Wet Vpb) en de wet omzetbelasting (Wet OB), maar ook aan formeelrechtelijke wetten, zoals de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de invorderingswet (IW 1990). Ook moet de Belastingdienst zich houden aan gepubliceerde beleidsregels¹⁶ en is de Belastingdienst in al zijn handelen gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, die soms zijn gecodificeerd, zoals het zorgvuldigheidbeginsel, maar soms ook niet, zoals het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel.

Bij horizontaal toezicht verschuift het accent van controleren van de belastingaangifte naar het proces waarin de aangifte tot stand komt; het accent verschuift van het eind van de keten van fiscaal relevante handeling tot de vaststelling van de belastingaanslag, naar het begin. Een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst zorgt ervoor dat partijen sneller weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn; de aandacht van beide partijen richt zich veeleer op het beheersen van risico's en het voorkomen van fouten, dan op controle achteraf. Omdat fiscale risico's in het vooroverleg zijn afgekaart, bevatten *convenantaangiften* als het goed is geen nieuwe informatie¹⁷; de toetsing is dan ook veelal een formaliteit en de snelle aanslagoplegging zorgt voor actuele zekerheid over de belastingpositie.¹⁸ Althans, zo zou het moeten zijn.

Al met al speelt horizontaal toezicht zich af binnen de kaders van fiscale wet- en regelgeving inzake rijksbelastingen, de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst, formeelrechtelijke bepalingen over bezwaar- en beroepsprocedures, inlichtingenverplichtingen, fiscale boete- en strafoplegging evenals publiek- dan wel privaatrechtelijke bepalingen ter beslechting van convenantgeschillen, begrensd door de werking van algemene rechtsbeginselen, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, jurisprudentie en gepubliceerd beleid.

Horizontaal toezicht is mogelijk een oplossing voor de zware belasting van de toezichtcapaciteit onder traditioneel belastingtoezicht.¹⁹ Horizontaal toezicht vult het traditionele belastingtoezicht - dat van belang blijft voor belastingplichtigen die de regels niet zo nauw nemen - aan.

¹⁶ HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 (gebondenheid gepubliceerd beleid) o.v.n. art. 79 van de Wet op de rechterlijke organisatie (hierna: RO).

¹⁷ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 10.

¹⁸ T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 178.

¹⁹ J.L.M. Gribnau, 'Legitimititeit, recht en governance', in: P. Essers e.a. (red.), *Met recht: Liber Amicorum Theo Raaijmakers*, Deventer: Kluwer 2009, p. 153-164, par. 9: "De besparing op mensen en middelen die horizontaal

Daarnaast past horizontaal toezicht in de politieke trend naar eigen verantwoordelijkheid voor burgers en bedrijven die dat *willen* en *kunnen* dragen (de ontwikkeling naar een participatiemaatschappij²⁰). Ook past horizontaal toezicht in de maatschappelijke trend dat (fiscale) regel naleving gezien moet worden als de norm, veeleer dan het ontgaan ervan. Wat ik wil weten is of horizontaal toezicht werkt en vooral of het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.

1.2 Horizontaal versus traditioneel belastingtoezicht

Zonder een uitputtende opsomming te willen geven, laten horizontaal en traditioneel belastingtoezicht in een eerste aanschouwing, enkele opvallende overeenkomsten en verschillen zien.

Overeenkomsten

De overeenkomsten hebben betrekking op het tot stand brengen van een juiste belastingheffing en het bevorderen van fiscale regel naleving. Het zijn deze taken die behoren tot de *permanente opdracht* van de Belastingdienst²¹:

"De Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn onlosmakelijk aan zijn handelen verbonden."

De Belastingdienst dient zijn taak om een juiste belastingheffing tot stand te brengen zo doeltreffend (effectief) en doelmatig (efficiënt) mogelijk uit te voeren. Daarnaast dient de Belastingdienst met behulp van welke toezichtvorm dan ook te streven naar rechtszekerheid en rechtsgelijkheid voor alle (gelijke) belastingplichtigen. Voor rechtszekerheid moet overheidsoptreden voorspelbaar zijn en niet op willekeur berusten. Voor rechtsgelijkheid moeten gelijke gevallen gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen naar de mate van ongelijkheid (par. 5.7). Ook een dienstverlenende opstelling en het respecteren van belastingplichtigen is in alle toezichtvormen onlosmakelijk met het handelen van de Belastingdienst verbonden. Dat komt erop neer dat horizontaal en traditioneel belastingtoezicht overeen (dienen te) komen voor wat betreft de totstandbrenging van een juiste belastingheffing en het bevorderen van fiscale regel naleving.

Tabel 1: Overeenkomsten tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht

Horizontaal toezicht	Traditioneel belastingtoezicht
Totstandbrenging van een juiste belastingheffing	Totstandbrenging van een juiste belastingheffing
Bevorderen van fiscale regel naleving	Bevorderen van fiscale regel naleving

Verschillen

De opmerkelijkste verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht hebben betrekking op de wijze waarop de Belastingdienst en belastingplichtigen met elkaar omgaan; dezelfde fiscale regels moeten worden nageleefd, alleen de manier waarop dat gebeurt verschilt van elkaar.

Hoewel de Belastingdienst een andere positie en andere (publiekrechtelijke) bevoegdheden heeft dan een belastingplichtige en die ongelijkwaardige verhouding altijd zal blijven bestaan, is de verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst in een horizontaal toezichtrelatie gelijkwaardiger dan onder traditioneel belastingtoezicht.²² De horizontaal toezichtrelatie is gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie en de relatie onder traditioneel belastingtoezicht veeleer op macht en gezag.

toezicht oplevert, kan de Belastingdienst aanwenden voor het opsporen en aanpakken van malafide burgers en bedrijven, het waarborgen van veiligheid en het verlenen van service".

²⁰ Troonrede, 17 september 2013, Koning Willem-Alexander.

²¹ Belastingdienst (2008), 'Bedrijfsplan 2008-2012', www.belastingdienst.nl, p. 9.

²² Vgl. Gribnau 2009, par. 6: Legitimiteit en horizontalisering.

Onder traditioneel belastingtoezicht controleert de Belastingdienst belastingaangiften en fiscale administraties achteraf en maakt daarbij gebruik van publiekrechtelijke bevoegdheden; de Belastingdienst treedt bestraffend op bij geconstateerde fouten. De verschuiving van het accent in het toezicht is misschien wel het meest in het oog springende verschil tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht. Bij traditioneel belastingtoezicht wordt eerst de belastingaangifte ingediend en kan het enkele jaren duren voordat er discussie ontstaat over de belastingpositie die daaruit voortvloeit. Bij horizontaal toezicht vindt die discussie als het goed is al plaats voordat de aangifte is ingediend en wordt de belastingaanslag in het normale geval aangifteconform vastgesteld.

Onder traditioneel belastingtoezicht gaat relatief veel tijd en aandacht naar het achteraf oplossen van fiscale problemen. Als de Belastingdienst de indiening van een aangifte afwacht en daarin een fout ontdekt, dan moet de Belastingdienst terug in de tijd om dat te corrigeren. Niet alleen de Belastingdienst moet terug in de tijd, maar ook de onderneming. Het herstel van fouten mondt bovendien vaak uit in fiscale geldboetes en ze kunnen leiden tot conflicten, die soms pas bij de rechter tot beslechting komen.

Het achteraf oplossen van problemen en conflicten kost veel tijd en energie voor beide partijen. Ook gaat er veel tijd en energie naar administratieve handelingen als het indienen en verwerken van schattingen, het opleggen van soms meerdere voorlopige aanslagen, beoordeling van ingediende aangiften en uiteindelijk de definitieve afhandeling van een belastingjaar. Deze administratieve handelingen hebben niet alleen consequenties in de heffings sfeer maar ook in de invorderingssfeer; iedere aanpassing in de belastingpositie leidt tot aanpassing van de betalingspositie, niet alleen voor wat betreft de belastingschuld zelf maar ook voor allerlei bijkomende kosten als belastingrente, aanmaningskosten et cetera.

Door actualisering van de belastingheffing kan in een eerder stadium worden bijgestuurd en kunnen fiscale problemen en mogelijk daaruit voortvloeiende conflicten, tijdig worden afgewend. Door de discussie over de belastingpositie in de tijd naar voren te halen, kan de zekerheid daarover sneller worden verkregen en de tijd en energie die onder traditioneel belastingtoezicht gaat naar het achteraf oplossen van fiscale problemen, worden verminderd.²³ Per saldo zou dit een gunstig effect op de controle-intensiteit en daarmee op de toezichtcapaciteit moeten hebben.

Bij het terugdringen van de tijd en energie die gaat naar de totstandbrenging van een juiste belastingheffing valt eer te behalen, zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige; een win-win situatie. Echter, belastingplichtigen lijken uit zichzelf geen prikkel te hebben om actueel te willen werken.²⁴ Belastingaangiften worden veelal onder toepassing van de uitstelregeling voor belastingconsulenten laat ingediend.²⁵

Horizontaal toezicht zou belastingplichtigen die prikkel moeten geven: vrijwillige fiscale regelnaleving op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie zou moeten leiden tot snellere zekerheid over de belastingpositie en een vermindering van de tijd en energie die gaat naar de totstandbrenging van een juiste belastingheffing.

Voor mij is het de vraag of deze prikkel in de praktijk ook zo wordt ervaren en wat belastingplichtigen het meest van belang vinden om op horizontaal toezicht over te gaan: het vrijwillig willen naleven, snellere zekerheid over de belastingpositie, een vermindering van de tijd en energie die gaat naar de totstandbrenging van een juiste belastingheffing of een relatie op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Op deze vraag kom ik terug bij de formulering van de probleemstelling.

²³ Vgl. L.G.M. Stevens, 'Visie op de uitvoering van en het toezicht op de belastingheffing. Notie over voor- en nadelen van horizontaal toezicht', Prinsenbeek 20 oktober 2012, www.belastingwetenschap.nl, p. 34: "Het werken in de actualiteit versterkt het probleemoplossend vermogen en verkleint de onzekerheid die gepaard gaat met controles achteraf en langdurige (gerechtelijke) geschilbeslechting".

²⁴ Een positieve prikkel is het willen voldoen aan bepaalde (kwaliteits)eisen. Zie Huisman en Beukelman 2007, p. 48.

²⁵ Zie Belastingdienst, 'Uitstelregeling belastingconsulenten', www.belastingdienst.nl.

Tabel 2: Verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht

Horizontaal toezicht	Traditioneel belastingtoezicht
Intensievere relaties, gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, transparantie en begrip	Weinig intensieve relaties, gebaseerd op gezag en onderling wantrouwen
Vrijwillige fiscale regelnaleving	Afgedwongen fiscale regelnaleving
Snellere zekerheid over de belastingpositie	Langere onzekerheid over de belastingpositie
Werken in de actualiteit, waardoor fiscale problemen tijdig kunnen worden opgelost	Werken in het verleden, waardoor fiscale problemen achteraf moeten worden opgelost

1.3 Aanleiding tot het onderzoek

Een modern op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie gebaseerd toezichtmodel, waarbij vrijwillige regelnaleving het uitgangspunt is, snel zekerheid wordt verkregen over de belastingpositie, toezichtlasten zullen verminderen en onderlinge verhoudingen zullen verbeteren, klinkt natuurlijk hoopvol, maar sinds de invoering van horizontaal toezicht is er in de (vak)literatuur ook heel veel kritiek geuit. Zo stelt Zwemmer (2005) dat belastingheffing een overheidstaak is, die niet in de vorm van vrijwillige naleving aan belastingplichtigen kan worden gedelegeerd.²⁶ Volgens Bellingwout (2008) kan er geen sprake zijn van gelijkwaardigheid tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst en leent belastingheffing zich niet voor zelfregulering.²⁷ Gribnau (2008) waarschuwt dat een verbetering van de onderlinge relaties tot efficiëntiewinst kan leiden, maar dat de symmetrie in wederzijdse bevoegdheden en verplichtingen - ter voorkoming van verlies aan vertrouwen - niet uit het lood moet raken.²⁸ Bovendien is Gribnau (2011), maar ook Meussen (2011), sceptisch over het vrijkomen van toezichtcapaciteit; ook onder horizontaal toezicht is controle nodig en moet het wederzijdse vertrouwen steeds worden gevoed met informatie die laat zien dat het vertrouwen kan worden gecontinueerd.²⁹ Daarnaast meent Gribnau dat de aandacht voor de complexiteit van de belastingwetgeving niet mag verslappen, door het maken van informele afspraken in de uitvoeringspraktijk.

Essers (2008) voorziet een vermindering van belastingprocedures, wat een bedreiging kan zijn voor de interpretatieve rol van de rechter.³⁰ Essers ziet bovendien bedreigingen in ontbrekende objectieve criteria voor toetreding, een ontbrekende geschillenregeling en - gelijk Meussen (2011) - ontbrekend inzicht in gemaakte afspraken. Ook Happé (2010 en 2011) ziet een bedreiging voor de interpretatieve rol van de rechter; het is niet denkbeeldig dat partijen in het belang van het convenant besluiten om niet te procederen en dat als onbedoeld gevolg hiervan de (belasting)rechter minder in staat is om inhoud te geven aan rechtsontwikkeling.³¹ Lubbers (2011) vindt het geen probleem als de belastingrechter buiten beeld raakt doordat partijen zichzelf weten te redden, maar acht het voor de rechtsontwikkeling van belang dat onderhandelingsresultaten worden vastgelegd in voor eenieder toegankelijke stukken.³²

Ook Cornelisse en Kavelaars (2011) menen dat van een gelijkwaardige relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst geen sprake kan zijn.³³ Cornelisse wijst er - gelet op het gelijkheidsbeginsel - nog op dat horizontaal toezicht slechts naast traditioneel belastingtoezicht kan bestaan, als de keuze voor horizontaal toezicht vrijwillig is en de materieelrechtelijke uitkomsten gelijk.

²⁶ J.W. Zwemmer, 'Horizontaal toezicht', *WFR* 2005/1213. Zie ook J.W. Zwemmer, 'Horizontaal toezicht', *Tribuut* 2008/02, waarin Zwemmer zijn twijfels blijft houden over nut en reikwijdte van horizontaal toezicht.

²⁷ J.W. Bellingwout, 'Horizontaal ideaal', *WFR* 2008/1309.

²⁸ J.L.M. Gribnau, 'Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking', *NTRF* 2008/428.

²⁹ Zie *position papers* J.L.M. Gribnau en G.T.K. Meussen in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst (2012), *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, bijlagen Rapport 20 juni 2012, Den Haag: Ministerie van Financiën (hierna: CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*), p. 167 en p. 178.

³⁰ P.H.J. Essers, 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008/6747.

³¹ R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet', *WFR* 2010/1456 en *position paper* R.H. Happé in: CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 170.

³² *Position paper* A.O. Lubbers in: CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 160.

³³ Zie *position papers* R.P.C. Cornelisse en P. Kavelaars in: CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 153 en 162.

Ook het ontbreken van een geschillenregeling ervaart Cornelisse als een punt van aandacht. Kavelaars vraagt zich dan nog af welk voordeel er voor belastingplichtigen te behalen valt; de hoogte van de belastingschuld zal immers niet minder worden. En tot slot meent Kavelaars, dat als de overheid gelijkwaardigheid voor ogen staat en zich richt op wederzijds vertrouwen, zij zich daar zelf ook in de volle breedte naar moet gedragen.

Er is dus ook behoorlijk veel kritiek. Niet alleen vanuit de wetenschap, maar ook rebellerende belastingambtenaren maken zich openlijk zorgen; belastingheffing op basis van vertrouwen zal de Belastingdienst jaarlijks vele miljarden aan belastingopbrengsten kosten en de loyaliteit van belastingambtenaren aan dit nieuwe systeem wordt zwaar op de proef gesteld.³⁴ De vele kritiek is naar mijn mening terug te brengen tot meer of mindere bezorgdheid over de volgende aangelegenheden:

- het (kunnen) dragen van eigen verantwoordelijkheid door belastingplichtigen;
- de (immer) ongelijkwaardige verhouding tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen;
- het (ontbreken van) zicht op de inhoud van (informeel) gemaakte afspraken;
- het ontbreken van een geschillenregeling;
- de inperking van de rol van de (belasting)rechter;
- vermeende strijd met het gelijkheidsbeginsel;
- vermindering of juist vermeerdering van de nalevingskosten voor belastingplichtigen; en
- het daadwerkelijk vrijkomen van toezichtcapaciteit.

De hoopvolle verwachtingen en kritische geluiden geven voldoende aanleiding om deze relatief nieuwe vorm van Nederlands belastingtoezicht eens nader onder de loep te nemen, waarbij hoop en vrees voor de werking ervan, de revue van dit proefschrift zullen passeren.

1.4 De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht

Waar mensen samen leven zijn regels nodig om orde te scheppen in de chaos die anders ontstaat. Het recht is daarbij een middel. Het recht bestaat uit wet- en regelgeving, jurisprudentie, algemene (rechts)beginselen en gepubliceerd beleid. Het recht maakt onderdeel uit van de sociale werkelijkheid, die bestaat uit alles wat er in de maatschappij gebeurt, de opvattingen die mensen daarover hebben en de houding en het gedrag dat ze laten zien. Bestudering van het recht, of anders gezegd: beoefening van rechtswetenschap, stelt een onderzoeker in staat een oordeel te geven over het functioneren van (een deel van) het recht in die sociale werkelijkheid. Daarmee kunnen knelpunten in kaart worden gebracht en aanbevelingen worden gedaan voor verbetering, maar de onderzoeker kan ook tot de conclusie komen, dat het onderzochte recht goed functioneert en geen verbetering behoeft.³⁵

Er zijn verschillende manieren om rechtswetenschap te beoefenen. Een door fiscaal juristen veel gebruikte methode is het doen van literatuuronderzoek. Daarbij wordt de geformuleerde probleemstelling beantwoord aan de hand van wetenschappelijke theorieën, wetgeving, jurisprudentie en andere wetenschappelijke of gezaghebbende teksten.

Een (vooralsnog) door fiscaal juristen (veel) minder gebruikte methode van onderzoek is die van empirisch onderzoek. Bij empirisch onderzoek wordt de probleemstelling beantwoord met behulp van aan de *sociale wetenschap* ontleende technieken om 'waar te nemen' en 'vragen te stellen'.³⁶

³⁴ Volkskrant, zaterdag 16 juni 2012, p. 8/9.

³⁵ Zie voor ander onderzoek over zelfregulering van een (deel van het) Nederlandse overheidstoezicht bijvoorbeeld: R.A.J. van Gestel, *Zelfregulering, milieuzorg en bedrijven: naar een eigen verantwoordelijkheid binnen kaders* (diss. Tilburg), Den Haag: BOOM 2000. Van Gestel beantwoordt de vraag in hoeverre art. 21 GW ruimte laat voor terugtred van de overheid ten behoeve van milieuzorg door bedrijven (p. 14). Van Gestel ziet weinig in een wettelijk gedetailleerde regeling over wie binnen een bedrijf voor welke milieuaspecten verantwoordelijk is en welke producten zo kostenefficiënt en milieuvriendelijk mogelijk mogen worden geproduceerd. Van Gestel pleit weliswaar voor een wettelijk geconditioneerde zelfregulering, maar de wetgever moet de milieuzorg niet zelf tot in detail willen regelen; de wetgever moet volgens Van Gestel een netwerk bieden voor verdere rechtsontwikkeling van de zorg voor het milieu in de praktijk, waaraan niet alleen de overheid maar bijvoorbeeld ook bedrijven, brancheorganisaties en milieugroepen deel kunnen nemen (p. 361). Vgl. par. 4.1.3, *Voortzetting interactief proces in de uitvoeringspraktijk*.

³⁶ Vgl. S.J.C. Hemels, *De Toren van Babel. Grenzen aan de autonomie van de belastingwetgever en de invloed daarvan op de (fiscale) wetenschapsbeoefening* (oratie Rotterdam), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 47: "We

Empirisch onderzoek maakt het mogelijk om ervaringen van aan het recht onderworpen burgers te betrekken in het oordeel over het functioneren ervan. Empirisch onderzoek helpt om vragen te beantwoorden als: Werkt horizontaal toezicht beter dan traditioneel belastingtoezicht? Wat vinden belastingplichtigen ervan? Hebben ze er ervaring mee? Of hebben ze er een mening over?

De antwoorden op deze vragen vindt een onderzoeker meestal niet (alleen) in de literatuur. Voor de beantwoording van dit type vragen, moet hij ook 'op onderzoek uit'. Dat kan door belastingplichtigen te interviewen of een vragenlijst te ontwikkelen en belastingplichtigen naar hun ervaring of mening te vragen.

De vraag naar het functioneren van (een deel van) het recht, impliceert de vraag naar de effectiviteit ervan. Effectiviteit gaat over de mate waarin inspanningen om een doel te bereiken ook daadwerkelijk leiden tot realisatie van dat doel. De beoordeling van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht is allerm minst eenvoudig.³⁷ Om te beginnen moet een onderzoeker vaststellen wat het te realiseren doel is en vervolgens moet hij toetsingscriteria ontwikkelen om te beoordelen of dat doel is bereikt. Welke toetsingscriteria hanteer ik om te beoordelen of horizontaal toezicht effectief is? Of liever gezegd: welke toetsingscriteria hanteer ik om te beoordelen of horizontaal toezicht effectiever is dan traditioneel belastingtoezicht?

Aanvankelijk was mijn verwachting over het doel van horizontaal toezicht gelegen in een vermindering van de tijd en energie die de Belastingdienst moet steken in de totstandbrenging van een juiste belastingheffing, terwijl belastingopbrengsten gelijk zouden blijven. Een onderzoek naar het verschil in *nalevingstekort* tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht, dat wil zeggen het verschil tussen de formele en materiële belastingschuld, leek het verschil in effectiviteit bloot te kunnen leggen. Ware het niet dat vaststelling van de materiële belastingschuld, dat wil zeggen de belastingschuld zoals die rechtstreeks voortvloeit uit de toepassing van materiële belastingwetgeving (zoals de Wet Vpb of de Wet IB) - zonder een substantiële hoeveelheid boekenonderzoeken of statistische steekproeven - een ondoenlijke opgave bleek.

En al zouden boekenonderzoeken en steekproeven mogelijk zijn, dan zou de uitkomst ervan slechts een schatting blijven; de werkelijke materiële belastingschuld is niet objectief en eenduidig vast te stellen.³⁸ Om dan nog maar niet te spreken over de vaststelling van een verschil in *tax gap*, wat buiten het nalevingstekort mede betrekking heeft op verschillen in het zwarte circuit en de illegaliteit.³⁹

spreken misschien niet exact dezelfde taal en zijn verspreid over de wereld die wetenschap heet, maar als we moeite doen kunnen we elkaar vast verstaan en met hetzelfde enthousiasme als de inwoners van Babel aan onze gezamenlijke wetenschapstoren bouwen".

³⁷ Zie voor ander onderzoek naar de effectiviteit van Nederlands overheidstoezicht bijvoorbeeld: Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (hierna: WRR), *Toeziën op publieke belangen. Naar een verrijkt perspectief op rijkstoezicht*, Amsterdam: University Press 2013; Regioplan (Beleidsonderzoek), *Eindevaluatie Meerjarenprogramma Effecten van Toezicht*, Amsterdam 2012; C.G. van Wingerde, *De afschrikking voorbij. Een empirische studie naar afschrikking, generale preventie en regel naleving in de Nederlandse afvalbranche* (diss. Rotterdam), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2012; Gezondheidsraad, *Op weg naar evidence based toezicht. Het onderzoek naar effecten van toezicht door de Inspectie voor de Gezondheidszorg*, Den Haag: Gezondheidsraad 2011; P.B.M. Robben, *Toezicht in een glazen huis. Effectiviteit van het toezicht op de kwaliteit van gezondheidszorg* (oratie Rotterdam), Rotterdam: Erasmus Universiteit 2010; Algemene Rekenkamer, *Kaders voor toezicht en verantwoording*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2008; W. Huisman en A. Beukelman, *Invloeden op regel naleving door bedrijven. Inzichten in wetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2007 en A.B. Blomberg, *Integrale handhaving van milieurecht. Een juridische studie over de handhaving van milieurecht in een democratische rechtsstaat* (diss. Amsterdam VU), Amsterdam: Boom Juridische Uitgevers 2000.

³⁸ Het is naar mijn mening dan ook niet zozeer *dat* de Belastingdienst vóór de invoering van horizontaal toezicht geen cijfers *had* om het latere effect - in de zin of het de schatkist meer of minder oplevert - ervan vast te stellen, maar dat de Belastingdienst geen cijfers *kon hebben*. Vgl. *Volkskrant*, donderdag 21 juni 2012, p. 2. Zie tevens CHTB 2012, *Rapport*, p. 63. Zie ook G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/6964, par. 6: "Het is in wezen dan ook vreemd dat bij een dergelijke majeure beleidswijziging van de Belastingdienst ogenschijnlijk totaal niet is nagedacht over een effectmeting, met name in relatie tot onder horizontaal toezicht verwachte en gerealiseerde belastingopbrengsten". En ook A.J. van den Bos, 'Horizontaal toezicht en effectiviteit', *NtFR* 2015-1019: "En gelet op de omstandigheid dat, althans in mijn ogen, de primaire taak van de Belastingdienst is het heffen en invorderen van belasting, zou het ook interessant geweest zijn om te vernemen of er iets gezegd kon worden over het effect van de nieuwe toezichtsvorm op de belastingopbrengst".

³⁹ Brief staatssecretaris van Financiën, 10 december 2012, DGB/2012/7178 M, *Kamerstukken II* 2012/13, 31 066, nr. 149, onder nalevingstekorten en *tax gap*: "Om een schatting te maken van de nalevingstekorten worden

Naast praktische beperkingen om het nalevingstekort te meten, bleek mij uit voor dit onderzoek oriënterende gesprekken met de Belastingdienst - geplaatst in het licht van meer algemeen maatschappelijke ontwikkelingen zoals de horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder⁴⁰ - dat de traditioneel economisch gedreven focus om zoveel mogelijk belastingopbrengsten te genereren, deels was verlegd naar een focus om zoveel mogelijk belastingplichtigen op basis van eigen verantwoordelijkheid fiscale wet- en regelgeving te laten naleven.⁴¹

Zou de naleving verbeteren, dan kwam het met de belastingopbrengsten ook wel goed. Het doel van horizontaal toezicht leek dus niet zozeer gelegen in het onder gelijkblijvende belastingopbrengsten verminderen van de tijd en energie om een juiste belastingheffing tot stand te brengen, maar veeleer in een verbetering van de *fiscale compliance* van belastingplichtigen.

Met in mijn achterhoofd de verlegde focus, bood aanvullend literatuuronderzoek uitkomst. Staatssecretaris De Jager van Financiën omschrijft de doelstelling van horizontaal toezicht als het 'in wederzijds vertrouwen te komen tot een goede relatie met de Belastingdienst, waarin snel zekerheid kan worden geboden, gewerkt wordt in de actualiteit en waarbij minder intensief toezicht achteraf noodzakelijk is'.⁴² Hieruit maak ik op dat de staatssecretaris met horizontaal toezicht een betere naleving, snellere zekerheid, actuele belastingheffing en een goede relatie voor ogen heeft.

Het Ministerie van Financiën omschrijft - tijdens het seminar 'Werken met vertrouwen: horizontaal toezicht' op 4 september 2009 - in enigszins andere bewoordingen (en meer algemeen gericht op intermediairs) dezelfde doelstelling: "lagere administratieve lasten, snellere procedures, betere uitkomsten en betere verhoudingen".⁴³

Figuur 2: Sheet 21 seminar 'Werken met vertrouwen: horizontaal toezicht'

<p>Samenvattend</p> <p>Nieuwe strategieën bij horizontaal toezicht zijn gericht op het versterken van de samenwerking tussen Belastingdienst en intermediairs; gezamenlijk optrekken vanuit eigen rol.</p> <p>Basis is werken vanuit wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie</p> <p style="text-align: center;">'Vertrouwen werkt!'</p> <ul style="list-style-type: none">- lagere administratieve lasten- snellere procedures- betere uitkomst- betere verhoudingen

Ontleend aan: Ministerie van Financiën, K.J.M. Kool RA, ESAA, 4 september 2009.

Op basis van de uitlatingen van de staatssecretaris en de bijdrage aan het seminar door het Ministerie van Financiën, lijkt het doel van horizontaal toezicht te zijn gelegen in een vermindering van intensief toezicht achteraf, het verstrekken van snelle zekerheid, actuele belastingheffing en toezicht op maat en te komen tot een goede relatie met belastingplichtigen.

periodiek steekproeven uitgevoerd (...). Met de steekproeven wordt niet de *tax gap* gemeten. De *tax gap* ziet ook op het zwarte circuit en de illegaliteit. Deze activiteiten onttrekken zich per definitie aan het zicht".

⁴⁰ Zie WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Sdu, Den Haag, 2002.

⁴¹ Belastingdienst 2008 A, *Bedrijfsplan*, p. 33/34: "Handhavingsregie is het bewust kiezen van het te bereiken nalevingseffect en het daarvoor in te zetten handhavingsinstrumentarium. (...) Bewust kiezen betekent ook dat de Belastingdienst onderzoekt waar hij de verantwoordelijkheid voor de naleving met maatschappelijke partijen kan delen". Vgl. J.L.M. Gribnau, 'De belastingrechter in een veranderende trias politica', in: *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu 2013, p. 84 en Gribnau 2009, par. 9: Horizontaal toezicht als legitimeitsbevordering.

⁴² Brief staatssecretaris van Financiën, 12 april 2007, nr. DGB 2007_1685M.

⁴³ K.J.M. Kool RA, 'Werken met vertrouwen: horizontaal toezicht', bijdrage Ministerie van Financiën, Rotterdam: ESAA 4 september 2009, sheet 21.

Om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te toetsen heb ik in mijn zoektocht naar criteria om het verschil met traditioneel toezicht te meten, 'minder intensief toezicht achteraf' verwoord tot een betere fiscale compliance (betere uitkomsten), als gevolg waarvan benodigd toezicht achteraf als vanzelf minder wordt. Met *fiscale compliance* bedoel ik de bereidheid van belastingplichtigen om belastingverplichtingen na te leven. Ook heb ik 'snelle' zekerheid verwoord tot de vergrotende trap 'meer' zekerheid en geef daarbij gelijk aan dat 'fiscale zekerheid' wat mij betreft meer omvat dan alleen 'snelle zekerheid' en 'snellere procedures'. Bij *fiscale zekerheid* gaat het mij erom dat een onderneming zich zeker voelt over haar belastingpositie en weet waar zij fiscaal gezien aan toe is. Het actueel en op maat werken, heb ik verwoord tot minder fiscale compliancekosten, omdat de tijd en energie die onder traditioneel belastingtoezicht gaat naar het oplossen van problemen uit het verleden, door actueel te werken, als het goed is bespaard blijven en tot lagere administratieve lasten en vermindering van andere inspanningen om fiscale regels na te leven leiden. Met *fiscale compliancekosten* bedoel ik de kosten voor naleving van belastingverplichtingen. En tot slot heb ik een 'goede' relatie verwoord tot de vergrotende trap: 'betere' relatie. Dat bracht mij voorlopig op vier criteria om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te meten: de fiscale compliance, de fiscale zekerheid, de fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst.

Naast de uitspraken van de staatssecretaris en de bijdrage aan het seminar door het Ministerie van Financiën vind ik - in wetenschappelijke theorieën over het bevorderen van (fiscale) regelnaleving - aanknopingspunten waarom horizontaal toezicht zou moeten werken. Deze aanknopingspunten vind ik in theorieën over een interactieve en responsieve benadering van regelnaleving. Daarbij komt Fuller⁴⁴ voor mij naar voren als geestelijk vader van de interactieve en Selznick⁴⁵ van de responsieve benadering van regelnaleving. Ik geef op beide benaderingen een korte toelichting.

Fuller

Een rechtssysteem kan volgens Fuller alleen functioneren als regels gebaseerd zijn op '*shared commitment*' en '*reciprocity*' tussen overheid en burgers.⁴⁶ *Shared commitment* en *reciprocity* zijn twee elementen die relaties bij elkaar houdt. Volgens het principe van *shared commitment* zouden gemeenschappelijke doelstellingen - binnen de mogelijkheden die er zijn - moeten fungeren als basisregels die een gemeenschap bij elkaar houden.⁴⁷ Volgens het principe van *reciprocity* zouden zowel de overheid als burgers zich aan die basisregels moeten houden.⁴⁸ *Shared commitment* is volgens Fuller van belang voor de ontwikkeling van een sociale rechtsorde en zou moeten voortkomen uit gemeenschappelijke doelen, idealen en innerlijke overtuigingen van burgers. Volgens Fuller zouden op *shared commitment* en *reciprocity* gebaseerde regels - uit een verantwoordelijkheidsgevoel van burgers om de gemeenschap bij elkaar te houden - beter worden nageleefd.

Of de rechtsorde uiteindelijk functioneert, hangt volgens Fuller niet alleen af van het handelen van individuele burgers, maar ook van de wijze waarop door de overheid wordt gereageerd (bijvoorbeeld een reactie gericht op het *handelen* van de persoon of een reactie gericht op de *persoon* zelf) evenals de innerlijke overtuiging van burgers zelf om rechtsregels (beter) na te leven.⁴⁹

⁴⁴ Met als bekendste werken: L.L. Fuller, *The Morality of Law*, New Haven: Yale University Press 1964 en *The Principles of Social Order. Selected Essays of Lon L. Fuller*, 1981, edited with an introduction by Kenneth I. Winston, Oxford - Portland Oregon: Hart Publishing 2001.

⁴⁵ Met als bekendste werken: P. Nonet & P. Selznick, *Law & Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper & Row Publishers 1978, with a new introduction by Robert A. Kagan, New Jersey: Transaction Publishers, 2001 en P. Selznick, *The Moral Commonwealth. Social Theory and the Promise of Community*, Berkeley CA: University of California 1992.

⁴⁶ Fuller 1981, Ch. 2, Two Principles of Human Association, Editor's Note, p. 81: "His interest was rather in the forms of coming together which are a benefit to the participants, and he suggested that such forms can be grouped under two principles: association by reciprocity and association to achieve common aims".

⁴⁷ Fuller 1981, p. 85: "The most obvious alternative would be to speak of an association for the achievement of shared ends or purposes".

⁴⁸ Fuller 1964, p. 40: "When this bound of reciprocity is finally and completely ruptured by government, nothing is left on which to ground the citizen's duty to observe the rules". Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation', *Tilburg Law Review* 20 (2015) 191-212, p. 192: "The term 'reciprocity' is interpreted as an expression of mutual dependence and the need for cooperation at the political, societal and legal level between different parties, namely the sovereign, citizens, tax administration and taxpayers". Zie tevens J.L.M. Gribnau, 'Wederkerigheid, samenleving en rechtsorde', in: Foblets, M. C., Hildebrandt, M. & Steenbergen, J. (eds.), *Liber Amicorum Rene Foqué*, Gent/Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2012, p. 49-70.

⁴⁹ Fuller 1981, p. 95/96/97: "In general it may be said that as the intimacy of an association increases, the emphasis shifts from the act to the person. (...) The law of the state must, of course, act 'impersonally', and in court

Selznick

Ook Selznick meent dat de vormgeving van een rechtsorde nauw samenhangt met het optreden door de overheid.⁵⁰ Selznick onderscheidt drie typen rechtsorde: een repressieve, een autonome en een responsieve. In een *repressieve* rechtsorde is er volgens Selznick sprake van onderdrukking, een wreed regime, waarin gerechtvaardigde maatschappelijke belangen weinig tot hun recht komen en wetgeving vaak een uiting is van politieke macht.⁵¹ In een *autonome* rechtsorde is er volgens Selznick meer zelfstandigheid, onafhankelijkheid en zelfbesturing; de onderdrukking als in een repressieve rechtsorde, is aan banden gelegd en het overheidsoptreden neigt meer naar gezag dan naar macht.⁵² In een autonome rechtsorde is het weliswaar de staat die de regels opstelt, maar zijn zowel de overheid als de burgers daaraan gebonden en kan de toepassing ervan worden voorgelegd aan het oordeel van een onafhankelijke rechter.⁵³ In een *responsieve* rechtsorde houdt de staat bij de ontwikkeling van wetgeving rekening met maatschappelijke behoeftes en verlangens; responsief betekent reagerend, antwoord inhoudend, ontvankelijk.⁵⁴ In een responsieve rechtsorde is het volgens Selznick van belang dat de overheid in staat is om problemen onder ogen te zien, prioriteiten te stellen en ook bereid is concessies te doen.⁵⁵

Selznick is voorstander van een responsieve rechtsorde en meent dat naleving van rechtsregels niet moet worden afgedwongen, maar dat maatschappelijke groeperingen waarop de regels van toepassing zijn worden betrokken bij de ontwikkeling ervan, wat naar verwachting zal leiden tot een betere aansluiting op maatschappelijke behoeftes en een betere acceptatie van de regels.⁵⁶

Vervolgens is het aan de overheid om ervoor te zorgen dat ook bij de *uitvoering* van die regels rekenschap gegeven wordt aan maatschappelijke behoeftes en verlangens.⁵⁷ Of de overheid erin slaagt de dialoog bij de toepassing van wetgeving voort te zetten, hangt volgens Selznick af van zowel de wil van de overheid als de mogelijkheden die er zijn.⁵⁸ Selznick pleit voor een interactief proces tussen overheid en burgers bij zowel de ontwikkeling als de toepassing van wetgeving.⁵⁹

Het gebruik van flexibele normen, die kunnen inspelen op maatschappelijke behoeftes en verlangens, helpen daarbij. In Selznicks *responsive law*-theorie verlegt hij de focus van gedwongen acceptatie van door de staat vastgestelde regels, naar een met de behoeftes van de maatschappij rekening houdend interactief proces tussen overheid en burgers, bij zowel de ontwikkeling als de toepassing van wetgeving.⁶⁰

Zowel de ideeën van Fuller als Selznick zijn naar mijn mening van belang geweest voor de latere ontwikkeling van wetenschappelijke theorieën over een interactieve en responsieve benadering van regelnaleving.

proceedings a conscious and systematic effort is made to concentrate attention on the act and away from the actor. (...) the rehabilitative theory, on the other hand, sees the purpose of the law as recreating the person, as improving the criminal himself so that any impulses toward misconduct will be eliminated or brought under an internal control".

⁵⁰ Nonet & Selznick 1978, p. 16.

⁵¹ Nonet & Selznick 1978, p. 29. In Nederland kan worden gesproken van een repressieve rechtsorde in de tijd dat de koning nog veel macht had: tussen 1806 toen de constitutionele monarchie werd ingevoerd en 1840. Bij de grondwetsherziening van 1840 werd de macht van de koning (Willem I) aan banden werd gelegd. Par. 3.1.1.

⁵² Nonet & Selznick 1978, p. 55. In Nederland kan worden gesproken van een autonome rechtsorde sinds het ontstaan van de democratische rechtsstaat in 1840.

⁵³ Nonet & Selznick 1978, p. 60.

⁵⁴ Nonet & Selznick 1978, p. 14.

⁵⁵ Nonet & Selznick 1978, p. 113.

⁵⁶ Nonet & Selznick 1978. Na periodes van repressie (politieke onderdrukking, p. 29) en autonomie (zelfstandig democratisch bestuur, p. 53), pleiten Nonet & Selznick eind jaren zeventig voor een responsieve rechtsorde (p. 73) met weliswaar een zelfstandig democratisch bestuur, maar zonder politieke onderdrukking en dienstig aan maatschappelijke belangen.

⁵⁷ Selznick 1992, p. 470: "Instead of 'going by the book', with its emphasis on fixed rules, violations, and fines, responsive regulators take specific circumstances into account. They participate with business and other institutions in a cooperative effort to make law effective".

⁵⁸ Nonet & Selznick 1978, p. 113.

⁵⁹ Nonet & Selznick 1978. Burgers moeten volgens Nonet & Selznick meer betrokken worden bij de ontwikkeling van overheidsbeleid (p. 99) en rechtstoepassers moeten maatschappijgericht, flexibeler en zelfcorrigerender te werk gaan (p. 76).

⁶⁰ Selznick 1992, p. 470/471.

De wetenschappelijke theorieën waarin ik aanknopingspunten vind waarom horizontaal toezicht zou moeten werken, zijn theorieën van drie (duo's van) wetenschappers, die naar mijn mening op directe of indirecte wijze zijn geïnspireerd door de ideeën van Fuller en Selznick.⁶¹ Het gaat om de volgende drie (duo's van) wetenschappers met hun interactieve en/of responsieve ideeën over regelgeving:

- 1) De Nederlander Van der Burg met zijn ideeën over een interactieve omgang met wetgeving in de uitvoeringspraktijk⁶² (*Interactive Legislation*);⁶³
- 2) De Australiërs Ayres & Braithwaite met hun ideeën over een responsieve handhaving van regelgeving (*Responsive Regulation*);⁶⁴ en
- 3) De Amerikanen Sigler & Murphy met hun ideeën over een interactieve omgang met regelgeving (*Interactive Compliance*).⁶⁵

Bestudering van de theorieën helpen de ontwikkelingen van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht te plaatsen in de meer algemeen maatschappelijke ontwikkelingen aan het eind van de twintigste eeuw, naar 'platter' wordende verhoudingen tussen overheid en burgers om regelgeving te bevorderen en toezichtlasten te verminderen.

Wetenschappelijke theorieën vormen meestal geen coherent geheel, zijn veelal voor discussie vatbaar, kunnen zwakke plekken bevatten en controversieel zijn. Wetenschappelijke theorieën moeten daarom kritisch worden benaderd. Met de acceptatie van onvolkomenheden heb ik derhalve niet de volledige theorieën toegepast op het fenomeen horizontaal toezicht, maar ben ik binnen het spectrum van ideeën van genoemde wetenschappers op zoek gegaan naar aanknopingspunten die aannemelijk maken dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, zonder mijn ogen te sluiten voor aanknopingspunten dat horizontaal toezicht niet beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.

De aanknopingspunten dat horizontaal toezicht beter zou moeten werken dan traditioneel belastingtoezicht vormen samen een theoretisch toetsingskader voor de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. In dit inleidende hoofdstuk geef ik een korte uiteenzetting van de wetenschappelijke theorieën evenals de gevonden aanknopingspunten. In hoofdstuk 4 kom ik uitgebreider op de theorieën terug.

Van der Burg: Interactive Legislation

De ideeën van Van der Burg over een interactieve omgang met wetgeving, richten zich naast een interactief proces tussen overheid en burgers bij de ontwikkeling van wetgeving en de toepassing ervan in de rechtspraak, vooral op een interactief proces tussen overheid en burgers in de uitvoeringspraktijk.

Volgens Van der Burg kan een interactief proces - waaraan meerdere betrokken partijen deelnemen en de overheid niet noodzakelijk een centrale rol vervult - leiden tot een betere aansluiting bij de behoeften van burgers, draagvlak creëren onder betrokkenen en een grotere bereidheid genereren om op interactieve wijze tot stand gekomen wetgeving, afspraken en andere oplossingen na te leven.⁶⁶ Het gebruik van open normen helpt een situatiegerichte toepassing mogelijk te maken, waardoor meer maatwerk kan worden geleverd.⁶⁷

⁶¹ Zie bijvoorbeeld de verwijzing door Ayres & Braithwaite, *Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate*, Oxford: University Press 1992, p. 5 naar Nonet & Selznick 1978 en Sigler & Murphy, *Interactive Corporate Compliance*, Westport Connecticut: Quorum Books 1988.

⁶² Hoewel er ten aanzien van een interactieve benadering van wetgeving meerdere Nederlandse onderzoekslijnen zijn, vind ik vooral in de ideeën van der Burg aanknopingspunten dat horizontaal toezicht zou moeten werken; Van der Burg richt zich onder meer op voortzetting van een interactief proces *in de uitvoeringspraktijk*. Zie voor de onderzoekslijnen N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Lewiston New York: The Edwin Mellen Press 2005.

⁶³ W. van der Burg, 'The irony of a symbolic crusade: The debate on opening up civil marriage to same-sex couples', in: Zeegers, Witteveen en van Klink 2005, Ch. 12, p. 245-275.

⁶⁴ Ayres & Braithwaite 1992.

⁶⁵ Sigler & Murphy 1988.

⁶⁶ Van der Burg 2005, p. 245-275.

⁶⁷ Vgl. Gribnau 2013 A, p. 80: "Op oneigenlijk gebruik en misbruik kan de wetgever reageren met antimisbruikmaatregelen; dat mag echter niet zo ver gaan dat sprake is van bewust vage en open normen, die geen enkel houvast bieden en dus de Belastingdienst veel macht in de onderhandelingsfeer geven".

In de ideeën van Van der Burg vind ik aanknopingspunten om te veronderstellen dat een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, in vergelijking tot de eenzijdige uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden en een afgedwongen naleving, zou moeten leiden tot betere aansluiting bij de individuele situatie van belastingplichtigen, een groter draagvlak creëren voor afspraken die op deze wijze tot stand zijn gekomen en tot een betere naleving daarvan.

Het interactieve proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst zou op grond van de *Interactive Legislation*-theorie van Van der Burg moeten leiden tot een betere naleving, een betere aansluiting en een groter draagvlak. Binnen het spectrum van ideeën van Van der Burg kies ik ervoor om te toetsen of het aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot traditioneel belastingtoezicht leidt tot een *betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid* en een *betere relatie* met de Belastingdienst. In par. 4.1 kom ik uitgebreider terug op de ideeën van Van der Burg.

Ian Ayres & John Braithwaite: Responsive Regulation

De ideeën van Ayres & Braithwaite over een responsieve handhaving van regelgeving richten zich op de reactie van toezichthouders op regelovertreding.⁶⁸ Ayres & Braithwaite menen dat toezichthouders hun reactie op regelovertreding moeten afstemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder: 'samenwerken waar kan, straffen waar nodig'. Toezichthouders moeten volgens Ayres & Braithwaite op zoek naar het meest geschikte handhavingsinstrument in een gegeven situatie. In beginsel op een moraliserende manier (waarbij de toezichthouder de overtreder door overtuiging op andere gedachten probeert te brengen), maar mocht daarmee de gewenste gedragsverandering niet worden bereikt, door alsnog te straffen. Een welwillende opstelling van de regelovertreder moet volgens Ayres & Braithwaite worden beloond met een coöperatieve opstelling van de toezichthouder (responsieve handhaving). Daarbij is een moraliserende aanpak goedkoper dan straffen; een goed gesprek is doorgaans goedkoper dan het kwijtraken van een vergunning. Wel moet de mogelijkheid tot straffen achter de hand worden gehouden. Ayres & Braithwaite visualiseren hun ideeën over een responsieve handhaving aan de hand van een piramide; bereidwillige ondernemingen onder in de piramide (lees: ondernemingen die vrijwillig fiscale wet- en regelgeving willen naleven) treffen een lichter handhavingregime, dan de fraudeurs in de top.

In de ideeën van Ayres & Braithwaite vind ik aanknopingspunten om te veronderstellen dat responsieve handhaving leidt tot een betere naleving, minder onzekerheid, minder nalevingskosten en betere relaties. Het gaat mij binnen de ideeën van Ayres & Braithwaite niet om een responsieve benadering van *regelovertreding*, het gaat mij om een responsieve benadering van *regelnaleving*, waarbij bereidwillige ondernemingen worden beloond met een lichter toezichtregime. De 'responsieve' horizontaal toezichthouding van de Belastingdienst, zou op grond van de *Responsive Regulation*-theorie van Ayres & Braithwaite kunnen leiden tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en betere relaties. Binnen het spectrum van ideeën van Ayres & Braithwaite kies ik ervoor te toetsen of het aannemelijk is dat horizontaal toezicht ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht leidt tot een *betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten* en *betere relaties*. In par. 4.2 kom ik uitgebreider op de ideeën van Ayres & Braithwaite terug.

Sigler & Murphy: Interactive Compliance

De ideeën van Sigler & Murphy over een interactieve omgang met regelnaleving richten zich op de bevordering van compliance van vooral (grote) *ondernemingen*.⁶⁹ Sigler & Murphy menen dat ondernemingen en de overheid hun krachten moeten bundelen, door een positievere houding aan te nemen en samen te werken op basis van vertrouwen, in plaats van de gebruikelijke vijandigheid. Ondernemingen die regels naleven en ondernemingsmogelijkheden opofferen om compliancemaatregelen te treffen, moeten volgens Sigler & Murphy worden beloond met een vermindering van de risico's en kosten voor naleving. De overheid moet eventueel vrijgekomen toezichtmiddelen vervolgens inzetten om niet-nalevers aan te pakken.

⁶⁸ Ayres & Braithwaite 1992.

⁶⁹ Sigler & Murphy 1988.

Sigler & Murphy voorzien op den duur twee type ondernemingen: ondernemingen die wel en ondernemingen die niet een gecertificeerd compliancesysteem hebben. Een gecertificeerd compliancesysteem is een risicobeheersingssysteem dat voldoet aan de eisen die door de verantwoordelijke toezichthouder worden gesteld. Rekening houdend met de aard van de onderneming en de industrie waarin deze opereert, moeten ondernemingen volgens Sigler & Murphy op zoek naar het voor hen meest geschikte compliancesysteem. Het compliancesysteem moet ook regelmatig worden getest; beoordeeld moet worden of de uitkomsten van het systeem ook in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn. Certificering betekent volgens Sigler & Murphy niet dat ondernemingen zich niet aan wet- en regelgeving hoeven te houden, maar wel dat ze een voorkeursbehandeling krijgen bij de uitvoering ervan.

In de ideeën van Sigler & Murphy vind ik aanknopingspunten om te veronderstellen dat een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst leidt tot een betere compliance, minder risico's en kosten die met regel naleving samenhangen en betere verhoudingen. Het gaat mij binnen de ideeën van Sigler & Murphy niet zozeer om de invoering van een certificatiesysteem (voor zover overigens een convenant niet al als zodanig kan worden aangemerkt), het gaat mij om de samenwerking op basis van wederzijds vertrouwen en het belonen van vrijwillige regel naleving door vermindering van handhavingsrisico's en compliancekosten. Het interactieve complianceproces onder horizontaal toezicht zou op grond van de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy moeten leiden tot een betere compliance, minder risico's, minder kosten en betere relaties. Binnen het spectrum van ideeën van Sigler & Murphy kies ik ervoor om te toetsen of aannemelijk is dat horizontaal toezicht ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht leidt tot een *betera fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, mindere fiscale compliancekosten* en een *betera relatie* met de Belastingdienst. In par. 4.3 kom ik uitgebreider op de ideeën van Sigler & Murphy terug.

Terugkomend op de vraag welke toetsingscriteria ik zal hanteren om de effectiviteit van horizontaal toezicht te beoordelen, veronderstel ik op basis van de uitspraken van de staatssecretaris, de bijdrage aan het seminar door het Ministerie van Financiën en de wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation, Responsive Regulation* en *Interactive Compliance*, dat horizontaal toezicht effectiever is, althans beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, als aannemelijk is dat het leidt tot:

- een betere fiscale compliance;
- meer fiscale zekerheid;
- mindere fiscale compliancekosten; en
- een betere relatie met de belastingdienst.

Deze criteria vormen als het ware het stoplicht: springen *alle* lichten op groen, dat wil zeggen dat horizontaal toezicht op *alle* vier de onderdelen beter scoort dan traditioneel belastingtoezicht, dan meen ik op basis van dit onderzoek dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.

Naast de aanknopingspunten dat horizontaal toezicht (in theorie) beter zou moeten werken dan traditioneel belastingtoezicht, geven de theorieën tevens aanleiding om te veronderstellen dat er een *onderling verband* tussen de toetsingscriteria zou bestaan. Dat wil zeggen, dat een betere relatie met de Belastingdienst zou moeten leiden tot een betere fiscale regel naleving, een betere fiscale regel naleving tot meer fiscale zekerheid en dat meer fiscale zekerheid zou moeten leiden tot mindere fiscale compliancekosten. De aanwezigheid van een onderling verband zou betekenen dat het ene criterium door middel van het andere te beïnvloeden is. Dat kan van belang zijn voor de aansturing van het toezicht. Daarom toets ik tevens of een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid en tot mindere fiscale compliancekosten.

Voorts vind ik het nog van belang om te weten welke van de vier criteria belastingplichtigen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen. Informatie over het *meest van belang zijnde criterium* kan helpen bij de verdere inrichting van het toezicht door de Belastingdienst.

Beoordeling van het effect van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria, stelt mij in staat om te toetsen of horizontaal toezicht werkt, en vooral of het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. Om te beoordelen *of* horizontaal toezicht werkt, vind ik het evenzeer van belang om te beoordelen *hoe* horizontaal toezicht werkt. In dat kader onderzoek ik tevens de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem evenals het fiscale uitvoeringsproces. Ik ga nader in op de fiscale samenwerking op basis van een convenant, de juridische kwalificatie van het convenant, de toetsing van het horizontaal toezichtbeleid aan het gelijkheidsbeginsel, de (ontbrekende) noodzaak tot codificatie van het beleid, de totstandkoming en toetsing van convenantaangiften, het gebruik van onder het convenant verkregen informatie door de Belastingdienst, de invordering van convenantaanslagen, het herstel van fouten evenals het opleggen van mogelijke boetes. Tot slot kijk ik nog over de grens om inzicht te krijgen in de internationale ervaringen met horizontaal belastingtoezicht. Mogelijk leren deze ervaringen ons meer over de werking ervan.

1.5 Probleemstelling en conceptueel model

De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht toets ik aan de hand van de vraag of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel toezicht. Om die vraag te beantwoorden heb ik vier toetsingscriteria ontwikkeld: een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Als horizontaal toezicht op *alle* vier de onderdelen beter scoort dan traditioneel belastingtoezicht, meen ik op basis van de resultaten van dit onderzoek dat horizontaal toezicht beter werkt. Ik wil ook weten welk criterium belastingplichtigen het meest van belang vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan. Tot slot wil ik weten of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, in de zin dat een betere relatie leidt tot een betere naleving, tot meer zekerheid en tot minder kosten.

Tegen het meten van het effect van toezicht kunnen kritische kanttekeningen worden gemaakt: de effectiviteit van overheidsbeleid valt niet eenduidig en objectief te meten.⁷⁰ Voor het leggen van *causale verbanden* tussen in dit geval horizontaal toezicht en veranderingen in de toetsingscriteria, zou ik moeten meten met *'harde' objectieve criteria* en ten minste op *twee momenten* een meting moeten verrichten. Een causaal verband wil zeggen een rechtstreeks verband tussen oorzaak (horizontaal toezicht) en gevolg (veranderingen in de toetsingscriteria). Met dit onderzoek kan ik geen causale verbanden leggen, maar ik kan wel vaststellen of verbanden aannemelijk zijn. In hoofdstuk 2 kom ik uitgebreider terug op de onderzoeksverantwoording. Voor nu is het van belang om te weten dat toetsing van de effectiviteit van overheidsbeleid beperkingen met zich meebrengt.

De aannemelijkheid of horizontaal toezicht leidt tot een verandering in de toetsingscriteria zal ik - naast de resultaten van empirisch onderzoek onder Nederlandse middelgrote ondernemingen (hoofdstuk 8) - onderbouwen met theorie (hoofdstuk 3 en 4), inkaartbrenging van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel evenals toetsing daarvan aan de theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken (hoofdstuk 5 en 6) en een beoordeling van wat we kunnen leren van internationale ervaringen over de werking van compliance-gestuurde toezichtmodellen (hoofdstuk 7).

Beantwoording van de onderzoeksvragen, met inachtneming van de beperking om het maatschappelijk functioneren van horizontaal toezicht causaal en hard te meten, brengen mij tot de volgende probleemstelling:

Is het aannemelijk dat horizontaal belastingtoezicht, in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst? Welk toetsingscriterium vinden belastingplichtigen het meest van belang voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan? En bestaat er een verband tussen de toetsingscriteria onderling?

⁷⁰ Vgl. T. Kockelkoren, 'Effectiviteit van de Wft', toespraak gehouden op IFR-symposium: Effectiviteit van het financieel toezichtrecht, 17 februari 2011, www.afm.nl.

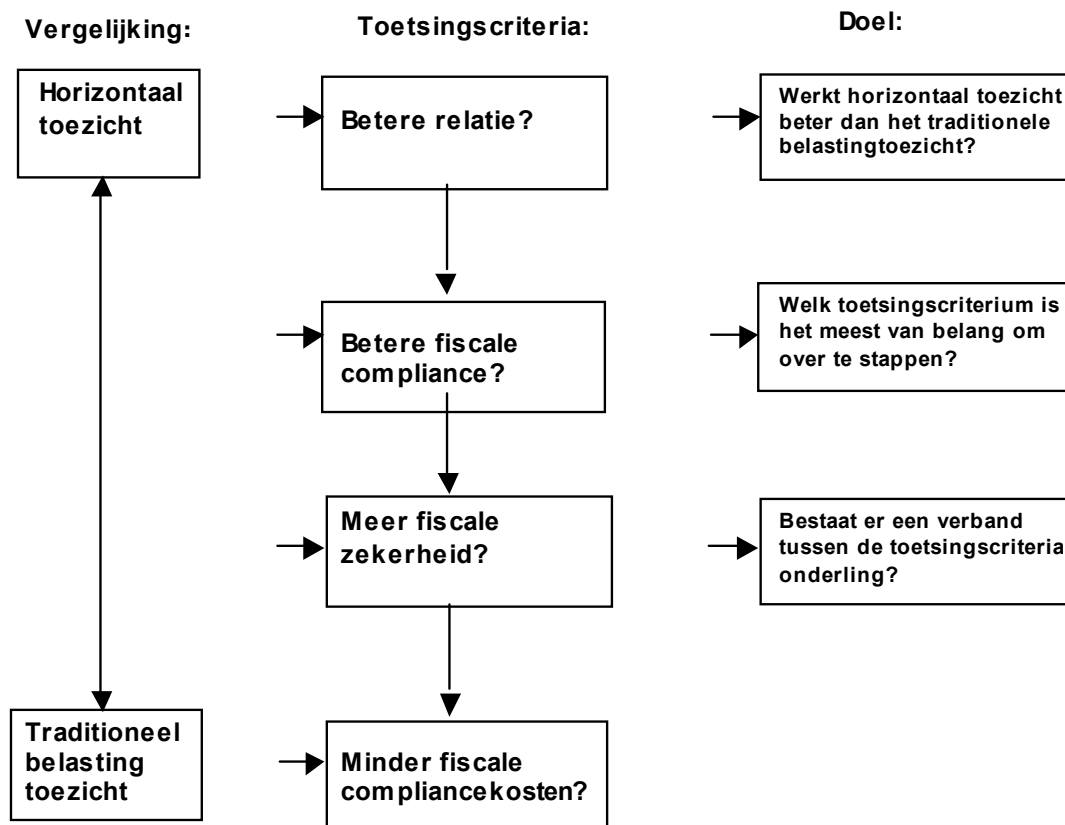
De probleemstelling beantwoord ik aan de hand van de volgende in hoofdstuk 3 tot en met 8 nader uit te werken deelvragen:

- Hoe ontwikkelde het Nederlandse belastingtoezicht van een traditioneel hiërarchische vorm naar een meer moderne horizontale vorm (hoofdstuk 3)?
- Onder welke randvoorwaarden zou horizontaal toezicht in het licht van wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* moeten werken, dat wil zeggen moeten leiden tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid, tot minder fiscale compliancekosten en tot een betere relatie met de Belastingdienst (hoofdstuk 4)?
- Hoe past horizontaal toezicht in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem (hoofdstuk 5)?
- Hoe past horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces en in hoeverre voldoet het Nederlandse model aan de gestelde theoretische randvoorwaarden (hoofdstuk 6)?
- Wat leren internationale ervaringen over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht (hoofdstuk 7)?
- Maken de resultaten van empirisch onderzoek aannemelijk dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, welk toetsingscriterium belastingplichtigen het meest van belang vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen en of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling (hoofdstuk 8)?

De deelvragen beantwoord ik aan de hand van voor ieder hoofdstuk ontwikkelde subdeelvragen. Deze subdeelvragen zet ik in hoofdstuk 2 nader uiteen.

Nu ik de onafhankelijke onderzoekselementen heb gekozen (horizontaal- en traditioneel belastingtoezicht), ik de afhankelijke eigenschappen geselecteerd heb (de toetsingscriteria) en mogelijke verbanden tussen de onderzoekselementen en eigenschappen evenals tussen de eigenschappen onderling heb gelegd, kan de probleemstelling in het volgende conceptuele model worden gevisualiseerd.

Figuur 3: Conceptueel model



Het conceptuele model maakt duidelijk over welke onderzoekselementen (horizontaal en traditioneel belastingtoezicht), eigenschappen (fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst) en verbanden tussen de elementen en eigenschappen of verbanden tussen de eigenschappen onderling, ik kennis moet verzamelen om de probleemstelling te kunnen beantwoorden. Van belang is vast te stellen welke kennis er al is en welke kennis nog verworven moet worden om tot beantwoording van de probleemstelling te komen.

1.6 Afbakening van het onderzoek

In dit onderzoek beperk ik mij tot *directe* horizontaal toezichtrelaties, zoals door de Belastingdienst worden aangegaan bij de individuele klantbehandeling van zeer grote en middelgrote ondernemingen. De *indirecte* horizontaal toezichtrelaties via financieel en fiscaal dienstverleners met ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf (MKB), laat ik met uitzondering van enkele opmerkingen (in hoofdstuk 7 over informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen), buiten beschouwing.

Binnen de individuele klantbehandeling heb ik mijn onderzoek verder afgebakend naar middelgrote ondernemingen. Daarvoor heb ik drie redenen:

- 1) De Belastingdienst is met horizontaal toezicht gestart bij zeer grote ondernemingen, die ten tijde van het opzetten van dit onderzoek al (te zeer) waren bevraagd over het functioneren ervan⁷¹, waardoor middelgrote ondernemingen een bereidwilliger onderzoeksobject leken.
- 2) Onderzoek bij ruim 10.000 middelgrote ondernemingen zou naar verwachting meer informatie opleveren om inzicht te krijgen in de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht dan onderzoek bij de veel kleinere groep van circa 2.000 zeer grote ondernemingen.
- 3) Bovendien kent de groep middelgrote ondernemingen meer diversiteit: waar zeer grote ondernemingen vooral bestaan uit (dochters van beursgenoteerde) multinationals, bestaan middelgrote ondernemingen naast grotere ondernemingen met kenmerken van multinationals ook uit kleinere ondernemingen met kenmerken van het MKB en behoren ook non-profit ondernemingen tot de groep.

Vooral de diversiteit van de groep middelgrote ondernemingen is uitnodigend genoeg om de mogelijkheid open te houden de invloed van bepaalde achtergrondkenmerken op het functioneren van horizontaal toezicht te betrekken in de latere analyses. Daarbij valt te denken aan de grootte van de onderneming (in de zin van jaaromzet of het aantal werknemers) of de activiteiten die verricht worden (profit/non-profit activiteiten).

1.7 Onderzoeksmethode

Om inzicht te krijgen in de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht heb ik gekozen voor een wetenschappelijk onderzoek, waarbij fiscaal-juridische analyses worden aangevuld met de resultaten van empirisch onderzoek. Fiscaal-juridisch onderzoek richt zich doorgaans op de analyse van rechtssystemen, de rechtsontwikkeling, juridische begripsvorming, rechtsvergelijking of de ontwikkeling van toezicht. Een zijsprong naar de sociale wetenschappen, in de vorm van empirisch onderzoek naar bijvoorbeeld de handhaving, de naleving of doorwerking van bepaalde wet- en regelgeving in de maatschappij, kan van toegevoegde waarde zijn.

Ik meen dat empirisch onderzoek naar de ervaringen van belastingplichtigen met horizontaal toezicht van toegevoegde waarde is, omdat daarmee tevens een oordeel gegeven kan worden over het functioneren ervan in de maatschappij. Veelal wegens privacygevoelige redenen zijn er in het publieke domein niet of nauwelijks fiscale data te vinden, die inzicht geven in hoe belastingplichtigen tegen bepaalde fiscale ontwikkelingen aankijken, laat staan op het specifieke terrein van horizontaal toezicht.⁷² Door middel van empirisch onderzoek, waarbij belastingplichtigen op anonieme basis hun meningen, ervaringen en belevenissen met in dit geval horizontaal toezicht kunnen delen, kan dat inzicht wel worden verkregen. Dát vind ik van toegevoegde waarde.

⁷¹ Zie brief staatssecretaris van Financiën, 12 april 2007, nr. DGB 2007_1685M.

⁷² Enkele door de CHTB in 2012 gepubliceerde empirische waarnemingen en publicatie van de resultaten van een kleinschalig onderzoek onder middelgrote ondernemingen uit 2010 daargelaten. Zie par. 1.9.

Het onderzoek strekt zich in beginsel uit over de periode vanaf de introductie van horizontaal toezicht in 2005 tot aan de afronding van dit onderzoek op 1 juli 2015. Met recentere bronnen heb ik slechts selectief rekening kunnen houden. Voor de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht kijk ik echter ook terug naar de periode voor 2005. Ter bevestiging van de maatgevendheid van de toetsingscriteria voor de fiscale rechtspraak, heb ik in het tweede kwartaal van 2011 twintig aanvullende interviews gehouden. Deze interviews heb ik tevens gebruikt voor de ontwikkeling van de enquête die in het najaar van 2011 in het veld is uitgezet.

Met de resultaten van de enquête kan ik beoordelen of horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht een verandering brengt, of aannemelijk is dat horizontaal toezicht *effect* heeft en wel op de fiscale compliance, de fiscale zekerheid en de fiscale compliancekosten van middelgrote ondernemingen evenals de onderlinge relatie met de Belastingdienst. Hoewel de data van de enquête bij het ter perse gaan van dit proefschrift bijna vier jaar oud zijn, zijn de uitgangspunten van horizontaal toezicht om op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie samen te werken niet gewijzigd, evenmin de in het individueel convenant horizontaal toezicht vastgelegde afspraken. Weliswaar heeft de Belastingdienst de *Leidraad* ter uitvoering door de Belastingdienst uit 2010 in 2013 herzien, maar geeft daarbij aan dat het doel van en de visie op horizontaal toezicht hetzelfde gebleven zijn.⁷³ Herhaling van het onderzoek zal voor de beantwoording van de probleemstelling derhalve niet tot significant andere uitkomsten leiden. Niettemin kan ik herhaling van het onderzoek aanbevelen (par. 9.6); een meting op twee momenten geeft een nog beter inzicht in de aannemelijkheid van gelegde verbanden. In hoofdstuk 2 kom ik uitgebreider terug op de onderzoeksmethode en de wetenschappelijke verantwoording daarover.

1.8 Doel en belang van het onderzoek

Doel van het onderzoek is de beoordeling van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht, door deze relatief nieuwe toezichtvorm te vergelijken met traditioneel belastingtoezicht. Uitgangspunt daarbij is dat de vast te stellen belastingsschuld onder beide toezichtvormen gelijk is. De vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht komt niet alleen tot uitdrukking in de empirische analyses op basis van de toetsingscriteria, maar ook in de fiscaal-juridische analyses.

Daarnaast helpt aanvullend inzicht in het toetsingscriterium dat middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan, om die beslissing beter te begrijpen en de inrichting van het toezicht daarop af te stemmen. Inzicht in een mogelijk verband tussen de toetsingscriteria, kan de Belastingdienst helpen bij de aansturing van het toezicht, door bepaalde toezichtinstrumenten in te zetten om één of mogelijk meerdere criteria te beïnvloeden.

Het belang van het onderzoek is gelegen in het volgende. Wetenschappelijk onderzoek draagt in beginsel bij aan de ontwikkeling van wetenschappelijke theorieën. Voor zover onderzoek bijdraagt aan een praktisch doel gaat het om toegepast onderzoek. Onderhavig onderzoek draagt beide componenten in zich; het draagt bij aan de ontwikkeling van rechtswetenschappelijke theorieën over regel naleving en aan het functioneren van het Nederlandse belastingtoezicht in de rechtspraak.

De resultaten zijn van belang voor middelgrote ondernemingen die zijn overgestapt op horizontaal toezicht en ondernemingen die dat nog overwegen te doen, voor (hun) financieel en fiscaal adviseurs, voor bij horizontaal toezicht betrokken contactpersonen, klantcoördinatoren en andere medewerkers bij de Belastingdienst, voor medewerkers van buitenlandse belastingdiensten, voor betrokkenen op andere terreinen van (complex) overheids toezicht, voor bij horizontaal toezicht betrokken medewerkers van het Ministerie van Financiën, voor de leden van de Tweede Kamer aan wie de minister zich over het toezicht moet verantwoorden, voor civiele rechters die over (het aangaan, de

⁷³ Naar aanleiding van door de Belastingdienst opgedane praktijkervaringen en de uitkomsten van het *Rapport* van CHTB 2012, heeft de Belastingdienst de eerste *Leidraad* uit 2010 (*Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*) in 2013 herzien. Het doel en de visie van horizontaal toezicht zijn volgens de *Leidraad* niet veranderd. Ook de intentie om uniformiteit in de uitvoering te brengen niet. Belastingdienst (2013), 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', www.belastingdienst.nl (hierna: *Leidraad*), p. 3.

nakoming en eventuele beëindiging van) een individueel convenant horizontaal toezicht moeten oordelen en voor fiscale rechters die onder horizontaal toezicht opgekomen vragen moeten beoordelen, voor advocaten die partijen bijstaan, voor geïnteresseerde academici en een ieder die al dan niet beroepshalve met horizontaal toezicht te maken heeft.

1.9 Onderzoeksverwachtingen

Een voorlopig antwoord op de vraag of horizontaal belastingtoezicht werkt, en vooral of het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, kan naast de aanknopingspunten die overheidsbeleid en wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* bieden, mede worden gebaseerd op een kleinschalig onderzoek onder middelgrote ondernemingen uit 2010 door Van der Kemp en Verbakel⁷⁴ en de uitkomsten van de evaluatie van horizontaal toezicht door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (CHTB) uit 2012⁷⁵.

Van der Kemp/Verbakel - Een kleinschalig onderzoek uit 2010

Van der Kemp en Verbakel hebben onderzocht hoe middelgrote ondernemingen in vergelijking tot zeer grote ondernemingen aankijken tegen horizontaal toezicht en welke afwegingen zij maken om wel of niet aan horizontaal toezicht mee te doen.

De respondenten in hun onderzoek moesten een aantal⁷⁶ voor- en nadelen van horizontaal toezicht waarderen op een schaal van 1 tot 10. Ze antwoordden unaniem positief te staan tegenover horizontaal toezicht. Voordelen zoals sneller zekerheid over de belastingpositie en minder controles achteraf, leken volgens Van der Kemp en Verbakel voor middelgrote ondernemingen in vergelijking tot zeer grote ondernemingen⁷⁷ een ondergeschikte rol te spelen. Het onderzoek laat zien dat middelgrote ondernemingen over het algemeen enthousiast zijn over horizontaal toezicht, maar ze vinden wel dat het kostenneutraal moet kunnen worden ingevoerd en dat er (in 2010) meer duidelijkheid moet komen over de concrete invulling ervan. Bijvoorbeeld ten aanzien van de vraag over welke risico's openheid van zaken gegeven moet worden. Ook menen de respondenten dat de Belastingdienst na het inleidende gesprek voortvarender te werk moet gaan.

Van der Kemp en Verbakel doen vier aanbevelingen:

- meer duidelijkheid over de vereisten van horizontaal toezicht;
- een nadere opdeling van de groep middelgrote ondernemingen (dat aan de bovenkant kenmerken heeft van multinationals en aan de onderkant van MKB-ondernemingen);
- invoering van een MGO-overleg; en
- minimumeisen voor het *Tax Control Framework*.

Het onderzoek geeft een beeld over hoe middelgrote ondernemingen tegen horizontaal toezicht aankijken en welke overwegingen voor hen van belang zijn om al dan niet over te stappen. Het onderzoek gaat niet direct in op de vraag of horizontaal toezicht, in vergelijking tot traditioneel belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

Het onderzoek lijkt wel iets te zeggen over hoe belangrijk middelgrote ondernemingen deze aspecten vinden. Maatschappelijke verantwoordelijkheid en reputatie lijken voor middelgrote ondernemingen minder van belang dan voor zeer grote ondernemingen. Ook het verkrijgen van snellere zekerheid over de belastingpositie, lijkt voor middelgrote ondernemingen in vergelijking tot zeer grote ondernemingen minder van belang. Openheid verschaffen over fiscale risico's, vooral de vraag waarover, en de kosten lijken voor middelgrote ondernemingen een grotere rol te spelen.

⁷⁴ Zie J. van der Kemp en R.J.A. Verbakel, 'Knelpunten van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen', *WFR* 2010/124.

⁷⁵ CHTB 2012, *Rapport*.

⁷⁶ Het specifieke aantal is niet vermeld.

⁷⁷ Het onderzoek is gericht op middelgrote ondernemingen. Niet duidelijk is welke gegevens over zeer grote ondernemingen Van der Kemp en Verbakel hanteren om de vergelijking te maken. Het lijkt te gaan om de resultaten van de evaluatie, waarover de staatssecretaris bij brief van 12 april 2007 aan de voorzitter van de Eerste Kamer verslag heeft gedaan (Brief van 12 april 2007, nr. DGB 2007_1685M).

CHTB 2012 – Evaluatie horizontaal toezicht

Bij besluit van 10 november 2011 heeft staatssecretaris Weekers van Financiën de CHTB ingesteld met de opdracht horizontaal toezicht te evalueren en een oordeel te geven over de beleidswijziging om op horizontaal toezicht over te gaan, knelpunten en kwetsbaarheden met betrekking tot deze aanpak te signaleren en voorstellen te doen voor verdere ontwikkeling, inclusief effectmeting.⁷⁸ Op 20 juni 2012 heeft de commissie verslag gedaan en de achterliggende ideeën om op horizontaal toezicht over te gaan onderschreven.⁷⁹ De commissie plaatst wel enige kanttekeningen bij de uitwerking van het concept. Volgens de commissie is verbetering van het concept wenselijk en noodzakelijk. Het concept is op intuïtieve wijze tot stand gekomen; volgens de commissie had de Belastingdienst eerder moeten doorschakelen naar een rationeel onderbouwd proces. Ook meent de commissie dat de Belastingdienst onvoldoende werk heeft gemaakt van de effectmeting van horizontaal toezicht. Wel meent de commissie dat horizontaal toezicht een positieve verandering heeft gebracht in de manier waarop het (grote) bedrijfsleven en de Belastingdienst met elkaar omgaan; het wederzijdse begrip is toegenomen.⁸⁰ De Belastingdienst krijgt door intensivering van het contact een beter zicht op fiscale risico's en meer begrip voor de bedrijfsprocessen. Omgekeerd krijgen belastingplichtigen sneller zekerheid over belastingzaken en meer zicht op de behandelstrategie van de Belastingdienst.

Verder constateert de commissie dat zowel bij belastingplichtigen als medewerkers van de Belastingdienst meer behoefte bestaat aan eenduidige criteria om te beoordelen of een TCF voldoet en hoe de daarmee samenhangende aanpassing van het toezicht ingevuld moet worden. Ook wijst de commissie op het ontbreken van duidelijkheid over de inhoud van convenanten en de afwikkeling van fiscale problemen uit het verleden.⁸¹ Daarnaast is er volgens de commissie te weinig zicht op kosten en baten en is het de vraag of er capaciteit vrijkomt om het traditionele toezicht te versterken⁸²; belastingdienstmedewerkers zijn bang dat onder de bezuinigingsdruk de overheid wel het efficiencyvoordeel van horizontaal toezicht incasseert, maar de bedoelde intensivering van het traditionele belastingtoezicht achterwege blijft. De commissie meent voorts dat geïnvesteerd moet worden in de kwantitatieve en kwalitatieve bezetting van de Belastingdienst; horizontaal toezicht vereist andere competenties dan een traditionele controle van de aangifte. Tot slot is volgens de commissie onduidelijk of door horizontaal toezicht de nalevingskosten voor belastingplichtigen dalen; het risico bestaat dat belastingplichtigen horizontaal toezicht ervaren als een poging om de toezichtlasten van de overheid af te wentelen op belastingplichtigen en hun financieel dienstverleners.

Specifiek voor middelgrote ondernemingen constateert de commissie een worsteling; individuele klantbehandeling kost de Belastingdienst veel capaciteit en middelgrote ondernemingen moeten zich forse inspanningen getroosten om tot een adequaat TCF te komen.⁸³ Als middelgrote ondernemingen aan dezelfde eisen moeten voldoen als zeer grote ondernemingen, dan moeten zij zodanige kosten maken dat horizontaal toezicht mogelijk niet meer aantrekkelijk is.⁸⁴ Om deze worsteling te beslechten stelt de commissie voor om de bovenkant van de groep middelgrote ondernemingen samen te voegen met de zeer grote ondernemingen en de onderkant met het MKB.

De commissie meent verder dat middelgrote ondernemingen niet voldoende kunnen steunen op een TCF, de toepassing van het 'schillenmodel'⁸⁵ en andere maatregelen van interne en fiscale beheersing; de commissie kan niet vaststellen of de Belastingdienst de uitgangspunten van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen werkelijk volgt.

⁷⁸ Besluit staatssecretaris van Financiën, 10 november 2011, nr. DGB/2011/6887, Stcrt. 6 december 2011, nr. 21825, houdende instelling van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (instellingsbesluit CHTB). Na aanbidding van het rapport aan de staatssecretaris op 20 juni 2012 is de commissie weer ontbonden.

⁷⁹ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Rapport horizontaal toezicht aangeboden aan staatssecretaris Weekers*, persbericht woensdag 20 juni 2012.

⁸⁰ CHTB 2012, *Rapport*, p. 46.

⁸¹ CHTB 2012, *Rapport*, p. 51.

⁸² CHTB 2012, *Persbericht*, p. 2.

⁸³ CHTB 2012, *Bijlage Persbericht*.

⁸⁴ CHTB 2012, *Samenvatting Persbericht*, p. 1.

⁸⁵ CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 22, zie ook par. 6.2.2.

Bovendien kan de commissie niet vaststellen dat de lasten/kosten voor middelgrote ondernemingen onder horizontaal toezicht dalen, noch voor de belastingplichtigen zelf, noch voor de Belastingdienst. Hoewel de Belastingdienst op de goede weg lijkt te zitten, zijn er volgens de commissie nog wel wat aandachtspunten.

Hoewel ik mijn onderzoek al voor het instellen van de CHTB ben gestart, komt het tegemoet aan de wens meer aandacht te besteden aan de effectmeting van horizontaal toezicht. De bevindingen van de Commissie steunen mij voorts in de gedachte dat horizontaal toezicht tot betere relaties leidt en meer zekerheid brengt over de belastingpositie.⁸⁶ De Commissie doet geen uitspraken over de beoogde verbetering van de fiscale regelnaleving en voor wat betreft een vermindering van de nalevingskosten stelt de Commissie vast dat dit voor het MGO-segment niet aangetoond kan worden.

1.10 Kernbegrippen

In dit hoofdstuk is een aantal begrippen de revue gepasseerd die nadere uitleg verdienen. De volgende kernbegrippen staan centraal: effectiviteit, horizontaal belastingtoezicht, traditioneel belastingtoezicht, middelgrote ondernemingen, intern beheersingssysteem, fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst. Onder de begrippen kan het volgende worden verstaan:

Effectiviteit

Effectiviteit gaat over de mate waarin inspanningen leiden tot realisatie van een gesteld doel. Op basis van uitlatingen van de staatssecretaris van Financiën, een seminarbijdrage door het Ministerie van Financiën, wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* (par. 1.4) en de maatgevendheid van de toetsingscriteria bevestigende interviews (par. 2.2.1), veronderstel ik dat horizontaal toezicht effectiever is dan traditioneel belastingtoezicht, als op basis van de resultaten van het empirisch onderzoek aannemelijk wordt dat horizontaal toezicht leidt tot:

- een betere fiscale compliance;
- meer fiscale zekerheid;
- minder fiscale compliancekosten; en
- een betere relatie met de belastingdienst.

De effectiviteit toets ik aan de hand van een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van de vier toetsingscriteria (hoofdstuk 8).

Horizontaal belastingtoezicht

Onder horizontaal belastingtoezicht versta ik: een vorm van belastingtoezicht dat is gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarbij belastingplichtigen in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens snel zekerheid krijgen over hun belastingpositie en de Belastingdienst belastingplichtigen niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf.

Traditioneel belastingtoezicht

Onder traditioneel belastingtoezicht versta ik: een vorm van belastingtoezicht dat is gebaseerd op een sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarbij de Belastingdienst ingediende belastingaangiften en administraties met behulp van publiekrechtelijke bevoegdheden achteraf controleert en bestraffend optreedt bij de constatering van onjuistheden.

Middelgrote ondernemingen

Onder middelgrote ondernemingen versta ik: de 10.465 ondernemingen die ten tijde van de steekproeftrekking op 26 september 2011 door de Belastingdienst tot het MGO-segment gerekend worden.

⁸⁶ CHTB 2012, *Rapport*, p. 66.

Of er sprake is van een middelgrote onderneming beoordeelt de Belastingdienst in 2011 aan de hand van het fiscale belang van de onderneming (de bijdrage aan de schatkist⁸⁷), de omvang (in jaaromzet en aantal werknemers) en de fiscale complexiteit van de onderneming.⁸⁸ Bij middelgrote ondernemingen gaat het om relatief grote fiscale belangen (gemiddeld tussen 2 en 25 miljoen euro⁸⁹), relatief complexe fiscale zaken, maar ontbreekt het de onderneming doorgaans aan een eigen fiscale afdeling of eigen fiscaal specialist. Om die reden meent de Belastingdienst dat middelgrote ondernemingen individueel behandeld moeten worden.

Intern beheersingssysteem

Onder een intern beheersingssysteem versta ik: het geheel van organisatorische maatregelen die een onderneming in staat stelt ondernemingsrisico's te signaleren en in de greep te houden. Een intern beheersingssysteem moet ervoor zorgen dat een onderneming *tot verantwoording* kan komen (bijvoorbeeld in de jaarrekening). De aandacht voor fiscaliteit komt tot uitdrukking in het fiscale beheersingssysteem, of *TCF*.

Een *TCF* is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf.⁹⁰ Het *TCF* maakt onderdeel uit van het interne beheersingssysteem en moet ervoor zorgen dat ondernemingen tot verantwoorde belastingaangiften kunnen komen.⁹¹ Om tot verantwoorde jaarrekeningen en belastingaangiften te komen, moeten (fiscaal) relevante gegevens op een systematische wijze worden verzameld, vastgelegd en verwerkt in een informatieverzorgingssysteem.⁹² Het COSO II model wordt internationaal gezien als standaard voor de inrichting van een informatieverzorgingssysteem.⁹³

Ook het voor horizontaal toezicht kwalificerende *TCF* kent zijn basis in het model van COSO II.⁹⁴ Omdat de inrichting van een informatieverzorgingssysteem vanuit verschillende voor een onderneming van belang zijnde gezichtsvelden kan worden benaderd (bijvoorbeeld vanuit de grootte, de complexiteit of de inrichting van de onderneming) is ieder intern beheersingssysteem - en daarmee ook ieder fiscaal beheersingssysteem - anders.⁹⁵

Fiscale compliance

Onder fiscale compliance versta ik: de bereidheid van belastingplichtigen om belastingverplichtingen na te leven.⁹⁶ Specifiek voor ondernemingen kan onder (fiscale) compliance worden verstaan: "(...) een beheersfunctie gericht op het bewerkstelligen en onderhouden van een hoge graad van integriteit in de onderneming als geheel, leidend tot naleving van relevante wet- en regelgeving bij gebreke waarvan de onderneming bloot staat aan een verhoogd risico op sancties, financiële schade en reputatieschade".⁹⁷ Juridisch gezien gaat compliance over regelnaleving, fiscaal gezien over fiscale regelnaleving.

⁸⁷ De bijdrage aan de schatkist kan worden berekend als de som van de winst-, omzet- en loonbelasting, door de Belastingdienst ook wel *wolbsom* genoemd. Zie bijvoorbeeld Belastingdienst (2006), 'Borrelpraat in "Amsterdamse versie" van KB Lux-draaiboek', *Fida*20061799, par. 2.3.2.2, Dossiervorming.

⁸⁸ Belastingdienst 2008 A, *Bedrijfsplan*, p. 33.

⁸⁹ CHTB 2012, *Rapport*, p. 33 en 34.

⁹⁰ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 4.

⁹¹ R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/5, par. 4: "Het uiteindelijke doel van een *TCF* is te komen tot juiste, volledige en tijdige aangiften voor alle belastingen."

⁹² R.W. Starreveld, O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, *Bestuurlijke informatieverzorging, Deel 1: Algemene grondslagen*, Groningen/Houten: Stenfert Kroese 2002, p. 9.

⁹³ COSO (2004), 'Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Enterprise Risk Management - Integrated Framework COSO', Jersey City, www.coso.org.

⁹⁴ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 19.

⁹⁵ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, voorwoord: "Verwacht geen minimeisen voor *tax control frameworks*. Dat kan ook niet. Een *tax control framework* is onderdeel van een *business control framework* en dat is voor iedere onderneming anders: beide worden op maat gemaakt".

⁹⁶ E.A.M. Huisers-Stoop, 'Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken', *TFB* 2013/2, p. 14. Vgl. Gribnau 2013 A, p. 74: "(...) de bereidheid tot naleving van belastingwetten, de 'compliance'".

⁹⁷ P.A.M. Diekman RA, 'Vertrouwen in banken: enige bedreigingen en ankerpunten', *MAB* 2010, 3, p. 123.

Naast de van oudsher economische motieven (zoals de inschatting van de pakkans en de ernst van de consequenties), worden vooral sinds het begin van de eenentwintigste eeuw ook psychologische motieven voor fiscale regelnaleving erkend (zoals de ervaren complexiteit van het belastingstelsel, de houding van belastingplichtigen, persoonlijke normen, sociale normen en rechtvaardigheidsgevoelens).⁹⁸

De economische motieven zijn vooral van belang voor de afgedwongen naleving zoals onder traditioneel belastingtoezicht, de psychologische motieven vooral voor de vrijwillige naleving zoals onder horizontaal toezicht. De fiscale compliance van belastingplichtigen komt tot uitdrukking in het gedrag ten aanzien van regelnaleving evenals de onderliggende houding.⁹⁹

Bij de beoordeling van de fiscale compliance gaat het mij enerzijds om de ervaringen ten aanzien van het fiscale gedrag, zoals het volledig en op tijd doen van aangifte en het op tijd betalen van het juiste belastingbedrag¹⁰⁰, en anderzijds om de houding of de belastingmoraal die aan dat fiscale gedrag ten grondslag ligt. Daarbij teken ik aan dat het er in de praktijk uiteindelijk om gaat dat de bereidheid tot regelnaleving in fiscaal gedrag wordt omgezet. Of dat zo is, kan ik met dit onderzoek niet vaststellen. Wel meen ik dat - gelijk Van Steenbergen (2013) - *onbewuste fouten* aan die bereidheid geen afbreuk doen.¹⁰¹

Fiscale zekerheid

Onder fiscale zekerheid versta ik: het gevoel van zekerheid over de belastingpositie of weten waar de onderneming fiscaal gezien aan toe is. Kenmerken voor fiscale zekerheid zijn het belang dat ondernemingen hechten aan fiscale zekerheid, het gevoel van fiscale zekerheid en de snelheid waarmee die zekerheid wordt verkregen. Het gaat mij om de *beleving* van fiscale zekerheid door de onderneming; dus niet de juridische zekerheid dat toegepaste regels zijn geformaliseerd (objectieve zekerheid), maar het gevoel van fiscale zekerheid (gepercipieerde zekerheid).

Fiscale compliancekosten

Onder fiscale compliancekosten versta ik: de kosten voor naleving van belastingverplichtingen en de inspanningen die nodig zijn om aan belastingverplichtingen te voldoen. Kenmerken voor de hoogte van fiscale compliancekosten zijn het niveau van de interne en fiscale beheersing, de tijd en aandacht die gaat naar het op orde brengen en houden daarvan en de inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen. Bij de beoordeling van de fiscale compliancekosten gaat het mij niet om een vermindering van daadwerkelijk gemaakte kosten (objectieve vermindering) maar om de *ervaren* vermindering van de fiscale compliancekosten (gepercipieerde vermindering).

De relatie met de Belastingdienst

Onder de relatie met de Belastingdienst versta ik: de ervaren onderlinge verhouding tussen de onderneming en de Belastingdienst. Van de zijde van de onderneming wordt die relatie doorgaans onderhouden door de directie of een financieel/fiscaal specialist. Van de zijde van de Belastingdienst meestal door de klantcoördinator of een teamleider. Kenmerken voor de relatie zijn het belang dat aan een goede relatie wordt gehecht en de tevredenheid erover. Bij de beoordeling van een betere relatie met de Belastingdienst, gaat het mij om de beleving daarvan door de ondernemingen.

⁹⁸ J. Alm, E. Kirchler en S. Muehlbacher, 'Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation', *Economic Analysis & Policy*, Vol. 42 no. 2, September 2012, p. 137: "Besides economic factors, psychological factors also undoubtedly affect tax behavior" en p. 139: "(...) the interaction dynamics of government, tax authorities, tax accountants and taxpayers (including the psychological and social aspects of these interactions) are relevant to the compliance decisions of an individual taxpayer, and these dynamics are completely omitted".

⁹⁹ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 146: "(...) the difference between voluntary cooperation and enforced compliance is mirrored in taxpayers' behavior and in the underlying motivation".

¹⁰⁰ Belastingdienst 2008 A, *Bedrijfsplan*, p. 10.

¹⁰¹ A.K.J.M. van Steenbergen, *Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving. Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten* (diss. Tilburg), Utrecht: Centrum voor kennis en communicatie Belastingdienst 2013, p. 120.

1.11 Bibliografie

Literatuur

Algemene rekenkamer 2008

Algemene Rekenkamer, *Kaders voor toezicht en verantwoording*, Den Haag 2008.

Alm, Kirchler & Muehlbacher 2012

J. Alm, E. Kirchler en S. Muehlbacher, 'Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation', *Economic Analysis & Policy*, Vol. 42 no. 2, September 2012.

Ayres & Braithwaite 1992

Ian Ayres & John Braithwaite, *Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate*, Oxford: Oxford University Press 1992.

Belastingdienst 2013, Leidraad

Belastingdienst (2013), 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2010, Leidraad

Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO), 30 november 2010, www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 A, Bedrijfsplan

Belastingdienst (2008), 'Bedrijfsplan 2008-2012', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 B, TCF

Belastingdienst (2008), 'Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2006

Belastingdienst (2006), 'Borrelpraat in "Amsterdamse versie" van KB Lux-draaiboek', *Fida*20061799.

Bellingwout 2008

J.W. Bellingwout, 'Horizontaal ideaal', *WFR* 2008/1309.

Blomberg 2000

A.B. Blomberg, *Integrale handhaving van milieurecht. Een juridische studie over de handhaving van milieurecht in een democratische rechtsstaat* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2000.

Van den Bos 2015

A.J. van den Bos, 'Horizontaal toezicht en effectiviteit', *NTFR* 2015-1019.

Brom 1997

F.W.A. Brom, *Onherstelbaar verbeterd. Biotechnologie bij dieren als een moreel probleem* (diss. Universiteit Utrecht), Assen: Van Gorcum 1997.

Van der Burg 2014

W. van der Burg, *The Dynamics of Law and Morality. A Pluralist Account of Legal Interactionism*, England/USA: Ashgate Publishing 2014.

Van der Burg 2005

W. van der Burg, 'The irony of a symbolic crusade: The debate on opening up civil marriage to same-sex couples', in: N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Lewiston: Edwin Mellen Press 2005, Ch. 12, p. 245-275.

Van der Burg en Brom 2000

W. van der Burg en F.W.A. Brom, 'Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm', in: *Ethical Theory and Moral Practice* 3: 57-75, Kluwer Academic Publishers 2000.

CHTB 2012, Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

CHTB 2012, Bijlagen Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen rapport 20 juni 2012.

CHTB 2012, Persbericht

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Rapport horizontaal toezicht aangeboden aan staatssecretaris Weekers*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Persbericht 20 juni 2012.

COSO 2004

COSO (2004), 'Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Enterprise Risk Management – Integrated Framework COSO', Jersey City, www.coso.org.

Cornelisse 2012

R.P.C. Cornelisse, *Position Paper* in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, *Bijlagen fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen Rapport 20 juni 2012, p. 153.

Diekman 2010

P.A.M. Diekman RA, 'Vertrouwen in banken: enige bedreigingen en ankerpunten', *MAB* 2010, 3.

Essers 2008

P.H.J. Essers, 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008/6747.

Europese Commissie 2010

Europese Commissie (2010), *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*.

Fuller 1981

L.L. Fuller, *The Principles of Social Order. Selected Essays of Lon L. Fuller*, 1981, edited with an introduction by Kenneth I. Winston, Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing 2001.

Fuller 1964

L.L. Fuller, *The Morality of Law*, New Haven: Yale University Press 1964.

Van Gestel 2000

R.A.J. van Gestel, *Zelfregulering, milieuzorg en bedrijven: naar een eigen verantwoordelijkheid binnen kaders* (diss. Tilburg), Den Haag: BOOM 2000.

Gezondheidsraad 2011

Gezondheidsraad, *Op weg naar evidence based toezicht. Het onderzoek naar effecten van toezicht door de Inspectie voor de Gezondheidszorg*, Den Haag: Gezondheidsraad 2011.

Gribnau 2015 A

J.L.M. Gribnau, 'Cooperative Compliance: some procedural tax law issues', in: R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer 2015.

Gribnau 2015 B

J.L.M. Gribnau, 'Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation', *Tilburg Law Review* 20 (2015) 191-212.

Gribnau 2013 A

J.L.M. Gribnau, 'De belastingrechter in een veranderende trias politica', in: *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu 2013, p. 71-93.

Gribnau 2012 A

J.L.M. Gribnau, *Position Paper* in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen Rapport 20 juni 2012, p. 167.

Gribnau 2012 B

J.L.M. Gribnau, 'Wederkerigheid, samenleving en rechtsorde', in: Foblets, M. C., Hildebrandt, M. & Steenberghe, J. (eds.), *Liber Amicorum Rene Foqué*, Gent/Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2012, p. 49-70.

Gribnau 2009

J.L.M. Gribnau, 'Legitimiteit, recht en governance', in: P. Essers e.a. (red.), *Met recht: Liber Amicorum Theo Raaijmakers*, Deventer: Kluwer 2009, pp. 153-164.

Gribnau 2008 B

J.L.M. Gribnau, 'Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking', *NTR 2008/428*.

Happé 2012

R.H. Happé, *Position Paper* in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen Rapport van 20 juni 2012, p. 170.

Happé 2010

R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet', *WFR 2010/1456*.

Happé 2009

R.H. Happé, 'Handavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO 2009/5*.

Hemels 2011

S.J.C. Hemels, *De Toren van Babel. Grenzen aan de autonomie van de belastingwetgever en de invloed daarvan op de (fiscale) wetenschapsbeoefening* (oratie Rotterdam), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011.

Huiskers-Stoop 2013 B

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken', *TFB 2013/2*.

Huiskers-Stoop en Diekman 2012

E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.

Huisman en Beukelman 2007

W. Huisman en A. Beukelman, *Invloeden op regelnaleving door bedrijven. Inzichten in wetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2007.

Kavelaars 2012

P. Kavelaars, *Position Paper* in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen Rapport 20 juni 2012, p. 162.

Van der Kemp en Verbakel 2010

J. van der Kemp en R.J.A. Verbakel, 'Knelpunten van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen', *WFR* 2010/124.

Kockelkoren 2011

T. Kockelkoren, 'Effectiviteit van de Wft', toespraak gehouden op IFR-symposium: Effectiviteit van het financieel toezichtrecht, 17 februari 2011, www.afm.nl.

Kool 2009

K.J.M. Kool RA, 'Werken met vertrouwen: horizontaal toezicht', bijdrage Ministerie van Financiën, Rotterdam: ESAA 4 september 2009.

Lubbers 2012

A.O. Lubbers, *Position Paper* in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen Rapport 20 juni 2012, p. 160.

Meussen 2012 A

G.T.K. Meussen, *Position Paper* in: Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen Rapport 20 juni 2012, p. 178.

Meussen 2012 B

G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/6964.

Muller 2008

M. Muller, 'De toekomst van de fiscale rechtsbescherming', verslag van het symposium ter afscheid van Maarten Feteris op 5 september 2008, *WFR* 2008/1231.

Nonet & Selznick 1978

P. Nonet & P. Selznick, *Law & Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper & Row Publishers 1978 with a new introduction by Robert A. Kagan, New Jersey: Transaction Publishers 2001.

Poolen 2011

T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, pp. 173-184.

Regioplan 2012

Regioplan (Beleidsonderzoek), *Eindevaluatie Meerjarenprogramma Effecten van Toezicht*, Amsterdam 2012.

Robben 2010

P.B.M. Robben, *Toezicht in een glazen huis. Effectiviteit van het toezicht op de kwaliteit van gezondheidszorg* (oratie Rotterdam), Rotterdam: Erasmus Universiteit 2010.

Selznick 1992

P. Selznick, *The Moral Commonwealth. Social Theory and the Promise of Community*, Berkeley CA: University of California 1992.

Sigler & Murphy 1988

J.A. Sigler en J.E. Murphy, *Interactive Corporate Compliance*, Westport Connecticut: Quorum Books 1988.

Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002

R.W. Starreveld, O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, *Bestuurlijke informatieverzorging, Deel 1: Algemene grondslagen*, Groningen/Houten: Stenfert Kroese 2002.

Van Steenberghe 2013

A.K.J.M. van Steenberghe, *Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving. Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten* (diss. Tilburg KUB), Utrecht: Centrum voor kennis en communicatie Belastingdienst 2013.

Stevens 2012

L.G.M. Stevens, 'Visie op de uitvoering van en het toezicht op de belastingheffing. Notie over voor- en nadelen van horizontaal toezicht', Prinsenbeek 20 oktober 2012, www.belastingwetenschap.nl.

Van Wingerde 2012

C.G. van Wingerde, *De afschrikking voorbij. Een empirische studie naar afschrikking, generale preventie en regel naleving in de Nederlandse afvalbranche* (diss. Rotterdam), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2012.

WRR 2013

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Toezen op publieke belangen. Naar een verruimd perspectief op rijkstoezicht*, Amsterdam: University Press 2013.

Zeegers, Witteveen en Van Klink 2005

N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), 'Social and Symbolic Effects of Legislation under the Rule of Law', Lewiston New York: The Edwin Mellen Press 2005.

Zwemmer 2008

J.W. Zwemmer, 'Horizontaal toezicht', *Tribuut* 2008/02.

Zwemmer 2005

J.W. Zwemmer, 'Horizontaal toezicht', *WFR* 2005/1213.

Jurisprudentie

HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 (*gebondenheid gepubliceerd beleid*).

Wet- en regelgeving

Algemene wet bestuursrecht (Awb), Wet van 4 juni 1992 houdende algemene regels van bestuursrecht, Stb. 1992, 315.

Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), Wet van 2 juli 1959, houdende regelen, welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn, Stb. 1959, 301.

Besluit staatssecretaris van Financiën, 10 november 2011 (Instellingsbesluit Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst), nr. DGB/2011/6887, Stcrt. 6 december 2011, nr. 21825.

Brief minister van Financiën, 29 november 2006, *Kamerstukken II 2006/07*, 30800 IXB, nr. 13.

Brief minister voor Bestuurlijke vernieuwing en koninkrijksrelaties en de staatssecretaris van Economische zaken, 3 september 2006 (kabinetsreactie op de tweede motie APTroot), SG2006/6055925.

Brief staatssecretaris van Financiën, 10 december 2012, DGB/2012/7178 M, *Kamerstukken II 2012/13*, 31 066, nr. 149.

Brief staatssecretaris van Financiën, 12 april 2007, nr. DGB 2007_1685M.

Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden, 24 augustus 1815, Stb. 1815, 45 (GW).

Kamerstukken II 2004/2005, 29 643, nr. 4, Verslag van algemeen overleg, 27 april 2005.

Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (UR BD 2003), regeling van 19 december 2002, Stcrt. 2002, 247.

2 Onderzoeksverantwoording

Hoofdstuk 1 is het inleidende hoofdstuk, waarin ik de aanleiding tot het onderzoek, de probleemstelling evenals het doel, het belang en de verwachtingen over de uitkomsten van het onderzoek heb beschreven. De onderzoeksmethode is tot nu toe slechts zeer globaal aan bod gekomen. In dit hoofdstuk ga ik uitgebreider in op de onderzoeksmethode en leg ik daarover verantwoording af.

Om inzicht te krijgen in de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht heb ik gekozen voor een rechtswetenschappelijk onderzoek, waarbij fiscaal-juridische analyses worden aangevuld met de resultaten van empirisch onderzoek. De fiscaal-juridische analyses geven inzicht in *hoe* horizontaal toezicht werkt, terwijl op basis van de resultaten van het empirische onderzoek beoordeeld kan worden *of* horizontaal toezicht werkt, en vooral of aannemelijk is dat het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.

2.1 Fiscaal-juridisch onderzoek

Het fiscaal-juridische deel van het onderzoek is gebaseerd op literatuuronderzoek en strekt zich uit over de hoofdstukken 3 tot en met 7. Er komen vier analysemethoden aan bod: de rechtshistorische (hoofdstuk 3), de theoretische (hoofdstuk 4), een bronnenanalyse (hoofdstukken 5 en 6) en een analyse van internationale ervaringen met horizontaal toezicht (hoofdstuk 7). Met de combinatie van deze vier analysemethoden meen ik een goed inzicht te kunnen geven in de fiscaal-juridische aspecten van horizontaal toezicht. Hieronder volgt een overzicht van de analysemethoden evenals de deel- en subdeelvragen die bij de fiscaal-juridische analyses aan bod komen.

2.1.1 Rechtshistorische analyse

Hoofdstuk 3 beschrijft de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht. Met behulp van een rechtshistorische analyse geef ik inzicht in de horizontalisering van het Nederlandse belastingtoezicht, de aanleiding voor de Belastingdienst om op horizontaal toezicht over te gaan en de invoering van horizontaal toezicht in het Nederlandse belastingrecht.

In hoofdstuk 3 komen de volgende deel- en subdeelvragen aan bod:

3. Hoe ontwikkelde het Nederlandse belastingtoezicht van een traditioneel hiërarchische vorm naar een meer moderne horizontale vorm?
 - 3.1 Hoe is het tot horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht gekomen?
 - 3.2 Wat is voor de Belastingdienst de aanleiding geweest om op horizontaal toezicht over te gaan?
 - 3.3 Hoe verloopt de invoering van horizontaal toezicht in het Nederlandse belastingtoezicht?

Voor de rechtshistorische analyse heb ik door de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën openbaar gemaakte stukken geraadpleegd (zoals brieven van de staatssecretaris van Financiën en diverse Leidraden). Naast handboeken over de ontwikkeling van het Nederlandse staats-, bestuurs- en belastingrecht, heb ik kennisgenomen van relevante (fiscale) wet- en regelgeving en (wetenschappelijke) artikelen over de ontwikkeling van (belasting)toezicht. Verder bevat het door de CHTB op 20 juni 2012 gepubliceerde rapport 'Fiscaal Toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet' nuttige aanvullende informatie over uiteenlopende zaken betreffende horizontaal toezicht.

2.1.2 Theoretische analyse

Hoofdstuk 4 beschrijft de horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder. Daarbij ga ik nader in op drie wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance*, waarin ik aanknopingspunten vind waarom horizontaal toezicht (in theorie) zou moeten werken. Deze theorieën benader ik niet als een doctrine of coherent geheel, maar als controversiële niet altijd consistente gedachtegangen.

Binnen het spectrum van ideeën van de wetenschappers die deze theorieën bepleiten, ben ik op zoek gegaan naar aanknopingspunten waarom horizontaal toezicht al dan niet zou werken en heb ik een raamwerk ontwikkeld van drie theoretische randvoorwaarden waaraan het horizontale toezicht zou moeten voldoen. Bij aanwijzingen dat of omstandigheden waaronder horizontaal toezicht niet of minder zou werken, maak ik waar nodig een opmerking.

In hoofdstuk 4 komen de volgende deel- en subdeelvragen bod:

4. Onder welke randvoorwaarden zou horizontaal toezicht in het licht van de wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* moeten werken, dat wil zeggen moeten leiden tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst?
 - 4.1 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Van der Burgs ideeën over *Interactive Legislation* moeten werken?
 - 4.2 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Ayres & Braithwaites ideeën over *Responsive Regulation* moeten werken?
 - 4.3 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Sigler & Murphy's ideeën over *Interactive Compliance* moeten werken?

Voor de theoretische analyse heb ik diverse wetenschappelijke publicaties geraadpleegd over een interactieve omgang met wetgeving in de uitvoeringspraktijk (*Interactive Legislation*)¹⁰², een responsieve handhaving van regelgeving (*Responsive Regulation*)¹⁰³ en een interactieve omgang met compliance tussen ondernemingen en de overheid (*Interactive Compliance*)¹⁰⁴. Geïnspireerd door de ideeën van Ayres & Braithwaite heeft Australië in 2000 als één van de eerste landen, zo niet als hét eerste land, de *Responsive Regulation*-theorie toegepast in de fiscale rechtspraktijk. Met behulp van gepubliceerde beleidsstukken heb ik het Australische *Coöperative Compliance*-model nader in kaart gebracht, waarbij ik gelet op de gelijkenissen met het Nederlandse horizontaal toezichtmodel, tevens gebruik heb gemaakt van door het Nederlandse ministerie of door de Nederlandse belastingdienst gepubliceerde beleidsstukken.

2.1.3 Bronnenanalyse

Hoofdstuk 5 beschrijft de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem. Daarbij ga ik nader in op de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht, de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie, fiscale samenwerking op basis van een convenant, de samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst, de juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht, de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk, de toetsing van het beleid aan het gelijkheidsbeginsel en de (ontbrekende) noodzaak tot codificatie.

In hoofdstuk 5 komen de volgende deel- en subdeelvragen aan bod:

5. Hoe past horizontaal toezicht in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem?
 - 5.1 Wat is de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht?
 - 5.2 Hoe komt een horizontaal toezichtrelatie tot stand?
 - 5.3 Wat is de basis voor fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht?
 - 5.4 Mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen realiseren?
 - 5.5 Hoe kan het individueel convenant horizontaal toezicht juridisch worden gekwalificeerd?
 - 5.6 Wat is de betekenis van de kwalificatie van het convenant voor de toepassing in de rechtspraktijk?
 - 5.7 Is het beleid van de Belastingdienst om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten in strijd met het gelijkheidsbeginsel?
 - 5.8 Is er een noodzaak tot codificatie van horizontaal toezicht?

¹⁰² Met name Van der Burg en Brom 2000, Van der Burg 2005 en Van der Burg 2014.

¹⁰³ Met name Ayres & Braithwaite 1992.

Hoofdstuk 6 beschrijft de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces. Daarbij ga ik nader in op de totstandkoming en de toetsing van convenantaangiften, het gebruik van onder het convenant verkregen informatie, de invordering van convenantaanslagen, het herstel van fouten in convenantaangiften, de oplegging van fiscale boetes in een convenantsituatie evenals de toetsing van de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken.

In hoofdstuk 6 komen de volgende deel- en subdeelvragen aan bod:

6. Hoe past horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces en in hoeverre voldoet het Nederlandse model aan de gestelde theoretische randvoorwaarden?
 - 6.1 Hoe komt een convenantaangifte tot stand?
 - 6.2 Hoe worden convenantaangiften door de Belastingdienst getoetst?
 - 6.3 In hoeverre mag onder het convenant verkregen informatie door de Belastingdienst worden gebruikt?
 - 6.4 Hoe verloopt de fiscale invordering van convenantaanslagen?
 - 6.5 Hoe kunnen fouten in een convenantaangifte worden hersteld?
 - 6.6 Hoe wordt omgegaan met het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie?
 - 6.7 In hoeverre voldoet het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken?

Voor de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem en het fiscale uitvoeringsproces heb ik relevante (fiscale) wet- en regelgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en gepubliceerd beleid van de Belastingdienst geraadpleegd, evenals relevante (wetenschappelijke) artikelen en enkele handboeken over Nederlands publiek-, privaat- en belastingrecht. Ondanks de primair fiscaal-juridische hoofdstukken heb ik tevens gebruik gemaakt van enkele door de respondenten tijdens de interviews gedane uitspraken. Deze uitspraken zijn bedoeld om de beleving vanuit (enkele) middelgrote ondernemingen weer te geven. Deze uitspraken zijn niet representatief voor alle middelgrote ondernemingen.

2.1.4 Analyse van internationale ervaringen

Hoofdstuk 7 beschrijft de internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht. Daarbij geef ik een overzicht van landen met enige vorm van horizontaal belastingtoezicht, beschrijf ik de ontwikkelingen in de visie van de OESO, ga ik nader in op Europese ontwikkelingen evenals wat internationale ervaringen ons kunnen leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht.

In hoofdstuk 7 komen de volgende deel- en subdeelvragen aan bod:

7. Wat leren internationale ervaringen over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht?
 - 7.1 Welke landen kennen enige vorm van horizontaal belastingtoezicht?
 - 7.2 Wat zijn de ontwikkelingen in de visie van de OESO op compliance-gestuurd belastingtoezicht?
 - 7.3 Wat zijn de Europese ontwikkelingen op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht?
 - 7.4 Wat kunnen internationale ervaringen ons leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht?

¹⁰⁴ Met name Sigler & Murphy 1988.

Voor de internationale ervaringen heb ik gebruik gemaakt van door de OESO¹⁰⁵ openbaar gemaakte publicaties over *Enhanced Relationships, Cooperative Compliance* en *Tax Compliance by Design* evenals door de Europese Commissie gepubliceerde stukken over Europese samenwerking op het terrein van de omzetbelasting, fiscale complianceverbetering en andere terreinen van toezicht alsmede in dit verband relevante (internationale) wetenschappelijke artikelen.

2.2 Empirisch onderzoek

In de vorige paragraaf heb ik de fiscaal-juridische onderzoeksmethode beschreven. In deze paragraaf beschrijf ik de empirische methode.

Omdat er in het publieke domein niet of nauwelijks voor empirisch wetenschappelijk onderzoek geschikte fiscale data zijn, laat staan specifiek gericht op het meten van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht, heb ik voor het empirisch onderzoek de samenwerking gezocht met de Belastingdienst. Voortvarend overleg tussen de Erasmus School of Law, de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën heeft ertoe geleid dat mijn onderzoek naar de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht mee mag lopen in een bestaand onderzoek van de Belastingdienst. Dat onderzoek draagt de naam 'MGO Monitor' en gaat over de ervaringen van middelgrote ondernemingen met fiscale wet- en regelgeving evenals het functioneren van de Belastingdienst. De MGO monitor is voor het eerst in 2009 gehouden. In 2011 is de MGO Monitor voor de tweede maal gehouden en op maat gemaakt voor mijn onderzoek.

Bij de beoordeling van het functioneren van overheidsbeleid loopt een onderzoeker nagenoeg altijd aan tegen de praktische onmogelijkheid om de effecten 'hard' te meten. Voor hard meten in de zin van bewijzen, aantonen of vaststellen van causale verbanden (het één leidt tot het ander) is een begin- en eindmeting nodig en moet er gemeten worden met harde variabelen, zoals euro's, dagen of maanden (variabelen zijn meetbare kenmerken). Een causaal of oorzakelijk verband kan met een eenmalige enquête niet hard worden gemaakt; er is geen voormeting, noch een controlegroep. Stel bijvoorbeeld dat een onderzoeker de vraag 'binnen hoeveel dagen geeft de Belastingdienst zijn visie op een voorgelegd relevant fiscaal standpunt' beantwoord wil zien, dan moet hij die termijn ook daadwerkelijk gaan vaststellen. Niet alleen door controle bij de onderneming, maar ook ter contraverificatie door controle bij de Belastingdienst. Beantwoording van dergelijke vragen leidt tot een tijdrovend onderzoek in de orde en grootte van een boekenonderzoek per onderneming en aanvullend onderzoek bij de Belastingdienst zelf. Vanwege de (bijna) praktische onmogelijkheid om onderzoek naar harde variabelen te doen (wat mijns inziens alleen mogelijk is door het houden van een substantiële hoeveelheid boekenonderzoeken) heb ik niet voor deze weg gekozen. Beoordeling van het functioneren van overheidsbeleid is wel goed mogelijk door betrokkenen te vragen naar de ervaringen ermee. Door analyse van de resultaten kan inzicht verkregen worden in de beleving, de opinie, de attitudes en het gedrag van in dit geval middelgrote ondernemingen.

Overigens moet niet uit het oog verloren worden dat effectmeting op zichzelf geen doel is, maar dat het er uiteindelijk om gaat dat het belastingtoezicht effectiever wordt; dat wil zeggen dat inspanningen van de Belastingdienst leiden tot realisatie van gestelde doelen om het toezicht te verbeteren.¹⁰⁶

Het empirische deel van het onderzoek bestaat uit:

- twintig interviews met vertegenwoordigers van middelgrote ondernemingen en corresponderende klantcoördinatoren bij de Belastingdienst;
- de uitkomsten van 3.025 verstuurd enquêtes, waarvan er 895 ingevuld retour zijn gekomen (respons 30%); en
- de uitkomsten van aanvullend gehouden non-respons onderzoek.

¹⁰⁵ OESO staat voor Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling. De Engelse variant is OECD en staat voor Organisation for Economic Cooperation and Development. De OESO is een samenwerkingsverband van meer dan dertig Europese en niet-Europese landen met de bedoeling om internationale sturing te geven op onder meer het terrein van de belastingheffing.

¹⁰⁶ Vgl. Regioplan 2012, p. 23: "Anders gezegd, niet het bepalen van effecten op zich staat centraal, veel belangrijker is dat inspecties de toezichtcyclus van voornemens en realisatie naar een hoger niveau tillen".

Met de combinatie van interviews en enquêtes meen ik een zo goed mogelijk inzicht te kunnen geven in de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Om te beoordelen of de ondernemingen die niet aan het hoofdonderzoek hebben meegedaan daarvoor specifieke redenen hebben, die zouden moeten leiden tot correctie van de resultaten uit het hoofdonderzoek, heb ik aanvullend non-respons onderzoek gedaan. In par. 2.2.1 kom ik terug op de interviews, in par. 2.2.2 op de enquêtes en in par. 2.2.3 op het non-respons onderzoek. In par. 2.2.4 behandel ik de kwaliteit van het onderzoek en in par. 2.2.5 de analysemethode.

Hoofdstuk 8 beschrijft de Nederlandse praktijkervaringen van middelgrote ondernemingen met horizontaal belastingtoezicht en geeft de resultaten van het empirisch onderzoek. Daarbij ga ik nader in op de algemene ervaringen met horizontaal toezicht, de specifieke ervaringen op basis van een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht evenals meer specifieke ervaringen over welk criterium (betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst) middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om op horizontaal toezicht over te gaan en tot slot of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling. De resultaten van het empirisch onderzoek zijn gebaseerd op de uitkomsten van de enquêtes, de voorafgaand daaraan gehouden interviews en de resultaten van het non-respons onderzoek.

In hoofdstuk 8 komen de volgende deel- en subdeelvragen aan bod:

8. Maken de resultaten van empirisch onderzoek aannemelijk dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, welk toetsingscriterium vinden middelgrote ondernemingen het meest van belang om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen en bestaat er een verband tussen de toetsingscriteria onderling?
 - 8.1 Hoe kunnen de respondenten en de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan worden omschreven?
 - 8.2 Wat zijn de algemene ervaringen met horizontaal toezicht?
 - 8.3 Wat zijn de specifieke ervaringen met horizontaal toezicht?
 - 8.4 Wat zijn de meer specifieke ervaringen met horizontaal toezicht?
 - 8.4.1 Welk toetsingscriterium vinden de ondernemingen het meest van belang voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan?
 - 8.4.2 Is het aannemelijk dat er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, in de zin dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid en tot minder fiscale compliancekosten?

2.2.1 Interviews

Om de effectiviteit van horizontaal toezicht te meten heb ik eerst interviews gehouden.¹⁰⁷ Door middel van interviews heb ik getoetst of de door mij ontwikkelde toetsingscriteria ook maatgevend zijn voor de fiscale praktijk.

Daarnaast heb ik de interviews gebruikt om - ter voorbereiding van de enquête - kenmerken (variabelen) te vinden, waarmee ik de toetsingscriteria fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst kan meten. De zoektocht naar kenmerken om de toetsingscriteria te meten heet 'operationaliseren'. Operationaliseren helpt een vertaalslag te maken van onderzoeksvragen naar 'waarneem'-vragen.

Ook heb ik de interviews gebruikt om een antwoord te vinden op de vraag welk toetsingscriterium de geïnterviewden het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of ook zij menen dat er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling. Vanwege de kleinschaligheid van de interviews, kan ik op basis van de antwoorden geen uitspraken doen die gelden voor de gehele groep middelgrote ondernemingen, maar de antwoorden geven wel inzicht in hoe de geïnterviewden erover denken.

¹⁰⁷ N. Verhoeven, *Wat is onderzoek? Praktijkboek methoden en technieken voor het hoger onderwijs*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2011, par. 5.2 en 6.3.

De wijze van uitvoering

Ik heb de interviews gehouden met personen die bekend zijn met horizontaal toezicht en naar mijn verwachting een mening kunnen geven over de effectiviteit ervan, althans hoe ik de effectiviteit zou kunnen meten. Ik heb gesproken met vertegenwoordigers van middelgrote ondernemingen en corresponderende klantcoördinatoren bij de Belastingdienst. Bij de ondernemingen heb ik gesproken met de financieel/fiscaal verantwoordelijke, die gewoonlijk het contact met de Belastingdienst onderhoudt (in de meeste gevallen is dat iemand van de directie of de financieel/fiscaal specialist van de onderneming) en bij de klantcoördinatoren met de ambtenaar die het dossier van een betreffende onderneming behandelt.

Om met de vertegenwoordigers van de ondernemingen en de corresponderende klantcoördinator in contact te komen, heb ik de Belastingdienst een bemiddelingsverzoek gedaan. Ik heb de Belastingdienst verzocht een overzicht te geven van middelgrote ondernemingen waarmee de Belastingdienst over horizontaal toezicht in gesprek is of is geweest. Ik wil zowel spreken met ondernemingen die een convenant hebben afgesloten, als ondernemingen die dat (nog) niet gedaan hebben. Ook wil ik spreken met ondernemingen met zoveel mogelijk verschillende achtergrondkenmerken, zoals: overheidsorganisaties (provincies en gemeenten), non-profitorganisaties (onderwijsinstellingen, ziekenhuizen en musea), enkele grote middelgrote ondernemingen (zoals niet tot het ZGO-segment behorende beursgenoteerde ondernemingen of ondernemingen waarbij vanuit de branche extra aandacht is voor *corporate governance*-regels) en enkele kleine middelgrote ondernemingen met kenmerken van het MKB.

Naar aanleiding van mijn verzoek heeft de Belastingdienst in de belastingregio's Rijnmond, Amsterdam en Utrecht-Gooi een interne oproep gedaan aan klantcoördinatoren om kwalificerende ondernemingen aan te melden voor het houden van een interview. Omdat ik geen aanleiding had te veronderstellen dat de interviews in andere delen van Nederland tot substantieel andere uitkomsten zouden leiden, heb ik de interviews tot deze regio's beperkt. Uit de interne oproep is een lijst van in totaal 21 middelgrote ondernemingen gekomen met de namen van corresponderende klantcoördinatoren. De klantcoördinatoren verstrekten mij contactgegevens, zoals de naam en soms de functie van de contactpersoon, evenals het adres, telefoonnummer en soms e-mailadressen.

Drie klantcoördinatoren behandelen twee dossiers en van twee ondernemingen blijven zowel de contactgegevens van de ondernemingen als van de klantcoördinator onbekend. Uiteindelijk blijven er 19 middelgrote ondernemingen en 16 klantcoördinatoren over om te benaderen voor een interview. Binnen de totaalgroep van 35 personen die beschikbaar zijn, heb ik met 20 personen (11 ondernemingen en 9 klantcoördinatoren) interviews gehouden. Er bestaat geen algemene richtlijn om het aantal interviews te bepalen; van belang is dat relevante informatie wordt verzameld. Voor het bepalen van het aantal interviews ben ik geïnspireerd door een ervaren kwalitatief onderzoek(st)er¹⁰⁸, die mij kon vertellen dat - uiteraard afhankelijk van de complexiteit van het onderzoek - het omslagpunt waarop (binnen een bepaalde groep) nog nieuwe informatie wordt verzameld, veelal bij twintig interviews ligt. Naar mijn ervaring zijn twintig interviews (meer dan) genoeg geweest om de relevante gegevens te verzamelen.

De voor het houden van een interview beschikbare ondernemingen zijn redelijk goed verdeeld over de achtergrondkenmerken en ook is er een redelijk goede spreiding tussen ondernemingen die in gesprek zijn over horizontaal toezicht, waar de gesprekken hebben geleid tot het sluiten van een convenant en waarbij de gesprekken (nog) niet in het sluiten van een convenant geresulteerd hebben. Hieronder volgt een overzicht van de middelgrote ondernemingen en de klantcoördinatoren die beschikbaar zijn voor het houden van een interview evenals de verdeling naar achtergrondkenmerk en de convenantstatus (het al dan niet afgesloten hebben van een convenant).

¹⁰⁸ J. Stoop, www.scherpenzinnig.nl.

Tabel 3: Voor interviews beschikbare MGO en klantcoördinatoren

Achtergrondkenmerk middelgrote ondernemingen	Aantal	Klantcoördinator	In gesprek	Convenant	Geen convenant
Overheidsorganisaties	5	4	2	2	1
Non-profit ondernemingen	6	5	0	5	1
Beursgenoteerde onderneming	1	1	0	1	0
(Middel)grote MGO	4	4	3	1	0
Kleine MGO	3	2	0	2	1
Totaal	19	16	5	11	3

Bij de keuze met welke ondernemingen een interview te houden, heb ik zoveel mogelijk spreiding aangebracht naar achtergrondkenmerk en convenantstatus. Telkens heb ik telefonisch contact gezocht voor het maken van een afspraak.¹⁰⁹ In enkele gevallen heb ik een aanvullende e-mail gestuurd. In geen van de gevallen heeft de benaderde onderneming geweigerd mee te doen. Vervolgens heb ik afspraken gemaakt met de corresponderende klantcoördinatoren van de middelgrote ondernemingen. Binnen de categorie non-profit ondernemingen behandelt één klantcoördinator twee middelgrote ondernemingen en ook de beursgenoteerde en kleine middelgrote onderneming worden door dezelfde klantcoördinator behandeld. Uiteindelijk heb ik binnen de beschikbare groep twintig interviews gehouden met 11 middelgrote ondernemingen en 9 klantcoördinatoren. Hieronder volgt een overzicht van de ondernemingen waarmee een interview is gehouden, verdeeld naar achtergrondkenmerk en convenantstatus.

Tabel 4: Met MGO en klantcoördinatoren gehouden interviews

Achtergrondkenmerk middelgrote ondernemingen	Aantal	Klantcoördinator	In gesprek	Convenant	Geen convenant
Overheidsorganisaties	2	2	1	0	1
Non-profit organisaties	4	3	0	3	1
Beursgenoteerd	1	0,5	0	1	0
Grote MGO	3	3	2	1	0
Kleine MGO	1	0,5	0	0	1
Totaal	11	9	3	5	3

De interviews zijn gehouden op locatie bij de middelgrote onderneming of bij de Belastingdienst.¹¹⁰ Tijdens de interviews heb ik gebruik gemaakt van een tevoren door mij opgesteld interviewprotocol (**bijlage C**). Om tijdens het interview tijd te besparen heb ik zoveel mogelijk algemene ondernemingsgegevens van tevoren met behulp van internet opgezocht. Het gaat daarbij om gegevens als de rechtsvorm, jaren van bestaan en voor zover mogelijk de functie van de respondent. Voor de middelgrote ondernemingen en de klantcoördinatoren heb ik hetzelfde interviewprotocol gebruikt. Bij het interview met de klantcoördinator heb ik de vraag naar algemene gegevens van de onderneming telkens weggelaten, omdat ik die informatie al via het internet of via de onderneming zelf verkregen had.¹¹¹

¹⁰⁹ Sommige klantcoördinatoren gaven aan eerst zelf contact te willen opnemen met de ondernemingen om te beproeven of een interview mogelijk was. Daartoe heb ik ze in de gelegenheid gesteld. Zie **bijlage B**.

¹¹⁰ De interviews hebben plaatsgevonden in de periode vanaf 10 mei 2011 tot en met 4 juli 2011. De interviews duurden circa een uur.

¹¹¹ Vraag 3, over de sector, sinds wanneer de onderneming bestaat, de rechtsvorm, hoeveel vestigingen er zijn, of het een profit of non-profit onderneming is, of de onderneming geleid wordt door de eigenaar en of de onderneming met publieke of private middelen is gefinancierd, is telkens weggelaten.

Ik heb respondenten bezocht in de belastingregio's Rijnmond, Amsterdam en Utrecht-Gooi. Geografisch gezien is dat in de regio die begrensd wordt door de steden Rotterdam, Amsterdam, Hilversum, Amersfoort en weer Rotterdam.

Tijdens het interview heb ik - voor zover nodig - eerst enkele algemene vragen gesteld over het aantal jaren dat de onderneming bestaat, de functie van de betrokkene, het aantal werkzame jaren bij de onderneming et cetera.

Vervolgens heb ik gevraagd of de respondenten de geformuleerde toetsingscriteria ook maatgevend vinden om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te meten.

Ook heb ik gevraagd hoe zij de effectiviteit van de toetsingscriteria zouden meten.

Daarna heb ik gevraagd welk criterium zij het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen.

Tot slot zijn alle respondenten drie stellingen voorgelegd over het vermeende verband tussen de toetsingscriteria onderling.

Analyse van de interviews

Ik heb de interviews uitgewerkt en geanalyseerd. De analyse bestaat uit:

- 1) een beoordeling van de maatgevendheid van de toetsingscriteria voor de praktijk;
- 2) een beoordeling van welk criterium de geïnterviewden het meest van belang vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan; en
- 3) een beoordeling of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling.

Voor elke beoordeling heb ik een specifieke vraag opgenomen in het interviewprotocol.

Omdat de beoordeling van de maatgevendheid van de toetsingscriteria dient ter voorbereiding op de ontwikkeling van de enquête, neem ik de resultaten daarvan op in dit hoofdstuk over de onderzoeksverantwoording. De resultaten van de tweede en derde analyse neem ik mee bij de behandeling van de uitkomsten van het hoofdonderzoek (hoofdstuk 8).

Zie hieronder vraag 6 uit het interviewprotocol.

Tabel 5: Vraag 6 interviewprotocol over maatgevendheid van de toetsingscriteria in de praktijk

6.	Uit de literatuur volgen vier criteria waaraan de effectiviteit van horizontaal toezicht getoetst kan worden en welke criteria van belang lijken voor de beslissing van de MGO om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen. Dat zijn de toetsingscriteria: a. Beter naleving van de belastingverplichtingen (meer compliance); b. Meer zekerheid over de belastingpositie; c. Minder fiscale compliancekosten; d. Beter relatie met de Belastingdienst.
	Vindt [NAAM] deze criteria ook van belang voor het toetsen van de effectiviteit? Zo ja, waarom? Zo nee, waarom niet?
	Welke criteria vindt [NAAM] dan van belang?

De geïnterviewden hebben de vragen over de maatgevendheid van de toetsingscriteria voor de praktijk, als volgt beantwoord.

Tabel 6: Beoordeling van de maatgevendheid van de toetsingscriteria in de praktijk

Vinden de geïnterviewden de ontwikkelde toetsingscriteria ook van belang voor het toetsen van de effectiviteit?	Zo ja, waarom?	Zo nee, waarom niet?	Welke criteria vindt de MGO dan (ook) van belang?
MGO 1 (convenant, beursgenoteerd)	Ja. Ik herken ze alle vier, maar laten we zeggen, verschillend qua belang.		
MGO 2 (geen convenant, in gesprek geweest, kleine MGO)	Ja. Maar voor ons is het belangrijkste de kosten die we kwijt zijn.		
MGO 3 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, grote MGO)	Ja. Eigenlijk al die criteria spelen een rol.		Reputatie. Alles wat we daaraan doen om veilig te stellen, zullen we doen.
MGO 4 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, overheidsorganisatie)	Ja. Ik zou ook geen vijfde kunnen verzinnen.		
MGO 5 (convenant, middelgrote MGO)	Ja. Drie ervan ben ik het ermee eens, maar kostenbesparend is het niet.		
MGO 6 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, overheidsorganisatie)	Ja. Maar voor ons is het toch meer dat we de zekerheid willen hebben, dat we het goed doen.		
MGO 7 (nog geen convenant, wel in gesprek, non-profit)	Ja. Ik zou zo, één, twee, drie geen ander kunnen bedenken.		
MGO 8 (convenant, non-profit)	Ja. Het aangaan van die relatie doet je weer wakker schudden. Dus dat werkt gewoon. Vervolgens moet je ook echt aan het werk, om aan te tonen dat je fiscale risico's in beeld hebt en dat je die ook onder controle hebt.		Het zou helemaal mooi zijn als het (beter voldoen aan regelgeving) vervolgens ook als een olievlek naar de rest van de organisatie gaat werken. Maar weet je wat het is, het gaat mij ook om mijn imagoschade: in de krant, naheffing voor MGO, dat wil ik niet!
MGO 9 (convenant, non-profit)	Ja. Je hebt wel alle punten.		
MGO 10 (convenant, profit en non-profit)	Ja. Als ik nu iets heb, dan bel ik op. Als het nodig is komen we even een uurtje bij elkaar en uiterlijk een week later, heb je gewoon het standpunt. En dan ben je klaar. Dat scheelt niet direct in kosten, dat is niet in geld uit te meten, maar het scheelt wel heel veel (EHS: tijd).		

Vinden de geïnterviewden de ontwikkelde toetsingscriteria ook van belang voor het toetsen van de effectiviteit?	Zo ja, waarom?	Zo nee, waarom niet?	Welke criteria vindt de MGO dan (ook) van belang?
MGO 11 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, kleine MGO)	Ja. Die vierde is in ieder geval iets wat ik kan onderschrijven. De relatie met de Belastingdienst, dat die erop vooruit gaat.		Die reputatie (van onderworpenheid aan horizontaal toezicht) gaat me vroeg of laat een keertje helpen. Mede omdat onze klanten overheden zijn, die vroeg of laat een checklist gaan opnemen van: hoe heeft u uw fiscale zaakjes geregeld? Het helpt als je daarvoor klaarstaat, klaar bent en je niet hoeft te zeggen: over twee jaar.
KC 1	Alleen de relatie. Wanneer is het geslaagd voor mij? Als inderdaad de relatie verbetert.		
KC 2	Ja, ik denk dat je hier wel de kern te pakken hebt.		
KC 3	Ja, dat denk ik wel.		
KC 4	Ja. Ik denk wel dat dit de goeie criteria zijn.		
KC 5	Ja, ik denk niet dat ik nog iets mis.		
KC 6	Ja, dit zijn de bekende criteria.		
KC 7	Ja, dat lijkt me wel. Ja, ik denk het wel. Of die kosten voor compliance lager liggen, denk ik in de eerste fase niet.		
KC 8	Ja, allemaal eens.		
KC 9	Ja, ja, ja.		

Met uitzondering van KC 1, die alleen de relatie van belang vindt om de effectiviteit van horizontaal toezicht te meten, geeft geen van de andere geïnterviewden aan één van de toetsingscriteria niet van belang te vinden voor het meten van de effectiviteit van horizontaal toezicht. Opvallend is dat de meeste geïnterviewden de vraag rechtstreeks betrekken op hun eigen situatie en veelal meteen een voorkeur hebben voor een toetsingscriterium dat voor hen het meest van belang is.

Enkele geïnterviewden geven aan nog andere criteria van belang te vinden voor het toetsen van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Het betreft de reputatie van de onderneming, de doorwerking van een verbeterde naleving naar de rest van de onderneming en de afwending van imagoschade. Welbeschouwd ervaar ik deze aanvullende criteria als kenmerken voor het toetsingscriterium: een betere fiscale compliance. Hoewel ik op basis van de interviews geen uitspraken kan doen over de gehele groep middelgrote ondernemingen, bevestigen de interviews wel mijn veronderstelling dat de ontwikkelde toetsingscriteria ook maatgevend zijn voor de praktijk.

2.2.2 Enquête

Om de effectiviteit van horizontaal toezicht voor de gehele groep middelgrote ondernemingen te kunnen meten, heb ik in samenwerking met de Belastingdienst een enquête ontwikkeld. Met behulp van de verzamelde data heb ik een vergelijking gemaakt tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van de vier toetsingscriteria. Ook heb ik een oordeel gevormd over de vraag welk toetsingscriterium middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen en of een verband tussen de toetsingscriteria onderling aannemelijk is. Hieronder ga ik nader in op het operationaliseren van de toetsingscriteria, de ontwikkeling van de enquête, de populatie middelgrote ondernemingen, de steekproef, de wijze van uitvoering, de respons en de dataverzameling.

Het operationaliseren van toetsingscriteria

De eerste stap die gezet moet worden is het operationaliseren van de toetsingscriteria. Voor het zoeken naar kenmerken om de toetsingscriteria te meten heb ik onder meer gebruik gemaakt van de interviews. Ik heb de geïnterviewden gevraagd hoe zij de toetsingscriteria zouden meten en heb zoveel mogelijk kenmerken verzameld. Ook heb ik mij laten inspireren door kenmerken die ik in (vak)literatuur of publicaties van de Belastingdienst ben tegengekomen. Hieronder neem ik een niet-uitputtend overzicht op van de kenmerken die ik heb gebruikt om de toetsingscriteria te meten.

Tabel 7: Overzicht van meetbare kenmerken per toetsingscriterium

Toetsingscriterium	Meetbare kenmerken
Een betere fiscale compliance	<ul style="list-style-type: none"> - Het nemen van verantwoordelijkheid voor de naleving van belastingregels. - De complexiteit van de fiscaliteit van de onderneming. - De ingewikkeldheid van het belastingsysteem. - Het tijdig en juist doen van aangiften en het tijdig betalen op de aangifte. - Transparant zijn in het verstrekken van fiscaal relevante informatie. - Het nemen van initiatief om met de Belastingdienst te overleggen. - Het melden van fiscale risico's aan de Belastingdienst. - Het gevoel van rechtvaardigheid over fiscale regels en de verdeling van belastingopbrengsten. - Het toelaatbaar vinden dat niet alle regels strikt worden nageleefd. - Het doelbewust overtreden van een belastingregel. - Het niet nakomen van belastingverplichtingen. - Het gebruik maken van voor de wet ontoelaatbare constructies. - Het onterecht opvoeren van kostenposten of aftrekposten. - Het niet verantwoorden van alle omzet.
Meer fiscale zekerheid	<ul style="list-style-type: none"> - Het vooraf weten wat de fiscale consequenties zijn. - Het belang om fiscale zaken goed in de greep te hebben. - Het zeker voelen over ingediende belastingaangiften. - Het krijgen van voldoende zekerheid van de Belastingdienst. - Weten waar de onderneming fiscaal gezien aan toe is. - Een snelle beantwoording van inhoudelijke vragen. - Een snelle afhandeling van belastingaangiften. - Een snelle uitbetaling van belastingteruggaven. - Het oplossen van oude problemen. - Fiscale verrassingen bij de afhandeling van belastingaangiften. - Het schaden van de reputatie door niet correct met belastingverplichtingen om te gaan.
Minder fiscale compliancekosten	<ul style="list-style-type: none"> - Het niveau van de interne en fiscale beheersing. - De tijd en aandacht die gaat naar interne en fiscale beheersing. - De administratieve lasten om aan belastingverplichtingen te voldoen. - De kosten voor extern advies. - De kosten voor boekenonderzoeken, correcties, boetes, bezwaar- en beroepsprocedures.

Toetsingscriterium	Meetbare kenmerken
Een betere relatie met de Belastingdienst	<ul style="list-style-type: none"> - Het belang van een goede relatie. - Het besteden van tijd en aandacht aan de relatie. - Het hebben van wederzijds vertrouwen. - Het hebben van begrip voor de situatie. - De tevredenheid over de transparantie of openheid van de relatie. - De tevredenheid over de vriendelijkheid, deskundigheid, snelheid en bereikbaarheid van de Belastingdienst. - De frequentie van het contact, het nemen van initiatief en het nakomen van afspraken. - Het respecteren van elkaar. - De tevredenheid over de samenwerking. - Het hebben van conflicten.

Per toetsingscriterium heb ik voor elk gevonden kenmerk een enquêtevraag ontwikkeld.¹¹² Voor de meeste vragen heb ik gebruik gemaakt van een 5-punts Likertschaal.¹¹³ Op een 5-punts Likertschaal kunnen respondenten aangeven in hoeverre zij het met een bepaalde stelling (helemaal) oneens, neutraal of (helemaal) eens zijn. Door aan de antwoordmogelijkheden een waarde van 1 tot en met 5 toe te kennen, kan met de antwoorden worden gerekend.

De antwoorden kunnen individueel worden geanalyseerd, maar het is ook mogelijk om voldoende samenhangende antwoorden op schaalbasis te analyseren. Meerdere schalen tezamen dekken vervolgens de lading van het te meten toetsingscriterium. Hierop kom ik bij de behandeling van de analysemethode nog terug (par. 2.2.5).

De ontwikkeling van de enquête

Na de operationalisatie van de toetsingscriteria heb ik samen met de Belastingdienst gewerkt aan de ontwikkeling van de enquête: de MGO Monitor 2011.¹¹⁴ Het vertrekpunt voor de enquête was de monitor over het jaar 2009. In deze monitor stonden al enkele algemene vragen over horizontaal toezicht. Specifieke vragen over de effectiviteit van horizontaal toezicht ontbraken. Er waren enkele vragen over fiscale compliance en de relatie met de Belastingdienst. Deze vragen hebben we uitgebreid en vragen over fiscale zekerheid en fiscale compliancekosten hebben we toegevoegd. Vragen waarop in de eerdere monitor minder goed was gescoord (in de zin van overmatig gebruik van de antwoordcategorie: weet niet), hebben we eruit gehaald en vragen waarop goed is gescoord en die tevens mijn probleemstelling dekken, hebben we laten staan. Ook de algemene vragen naar leeftijd, geslacht, functie binnen de onderneming et cetera hebben we laten staan.

Voor het invullen van de enquête hebben we ervoor gekozen om zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten die het contact met de Belastingdienst onderhouden te benaderen.¹¹⁵ Om die reden bestaat de enquête uit twee delen: deel A voor het directielid en deel B voor de financieel/fiscaal specialist. Zowel de Belastingdienst als ik hebben onafhankelijk van elkaar een conceptversie voor de enquête opgesteld. Deze versies hebben we samengevoegd en bewerkt tot één enquête. Om het aantal vragen terug te brengen naar een hoeveelheid die voor de respondenten binnen redelijke tijd in te vullen is, hebben we de vragen in gezamenlijk overleg nader geselecteerd. Per individuele vraag hebben we beoordeeld of deze in de enquête moest blijven of niet.

¹¹² Zie Don A. Dillman, Jolene D. Smyth en Leah Melani Christian, *Internet, Mail, and Mixed-mode Surveys. The Tailored Design Method*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons 2009, Ch. 4: The Basics of Crafting Good Questions. Zie ook Verhoeven 2011, par. 6.2.4.

¹¹³ Zie Verhoeven 2011, par. 6.2.3.

¹¹⁴ Zie Dillman, Smyth & Christian 2009, Ch. 6: From Questions to a Questionnaire.

¹¹⁵ Deze benadering heeft enerzijds een praktische reden omdat de middelgrote ondernemingen worden aangeschreven op het vestigingsadres en adressering aan de directie betrokkenheid bij het onderzoek creëert. Anderzijds wordt de ondernemingen ook gevraagd of ze met de Belastingdienst in gesprek zijn (geweest) over horizontaal toezicht, of er afspraken zijn gemaakt en of er een covenant is afgesloten, en is de directie daarvan naar verwachting beter op de hoogte. Bij de MGO Monitor 2009 bleek deze aanpak goed te werken; in ruim 80% van de gevallen werd de enquête zowel door de directie als de financieel/fiscaal specialist ingevuld. Belastingdienst (2010), *MGO Monitor 2009*, Utrecht: Centrum voor Kennis en Communicatie, Unit Onderzoek & Marketing, voor intern gebruik van de Belastingdienst.

Ook hebben we beoordeeld welke vragen op elkaar lijken, welke van die vragen beter is, of de continuïteit van de MGO Monitor moet wijken voor een betere vraag en welke vragen nodig zijn om mijn probleemstelling te beantwoorden. Dit gezamenlijke proces heeft geleid tot de concept MGO Monitor 2011.

De concept MGO Monitor 2011 is vervolgens op initiatief van de Belastingdienst voorgelegd aan een onderzoeksbureau¹¹⁶, met het verzoek de enquête te testen op begrijpelijkheid en eenduidigheid van de vragen. Het onderzoeksbureau heeft de enquête getest onder een panel van 50 functionarissen uit het bedrijfsleven, die verantwoordelijk zijn voor of invloed hebben op financiële of fiscale zaken binnen hun onderneming.¹¹⁷ Uiteindelijk hebben 23 directieleden en 12 financieel/fiscaal specialisten de conceptenquête ingevuld.¹¹⁸

Deze blijkt in grote lijnen goed invulbaar. De gemiddelde invultijd bedraagt ruim 16 minuten en er wordt niet overmatig gebruikgemaakt van de categorie 'weet niet'. Een overgrote meerderheid van de respondenten vindt de enquête duidelijk (ca. 94%) en volledig (ca. 91%). Iets minder dan een derde (ca. 29%) geeft aan moeite te hebben met één of meerdere vragen. Dit kan echter worden verklaard door de onbekendheid van deze respondenten met horizontaal toezicht. De test heeft niet geleid tot substantiële wijzigingen. Wel hebben de Belastingdienst en ik, ter verduidelijking van enkele vragen, tekstuele aanpassingen gedaan.

Naast de test door het onderzoeksbureau heeft de Belastingdienst de enquête intern getest onder enkele bij horizontaal toezicht betrokken medewerkers en heb ik de enquête getest onder mijn collega's van de sectie Financieel recht van - toen nog - de capaciteitsgroep Fiscaal Recht van de Erasmus School of Law Rotterdam. Ook deze testen resulteren niet in substantiële wijzigingen, doch geven wel aanleiding enkele tekstuele aanpassingen te doen. Onder meer hebben de Belastingdienst en ik ter verduidelijking van de begrippen interne en fiscale beheersing en *corporate governance*-regels een nadere definiëring in de enquête opgenomen.

De populatie middelgrote ondernemingen

De populatie middelgrote ondernemingen bestaat uit alle in Nederland gevestigde ondernemingen die ten tijde van de steekproeftrekking op 26 september 2011 door de Belastingdienst tot de groep middelgrote ondernemingen worden gerekend (10.465). Het zijn deze ondernemingen waarover ik in mijn onderzoek uitspraken doe.¹¹⁹

Tot het jaar 2001 onderscheidt de Belastingdienst alleen Grote Ondernemingen en MKB.¹²⁰ De grote ondernemingen bestaan uit zeer grote ondernemingen en ondernemingen die later tot de groep middelgrote ondernemingen zijn gaan behoren. Na interne reorganisaties worden zeer grote ondernemingen vanaf 2001 apart benoemd en vanaf 2003 apart behandeld.¹²¹ Zo ontstaat de indeling in zeer grote ondernemingen, het MKB en een groep ondernemingen die later middelgrote ondernemingen zijn gaan heten.

De middelgrote ondernemingen worden vanaf 2007 apart benoemd en vanaf 2008 apart behandeld. In 2010 worden de middelgrote ondernemingen aangevuld met Overige Complexe Klanten (OCK). OCK zijn ondernemingen die gelet op hun omvang tot het MKB-segment gerekend worden, maar vanwege hun fiscale complexiteit voor de toepassing van horizontaal toezicht als middelgrote onderneming worden behandeld.¹²²

¹¹⁶ Het betreft Bureau Veldkamp aan de Grote Bickersstraat 76 (1013 KS) te Amsterdam. Veldkamp is een bureau voor hoogwaardig marktonderzoek en een zusterorganisatie van TNS NIPO, die het veldwerkinstrumentarium met Veldkamp deelt. Zie www.veldkamp.net.

¹¹⁷ Dit betreft leden van het TNS NIPOBase Business, het *accesspanel* met personen die werkzaam zijn in het bedrijfsleven en hebben aangegeven deel te willen nemen aan *business-to-business* onderzoek.

¹¹⁸ De test heeft plaatsgevonden van woensdag 14 september 2011 tot en met maandag 19 september 2011.

¹¹⁹ Zie Verhoeven 2011, p. 183.

¹²⁰ Zie Belastingdienst (2003), *Ondernemersbesluit reorganisatie Belastingdienst straks*, toelichtende notitie van de directeur-generaal Belastingdienst, versie 28 maart 2003.

¹²¹ CHTB 2012, *Rapport*, p. 27.

¹²² Belastingdienst (2011), *Leidraad horizontaal toezicht MKB - Fiscaal dienstverleners*, p. 15.

Of een onderneming kwalificeert als middelgroot hangt af van het subjectieve oordeel van de Belastingdienst. Dit oordeel is gebaseerd op het fiscale belang (gemiddeld tussen 2 en 25 miljoen euro¹²³), de omvang en de fiscale complexiteit van de onderneming.¹²⁴ Hoewel de Belastingdienst voor de beoordeling zou hebben kunnen aansluiten bij de meer objectieve aanknopingspunten van het jaarrekeningenrecht uit Boek 2, BW, doet de Belastingdienst dat in 2011 (nog) niet.¹²⁵

Zeer grote ondernemingen vallen onder de zwaarste eisen van *corporate governance*, wat de Belastingdienst vertrouwen geeft om op basis van een individueel convenant een toezichtrelatie aan te gaan.¹²⁶ In het MKB ontleent de Belastingdienst vertrouwen aan het kwaliteitsborgingssysteem van de financieel dienstverlener.¹²⁷ Bij middelgrote ondernemingen kan de Belastingdienst gelet op de rechtstreekse horizontaal toezichtrelatie niet steunen op het kwaliteitsborgingssysteem van de financieel dienstverlener, terwijl het gebruik van een TCF en het werken op basis van een schillenmodel niet altijd even goed ontwikkeld is als bij de zeer grote ondernemingen.¹²⁸

De voor individuele klantbehandeling geschikte middelgrote ondernemingen heeft de Belastingdienst in 2013 weer - net als voor 2001 - met zeer grote ondernemingen samengevoegd tot het segment grote ondernemingen (GO).¹²⁹ Vooral ondernemingen aan de 'onderkant' van het MGO-segment zijn samengevoegd met het MKB.¹³⁰ Ook zijn er ondernemingen uit het MKB-segment overgeheveld naar GO. De middelgrote ondernemingen vertegenwoordigen echter een substantieel onderdeel van het segment GO. De niet voor individuele klantbehandeling geschikte middelgrote ondernemingen heeft de Belastingdienst in 2013 (weer) samengevoegd met het MKB-segment. Ook hanteert de Belastingdienst sinds 2013 de criteria uit het BW.¹³¹ Middelgrote ondernemingen vormen al met al geen stabiele populatie.

De steekproef

Omdat niet alle ondernemingen uit de populatie kunnen worden ondervraagd, wordt een steekproef getrokken.¹³² De steekproef betreft een klein deel van de populatie waarover gegevens worden verzameld. Ten tijde van de steekproeftrekking ontbreken van 158 ondernemingen actuele adresgegevens. Uit de resterende 10.307 ondernemingen heeft de Belastingdienst een steekproef getrokken van 3.025.¹³³ Dit aantal komt overeen met 28,9% van de totale populatie middelgrote ondernemingen.

In beginsel moet een steekproef willekeurig zijn, ook wel aselekt genoemd. Dat betekent dat elke onderneming een gelijke kans moet hebben om in de steekproef te vallen.¹³⁴ De steekproef in mijn onderzoek is niet aselekt uit de gehele populatie getrokken, maar *gestratificeerd naar deelpopulaties*: dertien belastingregio's, ondernemingen met meer of minder dan 100 werknemers (grootteklasse) en het al dan niet afgesloten hebben van een convenant horizontaal toezicht (convenantstatus). De deelpopulaties worden ook wel strata genoemd.¹³⁵ Uit de strata is vervolgens wel een *aselecte steekproef* getrokken. De opdeling naar belastingregio's is voor mijn analyses niet relevant, maar voor intern onderzoek door de Belastingdienst wel. De indeling naar grootteklasse (meer of minder dan 100 werknemers) en de convenantstatus is ook voor mijn analyses van belang.

¹²³ CHTB 2012, *Rapport*, p. 33 en 34.

¹²⁴ Belastingdienst 2008, *Bedrijfsplan*, p. 33.

¹²⁵ Overeenkomstig de artt. 2:396 en 397 BW kan een onderneming als middelgroot worden aangemerkt, indien op twee opeenvolgende balansdata is voldaan aan twee van de drie volgende vereisten: 1) de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt meer dan € 4.400.000 maar niet meer dan € 17.500.000; 2) de netto-omzet over het boekjaar bedraagt meer dan € 8.800.000 maar niet meer dan € 35.000.000 en 3) het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt meer dan 50 maar niet meer dan 250.

¹²⁶ L. van der Hel en M. Pheijffer, 'Horizontaal toezicht geëvalueerd', *Accountant*, juli/augustus 2012, p. 36.

¹²⁷ Van der Hel en Pheijffer 2012 A, p. 38.

¹²⁸ Van der Hel en Pheijffer 2012 A, p. 38.

¹²⁹ E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Evaluatie horizontaal toezicht: fiscaal toezicht op maat', *Belastingen*, november 2012/55, p. 464.

¹³⁰ CHTB 2012, *Rapport*, p. 79.

¹³¹ Belastingdienst 2014, '14^{de} halfjaarsrapportage', www.overheid.nl, p. 34.

¹³² Zie Verhoeven 2011, par. 6.4.2.

¹³³ De steekproef is getrokken uit de gehele populatie, dat wil zeggen, inclusief degenen die in 2009 benaderd zijn voor het onderzoek (met terugleggen).

¹³⁴ Verhoeven 2011, p. 184.

¹³⁵ Verhoeven 2011, p. 189.

Uitgaande van een beoogde steekproef van ongeveer 3.000 middelgrote ondernemingen, heeft de Belastingdienst per belastingregio 100 ondernemingen geselecteerd met meer dan 100 werknemers en 100 ondernemingen met minder dan 100 werknemers. Omdat ik horizontaal toezicht wil vergelijken met traditioneel belastingtoezicht, heeft de Belastingdienst tevens per belastingregio 30 ondernemingen geselecteerd, waarvan het bij de Belastingdienst bekend is dat een convenant horizontaal toezicht is afgesloten.¹³⁶ Deze benadering levert in beginsel een subtotaal op van 2.990 ondernemingen. Om twee redenen heeft de Belastingdienst nog 35 ondernemingen die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten aan de steekproef toegevoegd. Allereerst omdat er overlap zit tussen ondernemingen die geselecteerd zijn op grond van zowel de grootteklasse als de convenantstatus. En ten tweede omdat in sommige belastingregio's het beoogde aantal van 30 ondernemingen met een convenant niet kon worden gehaald. In enkele andere belastingregio's is het aantal ondernemingen met een convenant derhalve opgehoogd van 30 naar 40. Na toevoeging van deze 35 ondernemingen komt het totaal van de steekproef uit op 3.025 ondernemingen. Hierna volgt een overzicht van de steekproefomvang.

Tabel 8: Overzicht van de steekproefomvang

Steekproef- omvang	Belastingregio's													Totaal
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
< 100 werknemers	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	1300
> 100 werknemers	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	1300
Convenant horizontaal toezicht	19	40	40	29	24	13	40	40	20	40	40	40	40	425
Totaal	219	240	240	229	224	213	240	240	220	240	240	240	240	3025

De wijze van uitvoering

Nadat de MGO Monitor 2011 in overleg met de Belastingdienst en het onderzoeksbureau definitief is gemaakt, is deze door het onderzoeksbureau zoals dat heet 'in het veld uitgezet'.¹³⁷ Het onderzoeksbureau heeft de antwoorden van de respondenten op twee manieren verzameld: schriftelijk en via internet. Uit de MGO Monitor 2009 is gebleken dat deze combinatie van methoden goed werkt bij personen die relatief druk zijn, zoals directieleden en financieel/fiscaal specialisten.¹³⁸ De keuze om schriftelijk dan wel via internet te antwoorden zou naar verwachting responsverhogend werken, omdat de respondenten zelf kunnen bepalen hoe zij aan het onderzoek wensen deel te nemen.¹³⁹ Het onderzoeksbureau heeft zowel de programmering van de internetversie als de productie van het schriftelijke enquêteformulier op zich genomen. De respondenten zijn door het onderzoeksbureau benaderd met een introductiebrief uit naam van de Belastingdienst, waarin verzocht wordt om deel te nemen aan een gezamenlijk onderzoek van de Belastingdienst en de Erasmus Universiteit Rotterdam (**bijlage D**). De brief bevat twee links om de enquête via internet in te vullen (één voor het directielid en één voor de financieel/fiscaal specialist) en is voorzien van een schriftelijk enquêteformulier voor degenen die geen toegang tot internet hebben of de enquête liever op papier willen invullen (**bijlage E**). Het schriftelijke enquêteformulier bestaat uit één document, maar is opgesplitst in twee delen; deel A voor de directieleden en deel B voor de financieel/fiscaal specialisten. Bij schriftelijke invulling moet de eerste invuller (het directielid) het formulier doorgeven aan de tweede invuller (de financieel/fiscaal specialist). Bij de internetversie kunnen de directieleden en de financieel/fiscaal specialisten de enquête onafhankelijk van elkaar invullen.

¹³⁶ Dat volgt uit het ATK-systeem. ATK staat voor Applicatie Transparante Klantbehandeling. Het ATK-systeem is een computersysteem dat wordt gebruikt als permanent dossier voor zeer grote en middelgrote ondernemingen en waarin zes fasen in de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie worden bijgehouden: klant in beeld, horizontaal toezicht haalbaar, zicht op opzet en bestaan AO/IB, zicht op bestaan en werking AO/IB, vorm en intensiteit van het toezicht aangepast en convenant afgesloten. Zie CHTB 2012, *Rapport*, p. 38, voetnoot 8.

¹³⁷ De enquête is op vrijdag 23 september 2011 definitief geworden en op vrijdag 30 september 2011 in het veld uitgezet.

¹³⁸ Bij de MGO Monitor 2009 leidde de combinatie van deze methoden tot een respons van iets meer dan 30%.

¹³⁹ Zie Dillman, Smyth & Christian 2009, Ch. 8: When More than One Survey Mode Is Needed.

De respons

Van de 3.025 enquêtes die naar de respondenten zijn gestuurd, zijn er 895 ingevuld retour gekomen. In 85 gevallen hebben alleen de directieleden de enquête ingevuld en in 95 gevallen alleen de financieel/fiscaal specialisten. Van 715 ondernemingen zijn de gegevens compleet (80%). Om verschillende redenen zoals: onbekend op adres, faillietverklaring of opheffing van het bedrijf, ontvangt het onderzoeksbureau 54 enquêtes oningevuld retour. Dit betreft de oneigenlijke non-respons. Van de 3.025 ondernemingen zijn er uiteindelijk dus 2.971 effectief benaderd voor het invullen van de enquête. De 895 ingevuld terugontvangen enquêtes vertegenwoordigen een respons van 30%.¹⁴⁰ Hierna volgt een overzicht van de respons.

Tabel 9: Overzicht van de respons op het hoofdonderzoek

	Absolute aantallen	Percentage (%)
Bruto steekproef	3.025	
Oneigenlijke non-respons*	54	
Effectief benaderd	2.971	100
Non-respons, waarvan...		
- niet bereikt, onbekend, weigering	2.070	70
- gemelde weigering	6	<1
Respons	895	30

*In de betekenis van: onjuist adres, buiten doelgroep, failliet, opgeheven.

De dataverzameling

Het onderzoeksbureau heeft alle antwoorden van de respondenten verzameld.¹⁴¹ Het bureau registreert onbesteld retour gekomen enquêtebrieven en houdt bij welke ondernemingen een schriftelijke enquête hebben ingeleverd en welke ondernemingen via internet hebben deelgenomen. Ook stuurt het onderzoeksbureau herinneringen aan ondernemingen die nog niet hebben deelgenomen¹⁴² en houdt bij hoelang respondenten erover doen om de enquête via internet in te vullen. De directieleden doen daar gemiddeld 16 minuten over en de financieel/fiscaal specialisten 17 minuten. Van de schriftelijke variant is de invultijd (uiteraard) niet bekend. Uiteindelijk heeft 63% van zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten, die de enquête hebben ingevuld, via internet aan het onderzoek deelgenomen.

Na afsluiting van het veldonderzoek heeft het onderzoeksbureau zowel de antwoorden van de schriftelijke enquêtes als de via internet verzamelde gegevens verwerkt tot één dataset. Het onderzoeksbureau heeft aan iedere onderneming een uniek nummer toegekend, zodat niet te herleiden valt van wie welke antwoorden zijn. De dataset bestaat uit een overzicht van variabelen (die verwijzen naar de vragen uit de enquête) en de antwoorden die de respondenten gegeven hebben, uitgedrukt in een cijfer (meestal 1 tot en met 5, afhankelijk van het aantal antwoordmogelijkheden op een vraag). De variabelen beginnen allemaal met een V, gevolgd door een uniek nummer. Vraag 1 uit de enquête is bijvoorbeeld variabele 10 in de dataset (weergave: 1/V10).¹⁴³

¹⁴⁰ Dat is 895 gedeeld door 2.971 maal 100.

¹⁴¹ De enquêtes zijn op vrijdag 30 september 2011 naar de respondenten gestuurd. Het veldwerk duurde tot en met zondag 27 november 2011.

¹⁴² Op dinsdag 17 oktober 2011.

¹⁴³ Voor zover in hierna op te nemen tabellen wordt verwezen naar vraag 1 uit de enquête, dan zal daar als verwijzing bij staan: 1/V10.

Tot slot heeft het onderzoeksbureau de dataset gecontroleerd op 'waardebereik' en 'interne consistentie'. Bij de controle op waardebereik gaat het erom of het ingevoerde antwoord past binnen de antwoordmogelijkheden die er zijn. Stel dat er vijf antwoordmogelijkheden zijn en het databestand geeft antwoordmogelijkheid zeven aan, dan kan dat erop duiden dat er bij het invoeren van de data een fout is gemaakt. Voor zover dergelijke fouten gemaakt zijn, kunnen die nog worden hersteld. Bij de controle op interne consistentie gaat het erom of er voldoende samenhang tussen de antwoorden op de vragen is om een bepaald begrip te meten. Bij voldoende samenhang kunnen de vragen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal en op schaalbasis geanalyseerd worden in plaats van iedere vraag afzonderlijk. Het onderzoeksbureau heeft de dataset uiteindelijk opgeleverd in een SPSS-file. SPSS staat voor *Statistical Package for the Social Sciences* en is een softwareprogramma waarmee statistische analyses kunnen worden gemaakt.

2.2.3 Non-respons onderzoek

Van de 3.025 ondernemingen die voor het onderzoek zijn uitgenodigd, zijn er in totaal 2.971 ondernemingen effectief benaderd. Van die 2.971 ondernemingen hebben 895 ondernemingen meegedaan aan het onderzoek en 2.076 niet. Van de 2.076 ondernemingen die niet aan het onderzoek hebben meegedaan, hebben zes ondernemingen de weigering tot deelname gemeld. Van 2.070 ondernemingen was derhalve niet bekend, waarom ze niet aan het onderzoek hebben meegedaan. Door het houden van non-respons onderzoek kan worden beoordeeld of de niet-deelnemende ondernemingen daar een specifieke reden voor hebben. En zo ja, of die ertoe moet leiden dat een correctie op de uitkomsten van het hoofdonderzoek moet worden gemaakt. Een correctie op de uitkomsten van het hoofdonderzoek is nodig als de samenstelling van de groep die niet heeft meegedaan sterk afwijkt van de groep die wel heeft meegedaan. De groep die wel heeft meegedaan aan het onderzoek is dan niet representatief voor de hele populatie.

Respondenten kunnen voor de hand liggende redenen hebben om niet aan een onderzoek mee te doen. Het komt bijvoorbeeld niet uit, er is geen tijd, geen interesse, het is verspilling van geld, een respondent wil geen informatie geven, doet nooit mee aan een onderzoek, doet al te vaak mee aan onderzoeken, er is geen vertrouwen in het onderzoek et cetera. Maar als bijvoorbeeld in een bepaalde belastingregio adreswijzigingen niet juist worden verwerkt en de enquêtes in die regio vaker naar het verkeerde adres zijn gestuurd, dan kan dat een specifieke reden zijn waarom er in die regio niet of veel minder wordt meegedaan aan het onderzoek. Op grond daarvan kan besloten worden om een correctie op de uitkomsten toe te passen.

Omdat een aanzienlijke groep van 2.070 ondernemingen niet aan het hoofdonderzoek heeft meegedaan, vond ik het nodig om non-respons onderzoek uit te voeren. Omdat de uitkomsten van het non-respons onderzoek van belang zijn voor de analyses in het hoofdonderzoek, neem ik de uitkomsten op in dit hoofdstuk over de onderzoeksverantwoording. De uitkomsten van het non-respons onderzoek brengen in kaart wat de samenstelling is van de niet-responderende ondernemingen en hoe deze ondernemingen toch nog antwoorden op enkele inhoudelijke vragen van het hoofdonderzoek.

Wijze van uitvoering

Het non-respons onderzoek is net als het hoofdonderzoek uitgevoerd in samenwerking met het onderzoeksbureau. Voor het non-respons onderzoek zijn de 2.070 ondernemingen benaderd die niet hebben gereageerd op het hoofdonderzoek.

Omdat de schriftelijke benadering in het hoofdonderzoek niet heeft geleid tot een ingevulde vragenlijst en een andere benaderingswijze naar verwachting meer kans van slagen heeft, zijn de ondernemingen telefonisch benaderd. Om de ondernemingen telefonisch te benaderen heeft het onderzoeksbureau de vestigingsadressen van de ondernemingen verrijkt met telefoonnummers. Bij de telefonische benadering is telkens gevraagd naar de directie of financieel/fiscaal leidinggevende van de onderneming. Naast algemene vragen over waarom de onderneming niet aan het hoofdonderzoek heeft meegedaan, zijn de onderneming inhoudelijke vragen gesteld over achtergrondkenmerken, die mogelijk van invloed zijn geweest op de bereidheid om aan het hoofdonderzoek mee te doen. Voor de telefonische vragenlijst verwijs ik naar **bijlage F**.

Respons

In totaal zijn 1.374 ondernemingen telefonisch benaderd.¹⁴⁴ Om verschillende redenen, zoals onjuist of geblokkeerd telefoonnummer, buiten de doelgroep et cetera is het in 414 gevallen niet gelukt om contact te leggen. Uiteindelijk zijn 960 ondernemingen effectief benaderd voor het houden van een non-respons gesprek. Daarvan zijn 338 ondernemingen bereid aan het non-respons onderzoek deel te nemen (35% respons). Het telefonische onderzoek bedraagt gemiddeld 5 minuten.

Tabel 10: Overzicht van de respons op het non-respons onderzoek

	Absolute aantallen	Percentage (%)
Bruto steekproef	1.374	
Oneigenlijke non-respons*	414	
Effectief benaderd	960	100
Non-respons, waarvan...		
- onbereikbaar	86	9
- weigering	536	56
Respons	338	35

*In de betekenis van: onjuist telefoonnummer, buiten doelgroep, reeds ondervraagd, opgeheven en geblokkeerd telefoonnummer.

Dataverzameling

Het onderzoeksbureau heeft de antwoorden van de respondenten verzameld en hierover verslag gedaan. Het veldwerkverslag geeft inzicht in enkele kenmerken van de ondernemingen die aan het non-respons onderzoek hebben meegedaan, in algemene vragen waarom ze niet aan het hoofdonderzoek hebben meegedaan en in enkele inhoudelijke vragen die ook in het hoofdonderzoek zijn gesteld. Het onderzoeksbureau heeft de uitkomsten van het non-respons onderzoek vergeleken met de uitkomsten van het hoofdonderzoek. De kenmerken van de ondernemingen, de algemene en inhoudelijke vragen, komen hierna één voor één aan bod.

Kenmerken van de ondernemingen

Om een beeld te krijgen van de ondernemingen uit het non-respons onderzoek zijn er twee kenmerken vastgesteld: de respons naar grootteklasse en de respons naar convenantstatus.

Bij de grootteklasse gaat het om het aantal werknemers van de onderneming en bij de convenantstatus of de onderneming met de Belastingdienst in gesprek is (geweest) over horizontaal toezicht en of de onderneming een convenant heeft afgesloten.

Van beide kenmerken volgt een overzicht.

¹⁴⁴ Het onderzoek heeft plaatsgevonden in de periode van 28 november 2011 tot en met 12 december 2011.

Tabel 11: Verdeling van de respons naar grootteklasse (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Bruto steekproef (N=3.025)
<i>Grootteklasse (aantal werknemers)</i>	%	%	%
Minder dan 20	11	13	10
20 tot en met 49	16	15	15
50 tot en met 99	23	19	19
100 tot en met 249	24	22	26
250 tot en met 499	10	10	12
500 of meer	17	8	14
Geen informatie	-	12	3

De ondernemingen in het non-respons onderzoek zijn vaker heel groot (17%) dan de ondernemingen in het hoofdonderzoek (8%). Bij heel groot gaat het om 500 werknemers of meer.

Tabel 12: Verdeling van de respons naar convenantstatus (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Bruto steekproef (N=3.025)
<i>Convenantstatus</i>	%	%	%
Niet in gesprek	51	40	47
In gesprek	15	17	14
Convenant afgesloten	13	21	14
Geen convenant mogelijk	5	3	5
Geen informatie	16	18	20

Ondernemingen die met de Belastingdienst een convenant hebben afgesloten, maken minder vaak deel uit van het non-respons onderzoek (13%) dan de bedrijven in het hoofdonderzoek (21%). Anders gezegd: de ondernemingen uit het hoofdonderzoek hebben relatief vaker een convenant afgesloten dan de ondernemingen uit het non-respons onderzoek.

Algemene vragen

Tijdens het telefonisch onderzoek zijn eerst enkele algemene vragen voorgelegd. De ondernemingen zijn gevraagd of ze de benaderingsbrief voor het hoofdonderzoek hebben gezien of gelezen. Dat is in 146 gevallen het geval.¹⁴⁵ De ondernemingen die de benaderingsbrief hebben gezien of gelezen zijn gevraagd of ze vanuit een specifieke reden niet hebben deelgenomen aan het hoofdonderzoek. Ruim tweederde van de ondernemingen (69%) geeft aan geen tijd te hebben gehad. Daarnaast geeft 5% aan vanuit principiële gronden niet mee te hebben gedaan, omdat men bijvoorbeeld geen bedrijfsinformatie wil verstrekken. Tot slot noemt 20% van de ondernemingen een andere reden, zoals dat ze de vragenlijst wel gestart zijn maar hebben afgebroken, omdat ze het vergeten zijn, omdat ze geen toestemming krijgen van de buitenlandse moederonderneming of omdat fiscale zaken door de accountant worden behandeld.

¹⁴⁵ Voor 192 ondernemingen of organisaties geldt derhalve dat zij de aanbestedingsbrief niet gezien of gelezen hebben. Aan deze ondernemingen of organisaties zijn vervolgens wel de inhoudelijke vragen van het non-respons onderzoek gesteld.

Inhoudelijke vragen

Aan de ondernemingen zijn ook enkele inhoudelijke vragen gesteld. Daarbij gaat het om de onderworpenheid aan *corporate governance*-regels, financiering vanuit publieke of private middelen, scheiding van leiding en eigendom van de onderneming en de beantwoording van drie stellingen. De respondenten is uitgelegd dat *corporate governance*-regels gaan over de wijze waarop een onderneming goed, efficiënt en verantwoord geleid moet worden. Voor zover nodig is de respondenten aanvullend uitgelegd dat financiering vanuit publieke of private middelen betrekking heeft op de vraag of de onderneming al dan niet gefinancierd wordt met geld van de overheid (belastinggeld). Hieronder volgen overzichten van de uitkomsten en het verschil daartussen.

Tabel 13: Onderworpenheid aan *corporate governance*-regels (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
<i>Onderworpenheid corporate governance-regels</i>	%	%	%
Nee	36	46	-10
Ja, onderworpen aan Nederlandse regels	40	29	+11
Ja, onderworpen aan buiten Nederland geldende regels	4	2	+2
Ja, onderworpen aan zowel Nederlandse als buiten Nederland geldende regels	11	9	+2
Niet onderworpen maar wel gecommitteerd aan regels	5	14	-9
Weet het echt niet	4	-	+4

Opvallend is dat ondernemingen die hebben deelgenomen aan het non-respons onderzoek vaker aangeven onderworpen te zijn aan in Nederland geldende (*corporate governance*-)regels (40%) dan de ondernemingen in het hoofdonderzoek (29%). Wellicht valt dit te verklaren doordat de ondernemingen in het non-respons onderzoek vaker heel groot zijn. Ook is de respondenten gevraagd of de onderneming geheel of gedeeltelijk wordt gefinancierd vanuit publieke of private middelen.

Tabel 14: Financiering vanuit publieke of private middelen (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
<i>Financiering vanuit publieke of private middelen</i>	%	%	%
Geheel vanuit publieke middelen	11	12	-1
Voor het grootste deel vanuit publieke middelen	13	15	-2
Voor (ongeveer) de helft vanuit publieke middelen	4	5	-1
Voor het grootste deel vanuit private middelen	14	15	-1
Geheel vanuit private middelen	58	53	+5

Op de vraag of de onderneming geheel of gedeeltelijk gefinancierd wordt vanuit publieke middelen bestaan geen opvallende verschillen tussen de ondernemingen in het non-respons onderzoek en de ondernemingen in het hoofdonderzoek.

Ook is gevraagd of de onderneming geleid wordt door de eigenaar of dat leiding en eigendom volledig gescheiden zijn.

Tabel 15: Scheiding van leiding en eigendom van de onderneming (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
	%	%	%
<i>Scheiding leiding en eigendom</i>			
Wordt geleid door de eigenaar	46	49	-3
Leiding en eigendom zijn volledig gescheiden	36	30	+6
Anders	7	14	-7
Niet van toepassing	10	7	+3
Weet niet	1	-	+1

De leiding en eigendom van ondernemingen in het non-respons onderzoek is vaker volledig gescheiden (36%) dan van de ondernemingen in het hoofdonderzoek (30%). Wellicht valt dit ook te verklaren doordat de ondernemingen vaker heel groot zijn. Zie *Tabel 11: Verdeling van de respons naar grootteklasse (non-respons onderzoek)*.

Ook zijn de respondenten drie stellingen voorgelegd over de complexiteit van de fiscale regelgeving, fiscale zekerheid en het op orde hebben van de interne beheersing.

Tabel 16: Beoordeling van drie stellingen (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
	%	%	%
<i>Stelling: de fiscale regels waaraan de onderneming zich moet houden zijn erg complex</i>			
Helemaal mee eens	15	11	+4
Mee eens	43	47	-4
Neutraal	30	33	-3
Mee oneens	10	9	+1
Helemaal mee oneens	1	1	0
Weet niet	1	1	0

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
<i>Stelling: de onderneming weet waar zij fiscaal gezien aan toe is</i>	%	%	%
Helemaal mee eens	16	18	-2
Mee eens	61	67	-6
Neutraal	14	12	+2
Mee oneens	7	2	+5
Helemaal mee oneens	1	1	0
Weet niet	1	0	+1
<i>Stelling: de onderneming heeft de interne beheersing goed op orde</i>			
Helemaal mee eens	23	20	+3
Mee eens	68	69	-1
Neutraal	9	9	0
Mee oneens	1	1	0
Helemaal mee oneens	-	-	-
Weet niet	-	1	-1

De ondernemingen in het non-respons onderzoek zijn het opvallend vaker oneens met de stelling dat zij weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn (7%) dan de ondernemingen uit het hoofdonderzoek (2%). Wellicht valt dit te verklaren doordat de ondernemingen in het hoofdonderzoek vaker een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten. Op andere stellingen bestaan er geen opvallende verschillen.

De respondenten is ook gevraagd of ze wel eens van horizontaal toezicht gehoord hebben en hoe ze de ontwikkeling richting horizontaal toezicht beoordelen.

Tabel 17: Bekendheid en beoordeling van horizontaal toezicht (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
<i>Wel eens gehoord van horizontaal toezicht</i>	%	%	%
Ja, gehoord	85	90	-5
Nee, niet gehoord	15	10	+5

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
<i>Beoordeling ontwikkeling horizontaal toezicht</i>	%	%	%
Zeer negatief	1	0	+1
Negatief	3	1	+2
Niet negatief, maar ook niet positief	28	17	+11
Positief	49	54	-5
Zeer positief	13	23	-10
Weet niet	7	5	+2

De ondernemingen in het non-respons onderzoek hebben opvallend minder vaak gehoord van horizontaal toezicht (85%) dan de ondernemingen in het hoofdonderzoek (90%). Tevens staan de non-respons ondernemingen kritischer tegenover de ontwikkeling van horizontaal toezicht (52% (zeer) positief) dan de ondernemingen in het hoofdonderzoek (77% (zeer) positief). Ook dit valt wellicht te verklaren doordat de ondernemingen in het hoofdonderzoek vaker een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten.

Tot slot is de vraag gesteld in hoeverre de respondenten in het algemeen tevreden zijn over het functioneren van de Belastingdienst.

Tabel 18: Algemene tevredenheid functioneren van de Belastingdienst (non-respons onderzoek)

	Respons op non-respons (n=338)	Respons hoofdonderzoek (n=895)	Vershil
<i>Algemene tevredenheid</i>	%	%	%
Rapportcijfer 1 - 5	9	6	+3
Rapportcijfer 6	21	17	+4
Rapportcijfer 7	46	42	+4
Rapportcijfer 8	21	30	-9
Rapportcijfer 9 - 10	2	4	-2
Weet niet	1	1	0

De ondernemingen in het hoofdonderzoek zijn vaker heel tevreden over het functioneren van de Belastingdienst (34% rapportcijfer acht of hoger) dan de ondernemingen in het non-respons onderzoek (23% rapportcijfer acht of hoger).

De uitkomsten van het non-respons onderzoek

De uitkomsten van het non-respons onderzoek laten zien dat de ondernemingen die niet hebben meegedaan aan het hoofdonderzoek, op enkele punten afwijken van de ondernemingen die wel hebben meegedaan. De ondernemingen die niet aan het hoofdonderzoek hebben meegedaan:

- zijn vaker onderworpen aan in Nederland geldende *corporate governance*-regels;
- hebben vaker een volledig gescheiden leiding en eigendom;
- weten minder goed waar zij fiscaal gezien aan toe zijn;
- hebben minder vaak gehoord van horizontaal toezicht;
- staan kritischer tegenover de ontwikkeling van horizontaal toezicht;
- en zijn minder positief over het functioneren van de Belastingdienst.

Op de kenmerken grootteklasse en convenantstatus wijken de groepen ook af. De ondernemingen die niet hebben meegedaan aan het hoofdonderzoek zijn vaker groter dan 100 werknemers en hebben minder vaak een convenant afgesloten. Dit kan een verklaring zijn voor de hierboven gevonden verschillen: grotere ondernemingen zijn naar verwachting vaker onderworpen aan *corporate governance*-regels en hebben naar verwachting ook vaker een gescheiden leiding en eigendom. Omdat de ondernemingen uit het non-respons onderzoek minder vaak een convenant hebben afgesloten, zullen ze naar verwachting ook minder goed weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn, minder vaak van horizontaal toezicht gehoord hebben, kritischer staan tegenover de ontwikkeling van horizontaal toezicht en minder positief zijn over het functioneren van de Belastingdienst.

Nadere analyse van de resultaten van het non-respons onderzoek laten zien (zie *Tabel 19* hieronder) dat de ondernemingen die niet hebben meegedaan aan het hoofdonderzoek, maar wel met de Belastingdienst in gesprek zijn over horizontaal toezicht of een convenant hebben afgesloten, ten opzichte van de ondernemingen die niet in gesprek zijn over horizontaal toezicht of een convenant hebben afgesloten, *beter bekend* zijn met horizontaal toezicht (95% tegenover 80%), *positiever staan* tegenover horizontaal toezicht (25% tegenover 10%) en *vaker tevreden* zijn over het functioneren van de Belastingdienst (7,1 tegenover 6,8).¹⁴⁶ Hieruit kan worden opgemaakt dat ondernemingen die ervaring hebben met horizontaal toezicht positiever zijn over horizontaal toezicht en het functioneren van de Belastingdienst, dan ondernemingen die geen ervaring hebben.

Tabel 19: Overzicht wel/geen ervaring horizontaal toezicht (non-respons onderzoek)

	Ervaring: in gesprek of convenant afgesloten (n=94)	Geen ervaring: niet in gesprek/geen convenant afgesloten (n=172)
Bekend met horizontaal toezicht	95%	80%
Zeer positief over horizontaal toezicht	25%	10%
Gemiddeld rapportcijfer voor functioneren van de Belastingdienst	7,1	6,8

Conclusie

Het non-respons onderzoek laat enkele verschillen zien ten opzichte van het hoofdonderzoek. Het non-respons onderzoek geeft als het ware aan dat de uitkomsten van het hoofdonderzoek niet tot op de decimaal nauwkeurig zijn. Dit valt te verklaren doordat ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht in het algemeen positiever zijn over horizontaal toezicht en het functioneren van de Belastingdienst, dan ondernemingen die dat niet zijn. Omdat aan het hoofdonderzoek verhoudingsgewijs meer ondernemingen hebben meegedaan die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten, dan een representatief beeld op grond van het non-respons onderzoek laat zien, is in overleg met de Belastingdienst besloten om voor de oververtegenwoordiging van ondernemingen uit het hoofdonderzoek die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten, een correctie (wegingsfactor) toe te passen. De door het non-respons onderzoek geconstateerde verschillen worden hiermee grotendeels ondervangen. Zonder correctie zouden de uitkomsten van het hoofdonderzoek een rooskleuriger beeld geven dan een representatief beeld zou laten zien. Omdat de verschillen niet volledig (tot op een honderdste) kunnen worden ondervangen, moet met lichte nuance naar de uitkomsten van het hoofdonderzoek worden gekeken. Die nuance gaat echter niet zo ver dat ze tot significant andere uitkomsten leidt.

¹⁴⁶ Bureau Veldkamp, Veldwerkverslag non-respons onderzoek, januari 2012, par. 3.4, Slotsom (niet openbaar).

Tabel 20: Correctie hoofdonderzoek oververtegenwoordiging ondernemingen met convenant

<i>De respons en de wegingsfactor</i>									
<i>Regio</i>	Populatie		Steekproef		Respons		Gewogen data		
Noord	755	7,2%	219	7,2%	53	5,9%	65	7,2%	
Oost	681	6,5%	240	7,9%	71	7,9%	59	6,6%	
Randmeren	761	7,3%	240	7,9%	75	8,4%	65	7,3%	
Rivierenland	687	6,6%	229	7,6%	79	8,8%	59	6,6%	
Utrecht-Gooi	1105	10,6%	224	7,4%	53	5,9%	95	10,6%	
Amsterdam	826	7,9%	213	7,0%	47	5,3%	69	7,7%	
Holland Noord	556	5,3%	240	7,9%	73	8,2%	47	5,3%	
Haaglanden	902	8,6%	240	7,9%	77	8,6%	77	8,6%	
Holland Midden	831	7,9%	220	7,2%	58	6,5%	71	7,9%	
Rijnmond	1005	9,6%	240	7,9%	65	7,3%	86	9,6%	
Zuidwest	731	7,0%	240	7,9%	80	8,9%	62	6,9%	
Oost-Brabant	1057	10,1%	240	7,9%	84	9,4%	91	10,2%	
Limburg	568	5,4%	240	7,9%	80	8,9%	49	5,5%	
Totaal	10465	100%	3.025	100%	895	100%	895	100%	

Bron: Belastingdienst 2012, MGO Monitor 2011, hoofdstuk 2, niet openbaar.

De eerste kolom laat in aantallen en percentages de verdeling van de totale populatie middelgrote ondernemingen over de dertien belastingregio's zien (10.465). De tweede kolom laat in aantallen en percentages de verdeling in de steekproef zien (3.025) en de derde kolom de verdeling in de respons (895). In de vierde kolom is een zodanige wegingscorrectie toegepast op de respons, dat de verdeling in procenten weer (nagenoeg) gelijk is aan de verdeling in procenten van de totale populatie middelgrote ondernemingen uit de eerste kolom (bijvoorbeeld regio Noord vertegenwoordigt zowel voor als na toepassing van de wegingscorrectie 7,2% van de totale populatie). De wegingsfactor corrigeert naar de oorspronkelijke verdeling van de 10.465 middelgrote ondernemingen over de dertien belastingregio's, zoals die ten tijde van de steekproeftrekking uit het systeem van de Belastingdienst naar voren komt. Het gewicht van de belastingregio's in de resultaten van het onderzoek is weer (nagenoeg) gelijk aan die in de oorspronkelijke verhoudingen.

Hoewel de opdeling naar belastingregio's voor mijn analyses niet relevant is, is het voor de representativiteit van de uitkomsten van het onderzoek wel van belang dat de belastingregio's naar hun oorspronkelijke verhoudingen in de resultaten van het hoofdonderzoek vertegenwoordigd zijn. De toepassing van de wegingscorrectie herstelt de representativiteit van de uitkomsten van het hoofdonderzoek, zodat de uitkomsten weer generaliseerbaar zijn naar de totale populatie.

Omwille van de geheimhoudingsplicht zijn de computersystemen van de Belastingdienst door mij – als buitenstaander - niet te raadplegen (art. 67 AWR). Niettemin kan ik vaststellen dat de verdeling in percentages na weging – op enkele tienden van een procent na - weer gelijk is aan de verdeling in de oorspronkelijke situatie. Ook kan ik een aanvullende controle uitvoeren. Volgens de computersystemen van de Belastingdienst hebben 425 ondernemingen uit de steekproef, verdeeld over de verschillende belastingregio's, een convenant afgesloten (zie par. 2.2.2, Tabel 8: Overzicht van de steekproefomvang). Dat is 14,05% van de totale steekproefomvang (425 gedeeld door 3.025).

Tijdens het onderzoek zijn de ondernemingen echter ook zelf gevraagd of zij een convenant met de Belastingdienst hebben afgesloten (Zie par. 8.2.5, *Tabel 57: Het afsluiten van een convenant*). Zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten zijn gevraagd of hun onderneming een convenant met de Belastingdienst heeft afgesloten. Hoewel de directieleden de vraag allemaal hebben beantwoord, heeft 10,7% van de financieel/fiscaal specialisten de vraag onbeantwoord gelaten. Een verklaring hiervoor kan wellicht gevonden worden in de veronderstelling dat directieleden beter op de hoogte zijn of hun onderneming een convenant heeft afgesloten of niet.

Voor mijn controletoeets richt ik mij op de antwoorden van de directieleden. Op de vraag aan de directieleden of hun onderneming met de Belastingdienst in gesprek is (geweest) over horizontaal toezicht antwoordt circa 58% bevestigend. Op de vraag of de onderneming met de Belastingdienst afspraken heeft gemaakt over horizontaal toezicht, antwoordt circa 44% bevestigend. Dat betekent dat circa 25% van de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan aangeeft met de Belastingdienst afspraken te hebben gemaakt (dat is 44% van 58%). Op de vraag of de ondernemingen met de Belastingdienst een convenant hebben afgesloten, antwoordt ca. 56% bevestigend. Dat betekent dat circa 14% van de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan aangeeft met de Belastingdienst een convenant te hebben afgesloten (dat is 56% van 44% van 58%). Gekwantificeerd naar de totale populatie middelgrote ondernemingen zijn dat ongeveer 1.465 ondernemingen. Het percentage van 14% is berekend op basis van de gewogen uitkomsten (dus na toepassing van de wegingscorrectie) en komt overeen met bovengenoemd percentage van 14% dat volgt uit het systeem van de Belastingdienst ten tijde van de steekproeftrekking.

Ik beschouw de door de Belastingdienst berekende wegingscorrectie als een gegeven. De controletoeets steunt mij in de gedachte dat de wegingscorrectie juist is uitgevoerd. De wegingscorrectie heb ik losgelaten op de ongewogen antwoorden uit de dataset, waarna de gewogen data weer een representatief beeld vormen van de totale populatie middelgrote ondernemingen.

2.2.4 Kwaliteit van onderzoek

De resultaten van het onderzoek dienen de werkelijke situatie zo dicht mogelijk te benaderen. De kwaliteit van het onderzoek wordt bepaald door de kwaliteit van de verzamelde gegevens. De kwaliteit van de verzamelde gegevens wordt weer bepaald door de betrouwbaarheid en validiteit van het meetinstrument waarmee ze zijn verkregen. De betrouwbaarheid zegt iets over de stabiliteit van het onderzoeksresultaat; als het onderzoek zou worden herhaald, komen dan dezelfde resultaten naar voren? Met hoeveel zekerheid kan een onderzoeker zeggen dat de uitkomsten juist zijn? Bij validiteit gaat het over de vraag of de instrumenten meten wat ze moeten meten. Klopt de opzet van het onderzoek? Zijn de uitkomsten representatief? In dit onderzoek heb ik verschillende activiteiten verricht om zowel de betrouwbaarheid als de validiteit op een zo hoog mogelijk niveau te brengen.

Betrouwbaarheid

De betrouwbaarheid van het onderzoek wordt bepaald door de mate waarin het vrij is van toevallige fouten. Het gaat erom of bij herhaling van het onderzoek dezelfde resultaten worden behaald. Toevallige fouten ontstaan als gevolg van steekproefonderzoek: doordat niet de gehele populatie wordt onderzocht kunnen de resultaten afwijken van de werkelijkheid. De mate van betrouwbaarheid wordt meestal uitgedrukt in een percentage. Vaak wordt daarbij een betrouwbaarheidspercentage van 95% of 99% als uitgangspunt genomen. Dit onderzoek heeft een betrouwbaarheid van 99%. Dat betekent dat slechts in 1% van de gevallen de resultaten op toeval berusten. Zou een onderzoeker op dezelfde wijze een andere steekproef trekken, dan zijn de resultaten nagenoeg hetzelfde. Voorts wordt in dit onderzoek een nauwkeurigheidsmarge van 5% gehanteerd. Dat betekent dat de uitkomsten van dit onderzoek kunnen worden gegeneraliseerd naar de gehele populatie middelgrote ondernemingen met een marge van 5% ten opzichte van de gemeten waarde.

Wanneer in dit onderzoek blijkt dat bijvoorbeeld 60% van de ondervraagden iets vindt, betekent dit dat in de totale populatie het percentage dat dezelfde mening is toegedaan met een betrouwbaarheid van 99% zal liggen tussen de 55% en de 65%.

Voor een betrouwbaarheid van 99% en een nauwkeurigheid van 5%, dienen bij een populatie van 10.465 middelgrote ondernemingen ten minste 624 ingevulde enquêtes te zijn terugontvangen. In dit onderzoek zijn 895 ingevulde enquêtes terugontvangen, zodat ruimschoots aan die eis is voldaan.

Validiteit

De validiteit van het onderzoek, ook wel *geldigheid* genoemd, wordt bepaald door de mate waarin het vrij is van systematische fouten; ofwel: fouten in de opzet van het onderzoek. Een representatieve steekproef is belangrijk voor een goede validiteit. Door de stratificatie van de steekproef (naar belastingregio, aantal werknemers en convenantstatus) zijn de gegevens niet zomaar representatief voor de totale populatie. Hoewel de steekproef op de populatie lijkt, zitten er relatief meer ondernemingen in met ervaring met horizontaal toezicht dan een representatief beeld zou laten zien. Omdat ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht over het algemeen positiever zijn over horizontaal toezicht dan de niet-onderworpen ondernemingen, en de onderworpen ondernemingen ook het functioneren van de Belastingdienst beter waarderen, is een wegingscorrectie toegepast. Na toepassing van de wegingscorrectie is de vertekening die door de stratificatie is ontstaan weer gecorrigeerd, vormt de steekproef weer een goede afspiegeling van de populatie en kunnen weer representatieve uitspraken worden gedaan.

Subjectieve begrippen als een 'betere fiscale compliance' zijn lastig te meten. Dergelijke begrippen moeten dan ook eerst geoperationaliseerd worden, waarbij gezocht wordt naar kenmerken die de lading van de begrippen zo goed mogelijk dekken. Om kenmerken te vinden die de lading van de begrippen 'betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst' zo goed mogelijk dekken, heb ik interviews gehouden. Ik heb de geïnterviewden gevraagd hoe zij de toetsingscriteria meten of hoe zij denken dat te kunnen doen. De kenmerken die uit de interviews naar voren zijn gekomen heb ik zoveel mogelijk gebruikt voor het ontwerp van de enquête.

Verder heb ik bij de vraagstelling zoveel mogelijk gewerkt met betrouwbare schalen. Dat wil zeggen dat de samenhang tussen de vragen in de schalen zodanig is dat betrouwbare uitspraken gedaan kunnen worden. De samenhang tussen de vragen kan worden uitgedrukt in de betrouwbaarheidscoëfficiënt: Cronbach's alpha. Is de Cronbach's alpha hoger dan .60, dan vormen de schaalvragen een betrouwbare meting van een bepaald begrip.¹⁴⁷ De in dit onderzoek gebruikte schalen hebben allemaal een Cronbach's alpha van ten minste .60. De Cronbach's alpha is een getal tussen min oneindig en plus 1 en geeft aan hoe betrouwbaar individuele vragen tezamen een bepaald kenmerk meten. Het werken met betrouwbare schalen biedt als voordeel dat de resultaten niet afzonderlijk hoeven te worden geanalyseerd en dat binnen een schaal meerdere aspecten van een bepaald begrip aan de orde kunnen worden gesteld. Bijvoorbeeld: het fiscale gedrag en de houding die daaraan ten grondslag ligt. Is de Cronbach's alpha lager dan .60, dan moeten de variabelen individueel geanalyseerd worden om betrouwbare uitspraken te kunnen doen.

Om de validiteit van het onderzoek verder te vergroten is pilotonderzoek gedaan naar de begrijpelijkheid en eenduidigheid van de enquête onder een panel van vijftig personen uit het bedrijfsleven, onder medewerkers van de Belastingdienst en onder collega's van de Erasmus School of Law. Pilotonderzoek helpt een enquête te verbeteren voordat deze in het veld wordt uitgezet.

Ook de combinatie van interviews en enquêtes zelf draagt bij aan de verbetering van de betrouwbaarheid en de validiteit van het onderzoek. Door een grote hoeveelheid enquêtes kan vrij eenvoudig een betrouwbaar beeld over een gehele populatie worden verkregen, maar wordt niet duidelijk waarom de respondenten een bepaald antwoord hebben gegeven.

Interviews zijn kleinschaliger, waardoor meestal geen betrouwbaar beeld van een gehele populatie kan worden verkregen, maar waarbij de interviewer er wel achter kan komen waarom een geïnterviewde een bepaald antwoord geeft. Door te kiezen voor een combinatie van interviews en enquêtes kunnen betrouwbare uitspraken worden gedaan en een beeld worden verkregen waarom respondenten een bepaald antwoord geven. Dit draagt bij aan een beter begrip van de uitkomsten.

2.2.5 Analysemethode

Om de probleemstelling te beantwoorden heb ik de resultaten van de enquête geanalyseerd. Ik heb niet alle resultaten van het onderzoek gebruikt; de opsplitsing naar belastingregio heb ik bijvoorbeeld achterwege gelaten. De reden hiervoor is dat de enquête in samenwerking met de Belastingdienst is ontwikkeld en er ook vragen zijn opgenomen voor intern onderzoek door de Belastingdienst, welke vragen niet van belang zijn voor de beantwoording van mijn probleemstelling. De vragen die wel van belang zijn voor de beantwoording van mijn probleemstelling, heb ik uiteraard wel gebruikt. De analyse van de enquêteresultaten bestaat uit de volgende vier onderdelen:

- 1) De vaststelling van enkele kenmerken van de respondenten en de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan (par. 8.1).
- 2) Een beoordeling van de algemene ervaringen van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht (par. 8.2).
- 3) Een beoordeling van de specifieke ervaringen met horizontaal toezicht, door horizontaal toezicht te vergelijken met traditioneel belastingtoezicht op basis van 1) de toetsingscriteria en 2) het effect van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria (par. 8.3).
- 4) Een beoordeling van de meer specifieke ervaringen met horizontaal toezicht over 1) het meest van belang zijnde criterium om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en 2) of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, in die zin dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid en tot minder fiscale compliancekosten (par. 8.4).

De vier onderdelen komen hierna één voor één aan bod.

1. De vaststelling van enkele kenmerken van de respondenten en de ondernemingen

Het eerste onderdeel van de analyse bestaat uit de vaststelling van enkele kenmerken van de respondenten en ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan. Voor wat betreft de respondenten gaat het om de kenmerken: gemiddelde leeftijd, het geslacht, het opleidingsniveau, de functie en het aantal werkzame jaren bij de onderneming. Voor wat betreft de ondernemingen gaat het om de kenmerken: rechtsvorm, de 'leeftijd' van de onderneming, het aantal vestigingen en de structuur, het al dan niet gescheiden zijn van leiding en eigendom, financiering vanuit publieke of private middelen, de onderworpenheid aan *corporate governance*-regels, het aantal werknemers, de omzet, de sector alsmede de financieel-economische situatie van de onderneming. De vragen zijn gesteld aan alle deelnemers aan het onderzoek. Ik heb de antwoorden op individueel niveau geanalyseerd en opgenomen in frequentietabellen. Een frequentietabel geeft in absolute aantallen en percentages aan hoe vaak de respondenten een bepaald antwoord hebben geven.¹⁴⁷ Een frequentietabel laat bijvoorbeeld zien dat 82% van de respondenten man is.

2. Een beoordeling van de algemene ervaringen met horizontaal toezicht

Het tweede onderdeel van de analyse bestaat uit een beoordeling van de algemene ervaringen van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht. Daarbij gaat het om de bekendheid van de respondenten (zowel directieleden als financieel/fiscaal specialisten) met horizontaal toezicht, de beoordeling van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht, of er door de ondernemingen gesprekken over horizontaal toezicht zijn gevoerd en of er afspraken zijn gemaakt, of die afspraken duidelijk zijn, of er ook een convenant is afgesloten en voor zover dat niet het geval is, of het de Belastingdienst of de onderneming is geweest die dat heeft tegengehouden en als dat de onderneming betrof of de kosten voor horizontaal toezicht daarbij een belemmering vormden. De algemene vragen zijn gesteld aan alle deelnemers aan het onderzoek, ongeacht de ervaring met horizontaal toezicht. Ik heb de antwoorden op individueel niveau geanalyseerd en opgenomen in frequentietabellen.

3. Een beoordeling van de specifieke ervaringen met horizontaal toezicht

Het derde onderdeel van de analyse bestaat uit een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht om te beoordelen of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel toezicht.

¹⁴⁷ De Cronbach's alpha kan met behulp van het statistische programma SPSS worden uitgerekend.

¹⁴⁸ Zie A. de Vocht, *Basishandboek SPSS 19, IBM SPSS Statistics*, Utrecht: Bijleveld Press 2011, par. 27.

Enerzijds ingegeven door de wil om horizontaal toezicht te vergelijken met traditioneel belastingtoezicht en anderzijds door het ontbreken van een nulmeting om de ervaringen van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht op twee tijdstippen te vergelijken¹⁴⁹, heb ik twee groepen met elkaar vergeleken: middelgrote ondernemingen met ervaring met horizontaal toezicht en middelgrote ondernemingen zonder ervaring met horizontaal toezicht.

Ik veronderstel dat ondernemingen ervaring hebben met horizontaal toezicht als ze met de Belastingdienst afspraken hebben gemaakt.¹⁵⁰ Ik heb het onderscheid niet gelegd bij het al dan niet afgesloten hebben van een convenant. Naar mijn mening is een onderscheid naar het al dan niet gemaakt hebben van afspraken zuiverder. In het horizontaal toezichtstraject starten ondernemingen eerder met het opdoen van ervaring dan op het moment van ondertekening van het convenant. Voorts kunnen er ondernemingen zijn waarvan het convenant ten tijde van het onderzoek al weer is beëindigd. Bovendien kunnen er ondernemingen zijn die wel afspraken hebben gemaakt, maar waarbij het nooit tot afsluiting van een convenant is gekomen. Daarnaast levert de verdeling naar gemaakte afspraken twee (iets) evenwichtiger groepen op. Van de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan geeft circa 25% aan met de Belastingdienst afspraken te hebben gemaakt over horizontaal toezicht, terwijl circa 75% aangeeft geen afspraken te hebben gemaakt (zie par. 8.2.3). Bij het al dan niet afgesloten hebben van een convenant ligt die verhouding op circa 14% die een convenant hebben afgesloten, terwijl circa 86% aangeeft geen convenant te hebben gesloten (zie par. 8.2.5).

De vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht bestaat uit twee toetsen:

- 1) een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van de toetsingscriteria: betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst, en
- 2) een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van het effect van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria.

De twee toetsen komen hieronder uitgebreider aan bod.

Toets 1

Bij de eerste toets worden respondenten vragen gesteld over kenmerken van de toetsingscriteria, zonder dat het begrip horizontaal toezicht genoemd wordt. De reden hiervoor is dat alle respondenten deze vragen kunnen beantwoorden, ongeacht of ze ervaring hebben met horizontaal toezicht. Respondenten worden bijvoorbeeld gevraagd in hoeverre ze belang hechten aan fiscale regelnaleving. Het hechten van belang aan fiscale regelnaleving is kenmerkend voor de fiscale compliance van een onderneming.

Door de antwoorden van de ondernemingen met en zonder ervaring met horizontaal toezicht te vergelijken, kan worden vastgesteld of de ene of de andere groep meer belang hecht aan fiscale regelnaleving. Door vragen te stellen over uiteenlopende kenmerken van de vier toetsingscriteria, kan worden beoordeeld of het aannemelijk is dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid, tot minder fiscale compliancekosten of een betere relatie met de Belastingdienst.

De vragen zijn soms alleen gesteld aan de directieleden van de onderneming, soms alleen aan de financieel/fiscaal specialisten en soms aan beiden. De keuze om de vragen te stellen aan hetzij de directieleden, hetzij de financieel/fiscaal specialisten, hetzij allebei wordt ingegeven door mijn verwachtingen omtrent wie het best in staat is de vragen te beantwoorden. Bij de analyse van de resultaten houd ik in beginsel geen rekening met het onderscheid. De reden hiervoor is dat het mij gaat om het algemene beeld dat van middelgrote ondernemingen kan worden verkregen, waarbij ik mij baseer op de antwoorden van de respondenten die ik het beste in staat acht bepaalde vragen te beantwoorden. Voor zover de vragen zijn gesteld aan zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten en die antwoorden een opmerkelijk verschil laten zien, maak ik een opmerking.

¹⁴⁹ In de MGO Monitor 2009 zijn reeds enkele algemene vragen over horizontaal toezicht opgenomen. De vragen die specifiek gericht zijn op het meten van de effectiviteit zijn voor het eerst opgenomen in de versie van 2011.

¹⁵⁰ Zie par. 8.2.3, Tabel 55: *Het maken van afspraken over horizontaal toezicht*.

Toets 2

Bij de tweede toets worden de respondenten wederom vragen gesteld over uiteenlopende kenmerken van de toetsingscriteria, maar wordt het begrip horizontaal toezicht wél genoemd. Expliciete benoeming van het begrip horizontaal toezicht draagt bij aan de aannemelijkheid dat het door de respondent *ervaren effect* ook *door horizontaal toezicht* komt. De ondernemingen met ervaring kunnen de vragen beantwoorden op basis van die ervaring en de ondernemingen zonder ervaring op basis van hun verwachtingen. De respondenten worden bijvoorbeeld gevraagd of horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving. Een betere naleving van fiscale wet- en regelgeving is kenmerkend voor de fiscale compliance van een onderneming. Een vergelijking van de antwoorden kan bijvoorbeeld duidelijk maken, dat ondernemingen met ervaring vaker aangeven dat horizontaal toezicht leidt tot een betere regelnaleving, dan ondernemingen zonder ervaring. Door vragen te stellen over uiteenlopende kenmerken van de toetsingscriteria, kan worden beoordeeld of het aannemelijk is dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid, tot minder fiscale compliancekosten of tot een betere relatie met de Belastingdienst.

De vragen over het effect van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria, zijn zowel gesteld aan de directieleden van de onderneming als aan de financieel/fiscaal specialisten. Voor wat betreft de analyse was ik aanvankelijk van plan alleen de antwoorden van de directieleden te behandelen, omdat de directieleden naar mijn verwachting beter in staat zijn om namens de onderneming te beoordelen of horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Echter, bij de – hierna nog te bespreken – aanvullende covariantieanalyses laten de financieel/fiscaal specialisten bij twee van de vier toetsingscriteria een verschil met de antwoorden van de directieleden zien, waardoor ik voor wat betreft de schaalanalyses alsnog heb besloten de antwoorden van beiden te behandelen (par. 8.3.2).

De op basis van de twee toetsen verkregen inzichten geven naar mijn mening een goed beeld van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht bij middelgrote ondernemingen ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht.

De toetsingscriteria vormen daarbij het stoplicht: springen *alle* lichten op groen - dat wil zeggen dat de ondernemingen met ervaring vaker aangeven dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst dan de ondernemingen zonder ervaring - dan veronderstel ik dat horizontaal toezicht voor middelgrote ondernemingen beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.

Frequentietabellen, kruisverbanden, variantie- en covariantieanalyses

Zowel bij de eerste als de tweede toets heb ik de groepen vergeleken op basis van vragen die tezamen een verbeterde fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een verbeterde relatie met de Belastingdienst meten. Wanneer bepaalde vragen een zelfde kenmerk meten, kunnen de vragen worden samengebracht in een schaal. Een aantal schalen tezamen kan weer een bepaald begrip meten, in dit geval de toetsingscriteria.

Om de resultaten op schaalbasis te analyseren moet een schaal betrouwbaar zijn, dat wil zeggen dat er voldoende samenhang bestaat tussen de vragen onderling. In dit onderzoek wordt een schaal betrouwbaar geacht als de Cronbach's alpha ten minste .60 bedraagt. Analyse op schaalbasis biedt als voordeel dat vragen niet per se op individueel niveau geanalyseerd hoeven te worden en ook dat de weergave van de uiteindelijke resultaten op compactere wijze kan plaatsvinden. Bovendien worden uitspraken op basis van betrouwbare schalen in de statistiek sterker gewaardeerd, omdat meerdere vragen hetzelfde kenmerk meten en meerdere schalen een bepaald begrip. Uitspraken op basis van analyse van individuele antwoorden zijn minder sterk, dan de uitspraken op basis van analyse van betrouwbare schalen.

Analyse van de individuele antwoorden kan evenwel van aanvullende betekenis zijn als controlemiddel van de resultaten die volgen uit de schaalanalyses. Ik heb de antwoorden van de respondenten daarom ook op individueel niveau geanalyseerd. De resultaten hiervan heb ik opgenomen in frequentietabellen. Op basis van kruistabellen heb ik de antwoorden nader geanalyseerd naar ondernemingen met en zonder ervaring met horizontaal toezicht. Een kruistabel is een frequentietabel waarbij onderscheid gemaakt wordt naar – in dit geval – de antwoorden van ondernemingen met en zonder ervaring met horizontaal toezicht.¹⁵¹ Een kruistabel laat bijvoorbeeld zien dat 80% van de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en 70% van de niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen het met een bepaalde stelling (helemaal) eens is.

Vervolgens heb ik de antwoorden op schaalniveau geanalyseerd. Om de antwoorden van de respondenten mee te nemen in de schaalanalyses, moeten ze telkens meer dan de helft van de vragen uit de schaal beantwoord hebben.¹⁵² Door middel van variantieanalyse heb ik beoordeeld of er ten aanzien van de vier criteria verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die geen ervaring heeft met horizontaal toezicht.¹⁵³ Door middel van covariantieanalyse heb ik nader beoordeeld of die verschillen overeind blijven als de invloed van bepaalde achtergrondkenmerken van de ondernemingen worden uitgesloten. Uitsluiting van bepaalde achtergrondkenmerken van de ondernemingen draagt bij aan de aannemelijkheid dat een geconstateerd verschil *door horizontaal toezicht* komt.

De variantieanalyse laat zich als volgt uitleggen. In dit onderzoek heb ik zoveel mogelijk gebruik gemaakt van 5-punts Likertschalen. De vijf antwoordmogelijkheden die op een dergelijke schaal gegeven kunnen worden, lopen bijvoorbeeld van helemaal mee oneens, mee oneens, neutraal, mee eens of helemaal mee eens. In de statistiek worden de antwoorden op een Likertschaal aangemerkt als een continue variabele (een samenhangend antwoord). Van de antwoorden op een dergelijke schaal kan het gemiddelde en de spreiding worden uitgerekend. Als de antwoordmogelijkheden 1 tot en met 5 – zoals hierboven aangegeven – positief geformuleerd zijn, laat een hoger gemiddelde een positiever antwoordbeeld zien.

De spreiding geeft vervolgens aan hoe de antwoorden rond het schaalgemiddelde verspreid liggen. De gemiddelde lengte van een groep reuzen en een groep kabouters kan bijvoorbeeld 1,60 meter zijn. De spreiding geeft dan aan of er ook extreem hoge of extreem lage lengtes gemeten zijn of dat de gemeten lengtes overwegend rond het gemiddelde liggen. De gemiddeldes van twee groepen kunnen gelijk zijn, maar door rekening te houden met de spreiding, kunnen er toch significante verschillen tussen de groepen bestaan. Verschillen zijn significant als de kans op toeval van dat verschil verwaarloosbaar klein is. In dit onderzoek acht ik de kans op toeval verwaarloosbaar klein als die kans kleiner is of gelijk aan 5%. Door middel van variantieanalyse kan per schaal berekend worden wat het gemiddelde is, wat de spreiding is en of er significante verschillen bestaan tussen de groep die wel en de groep die geen ervaring heeft met horizontaal toezicht. De weergave van deze resultaten levert een aanzienlijk compacter overzicht op dan de omvangrijke hoeveelheid frequentietabellen op basis van individuele analyses.

De covariantieanalyse kan als volgt worden uitgelegd. Stel nu dat de variantieanalyse resulteert in significante verschillen tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn, dan zou de voorlopige conclusie getrokken kunnen worden dat die verschillen komen door horizontaal toezicht. Uitgangspunt bij die conclusie zou echter zijn dat de twee groepen overigens gelijk zijn. Dat is niet zo. Buiten het onderscheid naar ervaring met horizontaal toezicht, verschillen de groepen ook op andere achtergrondkenmerken (covariaten). Er kunnen op de achtergrond ook andere kenmerken een rol spelen die van invloed zijn op de geconstateerde verschillen. Bijvoorbeeld de grootte van de onderneming.

¹⁵¹ Zie De Vocht 2011, par. 32.

¹⁵² Hier ligt een spanningsveld tussen het gefundeerd uitspraken kunnen doen en het meenemen van zoveel mogelijk antwoorden. Als er in een schaal teveel mensen 'weet niet' hebben geantwoord, kun je geen gefundeerde uitspraken doen. Om die reden heb ik ervoor gekozen alleen de antwoorden mee te nemen als de respondenten op ten minste de helft van de schaalvragen geantwoord hebben.

¹⁵³ Zie De Vocht 2011, par. 36.

Stel dat grotere ondernemingen een betere fiscale compliance laten zien dan kleinere ondernemingen, dan zou de grootte van de ondernemingen van invloed kunnen zijn op een geconstateerd verschil tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht. Door middel van covariantieanalyse kan worden beoordeeld of significante verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de invloed van enkele van die achtergrondfactoren. Bij voorkeur moeten de achtergrondkenmerken worden uitgesloten, waarop de verschillen – in dit geval tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht - te verwachten zijn. Uitsluiting van enkele achtergrondkenmerken draagt bij aan de aannemelijkheid dat het geconstateerde verschil komt door horizontaal toezicht en maakt de geconstateerde verschillen sterker, waardoor aannemelijker wordt dat er een verschil is met traditioneel belastingtoezicht.

De beoordeling van de achtergrondkenmerken waarop verschillen kunnen worden verwacht, kan door middel van kruistabellen tussen de antwoorden op de vraag of er in het kader van horizontaal toezicht afspraken zijn gemaakt en allerlei achtergrondkenmerken; zoals het al dan niet gescheiden zijn van leiding en eigendom, het al dan niet gefinancierd zijn vanuit publieke middelen, het al dan niet onderworpen zijn aan *corporate governance*-regels, de jaaromzet, het aantal werknemers, het zijn van een profit of non-profit onderneming, de financieel/economische situatie, het al dan niet op orde hebben van de interne en fiscale beheersing, het al dan niet hebben van een vast contactpersoon bij de Belastingdienst of het kennen van de klantcoördinator. Nadere analyse op basis van de kruistabellen leert dat:

- ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, significant vaker aangeven de interne beheersing op orde te hebben, dan ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt; en
- ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, significant vaker aangeven een vast contactpersoon bij de Belastingdienst te hebben of de klantcoördinator te kennen dan ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

Op basis van deze uitkomsten kunnen verschillen worden verwacht op de achtergrondkenmerken: het al dan niet op orde hebben van de interne beheersing, het al dan niet hebben van een vast contactpersoon bij de Belastingdienst en het kennen van de klantcoördinator. Deze achtergrondkenmerken lijken de verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht mede te beïnvloeden en komen voor uitsluiting in de covariantieanalyse in aanmerking.

Echter, binnen het spectrum van achtergrondkenmerken heb ik er uiteindelijk *niet* voor gekozen om deze achtergrondkenmerken uit te sluiten. Ik heb ervoor gekozen de invloed van drie andere achtergrondkenmerken uit te sluiten: de jaaromzet, het aantal werknemers en het al dan niet zijn van een profit/non-profit onderneming. De reden hiervoor is als volgt. Dit onderzoek richt zich op de ervaringen van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht. Deze ervaringen zijn op zichzelf beschouwd al onderworpen aan de subjectieve beleving van ondernemingen. Zou ik achtergrondkenmerken uitsluiten die eveneens onderworpen zijn aan de subjectieve beleving van de onderneming (zoals het al dan niet op orde hebben van de interne beheersing, het al dan niet hebben van een vast contactpersoon bij de Belastingdienst of het kennen van de klantcoördinator), dan komen de resultaten naar mijn mening verder van de werkelijkheid af te staan, dan wanneer ik achtergrondkenmerken uitsluit die zoveel mogelijk objectief zijn vast te stellen. Hoe meer achtergrondkenmerken worden uitgesloten hoe harder de uitspraken zijn, maar die achtergrondkenmerken moeten dan wel zoveel mogelijk objectief kunnen worden vastgesteld. Om die reden heb ik ervoor gekozen de invloed van naar mijn mening door ondernemingen objectiever vast te stellen achtergrondkenmerken als de jaaromzet, het aantal werknemers en het zijn van profit/non-profit onderneming uit te sluiten.

Tijdens het onderzoek zijn de ondernemingen naar deze achtergrondkenmerken gevraagd: de jaaromzet in vraag 13/V100, het aantal werknemers in vraag 9/V60 en de kwalificatie profit/non-profit in vraag 11/V80 van het enquêteformulier (**bijlage E**). In vraag 11/V80 zijn de directieleden gevraagd aan te geven in welke sector de onderneming actief is.

De eerste zestien antwoordmogelijkheden kunnen naar mijn mening worden aangemerkt als profitondernemingen (actief in landbouw, tuinbouw en visserij, delfstoffenwinning, voedings- en genotmiddelenindustrie, hout- en meubelindustrie, metaal-, machine- en elektronische industrie, bouwnijverheid/bouwinstallatie, nutsbedrijven, groot- en tussenhandel, detailhandel, horeca en toerisme, reparatie voor gebruiksgoederen, transportbedrijven, opslagbedrijven en communicatiebedrijven, banken/verzekeringsmaatschappijen/ effectenhandel, zakelijke dienstverlening en verhuurbedrijven).

De antwoordmogelijkheden 16 tot en met 20 als non-profit ondernemingen (actief als openbaar bestuur/overheidsinstelling, in gezondheids-/maatschappelijke dienstverlening, kunst en cultuur en woningcorporaties). Antwoordmogelijkheid 21 (anders, namelijk:) heb ik op basis van de gegeven omschrijving en aan vraag 4 ontleende informatie over de financiering van de onderneming met publiek- dan wel private middelen, zo goed mogelijk aan de categorie profit dan wel non-profit toegerekend.

De resultaten van de covariantieanalyses leveren tezamen met de resultaten van de variantieanalyses een compact overzicht op van significante verschillen tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is. Het overzicht is uiteengezet naar schaalgemiddelden, de spreiding, significante verschillen en de resultaten na uitsluiting van de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Door middel van variantie- en covariantieanalyses op schaalniveau, met frequentietabellen en kruisverbanden op individueel niveau als controlemogelijkheid, meen ik zo goed mogelijk inzicht te kunnen geven in de aannemelijkheid of horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid, tot minder fiscale compliancekosten en tot een betere relatie met de Belastingdienst in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht.

4. Een beoordeling van de meer specifieke ervaringen met horizontaal toezicht

Het vierde onderdeel van de analyse bestaat uit een beoordeling van het toetsingscriterium dat middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling.

Het meest van belang zijnde criterium

De beoordeling van het meest van belang zijnde criterium heb ik niet alleen gebaseerd op de enquêteresultaten, maar ook op de interviews. Op basis van de enquêteresultaten kan ik betrouwbare uitspraken doen over de gehele groep middelgrote ondernemingen, maar wordt niet inzichtelijk 'waarom' ondernemingen bepaalde antwoorden hebben gegeven. De beperkte antwoordmogelijkheden op het enquêteformulier bieden daar geen ruimte voor.¹⁵⁴ Dat inzicht kan wel worden verkregen door analyse van de antwoorden uit de interviews. Door het kleinschalige karakter kunnen de antwoorden niet gekwantificeerd worden naar de gehele groep middelgrote ondernemingen, maar geven ze wel inzicht in het 'waarom' van bepaalde antwoorden. Een interview biedt ruimere mogelijkheden om nader op een bepaald antwoord in te gaan. Door analyse van niet alleen de antwoorden op de enquêtevragen, maar ook de antwoorden uit de interviews, meen ik een goed beeld te kunnen geven van welk toetsingscriterium middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om op horizontaal toezicht over te stappen.

Voor de enquête heb ik een speciale vraag ontwikkeld (vraag 36/V2420, **bijlage E**). Omdat de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen naar mijn verwachting bij de directie van een onderneming ligt, heb ik die vraag alleen aan de directieleden gesteld. De directieleden zijn vier overwegingen voorgelegd, met daarbij de vraag om in volgorde van belangrijkheid aan te geven welke overweging het meest van belang is (geweest) voor de beslissing om op horizontaal toezicht over te stappen. Door analyse van de antwoorden kan een rangorde worden aangebracht en worden beoordeeld welk criterium middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden.

¹⁵⁴ Wel was het voor de respondenten mogelijk om aan het eind van de enquête zelf een vraag te stellen, een opmerking te maken of anderszins iets toe te voegen.

Ook bij de interviews is deze vraag aan de orde geweest. De analyse van de interviews is gebaseerd op elf interviews met vertegenwoordigers van middelgrote ondernemingen. Aan deze vertegenwoordigers is gevraagd welke van de vier toetsingscriteria zij het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen en waarom (vraag 7, **bijlage C**). Op basis van de interviews kunnen geen betrouwbare uitspraken worden gedaan over de gehele groep middelgrote ondernemingen, maar wel kan een beeld worden verkregen van de ideeën en gedachtegangen van de geïnterviewden ten aanzien van de beoordeling van het meest van belang zijnde criterium.

Mogelijk verband tussen de toetsingscriteria onderling

De beoordeling van het verband tussen de toetsingscriteria onderling, heb ik wederom niet alleen gebaseerd op de enquêteresultaten, maar ook op de interviews. Door de combinatie van enquêtes en interviews meen ik zo goed mogelijk inzicht te kunnen geven in een mogelijk verband tussen de toetsingscriteria onderling.

Met een verzameling meningen over het verband tussen twee toetsingscriteria, kan ik evenwel – wegens het ontbreken van harde meetvariabelen en meerdere toetsmomenten – geen causale verbanden leggen, maar wel kan ik vaststellen of een verband tussen de toetsingscriteria onderling aannemelijk is.

Voor de enquête heb ik een speciale vraag ontwikkeld (**bijlage E**). Aan zowel de directieleden (vraag 37/V2425) als de financieel/fiscaal specialisten (vraag 94/V9709) van de ondernemingen zijn drie stellingen voorgelegd over mogelijke verbanden tussen de toetsingscriteria onderling. Gevraagd is of de respondenten het eens zijn met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot het betere naleving van belastingverplichtingen, dat een betere naleving leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie en dat meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven.

De drie stellingen over een mogelijk verband tussen de toetsingscriteria onderling zijn ook voorgelegd aan de respondenten uit de interviews (vraag 10, **bijlage C**). De analyse van de interviews is gebaseerd op elf interviews met vertegenwoordigers van middelgrote ondernemingen. Gevraagd is of de respondenten het eens zijn met de stellingen dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot betere naleving van belastingverplichtingen, een betere naleving leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie en meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven. Op basis van de interviews kunnen geen betrouwbare uitspraken worden gedaan die gelden voor de gehele groep middelgrote ondernemingen, maar wel kan een beeld worden verkregen van de ideeën en gedachtegangen van de geïnterviewden over de aannemelijkheid van een verband tussen de toetsingscriteria onderling.

2.3 Samenvatting

In dit hoofdstuk is de onderzoeksverantwoording beschreven. Daarbij heb ik verantwoording afgelegd over de gebruikte onderzoeksmethode voor zowel het fiscaal-juridische als het empirische deel van het onderzoek. Het fiscaal-juridisch onderzoek is gebaseerd op een rechtshistorische en theoretische analyse alsmede analyse van rechtsbronnen en internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht. Het empirisch onderzoek is gebaseerd op (voorbereidende) interviews alsmede resultaten van een in samenwerking met de Belastingdienst ontwikkelde en onder middelgrote ondernemingen uitgevoerde enquête over de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. De fiscaal-juridische analyses worden behandeld in de hoofdstukken 3 tot en met 7. De empirische analyses in hoofdstuk 8. In hoofdstuk 9 sluit ik af met de conclusie.

2.4 Bibliografie

Literatuur

Ayres & Braithwaite 1992

I. Ayres & J. Braithwaite, *Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate*, Oxford: Oxford University Press 1992.

Belastingdienst 2014

Belastingdienst (2014), '14^{de} halfjaarsrapportage', www.overheid.nl, p. 34.

Belastingdienst 2011

Belastingdienst (2011), 'Leidraad horizontaal toezicht MKB - Fiscaal dienstverleners', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2010, MGO Monitor 2009

Belastingdienst (2010), *MGO Monitor 2009*, Utrecht: Centrum voor Kennis en Communicatie, Unit Onderzoek & Marketing, april 2010, voor *intern* gebruik van de Belastingdienst.

Belastingdienst 2008 A, Bedrijfsplan

Belastingdienst (2008), 'Bedrijfsplan 2008-2012', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2003

Belastingdienst (2003), *Ondernemersbesluit reorganisatie Belastingdienst straks*, toelichtende notitie van de directeur-generaal Belastingdienst, versie 28 maart 2003.

Bureau Veldkamp 2012

Bureau Veldkamp, *Veldwerkverslag non-respons onderzoek*, Amsterdam januari 2012 (niet openbaar).

Van der Burg 2014

W. van der Burg, *The Dynamics of Law and Morality. A Pluralist Account of Legal Interactionism*, England/USA: Ashgate Publishing 2014.

Van der Burg 2005

W. van der Burg, 'The irony of a symbolic crusade: The debate on opening up civil marriage to same-sex couples', Published in: N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Lewiston: Edwin Mellen Press 2005, Chapter 12, 245-275.

Van der Burg en Brom 2000

W. van der Burg en F.W.A. Brom, 'Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm', in: *Ethical Theory and Moral Practice* 3: 57-75, Kluwer Academic Publishers 2000.

CHTB 2012, Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

Dillman, Smyth & Christian 2009

Don A. Dillman, Jolene D. Smyth en Leah Melani Christian, *Internet, Mail, and Mixed-mode Surveys. The Tailored Design Method*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons 2009.

Van der Hel en Pheijffer 2012 A

E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Horizontaal toezicht geëvalueerd', *Accountant* juli/augustus 2012, p. 36-42.

Van der Hel en Pheijffer 2012 B

E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Evaluatie horizontaal toezicht: fiscaal toezicht op maat', *Belastingen* november 2012/55, p. 463-471.

Regioplan 2012

Regioplan (beleidsonderzoek), *Eindevaluatie Meerjarenprogramma Effecten van Toezicht*, Amsterdam 2012.

Sigler & Murphy 1988

J.A. Sigler en J.E. Murphy, *Interactive Corporate Compliance*, Westport Connecticut: Quorum Books 1988.

Verhoeven 2011

N. Verhoeven, *Wat is onderzoek? Praktijkboek methoden en technieken voor het hoger onderwijs*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2011.

De Vocht 2011

A. de Vocht, *Basishandboek SPSS 19, IBM SPSS Statistics*, Utrecht: Bijleveld Press 2011.

3 De ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht

In het vorige hoofdstuk heb ik verantwoording afgelegd over de wijze waarop ik de probleemstelling van dit onderzoek beantwoord. In dit hoofdstuk behandel ik het eerste deel van de fiscaal-juridische analyses: de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht. Hiervoor gebruik ik een rechtshistorische onderzoeksmethode. Centraal staat de vraag hoe het Nederlandse belastingtoezicht zich heeft ontwikkeld van een traditioneel hiërarchische vorm, naar een meer moderne horizontale vorm. Ik ga nader in op de horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht (par. 3.1), de aanleiding voor de Belastingdienst om op horizontaal toezicht over te gaan (par. 3.2.) en de wijze waarop horizontaal toezicht is ingevoerd (par. 3.3.). In paragraaf 3.4 sluit ik af met een deelconclusie.

3.1 De horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht

In deze paragraaf beschrijf ik de Nederlandse ontwikkeling naar een moderne democratie, de ontwikkeling van een hiërarchische vorm van belastingtoezicht naar een op fiscale samenwerking gebaseerde meer gelijkwaardige vorm en het Nederlandse politieke model als gematigd evenwichtsmodel.

Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

3.1 Hoe is het tot horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht gekomen?

3.1.1 De Nederlandse ontwikkeling naar een moderne democratie

Voor de Nederlandse ontwikkeling naar een moderne democratie moeten we terug in de tijd. Terug in de tijd waarin de Fransen het in 'de Nederlanden' voor het zeggen hebben. Na de oorlogsverklaring aan stadhouder Willem V van Oranje dringen Franse troepen in februari 1793 de Nederlanden binnen.¹⁵⁵ Willem V voert stevig verweer, maar begin 1795 geeft hij zich gewonnen en vlucht naar Engeland.¹⁵⁶ Enkele gegoede burgers, die het optreden van Willem V al langer niet konden waarderen, roepen een dag later - met militaire steun van de Fransen - de Bataafse Republiek uit. De vestiging van de Bataafse Republiek in 1795 kan worden gezien als het begin van de Nederlandse staat.¹⁵⁷ Anderen menen dat van de Nederlandse staat pas sprake is na het vertrek van de Fransen in 1813.¹⁵⁸ In ieder geval zijn het de Fransen geweest, die een belangrijke hand hebben gehad in de Nederlandse ontwikkeling naar een moderne democratie.

In 1798 wordt bijvoorbeeld - naar Frans voorbeeld - de 'Staatsregeling voor het Bataafsche Volk' ingevoerd.¹⁵⁹ Hiermee heeft Nederland zijn eerste grondwet. In 1806 volgt eveneens naar Frans voorbeeld de invoering van de constitutionele monarchie: het koningschap.¹⁶⁰

Na het vertrek van de Fransen eind 1813 wordt in 1814 de Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden ingevoerd.¹⁶¹ De Staten-Generaal (nu Eerste en Tweede Kamer) bestaat uit één kamer en wordt door leden van Provinciale Staten (vertegenwoordigers van de provincies) gekozen.

¹⁵⁵ Willem V (1748-1806) van Oranje was stadhouder van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Zie J.Ph. De Monté Verloren, *Hoofdpijnen uit de ontwikkeling der rechterlijke organisatie in de Noordelijke Nederlanden tot de Bataafse omwenteling*, bewerkt door J.E. Spruit, Deventer: Kluwer 2000, p. 263.

¹⁵⁶ Willem V vlucht op 18 januari 1795 naar Engeland. Zie De Monté Verloren 2000, p. 316.

¹⁵⁷ J.M. de Meij, *Inleiding tot het staatsrecht en het bestuursrecht*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 31.

¹⁵⁸ Na de nederlaag van Keizer Napoleon Bonaparte in de Slag bij Leipzig (16 tot 19 oktober 1813) was Nederland niet langer ingelijfd bij het Franse Keizerrijk en werd Willem Frederik, de zoon van stadhouder Willem V, op 30 november 1813 als 'Soeverein Vorst' der Verenigde Nederlanden binnengehaald. Op 16 maart 1815 riep Willem Frederik zichzelf uit tot Koning Willem I, de eerste koning van de onafhankelijke Nederlanden. Zie De Meij 1990, p. 31.

¹⁵⁹ Op 1 mei 1798 door de Nationale Vergadering van de Bataafse Republiek. Zie De Monté Verloren 2000, p. 321-323.

¹⁶⁰ Op 7 augustus 1806 bij de totstandkoming van de Constitutie voor het Koninkrijk Holland. De Franse Keizer Napoleon Bonaparte benoemt zijn broer Lodewijk Napoleon tot koning van het Koninkrijk Holland. Onder het Franse gezag hoopt hij invloed te kunnen blijven uitoefenen. Lodewijk Napoleon trekt naar de mening van zijn broer teveel zijn eigen plan en treedt na een conflict in 1810 alweer af. Het Koninkrijk Holland wordt daarop ingelijfd bij het Franse Keizerrijk. Zie Van der Pot-Donner, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, bewerkt door: L. Prakke, J.L. de Reede en G.J.M. van Wissen, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 2001, p. 115.

¹⁶¹ Op 29 maart 1814 door de Vergadering van Notabelen. Zie Van der Pot-Donner 2001, p. 118.

Anders dan de koning in die tijd, heeft de Staten-Generaal weinig macht; de Staten-Generaal mag wetsvoorstellen indienen, aannemen of verwerpen, maar niet wijzigen. De Staten-Generaal mag overigens wel wijzigingen aanbrengen in de Rijksbegroting (een overzicht van verwachte ontvangsten en uitgaven van het Rijk). De Staten-Generaal heeft echter weinig tot geen controle over het handelen van de koning; die kan zonder voorafgaande goedkeuring naar eigen inzicht Koninklijke Besluiten (KB's) uitvaardigen.

In 1815 gaan de noordelijke Nederlanden samen met de zuidelijke (tegenwoordig België) en moet de grondwet alweer worden herzien. Bij die grondwetsherziening wordt de Staten-Generaal opgesplitst in een Eerste en Tweede Kamer.¹⁶² De Eerste Kamer wordt gekozen door de koning en kan alleen wetsvoorstellen aannemen of verwerpen. De Tweede Kamer wordt gekozen door Provinciale Staten en kan wetsvoorstellen indienen en wijzigingen aanbrengen op de Rijksbegroting.¹⁶³ De koning, Willem I, heeft echter nog steeds veel macht en kan nog steeds KB's uitvaardigen, zonder verantwoording af te leggen aan de Staten-Generaal. In 1830 roepen de Zuidelijke Nederlanden de zelfstandigheid van België uit, maar koning Willem I wenst zich daar pas met het Scheidingsverdrag van 1839 bij neer te leggen.¹⁶⁴ Na de scheiding tussen Nederland en België is er wederom een nieuwe grondwet nodig.¹⁶⁵

Bij de grondwetswijziging van 1840 wordt de macht van koning Willem I stevig aan banden gelegd; KB's moeten voortaan mede door de ministers ondertekend worden. Door deze wijziging wordt voor het eerst een vorm van *ministeriële verantwoordelijkheid* ingevoerd. Koning Willem I vindt echter dat zijn macht teveel wordt ingeperkt en treedt in 1840 ten gunste van zijn zoon Willem II af.¹⁶⁶ Hoewel Koning Willem II aanvankelijk geen behoefte heeft aan weer een nieuwe grondwet, ziet hij zich - door politieke onrusten in Nederland omringende landen, waarbij onder meer de koning van Frankrijk is afgezet en andere Europese vorsten met geweld tot concessies worden gedwongen - toch genoodzaakt een commissie in te stellen om een nieuwe grondwet voor te bereiden.

Koning Willem II is van huis uit conservatief. Toch geeft hij de grondwetscommissie onder leiding van Thorbecke¹⁶⁷ opdracht een liberale grondwet te ontwerpen.¹⁶⁸ Dit resulteert in de grondwet van 1848.¹⁶⁹ Bij deze grondwetswijziging wordt de macht van de koning nog verder aan banden gelegd; niet langer is de koning verantwoordelijk voor het te voeren staatsbeleid, maar de door hem aangestelde ministers. Deze vorm van ministeriële verantwoordelijkheid kennen we nog steeds: de koning is onschendbaar, ministers zijn verantwoordelijk (art. 42, lid 2, GW). Bovendien wordt de Eerste Kamer niet langer door de koning gekozen, maar door Provinciale Staten. De Tweede Kamer wordt voortaan rechtstreeks vertegenwoordigd door het volk¹⁷⁰ en krijgt bovendien meer rechten: van amendement¹⁷¹, enquête¹⁷² en het vragen van inlichtingen.

Het is de grondwetswijziging van 1848 geweest, die de basis heeft gelegd voor ons huidige stelsel van parlementaire democratie. Het koningschap is blijven bestaan, maar de politieke invloed is drastisch ingeperkt.¹⁷³

¹⁶² Ingevoerd door Willem I op 24 augustus 1815. Zie Van der Pot-Donner 2001, p. 119.

¹⁶³ De Meij 1990, p. 32.

¹⁶⁴ Op 4 oktober 1830 respectievelijk 19 april 1839. Zie de Meij 1990, p. 32.

¹⁶⁵ Van der Pot-Donner 2001, p. 122.

¹⁶⁶ Koning Willem I doet op 7 oktober 1840 troonsafstand (abdicatie). Zie Van der Pot-Donner 2001, p. 121.

¹⁶⁷ De liberaal Johan Rudolph Thorbecke (1798-1872) heeft als lid van de Tweede Kamer al op 2 december 1844, tezamen met acht anderen (de Negenmannen), initiatief genomen om tot herziening van de grondwet te komen. Nadat Willem II het initiatief in eerste instantie heeft afgewezen, geeft hij Thorbecke later toch opdracht om een liberale grondwet te ontwerpen. Zie De Meij 1990, p. 34.

¹⁶⁸ Op 17 maart 1848. Van der Pot-Donner 2001, p. 124.

¹⁶⁹ Door Willem II (1792-1849) ingevoerd op 3 november 1848.

¹⁷⁰ Het kiesgezelchap is in die tijd nog wel beperkt, omdat het stemrecht is voorbehouden aan burgers die vermogend genoeg zijn om een minimum bedrag aan belasting te betalen (censuskiesrecht). Zie Van der Pot-Donner 2001, p. 125.

¹⁷¹ Het recht om een ingediend wetsvoorstel te wijzigen.

¹⁷² Het recht om onderzoek in te stellen naar een bepaalde zaak.

¹⁷³ In 1849 overlijdt Willem II, waarna hij wordt opgevolgd door koning Willem III (die regeert van 1849 tot 1890), koningin Emma (van 1890 tot 1898), koningin Wilhelmina (van 1898 tot 1948), koningin Juliana (van 1948 tot 1980), koningin Beatrix (van 1980 tot 2013) en koning Willem Alexander (van 30 april 2013 tot heden).

Hoewel er na 1848 nog enkele grondwetswijzigingen zijn geweest, waarbij de invoering van het kiesrecht voor mannen en later ook voor vrouwen naar mijn mening de voornaamste zijn geweest¹⁷⁴, heeft de grondwet van 1848 tot aan de algehele herziening in 1983 stand gehouden. En ook de grondwetsherziening van 1983 had niet zozeer ten doel om inhoudelijke wijzigingen aan te brengen, doch veeleer om de grondwet aan te passen naar de moderne tijd; verouderde bepalingen zijn verwijderd en - gegeven de naoorlogse opkomst van de sociale rechtsstaat - enkele nieuwe (sociale) grondrechten ingevoerd.¹⁷⁵ Daarbij is voor het Nederlandse belastingrecht, de afschaffing van het 'verlenen van privileges voor belastingen' van belang¹⁷⁶; sinds 1983 is dit verbod opgenomen in het ruimere gelijkheidsbeginsel van art. 1 GW.¹⁷⁷ Nadien hebben zich nog slechts marginale grondwetswijzigingen voorgedaan.

In de huidige rechtsstaatgedachte wordt niet alleen van de staat verlangd dat zij burgers waarborgen biedt tegen overheidswillekeur en fundamentele vrijheden van burgers erkent en respecteert, maar ook dat (gelijke) burgers gelijk worden behandeld en de staat actief beleid voert om economische, sociale en culturele voorwaarden te scheppen, waardoor de menselijke waardigheid niet in het gedrang komt en burgers hun 'legitieme aspiraties' kunnen verwezenlijken.¹⁷⁸ Bij de verwezenlijking van die legitieme aspiraties, doet de staat sinds het begin van de eenentwintigste eeuw steeds vaker een beroep op de eigen verantwoordelijkheid van burgers. De verzorgingsstaat van het einde van de twintigste eeuw, maakt langzamerhand plaats voor een participatiemaatschappij, waarin een ieder die eigen verantwoordelijk wil en kan dragen, daarvoor de ruimte krijgt. Niettemin zal de staat - al dan niet gecodificeerde - maatregelen moeten blijven treffen om burgers te beschermen tegen elkaar en tegen de nog immer machtige(re) overheid. Hieronder volgt een overzicht van de Nederlandse staatkundige vormgeving vanaf de Bataafse omwenteling in 1795.

Tabel 21: Overzicht Nederlandse staatkundige vormgeving vanaf Bataafse omwenteling in 1795

Staatkundige vormgeving	Periode
Republiek der Verenigde Nederlanden (o.a. Willem V van Oranje)	1581-1795
Bataafse Republiek (o.l.v. keizer Napoleon Bonaparte)	1795-1806
Koninkrijk Holland (o.l.v. koning Lodewijk Napoleon)	1806-1810
Nederland ingelijfd bij het Franse Keizerrijk (o.l.v. keizer Napoleon Bonaparte)	1810-1813
Soeverein Vorstendom de Verenigde Nederlanden (o.l.v. Soeverein Vorst Willem Frederik)	1813-1814
Koninkrijk der Nederlanden (Koning Willem I vanaf 1815, afsplitsing België 1839)	1814-heden

Bron: Ontleend aan J.Ph. De Monté Verloren, *Hoofdpijnen uit de ontwikkeling der rechterlijke organisatie in de Noordelijke Nederlanden tot de Bataafse omwenteling*, bewerkt door J.E. Spruit, Deventer: Kluwer 1982, p. 11.

¹⁷⁴ Bij de grondwetswijzigingen van respectievelijk 1917 en 1922.

¹⁷⁵ Klassieke grondrechten worden gevormd door de vrijheids- en gelijkheidsrechten die in de achttiende en negentiende eeuw zijn ontstaan om de macht van de koning aan banden te leggen (art. 1-18 GW). De sociale grondrechten hebben vorm gekregen bij het ontstaan van de sociale rechtsstaat aan het eind van de twintigste eeuw (art. 19-23 GW). Sociale grondrechten hebben onder meer betrekking op het bevorderen van werkgelegenheid, de volksgezondheid, bescherming van het milieu en het recht op onderwijs.

¹⁷⁶ Grondwet 1814 tot 1983: "Geen privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend". Sinds 1953 in art. 189 GW.

¹⁷⁷ Wet van 28 januari 1983, Stb. 1983, 33, *Kamerstukken II 1978/79*, 15 575, nr. 3, MvT, onder 4
Belastingprivileges: "Overweegt men dat het veelal een vraag van beleid is geworden of men bepaalde verschillen moet verhelpen door toekenning van subsidie dan wel van belastingvoordelen, dan zal men moeten toegeven dat met een verbod van privileges op belastinggebied niet meer is uit te komen, maar dat men om discriminatie tegen te gaan zijn toevlucht slechts kan nemen tot het bredere gelijkheidsbeginsel, dat het hele overheidsoptreden omvat en niet de fiscale verhoudingen alleen beziet."

3.1.2 Van hiërarchie naar samenwerking

De Nederlandse staat houdt toezicht op haar burgers door te controleren of deze zich aan de wettelijke regels houden en door zo nodig corrigerend op te treden. Hoewel er in de tijd van de Grieken en Romeinen al vormen van belastingheffing waren¹⁷⁹, kan in het licht van de Bataafse omwenteling en de wording van de Nederlandse eenheidsstaat, de invoering van het 'stelsel van algemene belastingen' in 1806, gezien worden als de oorsprong van het huidige Nederlandse belastingstelsel.¹⁸⁰ Doel van het stelsel van algemene belastingen is om burgers naar vermogen te belasten en indirecte belastingen (zoals successierecht) zoveel mogelijk te beperken. Doordat er in die tijd (nog) geen inkomstenbelasting is, ontspringen ondernemers en renteniers de belastingdans en staan lagere inkomensgroepen relatief zwaar onder druk. Dat is in Nederland omringende landen in die tijd overigens niet anders.¹⁸¹

In 1893 wordt in Nederland voor het eerst een bedrijfs- en andere inkomstenbelasting ingevoerd. Deze belasting heeft betrekking op *burgers* (natuurlijke personen) en bestaat uit twee wetten; één voor de inkomstenbelasting en één voor de vermogensbelasting.¹⁸² Hoewel deze wetten nog niet erg bevredigend werken, zorgen ze wel voor verschuiving in de ongewenste verdeling van belastingdruk.¹⁸³ In 1914 worden de wetten samengevoegd tot de Wet inkomstenbelasting.¹⁸⁴ Het belastbare inkomen wordt voortaan benaderd als één geheel (het maakt niet langer uit of de inkomsten afkomstig zijn uit onderneming of vermogen) en belast tegen een gedifferentieerd tarief. Gedifferentieerd betekent dat de hogere inkomens worden belast naar een hoger tarief. Hierin komt het draagkrachtbeginsel naar voren. De vermogende burger wordt daarnaast belast met vermogensbelasting. Het principe om het belastbaar inkomen als geheel te benaderen en gedifferentieerd te belasten, alsmede een afzonderlijke vermogensbelasting, blijft ook bij de invoering van de wet inkomstenbelasting 1964 behouden.¹⁸⁵ Bij de invoering van de wet inkomstenbelasting 2001 wordt het principe echter verlaten; er komen drie boxen van belastbaar inkomen: uit werk en woning (box 1), uit aanmerkelijk belang (box 2) en uit sparen en beleggen (box 3). De boxen worden elk tegen een eigen tarief belast. De belasting van het vermogen wordt opgenomen in box 3, zodat een afzonderlijke vermogensbelasting niet langer nodig is.

In 1894 wordt eveneens een bedrijfs- en andere inkomstenbelasting ingevoerd voor *vennootschappen* (rechtspersonen/niet-natuurlijke personen).¹⁸⁶ Deze belasting wordt geheven over winstuitdelingen aan aandeelhouders en heeft nog het meeste weg van een dividendbelasting. In 1917 wordt deze belasting dan ook opgenomen in de Wet op de Dividend- en Tantiëmbelasting.¹⁸⁷ Doordat de winst na uitdeling aan aandeelhouders wederom wordt belast met inkomstenbelasting, potten veel vennootschappen in die tijd hun winsten op, zodat niet aan de betaling van belasting wordt toegekomen. Dat leidt in 1925 tot de invoering van de Wet tot bevordering van de richtige heffing, op grond waarvan ook opgepotte winsten worden belast.¹⁸⁸ Tijdens het ontwerp van een algemene winstbelasting, breekt echter de Tweede Wereldoorlog uit. Een al wel door de Tweede Kamer, maar nog niet door de Eerste Kamer behandeld wetsvoorstel, wordt door de Duitse bezetter als Besluit op de Winstbelasting 1940 ingevoerd en in 1942 vervangen door het Besluit Vennootschapsbelasting.¹⁸⁹

¹⁷⁸ E. Hummels, *De achtergrond van de beginselen van de rechtsstaat en de Rule of Law*, Zeist 2008, hoofdstuk VI Conclusie, p. 21.

¹⁷⁹ H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer 1992, zevende druk, par. 1.3: De geschiedenis van de belastingheffing, p. 4 e.v.

¹⁸⁰ Hofstra 1992, p. 13 en 14.

¹⁸¹ Hofstra 1992, p. 14.

¹⁸² Wet van 2 oktober 1893 voor belasting op bedrijfs- en andere inkomsten, Stb. 1893, 149 en wet van 27 september 1892 voor de belasting van inkomsten uit vermogen, Stb. 1892, 223. Zie Hofstra 1992, p. 15.

¹⁸³ Hofstra 1992, p. 16.

¹⁸⁴ Bij wet van 19 december 1914, Stb. 563. Zie A.J. van Soest, *Belastingen. Inkomstenbelasting, vermogensbelasting, vennootschapsbelasting, internationaal belastingrecht*, Arnhem: Gouda Quint 1995, p. 57.

¹⁸⁵ Onder Duitse bezetting wordt de wet zonder raadpleging van Staten-Generaal vervangen door het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. Hoewel de vaststelling van het inkomen wijzigt, blijft het principe om het belastbaar inkomen als één geheel te benaderen en te belasten tegen één tarief gehandhaafd. Zie Van Soest 1995, p. 57/58.

¹⁸⁶ Het patentrecht van 1819, waarbij naamloze vennootschappen een percentage van de aandeelhoudersuitdelingen aan belasting moeten betalen, vormt een voorloper hierop. Wet van 21 mei 1819, Stb. 1819, 34. Zie Van Soest 1995, p. 430.

¹⁸⁷ Wet van 11 januari 1918, Stb. 1918, 4.

¹⁸⁸ Wet van 29 april 1925, Stb. 1925, 171 (art. 31 AWR). Zie Van Soest 1995, p. 430.

¹⁸⁹ Van Soest 1995, p. 431.

Pas ruim na de oorlog, wordt de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ingevoerd, die ondanks meerdere wijzigingen nog steeds van kracht is.

Het Nederlandse belastingrecht kent geen *eigen* algemene codificatie (een basis van waaruit alle belastingen geregeld worden). Nederlands belastingrecht vindt zijn basis in artikel 104 GW, waarin staat dat belastingen uit kracht van een wet geheven moeten worden en dat andere heffingen bij wet geregeld moeten zijn. Elke Nederlandse belasting vindt daarom zijn basis in een eigen heffingswet. Nederland kent wel een algemene wet voor het fiscale uitvoeringsproces: de Algemene wet inzake rijksbelastingen 1956 (AWR).¹⁹⁰ In deze wet staan bepalingen van formele (processuele) aard over rechten en plichten voor de Belastingdienst en belastingplichtigen, gericht op de totstandbrenging van een juiste belastingheffing. Vóór de invoering van de AWR worden dergelijke regels opgenomen in de heffingswetten zelf.¹⁹¹ Tegenwoordig is het vooral de AWR die de processuele regels bepaalt en het kader schetst voor de controlerende en toezichhoudende taak van de Belastingdienst.

De ontwikkeling van het belastingtoezicht

Nederlandse belastingwetgeving heeft veelal een instrumenteel karakter en is vooral gericht op het vergaren van financiële middelen voor de overheid.¹⁹² Belastingwetten zijn nodig om orde te scheppen in de (fiscale) samenleving. Om de heffing en inning van belastingen in goede banen te leiden, kan (enige vorm van) belastingtoezicht niet ontbreken.

Traditioneel belastingtoezicht uit de negentiende en twintigste eeuw, kenmerkt zich door de sterke hiërarchische verhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarbij de primaire taak van de Belastingdienst erop is gericht om met behulp van controlebevoegdheden een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Aanvankelijk tracht de Belastingdienst iedere belastingplichtige te controleren en ontleent zijn legitimiteit aan de macht van de staat, die in die tijd verder ook niet ter discussie stond.¹⁹³ Van een samenwerking tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst is lange tijd geen sprake. Een voorzichtig begin ontstaat bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 1914, waarna belastingplichtigen voor het eerst zelf aangifte gaan doen¹⁹⁴ en het voor de Belastingdienst mogelijk wordt een boekenonderzoek te houden.¹⁹⁵

In de loop van de twintigste eeuw legt de uitoefening van bevoegdheden in toenemende mate beslag op de controlecapaciteit van de Belastingdienst. Maatschappelijke ontwikkelingen van na de Tweede Wereldoorlog, zoals de individualisering en de internationalisering van de samenleving, doen de druk op de capaciteit verder toenemen.

Ook de houding van burgers verandert; omdat gevestigde - veelal religieus gefundeerde - normen en waarden steeds meer ter discussie komen te staan en verdrongen worden door liberale - individualistische - denkbeelden, worden burgers steeds mondiger. Zowel de samenleving als de belastingwetgeving worden als gevolg van die maatschappelijke ontwikkelingen complexer. Belastingwetgeving ontwikkelt zich in samenhang met maatschappelijke, economische en technische veranderingen evenals wisselende beleidsdoelen; het resultaat is een voortdurend wijzigend en een steeds complexer wordend geheel van regels.¹⁹⁶ Belastingwetgeving wordt ook steeds vaker ingezet als beleidsinstrument; bijvoorbeeld om buitenlandse investeerders aan te trekken of om een schoner milieu te bevorderen.¹⁹⁷

¹⁹⁰ Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301.

¹⁹¹ De Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: FED fiscale studiereserie 2009, p. 1.

¹⁹² Happé 1999, p. 37.

¹⁹³ Gribnau 2008 B.

¹⁹⁴ Wet inkomstenbelasting 1914, art. 43: "Ten behoeve der aanslagregeling kunnen de belastingplichtigen tot het doen van een aangifte worden uitgenoodigd door uitreiking van een daarvoor te bezigen biljet (...)".

¹⁹⁵ Voor het eerst in de wet inkomstenbelasting 1914 wordt het mogelijk gemaakt om belastingplichtigen te controleren door het houden van boekenonderzoeken. Art. 70: "De aangever die ingevolge de wet verplicht is boek te houden is, desgevraagd, gehouden, den voorzitter der schattingscommissie of den inspecteur inzage te verlenen van boeken of andere bescheiden, die tot staving der aangifte of zijner nadere beweringen kunnen dienen". Zie ook T.J.E.M. Pfeil, *Op gelijke voet, de geschiedenis van de Belastingdienst*, 2009, p. 361/362: "Met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 1914 krijgt de Belastingdienst de bevoegdheid om bij burgers en bedrijven boekenonderzoeken uit te voeren; het doel hiervan is om naleving van de wettelijke verplichtingen te verzekeren".

¹⁹⁶ J.L.M. Gribnau en R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt', *WFR* 2011/154, par. 3.1.

¹⁹⁷ Happé 1999, p. 37.

Tegen het eind van de twintigste eeuw begint het overheidsbesef te groeien, dat bij de uitvoering van belastingwetgeving meer dan enkel de wet in acht moet worden genomen.¹⁹⁸ Overheidsoptreden moet naast de wet in toenemende mate voldoen aan beginselen van behoorlijk bestuur (zoals de behoorlijke afweging van belangen en het motiveren van beslissingen). Niet langer kan macht, maar moet gezag, gezien worden als de basis voor overheidsoptreden. De juridische bestrijding van fiscaal ondoorzichtige constructies vergt bovendien steeds meer tijd en aandacht, omdat het vaak nationale perspectief van de inspecteur slechts een zeer beperkt zicht geeft op de totale constructie en de fiscale effecten daarvan.¹⁹⁹ De complexer wordende samenleving brengt complexer wordende belastingwetgeving met zich mee, waardoor de Belastingdienst voor steeds meer uitvoeringsproblemen komt te staan.

Dat heeft onder meer tot gevolg dat aan de tot dan toe gerespecteerde vrije beoordelingsruimte van inspecteurs en ontvangers - het *freies Ermessen* bij de uitvoering van belastingwetgeving - een einde wordt gemaakt.²⁰⁰ Halverwege de jaren negentig introduceert staatssecretaris Vermeend zijn visie op 'eenheid van beleid en uitvoering', waarna fiscaal uitvoeringsbeleid alleen nog door de staatssecretaris zelf of de plaatsvervangend Directeur-Generaal mag worden vastgesteld.²⁰¹ Van het vastgestelde beleid, mag niet worden afgeweken. Het *freies Ermessen* wordt daarmee drastisch ingeperkt.²⁰² Met de vervolgens ingevoerde *kennisgroepen* blijft van de vrije beoordelingsruimte praktisch gezien niets meer over; centraal aangestuurde beleidsvoorbereidende en beleidsvormende interne kennisgroepen van de Belastingdienst, waar noch de inspecteur of ontvanger, noch de belastingplichtige of diens adviseur, deel van uitmaken - maar wel bindende uitspraken doen - ontnemen alle ruimte voor enigszins zinvol overleg tussen betrokkenen bij de uitvoering van belastingwetgeving.²⁰³

Koersverlegging: meer eigen verantwoordelijkheid

Onder invloed van de elkaar snel opvolgende maatschappelijke ontwikkelingen verlegt de Belastingdienst aan het eind van de twintigste eeuw zijn koers van 'volledige controle' van alle belastingplichtigen, naar beheersing van fiscale risico's: alleen optreden als er zich daadwerkelijk een fiscaal risico voordoet.²⁰⁴ Daarbij is het streven gericht op de inzet van schaarse handhavingsmiddelen voor belastingplichtigen die een hoog risico vormen. De Belastingdienst deelt belastingplichtigen dan ook in naar risicogroep. Het risico wordt mede bepaald aan de hand van het fiscale belang, de fiscale complexiteit en de omvang van belastingplichtige.²⁰⁵

De Belastingdienst onderscheidt in die tijd drie groepen belastingplichtigen: grote ondernemingen, MKB en particulieren. Voor elke groep leidt de toezichtstrategie tot een andere aanpak en een andere controle-intensiteit.

In dezelfde periode publiceert de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) zijn rapport: 'De toekomst van de nationale rechtsstaat'.²⁰⁶ In dit rapport gaat de WRR in op de vormgeving en het functioneren van de nationale rechtsstaat. De WRR merkt op dat de vormgeving van de rechtsstaat altijd sterk verbonden is geweest met de soevereine macht van de staat, maar dat ontwikkelingen, zoals de individualisering en internationalisering van de samenleving, daar de laatste decennia verandering in hebben gebracht. De samenleving is volgens de WRR meer horizontaal geworden. De WRR ziet de horizontalisering van de samenleving als een belangrijke ontwikkeling en doet in dat kader gerichte aanbevelingen.

¹⁹⁸ Gribnau 2008 B.

¹⁹⁹ Happé 2009, par. 2.

²⁰⁰ G.J. van Leijenhorst, 'Horizontaal toezicht: De weg naar een succesvol horizontaal toezicht', *Tribuut* 2008/02: "(...) het *Freies Ermessen* en de centrale sturing van de Belastingdienst hebben tientallen jaren in goede harmonie naast elkaar bestaan. Dat kon zonder probleem, zolang de politieke en ambtelijke leiding van de Belastingdienst de autonome beslissingsruimte van de inspecteurs en ontvangers respecteerde".

²⁰¹ Besluit staatssecretaris van Financiën, 21 juli 1995, *V-N* 1995, p. 2641, par. 1.

²⁰² A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Het handavingsconvenant: ruimere controlebevoegdheden voor de fiscus', *TFB* 2006/07.

²⁰³ Van Leijenhorst 2008.

²⁰⁴ Happé 2009, par. 2.

²⁰⁵ Belastingdienst 2008 A, *Bedrijfsplan*, p. 33.

²⁰⁶ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu 2002.

Het kabinet heeft vervolgens een groot aantal van die aanbevelingen overgenomen in zijn programma 'Andere Overheid': minder regels, beter presteren en meer eigen verantwoordelijkheid voor de samenleving.²⁰⁷ Het kabinet streeft naar vereenvoudiging van wetgeving, meer verantwoordelijkheid bij de burger en meer zelfregulering. Volgens Gribnau is deze 'andere overheid' terughoudender maar tegelijkertijd worden aan burgers en bedrijven hogere eisen gesteld, waarbij vertrouwen en transparantie kernbegrippen zijn.²⁰⁸ Het kabinet stelt vertrouwen in burgers en bedrijven die bereid zijn de wettelijke regels na te leven en zoekt naar mogelijkheden om overheidstoezicht deels aan hen over te laten. Het 'nieuwe' toezicht richt zich op wat burgers en bedrijven *zelf* kunnen doen in het kader van regel naleving, een verbetering van de dienstverlening door de overheid en een soepel optreden waar het kan, maar streng waar dat moet.

Waar de legitimiteit van het overheidsoptreden in vroeger tijden altijd sterk verbonden is geweest met de macht van de staat, is de moderne overheid zich steeds meer bewust van de wederzijdse afhankelijkheid tussen overheid en burgers.²⁰⁹ Voor burgers en bedrijven die bereid zijn wettelijke regels na te leven kan de controle-intensiteit worden verminderd en aan het begin van de eenentwintigste eeuw vallen er dan ook in toenemende mate en op verschillende terreinen vormen van zelfregulering waar te nemen. Deels op overheidsniveau; zoals bij de AFM waar financieel dienstverleners een *self assessment* kunnen invullen op basis waarvan beoordeeld wordt of controle zal plaatsvinden, of bij de Douane, waar op basis van certificering vooraf (door kwalificatie als *Authorised Economic Operator*) beoordeeld wordt of goederen zonder verdere controle de grens mogen passeren, wat het oponthoud bij de grens aanzienlijk vermindert. Deels ook in de private sfeer; te denken valt aan de verzekeringsbranche waar tot een bepaald bedrag aan geclaimde schade geen nota's hoeven worden overlegd, omdat het geclaimde bedrag verondersteld wordt juist te zijn. Ook het zelfstandig opnemen en doorgeven van meterstanden aan het energiebedrijf en het zelf scannen en afrekenen van boodschappen in de supermarkt zijn vormen van zelfregulering. Deze ondernemingen en burgers handelen op basis van in hen gesteld vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid om regels na te leven. Ingebouwde controlemechanismen moeten zorgen voor balans tussen de belangen van betrokken partijen (*checks and balances*).

Zo kan de AFM controlevragen stellen, de Douane een steekproef houden, de verzekeringsmaatschappij een maximum stellen, het energiebedrijf verbruiksmarges inbouwen en de supermarkt producten markeren, zodat ze niet 'ongescand' de winkel kunnen verlaten. Hoe zeer burgers ook in staat worden geacht om eigen verantwoordelijkheid te dragen, enige vorm van toezicht, of tenminste enige dreiging van toezicht, zal naar mijn mening niet uit kunnen blijven.

De elkaar snel opvolgende maatschappelijke ontwikkelingen hebben ervoor gezorgd dat het belang van de Belastingdienst om met belastingplichtigen samen te werken steeds groter is geworden, de onderlinge verhoudingen minder ongelijk en de wederzijdse verwachtingen bij de uitvoering van belastingwetgeving een grotere rol zijn gaan spelen.²¹⁰ Ondanks de koersverlegging aan het eind van de twintigste eeuw is de druk op de capaciteit van de Belastingdienst nog steeds groot en omdat de Belastingdienst de budgettaire en personele capaciteit niet verder wil uitbreiden, gaat de Belastingdienst aan het begin van de eenentwintigste eeuw op zoek naar een toezichtvorm, waarbij de bestaande capaciteit op een nog efficiëntere manier kan worden aangewend.

²⁰⁷ Het Programma 'Andere Overheid' is een programma van het kabinet Balkenende II met als doel de overheid efficiënter en beter te laten werken. Brief minister voor bestuurlijke vernieuwing en koninkrijksrelaties, 1 december 2003, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 362, nr. 1.

²⁰⁸ Gribnau 2008 B.

²⁰⁹ Gribnau 2009, par. 6: Legitimiteit en horizontalisering. Zie tevens Gribnau 2012 B, p. 51: "(...) de burger is afhankelijk van het bestuursorgaan, maar dit is op zijn beurt, ondanks vaak ruime eenzijdige bevoegdheden, afhankelijk van de burger – bijvoorbeeld met betrekking tot (een deel van) de informatie die nodig is om een besluit te nemen".

²¹⁰ V. Braithwaite, *Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Cheltenham UK, Northampton USA: Edward Elgar 2009, p. 57: "Tax Authorities need the cooperation of citizens as much as citizens need the regulation provided by Tax Authorities for the well-being of their democracy".

3.1.3 Een gematigd evenwichtsmodel

Net als de Nederlandse, zijn veel grondwetten die aan het eind van de achttiende en het begin van de negentiende eeuw tot ontwikkeling zijn gekomen, beïnvloed door het werk van de Fransman Montesquieu.²¹¹ In zijn boek: *l'esprit des lois* uit 1748, zet Montesquieu zijn ideeën uiteen over een politiek systeem gebaseerd op de scheiding van machten (*Trias Politica*).²¹² Net als vele anderen in die tijd, pleit ook Montesquieu voor inperking van de macht van de koning. Daarnaast meent Montesquieu dat de wetgevende, de uitvoerende en de rechtsprekende macht van elkaar gescheiden moeten werken, omdat de vereniging daarvan in één persoon of één bestuurlijk lichaam, een belemmering zou vormen voor de politieke vrijheid van die machten afzonderlijk. De wetgevende macht moet volgens Montesquieu in handen zijn van het volk, de uitvoerende macht in handen van de koning en de rechtsprekende macht in handen van onafhankelijke rechters.

Hoewel duidelijk is dat Montesquieu zich keert tegen een *fusie* van machten, is hij niet duidelijk over hoe absoluut de scheiding van machten dan moet zijn, voordat de politieke vrijheid wezenlijk wordt bedreigd.²¹³ Daarmee creëert Montesquieu ruimte voor latere visies over het *evenwicht der machten*. Hoewel Montesquieu voornamelijk wordt aangehaald door auteurs die een strikte scheiding van machten voorstaan, zijn er ook (fiscale) auteurs – zoals Happé²¹⁴ – die juist een dynamisch *machtsevenwicht* als de ideale rechtsorde zien.²¹⁵ Een dynamisch evenwicht van machten zou beter tot uitdrukking brengen, dat ook de wetgever – als democratisch gelegitimeerde staatsmacht – gebonden is aan het recht en de rechter daarop moet toezien; ook de inrichting en het handelen van het bestuur is onderworpen aan het recht.²¹⁶ In een moderne visie op de *Trias Politica*, kunnen de werkzaamheden van de Nederlandse staat worden gevat onder drie hoofden: wet- en regelgeving, bestuur en rechtspraak.²¹⁷

Het Nederlandse model kan worden aangemerkt als een gematigd evenwichtsmodel²¹⁸; de functies tussen wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht zijn nog steeds gescheiden, maar de uitvoerende functie is verruimd tot: bestuur.²¹⁹

Overheidstoezicht valt onder de uitvoerende macht. De uitvoerende macht wordt sinds de Grondwet van 1848 gevormd door de regering, die op haar beurt bestaat uit de koning en zijn ministers.²²⁰ De wetgevende macht wordt gevormd door de regering en de Staten-Generaal, die weer bestaan uit de Eerste en Tweede kamer, die indirect respectievelijk direct door het volk gekozen worden.²²¹ De rechtsprekende macht wordt gevormd door het geheel van rechtbanken, gerechtshoven en de Hoge Raad.²²² De afzonderlijke machten hebben ieder hun eigen bevoegdheden en eigen zelfstandigheid en er is geen macht die hiërarchisch gezien duidelijk boven de anderen staat. De verantwoordelijkheden ten opzichte van elkaar en ten opzichte van het volk, komen tot uitdrukking in *controlemechanismen*. Controlemechanismen moeten ervoor zorgen dat er balans blijft bestaan tussen de belangen van de verschillende machten (*checks and balances*).

Zo verantwoordt de uitvoerende macht zich aan de wetgevende door haar ministeriële verantwoordelijkheid en verantwoordt de wetgevende macht zich aan het volk door het houden van verkiezingen. De rechterlijke macht controleert op haar beurt, de wet- en rechtstoepassing door de uitvoerende macht en tracht de wet- en rechtsontwikkeling aan te sturen.

²¹¹ Charles de Montesquieu was een Franse filosoof en leefde van 18 januari 1689 tot 10 februari 1755.

²¹² De Monté Verloren 2000, p. 312.

²¹³ W.J. Witteveen, *Evenwicht van machten* (oratie KUB), Zwolle: Tjeenk Willink 1991, p. 34.

²¹⁴ R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht* (oratie KUB), Deventer: Kluwer 1999, p. 16.

²¹⁵ Witteveen 1991, p. 35.

²¹⁶ Zie ook J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels & J.C.M. van Sonderen (red), *'k Moet eerlijk zeggen. Vriendenbundel Henk van Arendonk*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 83 en in bijna ongewijzigde vorm MBB 2013/07/08, par. 2.2.

²¹⁷ Witteveen 1991, p. 54.

²¹⁸ Witteveen 1991, p. 51.

²¹⁹ Het verrichten van op rechtsgevolg gerichte handelingen voor de behartiging van publiekrechtelijke dan wel bijzondere (privaatrechtelijke) belangen en niet op rechtsgevolg gerichte handelingen als het doen van mededelingen en het verrichten van bestuurs- en feitelijke handelingen. Zie par. 5.5.1.

²²⁰ Art. 42 GW.

²²¹ Art. 81 GW.

²²² Art. 116, lid 1, GW jo art. 2 RO.

Ook belastingtoezicht valt onder de uitvoerende macht. Het is de Belastingdienst die het toezicht - onder directe verantwoordelijkheid van de minister van Financiën - uitvoert.²²³ Anders dan in de striktere machtenscheiding die Montesquieu voor ogen heeft, speelt de minister van Financiën een dubbelrol: namelijk die van wetgever en die van uitvoerder van wetgeving²²⁴; *de facto* kan de minister wetsvoorstellen indienen, die hij zelf moet uitvoeren.²²⁵ Zolang de uitvoering echter onderworpen is aan de toetsing door een onafhankelijke rechter en de minister van Financiën over zijn handelen verantwoording moet afleggen aan de Staten-Generaal (in de praktijk de Tweede Kamer), zorgen *checks and balances* voor balans tussen de verschillende machten.

De Nederlandse belastingheffing is niet alleen bedoeld om overheidsuitgaven te financieren, maar ook om de samenleving draaiende te houden.²²⁶ Het heffingssysteem is zodanig ingericht, dat iedere burger zijn of haar bijdrage (*fair share*) aan de maatschappij moet leveren.²²⁷ De Nederlandse staat streeft naar een zo effectief en efficiënt werkend belastingheffingssysteem. Dat betekent niet alleen dat het rechtvaardig moet zijn voor burgers, maar ook doelmatig is in de uitvoering. De fiscale wetgever streeft naar rechtvaardigheid door uit te gaan van het draagkracht- en het profijtbeginsel. Het draagkrachtbeginsel houdt in dat de 'sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen'. Dat betekent dat burgers met een betere financiële positie, relatief meer belasting moeten betalen. Het profijtbeginsel houdt in dat burgers belasting betalen al naar gelang zij van bepaalde inkomsten, producten of diensten gebruik maken. Dat betekent niet alleen dat voordelen uit een bron van inkomen (zoals loon uit dienstbetrekking of winst uit onderneming) moeten worden belast (met bijvoorbeeld inkomsten- of vennootschapsbelasting), maar ook dat belasting moet worden betaald voor de levering van bepaalde goederen of het gebruik van bepaalde diensten (met bijvoorbeeld omzetbelasting).

De Nederlandse staat streeft naar doelmatigheid door heffings- en invorderingskosten in verhouding tot de belastingopbrengsten, zo laag mogelijk te houden. Het is aan de Belastingdienst, onder leiding van het Ministerie van Financiën, om het streven naar een effectief en efficiënt werkend heffingssysteem, zo hoog mogelijk in het vaandel te houden.

3.2 De aanleiding om op horizontaal toezicht over te gaan

In de vorige paragraaf ben ik ingegaan op de horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht, waarbij inperking van de macht van de koning ervoor gezorgd heeft dat Nederland zich - ook voor wat betreft de totstandkoming en uitvoering van fiscale wet- en regelgeving - kon ontwikkelen tot een op gezag - en niet langer op macht - berustende moderne democratie. Deze paragraaf beschrijft de aanleiding voor de Belastingdienst om op horizontaal toezicht over te gaan. Daarbij ga ik nader in op de Vinkenslagaffaire, het daarop volgende onderzoek naar *contra-legend* handelingen, de verkenning van horizontale vormen van belastingtoezicht en additionele impulsen om op horizontaal toezicht over te gaan.

Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

3.2 Wat is voor de Belastingdienst de aanleiding geweest om op horizontaal toezicht over te gaan?

3.2.1 De Vinkenslagaffaire

Hoewel de verhoudingen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst aan het eind van de twintigste eeuw 'horizontaler' zijn geworden, leidt die ontwikkeling op zichzelf genomen niet tot de invoering van horizontaal belastingtoezicht.

²²³ Art. 2 UR BD 2003.

²²⁴ In de praktijk speelt de staatssecretaris deze rol (art. 46 GW).

²²⁵ In de praktijk wordt een scheiding zoveel mogelijk gewaarborgd; het directoraat-generaal Fiscale zaken houdt zich bezig met de totstandkoming van fiscale wetgeving en de Belastingdienst met de uitvoering ervan. CHTB 2012, *Rapport*, p. 24.

²²⁶ J.L.M. Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance', *WFR* 2008/6790, par. 7.

²²⁷ Gribnau 2008 A.

De horizontalisering van het belastingtoezicht raakt wel in stroomversnelling na de publieke commotie die begin 2004 ontstaat over het optreden van de Belastingdienst tegen bewoners van woonwagencentrum 'De Vinkenslag'.²²⁸ Door intimidatie en gebrek aan daadkracht heeft de Belastingdienst met woonwagenbewoners met de wet strijdige afspraken gemaakt over de winstvaststelling. De afspraak houdt in dat ondernemersactiviteiten voor de inkomstenbelasting worden belast tegen een tarief van grofweg drie procent van de brutowinst, waarbij een groeimodel wordt gehanteerd voor wat betreft te verrichten administratieve verplichtingen.²²⁹ Deze afspraak brengt een zodanig ongelijke behandeling ten opzichte van andere belastingplichtigen met zich mee, dat sprake is van een onevenredig begunstigende behandeling, waar geen rechtvaardiging voor is en moet worden aangemerkt als: *contra legem*. Omdat ook de Belastingdienst zich aan de wet moet houden, stelt het Ministerie van Financiën nader onderzoek in naar *contra-legem*handelingen door de Belastingdienst.

3.2.2 Onderzoek naar contra-legemhandelingen door de Belastingdienst

Naar aanleiding van het onderzoek naar *contra-legem*handelingen van de Belastingdienst, stuurt staatssecretaris Wijn van Financiën op 3 juni 2004 een rapport naar de Tweede Kamer, waarin hij een actieplan aankondigt, dat voorziet in 22 maatregelen om *contra-legem*handelingen tegen te gaan.²³⁰ In maatregel 22 staat dat de Belastingdienst 'vormen van horizontaal toezicht' moet gaan verkennen. Dit is de eerste keer dat het begrip *horizontaal toezicht* in een openbaar stuk van het ministerie wordt gebruikt. In de toelichting op het rapport geeft de staatssecretaris aan, dat hoewel het handhavingsbeleid van de Belastingdienst is gebaseerd op het selecteren van risico's en belang – wat geleet op de massaliteit van processen volgens hem ook de juiste aanpak is²³¹ – maatschappelijke ontwikkelingen die zich aftekenen op het terrein van de handhaving daarin wel een plaats moeten krijgen.

De veranderende tijdgeest creëert enerzijds de wens dat de overheid zich richt op adequaat toezicht en scherpere handhaving zonder de kwaliteit van de dienstverlening te veronachtzamen en anderzijds de noodzaak om eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven meer vorm en inhoud te geven. De eerste situatie vraagt om een zwaarder handhavingsregime en de tweede juist om een lichter. Zowel het streven naar adequaat toezicht en scherpere handhaving als het geven van meer eigen verantwoordelijkheid aan burgers en bedrijven die verantwoordelijkheid *kunnen* en *willen* dragen, vraagt om andere vormen van belastingtoezicht. Met de 22 maatregelen wil de staatssecretaris het handhavingsregime voor fraudeurs verzwaren en voor belastingplichtigen die hun verplichtingen wel correct naleven verlichten.

Deze ontwikkeling past in de politieke trend naar modern overheidstoezicht, waarbij een beroep gedaan wordt op burgers en bedrijven om meer eigen verantwoordelijkheid te dragen²³²; een gedifferentieerde behandeling van belastingplichtigen al naar gelang de bereidheid om eigen verantwoordelijkheid te dragen. Deze ontwikkeling past ook in de door de WRR geschetste visie op de toekomst van de nationale rechtsstaat.²³³

²²⁸ Zie onder meer persbericht Ministerie van Financiën, 3 juni 2004, Actieplan Vrijplaatsen, nr. 2004/085 en brief staatssecretaris van Financiën, 3 juni 2004, nr. DGB 2004-3005, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 643, nr. 2, V-N 2004/29.2.

²²⁹ E. Poelmann, 'Van 'freies Ermessen' naar professionele rechtsbedeling', *TFB* 2009/08, par. 1 o.v.n. onder meer *Kamerstukken II*, 2003/04, Aanhangsel, 1005 (kamervragen Dezentjé Hamming), antwoorden 1, 4 en 5: "De gekozen aanpak leidde er toe dat de ondernemers op Vinkenslag een begin maakten met administratieve vastleggingen en deze ook beschikbaar stelden voor controles door de Belastingdienst".

²³⁰ Persbericht Ministerie van Financiën, 3 juni 2004, nr. 2004/085 en brief staatssecretaris van Financiën, 3 juni 2004, nr. DGB 2004-2005, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 643, nr. 2, V-N 2004/29.2.

²³¹ Jaarlijks verwerkt de Belastingdienst ongeveer 11 miljoen aangiften inkomstenbelasting en zijn er ongeveer 1,6 ondernemers die belasting moeten betalen. Brief staatssecretaris van Financiën, 29 september 2014 (Staatssecretaris rept over handhavingsbeleid), DGB/2014/5431U, V-N 2014/53.4.

²³² Zie Kabinetsvisie Andere Overheid, *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 362, nr. 1.

²³³ WRR 2002, p. 111: "Anders gezegd, opportunistisch of calculerend gedrag van individuele burgers kan vanwege de huidige toepassing van het gelijkheidsbeginsel geen aparte aanpak krijgen. Een minder rigide toepassing van het gelijkheidsbeginsel, gericht op een gedifferentieerde behandeling al naar gelang de burger zelf zijn verantwoordelijkheid heeft genomen, zou hier echter een oplossing kunnen bieden". Zie in dit verband par. 5.7 over de ruimere beoordelingsvrijheid voor gelijke gevallen in gelijkheidszaken na 2002.

3.2.3 De verkenning van horizontale vormen van belastingtoezicht

Naar aanleiding van maatregel 22 van het rapport over *contra-legem*handelingen van de Belastingdienst, gaat de Belastingdienst horizontale vormen van belastingtoezicht verkennen. De *contra-legem*handelingen van de Belastingdienst mogen dan op zichzelf niet de reden zijn geweest voor invoering van horizontaal belastingtoezicht (want die is naar mijn mening gelegen in een efficiëntere aanwending van toezichtcapaciteit door meer eigen verantwoordelijkheid te laten dragen door belastingplichtigen die dat willen en kunnen), maar de *contra-legem*handelingen zijn wel een katalysator geweest, althans de Vinkenslagaffaire heeft het ontwikkelingsproces naar horizontaal toezicht in een flinke stroomversnelling gebracht.

In zijn brief van 8 april 2005 informeert staatssecretaris Wijn van Financiën de Tweede Kamer over zijn verkenning.²³⁴ Bij horizontaal toezicht gaat het volgens de staatssecretaris om "wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken". Wederzijdse afhankelijkheid noopt tot samenwerking en onderliggende verhoudingen en communicatie tussen overheid en burgers verschuiven naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit volgens hem aan bij maatschappelijke ontwikkelingen naar het dragen van eigen verantwoordelijkheid en bij de Kaderstellende Visie op Toezicht, waarin enerzijds de effectiviteit van toezicht en anderzijds de vermindering van toezichtlasten voor burgers en bedrijven centraal staat.²³⁵

Tot slot geeft de staatssecretaris aan dat horizontaal toezicht het traditioneel - verticale - belastingtoezicht niet zal vervangen; ook traditioneel belastingtoezicht zal nodig blijven, omdat niet alle belastingplichtigen het even nauw nemen met hun verplichtingen.

3.2.4 Additionele impulsen om op horizontaal toezicht over te gaan

Naast de maatregel die volgt uit het onderzoek naar *contra-legem*handelingen en de politieke ruimte voor horizontalisering van onderlinge verhoudingen, zijn er voor de Belastingdienst ook additionele impulsen om op horizontaal toezicht over te gaan.

Kritiek uit het bedrijfsleven, (inter)nationale ontwikkelingen op het gebied van *corporate governance* en de eigen ervaringen met 'werken in het verleden', zijn mede van invloed geweest op de beslissing van de Belastingdienst om op horizontaal toezicht over te gaan.

Kritiek uit het bedrijfsleven

Allereerst is er kritiek uit het bedrijfsleven. Grote ondernemingen, de Vereniging VNO-NCW²³⁶ en de NOB²³⁷ zijn niet tevreden over het functioneren van de Belastingdienst; de Belastingdienst wordt een wij/zij-cultuur, *fighting expeditions*, te beperkt vooroverleg, onvoldoende autonomie voor de inspecteur door verplicht overleg met kennisgroepen en het gebruik van ambtshalve aanslagen verweten.

Bovendien wordt de Belastingdienst verweten vanuit wantrouwen te werken, waardoor onnodig veel dubbel werk zou worden verricht.²³⁸ Hieruit spreekt grote ontevredenheid over het handelen door de Belastingdienst van destijds.

²³⁴ Brief staatssecretaris (Wijn) van Financiën, 8 april 2005, nr. DGB 2005/1109, *Kamerstukken II 2004/05*, 29 643, nr. 4.

²³⁵ Kaderstellende visie op toezicht, o.a. *Kamerstukken II 2000/01*, 27 831, nr. 1, *Kamerstukken II 2005/06*, 27 831, nr. 15 en *Kamerstukken II 2006/07*, 27 831, nr. 21.

²³⁶ VNO-NCW is de afkorting van Verbond van Nederlandse Ondernemingen/Nederlands Christelijk Werkgeversverbond. De Vereniging VNO-NCW is de grootste ondernemingsorganisatie in Nederland met als voornaamste doelstelling het behartigen van gemeenschappelijke belangen van het Nederlandse bedrijfsleven zowel op nationaal als internationaal niveau. Zie www.vno-ncw.nl.

²³⁷ NOB is de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs. NOB-leden zijn gebonden aan strikte interne beroepsregels en aan een eigen tuchtrechtspraak. Als belastingadviseur dienen ze voor alles het belang van hun cliënten, voor wie ze – altijd binnen de wettelijke grenzen – een fiscaal zo gunstig mogelijk resultaat proberen te bereiken. Zie www.nob.net.

²³⁸ Zie CHTB 2012, *Rapport*, par. 3.2.2, p. 26.

Volgens grote ondernemingen zou de Belastingdienst meer moeten vertrouwen op aangeleverde informatie, omdat de deugdelijkheid daarvan ook voor belastingplichtigen zelf van groot belang is. Door meer te vertrouwen op interne beheersingssystemen van ondernemingen, zou onnodig dubbelwerk bij de controle van belastingaangiften en administraties kunnen worden voorkomen.

(Inter)nationale ontwikkelingen op het gebied van corporate governance

Daarnaast vormen internationale en nationale ontwikkelingen op het gebied van financiële verantwoordingaflegging en de daaruit voortgevloeide voorwaarde dat ondernemingen 'in control' moeten zijn, ook fiscaal, een additionele impuls voor de invoering van horizontaal toezicht. Het gaat dan om de invoering van de Amerikaanse *Sarbanes-Oxley Act* (Sox) in 2002²³⁹, de Nederlandse *Corporate Governance Code* in 2004²⁴⁰, de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) in 2005²⁴¹ en bijvoorbeeld de Code Banken en de *Governance Principles* voor verzekeraars in 2010. Ook door de Nederlandse Raad voor de Jaarverslaggeving zijn regels opgesteld voor de rapportage over de fiscale positie.²⁴²

Corporate governance-regels gaan over de verbetering van interne beheersingssystemen, waaronder de totstandkoming van de rapportage over de fiscale positie van ondernemingen. De regels zijn bedoeld om de (financiële) processen binnen een onderneming beter te beheersen. De regels, of codes, zijn ontstaan nadat toonaangevende ondernemingen eind jaren negentig in de problemen raakten doordat hun interne en externe controlesystemen onvoldoende werkten.²⁴³ De regels uit de Amerikaanse Sox zijn bijvoorbeeld van belang voor Nederlandse (dochter)ondernemingen met een Amerikaanse beursnotering. Een belangrijke bepaling uit zowel Sox als de Nederlandse *Corporate Governance Code* is dat het ondernemingsbestuur van beursgenoteerde ondernemingen in het jaarverslag een uitspraak moet doen over de mate waarin een onderneming of organisatie *in control* is, ook fiscaal.²⁴⁴

Middelgrote ondernemingen zijn evenwel niet altijd onderworpen aan *corporate governance*-regels en hoeven dan ook veelal geen formele verantwoording af te leggen over het functioneren van interne beheersingsprocessen. Niettemin wordt - mede onder invloed van deze relatief nieuwe *corporate governance*-regels - ook de naleving van fiscale wet- en regelgeving steeds meer gezien als de norm, dan ontwijking ervan; belastingontwijking wordt als niet-ethisch ervaren en tast de reputatie van de onderneming aan.²⁴⁵

Een groot aantal Nederlandse zeer grote en enkele middelgrote ondernemingen zijn als gevolg van een Nederlandse of buitenlandse beursnotering direct of indirect onderworpen aan regels van *corporate governance* of onderwerpt zich daar vrijwillig aan. Doordat deze ondernemingen extra aandacht besteden aan interne (waaronder fiscale) beheersingssystemen kan de Belastingdienst daar op aanhaken. Het in 2004 geactualiseerde COSO II model wordt alom gezien als de internationale standaard voor de inrichting van het interne beheersingssysteem van een onderneming (par. 1.10). Het merendeel van de beursgenoteerde ondernemingen gebruikt dit model als basis voor het interne beheersingssysteem.²⁴⁶

²³⁹ De Sarbanes-Oxley Act van 30 juli 2002 (Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745), ook bekend als de Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act van 2002. Zie Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 5, voetnoot 3.

²⁴⁰ De Code Tabaksblad die op 30 december 2004 wettelijke status heeft verkregen (art. 2:391, lid 4, BW), Stb. 2004, 747. De Nederlandse Corporate Governance Code bevat principes en *best practice* bepalingen die algemeen aanvaard worden als elementen van goed ondernemingsbestuur. Volgens het 'pas toe of leg uit'-principe wordt de code nageleefd door de betreffende bepaling of wel onvoorwaardelijk toe te passen, of wel uit te leggen waarom er van de codebepalingen wordt afgeweken. Het bestuur en de RvC van een onderneming leggen over de gekozen *corporate governance* structuur en de naleving van de Code verantwoording af aan hun aandeelhouders. Zie Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 5, voetnoot 4. Zie ook J.G.C.M. Galle, *Consensus on the comply or explain principle within the EU corporate governance framework: legal and empirical research* (diss. Rotterdam), Kluwer 2012, Uitgave vanwege het Instituut voor Ondernemingsrecht, nr. 86.

²⁴¹ IFRS geldt sinds 1 januari 2005 voor alle ondernemingen met een beursnotering in Nederland. Zie Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 6, voetnoot 6.

²⁴² Voor ondernemingen zonder beursnotering. Zie Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 6, voetnoot 6.

²⁴³ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 5.

²⁴⁴ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 5.

²⁴⁵ Huiskers-Stoop en Diekman 2012, p. 241.

²⁴⁶ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 19.

De al dan niet vrijwillige onderworpenheid aan regels van *corporate governance* leidt echter tot extra tijd en aandacht voor het op orde brengen en houden van het interne beheersingssysteem. Voor ondernemingen die om reden van *corporate governance*-regels hun interne en daarmee fiscale beheersingssysteem al op orde hebben, lijkt de stap om mee te doen aan horizontaal toezicht in vergelijking tot ondernemingen die daar niet mee bezig zijn relatief klein, zowel financieel gezien als qua tijd en aandacht die gaat naar het opzetten van een samenwerking op basis van horizontaal toezicht.

Eigen ervaringen van de Belastingdienst

Tot slot leren ook de eigen ervaringen van de Belastingdienst dat werken in het verleden vaak lastig is.²⁴⁷ Stuit de Belastingdienst op een probleem in de aangifte, dan moet niet alleen de onderneming maar ook de Belastingdienst terug in de tijd om het op te lossen. Daar gaat voor beide partijen veel tijd en energie in zitten, nog daargelaten dat het de onderlinge verhoudingen meestal niet bevordert. Actueel werken moet de Belastingdienst in staat stellen, om in een eerder stadium bij te sturen en minder terug in de tijd te hoeven.

3.3 De invoering van horizontaal belastingtoezicht

In de vorige paragraaf heb ik de aanleiding voor de Belastingdienst om op horizontaal toezicht over te gaan beschreven. Deze paragraaf beschrijft de invoering van horizontaal toezicht in het Nederlandse belastingtoezicht. Daarbij ga ik nader in op de belastingplichtigen die voor horizontaal toezicht in aanmerking komen, een eerste pilot van horizontaal toezicht met zeer grote ondernemingen en de verdere uitrol naar middelgrote ondernemingen.

Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

3.3 Hoe verloopt de invoering van horizontaal toezicht in het Nederlandse belastingtoezicht?

3.3.1 Belastingplichtigen die voor horizontaal toezicht in aanmerking komen

Belastingplichtigen die voor horizontaal toezicht in aanmerking komen zijn natuurlijke en rechtspersonen die als belastingplichtige voor één of meerdere rijksbelastingen kwalificeren.

Bij middelgrote ondernemingen gaat het vooral om belastingplichtigen voor de Wet IB, de Wet Vpb, de Wet OB en de Wet LB. Voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting komen zowel binnenlands als buitenlands belastingplichtigen in aanmerking. Binnenlands belastingplichtigen zijn belastingplichtigen die in Nederland wonen²⁴⁸, gevestigd zijn²⁴⁹ of geacht worden in Nederland gevestigd te zijn (fictieve binnenlandse belastingplicht)²⁵⁰. Buitenlands belastingplichtigen zijn belastingplichtigen die niet in Nederland wonen²⁵¹ of gevestigd²⁵² zijn, maar wel inkomsten uit Nederland genieten.

Voor de omzetbelasting komt de in Nederland handelende ondernemer in aanmerking.²⁵³ Ondernemer voor de omzetbelasting is een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent; bij een maatschap is overigens de maatschap de ondernemer en niet de individuele maten.²⁵⁴

²⁴⁷ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 7.

²⁴⁸ Art. 2.1, lid 1, onder a, Wet IB.

²⁴⁹ Art. 2, lid 1, Wet Vpb.

²⁵⁰ Art. 2, lid 4, Wet Vpb. Met uitzondering voor de regels omtrent deelnemingen (art. 13 tot en met 13d, 13i tot en met 13k, Wet Vpb), fusies (art. 14a en 14b, Wet Vpb) en de fiscale eenheid (art. 15 en 15a, Wet Vpb), worden naar Nederlands recht opgerichte lichamen geacht in Nederland te zijn gevestigd. Dit geldt ook voor Europese naamloze vennootschappen die bij de oprichting worden beheerd door Nederlands recht.

²⁵¹ Art. 7.1 jo art. 2.1, onder b, Wet IB.

²⁵² Art. 3 Wet Vpb.

²⁵³ Art. 1 Wet OB.

²⁵⁴ Art. 7 Wet OB. Onder bedrijf wordt ook verstaan: de zelfstandige uitoefening van een beroep en de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (lid 2).

Voor de loonbelasting komen zowel binnenlands als buitenlands inhoudingsplichtigen in aanmerking. Binnenlands inhoudingsplichtigen zijn de in Nederland wonende of gevestigde natuurlijke of rechtspersonen, tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan, stonden of die uitkeringen of verstrekkingen uit een dienstbetrekking doen.²⁵⁵ Buitenlands inhoudingsplichtigen zijn de niet in Nederland wonende of gevestigde natuurlijke of rechtspersonen met een vaste inrichting²⁵⁶ of vaste vertegenwoordiger²⁵⁷ in Nederland of die met betrekking tot een of meer personen loonadministratie in Nederland voeren en zich als inhoudingsplichtige bij de Belastingdienst hebben gemeld.²⁵⁸ Hieronder volgt een overzicht van belastingplichtigen, die op grond genoemde wetten voor horizontaal toezicht in aanmerking komen.

Tabel 22: Overzicht belastingplichtigen die voor horizontaal toezicht in aanmerking komen

Belastingmiddel	Belastingplichtigen die in aanmerking komen voor horizontaal toezicht
Wet IB	<ul style="list-style-type: none"> - Binnenlands belastingplichtigen (art. 2, lid 1, onder a, Wet IB): Natuurlijke personen die in Nederland wonen - Buitenlands belastingplichtigen (art. 2, lid 1, onder b, Wet IB): Natuurlijke personen die niet in Nederland wonen, maar Nederlandse inkomsten genieten
Wet Vpb	<ul style="list-style-type: none"> - Binnenlands belastingplichtigen (art. 2, lid 1, Wet Vpb): Rechtspersonen die in Nederland gevestigd zijn - Buitenlands belastingplichtigen (art. 3 Wet Vpb): Rechtspersonen die niet in Nederland gevestigd zijn, maar Nederlandse inkomsten genieten - Fictieve binnenlands belastingplichtigen (art. 2, lid 4, Wet Vpb): Rechtspersonen die naar Nederlands recht zijn opgericht en geacht worden in Nederland gevestigd te zijn
Wet OB	<ul style="list-style-type: none"> - De in Nederland handelende ondernemer (art. 7 jo art. 1 Wet OB): Een ieder die een zelfstandig bedrijf uitoefent
Wet LB	<ul style="list-style-type: none"> - Binnenlands inhoudingsplichtigen (art. 6, lid 1, Wet LB): In Nederland wonende of gevestigde natuurlijke of rechtspersonen tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan, stonden of die uitkeringen of verstrekkingen uit een dienstbetrekking doen - Buitenlands inhoudingsplichtigen (art. 6, lid 2, Wet LB): Niet in Nederland wonende of gevestigde natuurlijke of rechtspersonen met een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland, of die met betrekking tot een of meer personen loonadministratie in Nederland houden en zich als inhoudingsplichtige bij de Belastingdienst hebben gemeld

3.3.2 Eerste pilot met zeer grote ondernemingen

In 2005 gaat de Belastingdienst mee in de maatschappelijke trend die horizontaal toezicht heet.²⁵⁹ Door scherp onderscheid te maken tussen risicovolle en minder risicovolle ondernemingen (selectiever toezicht) en aan bereidwillige ondernemingen bepaalde toezichtstaken over te laten (delen van verantwoordelijkheid), ontstaat - als het goed is - ruimte in het traditionele belastingtoezicht, om belastingplichtigen die het niet zo nauw nemen met de regels, strenger aan te pakken.²⁶⁰ Door fiscale samenwerking op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie tracht de Belastingdienst enerzijds om fiscale constructies te vermijden, die onder traditioneel belastingtoezicht bestreden zouden worden en anderzijds om de rechtszekerheid van bereidwillige ondernemingen te vergroten.

²⁵⁵ Art. 6, lid 1, Wet LB.

²⁵⁶ Onder vaste inrichting wordt verstaan (art. 6, lid 3, onder a, Wet LB): het verrichten van werkzaamheden in het kader van een onderneming gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen (...).

²⁵⁷ Onder vaste vertegenwoordiger wordt verstaan (art. 6, lid 3, onder b, Wet LB): werkzaamheden die gericht zijn op het verlenen van tussenkomst ten behoeve van degenen die tegen beloning persoonlijk arbeid in Nederland verrichten en een derde ten behoeve van wie die arbeid wordt verricht.

²⁵⁸ Art. 6, lid 2, Wet LB.

²⁵⁹ Brief staatssecretaris (Wijn) van Financiën, 8 april 2005, nr. DGB 2005/1109, *Kamerstukken II 2004/05*, 29 643, nr. 4.

²⁶⁰ Belastingdienst 2008, *Bedrijfsplan*, p. 34.

De Belastingdienst vraagt bereidwillige ondernemingen meer eigen verantwoordelijkheid te dragen en stelt aan deze ondernemingen andere - hogere - eisen, dan aan ondernemingen die geen eigen verantwoordelijkheid willen of kunnen dragen.²⁶¹ Hieruit kan een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen volgen; een meer gedifferentieerde behandeling al naar gelang een onderneming zelf fiscale verantwoordelijkheid neemt.²⁶²

Aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen kunnen echter geen ruimhartigere behandeling verwachten voor wat betreft de verschuldigde belasting; ook onder horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst zich te houden aan fiscale wet- en regelgeving.²⁶³ Belastingplichtigen mogen onder horizontaal toezicht naar mijn mening wel rekenen op een ruimhartigere behandeling in het traject naar de formalisering van de belastingschuld. Met de invoering van 'eenheid van beleid en uitvoering' evenals de invoering van fiscale kennisgroepen, lijkt eind twintigste eeuw aan het *freies ermesen* van de inspecteur en de ontvanger een einde te zijn gekomen. Met de invoering van horizontaal toezicht lijkt dit *freies ermesen* weer nieuw leven te zijn ingeblazen²⁶⁴; die vrije beoordelingsruimte heeft geen betrekking op de hoogte van de belastingschuld, maar wel op de omgang met belastingplichtigen in het traject naar formele vaststelling van de belastingschuld.

De invoering van horizontaal toezicht gaat gepaard met een pilot onder twintig van de circa tweeduizend²⁶⁵ zeer grote - overwegend beursgenoteerde - ondernemingen die Nederland kent.²⁶⁶ De ondernemingen worden op vrijwillige basis uitgenodigd om aan het pilotonderzoek mee te doen. De pilot is bedoeld om met zoveel mogelijk ondernemingen een individueel convenant horizontaal toezicht af te sluiten.

In een individueel convenant horizontaal toezicht leggen de Belastingdienst en een onderneming afspraken vast over de toezichtrelatie. De afspraken hebben betrekking op de heffing van alle Nederlandse rijksbelastingen en de invordering daarvan. De afspraken gaan over de uitvoering van de belastingwetgeving en niet over de vaststelling van het belastbare resultaat. Op dit punt wordt horizontaal toezicht nog wel eens verward met de vroegere Nederlandse rullingpraktijk²⁶⁷, waarbij met de Belastingdienst afspraken konden worden gemaakt over het (minimaal) in Nederland te verantwoorden belastbare resultaat voor bijvoorbeeld houdster- en financieringsactiviteiten.²⁶⁸ De horizontaal toezichtafspraken mogen niet afwijken van fiscale wet- en regelgeving en moeten voldoen aan de - als gevolg van het onderzoek naar contra-legemhandelingen opgestelde - interne werkinstructie voor de Belastingdienst, met handvatten voor het maken van afwegingen over wat wel en niet contra-legem is.²⁶⁹

²⁶¹ Gribnau 2009, par. 9: Horizontaal toezicht als legitimiteitsbevordering, o.v.n. Kabinetvisie "Andere overheid", *Kamerstukken II* 2003/04, 29 362, nr. 1.

²⁶² Gribnau 2009, par. 9: Horizontaal toezicht als legitimiteitsbevordering, o.v.n. WRR 2002, p. 111.

²⁶³ Vgl. L.G.M. Stevens, 'Spookvenanten', *WFR* 2006/455: "Kan via het convenant op een ruimhartigere behandeling worden gerekend dan zonder zo'n ondertekend convenant? Creëert het convenant beleidsflexibiliteit die Vinkenslag-proof is?"

²⁶⁴ Vgl. L.G.M. Stevens, 'Vertizontaal toezicht', *Tribuut* 2009/06: "Voor de Belastingdienst betekent het werken aan een stelsel van horizontaal toezicht, ingebed in een stelsel van convenanten, een belangrijke sanerende stap op weg naar de herwaardering van het 'freies ermesen' van de professional (*EHS*, in de zin van professionele rechtsbedeling)".

²⁶⁵ Belastingdienst 2008, *Bedrijfsplan*, p. 33.

²⁶⁶ Brief staatssecretaris (Wijn) van Financiën, 8 april 2005, nr. DGB 2005/1109, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4.

²⁶⁷ Welke tegenwoordig min of meer is beperkt tot slechts nog de afgifte van *advance pricing agreements* (APA) en *advance tax rulings* (ATR). Een APA is een afspraak vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties (goederen en dienstverlening). Een ATR is eveneens een afspraak vooraf en geeft zekerheid over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie of samenstel van transacties voor bepaalde, in het ATR-besluit genoemde, internationale onderwerpen. Zie www.belastingdienst.nl.

²⁶⁸ Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam, *Modelrulings*, september 1993.

²⁶⁹ De werkinstructie is voortgevloeid uit de rapportage die door de staatssecretaris van Financiën bij brief van 3 juni 2004 (nr. DGB 2004-3005, *Kamerstukken II*, 29 643, nr. 2, V-N 2004/29.2.) naar de Tweede Kamer is gestuurd. De werkinstructie is destijds gepubliceerd op www.minfin.nl (nu www.rijksoverheid.nl) maar momenteel niet meer raadpleegbaar. De instructie is eenmalig uitgebracht met als doel de stand van zaken na de brief van 3 juni 2004 weer te geven.

Bij brief van 12 april 2007 informeert toenmalig staatssecretaris De Jager van Financiën de Eerste Kamer over de uitkomsten van het pilotonderzoek.²⁷⁰ De staatssecretaris formuleert in zijn brief de doelstelling van horizontaal toezicht als het 'in wederzijds vertrouwen te komen tot een goede, open relatie met de Belastingdienst, waarin snel zekerheid kan worden geboden, gewerkt wordt in de actualiteit en minder intensief toezicht achteraf noodzakelijk is'. De staatssecretaris laat verder weten dat met nagenoeg alle ondernemingen uit de pilot een convenant is gesloten en dat de Belastingdienst ondertussen al enige ervaring met de nieuwe werkwijze heeft opgedaan.²⁷¹

De staatssecretaris heeft de pilot door enquêtes onder fiscaal directeuren van ondernemingen waarmee een convenant is afgesloten en de corresponderende behandelteams bij de Belastingdienst, laten evalueren. In de enquête is onder meer gevraagd of de geformuleerde doelstelling van horizontaal toezicht is gehaald, hoe de onderlinge relatie tussen de onderneming en de Belastingdienst beoordeeld wordt, of men tevreden is over de nieuwe werkwijze en wat de voordelen en verbeterpunten zijn.

Volgens de staatssecretaris zijn de resultaten zonder meer positief. De respondenten hebben stellingen voorgelegd gekregen over veranderingen ten opzichte van de traditionele werkwijze. De respondenten zijn het volgens de staatssecretaris eens met de stelling, dat de nieuwe werkwijze leidt tot een verbetering van het fiscale vestigingsklimaat en effectiever en efficiënter is. De nieuwe werkwijze leidt volgens de ondernemingen niet tot meer compliance. Volgens de behandelteams van de Belastingdienst wel. Dit is een opmerkelijk verschil; twee partijen die aan weerszijden van een samenwerking staan, waarbij de Belastingdienst meent dat de nieuwe werkwijze de compliance van de ondernemingen verbetert, terwijl de ondernemingen daar zelf niet van overtuigd zijn.

Mogelijk vinden de ondernemingen zichzelf al *compliant* en leidt de nieuwe werkwijze niet tot verdere verbetering daarvan. Een andere verklaring zou kunnen zijn dat niet alle respondenten even helder voor ogen heeft gestaan wat met *compliance* wordt bedoeld; in 2007 wordt de term in Nederland nog niet veelvuldig gebruikt.

De staatssecretaris gaat verder. Hoewel de onderlinge relatie door zowel de ondernemingen als de medewerkers van de Belastingdienst vóór de pilot al gemiddeld als 'goed' wordt aangemerkt, is er sindsdien toch nog meer verbetering opgetreden. Circa 30% van de respondenten geven een verbetering aan. Op de vraag of men tevreden is over de werkwijze en of men in de toekomst op deze wijze wil blijven werken, wordt overwegend positief gereageerd. Als voordeel van de werkwijze noemen de respondenten: het werken in de actualiteit, de snellere standpuntbepalingen en meer openheid tussen partijen. De ondernemingen noemen nog expliciet de vermindering van fiscale onzekerheden en de medewerkers van de Belastingdienst de betrokkenheid van het management van de Belastingdienst.

De staatssecretaris ontvangt ook suggesties voor verbetering van de werkwijze in de toekomst. Zo wordt volgens de respondenten in een aantal gevallen niet snel genoeg zekerheid gegeven op een voorgelegde casus. Uit de brief van de staatssecretaris blijkt helaas niet, hoelang het duurde voordat er zekerheid werd gegeven en welke termijn de respondenten wel 'snel genoeg' zouden vinden. Ook is door de respondenten gesuggereerd, om de belastinginspecteur in individuele gevallen meer zelfstandig te laten beslissen. Deze suggestie hangt enerzijds samen met de snelheid van reageren en anderzijds met de beperkte mogelijkheden van de inspecteur; fiscale rechtsvragen dienen (nog steeds) aan een betrokken kennisgroep te worden voorgelegd - wat vertragend kan werken - en vervolgens is de inspecteur aan het oordeel van de kennisgroep gebonden.²⁷² Dit wordt als belemmerend ervaren. De staatssecretaris laat weten dat ten aanzien van enkele suggesties al een verbeteringslag is gemaakt, maar dat ook in de toekomst aan verdere verbetering gewerkt zal blijven worden.

²⁷⁰ Brief staatssecretaris (De Jager) van Financiën, 12 april 2007, nr. DGB 2007-1685M.

²⁷¹ Ten tijde van het informeren van de Eerste Kamer waren er met 19 van de 20 ondernemingen uit de pilot convenanten gesloten. Naderhand is met nummer 20 ook een convenant gesloten.

²⁷² Zie ook Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB 2013), 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, Stcrt. 24 december 2013, nr. 35879, par. 2.3.

De uitkomsten van het pilotonderzoek bieden steun voor mijn veronderstelling dat horizontaal toezicht zou moeten leiden tot meer zekerheid over de belastingpositie en een betere relatie met de Belastingdienst. De uitkomsten roepen echter twijfel op, voor wat betreft de vermeende complianceverbetering en over een toe- of afname van de fiscale compliancekosten wordt in het geheel niets gezegd. Bovendien hebben de uitkomsten betrekking op zeer grote ondernemingen, zodat ze niet één op één zijn toe te passen op middelgrote ondernemingen. Hoewel de staatssecretaris tevreden is met de uitkomsten, bieden ze onvoldoende steun om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te beoordelen.

De uitkomsten van de enquête, in combinatie met de positieve reacties op een voorgestelde uitbreiding van het pilotonderzoek onder nog twintig zeer grote ondernemingen, sterkt de staatssecretaris in zijn opvattingen de werkwijze in de toekomst te continueren, ook buiten de kring van zeer grote ondernemingen.

3.3.3 Verdere uitrol naar middelgrote ondernemingen

Ten tijde van de invoering van horizontaal toezicht worden middelgrote ondernemingen nog niet als zodanig van zeer grote en MKB-ondernemingen onderscheiden.²⁷³ Het MGO-segment is in 2007 gevormd en wordt sinds 2008 apart behandeld. Sinds 2008 sluit de Belastingdienst ook veelvuldig individuele convenanten af met ondernemingen uit het MGO-segment.

De relatief beperkte omvang van het MGO-segment (met ruim tienduizend ondernemingen ten opzichte van bijvoorbeeld 1,2 miljoen MKB-ondernemingen²⁷⁴) maakt individuele klantbehandeling volgens de Belastingdienst mogelijk en de vaak grote financiële belangen in dit segment evenals de veelal ingewikkelde fiscale problematiek rechtvaardigen een dergelijke behandeling.²⁷⁵

Middelgrote ondernemingen die in aanmerking willen komen voor horizontaal toezicht moeten eigen verantwoordelijkheid *willen* en *kunnen* dragen voor de totstandkoming van een juiste belastingheffing. Het willen en kunnen dragen van eigen verantwoordelijkheid moet worden ondersteund door het niveau van de interne en fiscale beheersing van de onderneming. Dat is voor middelgrote ondernemingen niet anders dan voor zeer grote ondernemingen.

3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht beschreven. Centraal staat de vraag hoe het Nederlandse belastingtoezicht zich ontwikkelde van een traditioneel hiërarchische vorm naar een meer moderne horizontale vorm.

Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van drie subdeelvragen, die ik hieronder beantwoord.

Hoe is het tot horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht gekomen?

In de klassieke rechtsstaat is het overheidsoptreden altijd sterk verbonden geweest met de soevereine macht van de staat, ook in het belastingrecht. Een toenemende druk op de toezichtcapaciteit en snel veranderende maatschappelijke ontwikkelingen in de tweede helft van de twintigste eeuw - als de individualisering, internationalisering en de horizontalisering van de samenleving - brengen daar verandering in. Niet alleen de staat, maar ook de Belastingdienst, wordt in toenemende mate afhankelijk van de vrijwillige bereidheid van burgers en bedrijven om wettelijke regels na te leven en samen te werken bij de totstandkoming van een juiste belastingheffing.

²⁷³ De reorganisatiefocus uit 2003 was in eerste instantie gericht op de versterking van het toezicht aan de "bovenkant O"-segment (ZGO), waarna een kwaliteitsimpuls voor de tussencategorie (MGO) zou volgen. Zie Belastingdienst 2003, p. 18/19.

²⁷⁴ Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16, p. 20/21.

²⁷⁵ Belastingdienst (2007), *Beleidsplan MGO/OCK 2008-2012 'Samen zichtbaar'*, Belastingdienst september 2007.

Wat is voor de Belastingdienst de aanleiding geweest om op horizontaal toezicht over te gaan?

De horizontalisering van het belastingrecht raakte in stroomversnelling na de publieke commotie die was ontstaan over het optreden van de Belastingdienst tegen bewoners van woonwagencentrum 'De Vinkenslag'. De zogenoemde Vinkenslagaffaire is voor het Ministerie van Financiën aanleiding geweest om een onderzoek in te stellen naar *contra-legal* handelingen door de Belastingdienst. Uit het onderzoek volgen 22 maatregelen, waarvan de laatste inhoudt dat de Belastingdienst vormen van horizontaal toezicht moet gaan verkennen. Ook vormen kritiek uit het bedrijfsleven, internationale ontwikkelingen op het terrein van *corporate governance* en eigen ervaringen dat werken in het verleden lastig is, additionele impulsen om tot horizontaal toezicht over te gaan. Daarnaast sluit horizontaal toezicht aan bij ontwikkelingen in de samenleving, waarbij steeds vaker een beroep wordt gedaan op de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven.

Hoe verloopt de invoering van horizontaal toezicht in het Nederlandse belastingtoezicht?

De invoering van horizontaal toezicht gaat gepaard met een pilot onder twintig Nederlandse zeer grote ondernemingen (2005). De doelstelling van horizontaal toezicht is om 'in wederzijds vertrouwen te komen tot een goede, open relatie met de Belastingdienst, waarin snel zekerheid kan worden geboden, gewerkt wordt in de actualiteit en minder intensief toezicht achteraf noodzakelijk is'. Met nagenoeg alle ondernemingen uit de pilot heeft de Belastingdienst een convenant gesloten en de eerste ervaringen met de nieuwe werkwijze zijn positief. Deze positieve ervaringen resulteren in een verdere uitrol van het concept naar middelgrote ondernemingen (2008).

3.5 Bibliografie

Literatuur

Belastingdienst 2011, Leidraad MKB

Belastingdienst (2011), 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal dienstverleners', februari 2011, www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 A, Bedrijfsplan

Belastingdienst (2008), 'Bedrijfsplan 2008-2012', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 B, Tax Control Framework

Belastingdienst (2008), 'Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2007, Beleidsplan

Belastingdienst (2007), *Beleidsplan MGO/OCK 2008-2012 'Samen zichtbaar'*, Belastingdienst september 2007.

Belastingdienst 2003

Belastingdienst (2003), *Ondernemersbesluit reorganisatie Belastingdienst straks*, toelichtende notitie van de directeur-generaal Belastingdienst, versie 28 maart 2003.

Belastingdienst 1993, Modelrulings

Belastingdienst/Grote Ondernemingen Rotterdam, *Modelrulings*, september 1993.

De Blicck 2009

De Blicck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009, FED fiscale studiereserie nr. 5.

(Valerie) Braithwaite 2009

V. Braithwaite, *Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Cheltenham UK, Northampton USA: Edward Elgar 2009.

CHTB 2012, Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

Galle 2012

J.G.C.M. Galle, *Consensus on the comply or explain principle within the EU corporate governance framework: legal and empirical research* (diss. Rotterdam), Kluwer 2012, Uitgave vanwege het Instituut voor Ondernemingsrecht, nr. 86.

Gribnau 2013

J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels & J.C.M. van Sonderen (red), *'k Moet eerlijk zeggen. Vriendenbundel Henk van Arendonk*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 83 en in bijna ongewijzigde vorm *MBB 2013/07/08*.

Gribnau 2012 B

J.L.M. Gribnau, 'Wederkerigheid, samenleving en rechtsorde', in: Foblets, M. C., Hildebrandt, M. & Steenbergen, J. (eds.), *Liber Amicorum Rene Foqué*, Gent/Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2012, p. 49-70.

Gribnau en Hamers 2011

J.L.M. Gribnau en R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt', *WFR* 2011/154.

Gribnau 2009

J.L.M. Gribnau, 'Legitimiteit, recht en governance', in: P. Essers e.a. (red.), *Met recht: Liber Amicorum Theo Raaijmakers*, Deventer: Kluwer 2009, pp. 153-164.

Gribnau 2008 A

J.L.M. Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance', *WFR* 2008/6790.

Gribnau 2008 B

J.L.M. Gribnau, 'Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking', *NTFR* 2008/428.

Happé 2009

R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/5.

Happé 1999

R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht* (oratie Tilburg KUB), Deventer: Kluwer 1999.

Hofstra 1992

H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer 1992, zevende druk.

Huiskers-Stoop en Diekman 2012

E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231.

Hummels 2008

E. Hummels, *De achtergrond van de beginselen van de rechtsstaat en de Rule of Law*, Zeist 2008.

Klein Sprokkelhorst 2009 A

A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Het is de kunst om de relatie met de buitenwereld aan te gaan - Kors Kool over horizontaal toezicht', *Belasting_magazine* december 2009.

Klein Sprokkelhorst 2006

A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Het handhavingsconvenant: ruimere controlebevoegdheden voor de fiscus', *TFB* 2006/07.

Van Leijenhorst 2008

G.J. van Leijenhorst, 'Horizontaal toezicht: De weg naar een succesvol horizontaal toezicht', *Tribuut* 2008/02.

De Meij 1990

J.M. de Meij, *Inleiding tot het staatsrecht en het bestuursrecht*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990.

De Monté Verloren 2000

J.Ph. De Monté Verloren, *Hoofdlijnen uit de ontwikkeling der rechterlijke organisatie in de Noordelijke Nederlanden tot de Bataafse omwenteling*, bewerkt door J.E. Spruit, Deventer: Kluwer 2000 (en 1982).

Pfeil 2009

T.J.E.M. Pfeil, *Op gelijke voet, de geschiedenis van de Belastingdienst*, 2009.

Poelmann 2009

E. Poelmann, 'Van 'freies Ermessen' naar professionele rechtsbedeling', *TFB* 2009/08.

Poolen 2009

TH.W.M. Poolen, 'Horizontaal Toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16.

Van der Pot-Donner 2001

Van der Pot-Donner, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, bewerkt door: L. Prakke, J.L. de Reede en G.J.M. van Wissen, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 2001.

Van Soest 1995

A.J. van Soest, *Belastingen. Inkomstenbelasting, vermogensbelasting, vennootschapsbelasting, internationaal belastingrecht*, Arnhem: Gouda Quint 1995.

Stevens 2009

L.G.M. Stevens, 'Vertizontaal toezicht', *Tribuut* 2009/06.

Stevens 2006

L.G.M. Stevens, 'Spookvenanten', *WFR* 2006/455.

Van Wissen 1989

G.J.M. van Wissen, *Grondrechten*, Zwolle: Tjeenk Willink 1989.

Witteveen 1991

W.J. Witteveen, *Evenwicht van machten* (oratie KUB), Zwolle: Tjeenk Willink 1991.

WRR 2002

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu 2002.

Wet- en regelgeving

Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB 2013), 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, Stcrt. 24 december 2013, nr. 35879.

Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 (Invoering inkomstenbelasting onder Duitse bezetting), Besluit van den Secretaris-Generaal van het Departement van financiën van den 29sten Mei 1941 betreffende de inkomstenbelasting.

Besluit staatssecretaris van Financiën, 21 juli 1995 (Eenheid van beleid en uitvoering), V-N 1995, p. 2641, par. 1.

Brief staatssecretaris van Financiën, 29 september 2014 (Staatssecretaris rept over handhavingsbeleid), DGB/2014/5431U, V-N 2014/53.4.

Brief staatssecretaris van Financiën, 12 april 2007 (Evaluatie pilot ZGO), nr. DGB 2007/1685M.

Brief staatssecretaris van Financiën, 8 april 2005 (Aanpak vrijplaatsen), nr. DGB 2005/1109, *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4.

Brief staatssecretaris van Financiën, 8 april 2005 (Vaststelling van de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) voor het jaar 2005), *Kamerstukken II* 2004/05, 29 800 IXB, nr. 21.

Brief staatssecretaris van Financiën, 3 juni 2004 (Vrijplaatsenbrief), nr. DGB 2004-3005, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 643, nr. 2 (alsmede werkinstructie stand van zaken na de brief van 3 juni 2004) alsmede persbericht Ministerie van Financiën van 3 juni 2004 (Actieplan Vrijplaatsen), nr. 2004/085.

Brief minister voor bestuurlijke vernieuwing en koninkrijksrelaties, 1 december 2003 (Kabinetvisie Andere overheid), *Kamerstukken II* 2003/04, 29 362, nr. 1.

Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden van 24 augustus 1815, Stb. 1815, 45.

Kaderstellende visie op toezicht, *Kamerstukken II 2000/01*, 27 831, nr. 1: Minder last, meer effect zes principes van goed toezicht, *Kamerstukken II 2005/06*, 27 831, nr. 15 en *Kamerstukken II 2006/07*, 27 831, nr. 21.

Kamerstukken II, 2003/04, Aanhangsel, 1005 (Kamervragen Vinkenslag).

Nederlandse Corporate Governance Code; Code Tabaksblat na verkrijging wettelijke status op 30 december 2004 (art. 2:391, lid 4, BW), Stb. 2004, 747.

Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (UR BD 2003), regeling van 19 december 2002, Stcrt. 2002, 247.

Wet van 28 januari 1983, Stb. 1983, 33 (Aanpassing Grondwet gelijkheidsbeginsel), *Kamerstukken II 1978-1979*, 15 575, nr. 3, Memorie van toelichting (afschaffing belastingprivileges).

Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301 (AWR).

Wet van 29 april 1925, Stb. 1925, 171 (art. 31 AWR).

Wet van 11 januari 1918, Stb. 1918, 4 (Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting).

Wet van 19 december 1914, Stb. 563 (Wet inkomstenbelasting).

Wet van 2 oktober 1893, Stb. 1893, 149 (Wet voor bedrijfs- en andere inkomsten).

Wet van 27 september 1892, Stb. 1892, 223 (Wet voor belasting van inkomsten uit vermogen).

Wet van 21 mei 1819, Stb. 1819, 34 (Patentrecht).

4 De horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder

In het vorige hoofdstuk heb ik de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht beschreven. Onder invloed van maatschappelijke ontwikkelingen als de individualisering en internationalisering van de samenleving, is de Belastingdienst aan het eind van de twintigste eeuw en het begin van de eenentwintigste eeuw steeds meer aangewezen op de samenwerking met belastingplichtigen om een juiste belastingheffing tot stand te brengen. Dit hoofdstuk plaatst horizontaal toezicht in de maatschappelijke ontwikkeling naar horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder. Centraal staat de vraag onder welke randvoorwaarden horizontaal toezicht in het licht van wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* zou moeten werken, dat wil zeggen: zou moeten leiden tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

Om deze vraag te beantwoorden behandel ik Van der Burgs ideeën over een interactieve omgang met wetgeving in de uitvoeringspraktijk (par. 4.1), Ayres & Braithwaites ideeën over een responsieve handhaving van regelgeving (par. 4.2) en Sigler & Murphy's ideeën over een interactieve omgang met compliance tussen ondernemingen en de overheid (par. 4.3). In paragraaf 4.4 sluit ik af met een deelconclusie, waarbij ik tevens randvoorwaarden schets waaronder horizontaal toezicht *in theorie* zou moeten werken.

4.1 Van der Burgs ideeën over een interactieve omgang met wetgeving

In Van der Burgs ideeën over een *interactieve omgang* met wetgeving in de uitvoeringspraktijk²⁷⁶, vind ik aanknopingspunten dat op belastingplichtigen afgestemd toezicht (maatwerk) zou moeten werken. Op basis van de *Interactive Legislation*-theorie van Van der Burg veronderstel ik dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid en tot een betere relatie met de Belastingdienst. Voor de veronderstelling dat horizontaal toezicht leidt tot een vermindering van fiscale compliancekosten, vind ik in de theorie van Van der Burg geen aanknopingspunten.

Van der Burgs ideeën over een interactieve omgang met wetgeving komen voort uit de ideeën van een eind twintigste eeuw opgekomen stroming van wetenschappers, die zich in reactie op almaar uitdijende en in hun ogen veelal weinig effectieve instrumentalistische wet- en regelgeving, bezighoudt met de *communicatieve* functie van wetgeving.²⁷⁷

Binnen deze stroming zijn twee hoofdstromingen te onderscheiden: ik noem ze de *symbolische* en de *interactieve* benadering van wetgeving. Het is echter mijn indruk dat er evenzoveel benamingen voor de stromingen zijn als onderzoekers die zich ermee bezighouden.²⁷⁸

Zo wordt de symbolische benadering ook wel de negatiefsymbolische benadering²⁷⁹ of de *Symbolic Working or Communicative approach*²⁸⁰ genoemd en de interactieve benadering ook wel de positiefsymbolische²⁸¹, *Social Working*²⁸² of *Interactive Legislation*-benadering²⁸³.

²⁷⁶ Van der Burg 2005, p. 255: "A communicative approach certainly should take a much broader focus than on rules alone. Both with regard to official law and with regard to the connected practice, we need to pay attention to the full range of what law encompasses: not only traditional doctrinal elements such as rules, principles, values, ideals and concrete decisions in cases, it also involves attitudes, stories, metaphors, conflicting perspectives, procedures and so on."

²⁷⁷ Zie W.J. Witteveen, 'Turning to communication in the study of legislation', in: Zeegers, Witteveen en Van Klink 2005 Ch. 2, p. 17-45.

²⁷⁸ Van der Burg 2005, p. 245: "The most important problem with the juxtaposition of these two approaches, however, is that there is not one communicative or symbolic working approach; there is, rather, a family of approaches that have some points in common but differ widely on other points".

²⁷⁹ Van Klink (1998, p. 47) merkt van normconform gedrag onafhankelijke effecten van wetgeving, om bijvoorbeeld electoraal te scoren, de regering een modern en dynamisch imago te geven of de waarden van een sociale groep te

Beide hoofdstromingen zijn geïnteresseerd in het communicatieproces tussen overheid en burgers bij de ontwikkeling van wetgeving en de toepassing ervan in de rechtspraak. De *symbolische* benadering van wetgeving richt zich vooral op het communicatieproces *na* totstandkoming van de wetgeving.²⁸⁴ Het doel van onderzoek is het verkrijgen van inzicht in het *functioneren* van wetgeving in de samenleving.²⁸⁵ Bijvoorbeeld het functioneren van onder grote politieke druk tot stand gekomen symbolische wetgeving, waarbij de waarden van een bepaalde sociale groep worden bekrachtigd ten koste van die van anderen.²⁸⁶

De *interactieve* benadering van wetgeving richt zich vooral op het communicatieproces *voorafgaand* aan de totstandkoming van wetgeving.²⁸⁷ Het doel van onderzoek is het verkrijgen van inzicht in de *normontwikkeling* binnen de samenleving.²⁸⁸ Bijvoorbeeld bij lastige ethische kwesties als abortus, euthanasie en biomedische experimenten.

De ideeën van Van der Burg komen voort uit de stroming die zich bezighoudt met de interactieve benadering van wetgeving. Van der Burg is echter niet alleen pleitbezorger van een interactief proces bij de ontwikkeling van wetgeving en de toepassing ervan in de rechtspraak, maar in de gehele verdere interpretatie- en uitvoeringspraktijk. Van der Burg pleit voor wetgeving die geschikt is om maatwerk toe te passen in de omgang met burgers; het gebruik van open normen kan daarbij helpen.

De ideeën van Van der Burg vormen niet zozeer een breuk met de andere aanhangers van de interactieve benadering van wetgeving, maar verruimen het accent van interactiviteit bij de *ontwikkeling* en *toepassing* van wetgeving naar interactiviteit bij het proces van de *uitvoering*.²⁸⁹

Zie onderstaand overzicht van de stromingen binnen de communicatieve benadering van wetgeving.

bekrachten ten koste van die van anderen, aan als negatiefsymbolische effecten van wetgeving. Omdat deze effecten in de geestelijke sfeer liggen, maar vaak sterk politiek beïnvloed zijn, noemt Van Klink ze negatiefsymbolisch (Van Klink 2014, p. 9). Vgl. W. van der Burg, 'The expressive and communicative functions of law, especially with regard to moral issues', in: *Law and Philosophy*, ISSN 0167-5249, 2001, vol. 20, p. 41: "If however, it expresses controversial values and identities or ineffectively communicates certain standards, this law is a form of negative symbolic legislation".

²⁸⁰ B. van Klink, 'An effective-historical view on the symbolic working of law', in: Zeegers, Witteveen en Van Klink 2005, Chap. 6, p. 113-147. In dit werk nuanceert Van Klink het verschil tussen negatief- en positiefsymbolische wetgeving, door in te zien dat de scheiding niet zo strikt is als hem aanvankelijk leek.

²⁸¹ Van Klink (1998, p. 47) merkt de van normconform gedrag onafhankelijke effecten, die betrekking hebben op het proces van zingeving en communicatie rondom een wet en bijdragen aan de directe of indirecte werkzaamheid ervan, aan als de positiefsymbolische effecten van wetgeving. Ook deze effecten liggen in de geestelijke sfeer, maar door het zingevende karakter noemt Van Klink ze positiefsymbolisch. Vgl. Van der Burg 2001, p. 41: "If a law expresses and effectively communicates common and shared values and identities, it may have what might be called a positive symbolic function".

²⁸² Van der Burg 2005.

²⁸³ Van der Burg 2014, p. 145.

²⁸⁴ Deze benadering wordt vooral vertegenwoordigd door wetenschappers van de universiteit Leiden, zoals W.J. Witteveen (1991, later Tilburg) en B. van Klink (1998, later VU Amsterdam) en uit Groningen: J. Stamhuis (2006).

²⁸⁵ Van der Burg 2005, p. 246: "One line of research (...) focused on the regulatory crisis and argues that attention for the communicative dimensions of law might result in a better understanding of how law functions in temporary society".

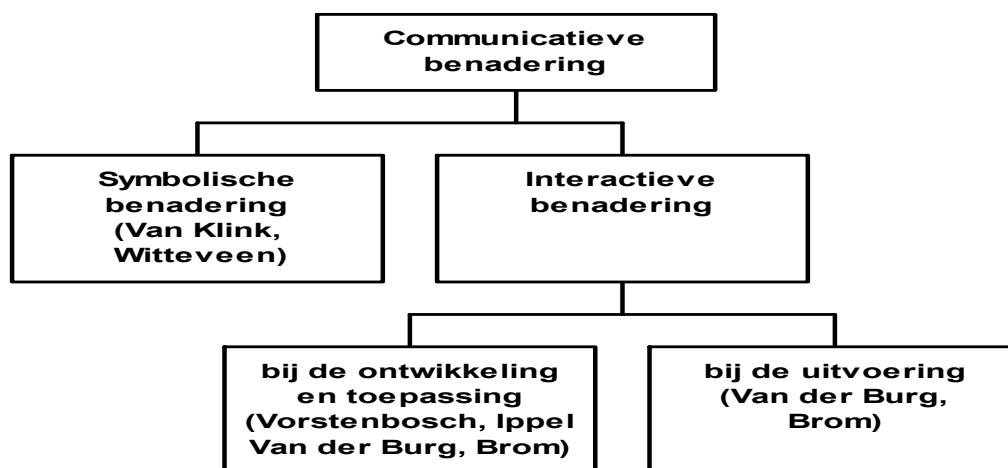
²⁸⁶ Van Klink 1998, p. 47. Symbolische wetgeving kan worden omschreven als wetgeving met een gelaagde betekenisstructuur (Van Klink 2014, p. 8): De primaire (of letterlijke) betekenislaag bevat de materiële wetsbepaling alsmede bepalingen voor handhaving en sanctionering daarvan en de secundaire (of symbolische) betekenislaag bevat de geestelijke waarde die door de wetgever aan de bepaling is toegekend. Door een symbolische benadering van wetgeving, ontstaat er oog voor andere effecten van wetgeving, dan alleen de effecten van de materiële wetsbepaling zelf (Van Klink 1998, p. 48).

²⁸⁷ Deze benadering wordt vooral vertegenwoordigd door wetenschappers van de universiteit van Utrecht, zoals J. Vorstenbosch en P. Ippel (1994) en de universiteit Tilburg, zoals F.W.A. Brom (1997 en 2000, later Utrecht), W. van der Burg (2000, 2005 en 2014, later Erasmus Rotterdam) en L. Poort (2013).

²⁸⁸ Van der Burg 2005, p. 246: "The other line of research (...) focused on how our society and our political and legal institutions deal with issues in biomedical ethics and how they should deal with them, and found that communicative or interactive approaches were strongly emerging in this field and that these approaches could also be normatively justified".

²⁸⁹ W. van der Burg, 'Het primaat van de praktijk', in: B. van Klink & W. Witteveen (red.), *De overtuigende wetgever*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 2000, p. 121: "Het primaat van de wet wordt aldus – althans in interactionistische visies op recht – gedeeltelijk vervangen door het primaat van de praktijk".

Figuur 4: Overzicht van de stromingen binnen de communicatieve benadering van wetgeving



Voortzetting van het interactieve proces in de gehele verdere interpretatie- en uitvoeringspraktijk, helpt volgens Van der Burg om inzicht te krijgen in zowel het functioneren van wetgeving in de samenleving als in de verdere normontwikkeling binnen die samenleving. Het verkregen inzicht kan weer worden gebruikt bij de verdere ontwikkeling van wetgeving en de toepassing ervan in de rechtspraak. Het interactieve proces tussen overheid en burgers wordt met voortzetting ervan in de gehele verdere interpretatie- en uitvoeringspraktijk een *voortdurend* proces van normontwikkeling.²⁹⁰

In deze paragraaf ga ik nader in op het onder invloed van maatschappelijke ontwikkelingen veranderde klassieke wetgevingsmodel, op de ontwikkeling van centrale aansturing door de overheid naar een interactief proces waaraan meerdere betrokken partijen deel kunnen nemen, op de voortzetting van het interactieve proces tussen overheid en burgers in de uitvoeringspraktijk en waarom horizontaal toezicht in het licht van Van der Burgs ideeën over *Interactive Legislation* zou moeten werken. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

4.1 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Van der Burgs ideeën over *Interactive Legislation* moeten werken?

4.1.1 Maatschappelijke ontwikkelingen veranderen klassiek wetgevingsmodel

Het klassieke wetgevingsmodel is volgens Van der Burg altijd sterk verbonden geweest met de idee van de soevereine macht van de staat; de staat zorgt voor codificatie van regels die vervolgens door sancties worden afgedwongen (par. 3.1.1). Codificatie geeft burgers weliswaar rechtszekerheid, maar in het klassieke wetgevingsmodel is het alleen de staat die bepaalt welke regels gecodificeerd worden en welke niet.²⁹¹ Voor de gewone burger valt daar nauwelijks invloed op uit te oefenen. Volgens Van der Burg is de gedachte dat burgers door de staat opgelegde normen zonder meer volgen door de tijd ingehaald; de autoritaire wijze waarop de staat in het klassieke wetgevingsmodel maatschappelijke normen stelt en handhaaft past niet meer in de moderne maatschappij.²⁹² Volgens Van der Burg heeft het klassieke wetgevingsmodel zich aan het eind van de twintigste eeuw ontwikkeld tot een meer interactief proces, waaraan meerdere maatschappelijke groepen deelnemen en waarin de staat een belangrijke maar niet noodzakelijk een centrale rol speelt.²⁹³

²⁹⁰ Van der Burg 2005, p. 256. Zie ook Van der Burg 2014, p. 145: "(...) the separate processes of norm development and norm implementation are merging into one continuous process of norm development and implementation". Zie ook Van der Burg 2000, p. 114, onder 5.

²⁹¹ Vgl. J. Vorstenbosch en P. Ippel, 'De weg naar de wet. Wetgeving over ethische kwesties: een interactief proces', in: W. van der Burg en P. Ippel, *De Siamese tweeling. Recht en moraal in de biomedische praktijk*, Assen: Van Gorcum & Comp 1994, p. 52.

²⁹² W. van der Burg en F.W.A. Brom, 'Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm', in: *Ethical Theory and Moral Practice*, 3: 57-75, Kluwer Academic Publishers 2000, p. 60.

²⁹³ Van der Burg 2005, p. 250. Zie ook Van der Burg 2014, p. 145: "I argued that, at least in societal fields with a strong ethical dimension, the development of legal norms is shifting from a vertical model in which the legislator

Drie naoorlogse maatschappelijke ontwikkelingen hebben volgens Van der Burg verandering gebracht in het klassieke centraal aangestuurde wetgevingsmodel²⁹⁴:

- 1) De horizontalisering van de samenleving;
- 2) Snelle normveranderingen door individualisering en internationalisering van de samenleving; en
- 3) Snelle technologische ontwikkelingen in - onder meer - de biomedische industrie.

Ik ga kort op de drie ontwikkelingen in.

De horizontalisering van de samenleving

In Nederland - maar ook in andere westerse landen - zijn traditioneel hiërarchische verhoudingen in families, op scholen, binnen universiteiten, in ondernemingen en organisaties in de loop van de twintigste eeuw steeds minder dominant geworden.²⁹⁵ Deze *horizontalisering van hiërarchische verhoudingen* is ook terug te zien in de overheidsopvattingen over de omgang met burgers. De overheidsmacht in het klassieke model heeft plaats moeten maken voor overheidsgezag in een meer modern model; onvoldoende acceptatie van centraal opgelegde normen en onvoldoende macht om naleving ervan af te dwingen, heeft de overheid het belang doen inzien om burgers te betrekken bij de ontwikkeling van wetgeving.²⁹⁶

Snelle normveranderingen door individualisering en internationalisering

De horizontalisering van de samenleving hangt nauw samen met de snelle normveranderingen door individualisering en internationalisering aan het einde van de jaren zestig. Vooral na de ontzuiling laten burgers zich steeds minder beïnvloeden door de staat, de kerk, de school of de vader van een gezin.²⁹⁷

Burgers bepalen in toenemende mate zelf hun waarden en normen. Burgers verleggen daarbij niet alleen grenzen in hun opvattingen, maar ook letterlijk door overzeese activiteiten aan te gaan. Door de snel veranderende opvattingen en de toenemende overzeese activiteiten vermindert het zicht van de overheid op regelnaleving. Vanuit de gedachte dat regels beter worden nageleefd wanneer daarover meer consensus bestaat, verlegt de overheid haar focus naar interactie met burgers; niet alleen bij de ontwikkeling van wetgeving maar ook bij de toepassing ervan in de rechtspraak.

Snelle technologische ontwikkelingen

Naast maatschappelijke ontwikkelingen als de horizontalisering, individualisering en internationalisering van de samenleving, is het klassieke wetgevingsmodel ook beïnvloed door snelle technologische ontwikkelingen (in onder meer de biomedische industrie). Aan het begin van de jaren tachtig staat de staat voor de lastige taak om enkele moeilijk codificeerbare ethische kwesties in wetgeving om te zetten. Naast vraagstukken over biomedische ethiek (zoals dier- en embryo experimenten) gaat het om kwesties als abortus, anti-discriminatie en euthanasie. Traditioneel instrumentele wetgeving schiet veelal tekort als het gaat om regulering van complexe ethische zaken.²⁹⁸ Het gebruik van open normen kan dan een brug slaan tussen de noodzaak tot codificatie en de vaak complexe kwesties; open normen creëren ruimte voor interactie tussen overheid en burgers, wat vervolgens weer kan helpen bij de codificatie van de lastige kwesties.

authoritatively sets standards for society, to a more horizontal, interactive process in which various social actors participate; and among them, the legislator has an important, though not necessarily central role".

²⁹⁴ Van der Burg 2005, p. 248.

²⁹⁵ Van der Burg 2005, p. 248: "In the Netherlands and other Western societies, the model of vertical power relations with a top-down command structure is becoming less dominant, in the family, in schools and universities, in organisations and in society at large".

²⁹⁶ Van der Burg en Brom 2000, p. 61.

²⁹⁷ Van der Burg 2001, p. 35: "Autonomous citizens tend to base their moral views less on traditional views as brought forward by authorities such as churches or legislators; they increasingly decide for themselves which morality they wish to follow".

²⁹⁸ Van der Burg 2000, p. 111: "Door de sterk morele lading van de thema's heeft de wet weinig vanzelfsprekend gezag. Iemand die overtuigd is van de morele juistheid van zijn of haar handelen (of zelfs meent een morele plicht te hebben) trekt zich vaak niet veel aan van een daarmee strijdige wet".

4.1.2 Van centrale aansturing naar een interactief proces

Tegen het eind van de twintigste eeuw heeft het klassieke door de staat centraal aangestuurde wetgevingsmodel plaats gemaakt voor een meer *interactief proces*, waaraan meerdere bij de ontwikkeling en toepassing van wetgeving betrokken partijen kunnen deelnemen.²⁹⁹ In een interactief proces tot stand gekomen wetgeving heeft vaak een op consensus berustend meer algemeen karakter.³⁰⁰ Op consensus berustende wetgeving is veelal meer gebaat bij open normen dan bij meer concrete ge- en verboden, zoals vaak bij instrumentalistische wetgeving worden gebruikt.³⁰¹ Open normen moeten echter nog wel - in de interactie tussen wetgever, rechterlijke macht en de samenleving - een *nadere invulling* krijgen. Interactieve wetgeving heeft dan ook veelal een tweeledige functie: enerzijds is er de open norm en anderzijds de opdracht aan de 'interpretatie-gemeenschap' om die open norm in het licht van een concrete situatie zo passend mogelijk in te vullen. Die interpretatieruimte moet echter niet te groot zijn, omdat de wetgeving dan te weinig sturing geeft en haar effectiviteit verliest.³⁰² Volgens Van der Burg is het van belang dat open normen tenminste de basisidealen, basisdoelstellingen en basisbeginselen van overheidsbeleid tot uitdrukking brengen. Door het gebruik van open normen kan de interactieve wetgever een overlegstructuur in het leven roepen, waarmee het interactieve proces ook na de totstandkoming van de wetgeving kan worden voortgezet.

4.1.3 Voortzetting interactief proces in de uitvoeringspraktijk

De ideeën van Van der Burg zijn er niet alleen op gericht om wetgeving *communicatiever* te maken in de zin van overleg tussen overheid en burgers bij de ontwikkeling ervan, maar ook *responsiever* in de zin van het gebruik van open normen om een situatiegerichte toepassing mogelijk te maken en *interactiever* in de zin van voortzetting van het interactieve proces in de uitvoeringspraktijk. Het gebruik van open normen geeft uitvoeringsinstanties ruimte om *flexibel* te zijn in de omgang met burgers en *maatwerk* toe te passen.³⁰³ Ook lagere overheden moeten volgens Van der Burg ruimte krijgen om maatwerk toe te passen en het toezicht voor de ene burger anders in te richten dan voor de ander. Voortzetting van het interactieve proces in de gehele interpretatie- en uitvoeringspraktijk zal leiden tot betere aansluiting bij de behoeften van burgers, meer draagvlak creëren onder betrokkenen en een grotere bereidheid teweeg brengen om op interactieve wijze tot stand gekomen wetgeving, afspraken en andere oplossingen ook na te leven.³⁰⁴

4.1.4 Eerste theoretische randvoorwaarde: interactieve uitvoering

Binnen de grenzen die fiscale wet- en regelgeving, algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur stellen, geeft de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst ruimte om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddunken in te richten.

²⁹⁹ Van der Burg 2005, p. 257/258: "There are a number of actors who may deal with moral and legal change and can help to solve problems, and the legislator is only one of them".

³⁰⁰ Zie bijvoorbeeld J.N. Stamhuis, *Conflicting Interests in de Corporate Regulation. An exploration of the Interactionist Approach to Legislation in Employee Participation and Corporate Governance* (diss. Groningen), Enschede: Gildeprint Drukkerijen 2006. Volgens Stamhuis komt wetgeving veelal voort uit een compromis, waarbij de wetgever een keuze heeft moeten maken uit de verschillende normen. Consensus is dan niet meer dan een dekmantel om de gemaakte politieke keuzen te verhullen. Stamhuis maakt onderscheid tussen een 'abstract-betekenisloze' consensus, een voorgewende consensus en een consensus die het product is van een compromis. Zie ook L. Poort, *Consensus & Controversies in Animal Biotechnology. An Interactive Legislative Approach to Animal Biotechnology in Denmark, Switzerland, and the Netherlands*, Den Haag: Eleven International Publishing 2013, over de ruimte voor verscheidenheid in gezichtspunten, als alternatief voor consensus bij de ontwikkeling van wetgeving (p. 157).

³⁰¹ Van Klink 2014, p. 10.

³⁰² Vgl. Essers 2009, par. 2: "Als aan deze randvoorwaarden niet wordt voldaan, dat wil zeggen er is onvoldoende duidelijkheid over doel en strekking van de wet dan wel er is geen sprake van een voldoende communicatieve houding van de Belastingdienst en bereidheid tot vooroverleg, dan is de belastingplichtige in de regel beter af met niet-open normen in de wet, dat wil zeggen die zo gedetailleerd mogelijk in de wet zijn uitgewerkt".

³⁰³ Vgl. L.G.M. Stevens, 'Terugkoppeling door het Ondernemersklankbord Regeldruk', in: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008, p. 143: "Met open normen wordt een grotere vrijheid en creativiteit aan de ondernemer en de burger gelaten om in zijn concrete situatie vorm te geven aan de invulling van de bedoeling van de regel".

³⁰⁴ Van der Burg en Brom 2000, p. 64 en 68. Vgl. Gribnau 2015 B, par. 5: "Communicative regulation depends on reciprocal interaction rather than unilateral commands and may be better capable of responding to the expectations, interests and preferences of a community".

De vrije beoordelingsruimte maakt het mogelijk om op flexibele wijze met belastingplichtigen om te gaan en maatwerk toe te passen, door het toezicht voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander. De ruimte voor flexibilisering van het belastingtoezicht kan worden gevonden in open normen (zoals het nader in te vullen begrip *goed koopmansgebruik* voor de berekening van de jaarwinst, art. 3.25 Wet IB), maar is evenzeer gelegen in de totstandkoming van een interactief proces tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen bij de toepassing van de veelal striktere fiscale normen in de uitvoeringspraktijk.

Horizontaal toezicht maakt een interactief proces mogelijk. Onder horizontaal toezicht kan het convenant dienen als kader waarbinnen het interactieve proces tot stand kan komen. Door in onderling overleg nadere invulling te geven aan de convenantafspraken, kan maatwerk worden geleverd in het streven naar een zo effectief en efficiënt mogelijk belastingproces om een juiste belastingheffing tot stand te brengen.³⁰⁵ Niet de convenantafspraken zelf vormen het gewenste maatwerk, maar de *interactieve omgang* ermee in de uitvoeringspraktijk.

In het licht van de *Interactive Legislation*-theorie van Van der Burg zou horizontaal toezicht moeten werken. Fiscale oplossingen die in een interactief proces tot stand zijn gekomen zouden moeten leiden tot een betere naleving door belastingplichtigen (een betere compliance), beter moeten aansluiten bij de situatie van belastingplichtigen (meer zekerheid) en een groter draagvlak moeten creëren voor gemaakte afspraken (een betere relatie).³⁰⁶ Deze aanknopingspunten bieden een kader om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht *in theorie* te toetsen.

Om een kader te schetsen teneinde de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht *in theorie* te toetsen, meen ik dat in het licht van de *Interactive Legislation*-theorie van Van der Burg moet zijn voldaan aan de volgende randvoorwaarde:

- binnen de ruimte die de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst biedt om belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven anders te behandelen dan belastingplichtigen die dat niet willen of niet kunnen, dienen convenantaanslagen het resultaat te zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingschuld.

4.2 Ayres & Braithwaites ideeën over een responsieve handhaving van regelgeving

In de vorige paragraaf heb ik Van der Burgs ideeën over een interactieve omgang met wetgeving in de uitvoeringspraktijk beschreven. Deze paragraaf gaat over Ayres & Braithwaites ideeën over een responsieve handhaving van regelgeving. Ayres & Braithwaite menen dat toezichthouders op zoek moeten gaan naar het meest geschikte toezichtinstrument in een bepaalde situatie. De mogelijkheid om te straffen en de mogelijkheid om regelovertreeders op een moraliserende manier te benaderen, moeten daarbij worden gecombineerd. In deze paragraaf ga ik nader in op het door Ayres & Braithwaite bepleite sociale drukmiddel van *naming* en *shaming*, op de keuze tussen straffen of samenwerken, op de handavingspiramide van Braithwaite en waarom horizontaal toezicht in het licht van Ayres & Braithwaites ideeën over *Responsive Regulation* zou moeten werken. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

4.2 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Ayres & Braithwaites ideeën over *Responsive Regulation* moeten werken?

³⁰⁵ Vgl. Van der Burg en Brom 2000, p. 72: "For example, the use of covenants between societal sectors or fields, on the one hand, and government agencies, on the other, fits in with a broader trend towards what in Dutch is called *onderhandelend bestuur* ('negotiated public policy making').".

³⁰⁶ Vgl. Alm, Kirchner en Muehlbacher 2012, p. 144: "Feld and Frey (2007) argue that tax compliance can be enhanced by maintaining good relationships between government, the tax authorities, and taxpayers. In such a setting, taxpayers do not see themselves as subjects but as partners in cooperation, and politicians and tax authorities are entrusted with the task of frugally managing the tax budget and responding to the needs of the population".

4.2.1 Naming en shaming als sociaal drukmiddel

Burgers hebben veelal drie redenen om regels na te leven: 1) de angst voor bestraffing, 2) morele overwegingen en 3) sociale druk.³⁰⁷ Volgens Ayres & Braithwaite vindt regelnaleving niet zozeer plaats vanuit de angst voor bestraffing, maar veeleer vanuit morele overtuiging en sociale druk.³⁰⁸ Sociale druk kan worden uitgeoefend door wat Braithwaite noemt: *shaming*. *Shaming* of *to shame*, kan volgens de Van Dale (EN/NL) worden uitgelegd als het 'beschamen' of het 'te schande maken', maar ook het 'zich schamen' of het 'ontwikkelen van schaamtegevoelens'. Braithwaite omschrijft *shaming* als: alle sociale processen die afkeuring uitdrukken, met de intentie of het resultaat wroeging op te roepen bij de beschaamde persoon en/of veroordeling door andere personen, die van de beschaming op de hoogte zijn.³⁰⁹ Volgens Braithwaite maakt het bij *shaming* niet uit of het om burgers of ondernemingen gaat.³¹⁰ Ook ondernemingen hebben een 'geweten' en willen graag de wet gehoorzamen. Ondernemingen zijn gesteld op een goede reputatie en werknemers willen graag trots kunnen zijn op het bedrijf waar ze werken.³¹¹ De angst voor reputatieschade heeft volgens Braithwaite dan ook niet zozeer een financiële, maar veeleer een morele basis; een moraliserende benadering werkt dan beter, dan een op afschrikking gebaseerde straf.

Braithwaite gaat er in zijn moraliserende benadering vanuit dat regelovertridders het hardst worden geraakt als hun onwenselijke gedrag publiekelijk wordt veroordeeld (*naming*).³¹² Schaamtegevoelens zullen hen ervan weerhouden nogmaals in de fout te gaan.³¹³ Regelovertridders moeten volgens Braithwaite na overtreding wel weer een kans krijgen om in de gemeenschap te worden opgenomen³¹⁴; verstoting kan leiden tot onverschilligheid, waardoor het *shaming*-effect weer verloren kan gaan.³¹⁵

Een moraliserende benadering helpt onwenselijk gedrag te veranderen. Mocht de moraliserende benadering niet resulteren in de gewenste verandering, dan moet het volgens Ayres & Braithwaite mogelijk zijn om alsnog te straffen. *Responsive Regulation* werkt volgens Ayres & Braithwaite dan ook beter in ontwikkelde landen met voldoende bestraffingscapaciteit, dan in ontwikkelingslanden waar die capaciteit veelal ontbreekt.³¹⁶ Ontwikkelingslanden en landen met een beperkte bestraffingscapaciteit zouden zich moeten richten op samenwerking met derdepartijen die wel over voldoende capaciteit beschikken.³¹⁷

³⁰⁷ Zie onder meer Nonet & Selznick 1978, p. 16 en Selznick 1992, p. 470/471.

³⁰⁸ J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge: Cambridge University 1989, p. 55.

³⁰⁹ Braithwaite 1989, p. 100: "Shaming means all social processes of expressing disapproval which have the intention or effect of invoking remorse in the person being shamed and/or condemnation by others who become aware of the shaming."

³¹⁰ Braithwaite 1989, p. 126.

³¹¹ J. Braithwaite & B. Fisse, *The Impact of Publicity on Corporate Offenders*, Albany: State University of New York Press 1983, p. 247.

³¹² Braithwaite 1989, p. 82.

³¹³ (Valerie) Braithwaite 2009, p. 155: "Shame acknowledgement occurs when individuals admit and accept responsibility for wrongdoing and set about making amends for the harm done. The strategy is one of realizing one's shame and guilt, and finding the courage to get the problem out into the open, fix things up as best one can, and move on."

³¹⁴ Braithwaite noemt dit *reintegrative shaming*. Zie Braithwaite 1989, p. 55: "Reintegrative shaming means that expressions of community disapproval, which may range from mild rebuke to degradation ceremonies, are followed by gestures of reacceptance into the community of law-abiding citizens." Zie ook T. Makkai en J. Braithwaite, 'Reintegrative shaming and compliance with regulatory standards', *Criminology* 1994, Vol. 32, nr. 3, p. 361: "Nursing homes visited by teams with a reintegrative shaming ideology display significantly improved compliance in the period following the inspection. Nursing homes visited by inspection teams with a more stigmatizing attitude toward noncompliance display an approximately equal drop in compliance. The performance of homes visited by tolerant and understanding inspection teams falls between these two extremes".

³¹⁵ Braithwaite noemt dit *disintegrative shaming of stigmatization*. Zie Braithwaite 1989, p. 55: "Disintegrative shaming (stigmatization), in contrast, divides the community by creating a class of outcast. (...) When we become outcasts we can reject our rejectors and the shame no longer matters to us." Vgl. A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Belastingontduiking, horizontaal toezicht en compliance. Over de noodzaak van interdisciplinair onderzoek voor de fiscaliteit', *TFB* 2011/06, par. 6: "Een 'cops & robbers'-benadering leidt ertoe dat belastingplichtigen het gezag van de dienst niet (langer) erkennen en hun betrokkenheid bij het algemeen belang verliezen".

³¹⁶ Ayres & Braithwaite 1992, ch. 2, *The Benign Big Gun*. Zie ook J. Braithwaite, 'Responsive Regulation and Developing Economies', *Elsevier* 2006, World Development, Vol. 34, No. 5, p. 884: "Responsive Regulation is an approach designed in developed economies. (...) Responsive Regulation does require a big stick at the peak of an enforcement pyramid and big sticks are expensive, as well as demanding upon state capacities in other ways".

³¹⁷ Ayres & Braithwaite 1992, ch. 3, *Tripartism*. Zie ook Braithwaite 2006, p. 888: "Because states are at great risk of capture and corruption by businesses, even greater risk where regulatory bureaucrats are poor, Ayres & Braithwaite argue for central importance of third parties, particularly NGOs (non-governmental organisations, *EHS*), to be directly involved in regulatory enforcement oversight", en p. 892: "It is that weaker actors can become stronger by networking with other weaker actors".

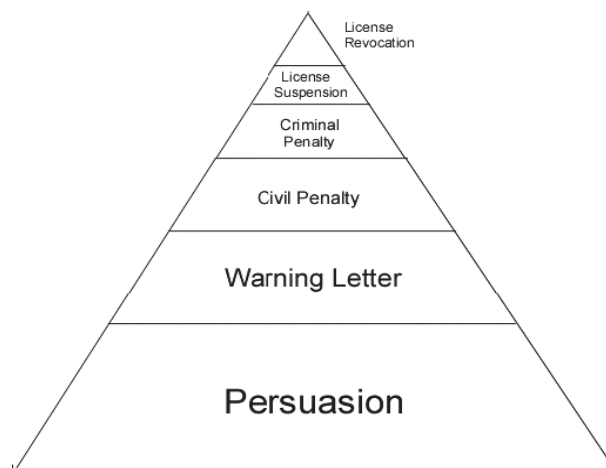
4.2.2 De keuze tussen straffen of samenwerken

Ayres & Braithwaite menen dat een toezichthouder zijn reactie op regelovertreding moet afstemmen op de houding en beweegredenen van de regelovertreder. Afhankelijk van die houding en beweegredenen moet de toezichthouder kiezen tussen straffen of samenwerken. Alleen straffen zal leiden tot een verharde opstelling van de regelovertreder en een afname van zijn of haar maatschappelijke betrokkenheid. Slechts samenwerken, geeft onwelwillenden de ruimte om regelnaleving te ontlopen. Ayres & Braithwaite pleiten voor een benadering waarbij de keuze tussen straffen of samenwerken wordt gecombineerd. Regelovertreeders die bereid zijn hun gedrag te verbeteren, moeten volgens Ayres & Braithwaite in vergelijking tot regelovertreeders die dat niet willen, worden beloond met een mildere reactie. Ayres & Braithwaite menen dat de mogelijkheid tot straffen achter de hand moet worden gehouden: samenwerken waar kan, straffen waar nodig.³¹⁸

4.2.3 De piramide van Braithwaite

Ayres & Braithwaite visualiseren hun ideeën over een responsieve benadering van regelovertreding aan de hand van een al eerder door Braithwaite ontwikkelde handhavingspiramide.³¹⁹ Deze piramide ziet er als volgt uit.³²⁰

Figuur 5: Handhavingspiramide voor individuele ondernemingen van Ayres en Braithwaite



Bron: Ayres & Braithwaite 1992, p. 35.

De piramide combineert het traditioneel repressieve handhavingsmodel met een meer moderne moraliserende benadering. Uitgangspunt is dat ondernemingen wettelijke regels vrijwillig naleven. Ondernemingen worden verondersteld eigen verantwoordelijkheid te dragen en maatregelen te treffen om niet-naleving te voorkomen. Toezichthouders zien toe op het nalevingsproces en treffen indien nodig maatregelen.

De eerste reactie op regelovertreding (figuur 5) moet volgens Braithwaite gericht zijn op overtuiging van de onderneming om ongewenst gedrag te veranderen (*Persuasion*). Een overtuigend gesprek leidt mogelijk tot de gewenste gedragsverandering, waarna de regels alsnog worden nageleefd. Mocht een op samenwerking gericht gesprek niet helpen, dan kan de toezichthouder de regelovertreder een waarschuwingsbrief sturen (*Warning Letter*).

³¹⁸ Vergelijk P. Mascino en E. van Wijk, 'Vis ruikt nou eenmaal zo', *Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit*, *Tijdschrift voor Criminologie* 2008 (50) 2, p. 115, die het de meest geschikte handhavingstijl in een specifieke context noemen.

³¹⁹ Voor het eerst in: J. Braithwaite, *To punish or to persuade – Enforcement of Coal Mine Safety*, Albany: State University of New York Press 1985. Braithwaite heeft zijn handhavingspiramide in latere werken verder uitgewerkt. Onder meer in: Ayres & Braithwaite 1992, p. 35 en 154.

³²⁰ Ayres & Braithwaite 1992, p. 35. Op p. 154 bespreken Ayres en Braithwaite overigens ook een piramide die specifiek gericht is op de handhaving van branches.

Blijft ook daarna de gewenste gedragsverandering uit, dan helpt het mogelijk om civielrechtelijke schadevergoedings sancties en strafrechtelijke boetes op te leggen (*Civil and Criminal Penalties*).³²¹ Mochten ook die niet helpen, dan kan volgens Braithwaite worden overgegaan tot tijdelijke intrekking van de vergunning (*License Suspension*). Worden ook daarna de regels niet nageleefd, dan kan de toezichthouder overgaan tot definitieve intrekking van de vergunning (*License Revocation*).

Ayres & Braithwaite's moraliserende benadering vindt vooral onder in de piramide plaats en de bestraffende vooral bovenin. Ook bovenin de piramide is een moraliserende benadering uitgangspunt, maar de ruimte daarvoor wordt wel steeds kleiner. Naarmate een regelovertreder hoger in de piramide 'zit' neemt ook het *shaming*-effect toe. Een gesprek om het ongewenste gedrag te veranderen kan in de anonimiteit plaatsvinden, maar intrekking van een vergunning zal het publiek meestal niet ontgaan. Het is volgens Ayres & Braithwaite van belang dat toezichthouders over opbouwende maatregelen beschikken.³²² De effectiviteit van lichtere maatregelen valt of staat met de mogelijkheid om zwaardere maatregelen op te kunnen leggen.

Volgens Ayres & Braithwaite is een moraliserende benadering niet alleen effectiever dan straffen, maar ook goedkoper; de kosten voor straffen kunnen beter besteed worden aan overtuiging tot gedragsverandering.³²³ Vanuit kosten oogpunt is het voor een toezichthouder zaak zoveel mogelijk ondernemingen onder in de piramide te hebben zitten.³²⁴

Volgens Ayres & Braithwaite is dat overigens niet alleen van belang voor de toezichthouder zelf, maar ook voor de ondernemingen: een goed gesprek en vrijwillige gedragsverandering is ook voor de onderneming goedkoper, dan het betalen van boetes of het al dan niet tijdelijk kwijtraken van een vergunning.³²⁵

Volgens Valerie Braithwaite - de echtgenote van John - nemen belastingplichtigen doorgaans vijf *motivational postures* aan in hun relatie tot de overheid.³²⁶

Een *motivational posture* is een sociaal signaal dat burgers aan autoriteiten, anderen en henzelf afgeven om duidelijk te maken in hoeverre zij zich van maatschappelijke doelen en maatschappelijk handelen door de overheid distantiëren.³²⁷

³²¹ In de praktijk kunnen civielrechtelijke schadevergoedings sancties overigens aanzienlijk zwaarder uitpakken dan strafrechtelijke boetes. Met name in de Verenigde Staten waar soms enorme schadevergoedingsclaims worden vastgesteld. Bijvoorbeeld in het geval van vijf Amerikaanse tabaksproducenten die verantwoordelijk werden gehouden voor de ziekte van 500.000 rokers en in juli 2000 door een rechtbank in Florida werden veroordeeld tot het betalen van een schadevergoeding van 145 miljard dollar.

³²² Ayres & Braithwaite 1992, p. 19: "(...) the more sanctions can be kept in the background, the more regulation can be transacted through moral suasion, the more effective regulation will be".

³²³ Ayres & Braithwaite 1992, p. 19: "Punishment is expensive; persuasion is cheap. A strategy based mostly on punishment wastes resources on litigation that would be better spent on monitoring and persuasion".

³²⁴ J. Braithwaite, 'The nodal governance critique of responsive regulation', in: *Regulatory Capitalism. How it Works, Ideas for making it Work Better*, Cheltenham UK: Edward Elgar 2008, p. 92: "In effect what the pyramid does is solve the system capacity problem with punishment by making punishment cheap. The pyramid says unless you punish yourself for lawbreaking through an agreed action plan near the base of the pyramid, we will punish you much more severely higher up the pyramid (and we stand ready to go as high as we have to)". Zie tevens Braithwaite 2006, p. 888.

³²⁵ Braithwaite 2008, p. 92: "So it is cheaper for the rational firm to punish itself (as by agreeing to payouts to victims, community service, paying for new corporate compliance systems). Once the pyramid accomplishes a world where most punishment is self-punishment, there is no longer a crisis of capacity to deliver punishment where it is needed". Zie ook B. van Stokkom, *Handhaven: eerst kiezen, dan doen – Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen*, Den Haag: Ministerie van justitie 2004, Expertisecentrum Rechtshandhaving, p. 41.

³²⁶ V. Braithwaite, 'Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions', in: V. Braithwaite, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, United Kingdom: Ashgate 2003, p. 15-40. Aanvankelijk onderscheidt zij er vier: *resistance* (weerstand biedend), *disengagement* (vrijblijvendheid), *managerial accommodation* (niet 'kunnen') en *capture* (meewerkend). Zie V. Braithwaite, 'Games of Engagement: Postures Within the Regulatory Community', *Law & Policy*, Vol. No. 3, July 1995, p. 226. Valerie Braithwaite bouwt voort op de ideeën van Kagan en Scholz, die in 1984 drie houdingen ten aanzien van regelgeving onderscheiden: bedrijven waren *amoral calculators* (berekennend), *political citizens* (meewerkend) of *organizational incompetent* (niet 'kunnend'). Zie V. Braithwaite, J. Braithwaite, D. Gibson & T. Makkai, 'Regulatory Styles, Motivational Postures and Nursing Home Compliance', *Law & Policy*, Vol. 16, No. 4, October 1994, p. 364 o.v.n. R. Kagan & T. Scholz, 'Criminology of the Corporation and Regulatory Enforcement Strategies', in: *Enforcing Regulation*, edited by K. Hawkins & J. Thomas, Boston: Kluwer Nijhoff 1984.

³²⁷ V. Braithwaite, K. Murphy en M. Reinhart, 'Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation', *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, p. 138: "Motivational postures are the social signals that individuals send to authority, to others, and to themselves to communicate preferred social distance from that authority".

Het gaat om de volgende vijf houdingen³²⁸:

- 1) toegewijd (*commitment*);
- 2) capitulerend (*capitulation*);
- 3) weerstand biedend (*resistance*);
- 4) vrijblijvend (*disengagement*); en
- 5) ontwijkend (*game playing*).

De houdingen zijn al dan niet bereidwillig.

Bereidwillige belastingplichtigen (onder in de piramide) moeten volgens (Valerie) Braithwaite door belastingdiensten worden ondersteund, zelfs als ze af en toe een fout maken.

Onbereidwillige belastingplichtigen (boven in de piramide) moeten hard worden aangepakt met alle mogelijkheden die de wet biedt.

Bereidwillige houdingen

Bereidwillig zijn de houdingen *toegewijd* en *capitulerend*. Deze houdingen impliceren de wil om met de overheid samen te werken.

Toegewijd betekent: de overtuiging hebben dat overheidsbedoelingen goed zijn en door iedereen ondersteund zouden moeten worden.

Capitulerend betekent: doen wat er gevraagd wordt, zonder precies te begrijpen of oog te hebben voor de bedoeling ervan.

Onbereidwillige houdingen

Onbereidwillig zijn de houdingen weerstand biedend, vrijblijvend en ontwijkend. Deze houdingen impliceren distantie van de bedoelingen van de overheid.

Weerstand biedend betekent: enige vijandigheid over de manier waarop de overheid met mensen omgaat en de wens om niet langer met die overheid samen te werken.

Vrijblijvend betekent: verwerping van zowel bedoelingen van de overheid als de omgang met mensen en het niet willen aangaan van enige relatie of interesse hebben in wat de overheid zegt of doet.

Ontwijkend betekent: strijdlustig om de overheid binnen de (letterlijke) grenzen van de wet te slim af te zijn, wat een voedingsbasis kan zijn voor agressieve *tax planning*.³²⁹

De interactie tussen bereidwillige belastingplichtigen die vertrouwen in de overheid hebben en onbereidwillige belastingplichtigen die zich distantieëren en door bestraffing en afschrikking tot naleving gedwongen moeten worden, komt mede tot uitdrukking in het 'slippery slope'-model van Kirchler.³³⁰

Het 'slippery slope'-model visualiseert het verband tussen vrijwillige versus gedwongen naleving en vertrouwen in de overheid versus afdwinging door macht van de overheid; vrijwillige naleving neemt toe naarmate het vertrouwen in de overheid toeneemt, terwijl gedwongen naleving toeneemt naarmate de macht van de overheid toeneemt.

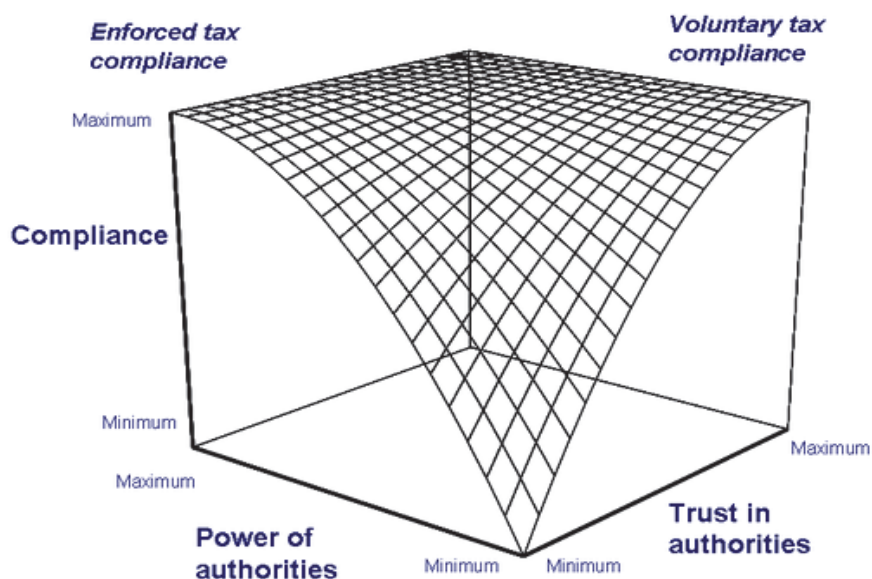
Zie hierna een aan Kirchler ontleende illustratie van het 'slippery slope'-model.

³²⁸ V. Braithwaite en M. Reinhart, 'Deterrence, Coping Styles and Defiance', *Public Finance Analysis*, Vol. 69, No. 4, August 2013, p. 442.

³²⁹ D. McBarnet, 'When Compliance is not the Solution but the Problem. From Changes in Law to Changes in Attitude', in: V. Braithwaite, *Taxing Democracy*, Ashgate 2002, p. 230.

³³⁰ E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, United Kingdom: Cambridge University Press 2007, p. 205.

Figuur 6: Het 'slippery slope'-model van Kirchler



Ontleend aan: E. Kirchler, E. Hoelzl & I. Wahl, 'Enforced versus voluntary tax compliance: the 'slippery slope' framework', *Journal of Economic Psychology* 2008, 29(2), p. 212.

Fiscale regelnaleving is het hoogst als zowel het *vertrouwen in* als de *macht van* de overheid hoog is. Is het vertrouwen daarentegen laag en de toezichtcapaciteit gering, dan zullen belastingplichtigen mogelijkheden zoeken om belasting te ontwijken of te ontduiken.³³¹

Belastingdiensten kunnen actie ondernemen om zowel het *vertrouwen in* als de *macht van* de belastingdienst zo hoog mogelijk te houden³³²; bijvoorbeeld door zelf vertrouwen te hebben, transparant te zijn en respectvol met belastingplichtigen om te gaan, terwijl mogelijkheden tot uitoefening van controlebevoegdheden, straffen of boeteoplegging achter de hand worden gehouden.

Een responsieve benadering van toezicht stelt belastingdiensten in staat om niet alleen rekening te houden met de verschillende houdingen van belastingplichtigen, maar ook om gevoeligheden daarvan te herkennen en het toezicht (op basis van vertrouwen of macht) daar zo goed mogelijk op af te stemmen.³³³

4.2.4 Het Australische Coöperative Compliance-model

Geïnspireerd door de ideeën van Ayres & Braithwaite introduceert Australië in 2000 als één van de eerste landen, zo niet als hét eerste land, een op samenwerking met belastingplichtigen gericht *compliance*-gestuurd fiscaal toezichtmodel: *Coöperative Compliance*. Net als in veel andere welvarende landen betaalden grote ondernemingen in Australië weinig of geen belasting.³³⁴ Dat gold overigens ook voor rijke individuen.³³⁵ Zoekende naar een toezichtmodel om de *tax compliance* van vooral grote ondernemingen te verbeteren, ontwikkelt Australië het op de theorie van Ayres & Braithwaite gebaseerde *Coöperative Compliance*-model.

³³¹ Klein Sprokkelhorst 2011, par. 8. Zie ook Kirchler 2007, p. 204/205: "If trust in authorities is low, and if the power of tax authorities is weak, it is likely that citizens seek opportunities to avoid or evade taxes".

³³² S. Muehlbacher en E. Kirchler, 'Tax Compliance by Trust and Power of Authorities', *International Economic Journal*, Vol. 24, No. 4, December 2010, p. 609.

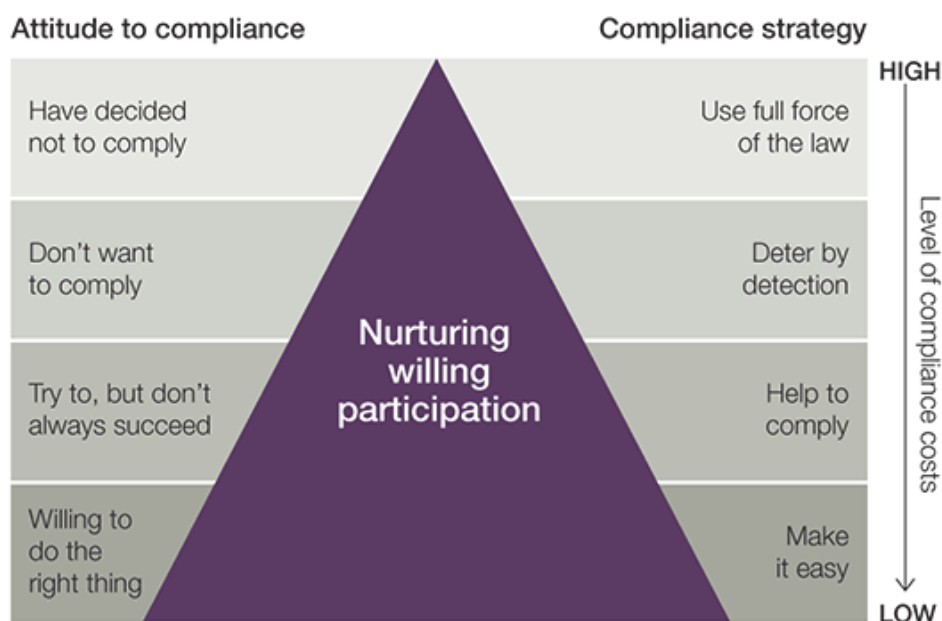
³³³ Braithwaite, Murphy & Reinhart 2007, p. 137: "Responsive Regulation is an approach that encourages tax authorities to read motivational postures, understand the sensibilities that shape them, and tailor a regulatory intervention accordingly".

³³⁴ V. Braithwaite & J. Braithwaite, 'An evolving compliance model for tax enforcement', in: Neal Shover and John Paul Wright (ed.), *Crimes of Privilege: Readings in White-Collar Crime*, New York: Oxford University Press 2000, p. 1-19: "Like all nations, Australia has many large corporations that pay no company tax or very little."

³³⁵ Braithwaite & Braithwaite 2000, p. 1-19: "What is true for the largest corporations is also true for the wealthiest individuals."

In het Australische *Coöperative Compliance*-model staat de op wederzijds respect en verantwoordelijkheid gebaseerde relatie tussen de Australische belastingdienst: *Australian Taxation Office* (ATO), en belastingplichtigen centraal.³³⁶ Het model is gericht op de *tax compliance*-verbetering van met name grote ondernemingen.³³⁷ Ook de ATO visualiseert zijn *compliance*-gestuurde toezichtmodel aan de hand van een handhavingspiramide. De piramide van de ATO ziet er als volgt uit.

Figuur 7: ATO Compliance Pyramid



Bron: ATO, 'Compliance Program', www.ato.gov.au

Onder in de piramide (figuur 7) zitten belastingplichtigen die welwillend fiscaal gedrag vertonen (*willing to do the right thing*). Deze belastingplichtigen krijgen gelegenheid tot zelfregulering. De compliancestrategie van de ATO is erop gericht om de relatie met belastingplichtigen te onderhouden en te versterken (*make it easy*). Boven in de piramide zitten kwaadwillende belastingplichtigen, die *have decided not to comply*. De compliance-strategie van de ATO is er bij deze belastingplichtigen op gericht om ze hard aan te pakken (*use full force of the law*). Daarbij maakt de ATO gebruik van de mogelijkheid om boetes op te leggen of een strafrechtelijke vervolging in te stellen. Het *shaming*-effect tracht de ATO te bereiken door fiscale fraudeurs te laten weten dat ze hard worden aangepakt³³⁸, maar de ATO kiest er voorsnog niet voor om de namen van fiscale fraudeurs publiekelijk bekend te maken (*naming*). Met enige regelmaat laait echter wel de discussie op of *shaming* niet ook gepaard moet gaan met *naming*.³³⁹ *Naming* zou belastingplichtigen echter ontmoedigen om fiscale vraagstukken voor te leggen, zodat de ATO hier zeer terughoudend mee is. Van een *naming* of *shaming*-strategie in de praktijk van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel lijkt voorsnog geen sprake.³⁴⁰ Wel ziet men in Nederland meer algemeen gebruik van publiciteit door de Belastingdienst, om bijvoorbeeld zwartsparenders aan te moedigen alsnog in te keren.³⁴¹

³³⁶ Zie ATO (2000), 'Cooperative Compliance – Working with large Business in the new tax system', http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/ATO_CooperativeCompliance.pdf.

³³⁷ Inmiddels zijn ook kleinere ondernemingen en individuen in het compliance-programma van de ATO opgenomen. Zie ATO (2012), 'Large business and tax compliance (LBTC)', www.ato.gov.au.

³³⁸ Zie in dit verband ATO 2012, p. 24: "How you choose to manage risk determines how we engage with you."

³³⁹ Zie bijvoorbeeld 'Australia may 'name and shame' Liechtenstein account holders', *Tax-News* 8 oktober 2008, www.tax-news.com en 'Minimising tax just became a lot riskier', *The Sydney Morning Herald* 25 juli 2012, www.smh.com.au.

³⁴⁰ Wel kent Nederland op grond van art. 1:97 Wet op het financieel toezicht (Wft) publicatie van boetebesluiten door de AFM. In beginsel publiceert de AFM alle boetes. Van publicatie wordt slechts afgezien indien de openbaarmaking in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van de Wft.

³⁴¹ Zie bijvoorbeeld het Nieuwsbericht van het Ministerie van Financiën, 24 januari 2011 (www.rijksoverheid.nl), waarin wordt aangekondigd dat vele honderden mensen een brief van de Belastingdienst zullen ontvangen waarin gevraagd wordt opheldering te geven over buitenlandse bankrekeningen. Mensen die het risico nemen om niet uit zichzelf hun buitenlands vermogen bij de fiscus te melden kunnen boetes tot 300% over de verschuldigde belasting

Door verbetering van het gedrag kunnen fraudeurs 'dalen' en ervoor zorgen dat een milder toezichtregime van toepassing wordt.³⁴² Welwillende belastingplichtigen kunnen daarentegen 'stijgen' als zij fiscale regels niet langer naleven. Ook bovenin de piramide is *Coöperative Compliance* het uitgangspunt, maar wordt het wel steeds moeilijker de samenwerking te handhaven.

Naarmate belastingplichtigen lager in de piramide zitten, nemen de compliancekosten van de ATO af.³⁴³ Uitgangspunt hierbij is het principe van Ayres & Braithwaite dat overtuigen goedkoper is dan straffen. Let wel: het gaat hier om de compliancekosten van de ATO. Hoewel op grond van de theorie van Ayres & Braithwaite ook voor ondernemingen de kosten zouden moeten dalen, is voornamelijk niet bekend of het Australische model daar ook toe leidt. Lagere compliancekosten dragen volgens de ATO overigens wel bij aan het laag houden van de belastingtarieven.³⁴⁴

De ATO heeft haar *Coöperative Compliance*-model niet gecodificeerd, maar publiceert jaarlijks haar *Compliance Program*. Daarin licht de ATO toe waarop dat belastingjaar de focus in haar *compliance*-strategie ligt en wat belastingplichtigen bij bepaalde fiscale houdingen en gedrag in grote lijnen van de ATO kunnen verwachten. Ook neemt de ATO in zijn compliance-programma op wat van de relatie met belastingplichtigen en eventuele financieel/fiscaal adviseurs wordt verwacht.

4.2.5 Kritiek op een responsieve benadering van toezicht

Ayres & Braithwaite's responsieve benadering van toezicht lijkt voordelen te bieden, maar er zijn ook kritische geluiden. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde (2007) hebben bezwaren tegen de '*ultimum remedium*'-gedachte en de flexibele dadergerichte handhavingstijl.³⁴⁵ De *ultimum remedium*-gedachte gaat ervan uit dat eerst alle andere mogelijkheden om een doel (naleving) te bereiken worden onderzocht (op een moraliserende manier) en 'als laatste redmiddel' wordt overgegaan tot strafoplegging. Het strafrecht is voorbehouden voor de zwaarste delicten. Op lichte overtredingen volgt een moraliserende benadering. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde menen echter dat bij lichte overtredingen een moraliserende benadering niet zal werken en er juist gestraft moet worden.

Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde baseren hun standpunt op onderzoek van Chambliss naar de naleving van parkeerregels op de campus van een universiteit.³⁴⁶ In dit onderzoek geven respondenten in ruime meerderheid aan dat in een periode waarin niet of nauwelijks wordt gecontroleerd en beboet parkeerregels regelmatig worden overtreden. Na verscherping van het toezicht en verhoging van de straffen blijkt het aantal overtredingen drastisch af te nemen. Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde menen dat juist bij 'licht onrecht' de kans op morele onverschilligheid groot is en straffen nodig is om de gewenste gedragsverandering te bereiken.

Ayres & Braithwaite zeggen niet dat de van oudsher economische motieven voor regelnaleving (de pakkans en de ernst van de consequenties) 'onder in de piramide' geen rol zouden spelen, maar maken veeleer duidelijk dat er naast de traditioneel economische motieven, ook psychologische motieven zijn (zoals de houding en het fiscale gedrag, gevormd door persoonlijke en sociale normen alsmede rechtvaardigheidsgevoelens) en het ter bevordering van regelnaleving minstens zo interessant is, om de pijlers van het toezicht op de psychologische motieven te richten. Dat neemt niet weg dat het onder omstandigheden effectiever kan zijn, om het toezicht in te richten naar traditioneel economische motieven als de pakkans en de ernst van de consequenties. Mijns inziens houden Ayres & Braithwaite beide mogelijkheden - de moraliserende en de bestraffende aanpak - open.

opgelegd krijgen. Het ministerie meldt dat de Belastingdienst zwartsparenders zal blijven opsporen en moedigt hen daarmee aan alsnog in te keren.

³⁴² (Valerie) Braithwaite 2009, p. 44: "At the individual level, compliance is not a static uncomplicated phenomenon. People move in and out of compliance".

³⁴³ Zie ook 'Level of compliance costs' in de ATO Compliance Pyramid, figuur 7.

³⁴⁴ ATO 2000, p. 3.

³⁴⁵ Henk van de Bunt, Judith van Erp en Karin van Wingerde, 'Hoe stevig is de piramide van Braithwaite', *Tijdschrift voor Criminologie* 2007 (49) 4, p. 392 en 397.

³⁴⁶ W.J. Chambliss, 'Types of deviance and the effectiveness of legal sanctions', *Wisconsin Law Review* 1967, p. 703-719.

Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde hebben ook kritiek op de flexibele dadergerichte handhavingstijl. De handhavingsspiramide gaat ervan uit dat handhavers hun optreden en sancties afstemmen op de 'instelling' of 'goede wil' van de onderneming.³⁴⁷ Dat vereist dat de handhaver de onderneming goed moet kennen en in staat moet zijn om sancties 'op te schalen' als de situatie daarom vraagt.

Als voorbeeld van opgeschaalde sancties noemen Van de Bunt, Van Erp en Wingerde de sfeerovergang tussen bestuurs- en strafrechtelijke afdoening. In de praktijk betekent die sfeerovergang dat bestuursrechtelijke handhaving (wat onderaan in de piramide zit) moet worden afgestemd op de strafrechtelijke handhaving (wat bovenaan in de piramide zit). Hoewel overleg volgens Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde mogelijk is, opereren bestuurs- en strafrechtelijke handhavers in beginsel onafhankelijk. Van een soepele opschaling van sancties als het gedrag van de overtreder daarom vraagt, is volgens Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde in de praktijk geen sprake.

Het periodieke overleg tussen de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie op basis van de *Richtlijnen voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten, douane- en toeslagdelicten* (hierna: AAFD-richtlijnen) lijkt hierop een uitzondering te vormen: de AAFD-richtlijnen beschrijven hoe de Belastingdienst aanmeldingen van mogelijk fiscale delicten die voor strafrechtelijk onderzoek in aanmerking komen selecteert en op welke wijze die aanmeldingen vervolgens in overleg met het Openbaar Ministerie worden afgehandeld met het oog op strafrechtelijke afdoening.³⁴⁸ In de fiscale (straf)praktijk lijkt een soepele opschaling van sancties derhalve wel mogelijk.

Met andere woorden uiten Mascini en Van Wijk dezelfde kritiek.³⁴⁹ Als toezichthouders de reactie op regelovertreding moeten afstemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder, dan moeten toezichthouders die houding en beweegredenen wel objectief kunnen vaststellen.

Mascini en Van Wijk constateren dat het voor een toezichthouder niet eenvoudig is om vast te stellen welk toezichtinstrument het beste bij een overtreder en een overtreding past. Bovendien moet de toezichthouder dat toezichtinstrument in de praktijk kunnen toepassen en is het nog maar de vraag of de beoogde effecten daadwerkelijk worden gerealiseerd.

Ik meen dat naarmate de flexibiliteit van de handhavingstijl toeneemt, ook de kwaliteit van de toezichthouder moet toenemen. Het is naar mijn mening lastiger om wet- en regelgeving met veel ruimte voor interpretatie op een situatiegerichte wijze toe te passen, dan om wet- en regelgeving waarbij weinig ruimte voor interpretatie bestaat op een strikte wijze toe te passen. In de eerste situatie zijn meer keuzes te maken, dan in de tweede.

Anders gezegd, naarmate wet- en regelgeving meer ruimte laat voor interpretatie en situatiegerichte toepassing, is het naar mijn mening van belang dat de kwaliteit van de toezichthouder navenant toeneemt, om de meest juiste keuzes te kunnen maken.³⁵⁰

Bij verbetering van de kwaliteit moet niet alleen gedacht worden aan extra scholing of het aantrekken van hoger opgeleide medewerkers, maar ook aan het trainen van communicatievaardigheden, het verlenen van service (denk aan het hebben van een vast contactpersoon) en het beschikken over profielkennis (een actueel klantbeeld) van de onder toezicht gestelde. Een meer flexibele handhavingstijl vereist naar mijn mening meer kwaliteit van de toezichthouder.

³⁴⁷ Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde 2007, p. 394.

³⁴⁸ Richtlijnen voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten, douane- en toeslagdelicten (AAFD-richtlijnen), Kennisgeving van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014M, Stcrt. 5 juli 2011, nr. 11782, voorheen ATV-richtlijnen, par. 1.1).

³⁴⁹ Mascini en Van Wijk 2008, p. 116.

³⁵⁰ Vgl. J.L.M. Gribnau, in: CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 56: "De andere manier van omgang vraagt trouwens ook om andere kwaliteiten bij de medewerkers van de Belastingdienst dan die waarover zij thans beschikken. Dat noopt tot nadere scholing en vorming."

Ondanks de praktische bezwaren tegen de *ultimum remedium*-gedachte en de flexibele dadergerichte handhavingstijl, heeft een responsieve benadering van toezicht de laatste decennia aan populariteit gewonnen en heeft het uitgangspunt van een moraliserende benadering ook buiten Australië en op verschillende terreinen van overheidstoezicht haar intrede gedaan.³⁵¹ Praktische bezwaren op de koop toegenomen schuilt de kracht van een responsieve benadering in het uitgangspunt: samenwerken waar kan, straffen waar nodig, wat een elementair gevoel van redelijkheid en rechtvaardigheid geeft.³⁵²

4.2.6 Tweede theoretische randvoorwaarde: responsieve handhaving

Anders dan de sterk hiërarchische verhouding onder traditioneel belastingtoezicht, werkt de Belastingdienst bij horizontaal toezicht samen met belastingplichtigen die bereid zijn vrijwillig fiscale verplichtingen na te leven. Waar traditioneel belastingtoezicht naleving afdwingt door uitoefening van controlebevoegdheden en indien nodig door te straffen, wordt daar door de vrijwillige naleving onder horizontaal toezicht in beginsel niet aan toegekomen. Regelnaleving onder traditioneel belastingtoezicht wordt vooral ingegeven door de 'angst voor controlemaatregelen en bestraffing' en onder horizontaal toezicht door 'sociale druk' en 'morele innerlijke overwegingen'.

Ayres & Braithwaite gaan uit van vrijwillige regelnaleving, maar houden de mogelijkheid tot straffen achter de hand. De keuze tussen straffen en samenwerken, althans de keuze tussen de uitoefening van controlebevoegdheden en samenwerken, ligt naar mijn mening evenzeer besloten in de keuze tussen traditioneel en horizontaal belastingtoezicht. Ook onder horizontaal toezicht is vrijwillige regelnaleving het uitgangspunt, maar wordt de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en indien nodig de mogelijkheid tot straffen op basis van het traditionele belastingtoezicht achter de hand gehouden.³⁵³ Ook onder horizontaal toezicht zijn de houding en beweegredenen van belastingplichtigen bepalend voor de manier waarop ze fiscaal behandeld worden. Horizontaal toezicht betekent maatwerk; de meest geschikte toezichtstrategie in een bepaalde situatie.

In de *Responsive Regulation*-theorie vindt de keuze tussen straffen of samenwerken evenwel plaats op het moment dat regelovertreding al heeft plaatsgevonden. Op dit punt is er een verschil met horizontaal toezicht: bij horizontaal toezicht werkt de Belastingdienst al in een zo vroeg mogelijk stadium met belastingplichtigen samen, dat als het goed is niet aan de uitoefening van controlebevoegdheden of regelovertreding wordt toegekomen. Echter, door het achter de hand houden van de wettelijke bevoegdheden van het traditionele belastingtoezicht, blijft die mogelijkheid wel overeind.³⁵⁴

In het licht van Ayres & Braithwaites ideeën zou horizontaal toezicht moeten werken, omdat samenwerken als alternatief voor straffen, althans voor de uitoefening van controlebevoegdheden, zou moeten leiden tot betere relaties, een betere naleving (betere fiscale compliance), minder onzekerheid (meer fiscale zekerheid) en minder kosten (minder fiscale compliancekosten).

Om een kader te schetsen teneinde de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht *in theorie* te toetsen, meen ik dat in het licht van de *Responsive Regulation*-theorie van Ayres & Braithwaite moet zijn voldaan aan de volgende randvoorwaarde:

- Belastingdiensten moeten het toezicht afstemmen op het niveau van interne en fiscale beheersing, waarbij de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden voor het geval dat nodig mocht zijn.

³⁵¹ Zie het landenoverzicht in par. 7.1 en Mascino & Van Wijk 2008, p. 114.

³⁵² Vergelijk Van de Bunt, Van Erp en Van Wingerde 2007, p. 397.

³⁵³ Vgl. Gribnau 2009, par. 9: "Mocht de beoogde naleving niet resulteren dan zal van horizontaal toezicht overgeschakeld worden naar de meer traditionele handhaving, verticaal toezicht".

³⁵⁴ McBarnet 2002, p. 233: "The issue, in short, is no longer one of enforcement, but one of enforceability".

4.3 Sigler & Murphy's ideeën over een interactieve omgang met regelnaleving

In de vorige paragraaf heb ik Ayres & Braithwaites ideeën over een responsieve handhaving beschreven. Deze paragraaf beschrijft Sigler & Murphy's ideeën over een interactieve omgang met compliance tussen overheid en ondernemingen. Ook de Amerikaanse wetenschappers Sigler & Murphy stellen een interactief proces tussen overheid en burgers centraal. Sigler & Murphy pleiten voor een interactieve omgang tussen de overheid en grote ondernemingen om regelnaleving te bevorderen.

In deze paragraaf ga ik achtereenvolgens in op: samenwerken vanuit vertrouwen, het belonen van vrijwillige regelnaleving, compliance als onderdeel van de bedrijfsstrategie en waarom horizontaal toezicht in het licht van Sigler & Murphy's ideeën over *Interactive Compliance* in theorie zou moeten werken.

Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

4.3 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Sigler & Murphy's ideeën over *Interactive Compliance* moeten werken?

4.3.1 Samenwerken vanuit vertrouwen

Sigler & Murphy pleiten - als alternatief voor de gebruikelijke vijandigheid tussen overheid en grote ondernemingen - voor relaties met een positievere insteek. Sigler & Murphy menen dat de overheid en grote ondernemingen hun krachten moeten bundelen om regelnaleving te bevorderen. Volgens Sigler en Murphy zijn er altijd ondernemingen die de regels niet naleven, maar dat betekent niet dat bereidwillige ondernemingen niet positief benaderd kunnen worden en beloond kunnen worden als ze dat wel doen.³⁵⁵

Vrijwillige regelnaleving moet volgens Sigler & Murphy worden beloond en toezichtmiddelen moeten worden ingezet om niet-nalevende ondernemingen aan te pakken.³⁵⁶ Een interactief proces tussen de overheid en grote ondernemingen zal ertoe leiden dat bereidwillige ondernemingen en de overheid elkaar leren vertrouwen en de overheid met deze ondernemingen niet langer op basis van bestraffing en afschrikking hoeft om te gaan.³⁵⁷

4.3.2 Belonen van vrijwillige regelnaleving

Om ondernemingen te laten investeren in regelnaleving en ondernemingsmogelijkheden op te offeren om tijd en energie in regelnaleving te steken, moeten er volgens Sigler & Murphy voldoende prikkels zijn om dat te doen.³⁵⁸ Die prikkels moeten volgens Sigler & Murphy bestaan uit een vermindering van risico's die met de activiteiten waarvoor compliancemaatregelen getroffen zijn samenhangen en een beloning voor vrijwillige regelnaleving door vermindering van samenhangende kosten.³⁵⁹

Op den duur zullen er volgens Sigler & Murphy twee categorieën ondernemingen zijn: ondernemingen *met* en ondernemingen *zonder* een gecertificeerd complianceprogramma. Om voor certificering in aanmerking te komen, moet het complianceprogramma voldoen aan de voorwaarden, die de verantwoordelijke toezichthouder stelt.³⁶⁰

³⁵⁵ Sigler & Murphy 1988, p. 30: "There will always be some business that flout the law, but it should be possible to reward and benefit those business that obey laws and regulations."

³⁵⁶ Sigler & Murphy 1988, p. 30: "The government's limited enforcement resources can then be refocused on those recalcitrant businesses which reject or abuse cooperative measures."

³⁵⁷ Sigler & Murphy 1988, p. 30: "In the long run the greatest benefit of a regime of interactive compliance will be that big business and government can learn to trust each other without dictation or fear".

³⁵⁸ Sigler & Murphy 1988, p. 148 en 149.

³⁵⁹ Sigler & Murphy 1988, p. 149: "The incentives must involve both a reduction of risk associated with compliance activities and positive rewards for commitment to compliance".

³⁶⁰ Sigler & Murphy 1988, p. 149: "The first category would be those whose compliance programs have met the standards necessary for certification by the administrative agency responsible for that area of the law. All remaining corporations would not be certified and would be subject to the provisions and penalties of the law as they currently exist".

Gecertificeerde ondernemingen moeten volgens Sigler & Murphy een voorkeursbehandeling krijgen bij de *uitvoering* van wetgeving, wat overigens niet betekent dat ze zich niet aan de regels hoeven te houden.³⁶¹ Voor niet-gecertificeerde ondernemingen blijft het traditionele toezichtmodel van kracht. Sigler & Murphy menen dat iedere onderneming op zoek moet gaan naar de meest geschikte compliance-strategie, daarbij rekening houdend met de cultuur en de activiteiten van de onderneming.³⁶² Het is volgens Sigler & Murphy aan de overheid om duidelijk te maken aan welke eisen de ondernemingen moeten voldoen.³⁶³

4.3.3 Compliance als onderdeel van de bedrijfsstrategie

Volgens Sigler & Murphy noodzaakt de complexer wordende maatschappij vooral grote ondernemingen om regelnalevingsmaatregelen te treffen en *compliance* tot een essentieel onderdeel van hun ondernemingsstrategie te maken.³⁶⁴ Als een onderneming in staat is een winstgevende strategie te bedenken, dan is zij volgens Sigler & Murphy ook in staat om een *compliance*-strategie te bedenken.³⁶⁵ Om daarbij te helpen zou de overheid moeten investeren in interactieve relaties; dit om de cultuur en activiteiten van de onderneming beter te leren begrijpen en helder te krijgen welke compliancemaatregelen nog nodig zijn.³⁶⁶

Omdat vooral grote ondernemingen te maken hebben met grote hoeveelheden regelgeving, is het volgens Sigler & Murphy niet mogelijk om één standaard compliance-strategie te ontwikkelen; vergelijk het TCF onder horizontaal toezicht, waarvoor het ook niet mogelijk is om voor alle ondernemingen één standaard te ontwikkelen.³⁶⁷ Wel menen Sigler & Murphy dat een effectief complianceprogramma ten minste moet voldoen aan de volgende drie eisen³⁶⁸:

- 1) er moet betrokkenheid zijn van het topmanagement;
- 2) het personeel moet bewust worden gemaakt van het streven naar regelnaleving; en
- 3) de compliancemaatregelen moeten - inclusief controlemogelijkheden - worden doorgevoerd in de dagelijkse praktijk.

De onderneming, althans het topmanagement, zal dus zelf de nodige activiteiten moeten verrichten om zorg te dragen voor het ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie.

Ondernemingen *met* een complianceprogramma moeten volgens Sigler & Murphy aanspraak kunnen maken op de voordelen die vrijwillige regelnaleving met zich meebrengen: een vermindering van risico's en een afname van de regelnalevingskosten.³⁶⁹ Ondernemingen *zonder* complianceprogramma zouden ten opzichte van ondernemingen die dat wel hebben nadeel moeten ondervinden: meer risico's en meer kosten voor regelnaleving.³⁷⁰ Om het geheel compleet te maken, zouden volgens Sigler & Murphy nog zowel de pakkans bij niet-naleving als de kans op beloning bij wel-naleving moeten worden vergroot.³⁷¹

³⁶¹ Sigler & Murphy 1988, p. 149: "Certified corporations would receive preferential treatment in the administrative process, but would not be excused from meeting essential legal obligations".

³⁶² Sigler & Murphy 1988, p. 150: "The certification method would seek to have each company adopt the best, most reasonable approach for compliance given the nature of the company and the industry".

³⁶³ Sigler & Murphy 1988, p. 161: "Promulgation of the law and providing education to achieve compliance are, in fact, intrinsic parts of government. If it is accepted that one of the most fundamental charges of government is to achieve law and order and to achieve the objectives set by legislation, then the methods to achieve that result lie at the heart of the government's purpose. It thus also follows that giving advice on the law is a duty of government, not a favour".

³⁶⁴ Sigler & Murphy 1988, p. 47: "(...) the inherent complexity of modern society mandates legal controls over the corporation, making compliance an essential part of corporate planning and operations".

³⁶⁵ Sigler & Murphy 1988, p. 79: "Fundamental to the interactive compliance concept is the belief that corporations are capable of controlling their behaviour. The same management techniques which can push a company to profitability can be drawn upon to drive that company to compliance".

³⁶⁶ Sigler & Murphy 1988, p. 50 en 54.

³⁶⁷ Sigler & Murphy 1988, p. 79: "It is impossible to establish an absolute standard for compliance, because there are just too many legal standards applicable to large corporations".

³⁶⁸ Sigler & Murphy 1988, p. 81, 83 en 88.

³⁶⁹ Sigler & Murphy 1988, p. 98: "Using this approach, compliance programs would attempt to increase the benefits of doing the right thing while decreasing their costs".

³⁷⁰ Sigler & Murphy 1988, p. 98: "At the same time, there should be a decrease in the benefits of doing the wrong thing while increasing the costs".

³⁷¹ Sigler & Murphy 1988, p. 98: "To be complete, such an approach must increase the probability of being detected for doing the wrong thing and increase the probability of being discovered and being rewarded for doing the right thing".

4.3.4 Derde theoretische randvoorwaarde: verantwoordelijke compliance

Sigler & Murphy pleiten voor een op vertrouwen gebaseerde samenwerking tussen overheid en vooral grote ondernemingen. Volgens Sigler & Murphy moet vrijwillige regel naleving worden beloond en moeten schaarse toezichtmiddelen worden ingezet om ondernemingen die de regels niet zo nauw nemen aan te pakken. Ook bij het op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen gebaseerde horizontaal toezicht, worden belastingplichtigen beloond voor vrijwillige regel naleving en wordt vrijgekomen toezichtcapaciteit als het goed is ingezet om fiscale fraudeurs aan te pakken.

Bij horizontaal toezicht krijgt een belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens, snel zekerheid over zijn belastingpositie en wordt hij niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen. Een voorwaarde is wel, dat de onderneming haar interne en fiscale beheersingssysteem op orde moet hebben.

Het vereiste van een gekwalificeerd TCF, vertoont gelijkenissen met de gecertificeerde ondernemingen uit de theorie van Sigler & Murphy. Ook voor een TCF bestaat niet één standaard en ook ondernemingen die aan horizontaal toezicht onderworpen zijn, krijgen een 'voorkeursbehandeling' in het fiscale uitvoeringsproces. Wat overigens - net als in de theorie van Ayres & Braithwaite - niet betekent dat ondernemingen zich niet aan de regels hoeven te houden. Horizontaal toezicht en de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy hebben gemeen dat ondernemingen op zoek moeten naar het meest geschikte toezichtinstrument, de overheid en grote ondernemingen moeten samenwerken om regel naleving te bevorderen en vrijwillige regel naleving moet worden beloond, met een vermindering van risico's en kosten die met regel naleving samenhangen.

In het licht van Sigler & Murphy's ideeën over een interactieve benadering van regel naleving zou horizontaal toezicht moeten werken, omdat samenwerken vanuit vertrouwen zou moeten leiden tot betere relaties en een vrijwillige naleving tot vermindering van risico's en kosten voor regel naleving.³⁷² Een interactief proces tussen de Belastingdienst en grote ondernemingen zou op grond van de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy moeten leiden tot betere verhoudingen (betere relatie), een betere naleving (betere compliance), minder fiscale risico's (meer fiscale zekerheid) en minder fiscale compliancekosten.

Om een kader te schetsen teneinde de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht *in theorie* te toetsen, meen ik in het licht van de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy dat moet zijn voldaan aan de volgende randvoorwaarde:

- belastingplichtigen moeten laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven door hun interne en fiscale beheersingssysteem op orde te brengen en te houden, waarbij compliance een essentieel onderdeel vormt van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed wordt doorgevoerd.

4.4 Deelconclusie

In het vorige hoofdstuk heb ik de ontwikkeling van traditioneel naar horizontaal belastingtoezicht beschreven. In dit hoofdstuk heb ik horizontaal toezicht geplaatst in de meer algemeen maatschappelijke ontwikkeling naar horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder. Centraal staat de vraag waarom horizontaal toezicht in het licht van wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* zou moeten werken. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van drie subdeelvragen, die ik hieronder beantwoord. Aanvullend schets ik een kader van theoretische randvoorwaarden, waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken.

³⁷² Vgl. Gribnau 2009, par. 9: "Efficiëntie-winst is er echter ook voor de betrokken belastingplichtigen. (...) Indien hun eigen interne controle op orde is en de Belastingdienst daarom afspreekt minder te controleren levert hen dat een besparing op in de vorm van lagere *compliance*-kosten".

Waarom zou horizontaal toezicht in het licht van Van der Burgs ideeën over Interactive Legislation moeten werken?

De ideeën van Van der Burg zijn er niet alleen op gericht om wetgeving *communicatiever* te maken, in de zin van overleg tussen overheid en burgers bij de ontwikkeling ervan, en *responsiever* in de zin van het gebruik van open normen om situatiegerichte toepassing mogelijk te maken, maar ook om wetgeving *interactiever* te maken in de zin van voortzetting van de dialoog tussen overheid en burgers in de uitvoeringspraktijk; tussen burgers en *uitvoeringsinstanties*.

Het gebruik van open normen geeft volgens Van der Burg ook (lagere) uitvoeringsinstanties ruimte om maatwerk toe te passen bij de omgang met burgers. Ook de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst biedt ruimte om maatwerk toe te passen bij de inrichting van het fiscale uitvoeringsproces en het toezicht voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander. De fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht vindt haar basis in het individueel convenant horizontaal toezicht. Het convenant kan dienen als kader voor een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst om een juiste belastingheffing tot stand te brengen; niet het convenant zelf levert het gewenste maatwerk, maar de uitleg van de convenantafspraken in relatie tot de situatie van belastingplichtigen.

Voortzetting van het interactieve proces in de uitvoeringspraktijk zou moeten leiden tot betere aansluiting bij de behoeften van belastingplichtigen (meer fiscale zekerheid), meer draagvlak creëren onder betrokkenen (een betere relatie) en een grotere bereidheid teweeg brengen om op interactieve wijze tot stand gekomen oplossingen ook na te leven (betere fiscale compliance). Voor het welslagen van horizontaal toezicht is in het licht van de *Interactive Legislation-theorie* van Van der Burg van belang dat - binnen de ruimte die de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst biedt om belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven anders te behandelen dan belastingplichtigen die dat niet willen of niet kunnen - convenantaanslagen het resultaat zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingschuld.

Waarom zou horizontaal toezicht in het licht van Ayres & Braithwaites ideeën over Responsive Regulation moeten werken?

Ayres & Braithwaite menen dat toezichthouders hun reactie op regelovertreding moeten afstemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder; 'samenwerken waar kan, straffen waar nodig'. De toezichthouder moet van Ayres & Braithwaite op zoek naar het meest geschikte toezichtinstrument in een bepaalde situatie. In beginsel op een moraliserende manier, maar mocht de gewenste gedragsverandering niet worden bereikt, door alsnog te straffen. Volgens Ayres & Braithwaite weerhoudt de 'morele ter verantwoordingroeping' regelovertreders ervan om nogmaals in de fout te gaan. Regelovertreders die hun fiscale houding en gedrag willen verbeteren, moeten volgens Ayres & Braithwaite een mildere reactie treffen, dan regelovertreders die dat niet willen.

Omdat ook de Nederlandse Belastingdienst zijn horizontaal toezichtreactie afstemt op de fiscale houding en het gedrag van belastingplichtigen, terwijl de mogelijkheid tot straffen, althans tot uitoefening van controlebevoegdheden, achter de hand wordt gehouden, zou horizontaal toezicht in het licht van de ideeën van Ayres & Braithwaite moeten leiden tot een betere regelnaleving (betere fiscale compliance), een beter afgestemd toezicht (meer fiscale zekerheid) en omdat vrijwillige gedragsverandering goedkoper zou zijn dan bijvoorbeeld het kwijtraken van een vergunning, tot minder nalevingskosten (minder fiscale compliancekosten). Voor het welslagen van horizontaal toezicht is in het licht van de *Responsive Regulation-theorie* van Ayres & Braithwaite van belang dat belastingdiensten het toezicht afstemmen op de interne en fiscale beheersing van de onderneming, waarbij de bereidheid om fiscale wet- en regelgeving vrijwillig na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden.

Waarom zou horizontaal toezicht in het licht van Sigler & Murphy's ideeën over Interactive Compliance moeten werken?

Volgens Sigler & Murphy moeten (grote) ondernemingen en de overheid samenwerken vanuit vertrouwen, waarbij vrijwillige regelnaleving moet worden beloond en schaarse toezichtmiddelen moeten worden ingezet om ondernemingen, die de regels niet zo nauw nemen, aan te pakken. Belastingplichtigen en belastingdiensten moeten hun krachten vanuit een positieve insteek bundelen; partijen moeten in een interactief en op wederzijds vertrouwen gebaseerd proces op zoek naar een compliancestrategie, waar het topmanagement achter staat, het personeel van bewust is en in de dagelijkse praktijk wordt doorgevoerd. Ondernemingen met een kwalificerende compliancestrategie moeten een voorkeursbehandeling krijgen in de uitvoering en minder nalevingskosten hoeven maken.

Omdat ook onder horizontaal toezicht belastingplichtigen en de Belastingdienst vanuit een op wederzijds vertrouwen gebaseerde samenwerking op zoek gaan naar een op het niveau van de interne en fiscale beheersing afgestemd toezicht, hun samenwerking door ondertekening van een convenant op directieniveau bevestigen en via interne instructies zijn verdere loop in de onderneming moet krijgen, zou horizontaal toezicht in het licht van de ideeën van Sigler & Murphy moeten leiden tot een betere regelnaleving (betere compliance) en voordelen moeten bieden die met een betere regelnaleving samenhangen (meer fiscale zekerheid), onder gelijktijdige afname van nalevingskosten (minder fiscale compliancekosten) en een verbetering van de onderlinge verhoudingen (betere relatie). Voor het welslagen van horizontaal toezicht is in het licht van de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy van belang dat belastingplichtigen laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving vrijwillig willen en kunnen naleven, door hun interne en fiscale beheersingssystemen op orde te brengen en te houden, compliance als essentieel onderdeel van de ondernemingsstrategie te beschouwen en die compliancestrategie ook ondernemingbreed doorvoeren.

Theoretisch randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken

Om een kader te schetsen waarin horizontaal toezicht *in theorie* zou moeten werken, wat wil zeggen dat aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst, dient aan de volgende drie randvoorwaarden te zijn voldaan:

- 1) Convenantaanslagen dienen - binnen de ruimte die de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst biedt om belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven anders te behandelen dan belastingplichtigen die dat niet willen of niet kunnen - het resultaat te zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingschuld (Van der Burg).
- 2) Belastingdiensten dienen het toezicht af te stemmen op het niveau van interne en fiscale beheersing, waarbij de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden voor het geval dat nodig mocht zijn (Ayres & Braithwaite).
- 3) Belastingplichtigen dienen te laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven, door hun interne en fiscale beheersingssysteem op orde te brengen en te houden, waarbij compliance een essentieel onderdeel vormt van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed wordt doorgevoerd (Sigler & Murphy).

4.5 Bibliografie

Literatuur

Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012

J. Alm, E. Kirchler en S. Muehlbacher, 'Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation', *Economic Analysis & Policy*, Vol. 42 no. 2, September 2012.

ATO 2012

ATO (2012), 'Large business and tax compliance (LBTC)', www.ato.gov.au.

ATO 2000

ATO (2000), 'Cooperative Compliance – Working with large Business in the new tax system', http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/ATO_CooperativeCompliance.pdf.

Ayres & Braithwaite 1992

Ian Ayres & John Braithwaite, *Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate*, Oxford: Oxford University Press 1992.

(Valerie) Braithwaite & Reinhart 2013

V. Braithwaite en M. Reinhart, 'Deterrence, Coping Styles and Defiance', *Public Finance Analysis*, Vol. 69, No. 4, August 2013, p. 439-469.

(Valerie) Braithwaite 2009

V. Braithwaite, 'Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy', Cheltenham UK, Northampton USA: Edward Elgar 2009.

Braithwaite 2008

J. Braithwaite, 'The nodal governance critique of responsive regulation', in: *Regulatory Capitalism. How it Works, Ideas for making it Work Better*, Cheltenham UK: Edward Elgar 2008, p. 87-109.

(Valerie) Braithwaite, Murphy and Reinhart 2007

V. Braithwaite, K. Murphy en M. Reinhart, 'Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation', *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, p. 137-159.

Braithwaite 2006

J. Braithwaite, 'Responsive Regulation and Developing Economies', *Elsevier* 2006, *World Development*, Vol. 34, No. 5, pp. 884-898.

(Valerie) Braithwaite 2002

V. Braithwaite, 'Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions, in: V. Braithwaite, *Taxing Democracy*, United Kingdom: Ashgate 2002, p. 15-40.

Braithwaite & Braithwaite 2000

V. Braithwaite & J. Braithwaite, 'An evolving compliance model for tax enforcement', in: Neal Shover and John Paul Wright (ed.), *Crimes of Privilege: Readings in White-Collar Crime*, New York: Oxford University Press 2000.

(Valerie) Braithwaite 1995

V. Braithwaite, 'Games of Engagement: Postures within the Regulatory Community', *Law & Policy*, Vol. No. 3, July 1995, p. 225-256.

Braithwaite, Braithwaite, Gibson & Makkai 1994

V. Braithwaite, J. Braithwaite, D. Gibson & T. Makkai, 'Regulatory Styles, Motivational Postures and Nursing Home Compliance', *Law & Policy*, Vol. 16, No. 4, October 1994, p. 363-395.

Braithwaite 1989

J. Braithwaite, *Crime, Shame and Reintegration*, Cambridge: Cambridge University 1989.

Braithwaite 1985

J. Braithwaite, *To punish or to persuade – Enforcement of Coal Mine Safety*, Albany: State University of New York Press 1985.

Braithwaite & Fisse 1983

J. Braithwaite & B. Fisse, *The Impact of Publicity on Corporate Offenders*, Albany: State University of New York Press 1983.

Van der Bunt, Van Erp en Van Wingerde 2007

Henk van de Bunt, Judith van Erp en Karin van Wingerde, 'Hoe stevig is de piramide van Braithwaite', *Tijdschrift voor Criminologie* 2007 (49) 4.

Van der Burg 2014

W. van der Burg, *The Dynamics of Law and Morality. A Pluralist Account of Legal Interactionism*, England/USA: Ashgate Publishing 2014.

Van der Burg 2005

W. van der Burg, 'The irony of a symbolic crusade: The debate on opening up civil marriage to same-sex couples', in: N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Lewiston: Edwin Mellen Press 2005, Chapter 12, p. 245-275.

Van der Burg 2001

W. van der Burg, 'The expressive and communicative functions of law, especially with regard to moral issues', in: *Law and Philosophy*, ISSN 0167-5249, 2001, vol. 20, p. 31-59.

Van der Burg 2000

W. van der Burg, 'Het primaat van de praktijk', in: B. van Klink & W. Witteveen (red.), *De overtuigende wetgever*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 2000, p. 121.

Van der Burg en Brom 2000

W. van der Burg en F.W.A. Brom, 'Legislation on ethical issues: towards an interactive paradigm', in: *Ethical Theory and Moral Practice* 3: 57-75, Kluwer Academic Publishers 2000.

Chambliss 1967

W.J. Chambliss, 'Types of deviance and the effectiveness of legal sanctions', *Wisconsin Law Review* 1967, p. 703-719.

CHTB 2012, Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

CHTB 2012, Bijlagen Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Bijlagen Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Bijlagen rapport 20 juni 2012.

Essers 2009

P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12.

Gribnau 2015 B

J.L.M. Gribnau, 'Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation', *Tilburg Law Review* 20 (2015) 191-212.

Gribnau 2009

J.L.M. Gribnau, 'Legitimiteit, recht en governance', in: P. Essers e.a. (red.), *Met recht: Liber Amicorum Theo Raaijmakers*, Deventer: Kluwer 2009, pp. 153-164.

Kagan & Scholz 1984

R. Kagan & T. Scholz, 'Criminology of the Corporation and Regulatory Enforcement Strategies', in: *Enforcing Regulation*, edited by K. Hawkins & J. Thomas, Boston: Kluwer Nijhoff 1984.

Kirchler, Hoelzl & Wahl 2008

E. Kirchler, E. Hoelzl & I. Wahl, 'Enforced versus voluntary tax compliance: the 'slippery slope' framework', *Journal of Economic Psychology* 2008, 29(2), p. 210-226.

Kirchler 2007

E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, United Kingdom: Cambridge University Press 2007.

Klein Sprokkelhorst 2011

A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Belastingontduiking, horizontaal toezicht en compliance. Over de noodzaak van interdisciplinair onderzoek voor de fiscaliteit', *TFB* 2011/06.

Van Klink 2014

B. van Klink, 'Symboolwetgeving: de opkomst, ondergang en wederopstanding van een begrip', *Regelmaat* 2014 (29) 1.

Van Klink 2005

B. van Klink, 'An effective-historical view on the symbolic working of law', in: N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Lewiston: Edwin Mellen Press 2005, Chapter 6, p. 113-147.

Van Klink 1998

B. van Klink, *De wet als symbool. Over wettelijke communicatie en de Wet gelijke behandeling van mannen en vrouwen bij de arbeid* (diss. Tilburg KUB), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1998.

Van Lint 2012

A.J. van Lint, 'Wie betaalt de rekening van open normen', *NTFR* 2012-151.

Makkai en Braithwaite 1994

T. Makkai en J. Braithwaite, 'Reintegrative shaming and compliance with regulatory standards', *Criminology* 1994, Vol. 32, nr. 3, p. 361-386.

Mascino en Van Wijk 2008

P. Mascino en E. van Wijk, "'Vis ruikt nou eenmaal zo', Responsive regulation door de Voedsel en Waren Autoriteit', *Tijdschrift voor Criminologie* 2008 (50) 2.

McBarnet 2002

D. McBarnet, 'When Compliance is not the Solution but the Problem. From Changes in Law to Changes in Attitude', in: V. Braithwaite, *Taxing Democracy*, United Kingdom: Ashgate 2002, p. 229-244.

Muehlbacher & Kirchler 2010

S. Muehlbacher en E. Kirchler, 'Tax Compliance by Trust and Power of Authorities', *International Economic Journal*, Vol. 24, No. 4, December 2010, p. 607-610.

Nonet & Selznick 1978

P. Nonet & P. Selznick, 'Law & Society in Transition: Toward Responsive Law', New York: Harper & Row Publishers 1978 with a new introduction by Robert A. Kagan, New Jersey: Transaction Publishers 2001.

Poort 2013

L. Poort, *Consensus & Controversies in Animal Biotechnology. An Interactive Legislative Approach to Animal Biotechnology in Denmark, Switzerland, and the Netherlands* (diss.), Eleven International publishing 2013.

Sigler & Murphy 1988

J.A. Sigler en J.E. Murphy, *Interactive Corporate Compliance*, Westport Connecticut: Quorum Books 1988.

Stamhuis 2006

J.N. Stamhuis, *Conflicting Interests in de Corporate Regulation. An exploration of the Interactionist Approach to Legislation in Employee Participation and Corporate Governance* (diss. Groningen), Enschede: Gildeprint Drukkerijen 2006.

Stevens 2008

L.G.M. Stevens, 'Terugkoppeling door het Ondernemersklankbord Regeldruk', in: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008, p. 129-147.

Van Stokkom 2004

B. van Stokkom, *Handhaven: eerst kiezen, dan doen – Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen*, Den Haag: Ministerie van justitie, Expertisecentrum Rechtshandhaving 2004.

Sydney Morning Herald 2012

'Minimising tax just became a lot riskier', *The Sydney Morning Herald* 25 July 2012, www.smh.com.au.

Tax-News 2008

'Australia may 'name and shame' Liechtenstein account holders', *Tax-News* 8 October 2008, www.tax-news.com.

Vorstenbosch en Ippel 1994

J. Vorstenbosch en P. Ippel, 'De weg naar de wet. Wetgeving over ethische kwesties: een interactief proces', in: W. van der Burg en P. Ippel, 'De Siamese tweeling. Recht en moraal in de biomedische praktijk', Assen: Van Gorcum & Comp, 1994.

Witteveen 2005

W.J. Witteveen, 'Turning to communication in the study of legislation', in: N. Zeegers, W. Witteveen and B. van Klink (eds.), *Social and Symbolic Effects of Legislation Under the Rule of Law*, Lewiston: Edwin Mellen Press 2005, Chapter 2, p. 17-45.

Witteveen 1991

W.J. Witteveen, *Evenwicht van machten* (oratie KUB), Zwolle: Tjeenk Willink 1991.

Witteveen, Seters en van Roermund 1991

W.J. Witteveen, P. van Seters en G. van Roermund, *Wat maakt de wet symbolisch?*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1991.

Wet- en regelgeving

Nieuwsbericht Ministerie van Financiën, 24 januari 2011 (Belastingdienst op nieuw naar zwartsparenders op zoek), www.rijksoverheid.nl.

Kennisgeving van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014M, Stcrt. 5 juli 2011, nr. 11782.

Richtlijnen voor de aanmelding en afhandeling van fiscale delicten, douane- en toeslagdelicten (AAFD-richtlijnen), Kennisgeving van 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014M, Stcrt. 5 juli 2011, nr. 11782, voorheen ATV-richtlijnen.

5 De inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijk systeem

In het vorige hoofdstuk heb ik horizontaal toezicht geplaatst in de meer algemeen maatschappelijke ontwikkeling naar horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder. Ik heb beschreven waarom horizontaal toezicht in het licht van wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* zou moeten werken en wat daarvoor de theoretische randvoorwaarden zijn. In de hoofdstukken 5 en 6, die gaan over de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke kader en het fiscale uitvoeringsproces, beschrijf ik *hoe* horizontaal toezicht werkt en toets ik aan het eind van hoofdstuk 6 of aan de theoretische randvoorwaarden is voldaan.

In hoofdstuk 5 staat de vraag centraal hoe horizontaal toezicht past in het Nederlandse fiscaal wettelijk systeem. Om die vraag te beantwoorden ga ik nader in op de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht (par. 5.1), de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie (par. 5.2), fiscale samenwerking op basis van een convenant (par. 5.3), de samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst (par. 5.4), de juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht (par. 5.5), de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk (par. 5.6), toetsing van het beleid aan het gelijkheidsbeginsel (par. 5.7) en de (ontbrekende) noodzaak tot codificatie (par. 5.8). In paragraaf 5.9 sluit ik af met een deelconclusie.

Ondanks het primair fiscaal-juridische hoofdstuk heb ik tevens gebruik gemaakt van enkele door de respondenten tijdens de interviews gedane uitspraken (zie tevens par. 2.1.3). Deze uitspraken zijn bedoeld om de beleving vanuit (enkele) middelgrote ondernemingen weer te geven. Deze uitspraken zijn niet representatief voor alle middelgrote ondernemingen.

5.1 De fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht

In deze paragraaf ga ik nader in op de algemeen wettelijke basis voor Nederlandse belastingheffing, de toezichthoudende taak van de Belastingdienst en de vrijheid het fiscale uitvoeringsproces in te richten en behandel ik de volgende subdeelvraag:

5.1 Wat is de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht?

5.1.1 De algemeen wettelijke basis voor Nederlandse belastingheffing

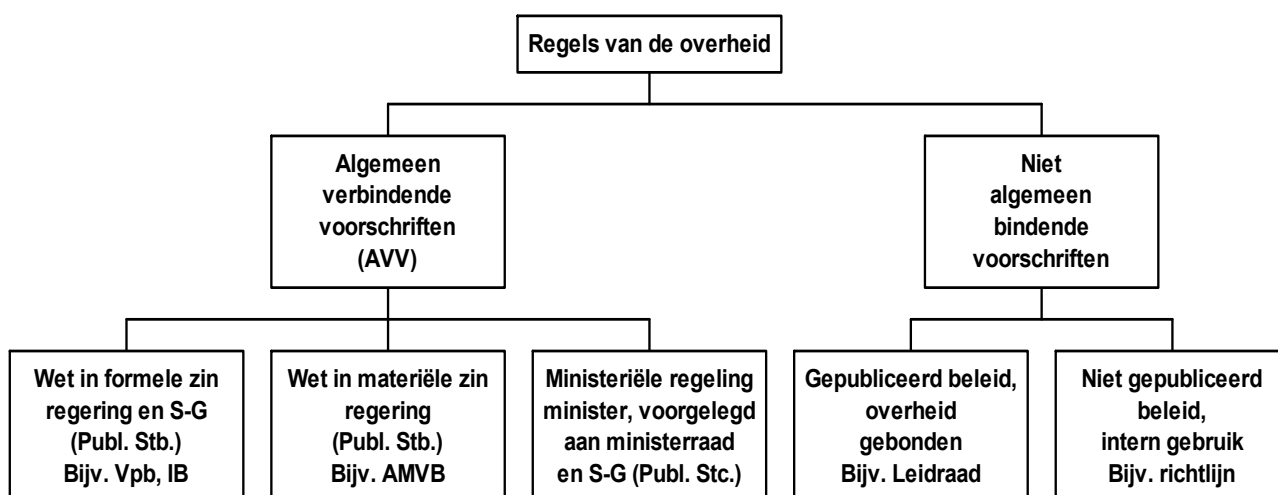
De algemeen wettelijke basis voor Nederlandse belastingheffing is art. 104 GW. In dit artikel is bepaald dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet en andere heffingen bij wet worden geregeld. Belastingen van het Rijk zijn belastingen die van rijkswege door de Belastingdienst worden geheven (art. 1, lid 2, AWR), zoals inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonbelasting, dividendbelasting, omzetbelasting, rechten bij in- en uitvoer, accijnzen et cetera. Lokale belastingen en andere gemeentelijke heffingen, zoals de onroerende zaakbelasting, worden niet van rijkswege geheven en vallen onder de andere heffingen uit art. 104 GW.

De terminologie 'uit kracht van een wet' betekent dat belastingwetten van het Rijk afkomstig moeten zijn van de regering en de Staten-Generaal (die samen de formele wetgever vormen), maar dat het uitvaardigen van rechtsregels voor de uitvoering ervan (zoals een AMVB³⁷³), gedelegeerd kan worden aan andere 'lagere' overheidsorganen, zoals de regering, de minister van Financiën of diens staatssecretaris. Zou art. 104 GW hebben bepaald dat belastingen van het Rijk alleen 'bij wet' geheven mogen worden, dan zou delegatie van de uitvaardiging van rechtsregels voor de uitvoering door lagere overheidsorganen niet mogelijk zijn. Met 'wet' bedoelt de Grondwet: wet in formele zin, dus wetten die afkomstig zijn van de regering en de Staten-Generaal.

Zou art. 104 GW hebben bepaald dat belastingen 'bij of krachtens de wet' geheven zouden mogen worden, dan zou delegatie van de uitvaardiging van rechtsregels aan lagere overheidsorganen als de regering, de minister of diens staatssecretaris wel mogelijk zijn, maar zouden de regering, de minister of diens staatssecretaris ook materiële belastingheffingswetten als de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting mogen vaststellen. Dat heeft de grondwetgever niet gewild en daarom is in art. 104 GW gekozen voor de tussenvorm op grond waarvan belastingen van het Rijk 'uit kracht van een wet' geheven worden.

Uit kracht van een wet betekent dus dat rijksbelastingen bij formele wet geheven moeten worden, maar dat voor de uitvaardiging van uitvoeringsregels, delegatie kan plaatsvinden naar bijvoorbeeld de minister van Financiën of diens staatssecretaris. Voor zover dergelijke uitvoeringsregels zijn opgenomen in *algemeen verbindende voorschriften*, zijn ze voor een ieder verbindend, wat betekent dat zowel de overheid als burgers gebonden zijn. Voor zover dergelijke uitvoeringsregels zijn opgenomen in *niet algemeen bindende regels*, zoals bijvoorbeeld gepubliceerd beleid, dan binden ze alleen de overheidsinstantie die ze heeft uitgevaardigd. Om een uitvoeringsregel een ieder te verbinden zal publicatie moeten plaatsvinden in het Staatsblad of de Staatscourant.³⁷⁴ Wetten in formele en materiële zin dienen te worden gepubliceerd in het Staatsblad. De Staatscourant publiceert alles waarvan wetten in formele en materiële zin de bekendmaking daarin voorschrijven. Om alleen de overheid te binden is het voldoende dat beleidsregels *behoorlijk zijn bekendgemaakt*.³⁷⁵ Hieronder volgt een overzicht van algemeen verbindende en niet algemeen bindende regels van de overheid.

Figuur 8: Overzicht algemeen verbindende en niet algemeen bindende regels van de overheid



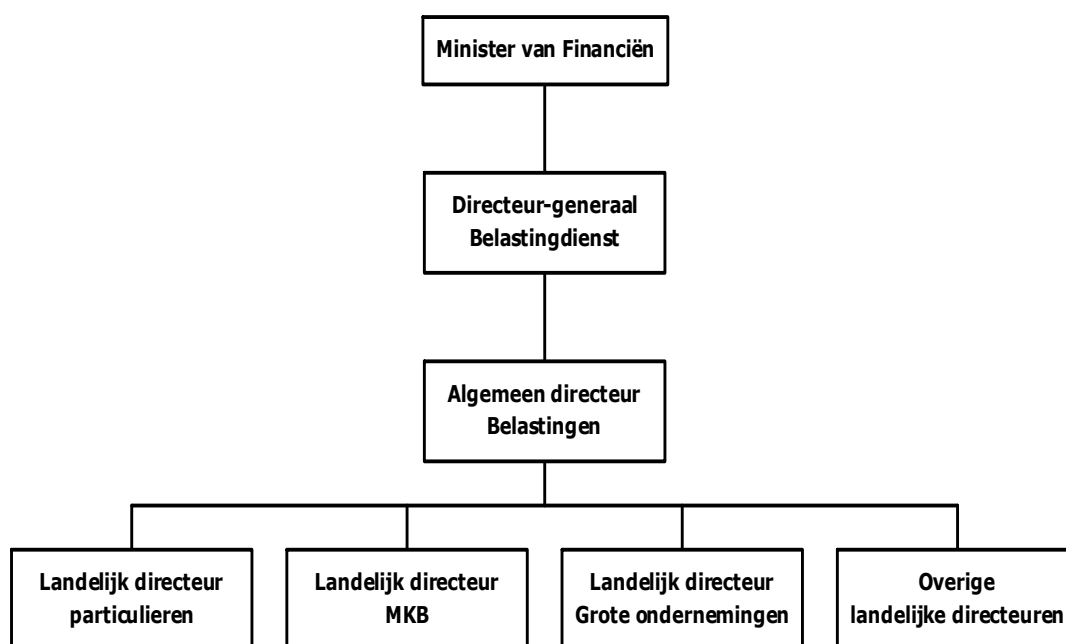
³⁷³ Een AMVB wordt bij Koninklijk Besluit (KB) uitgevaardigd en in het Staatsblad gepubliceerd (art. 89 GW).

³⁷⁴ Zie bijvoorbeeld ABRvS 14 november 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BY3051, waarin de Afdeling oordeelde (r.o. 7.4) dat subsidieverstrekking door het NWO gebaseerd dient te zijn op een *wettelijke grondslag* (art. 4:23 Awb) en dat kennisgeving van regels over een subsidieverdelingsstelsel moet plaatsvinden in de *Staatscourant* om een ieder te kunnen verbinden (art. 3:42, lid 1, Awb). Niettemin zag de Afdeling o.v.n. ABRvS 1 december 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BO5703 geen grond voor het oordeel, dat NWO het als vaste gedragslijn neergelegde niet onredelijke verdelingssysteem niet zou mogen hanteren.

³⁷⁵ HR 28 maart 1990, BNB 1990/194 (Gebondenheid gepubliceerd beleid): "Een en ander geeft grond om (...) onder "recht" in meergemelde zin mede te begrijpen door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast". Zie tevens HR 6 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY9496, waarin belanghebbende haar energiebedrijf mocht houden aan een aan de burger (behoorlijk, EHS) bekend gemaakte Regeling Energiepremie (r.o. 3.6). Zie ook HR 11 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6293, waarin de enkele mededeling van de Staatssecretaris dat in twee gevallen toepassing is gegeven aan de hardheidsclausule (art. 63 AWR), niet kon worden opgevat als (behoorlijke, EHS) bekendmaking van enig beleid (r.o. 3.3.3).

Het 'bestuur van 's Rijksbelastingen' (de uitvoering) is opgedragen aan door de minister van Financiën aangewezen ambtenaren van de Belastingdienst (art. 2, lid 4, AWR).³⁷⁶ Het is aan de Belastingdienst om onder het gezag van de minister van Financiën zorg te dragen voor de heffing en invordering van rijksbelastingen en andere bij of krachtens de wet opgedragen taken (art. 2 UR BD 2003). De Belastingdienst staat onder leiding van de directeur-generaal Belastingdienst, die wordt bijgestaan door een managementteam (art. 4, lid 1, UR BD 2003). Het managementteam bestaat uit (algemeen) directeuren van onder meer de organisatieonderdelen Belastingen, Douane, FIOD en Toeslagen (art. 4 jo art. 3 UR BD 2003). Binnen het organisatieonderdeel Belastingen onderscheidt de Belastingdienst onder meer de onderdelen Particulieren, Midden- en kleinbedrijf en Grote ondernemingen³⁷⁷ (art. 3, lid 2, UR BD 2003). Elk onderdeel staat onder leiding van een landelijke directeur (art. 4, lid 2, UR BD 2003). De landelijke directeur wijst de ambtenaren aan, die namens hem of haar zorgdragen voor de opgedragen taken (art. 8 UR BD 2003). Hieronder volgt een overzicht van het organisatieonderdeel Belastingen. Voor de organisatieonderdelen Douane, Toeslagen, FIOD et cetera, kunnen vergelijkbare overzichten worden gemaakt.

Figuur 9: Overzicht organisatieonderdeel Belastingdienst/Belastingen.



De Belastingdienst staat onder directe verantwoordelijkheid van de minister van Financiën (art. 2, lid 2, UR BD 2003). De Belastingdienst is dan ook geen zelfstandige toezichthouder, zoals bijvoorbeeld De Nederlandsche Bank (DNB) of de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Weliswaar oefenen ook DNB en de AFM overheidstaken uit (ze houden toezicht op de financiële markten), maar vallen niet onder de directe verantwoordelijkheid van de minister van Financiën.

DNB is een naamloze vennootschap (NV) dat deels opereert als zelfstandig bestuursorgaan, maar ook onderdeel uitmaakt van het Europees Stelsel van Centrale Banken (ESCB).³⁷⁸ DNB is verantwoordelijk voor het bewaken van de financiële stabiliteit in Nederland. Daarbij gaat het om lage inflatie, veilig betalingsverkeer en soliditeit en integriteit van financiële instellingen. DNB neemt zelfstandig beslissingen over de opgedragen toezichttaak. Het dagelijks bestuur van DNB is in handen van de directie, die telkens voor zeven jaren door de regering wordt benoemd. Net als iedere NV, heeft ook DNB een raad van commissarissen.

³⁷⁶ Vgl. Stevens 2012, p. 28.

³⁷⁷ Tussen 2008 en 2013 was het onderdeel Grote Ondernemingen formeel gescheiden in Zeer Grote Ondernemingen en Middelgrote Ondernemingen. Sinds 2013 zijn deze subonderdelen weer samengevoegd.

³⁷⁸ Zie www.dnb.nl (onder organisatie).

De AFM is een stichting met eigen bestuur, dat net als DNB zelfstandig beslissingen neemt over de opgedragen toezichttaak.³⁷⁹ De AFM is verantwoordelijk voor het gedrag van participanten op de financiële markten, zoals financiële instellingen en accountantsorganisaties. Hoewel de minister van Financiën de leden van het bestuur benoemt, kan hij niet ingrijpen in de individuele beslissingen van de AFM. Niettemin zijn zowel DNB als AFM uiteindelijk verantwoordelijk aan de politiek verantwoordelijke minister van Financiën. Zij het niet op directe wijze, zoals bij de Belastingdienst, maar op indirecte wijze. De Belastingdienst is geen zelfstandig bestuursorgaan, waardoor er minder politieke afstand is en de Belastingdienst zich rechtstreeks heeft te voegen naar instructies van de minister van Financiën. In de rechtspraak komen deze instructies tot uitdrukking in de vele - namens de minister van Financiën - geschreven 'brieven van de staatssecretaris'.

5.1.2 De toezichthoudende taak van de Belastingdienst

De primaire taak van de Belastingdienst is de totstandbrenging van een juiste belastingheffing. Daarbij gaat het niet alleen om de *heffing en invordering* van rijksbelastingen, maar ook om de *naleving* ervan. Voor zover de taak zich richt op naleving van rijksbelastingen is er sprake van toezicht.³⁸⁰ Algemene regels over toezicht zijn te vinden in hoofdstuk 5, titel 5.2, van de Algemene wet bestuursrecht. Art. 1, lid 3, AWR laat deze regels voor het belastingtoezicht evenwel buiten toepassing. De regels voor belastingtoezicht zijn te vinden in de AWR zelf; vooral in de artikelen 47 tot en met 56 AWR. De regels voor belastingtoezicht zien toe op het vergaren van informatie teneinde een juiste belastingheffing tot stand te brengen, het vormen van een oordeel over die informatie en het zo nodig corrigerend ingrijpen door de Belastingdienst.³⁸¹

In zijn toezichthoudende taak richt de Belastingdienst zich op het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven (bevordering van de *fiscale compliance*). Van naleving of *compliance* is volgens de Belastingdienst sprake, als belastingplichtigen fiscaal relevante feiten juist, tijdig en volledig opgeven en tijdig het juiste bedrag aan belasting betalen.³⁸² Bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving streeft de Belastingdienst naar zoveel mogelijk rechtszekerheid en rechtsgelijkheid voor alle belastingplichtigen.³⁸³ Rechtszekerheid tracht de Belastingdienst te bereiken door toegekende wettelijke bevoegdheden op juiste wijze uit te oefenen en ter bescherming van de rechten van belastingplichtigen opgestelde regels na te leven. Rechtsgelijkheid tracht de Belastingdienst te bereiken door eenheid van beleid en uitvoering. Dat betekent beleid met generieke - voor alle belastingplichtigen geldende - werking, een landelijke uniforme toepassing³⁸⁴ en een uitvoering waarbij feitelijk en rechtens gelijke gevallen volgens dezelfde uitgangspunten behandeld worden.

5.1.3 De vrijheid om het fiscale uitvoeringsproces in te richten

Het beleid omtrent horizontaal toezicht volgt uit de algemene discretionaire bevoegdheid van de minister van Financiën en de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces - in het licht van de schaarse toezichtmiddelen en uiteenlopende karakteristieken van belastingplichtigen - op efficiënte wijze in te richten.³⁸⁵ Deze discretionaire uitvoeringsbevoegdheid maakt het mogelijk om de fiscale uitvoeringspraktijk voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander, maar kent ook beperkingen in de grenzen die fiscale wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid, algemene rechtsbeginselen, waaronder algemene beginselen van behoorlijk bestuur aan de taakvervulling door de Belastingdienst stellen.

³⁷⁹ Zie www.afm.nl (onder organisatie).

³⁸⁰ Stevens 2012, p. 11: "Door de invoering van horizontaal toezicht kan gezegd worden dat de uitvoeringstaak van de Belastingdienst is veranderd tot een vorm van toezicht". Zie ook CHTB 2012, *Rapport*, p. 17.

³⁸¹ Gribnau 2008 A, par. 6.

³⁸² Belastingdienst 2008 A, *Bedrijfsplan*, p. 10.

³⁸³ Belastingdienst 2008 A, *Bedrijfsplan*, p. 9.

³⁸⁴ Besluit van 25 februari 2004 (Richtlijn Vooroverleg), nr. DGB 2003/662M.

³⁸⁵ Zie Gribnau 2015 A, par. 8.3.1: "(...) The question to be answered is whether the law leaves the tax administration room at all for a cooperative compliance strategy such as Horizontal Monitoring. (...) The rule-giver consciously leaves officials a scope of assessment in the course of the decision. (...) The tax administration has discretion with regard to enhancing and enforcing compliance. The legal framework leaves the tax administration room to decide how to deploy its (scarce) resources. (...) risk management allocates the available scarce resources to high taxpayer-service and high-risk taxpayers. (...) The law does indeed leave the tax administration room for an informal cooperative compliance strategy."

Daarnaast heeft de minister van Financiën een algemeen wettelijke bevoegdheid om nadere regels te geven voor de uitvoering van de belastingwet (art. 62 AWR). De term 'uitvoering' moet ruim worden begrepen. Daaronder vallen niet alleen algemeen verbindende voorschriften (par. 5.1.1), maar ook als 'recht' in de zin van art. 79 RO aan te merken behoorlijk bekend gemaakte regels omtrent de uitoefening van beleid, die de Belastingdienst op grond van het vertrouwensbeginsel binden.³⁸⁶

Ook beschikken de minister van Financiën en de Belastingdienst over een meer algemene bevoegdheid om beleidsregels vast te stellen (art. 4:81 Awb). De Belastingdienst omschrijft beleid als de in nader vastgestelde regels gegeven uitleg van het recht die voor alle belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden geldt.³⁸⁷

De Belastingdienst heeft het beleid omtrent horizontaal toezicht gepubliceerd en voor zeer grote en middelgrote ondernemingen met een individueel convenant is de *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen 2013 (Leidraad)* de belangrijkste publicatie.³⁸⁸ De *Leidraad* geeft inzicht in de werkwijze van de Belastingdienst bij het toezicht op zeer grote en middelgrote ondernemingen en biedt een kader voor herkenbaar optreden. De *Leidraad* is bedoeld ter uitvoering door de Belastingdienst. De *Leidraad*-bepalingen vormen behoorlijk bekend gemaakte regels omtrent de uitoefening van beleid, die de Belastingdienst op grond van het vertrouwensbeginsel binden.³⁸⁹ De *Leidraad* kan naar mijn mening worden aangemerkt als 'recht' in de zin van art 79 RO. Dit betekent dat de Belastingdienst bij iedere rechter waar een belastingplichtige zich op een juiste toepassing van het beleid kan beroepen 'in rechte' aan het beleid kan worden gehouden.

Omgekeerd kan de Belastingdienst de belastingplichtige niet aan het beleid houden; daarvoor ontbreekt het bindende karakter. Vrijwillige instemming kan daarin evenwel verandering brengen; de Belastingdienst legt sinds 2005 op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie gemaakte horizontaal toezichtafspraken vast in individuele handavingsconvenanten.³⁹⁰ De gebondenheid aan die afspraken hangt samen met de juridische kwalificatie ervan. In par. 5.5 kom ik daar op terug.

5.2 De totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie

In de vorige paragraaf heb ik de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht beschreven. De Belastingdienst is bevoegd om - binnen de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid om nadere regels te stellen voor de inrichting van het fiscale uitvoeringsproces - horizontaal toezichtbeleid te ontwikkelen.

Deze paragraaf beschrijft de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie. In het proces om tot een horizontaal toezichtrelatie te komen, doorlopen belastingplichtigen en de Belastingdienst zeven stappen.³⁹¹ Het initiatief om een horizontaal toezichtrelatie aan te gaan kan zowel van de Belastingdienst als belastingplichtige komen. Bij de Belastingdienst start het horizontaal toezichtstraject met een klantoriëntatie en eindigt als het goed is met aanpassing van het toezicht³⁹². De zeven stappen zijn als volgt:

³⁸⁶ Zie *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, Algemeen deel, Aantekening 1.4 Doel en strekking bij: art. 62 AWR (bijgewerkt tot 27 augustus 2015) o.v.n. HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 (gebondenheid gepubliceerd beleid).

³⁸⁷ Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB 2013), 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, Stcrt. 24 december 2013, nr. 35879, par. 2.1.

³⁸⁸ Naar aanleiding van door de Belastingdienst opgedane praktijkervaringen en de uitkomsten van het *Rapport van CHTB 2012*, heeft de Belastingdienst de eerste Leidraad uit 2010 (*Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)*), in 2013 volledig herzien. Het doel en de visie van horizontaal toezicht zijn volgens de *Leidraad* niet veranderd. Ook de intentie om uniformiteit in de uitvoering te brengen niet. Belastingdienst (2013), 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', www.belastingdienst.nl (hierna: *Leidraad*), p. 3.

³⁸⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 3: "De *Leidraad* is geschreven ten behoeve van de klantbehandeling bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen, onderdeel Belastingdienst Belastingen. (...) Bij organisaties die in de categorie individuele klantbehandeling vallen, werken behandelteams van de Belastingdienst/Grote ondernemingen (...) conform de *Leidraad*".

³⁹⁰ Bij brief van 9 juni 2006, nr. DGB 2006/3312, V-N 2006/34.2 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën een geanonimiseerde versie van het individueel convenant horizontaal toezicht bekend gemaakt, welke als basis diende voor de latere standaardtekst. Zie www.belastingdienst.nl (zoek op: standaardtekst individueel convenant), hierna: **bijlage A**.

³⁹¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, o.v.n. Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 11.

³⁹² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 10/44.

- 1) klantoriëntatie door de Belastingdienst;
- 2) een horizontaal toezichtgesprek;
- 3) de complianceverkenning;
- 4) het afronden van lopende problematiek;
- 5) het sluiten van een convenant;
- 6) analyse en versterking van de fiscale beheersing; en
- 7) aanpassing van het toezicht.

Een beschrijving van de zeven stappen is opgenomen in de *Leidraad*. De *Leidraad* beschrijft de totstandkoming echter alleen vanuit de visie van de Belastingdienst, de visie vanuit belastingplichtige komt niet tot uitdrukking.

Om toch een indruk van die visie te geven, heb ik tevens enkele aan de interviews met financieel/fiscaal verantwoordelijken van middelgrote ondernemingen ontleende uitspraken opgenomen. Door de kleinschaligheid van de interviews, gelden de uitspraken niet voor de gehele populatie middelgrote ondernemingen, maar geven ze wel een beeld over hoe de geïnterviewden het traject van de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie hebben ervaren. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

5.2 Hoe komt een horizontaal toezichtrelatie tot stand?

5.2.1 Klantoriëntatie door de Belastingdienst

Het horizontaal toezichtstraject vangt aan met een klantoriëntatie door de Belastingdienst.³⁹³ Deze klantoriëntatie zal in de meeste gevallen buiten de wetenschap van belastingplichtigen omgaan. Belastingplichtigen die menen voor een horizontaal toezichtrelatie in aanmerking te komen, kunnen ook zelf initiatief nemen.

Aan de hand van een positieve klantoriëntatie ontwikkelt de Belastingdienst een *strategisch behandelplan*. Dit strategische behandelplan vormt de basis voor het proces naar een horizontaal toezichtrelatie.

Het strategisch behandelplan bestaat uit vier onderdelen:

- een actueel klantbeeld van de onderneming;
- een analyse van dat klantbeeld;
- de ontwikkeling van een behandelstrategie;
- en het benoemen van behandelvoornemens.

De vier onderdelen bespreek ik hierna.

Een actueel klantbeeld van de onderneming

Om een actueel klantbeeld van de onderneming te maken verzamelt de Belastingdienst informatie over de fiscale strategie, de fiscale beheersing en de transparantie van de onderneming.³⁹⁴ Die informatie wordt verzameld door een aan de onderneming gekoppeld behandelteam bij de Belastingdienst.³⁹⁵ Het behandelteam bestaat uit een klantcoördinator en specialisten op specifieke terreinen als de fiscaliteit, controletechniek, fiscale beheersing en invordering. Het behandelteam wordt aangestuurd door de klantcoördinator, die tevens fungeert als aanspreekpunt voor de onderneming. Om de beleving van (enkele) middelgrote ondernemingen over het al dan niet hebben van een aanspreekpunt bij de Belastingdienst weer te geven, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"Ik vind het wel prettig om een aanspreekpunt te hebben. Wat er op dit moment is, dan krijg je zo'n call center. (...) Ik heb het ook druk. (...) Er gaat echt gemiddeld zeker twintig minuten overheen. En ik heb al eens gehad, dan was ik zover en krijg ik van alle lijnen zijn bezet en bel maar weer terug. (...) En dat is dus niet klantvriendelijk. Daarin moet nog heel veel veranderen."

³⁹³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 11.

³⁹⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6.

Uit de interviews met MGO:

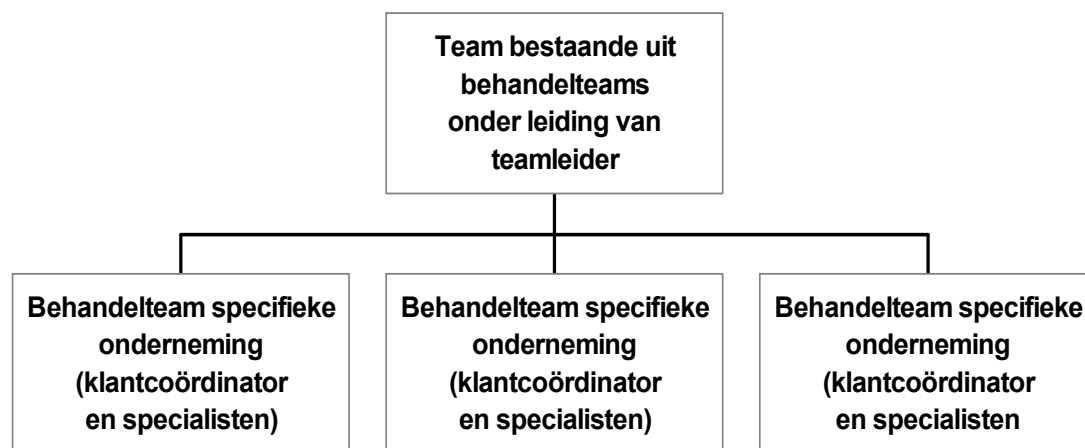
"(...) Ik denk dat ik iemand heb nu, die ik kan bellen. Dat er überhaupt iemand is, die los staat van een bepaalde belastingvorm. (...) ik heb een contactpersoon, een aanspreekpunt. En de aanspreekpunten die ik tot nu toe heb gehad, dat zijn KC en de heer X, die gaven mij beiden de indruk dat ze, hoe moet ik het zeggen, dat je met hun kunt spreken. Dat ze spreekbaar zijn, zonder dat je daar meteen van hoort van ja, stuur alle papieren maar in en dan hoort u wel van ons."

Uit de interviews met MGO:

"Hij heeft ook gezegd, als er wat was – ik doe dat bijna nooit – mag ik hem bellen. Hij doet dat zelf ook. Dat is wel verbeterd."

Het behandelteam van een specifieke onderneming maakt onderdeel uit van een groter team. Dat grotere team is verantwoordelijk voor de behandeling van een groep ondernemingen en wordt aangestuurd door een teamleider. Zie hieronder een overzicht van de indeling in een team en behandelteams.

Figuur 10: Overzicht indeling in een team en behandelteams



Bron: ontleend aan Belastingdienst 2013, Leidraad, p. 10.

Een analyse van het klantbeeld

Het behandelteam analyseert het klantbeeld. Daartoe beoordeelt zij de fiscale houding en het fiscale gedrag van de onderneming. Bijvoorbeeld door analyse van het aangifte- en betalingsgedrag (zoals het aantal correcties en boetes in het verleden), het verloop van eventuele belastingprocedures, de onderlinge verhoudingen, de betrokkenheid van financieel- en fiscaal dienstverleners, de fiscale structuur van de onderneming, de activiteiten die de onderneming verricht, hoe het jaarverslag eruit ziet, het niveau van de fiscale beheersing en ook of de onderneming te maken heeft met andere toezichthouders.³⁹⁶

Het ontwikkelen van een behandelstrategie

Na analyse van het klantbeeld ontwikkelt het behandelteam een behandelstrategie. Bij de ontwikkeling van een behandelstrategie is het van belang of de fiscale houding en het gedrag van de onderneming aanleiding geven voor verandering en zo ja, met welke handhavingsinstrumenten die verandering bereikt kan worden. De Belastingdienst bepaalt welk handhavingsinstrument het beste bij een individuele belastingplichtige past.³⁹⁷ Het behandelteam stemt haar overwegingen af met de klantcoördinator.

³⁹⁵ Belastingdienst 2013, Leidraad, p. 10.

³⁹⁶ Belastingdienst 2010, Leidraad, p. 17.

Het benoemen van behandelvoornemens

Om de behandelstrategie concreet te maken benoemt het behandelteam behandelvoornemens voor korte en lange termijn. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om het verkrijgen van meer inzicht in de fiscale beheersing van een onderneming of in de houding ten aanzien van *tax planning*. Behandelvoornemens krijgen meer concrete invulling door het benoemen van benodigde capaciteiten, kennis en competenties om bepaald gedrag of een gedragsverandering te bereiken.³⁹⁸ Veelal in overleg met de teamleider, maakt de klantcoördinator een afweging welke behandelvoornemens prioriteit hebben en bespreekt deze met de onderneming. Ook bespreekt de klantcoördinator de fiscale houding en het fiscale gedrag dat is waargenomen en welke toezichtvorm daar volgens de Belastingdienst het beste bij past: horizontaal, traditioneel of een tussenvorm.

Ook ondernemingen oriënteren zich op de keuze om al dan niet een horizontaal toezichttraject met de Belastingdienst aan te gaan. Om enige beleving te geven aan een dergelijke afweging, neem ik de volgende uitspraak op.

Uit de interviews met MGO:

"Maar als je het hebt over, wat was nou eigenlijk de aanleiding, dat was dat MGO een activiteit heeft overgenomen (...), een wereldwijde acquisitie van ongeveer 200 miljoen dollar, (...) qua proces was dat rommelig en ingewikkeld (...), IT-systemen die niet werkten (...).

Ik heb zo goed en zo kwaad als dat ging geprobeerd om zaken bij elkaar te brengen (...). Ik heb van een aantal dingen ook gezegd van ja, schiet mij maar lek, ik weet het niet, dit is het beste wat ik gedaan heb, en als jullie een andere mening hebben, nou dan moeten we het daar over hebben. En ja, dat had een hele langdurige geschiedenis kunnen worden, en toen hoorde ik op een gegeven moment iets over horizontaal toezicht (...) zou dat niet wat zijn."

5.2.2 Een horizontaal toezichtgesprek

De tweede stap in het horizontaal toezichttraject is het voeren van een horizontaal toezichtgesprek.³⁹⁹ Na een positieve klantoriëntatie nodigt meestal de klantcoördinator de onderneming uit voor een horizontaal toezichtgesprek. Na een negatieve klantoriëntatie zal de Belastingdienst daarvan afzien.

Volgens de Belastingdienst ligt het niet voor de hand om een horizontaal toezichtrelatie aan te gaan, met een onderneming die bij voortduring de grenzen van het fiscaal aanvaardbare opzoekt en deze probeert op te rekken.⁴⁰⁰ Dat zou volgens de *Leidraad* niet alleen een verkeerd signaal afgeven, maar ook permanent intensief toezicht noodzakelijk maken. Dit zou zich volgens de Belastingdienst verzetten tegen het concept van horizontaal toezicht. Tegelijkertijd vermeldt de *Leidraad* dat belastingplichtigen hun fiscale rechten vrij moeten kunnen benutten, mits zij blijven binnen de grenzen van wet- en regelgeving.⁴⁰¹

In paragraaf 6.1.3 kom ik terug op de ruimte voor fiscale grensverkenning.

Om enige beleving te geven aan het spanningsveld rond fiscale grensverkenning, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"(...) we zoeken niet naar constructies, maar we willen gewoon weten: hoe hoort het."

Uit de interviews met MGO:

"Maar wat je dan ook ziet is dat al die gerenommeerde partijen, die houden zich verre van adviezen die gewoon over het randje gaan. Ze willen niet eens naar de grens toe!"

Het horizontaal toezichtgesprek is bedoeld om de wederzijdse mogelijkheden tot een horizontaal toezichtrelatie te verkennen.

³⁹⁷ Brief staatssecretaris van Financiën, 10 december 2012, DGB/2012/7178 M, *Kamerstukken II 2012/13*, 31 066, nr. 149, onder handhavingsregie.

³⁹⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 11.

³⁹⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 14.

⁴⁰⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 15.

Het gesprek bestaat uit het geven van toelichting op het concept door de Belastingdienst, een uitwisseling van positieve en negatieve ervaringen in de onderlinge contacten, een wederzijdse beoordeling van de *tone at the top* (dat wil zeggen dat de Belastingdienst de *tone at the top* bij de onderneming beoordeelt en de onderneming die van de Belastingdienst, althans van de betrokken ambtenaren), het bespreken van de wederzijdse verantwoordelijkheden en verwachtingen onder horizontaal toezicht, een schets door de Belastingdienst van de nog te zetten stappen en afstemming van het vervolgtraject.

Om de beleving van (enkele) middelgrote ondernemingen over de kennismaking met horizontaal toezicht weer te geven, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"Meneer X heeft mij destijds benaderd. Na, ja, dat was een nieuw onderwerp, ook voor mij natuurlijk, ik had er bij wijze van spreken nog niet van gehoord, van horizontaal toezicht. (...) En ik heb ook even achter mijn oren moeten krabben, van ja, goh, wat moet ik hiermee? En temeer ook, ik werk hier nu tien jaar en ik heb één keer een onderzoek van de Belastingdienst meegemaakt. En dat was eigenlijk ook nog, puur naar de zakelijkheid van de kostendeclaraties (...). (...) En voor de rest is dus de aandacht die we van de Belastingdienst krijgen bescheiden."

Uit de interviews met MGO:

"(...) en toen hebben we ook de vraag gehad: zouden jullie aan horizontaal toezicht willen meedoen? (...) als je door iemand ten dans gevraagd wordt, in beginsel neem je zo'n uitnodiging aan. (...) Als dat een leuk iemand is, doe je dat zonder overwegingen. Als het iemand is waarvan je denkt, mwoi, mwoi. Maar het is de Belastingdienst, dan zeg je toch van in beginsel doen we dat. Alleen al om ook maar elke gedachte te vermijden, dat je iets te verbergen zou hebben of dat je niet transparant of open zou zijn. (...) De Belastingdienst heeft natuurlijk toch een aparte positie, waardoor je trouwens ook niet de neiging hebt van: dit wil ik niet."

Uit de interviews met MGO:

"En (...) de nieuwsgierigheid, omdat je tot nu toe alleen maar meemaakt dat je op de vingers wordt geslagen. Voorbijgaand aan wat eraan ten grondslag ligt, alleen maar afstraffen."

Bij de *tone at the top* van de onderneming gaat het om de houding en het gedrag van de hoogste leiding.⁴⁰² Het gaat voornamelijk om de houding en het gedrag ten aanzien van de fiscaliteit. Die houding en gedrag sluiten als het goed is aan bij de visie en de strategie van de onderneming en bij de waarden en normen die daaraan ten grondslag liggen. Idealiter vertonen andere medewerkers in de onderneming dezelfde fiscale houding en hetzelfde fiscale gedrag. Om de *tone at the top* bij de onderneming te kunnen beoordelen is het volgens de Belastingdienst van belang het horizontaal toezichtgesprek te voeren met functionarissen die de *tone at the top* vertegenwoordigen. Het gesprek vindt dan ook bij voorkeur plaats met de hoogste leiding van de onderneming, zoals de directie (CEO of de CFO). Om enige beleving te geven aan het ervaren niveau waarop het horizontaal toezichtgesprek plaatsvindt, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"En het eerste gesprek dat ze gehad hebben, hebben ze gelijk met de wethouder gevoerd. (...) Dus ze steken wel gelijk in op het hoogste niveau."

Uit de interviews met MGO:

"Ik kan sommige dingen (intern, EHS) makkelijker doordrukken, door te zeggen: de fiscus wil het zo en gaat het controleren. Dat is magisch voor mensen."

⁴⁰¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 12.

⁴⁰² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 14.

Om de *tone at the top* bij de Belastingdienst te kunnen beoordelen, is het volgens de *Leidraad* voor de onderneming van belang dat zowel de klantcoördinator als een vertegenwoordiger van het management van de Belastingdienst bij het gesprek aanwezig zijn. Dit om ook het belang van een horizontaal toezichtrelatie voor de Belastingdienst te onderstrepen. Namens de Belastingdienst nemen bij voorkeur de klantcoördinator en een vertegenwoordiger van het management, zoals de teamleider, plaatsvervangend directeur of de directeur Grote Ondernemingen deel aan het gesprek.⁴⁰³

Tijdens het gesprek kan het gaan om de (fiscaal) strategische doelstellingen van de onderneming, de aandacht voor fiscale compliance en het systeem van interne en fiscale beheersing. Ook kunnen externe deskundigen van de onderneming aanwezig zijn bij het gesprek. Bespreking van hun rol en hoe in het kader van horizontaal toezicht van hun werkzaamheden gebruik kan worden gemaakt, is volgens de Belastingdienst van toegevoegde waarde.

Van het gesprek wordt een verslag gemaakt.⁴⁰⁴ Zowel de onderneming als de Belastingdienst kunnen daartoe het initiatief nemen. Na afronding van het gesprek, gaan zowel de Belastingdienst als de onderneming na of ze het horizontaal toezichttraject willen voortzetten.

Om enige beleving te geven aan de overweging daartoe, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"Je weet dat wij nee gezegd hebben hè. (...) Wij zijn daar heel duidelijk in geweest. (...) Als dat met horizontaal toezicht begint dan wordt er een startmoment genomen. (...) En dan moet er ook onderzoek verricht worden. En er worden interviews gehouden. Waarvan de meeste met mij, is gezegd. En (...) ook over de fiscaliteit, dus degene die dat doet bij ons, de accountant. Er is toen een schatting gemaakt, van dat dat een week werk zou worden. (...) Dat betekent (...) dat het ons in ieder geval geld kost. En wij hebben eigenlijk nooit problemen met de Belastingdienst, en het loopt goed. En wij willen best met de Belastingdienst afspraken maken. Maar als het dat is, dan zien wij eigenlijk niet een voordeel ten opzichte van de kosten."

Uit de interviews met MGO:

"(...) als het betekent dat we nu een kostenpost X hebben en ze zouden dusdanige eisen stellen dat dat twee of drie keer zo hoog wordt, dan denk ik dat we zeggen: nou, ik weet het niet. Maar als ik het zou moeten doen, zou ik zeggen: ik wil zoveel meer betalen, maar dan wil ik inderdaad van jullie ook gewoon in een convenant hebben, dat ik verder geen gezeur aan mijn kop heb. En als jullie wel dat hele hoge willen, ja, dan vragen wij het ons af, en dan is het dus geen onwil om mee te werken, maar wij moeten wel verantwoord worden waar we ons geld aan uitgeven."

Soms hebben de Belastingdienst en de onderneming meerdere gesprekken nodig om te beoordelen of het traject zal worden voortgezet. Soms ook wordt het horizontaal toezichtproces pas op een later moment voortgezet. Zie onderstaande uitspraak.

Uit de interviews met MGO:

"De eerste gesprekken zijn in 2007 geweest. Toen zagen we het eigenlijk niet zo zitten. Toen is het afgekapt. (...) geen zin, geen tijd. Een beetje te onbekend. Dat gevoel kreeg ik er een beetje bij. (...) In 2009 is de Belastingdienst weer gekomen. (...) En met dat verzoek uit 2009, zijn we in 2010 inderdaad verder gegaan met horizontaal toezicht."

5.2.3 Complianceverkenning

De derde stap in de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie, staat in het teken van de complianceverkenning door de Belastingdienst. Besluiten partijen het horizontaal toezichttraject voort te zetten, dan gaat het behandelteam over tot complianceverkenning.

⁴⁰³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 15.

⁴⁰⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 16.

Het doel van compliance-verkenning is om in gezamenlijk overleg te komen tot een oordeel of horizontaal toezicht haalbaar is. Om tot een horizontaal toezichtconvenant te komen, is het in deze fase van belang dat de belastingplichtige onderneming laat zien bereid te zijn tot vrijwillige naleving van (fiscaal) wettelijke verplichtingen (*willen*) en ook dat de onderneming daartoe in staat is (*kunnen*).⁴⁰⁵ Of een onderneming daartoe in staat is, hangt af van het niveau van de interne en fiscale beheersing.

De complianceverkenning begint met een *kick-off* bijeenkomst. Tijdens deze bijeenkomst stemmen het behandelteam en belastingplichtige af welk doel ze met de verkenning willen bereiken, welke werkwijze ze zullen volgen en wat de omvang en diepgang van de verkenning zal zijn. Voor zover de onderneming zelf, of bij de onderneming betrokken externe deskundigen, al onderzoek hebben gedaan naar onderdelen, die ook voor de complianceverkenning van belang kunnen zijn, worden de resultaten van dat onderzoek meegenomen bij de bepaling van de nog uit te voeren werkzaamheden.

Verder inventariseert het behandelteam welke medewerkers inzicht kunnen geven in de fiscaliteit van de onderneming en de beheersing daarvan. Met deze medewerkers houdt het behandelteam interviews. Het aantal interviews dat wordt gehouden, hangt af van de omvang van de onderneming en de aard van de activiteiten.⁴⁰⁶

Tijdens de interviews met de medewerkers bespreekt (de klantcoördinator of een specialist van) het behandelteam actuele, recente gebeurtenissen in de (bedrijfstak van de) onderneming. Dit om een nog beter beeld te krijgen van de *tone at the top* binnen de onderneming, de fiscale houding en het fiscale gedrag evenals de aandacht voor de interne en fiscale beheersing van de onderneming.

Om enige beleving te geven aan de ervaring van (enkele) middelgrote ondernemingen tijdens de complianceverkenning, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de (door mij gehouden) interviews met MGO:

"En je hebt een accountmanager van de Belastingdienst. (...) Dat heb je in het verleden nooit gehad. (...) fijn dat we ze vragen kunnen stellen in plaats van anoniem. En die komt hier eigenlijk, om dat proces te begeleiden. En vervolgens krijg je de ene specialist na de ander. Steeds groepjes van drie, vier, die langs komen. De ene gaat over de loonheffingen, de ander IT, andere omzetbelasting (...)."

Uit de (door mij gehouden) interviews met MGO:

"Maar het opvallende vond ik zelf wel, dat ik zeg maar, de gedachte van (...) ze gaan naar dat horizontaal toezicht toe omdat ze zo weinig controlecapaciteit hebben. En ik heb ze al tien jaar niet gezien. En nu heb ik de laatste twee jaar, dit hele rijtje mensen allemaal wel over de vloer gehad!"

De door de Belastingdienst gehouden interviews bestaan uit open vragen, waarbij de volgende gespreksonderwerpen de revue kunnen passeren⁴⁰⁷:

- De strategische doelstellingen van de onderneming;
- De interne beheersingsomgeving;
- De inrichting van de informatiesystemen;
- De organisatie van de fiscale functie in de onderneming;
- De aanwezigheid van extern toezicht en advies;
- De fiscale houding en het fiscale gedrag van de onderneming.

⁴⁰⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 17.

⁴⁰⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 18: "De complianceverkenning vergt gemiddeld twee tot vijf interviews". Zie ook Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 25, voetnoot 35: "De ervaring leert dat de verkenning ter plaatse bij een relatief onbekende klant in het MGO-segment zo'n drie dagen in beslag neemt, waarin drie tot vijf interviews worden gehouden".

⁴⁰⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 19-22.

Niet alle onderwerpen komen tijdens de interviews even uitgebreid aan bod. De interviews door de Belastingdienst zijn vooral bedoeld om een oordeel te vormen over de vraag of horizontaal toezicht haalbaar is. Op de mogelijke gespreksonderwerpen, ga ik hieronder nader in.

De strategische doelstellingen van de onderneming

Bespreking van de strategische doelstellingen van de onderneming draagt bij aan het beeld van de Belastingdienst over de aandacht voor (fiscale) regelnaleving. De strategische doelstellingen van een onderneming zijn veelal opgenomen in gedragscodes, *tax guidelines*, managementrapportages, verantwoordingen over de bedrijfsdoelstellingen, prestatie-indicatoren en controlerapporten van interne en externe partijen (zoals *audit*-rapporten, *Sox*-rapportages, milieurapporten enzovoort).⁴⁰⁸

Mogelijke gesprekspartners in dit verband zijn de directie (CEO/CFO), het hoofd fiscale zaken of de controller van de onderneming (eventueel aangevuld met de *compliance officer*). Tijdens het interview besteedt het behandelteam aandacht aan de missie of de visie van de onderneming en daarvan afgeleide strategische bedrijfsdoelstellingen, de operationele doelstellingen van de onderneming en de prestatie-indicatoren, eventuele tegenstrijdigheden tussen de doelstellingen, de beoordeling van de realisatie van de doelstellingen, de mate waarin fiscale en overige wettelijke verplichtingen worden nagekomen, de houding ten aanzien van (fiscale) risico's en eventuele gevolgen daarvan ten aanzien van *tax planning* (risicobereidheid), het fiscale beleid van de onderneming en het beleid ten aanzien van de beloning van het bestuur.⁴⁰⁹

Uit de interviews met MGO:

"(...) ze hebben heel veel energie en tijd hierin gestopt om te horen wat de visie is, doelstellingen en motivatie van het bedrijf. En veel procedures doorgenomen."

Uit de interviews met MGO:

"(...) en we worden soms ook wel eens heel erg benaderd alsof wij een multinational zijn, waarbij we een eigen afdeling interne accountants hebben, een afdeling fiscalisten, een afdeling juristen en een afdeling IT-auditors. Dat hebben we niet!"

De interne beheersingsomgeving

Bespreking van de interne beheersingsomgeving draagt bij aan het beeld over de aandacht voor fiscale beheersing in de onderneming. Informatie over de interne beheersingsomgeving is veelal opgenomen in jaarverslagen, managementletters, accountantsverslagen, managementrapportages, gedragscodes, verslagen van directievergaderingen of van de raad van commissarissen.⁴¹⁰ Mogelijke gesprekspartners zijn de directie (CEO/CFO), de raad van commissarissen, het hoofd fiscale zaken, de *controller* of de *internal auditor*. Tijdens het interview besteedt het behandelteam aandacht aan de verantwoordelijkheid voor interne en fiscale beheersing, de samenwerking tussen betrokken partijen, de organisatie en taken van de raad van commissarissen of de raad van toezicht, de naleving van ethische regels en integriteitnormen, de transparantie ten aanzien van (fiscale) activiteiten en gedragingen, de beheersing van (fiscale) risico's, interne monitoring en het oppakken van verbeterpunten.⁴¹¹

De inrichting van de informatiesystemen

Ten behoeve van de bestuurstaak, het functioneren en beheersen van de interne huishouding alsmede het afleggen van verantwoording daarover, is het voor een onderneming van belang om daartoe relevante gegevens systematisch te verzamelen, vast te leggen en te verwerken in een informatieverzorgingssysteem.⁴¹²

⁴⁰⁸ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 26.

⁴⁰⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 19.

⁴¹⁰ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 26.

⁴¹¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 19.

⁴¹² Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 9.

De interne huishouding kan worden aangemerkt als een op gemeenschappelijke doelen gericht en in belangrijke mate door economische principes beheerst dynamisch en open systeem, met behulp waarvan een onderneming voortdurend aansluiting tracht te vinden met de steeds veranderende en veelal complexe buitenomgeving.⁴¹³

Het informatieverzorgingssysteem maakt onderdeel uit van de - als een systeem te beschouwen - interne huishouding en is eveneens dynamisch en open van aard.⁴¹⁴ Een informatieverzorgingssysteem moet zo goed mogelijk aan zijn doel beantwoorden. Daarvoor is het van belang dat verstrekte informatie - voor wat betreft de inhoud en het tijdstip van verstrekking - aan de verwachtingen van de gebruikers voldoet, het informatieverzorgingsproces kwalitatief verantwoorde informatie oplevert, het ontwerp- en ontwikkelingsproces van de informatie adequaat is en het systeembeheer en -onderhoud op juiste wijze in de organisatie is verankerd.⁴¹⁵ De informatie wordt verzameld om te gebruiken als risicobeheersingsmiddel.⁴¹⁶

Het COSO II model wordt internationaal gezien als standaard voor de inrichting van een risicobeheersingssysteem. In codes en regelgeving voor *corporate governance* wordt veelvuldig aan dit model gerefereerd. Ook het voor horizontaal toezicht vereiste TCF kent zijn basis in het model van COSO II.⁴¹⁷ In het COSO II model wordt de beheersing van ondernemingsrisico's benaderd vanuit de bedrijfsprocessen van een onderneming.⁴¹⁸ Daarom is het ook voor de Belastingdienst van belang om kennis te nemen van het interne beheersingssysteem en de bedrijfsprocessen te begrijpen.

De controle van een onderneming - in de zin van toetsing - kan worden onderscheiden in zelfcontrole, interne- en externe controle.⁴¹⁹ Dit wordt in de praktijk ook wel het *Three Lines of Defence*-model genoemd. De Belastingdienst noemt het schillenmodel. Zelfcontrole wordt naar eigen inzicht uitgevoerd door de betrokkene bij de onderneming zelf, interne controle door de leiding van de onderneming, terwijl externe controle wordt uitgevoerd door van de leiding onafhankelijke derden (zoals de externe accountant). De interne controle kan worden aangemerkt als een stelsel van interne betrouwbaarheidsmaatregelen, met als doel het voorkomen, tijdig opsporen en corrigeren van onvolkomenheden in de uitoefening van bedrijfsactiviteiten, alsmede het scheppen van de mogelijkheid om zo nodig nieuwe maatregelen te treffen om te voorkomen dat de gesignaleerde onvolkomenheden in de toekomst weer optreden.⁴²⁰ Een onvolkomenheid is: iedere afwijking van wat geacht wordt te moeten worden gedaan.

Een stelsel van interne betrouwbaarheidsmaatregelen is een voorwaarde voor het produceren van betrouwbare informatie. Dat wil niet zeggen dat een stelsel van interne betrouwbaarheidsmaatregelen de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie waarborgt; mensen, apparatuur en programmatuur zijn niet onfeilbaar en bovendien kunnen zich onverwachte - onbeheersbare - omstandigheden voordoen.⁴²¹ Werknemers kunnen maatregelen omzeilen of wegens onduidelijke instructies verkeerd uitvoeren.⁴²² Daarnaast moet worden bedacht dat iedere maatregel om risico's te beheersen, kosten met zich meebrengt, die moeten worden afgewogen tegen het in te schatten risico dat gelopen wordt indien de maatregel niet wordt genomen.⁴²³ Naast financiële overwegingen spelen ook andere aspecten, zoals bedrijfscultuur en besturingsfilosofie (accent op toetsing of beheersing van de interne betrouwbaarheid) en de omvang van de onderneming (te weinig werknemers of te weinig middelen om activiteiten als functiescheiding door te voeren) een rol bij de beslissing om betrouwbaarheidsmaatregelen te nemen.⁴²⁴ Niettemin is een stelsel van betrouwbaarheidsmaatregelen van belang om de risico's die een onderneming loopt zo goed mogelijk te beheersen.

⁴¹³ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 12/13.

⁴¹⁴ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 14.

⁴¹⁵ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 15.

⁴¹⁶ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 108.

⁴¹⁷ Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 19.

⁴¹⁸ Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 20.

⁴¹⁹ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 390.

⁴²⁰ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 390.

⁴²¹ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 408.

⁴²² Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 409/410.

⁴²³ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 408.

⁴²⁴ Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002, p. 409.

De *interne beheersingsomgeving of het interne beheersingssysteem* van een onderneming kan worden aangemerkt als het geheel van organisatorische maatregelen die de onderneming in staat stelt ondernemingsrisico's vast te stellen en in de greep te houden (par. 1.10). Het interne beheersingssysteem moet er uiteindelijk voor zorgen dat de onderneming tot verantwoording kan komen (bijvoorbeeld in de jaarrekening). De aandacht voor fiscaliteit komt tot uitdrukking in het fiscale beheersingssysteem, of *Tax Control Framework*. Het TCF maakt onderdeel uit van het interne beheersingssysteem en moet de onderneming in staat stellen tot verantwoorde belastingaangiften te komen. Daartoe zullen fiscaal relevante gegevens op systematische wijze moeten worden verzameld, vastgelegd en verwerkt in het informatieverzorgingssysteem.

Omdat de inrichting van het informatieverzorgingssysteem vanuit verschillende gezichtsvelden kan worden benaderd, is iedere interne en fiscale beheersingsomgeving ondernemingspecifiek.

De Belastingdienst moet er in een horizontaal toezichtrelatie op kunnen vertrouwen dat de informatie die de belastingplichtige verstrekt juist en volledig is. Dat vertrouwen ontleent de Belastingdienst onder meer aan de inrichting van de informatiesystemen.⁴²⁵

Mogelijke gespreksonderwerpen tijdens de interviews door het behandelteam, zijn de inrichting van de informatiesystemen in samenhang met de interne beheersing van de onderneming, de plaats van de fiscaliteit in de informatiesystemen, de beheersing van de informatiesystemen en het belang van informatiebeveiliging (zoals het maken van *back-ups* en het gebruik van wachtwoorden en autorisaties).⁴²⁶

Mogelijke gesprekspartners zijn volgens de Belastingdienst de *IT-manager* of de *controller* van de onderneming. Het is ook mogelijk dat het behandelteam een eigen *EDP-auditspecialist* meebrengt naar het interview. Enige beleving daarmee geeft de volgende uitspraak:

Uit de (door mij gehouden) interviews met MGO:

"(...) in het gesprek met de Belastingdienst zit er ook een IT-auditor bij die dus vraagt: heeft u een IT-auditafdeling? Dan denk ik van: man, begrijp je even dat het hier anders gaat."

De organisatie van de fiscale functie in de onderneming

Bespreking van de organisatie van de fiscale functie in de onderneming draagt bij aan het beeld over hoe die functie binnen de onderneming is vormgegeven.⁴²⁷ Die vormgeving kan variëren van een externe administrateur die de fiscale aangiften verzorgt tot een interne fiscale afdeling die deze taak vervult. De organisatie van de fiscale functie wordt veelal beïnvloed door de omvang van de onderneming en de complexiteit van de fiscaliteit. De wijze waarop deze functie is ingevuld vormt een indicatie voor de kwaliteit van de interne en fiscale beheersing van de onderneming.

Mogelijke gesprekspartners zijn de *controller* van de onderneming, het hoofd fiscale zaken, een interne fiscalist, het hoofd personeelszaken, de salarisadministrateur of de btw-administrateur.

Enige beleving over de invulling van de fiscale functie geven de volgende uitspraken:

Uit de (door mij gehouden) interviews met MGO:

"En daarom ben ik zelf ook begonnen met (...) in eerste instantie met een opstartcursus belastingrecht. En daarna heb ik mijn opleiding bij het college van belastingadviseurs afgerond. (...) En daarmee ook voldoende fiscale kennis, om in ieder geval zaken te kunnen stimuleren en ook in contact te kunnen treden."

Uit de (door mij gehouden) interviews:

"Als wij fiscale hulp nodig hebben, huren we gewoon iemand in."

⁴²⁵ J.I. de Groot en E.M.E. van der Enden, 'Verantwoording over interne beheersing onder horizontaal toezicht', *WFR* 2010/375, par. 2.

⁴²⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 20.

⁴²⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 20.

Mogelijke gespreksonderwerpen van de interviews door het behandelteam zijn het dragen van fiscale verantwoordelijkheden, de werkzaamheden van de fiscale afdeling, het inhuren van externe deskundigen, de uitvoering van fiscaal gerelateerde werkzaamheden door anderen binnen de onderneming, de integratie van de fiscale functie in de bedrijfsprocessen, het niveau van de fiscale kennis, de wijze waarop fiscaal verantwoordelijken op de hoogte zijn van nieuwe bedrijfsontwikkelingen, incidentele gebeurtenissen of directiebesluiten met fiscale invloed, de wijze waarop *tax planning* gestalte krijgt, de (interne) monitoring, de totstandkoming van verschillende belastingaangiften en de manier waarop de onderneming grip houdt op te betalen en te ontvangen belastingbedragen.⁴²⁸

De aanwezigheid van extern toezicht en advies

Bespreking van de aanwezigheid van extern toezicht en advies draagt bij aan het beeld over de rol die eventuele externe toezichthouders en andere bij de fiscale beheersing en compliance van de onderneming betrokken deskundigen spelen.⁴²⁹ Er zijn situaties waarin een onderneming de fiscaliteit niet zelfstandig kan beheersen, maar wel met behulp van externe deskundigen. In dat geval is ook informatie nodig over de rol die externe deskundigen spelen. Informatie hierover is veelal te vinden in managementletters en accountants- of directieverslagen.⁴³⁰

Om enige beleving te geven aan de rol die externe deskundigen kunnen spelen, neem ik de volgende uitspraak op.

Uit de (door mij gehouden) interviews met MGO:

"En ik zeg, dat en dat en dat zijn allemaal mijn controle-instrumenten, zeg maar, om de integriteit van de cijfers te borgen. De Big Four is wat mij betreft een belangrijke hoeksteen. Maar dit en dat en dat zijn ook allemaal professionals die ik gebruik. Op het moment dat er, zeg maar, als er financiële vraagstukjes aan de orde zijn, die ook fiscale consequenties hebben (...) die doe ik niet persoonlijk, maar die laat ik doen door iemand van (...), ook de fiscale advisering. (...) ik gebruik die mensen, daarmee voel ik me dus vrij gemakkelijk en comfortabel bij wat mijn fiscale positie is. (...) dan heb ik dus, dat horizontaal toezicht wordt ondersteund door het feit dat ik al die partijen al gebruik. (...) Ik blijf ze gebruiken en wat mij betreft is dat een borging, mede een borging van het feit dat we dit traject met de fiscus makkelijk kunnen aangaan."

Mogelijke gesprekspartners voor de interviews van het behandelteam zijn de *controller* van de onderneming, eventueel samen met de externe (fiscaal) adviseur of de openbare accountant.⁴³¹ Mogelijke gespreksonderwerpen zijn de taken, bevoegdheden en opdrachten van externe deskundigen, de frequentie van het werk, het beleid om externe deskundigen in te schakelen (proactief of pas als er problemen zijn), *audits* en de resultaten daarvan, het oppakken van verbeterpunten en de houding van externe toezichthouders en deskundigen ten aanzien van het concept horizontaal toezicht.⁴³²

De houding en het gedrag van de onderneming

Bespreking van de houding en het gedrag van de onderneming en haar medewerkers draagt bij aan het beeld over de organisatiecultuur en de *tone at the top* van de onderneming.⁴³³ Mogelijke gesprekspartners zijn de directie (CEO/CFO), het hoofd fiscale zaken, de *controller* van de onderneming (eventueel aangevuld met de *compliance officer*). Mogelijke gespreksonderwerpen zijn de organisatiecultuur, de kernwaarden van de onderneming, hoe die worden overgedragen op de medewerkers en hoe de communicatie met de Belastingdienst op verschillende niveaus binnen de onderneming verloopt.

⁴²⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 20.

⁴²⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 21.

⁴³⁰ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 27.

⁴³¹ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 27.

⁴³² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 21.

⁴³³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 21.

Aan het einde van de complianceverkenning beoordeelt het behandelteam - onder leiding van de klantcoördinator - in gezamenlijk overleg met de onderneming of horizontaal toezicht haalbaar is. Voor de haalbaarheid is het, zoals gezegd, van belang dat de onderneming de fiscaliteit wil en kan beheersen en bovendien dat de onderneming een transparante houding laat zien ten aanzien van de behandeling van fiscale vraagstukken.⁴³⁴ Volgens de *Leidraad* zou horizontaal toezicht haalbaar moeten zijn, tenzij er aanwijzingen zijn die duiden op het tegendeel. In het laatste geval geeft de *Leidraad* aan dat het behandelteam de gevolgtrekkingen daarvan (zoals het standpunt om het traject niet voort te zetten) motiveert met inhoudelijke argumenten.

Voor de onderneming is het van belang om goed op de hoogte te zijn van de verwachtingen en verantwoordelijkheden rondom horizontaal toezicht. Voor zover tijdens de complianceverkenning belemmeringen naar voren zijn gekomen voor het *willen* en/of *kunnen* beheersen van de fiscaliteit, moeten deze door de onderneming worden opgelost, om het traject voort te kunnen zetten.

De klantcoördinator legt de bevindingen uit de *compliance*verkenning schriftelijk vast: enerzijds om deze op gestructureerde wijze met de onderneming te kunnen delen en anderzijds om het behandelteam te informeren over de voortgang van het proces.⁴³⁵ Het verslag legt vast wat het doel en de omvang van de verkenning is geweest, welke werkzaamheden zijn uitgevoerd, wat de bevindingen zijn, welke afspraken zijn gemaakt en bovenal de conclusie of horizontaal toezicht haalbaar is. Om enige beleving te geven aan de overwegingen van (enkele) middelgrote ondernemingen over de haalbaarheid van horizontaal toezicht, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"Ze proberen aansluiting te vinden naar systemen die ze goed vinden. Om dus dubbel werk te voorkomen. En als ze zien dat het goed loopt en problemen worden opgepakt, dat geeft vertrouwen."

Uit de interviews met MGO:

"En toen bleek dat we met niet al te veel moeite hieraan voldeden. Laten we het dan alsjeblieft maar doen!"

Uit de interviews met MGO:

"Ik zeg, ja, als het straks betekent, dat ik hier iemand op de pay-rol moet zetten, die u niet wilt betalen, dan stoppen we, dan kunnen we er het beste mee stoppen. Ik zeg, want zo was het niet bedoeld. Als het mij honderdduizend euro gaat kosten, omdat u niet voldoende capaciteit heeft, dan doe ik daar niet aan mee."

Uit de interviews met MGO:

"Maar in feite, als je het ontdoet van zijn mooie pakje, komt het er natuurlijk op neer dat de Belastingdienst een stukje zekerheid wil hebben, doordat zij investeren in hoe zit dat bedrijf precies in elkaar. Ze komen een keer investeren in dat bedrijf door zich te verdiepen. Vervolgens maak je een afspraak over hoe in de toekomst de controle, die wij moeten betalen, hoe die georganiseerd moet zijn, willen zij zich daar comfortabel bij voelen."

Uit de interviews met MGO:

"Ik snap wel (...) dat de Belastingdienst grip moet hebben. (...) Maar maak dat iets eenvoudiger. Maak dat wat goedkoper."

⁴³⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 19.

⁴³⁵ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 28.

5.2.4 Afronden lopende problematiek

De vierde stap in het horizontaal toezichttraject betreft het afronden van lopende problematiek.⁴³⁶ Wanneer partijen menen dat horizontaal toezicht haalbaar is, moeten eventueel lopende fiscale problemen zoveel mogelijk worden opgelost voordat het convenant wordt afgesloten.

Om enige beleving te geven aan de ervaring met het oplossen van lopende problematiek, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"Ik wist dat het fiscaal ingewikkeld was. (...) Uiteindelijk hebben we dat met een overleg met de Belastingdienst tot een eindoordeel gebracht. Maar dat is pas eigenlijk helemaal afgetikt, nadat de heer X met ons over horizontaal toezicht is komen spreken."

Uit de interviews met MGO:

"Wij hebben het andersom gehad. We hebben eerst de oude problemen opgelost, toen werd KC (klantcoördinator, EHS), die bij ons de (...) met mij heeft doorgenomen, (...) die werd toen KC. En (...) dat was eigenlijk de eerste kennismaking met de Belastingdienst ook die echt positief was.

Echt ook een manier van, hoe zal ik het zeggen, van tevoren in vertrouwen, tenzij anders blijkt. En op een punt hadden we onenigheid. Daar was ik het niet mee eens. Maar dat was ook helder benoemd. En toen hebben we ook in eerste instantie bezwaar gemaakt, maar op een bepaald moment toch besloten, naar aanleiding van een recente uitspraak, niet verder in beroep te gaan."

Uit de interviews met MGO:

"(...) dat was toen de discussie. Dat was toen moeizaam. Dat heeft behoorlijk lang gelopen. Ik denk van een jaar of drie, vier dat we ermee bezig zijn geweest. Maar toen we er eenmaal uit waren, (...) inmiddels hebben we ook (...) afgerond. Dat is het eerste moment dat ik contact met de KC van de Belastingdienst heb gehad. Dat was voor mij trouwens een heel aangename ervaring. Ook in de manier van controleren. Waarbij de overheid eigenlijk altijd door de fraudezaken en andere zaken, altijd het standpunt, nou, in ieder geval uitstraalt van, u zult het wel fout hebben gedaan, tenzij u het tegendeel bewijst. Was het hier eigenlijk van: het ziet er goed uit wat jullie gedaan hebben. (...) De insteek was 180 graden anders. En dat is heel prettig."

Uit de interviews met MGO:

"(...) maar die onzekerheid die je dan ook mee moet slepen in je boeken, daar had ik eigenlijk ook helemaal geen trek in, dus ik wilde het gewoon afronden."

Afronding van de lopende problematiek helpt de weg vrij te maken om actueel te kunnen werken. Daarbij is het overigens geen doel op zichzelf om over alle discussiepunten overeenstemming te bereiken.⁴³⁷ Ten aanzien van overblijvende discussiepunten kunnen vervolgafspraken worden gemaakt. Bij het afronden van lopende problematiek gaat het om fiscale problemen, die bij het aangaan van het horizontaal toezichttraject bij de Belastingdienst en de belastingplichtige bekend zijn, zoals openstaande heffings- of invorderingszaken.

Het kan gaan om lopende boekenonderzoeken, openstaande aangiften, onderhanden bezwaarschriften of weg te werken achterstanden. De Belastingdienst heeft geen vaste procedure voor het oplossen van lopende problematiek.⁴³⁸ De Belastingdienst geeft echter wel aan, geen uitgebreider onderzoek te zullen doen, dan voor het afronden van de lopende problematiek nodig is. Het behandelteam gaat niet actief op zoek naar fouten uit het verleden. Bij concrete aanwijzingen voor onregelmatigheden, zal de aanpak logischerwijs anders zijn.

⁴³⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 22.

⁴³⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 23.

⁴³⁸ P. Essers, 'Zonder inzicht in de bedrijfsprocessen van de Belastingdienst, blijft horizontaal toezicht kwetsbaar', *WFR* 2012/1546 o.v.n. p. 47, *CHTB* 2012, *Rapport*.

Het afronden van de lopende problematiek begint met het in gezamenlijk overleg maken van een overzicht van lopende problemen en de prioriteit daarvan in de afhandeling.⁴³⁹ Ook maken het behandelteam en de onderneming afspraken over de verdeling van werkzaamheden, de verdeling van de verantwoordelijkheden en het maken van een planning. Het kan zijn dat problemen eerder niet tot een oplossing kwamen, omdat verhoudingen verstoord en standpunten verhard waren. Het bespreekbaar maken daarvan kan helpen de problemen nu wel op te lossen. Bij het afronden van de lopende problematiek, worden al zoveel mogelijk uitgangspunten van horizontaal toezicht toegepast. Sommige problemen zullen worden opgelost, over andere kan discussie blijven bestaan.

Bij het afronden van lopende problematiek kan de Belastingdienst gebruik maken van zijn discretionaire bevoegdheid om bij de vaststelling van de belastingschuld, tegemoet te komen aan 'onbillijkheden van overwegende aard' (art. 63 AWR), om doelmatigheidsredenen af te wijken van de belastingwet (art. 64 AWR) en onjuiste belastingaanslagen ambtshalve te verminderen (art. 65 AWR).⁴⁴⁰ Dat is overigens niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Afspraken over afgeronde problematiek worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW). Een vaststellingsovereenkomst is een privaatrechtelijke overeenkomst, waarbij partijen ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent wat tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar binden aan een vaststelling, die ook bestemd is te binden wanneer de rechtstoestand zonder die vaststelling mocht afwijken.⁴⁴¹ Het antwoord wordt eerst vastgelegd in een conceptovereenkomst, waarna belastingplichtige een redelijke termijn krijgt om zich op de rechtsgevolgen te beraden.⁴⁴² Een redelijke termijn bedraagt ten minste een week. Belastingplichtige kan ook aangeven aan een bedenktijd geen behoefte te hebben. Na het verstrijken van de termijn, wordt de vaststellingsovereenkomst definitief. Een vaststellingsovereenkomst kan zowel betrekking hebben op de heffing als de invordering van belastingen, maar heeft in het algemeen betrekking op de toepassing van het belastingrecht in een concreet geval.⁴⁴³ Voor zover de afronding van lopende fiscale problematiek (nog) niet mogelijk is, maken de klantcoördinator en de belastingplichtige vervolgsafspraken.

5.2.5 Het sluiten van een convenant

Na afronding van de lopende problematiek, staat in stap vijf de weg vrij om een individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten. Om enige beleving te geven aan de ervaringen van (enkele) middelgrote ondernemingen met het sluiten van een convenant, neem ik de volgende uitspraken op.

Uit de interviews met MGO:

"En toen ingeschat, nou voor ons is het gewoon goed. Het past ook bij de manier hoe wij richting, laat ik zeggen, overheden, overheid, Belastingdienst, accountant omgaan. We willen duidelijkheid geven en transparant zijn. En als we het ergens niet mee eens zijn, vechten we het ook wel uit, maar aan de andere kant wil ik het van tevoren toch wel even overleggen."

Uit de interviews met MGO:

"Het is (...) de geruststelling dat je niet zomaar een bende belastingmannen op de vloer hebt."

Uit de interviews met MGO:

"MGO heeft een convenant horizontaal toezicht getekend? Ja, het is bijna een verjaardag, volgens mij was het 12 mei vorig jaar."

Voor de inhoud van het convenant wordt een standaardtekst gebruikt (**bijlage A**).

⁴³⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 22.

⁴⁴⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 23.

⁴⁴¹ Zie ook art. 18, lid 1, BFB 2013.

⁴⁴² Art. 18, lid 9, BFB 2013.

⁴⁴³ Art. 18, lid 15, BFB 2013. Zie bijvoorbeeld Brief staatssecretaris van Financiën, 5 juni 2008, nr. DGB 2008-02953, V-N 2008/31.11, over de fiscale behandeling van woningcorporaties.

Volgens de Belastingdienst vereisen rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit (in de zin van gelijke speelveld) dat niet van de standaardtekst wordt afgeweken. Mocht het toch nodig zijn om van de tekst af te wijken, dan worden afspraken vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW).⁴⁴⁴ Wanneer een Engelse vertaling wenselijk is, wordt het convenant in het Nederlands opgesteld en wordt een Engelse vertaling als bijlage gevoegd. Als ondernemingen publiciteit willen geven aan het sluiten van een convenant, dan is dat mogelijk en moet het behandelteam contact opnemen met de persvoorlichter op het Ministerie van Financiën.⁴⁴⁵ De persvoorlichter stemt dan met de onderneming en het behandelteam af op welke wijze publiciteit wordt gezocht en of de inhoud in overeenstemming is met de visie van de Belastingdienst.

Het standaardconvenant bevat geen afspraken over aanspreekpunten, periodiek overleg, overleg over de versterking van de fiscale beheersing en procedurele afspraken. Dergelijke 'werkafspraken' kunnen volgens de Belastingdienst worden vastgelegd in een apart gespreksverslag.⁴⁴⁶ Er worden overigens op voorhand geen werkafspraken gemaakt over inlever- en reactietermijnen; overeenkomstig het convenant dienen partijen rekening te houden met elkaars belangen.

Het convenant wordt namens de Belastingdienst ondertekend door een vertegenwoordiger van het management.⁴⁴⁷ Dat kan zijn de teamleider, een plaatsvervangend directeur of de directeur Grote Ondernemingen. Namens de onderneming wordt het convenant ondertekend op bestuurlijk niveau, bijvoorbeeld door de directie, CEO, CFO, directeur-groootaandeelhouder of door een ambtelijk of politiek verantwoordelijke als het gaat om publiekrechtelijke organisaties.

Hoewel de Belastingdienst ernaar streeft om met alle daarvoor in aanmerking komende ondernemingen een convenant af te sluiten, kan het in uitzonderingsgevallen voorkomen dat - mits aan *alle* uitgangspunten van het concept is voldaan - de onderneming convenantaangiften doet op basis van (voorlopige) afspraken; 'convenantconform werken'.⁴⁴⁸ Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen bij een Nederlandse vennootschap die onderdeel uitmaakt van een internationaal concern, waarbij de Nederlandse vennootschap wel maar de buitenlandse moeder geen medewerking wil verlenen aan het afsluiten van een convenant. De Belastingdienst werkt dan met de Nederlandse vennootschap samen overeenkomstig *alle* uitgangspunten van horizontaal toezicht, maar zonder convenant. Wegens het ontbreken van een publiekrechtelijke wettelijke basis voor de aanvullende convenantverplichtingen, zal er sprake moeten zijn van vrijwillige instemming door zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. Hoewel mondelinge instemming voldoende kan zijn, kent een dergelijke samenwerking wel haar (bewijsrechtelijke) beperkingen. In paragraaf 5.3.3 kom ik terug op convenantafspraken die verdergaan dan publiekrechtelijke bevoegdheden en verplichtingen.

Bestaat de onderneming uit meerdere bedrijfsonderdelen in Nederland, dan wordt in onderling overleg vastgesteld welke onderdelen onder het convenant vallen.⁴⁴⁹ De Belastingdienst streeft ernaar de gehele economische entiteit (alle concernonderdelen) in het horizontaal toezicht te betrekken, maar minimaal de onderdelen waar de kernactiviteiten plaatsvinden en die waarin de concernleiding in Nederland overwegende zeggenschap heeft. Bestaat de economische entiteit uit meerdere zelfstandige onderdelen met verschillende aandeelhouders, dan kunnen ook meerdere convenanten worden afgesloten. De wensen en motieven van de entiteit zijn daarbij van belang. Voorop staat dat de Belastingdienst streeft naar horizontalisering van het toezicht van de gehele entiteit.

Fiscale zaken van directeur-groootaandeelhouders, houdstermaatschappijen of zustermaatschappijen worden zoveel mogelijk in de afspraken over horizontaal toezicht meegenomen.⁴⁵⁰ Directeur-groootaandeelhouders met beslissende invloed worden opgenomen in het convenant, zij ondertekenen als bestuurder van de onderneming en als privépersoon. Voor zover een directeur-groootaandeelhouder geen deel wil uitmaken van de afspraken over horizontaal toezicht, gaat de Belastingdienst na wat daarvan de reden is en of dat verenigbaar is met het concept van horizontaal toezicht.

⁴⁴⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 24.

⁴⁴⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 25.

⁴⁴⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 26.

⁴⁴⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 24.

⁴⁴⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 25.

⁴⁴⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 25.

⁴⁵⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 25.

Zowel voor belastingplichtigen als de Belastingdienst kunnen de omstandigheden waaronder het convenant is afgesloten wijzigen.⁴⁵¹ Bij de Belastingdienst kan het gaan om veranderingen in het beleid of in de samenstelling van het behandelteam. Bij de belastingplichtige kan het gaan om wijzigingen in de strategie, bestuurs- of aandeelhouderswisselingen, wijzigingen in de administratieve of juridische organisatie, wijzigingen op de fiscale afdeling of wisselingen van de externe accountant, belastingadviseur of andere externe deskundigen. Dergelijke wijzigingen kunnen tijdens de evaluatie van het convenant of bij andere gelegenheden (zoals het vooroverleg) aan de orde worden gesteld. Daarna moet worden bezien wat die wijzigingen betekenen voor het afgesloten convenant.

Uit de interviews met MGO:

"Het is een overheidsgedachte om meer verantwoordelijkheid bij het bedrijfsleven zelf te leggen. En de administratieve procedures samen af te spreken, dat je dat doet. Waarbij dus het risico dat je dingen niet doet beheerst is. En als er een vermoeden is, dat je moedwillig dingen verkeerd doet, dan krijg je het oude weer."

De Belastingdienst streeft naar jaarlijkse evaluatie bij zeer grote ondernemingen en tweejaarlijks bij overige grote ondernemingen (middelgrote ondernemingen).⁴⁵² De evaluatie is bedoeld om de verwachtingen van de onderneming en het functioneren van de Belastingdienst te bespreken. De evaluatie vindt plaats op bestuurlijk niveau en van de Belastingdienst zijn zoveel mogelijk functionarissen aanwezig die bij de totstandkoming van het convenant ook een rol hebben gespeeld (zoals de klantcoördinator, het behandelteam, eventueel de teamleider, plaatsvervangend directeur of de directeur Grote Ondernemingen). Van de evaluatie wordt door de Belastingdienst een schriftelijk verslag gemaakt.

5.2.6 Analyse en versterking van de fiscale beheersing

Stap zes in de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie heeft betrekking op de analyse en versterking van de fiscale beheersing.⁴⁵³ Daarbij is het van belang hoe de fiscale beheersing is opgenomen in het algemene beheersingssysteem van de onderneming. De onderneming zelf is primair verantwoordelijk voor het functioneren van de fiscale beheersing. Wel zegt de Belastingdienst toe een stimulerende en ondersteunende rol te spelen bij het op orde brengen en houden ervan; de Belastingdienst gaat het gesprek aan, levert *input* en geeft *feedback* op wat wordt waargenomen.⁴⁵⁴

Ook hebben diverse accountantsorganisaties softwareproducten ontwikkeld om ondernemingen te helpen bij de inrichting van de fiscale beheersing.⁴⁵⁵ De uiteindelijke inrichting wordt mede bepaald door organisatorische factoren, zoals de omvang van de onderneming, de fiscale complexiteit van de activiteiten en gemaakte keuzes in reikwijdte en gewenste kwaliteit van fiscale beheersing.

Fiscale beheersingsactiviteiten kunnen worden onderverdeeld in algemene, specifieke en aanvullende activiteiten. Met de versterking van de fiscale beheersing is vaak een lange periode gemeoid; beheersingsmaatregelen worden vaak stapsgewijs ingevoerd, gemonitord en indien nodig verder aangepast en verbeterd. *Monitoring* betekent: achteraf vaststellen of de uitvoering van maatregelen juist is geweest.

Hieronder ga ik nader in op de algemene, specifieke en aanvullende beheersingsactiviteiten die aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zouden moeten verrichten om het fiscale beheersingsproces optimaal te laten functioneren evenals de stapsgewijze invoering, monitoring en eventuele aanpassing en verdere verbetering ervan.

Algemene beheersingsactiviteiten

Fiscale beheersing is maatwerk en voor iedere onderneming anders.

⁴⁵¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 26.

⁴⁵² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 27.

⁴⁵³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

⁴⁵⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

⁴⁵⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 29.

Enkele algemene beheersingsactiviteiten zouden echter volgens de Belastingdienst voor iedere onderneming moeten gelden⁴⁵⁶:

- het opstellen en verwezenlijken van strategische doelstellingen; bijvoorbeeld over maatschappelijk verantwoord ondernemen;
- het bevorderen van een effectieve en efficiënte bedrijfsvoering; bijvoorbeeld om fiscaal relevante standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst te kunnen voorleggen;
- het bevorderen van de kwaliteit van interne en externe (fiscale) verslaggeving; bijvoorbeeld om vereiste aangiften te kunnen doen of gevraagde informatie te kunnen verstrekken; en
- het bevorderen van fiscale regel naleving; bijvoorbeeld om aangiften in te dienen die voldoen aan (fiscale) wet- en regelgeving en vrij zijn van materiële fouten (aanvaardbare aangiften).

Om enige beleving te geven aan de inrichting van het fiscale beheersingsproces door (enkele) middelgrote ondernemingen, neem ik de volgende uitspraken op:

Uit de interviews met MGO:

"Op die manier willen we fiscaal ook, met een grote groep, met de inkoop erbij, en P&O, het hele proces van aanneme van personeel tot en met het salarisbeslag van personeel, of inhuur van adviseurs of derden, het hele proces, op basis van risico (inrichten, EHS). (...) Als je goed voorbereid, met een man of 10, 12 misschien een hele middag bij elkaar zit, om eens te brainstormen, om alles door te nemen en iemand gaat dat uitwerken en vervolg aan geven. Nou, ik schrik niet terug voor een stukje tijd. Daar word je zelf ook weer beter van."

Uit de interviews met MGO:

"En vanuit een situatie, waarbij we zeg maar, een administratietje in Exact voeren, (...) schakelen we wel over naar een systeem van, of naar een omgeving waarin dingen gewoon meer in systemen gaan (...). Maar we zitten nog niet in de situatie dat je, à la een multinational, alles in een systeem stopt, alles via die dingen lopen, alle interne controleregelingen, daarin zijn ingebouwd."

Uit de interviews met MGO:

"(...) die documentatie die hadden we, we noemden het niet zo, maar we hadden allerlei processen rondom belastingen, aangiften en dergelijke. En dat zijn we TCF gaan noemen."

Uit de interviews met MGO:

"We hebben gewoon een pakket en voor een tax control framework hebben we het nieuwste pakket nodig. En die gaan we nu kopen."

Specifieke beheersingsactiviteiten

Voor wat betreft de specifieke beheersingsactiviteiten moeten ondernemingen zich volgens de Belastingdienst richten op de volgende acht deelprocessen⁴⁵⁷:

1. een zodanige inrichting van de fiscale organisatie, dat de onderneming tijdig op de hoogte kan zijn van alle fiscaal relevante gebeurtenissen in alle bedrijfsonderdelen;
2. een zodanige inrichting van de *tax planning* strategie, dat deze aansluit bij de bedrijfsstrategie en risicobereidheid van de onderneming;
3. een zodanige beheersing van fiscale risico's (*tax risk management*), dat de onderneming fiscaal relevante risico's identificeert, beheerst en eventueel in vooroverleg met de Belastingdienst kan doornemen;
4. een zodanige inrichting van de communicatiestructuur, dat betrokken medewerkers op de hoogte zijn van de fiscale strategie en de wijze waarop die gestalte krijgt;
5. een zodanige inzet van informatietechnologie (IT), dat het fiscale doelstellingen helpt verwezenlijken;
6. een zodanige *monitoring* van de fiscale functie, dat beheersingsmaatregelen blijven werken, leemtes worden opgespoord en maatregelen worden getroffen om die leemtes op te vullen;

⁴⁵⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28/29.

⁴⁵⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 29/31.

7. een zodanige inrichting van de fiscale boekhouding (*tax accounting*), dat fiscale aangelegenheden op juiste wijze in de commerciële jaarrekening verwerkt worden;
8. en een zodanige vastlegging van gegevens in informatiesystemen, dat aanvaardbare belastingaangiften gedaan kunnen worden.

Aandacht voor de acht deelprocessen helpt volgens de Belastingdienst om het fiscale beheersingssysteem te optimaliseren. In de *Leidraad* uit 2010 vroeg de Belastingdienst *slechts* aandacht voor vijf deelprocessen: de analyse van de fiscale organisatie, de inrichting van de communicatiestructuur, de monitoringfunctie, de werking van de fiscale beheersing en de versterking van de fiscale compliance van de onderneming.⁴⁵⁸

Uit consultaties door de CHTB en verslaglegging daarvan in het rapport uit 2012, is naar voren gekomen dat zowel belastingplichtigen als medewerkers van de Belastingdienst behoefte hebben aan meer duidelijkheid over *minimumeisen* waaraan de fiscale beheersing, althans het TCF, zou moeten voldoen.⁴⁵⁹

Minimumeisen voor fiscale beheersing helpen om vast te stellen of ondernemingen voor een convenant horizontaal toezicht in aanmerking komen of niet. De Belastingdienst is bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving gebonden aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wat onder meer betekent dat de Belastingdienst een behoorlijke afweging moet maken om de ene belastingplichtige op de ene manier en de andere belastingplichtige op een andere manier te behandelen. Die behoorlijke belangenafweging moet tot uitdrukking komen in het onderscheidende criterium om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant af te sluiten.

Aanbeveling:

Ik vind het wenselijk dat het vertrouwen van de Belastingdienst om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant te sluiten objectief kan worden getoetst en de in dat kader te stellen minimumeisen in het convenant worden opgenomen.

Als twee belastingplichtigen *feitelijk en rechtens* in dezelfde positie verkeren, hebben ze in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen). Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving, kan echter een reden zijn om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant af te sluiten (feitelijke ongelijkheid). De feitelijke ongelijkheid kan worden getoetst als het vertrouwen in belastingplichtigen onder horizontaal toezicht is geobjectiveerd.

Het vertrouwen van de Belastingdienst is gebaseerd op de positieve verwachting van het gedrag van belastingplichtigen: *een goed klantbeeld*. Het klantbeeld is gebaseerd op de *fiscale strategie*, de *interne en fiscale beheersing* en de *fiscale transparantie* van de onderneming. Om willekeur in behandeling van belastingplichtigen tegen te gaan dient het *goede klantbeeld* objectief te kunnen worden getoetst.

Met de acht deelprocessen voor optimalisering van het fiscale beheersingsproces en de nadere invulling van verwachtingen omtrent de uitkomsten van die processen, komt de Belastingdienst naar mijn mening tegemoet aan de behoefte aan meer (objectieve) duidelijkheid over de minimumeisen waaraan voor horizontaal toezicht in aanmerking komende ondernemingen moeten voldoen. De deelprocessen geven weliswaar geen minimumeisen voor de *inrichting* van het fiscale beheersingsproces, maar ze geven wel aan *waarin* het proces moet *resulteren*; zoals zicht op verschillende organisatieonderdelen, zicht op fiscaal relevante gebeurtenissen, volledige en juiste vastlegging van gegevens, identificatie en beheersing van fiscale risico's, een *tax planning* strategie die aansluit bij de ondernemingsstrategie et cetera.

⁴⁵⁸ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 41/44.

⁴⁵⁹ CHTB 2012, *Rapport*, p. 48: "Uit de gesprekken blijkt dat er in de praktijk, zowel bij belastingplichtigen als medewerkers van de Belastingdienst behoefte is aan eenduidige minimale eisen waaraan een TCF moet voldoen".

Deze thans in gepubliceerd beleid opgenomen deelprocessen hebben echter als nadeel dat de eisen door belastingplichtigen al gauw als *maximumeisen* kunnen worden gezien; belastingplichtigen kunnen de Belastingdienst op grond van het beleid aan de eisen houden, maar de Belastingdienst de belastingplichtige omgekeerd niet. Dat kan tot gevolg hebben dat *eigen initiatieven* om opgedane ervaringen te gebruiken voor verdere optimalisering van het fiscale beheersingssysteem worden afgeremd.⁴⁶⁰ Opname van de eisen in het convenant zal ook belastingplichtigen binden, waarna in onderling overleg kan worden vastgesteld hoe de eisen nader uitgewerkt kunnen worden.

De Belastingdienst komt mijns inziens met de acht deelprocessen tegemoet aan de behoefte aan meer duidelijkheid over de minimumeisen waaraan het fiscale beheersingsproces zou moeten voldoen, maar zou deze - om ook belastingplichtigen te binden - moeten opnemen *in het convenant zelf* en niet alleen in gepubliceerd beleid. In par. 5.5 en 5.6 kom ik terug op de gebondenheid aan het convenant.

Aanvullende beheersingsmaatregelen

Door de acht deelprocessen met de belastingplichtige te bespreken, kan de Belastingdienst duidelijk maken welke onderdelen verbetering behoeven. Daarvoor is het van belang om zicht te hebben op het actuele en het gewenste niveau van fiscale beheersing.⁴⁶¹ Analyse van de deelprocessen helpt zicht te krijgen op de fiscale risico's die de onderneming loopt. De onderneming moet het lopen van risico's in overeenstemming brengen met het gewenste niveau van fiscale beheersing. De onderneming legt de stappen ter verbetering vast in een plan van aanpak.

De onderneming kan ervoor kiezen om eerst beheersingsmaatregelen te treffen en daarna te onderzoeken of en welke fouten nog in het systeem zijn blijven zitten.⁴⁶² De onderneming kan er ook voor kiezen om eerst te onderzoeken welke fouten uit het systeem naar voren komen en daarna beheersingsmaatregelen treffen. Beide methodes zullen leiden tot signalering en herstel van fouten.

Ondanks de toezegging van de Belastingdienst om een stimulerende en ondersteunende rol te spelen bij het op orde brengen en houden van de fiscale beheersing, draagt de onderneming zelf de verantwoordelijkheid voor het functioneren ervan; fiscale beheersingssysteem zijn voor iedere onderneming anders, het blijft maatwerk.⁴⁶³

Bij het dragen van verantwoordelijkheid zou gebruik gemaakt kunnen worden van *certificering* (Sigler & Murphy, par. 4.3.2). Certificering is het geheel van activiteiten op grond waarvan een onafhankelijke, deskundige en betrouwbare instelling vaststelt en schriftelijk kenbaar maakt dat er een gerechtvaardigd vertrouwen bestaat dat een duidelijk omschreven object (een product, proces, systeem of de vakbekwaamheid van een persoon) voldoet aan vooraf gestelde eisen.⁴⁶⁴ Een onafhankelijke, deskundige en betrouwbare instelling kan ook door de overheid worden aangewezen.

Het voordeel van certificering is de aanvullende zekerheid die het geeft, een nadeel is de extra kosten. Certificering zal dan ook geen verplicht karakter moeten krijgen, maar kan wel uitkomst bieden voor ondernemingen die de verantwoordelijkheid voor het fiscale beheersingssysteem niet (geheel) alleen willen of kunnen dragen.

Uit de interviews met MGO:

"(...) hou maar op, ik heb onze accountant gebeld en die zei, oh nee, dat hebben we wel. Dan doen we een quickscan en dan gaan we vervolgens zus en met stemkastjes en leren uw strategie. En per slot van rekening ging het zo'n € 25.000 kosten. Ik zei, weet je wat, we doen het eerst even op onze eigen manier."

⁴⁶⁰ Zie J.E. Murphy, 'Mandavolent' Compliance', *Ethikos*, September/October 2005, p. 11: "The 'cons' of 'mandavolant' compliance. It can drive everyone down to the minimum necessary. (...) Mandatory minimums can freeze development. (...) What drove development before, was providing an incentive, not a dictate. (...)".

⁴⁶¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 32.

⁴⁶² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 32.

⁴⁶³ Vgl. T.G. Perié, 'Horizontaal toezicht: wat is de stand van zaken?', *Juridisch up to Date*, 6 maart 2014, nr. 5, p. 12: "Uiteraard is een TCF maatwerk, maar dit laat onverlet dat het formuleren van algemene criteria logisch is".

⁴⁶⁴ WRR 2013, p. 50.

Stapsgewijze invoering van beheersingsmaatregelen

In de praktijk worden beheersingsmaatregelen in stappen ingevoerd. Bijvoorbeeld eerst voor bepaalde onderdelen, belastingmiddelen of risico's. Voor de Belastingdienst is het van belang om te weten welke onderdelen, belastingmiddelen of risico's de onderneming (vooralsnog) buiten beschouwing laat en wat dan de planning is om de beheersing daarvan alsnog in te voeren.⁴⁶⁵

Enige beleving aan het proces van invoering van beheersingsmaatregelen, geeft de volgende uitspraak:

Uit de interviews met MGO:

"We hebben nu een afspraak in september, dus eigenlijk twee jaar na het tekenen van het convenant. (...) Gaan we een plan van aanpak met elkaar bespreken. (...) met inrichten van het tax control framework. (...) zoiets hebben we al wel eens gedaan rondom onze (...) producten. Een soort risicomatrix, welke processen heb je. Al bouwende, het is vast nog niet in september klaar."

Zowel voor belastingplichtigen als de Belastingdienst is het hebben van zicht op fiscale risico's en de beheersing daarvan een lastige aangelegenheid. Belastingplichtigen stellen fiscale risico's in eerste instantie zelf vast. Sommige ondernemingen maken gebruik van een 'in control verantwoording', wat ook wel *Management Control Framework* genoemd wordt.⁴⁶⁶ In een dergelijk systeem rapporteert elk managementniveau aan een hoger niveau en legt verantwoording af over de bedrijfsrisico's die worden gelopen en hoe deze worden beheerst. De Belastingdienst beoordeelt op zijn beurt of de gerapporteerde risico's worden herkend en vult deze eventueel nog aan met zelf waargenomen risico's.⁴⁶⁷

Uit de interviews met MGO:

"We hebben gezegd: dit zijn onze risico's, dit zijn onze maatregelen. Hebben we het goed of fout gedaan? En er kwamen ook een paar dingen uit die we gewoon fout hadden gedaan. En daar hebben we gewoon over afgerekend, over het verleden. Met overigens ook wel weer als prettige bijkomstigheid: een tolerante houding bij de Belastingdienst."

Om aanvaardbare belastingaangiften te doen moeten alle onderdelen, alle belastingmiddelen en alle risico's die de onderneming loopt, door het beheersingssysteem worden ondervangen.⁴⁶⁸ Aan de hand van het plan van aanpak en het voeren van overleg, wordt hier stapsgewijs naartoe gewerkt.

Het monitoren van beheersingsmaatregelen

De onderneming zal met enige regelmaat moeten testen of beheersingsmaatregelen werken en tekortkomingen in de interne en fiscale beheersing moeten blijven opsporen.⁴⁶⁹ De onderneming moet dus niet alleen bedenken hoe de interne en fiscale beheersing eruit moet zien, maar ook hoe achteraf kan worden vastgesteld of de uitvoering juist is geweest. Dat kan met behulp van *interne monitoring*. Interne monitoring helpt om tekortkomingen in de interne en fiscale beheersing te signaleren en te corrigeren. Enige beleving over monitoring achteraf, geeft de volgende uitspraak.

Uit de interviews met MGO:

"Het is in mijn gevoel bij ons nog wel een mix van dingen in het systeem bouwen, maar vooral eigenlijk, niet alleen vooraf maar ook elke keer het slot op deur achteraf, een soort totaalcontrole inbouwen."

⁴⁶⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 33.

⁴⁶⁶ De Groot en Van der Enden 2010, par. 5.

⁴⁶⁷ De Groot en Van der Enden pleiten voor een 'tax in control'-verklaring, waarin het bestuur van de onderneming met een redelijke mate van zekerheid expliciet laat weten dat de onderneming haar fiscaliteit beheerst en daarover in control is.

⁴⁶⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 33.

⁴⁶⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34.

De zekerheid die *interne monitoring* geeft is - logischerwijs - gelijk aan de reikwijdte ervan.⁴⁷⁰ Wanneer de reikwijdte van de monitoring gelijk is aan de reikwijdte van de gehele fiscale beheersing, ofwel het gehele TCF, dan geeft de monitoring zekerheid over het functioneren van de fiscale beheersing als geheel. Wanneer echter de reikwijdte beperkt is tot bepaalde onderdelen of bepaalde belastingmiddelen, dan geeft de monitoring uiteraard slechts zekerheid daarover. In het laatste geval kan aanvullende zekerheid worden verkregen door gegevensgerichte controles uit te voeren. Daarbij moet worden gedacht aan data-analyse of het houden van steekproeven ten aanzien van bepaalde transacties, administratieve vastleggingen of risico's die buiten de reikwijdte van het TCF vallen. De bij een stapsgewijze invoering aanvankelijk niet onder het TCF vallende risico's kunnen door aanvullende controles toch worden beheerst. Deze aanvullende controles maken het mogelijk om alsnog een uitspraak te doen over de aanvaardbaarheid van de aangifte.

Uit de interviews met MGO:

"Ik zit te zoeken naar een systeem, maar ook een ontwikkeltraject, waarbij ik eigenlijk tegen de Belastingdienst zeg: we hebben onze belangrijkste risico's geïdentificeerd, hier heb je een kaart. We weten waar de dingen dus fout kunnen gaan en dat proberen we te beschrijven en in procedures vast te leggen, en in systemen vast te leggen. Alleen, dat gaat stap voor stap. En zolang het er niet is, dan is er wel altijd een slot op de deur, in de zin dat als wij tussentijds rapportages bij eindejaar bijwerken, wij ook onze interne controles verrichten."

De onderneming is vrij in de inrichting van de *monitoringfunctie*, maar de Belastingdienst heeft in verband met zelf uit te voeren controles een voorkeur voor statistische steekproeven.⁴⁷¹ Met behulp van statistische steekproeven kunnen de interne controles eenvoudig en objectief worden vergeleken met de controles door de Belastingdienst.⁴⁷² Een steekproef kan periodiek worden uitgevoerd of een vast onderdeel vormen van de interne controlefunctie. Als de onderneming dat wenst, deelt de Belastingdienst zijn expertise met het houden van steekproeven.

Aanpassen en verbeteren van de fiscale beheersing

De fiscale beheersing van een onderneming vormt geen rustig bezit, maar is onderhevig aan een voortdurend proces van aanpassing en verbetering al naar gelang gewijzigde omstandigheden en (door monitoring) gevonden tekortkomingen. Het gebruik van monitoringsresultaten ter aanpassing en verbetering van de fiscale beheersing, om deze vervolgens weer te monitoren, noemt de Belastingdienst: de leercirkel.⁴⁷³ In de praktijk bespreekt de onderneming monitoringsresultaten met de Belastingdienst, die daar vervolgens over gemaakte afspraken weer vastlegt in het strategische behandelplan. Gemaakte afspraken kunnen bijvoorbeeld gaan over het herstel van fouten en in hoeverre nader onderzoek naar eerdere belastingjaren nodig is. Met behulp van de monitoringsresultaten kan de onderneming laten zien in hoeverre zij fiscaal *in control* is en of de actuele toezichtvorm kan worden voortgezet.

5.2.7 Aanpassing van het toezicht

De laatste stap in het horizontaal toezichttraject is de aanpassing van het toezicht. Wanneer de onderneming het interne en fiscale beheersingssysteem op orde heeft en waar nodig versterkt, stemt de Belastingdienst de vorm en intensiteit van het toezicht daarop af.⁴⁷⁴ De Belastingdienst stemt de vorm en intensiteit van het toezicht af op het klantbeeld, de beheersings- en monitoringactiviteiten en de werkzaamheden van betrokken toezichthouders en andere deskundigen. Omdat de Belastingdienst onder horizontaal toezicht meer informatie krijgt dan onder traditioneel belastingtoezicht, vindt de Belastingdienst het gerechtvaardigd om de vorm en de intensiteit van het toezicht daarop aan te passen.⁴⁷⁵ Enige beleving aan de afstemming van het toezicht, geven de volgende uitspraken:

⁴⁷⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34.

⁴⁷¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34.

⁴⁷² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34/35 o.v.n. Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB). De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', www.belastingdienst.nl.

⁴⁷³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34.

⁴⁷⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 40.

⁴⁷⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 5.

Uit de interviews met MGO:

"Bij ons werkt het ontzettend goed. Als we kijken, want we zijn dus ontzettend in beweging (...). En al die zaken worden vooraf met de Belastingdienst afgestemd, van zo gaan we het doen. Het is akkoord zo. Nou, dat werkt voor ons. En het geeft ook zekerheid. (...) Want je weet niet of je achteraf voor heel rare dingen komt te staan."

Uit de interviews met MGO:

"Maar, al met al, voor ons is het, het werkt heel prettig. En voor mij werkt het dat we gewoon een aanspreekpunt hebben bij de Belastingdienst. En dat ik ook altijd in no time antwoord op iets heb. Er wordt heel snel standpunt bepaald."

5.3 Fiscale samenwerking op basis van een convenant

In de vorige paragraaf heb ik de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie beschreven. Daarin heb ik aandacht besteed aan de zeven stappen die belastingplichtigen en de Belastingdienst doorlopen om tot een individueel convenant en aanpassing van het toezicht te komen. In deze paragraaf ga ik nader in op de fiscale samenwerking tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst op basis van het convenant. Naast meer algemene bepalingen over de contractspartijen, de looptijd van het convenant, de inwerkingtreding, de evaluatie en de beëindiging ervan, bestaat het convenant uit een inleiding om tot een effectieve en efficiënte belastingheffing te komen, uitgangspunten voor de fiscale samenwerking en individuele convenantafspraken. Ik beschrijf de uitgangspunten, de gemaakte convenantafspraken en welke afspraken verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht. Deze paragraaf behandelt de volgende deelvraag:

5.3 Wat is de basis voor fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht?

5.3.1 De uitgangspunten van het convenant

Het convenant bevat drie uitgangspunten voor fiscale samenwerking tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Dat zijn de volgende:

- 1) partijen baseren hun relatie op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie;
- 2) de rechten en verplichtingen op basis van (reguliere) wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing; en
- 3) het convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing voor alle rijksbelastingen en de invordering daarvan.

Hieronder ga ik nader op de drie uitgangspunten in.

5.3.1.1 Wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie

Het eerste uitgangspunt is dat partijen de onderlinge relatie baseren op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Voor de Belastingdienst betekent vertrouwen 'de positieve verwachting van het gedrag van de ander'.⁴⁷⁶ Door een positieve verwachting van het gedrag van belastingplichtigen als uitgangspunt te nemen en de belofte om passend en met begrip te zullen reageren, ontstaat bij belastingplichtigen als het goed is voldoende vertrouwen in de Belastingdienst om open en transparant te zijn, althans zo zou het moeten zijn. Dat vertrouwen groeit volgens de Belastingdienst als partijen afstemmen of ze elkaar hebben begrepen, door aandacht voor elkaar te hebben en door wederzijds verantwoording af te leggen.⁴⁷⁷ Hieronder ga ik nader in op de begrippen wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie.

Wederzijds vertrouwen

In modern overheidstoezicht is vertrouwen in burgers uitgangspunt. De moderne overheid geeft burgers en bedrijven ruimte om eigen verantwoordelijkheid te dragen. Door burgers en bedrijven vertrouwen te schenken, hoopt de overheid zelf ook vertrouwen terug te krijgen. Hierbij gaat het niet om een 'blind' vertrouwen, zoals we dat kennen in persoonlijke relaties, maar om een meer zakelijk, een meer 'geïnformeerd' vertrouwen.

⁴⁷⁶ Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 8, zie ook Belastingdienst 2010, Leidraad, p. 77.

Six heeft zich gebogen over het begrip vertrouwen als het gaat om toezicht.⁴⁷⁸ Iemand vertrouwen is volgens Six geen risicoanalyse. Iemand vertrouwen betekent 'jezelf kwetsbaar maken voor het handelen van een ander, uitgaand van de verwachting dat hij bepaalde acties zal verrichten die voor jou belangrijk zijn en (dat, EHS) je het handelen van die ander niet volledig kan controleren of met zekerheid kan voorspellen'.⁴⁷⁹ Volgens Six is er bij vertrouwen altijd een 'sprong in het ongewisse', waarbij kwetsbaarheid en onzekerheid worden opgeschort alsof ze er niet toe doen.⁴⁸⁰ Beide partijen moeten zich volgens Six kwetsbaar opstellen om 'vertrouwen' te bereiken. Partijen moeten risico nemen; het risico dat het vertrouwen wordt beschaamd. Six spreekt overigens liever over verwachtingen en onzekerheden dan over kansen en risico's.⁴⁸¹ In haar proefschrift definieert Six vertrouwen als volgt:

*"Interpersonal trust is a psychological state comprising the intention to accept vulnerability to the actions of another party based upon the expectation that the other will perform a particular action important to you, irrespective of the ability to monitor or control that other party."*⁴⁸²

Voortbordurend op de definitie van Six, kan het begrip vertrouwen onder horizontaal toezicht - voorlopig - als volgt worden ingevuld: van vertrouwen is sprake als zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen zich kwetsbaar opstellen voor het handelen van de ander, uitgaand van de verwachting dat beiden acties zullen verrichten die voor de ander belangrijk zijn, ongeacht de mogelijkheid om het handelen van die ander volledig te controleren of met zekerheid te voorspellen.⁴⁸³ Ik schrijf 'voorlopig', omdat ook de Belastingdienst zich heeft gebogen over de invulling van het begrip vertrouwen, die ik er - om te komen tot een nadere omschrijving van wederzijds vertrouwen onder horizontaal toezicht - bij wil betrekken.

Hoewel ook de Belastingdienst meent dat vertrouwen een vorm van onzekerheid met zich brengt, tracht de Belastingdienst een 'minder weten' over fiscale feiten en omstandigheden te rechtvaardigen met een 'meer weten' over de onderneming.⁴⁸⁴ De Belastingdienst spreekt over 'gerechtvaardigd vertrouwen' en verstaat daar het volgende onder:

*"De positieve verwachting van het gedrag van een ander, die o.a. is gegroeid door het gedrag dat wordt waargenomen en de informatie die wordt vergaard."*⁴⁸⁵

De Belastingdienst vindt het van belang dat sprake is van *gerechtvaardigd* vertrouwen.⁴⁸⁶ De Belastingdienst baseert dat gerechtvaardigde vertrouwen op het gedrag van de onderneming en de vergaarde informatie. Door informatie te vergaren vermindert de Belastingdienst zijn kwetsbaarheid en tracht zo een verantwoord risico te lopen. De Belastingdienst merkt hierover het volgende op:

*"De informatie die we hebben, ons klantbeeld, in combinatie met het gedrag van de organisatie (aangevuld met onze intuïtie), ondersteunt onze keuze om met een organisatie op basis van vertrouwen te werken en maakt het verantwoord om daarbij een risico te lopen. (...) Vanuit de organisatie zijn een juiste houding en gedrag én een adequate interne beheersing van belang."*⁴⁸⁷

⁴⁷⁷ Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 9.

⁴⁷⁸ Zie F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010 (1) 4 en F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004.

⁴⁷⁹ Six 2004, p. 179/180.

⁴⁸⁰ Six 2010, p. 11.

⁴⁸¹ Six 2010, p. 11.

⁴⁸² Six 2004, p. 14.

⁴⁸³ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Vertrouwen, integriteit en fiscale handavingsconvenanten', *MBB* 2010/2, p. 62: "Partijen kunnen elkaar 'kwetsen' doordat hun handelingen en keuzes consequenties kunnen hebben voor morele rechten, wensen en belangen van anderen. Deze mogelijkheden ontstaan doordat de een niet in staat is volledige controle uit te oefenen op de activiteit van de ander".

⁴⁸⁴ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 8.

⁴⁸⁵ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 77.

⁴⁸⁶ L.G.M. Stevens, 'Fiscale Beleidsnotities 2011', *WFR* 2010/1200, p. 2010: "Horizontaal toezicht moet het vertrouwen garanderen dat de gepresenteerde feiten kloppen (...)".

⁴⁸⁷ Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 8.

De Belastingdienst geeft aan een onderneming te vertrouwen als het klantbeeld goed is, dat wil zeggen: de fiscale strategie bevalt, de interne en fiscale beheersing op orde zijn en de onderneming transparant is. Voor een constructieve samenwerking is het van belang dat ook de belastingplichtige een gerechtvaardigd vertrouwen in de Belastingdienst heeft en dat beide partijen begrip hebben voor de positie en de (soms tegengestelde) belangen van de ander.⁴⁸⁸ Als de belastingplichtige onder horizontaal toezicht bijvoorbeeld verplicht is om fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen, dan moet hij of zij er ook op kunnen vertrouwen dat de Belastingdienst daar inhoudelijk op reageert. De wederkerigheid van het vertrouwen is van groot belang voor het aangaan van het risico.⁴⁸⁹

Informatie over degene aan wie het vertrouwen gegeven wordt, kan een wezenlijke bijdrage leveren aan de vermindering van het risico op beschaming ervan. Dat geldt overigens niet alleen voor de Belastingdienst. Ook door de belastingplichtige vergaarde informatie over ingenomen of in te nemen standpunten draagt bij aan de vermindering van het vertrouwensrisico. Immers, deze informatie geeft de belastingplichtige meer en als het goed is sneller zekerheid over de belastingpositie.

Gelet op de belangrijke plaats die het wederzijds vergaren van informatie - om het risico op beschaming van het in elkaar gestelde vertrouwen te beperken - in een horizontaal toezichtrelatie inneemt, gaat mijn voorkeur uit naar gebruik van de term 'geïnformeerd' vertrouwen. Deze term pleegt echter geen andere lading te geven aan de door de Belastingdienst gehanteerde term 'gerechtvaardigd' vertrouwen, maar legt het door mij wenselijke accent op de wederzijdse informatievergaring als basis voor de rechtvaardiging van het vertrouwen.

De definitie van Six als uitgangspunt nemend, aangevuld met het belang van wederzijdse informatievergaring in een horizontaal toezichtrelatie, beschouw ik het vertrouwen in een horizontaal toezichtrelatie als 'geïnformeerd' vertrouwen en omschrijf dat als volgt⁴⁹⁰:

"Van geïnformeerd vertrouwen is sprake als de Belastingdienst en de belastingplichtige zich kwetsbaar opstellen voor het handelen van de ander, uitgaand van de verwachting dat beiden acties zullen verrichten die voor de ander belangrijk zijn, waarbij partijen echter over en weer hun kwetsbaarheid trachten te verminderen door het vergaren van informatie van of over die ander."

Om enige beleving te geven aan het *wederzijdse vertrouwen* onder horizontaal toezicht, heb ik hieronder enkele uitspraken van de respondenten uit de interviews opgenomen.

Uit de interviews met MGO:

"En nu voel ik een soort vertrouwensband, zeg maar. Dat vind ik wel goed."

Uit de interviews met MGO:

"Ik heb het gevoel dat het boze buurmangevoel een beetje weggaat. (...) Ik denk dat het plaats maakt voor meer, (...) een gezond wantrouwen. Een beetje meer op zo'n manier."

Uit de interviews met MGO:

"Maar het vertrouwen moet ook wel een beetje op feiten gebaseerd zijn. (...) Ik vind dat zij dat bevestigd moeten krijgen. Ik bedoel, ze kunnen niet op mijn blauwe ogen de boel geloven."

⁴⁸⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.

⁴⁸⁹ Zie (Valerie) Braithwaite 2009, p. 49: "Trust and respect depend on understanding the position of others, recognizing different viewpoints and knowing how to respond to them in a way that is accepted as just and fair".

⁴⁹⁰ Huiskers-Stoop 2013, MBB 2013/1, p. 33.

Uit de interviews met MGO:

"Het staat of valt toch weer, ik bedoel je vertrouwt dan heel erg op de kennis en integriteit van KC. En ik heb daar gewoon vertrouwen in. Als hij zegt van, nou joh, begin er maar niet aan, of doe je best maar ik geef je weinig kans. Dan dat je iemand hebt, van nou ik zeg niks. Dan heb ik zoiets van, ja, wil je het niet vertellen of is de kans groot? (...) En als iemand al twee keer tegen ons gezegd heeft: jullie zijn dat van plan, maar als je het op die manier doet is het nog wat voordeliger. En die zegt dan een derde keer van, ja maar het klinkt leuk maar ik ken die jurisprudentie goed en de kans is eigenlijk zo goed als nul. Dan voel ik er op dat moment niet zo veel meer voor en misschien vroeger wel (...)"

Uit de interviews met MGO:

"Ik heb wel het gevoel, op het moment dat de Belastingdienst in staat is ons binnen een week of drie antwoord te geven, in plaats van zes maanden, dat betekent dan ook wel dat zij vertrouwen hebben dat het goed gaat met ons."

Uit de interviews met MGO:

"Maar je hebt er ook samen naar gekeken. In de vorm van dat bedrijfscontrolframework enzo. Je hebt er samen naar gekeken, dus kan je er ook op vertrouwen dat je inderdaad naar de goeie dingen gekeken hebt."

Uit de interviews met MGO:

"En nu zeg je van: ik leg het voor. Waar je vroeger iets had van, hé ik denk dat het zo is en je gaat soms op het randje zitten in je eigen voordeel en ik heb er dan een goed verhaal bij. En we zien wel of er controle komt. Je gaat nooit over de grens, maar daar zou je nu (voorleggen, EHS). Maar dat komt denk ik ook doordat het deze persoon is, je kunt het zo aan hem voorleggen. (Dus het is wel van belang, EHS) dat het vertrouwen niet beschaamd wordt."

Uit de interviews met MGO:

"(...) maar juist over die twijfelpostjes ben je nu sneller geneigd om te zeggen van nou, stel dat de KC het nu vindt, een aardige kerel, een goeie band, dat zou jammer zijn."

Wederzijds begrip

Bij wederzijds begrip gaat het om de bereidheid van partijen zich in elkaars positie in te leven.⁴⁹¹ Het gaat om een passende reactie op het gedrag van de ander.⁴⁹² Daarbij is het van belang dat de Belastingdienst begrip heeft voor commerciële belangen van de onderneming en relevante termijnen.⁴⁹³ Het begrip voor relevante termijnen volgt rechtstreeks uit het convenant.⁴⁹⁴ De CHTB spreekt - als het gaat over begrip voor commerciële belangen - over 'begrip voor het bedrijfsgebeuren' en 'begrip voor elkaars belangen'.⁴⁹⁵ Het gaat om het reilen en zeilen van een onderneming; begrijpen hoe een bedrijf in elkaar steekt.⁴⁹⁶ Binnen een horizontaal toezichtrelatie is het ook van belang dat de Belastingdienst begrip heeft voor het spanningsveld waarin financieel en fiscaal adviseurs zich bevinden; enerzijds moeten adviseurs binnen daarvoor geldende concurrentieverhoudingen de relatie met de cliënt goed houden en anderzijds die met de Belastingdienst.⁴⁹⁷ De Belastingdienst moet begrip hebben voor de afwegingen die financieel en fiscaal adviseurs moeten maken en adviseurs moeten begrip hebben voor de procesmatige kant van de belastingheffing.⁴⁹⁸ Ook speelt begrip een rol in het gezamenlijke overleg naar passende oplossingen. Ook moeten partijen met begrip op elkaars fouten reageren. Dat betekent dat partijen met elkaar in gesprek moeten over de oorzaak van fouten en hoe fouten in de toekomst voorkomen kunnen worden.⁴⁹⁹

⁴⁹¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

⁴⁹² Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 8.

⁴⁹³ Belastingdienst 2008, 'Horizontaal toezicht. Samenwerken vanuit vertrouwen', p. 2.

⁴⁹⁴ **Bijlage A**, onder: 2. afspraken.

⁴⁹⁵ CHTB 2012, *Rapport*, p. 46.

⁴⁹⁶ CHTB 2012, *Rapport*, p. 105.

⁴⁹⁷ CHTB 2012, *Rapport*, p. 93.

⁴⁹⁸ Stevens 2012, p. 26.

⁴⁹⁹ CHTB 2012, *Rapport*, p. 91.

Om enige beleving te geven aan het *wederzijdse begrip* onder horizontaal toezicht, heb ik hieronder enkele uitspraken van de respondenten uit de interviews opgenomen.

Uit de interviews met MGO:

"De eerste klantcoördinator die werd (...) geïntroduceerd en toen met veel bombarie, zei die, ja, we gaan meedenken. Nou dat is niet zo ervaren."

Uit de interviews met MGO:

"Hij (KC, EHS) denkt zeker mee. Hij adviseert nog net niet. Maar aan de andere kant, ze wijzen je ook wel op dingen."

Uit de interviews met MGO:

"Maar ze kunnen het in ieder geval beter plaatsen, daar ben ik van overtuigd. Je kan het beter plaatsen, als je meer weet. Ook omdat we nu langdurig dezelfde klantcoördinator hebben, (...), ze zijn op de hoogte wat er bij ons speelt. En daardoor is het ook makkelijker om met ze te praten (...)."

Uit de interviews met MGO:

"Omdat ik vaker communiceer, dat er een gezicht staat achter die persoon, achter die dienst, achter dat orgaan, dat je een bepaalde persoonlijke ingang hebt, betekent dat je wat meer aandacht en affiniteit met het gebeuren hebt."

Uit de interviews met MGO:

"Ik denk begrip wel, inlevingsvermogen dat is er zeer zeker wel maar, (...) het is natuurlijk ook een product (wat wij verkopen, EHS), mensen kunnen zich iets daarbij voorstellen."

Uit de interviews met MGO:

"We hebben nog steeds begrip voor ze (lees: de Belastingdienst, EHS) als het niet lukt, maar ik zou wel graag willen dat het sneller ging."

Wederzijdse transparantie

Bij wederzijdse transparantie gaat het erom dat belastingplichtigen en de Belastingdienst elkaar informeren over fiscaal relevante standpunten en de Belastingdienst zijn visie geeft op de rechtsgevolgen ervan.⁵⁰⁰ Het geven van een visie door de Belastingdienst komt overeen met het innemen van een standpuntbepaling. Niet alleen de onderneming maar ook de Belastingdienst moet open en transparant zijn.⁵⁰¹ Voor wat betreft de transparantie van ondernemingen doet de Belastingdienst een beroep op de eigen verantwoordelijkheid van de onderneming om een juiste belastingheffing tot stand te brengen. De Belastingdienst verwacht een zodanige transparantie, dat steeds een juiste voorstelling van zaken gegeven wordt. Om daaraan te voldoen moeten ondernemingen hun fiscale processen op orde hebben en fiscaal relevante standpunten vooraf met de Belastingdienst bespreken.

De verwachtingen ten aanzien van fiscale transparantie kent ook een keerzijde. Zo kan de druk op fiscale transparantie - ter bevestiging van het in ondernemingen gestelde vertrouwen - stimuleren om juist die informatie te verstrekken die de betrouwbaarheid ten goede komt en informatie die de betrouwbaarheid aantast te verzwijgen; 'de Belastingdienst weet immers niet wat hij niet weet'.⁵⁰² Daarnaast kan fiscale transparantie helpen bij het verdelen van verantwoordelijkheden, maar het kan die verantwoordelijkheden ook juist afschuiven; 'We hebben het u toch verteld?'.⁵⁰³

⁵⁰⁰ Belastingdienst 2008 C, *Samenwerken vanuit vertrouwen*, p. 2.

⁵⁰¹ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 8.

⁵⁰² M. Kaptein, 'De Open Onderneming: een bedrijfsethisch vraagstuk (oratie)', in M. Kaptein en J. Wempe: *De Open Onderneming*, Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management (ERIM) 2003, p. 24.

⁵⁰³ Kaptein 2003, p. 25/26.

Ook kan de wetenschap bij medewerkers dat bepaalde informatie (zoals ontdekte fouten) aan de Belastingdienst wordt gemeld, afbreuk doen aan de interne bereidheid om die informatie te verstrekken; vergroting van de *externe* transparantie kan de *interne* reduceren en daarmee wederom de *externe*.⁵⁰⁴ Het is aan de onderneming zelf om een (morele) balans te vinden in de houding en het gedrag ten aanzien van fiscale transparantie.

Om enige beleving te geven van de *wederzijdse transparantie* onder horizontaal toezicht, heb ik hieronder enkele uitspraken van de respondenten uit de interviews opgenomen.

Uit de interviews met MGO:

"Van ons is de insteek, we willen transparant zijn richting een ieder die er recht op heeft. Dat is voor ons de overheid, het ministerie, accountants en de Belastingdienst."

Uit de interviews met MGO:

"Ja, zonder dat je onmiddellijk het gevoel krijgt van nu kan ik niet meer terug, of nu zit ik meteen in een bepaalde hoek waar ik niet meer mag uitkomen."

Uit de interviews met MGO:

"(...) wij hebben niks te verbergen. We doen, voor zover wij het weten, voldoende om ons aan de regels te houden."

Uit de interviews met MGO:

"Ja, en het blijft een vaag antwoord. Er wordt iets gezegd over E101. Maar ze gaan niet zeggen dat ze het uitleggen van zus en zo moet je het doen. En dan moet ik Googlen op E101. Daar ben ik nog steeds mee bezig. En ik heb daar geen tijd voor, maar dat is dan mijn probleem."

Uit de interviews met MGO:

"Dit is iets wat nu maar boven mijn pet blijft zweven. De Belastingdienst neemt geen standpunt in en wij geven dus eigenlijk een vrije interpretatie van de regel."

Uit de interviews met MGO:

"En dat zijn zaken die dan ook, het is bekend, dus je weet dat je naar de KC toe moet gaan, maar aan de andere kant, het gaat dan ook in heel goed overleg."

5.3.1.2 Reguliere (fiscale) wet- en regelgeving blijven van toepassing

Het tweede uitgangspunt in het convenant is dat rechten en verplichtingen op basis van reguliere (fiscale) wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven. Dat betekent enerzijds dat uit reguliere (fiscale) wet- en regelgeving voortvloeiende rechten en verplichtingen, die voorafgaand aan het sluiten van een convenant al bestaan, ook onder horizontaal toezicht blijven bestaan en anderzijds dat reguliere (fiscale) wet- en regelgeving ook in een convenantsituatie van toepassing blijft. Onder reguliere (fiscale) wet- en regelgeving versta ik: (fiscale) wet- en regelgeving die onder traditioneel belastingtoezicht op aan rijksbelastingen onderworpen belastingplichtigen van toepassing is; zowel formele als de materiële heffingsregels.

5.3.1.3 Rijksbelastingen en de invordering daarvan

Het derde uitgangspunt is dat het convenant betrekking heeft op de Nederlandse belastingheffing voor alle rijksbelastingen en de invordering daarvan. Bij de heffing van rijksbelastingen is de Belastingdienst niet alleen gebonden aan materiële heffingswetten, zoals de Wet IB en de Wet Vpb, maar ook aan formele procedurele wetten, zoals de AWR, de Awb en de Invorderingswet (IW 1990). Ook is de Belastingdienst gebonden aan algemene rechtsbeginselen, waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Tot slot is de Belastingdienst gebonden aan door hemzelf gepubliceerde beleidsregels, zoals de *Leidraad* of de *Leidraad Invordering*.

⁵⁰⁴ Kaptein 2003, p. 26.

Om voor het sluiten van een convenant in aanmerking te komen, moeten belastingplichtigen onderworpen zijn aan één of meerdere rijksbelastingen (par. 3.3.1). Het convenant heeft vervolgens betrekking op *alle* rijksbelastingen waaraan belastingplichtige onderworpen is. Dat betekent dat een individuele maatschapspartner niet in aanmerking komt voor een convenant op grond van de onderworpenheid aan de Wet OB; voor de omzetbelasting is de *maatschap* de ondernemer en niet de individuele partner (art. 7 Wet OB). Wel kan worden afgesproken dat bijvoorbeeld de inkomstenbelasting van de individuele partners of de vennootschapsbelasting als de individuele partners via een eigen BV werken, in het convenant met de maatschap betrokken worden. Hoewel de Belastingdienst ernaar streeft een hele 'entiteit' in de samenwerking op basis van horizontaal toezicht te betrekken, kunnen met meerdere belastingplichtigen meerdere individuele conventanten worden afgesloten.⁵⁰⁵

5.3.2 De convenantafspraken

De fiscale samenwerking tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst is naast de vastgelegde uitgangspunten gebaseerd op convenantafspraken. De convenantafspraken gaan over de wijze waarop partijen samenwerken.

De afspraken kunnen worden onderverdeeld in vier categorieën⁵⁰⁶:

- 1) afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat;
- 2) afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering;
- 3) afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen, en
- 4) afspraken gericht op de actualisering van het proces van belastingheffing.

De vier categorieën heb ik in onderstaand overzicht nader uiteengezet.

Tabel 23: Overzicht vier categorieën convenantafspraken

Categorieën convenantafspraken	Verplichtingen voor de belastingplichtige	Verplichtingen voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften	Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden	Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	Zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten.	<ul style="list-style-type: none"> - Zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt, en zoveel mogelijk in overleg met de belastingplichtige, geven van een visie op de rechtsgevolgen, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen. - (Periodiek) bespreken van (fiscaal) relevante standpunten, waarbij vanuit de optiek van de Belastingdienst mogelijk verschil van inzicht kan ontstaan.

⁵⁰⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 25.

⁵⁰⁶ **Bijlage A**, onder: 2. afspraken.

Categorieën convenantafspraken	Verplichtingen voor de belastingplichtige	Verplichtingen voor de Belastingdienst
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	Het bevorderen van werken in de actualiteit: <ul style="list-style-type: none"> - door aangiften over een verstreken tijdvak zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen; en - door de Belastingdienst gevraagde informatie zo snel mogelijk, volledig en eenduidig te verstrekken. 	Het bevorderen van werken in de actualiteit: <ul style="list-style-type: none"> - door aanslagen zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met de belastingplichtige vast te stellen; en - door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld

Zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst maken afspraken die op onderdelen verdergaan dan de rechten en verplichtingen op basis van traditioneel belastingtoezicht. Hieronder ga ik nader in op de afzonderlijke convenantafspraken, en ik bespreek op welke onderdelen ze verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht.

5.3.2.1 Afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat

Belastingplichtigen dienen op grond van het convenant zorg te dragen voor een *systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle* met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. Op grond van traditioneel belastingtoezicht is een belastingplichtige gehouden *administratie* te voeren en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat daaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen voor de belastingheffing duidelijk blijken (art. 52 AWR). De Belastingdienst mag die administratie inzien en de belastingplichtige is gehouden daaraan medewerking te verlenen. Deze meewerkplicht omvat niet alleen het ter beschikking stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zelf⁵⁰⁷, maar ook het verschaffen van inzicht in het proces van totstandkoming van de administratie⁵⁰⁸:

"Het begrip administratie heeft een tweeledig karakter: enerzijds gaat het om het geheel van procedures en technieken gericht op het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie en anderzijds om het product van dat administratieproces: de informatie over afzonderlijke transacties, bewerkingen, verwerkingen en dergelijke, zoals uiteindelijk samengebracht in bijvoorbeeld de balans, het grootboek en de verlies- en winstrekening. (...) Het product van het administratieproces valt niet te begrijpen zonder het proces, zodat deze geacht moeten worden onlosmakelijk met elkaar verbonden te zijn".

Het geheel van procedures en technieken evenals het product van het administratieproces maakt onderdeel uit van de administratie in de zin van art. 52 AWR.⁵⁰⁹ Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Dus ook de procedures en technieken om zorg te dragen voor een *systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle* maken onderdeel uit van de administratie.

⁵⁰⁷ Vgl. Essers 2009: "Niet geheel duidelijk is in dit verband welke gegevens nu wel en welke niet spontaan aan de inspecteur moeten worden verstrekt om de fiscale risico's in kaart te brengen. Horen daar bijvoorbeeld ook fiscale opinies en belastingadviezen bij?". Van derden ontvangen fiscale opinies en adviezen hoeven niet te worden overlegd: HR 23 september 2005 (*Fair play-arrest*), ECLI:NL:HR:2005:AU3140: "(...) dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van *fair play* zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden, voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren". Dat is onder horizontaal toezicht niet anders, zie par. 6.2.3.

⁵⁰⁸ *Kamerstukken II*, 1988/89, 21 287, nr. 3, par. 4.4, p. 12.

⁵⁰⁹ Zie M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'Het horizontale 'dreh- und angelpunkt'', *WFR* 2013/1294, par. 3.5. Zie ook Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 43.

Overigens meen ik dat het dynamische karakter van het proces van totstandkoming van de administratie met zich meebrengt dat de bewaartermijn van zeven jaren slechts betrekking kan hebben op het product van het administratieproces en niet op het geheel van procedures en technieken die daaraan ten grondslag liggen (art. 52, lid 4, AWR).⁵¹⁰

Tot zover is er voor wat betreft de *reikwijdte* van de administratie geen verschil met traditioneel belastingtoezicht. Wel is er een verschil voor wat betreft het *niveau* van de onder de administratie te scharen interne en fiscale beheersing van een onderneming. Het niveau van interne en fiscale beheersing van de onderneming ligt onder horizontaal toezicht *hoger* dan onder traditioneel belastingtoezicht. Aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen worden verondersteld meer eigen verantwoordelijkheid te dragen, dan aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen belastingplichtigen. Die eigen verantwoordelijkheid komt tot uitdrukking in het treffen van *extra fiscale beheersingsmaatregelen*. Wat 'extra' is hangt af van de aard, de omvang en de complexiteit van de onderneming.

Waar een onderneming onder traditioneel belastingtoezicht mogelijk zelf de administratie voert en zelf de aangifte indient, kunnen onder horizontaal toezicht aanvullende werkzaamheden van externe deskundigen nodig zijn of dienen aanvullende interne controlemaatregelen getroffen te worden. Het kan echter ook zo zijn dat een onderneming haar interne en fiscale beheersing al op niveau heeft en extra maatregelen (vooralsnog) niet nodig zijn.⁵¹¹

Voor ondernemingen die wel extra maatregelen moeten treffen om voor horizontaal toezicht in aanmerking te komen, maken die maatregelen onderdeel uit van het proces van totstandkoming van de administratie en dus ook van de administratie.⁵¹² Voor zover een onderneming extra fiscale beheersingsmaatregelen moet treffen, neemt de *reikwijdte* van de administratie ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht toe.

Ook de corresponderende convenantverplichting van de Belastingdienst om het toezicht af te stemmen op de mate waarin de onderneming haar interne en fiscale beheersing op orde heeft, gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht. Onder traditioneel belastingtoezicht maakt de Belastingdienst een risico-inschatting en stemt daar het toezicht op af. Onder horizontaal toezicht is de Belastingdienst gehouden *de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit* van interne beheersing, interne controle en externe controle. Derhalve is ook de Belastingdienst onder horizontaal toezicht gehouden om *extra maatregelen* te treffen om met ondernemingspecifieke omstandigheden rekening te houden. Die extra maatregelen komen onder meer tot uitdrukking in het verplicht houden van vooroverleg, waardoor op actuele basis informatie kan worden verkregen om het toezicht op ondernemingspecifieke omstandigheden af te kunnen stemmen. Ook het treffen van extra maatregelen door de Belastingdienst gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht.

5.3.2.2 Afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering

De convenantafspraken die gericht zijn op de actualisering van de fiscale invordering gaan naar mijn mening *niet* verder dan de wettelijke verplichtingen van traditioneel belastingtoezicht. De verplichting om verschuldigde belasting tijdig te betalen en belastingteruggaven tijdig uit te betalen, volgt zowel voor belastingplichtigen als de Belastingdienst uit art. 9 IW 1990 en is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.⁵¹³

5.3.2.3 Afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie

De convenantafspraken die gericht zijn op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie gaan naar mijn mening wel verder dan de verplichtingen op basis van traditioneel belastingtoezicht.

⁵¹⁰ Vgl. Oenema 2014, p. 131/132.

⁵¹¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 24, voetnoot 42.

⁵¹² Zie M.E. Oenema en D.G. Barmantlo, 'De administratieverplichting onder het handavingsconvenant: een rekbaar begrip?', *TFBC* 2011, nr. 1, p. 13.

⁵¹³ Art. 2, lid 2, onder e, IW 1990: Het invorderen van rijksbelastingen omvat tevens het uitbetalen van een terug te geven bedrag.

Onder traditioneel belastingtoezicht kan een belastingplichtige een rechtsvraag voorleggen en is de Belastingdienst - behoudens uitzonderingen⁵¹⁴ - gehouden daarop te antwoorden.⁵¹⁵ Een rechtsvraag omschrijft de Belastingdienst als een individuele vraag, die in het Belastingdienstbrede toezichtproces opkomt en waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden, het antwoord gevolgen kan hebben voor andere belastingplichtigen (precedentwerking) en daarom is op te vatten als nieuw beleid.⁵¹⁶

Onder horizontaal toezicht heeft een belastingplichtige niet alleen een *recht* om rechtsvragen voor te leggen, maar is hij daartoe op grond van het convenant ook *verplicht*; een belastingplichtige is gehouden om *alle standpunten waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan* aan de Belastingdienst voor te leggen en bovendien nog *zo snel mogelijk* ook.

De verplichting fiscaal relevante standpunten voor te leggen omvat niet alleen rechtsvragen, maar ook *feitelijke vragen*.⁵¹⁷ Waar rechtsvragen gaan over de uitleg van het recht in een bepaald feitencomplex (Hoe moet het recht in een bepaalde casus worden uitgelegd?), gaan feitelijke vragen over het feitencomplex zelf (Wat is de casus?). De verplichting om fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht; onder traditioneel belastingtoezicht bestaat de verplichting niet.

Ook de corresponderende convenantverplichting van de Belastingdienst om door belastingplichtigen voorgelegde *fiscaal relevante standpunten (periodiek) te bespreken* en *zo snel en zoveel mogelijk in overleg* te antwoorden, waarbij *rekening gehouden wordt met relevante termijnen*, gaat verder dan het traditionele belastingtoezicht. Naast de traditionele beantwoording van rechtsvragen, moet de Belastingdienst onder horizontaal toezicht ook feitelijke vragen bespreken, beantwoorden en tevens rekening houden met voor belastingplichtige van belang zijnde termijnen.

5.3.2.4 Afspraken gericht op de actualisering van het heffingsproces

Ook de afspraken gericht op de actualisering van het heffingsproces gaan naar mijn mening verder dan de verplichtingen op basis van het traditionele belastingtoezicht. Hoewel een belastingplichtige ook onder traditioneel belastingtoezicht gehouden is aangifte te doen (art. 8 AWR) en informatie te verstrekken (art. 47 AWR), verlangt het convenant dat *zo spoedig mogelijk*.

De op transparantie gebaseerde samenwerking brengt voorts met zich mee dat de Belastingdienst mag verwachten dat belastingplichtigen *ruimhartiger* omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante informatie; de lat voor fiscale transparantie ligt onder horizontaal toezicht hoger dan onder traditioneel belastingtoezicht (par. 5.6.1).

Voor de Belastingdienst is ook het opleggen van de belastingaanslag gelijk aan het traditionele belastingtoezicht (art. 11 AWR), maar niet de verplichting om dat *zo spoedig mogelijk* en *zoveel mogelijk in overleg* met belastingplichtige te doen. Het toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, gaat mijns inziens *niet* verder dan traditioneel belastingtoezicht. Ook onder traditioneel belastingtoezicht moet de Belastingdienst onderbouwen dat verzochte informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van degene van wie de informatie wordt gevraagd en moet het verzoek redelijkerwijs onmiskenbaar duidelijk zijn.⁵¹⁸

⁵¹⁴ De Belastingdienst maakt een voorbehoud voor situaties van fiscale grensverkenning of strijd met verschuldigde goede trouw aan internationale betrekkingen; in die situaties neemt de Belastingdienst geen inhoudelijk standpunt in (BFB 2013, par. 4). Bij voorgenomen (rechts)handelingen neemt de Belastingdienst een afwijzend standpunt in (BFB 2013, par. 4.3).

⁵¹⁵ BFB 2013, par. 2.3: "Als de inspecteur wordt geconfronteerd met een *rechtsvraag* dan legt hij deze (...) voor aan een zogenoemde kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. De inspecteur neemt het standpunt van de kennisgroep over. Deze interne procedure doet niet af aan de exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de tijdige beantwoording van, en het beslissen op, deze rechtsvraag".

⁵¹⁶ BFB 2013, par. 2.2.

⁵¹⁷ De term 'relevant' heeft zowel een kwantitatieve als kwalitatieve betekenis: zowel de aard als de financiële omvang en complexiteit van de kwestie is van belang. Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁵¹⁸ Hof Leeuwarden 27 oktober 1978, *BNB* 1979/255: "(...) dat het zonder mogelijkheid van misverstanden aan de belastingplichtige redelijkerwijs onmiskenbaar duidelijk moet zijn, dat van hem bepaalde inlichtingen of gegevens worden verlangd". Zie ook HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128 in de opgenomen - in cassatie niet bestreden - overwegingen van het hof: "Dat een redelijke belastingheffing medebrengt dat de inspecteur, (...), zich ervan vergewist of terzake van de gestelde vragen en de nalatigheid in de beantwoording geen misverstand bestaat".

Wel verder gaat het *in overleg* met belastingplichtige vaststellen van de termijn voor beantwoording; onder traditioneel belastingtoezicht bepaalt de inspecteur de termijn (art. 49 AWR).

5.3.3 Afspraken die verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht

De in paragraaf 5.3.2 cursief weergegeven (onderdelen van) convenantafspraken gaan mijns inziens verder dan de rechten en verplichtingen op grond van traditioneel belastingtoezicht. Deze aanvullende verplichtingen heb ik in onderstaande tabel nader uiteengezet (cursief weergegeven).

Tabel 24: Overzicht aanvullende convenantverplichtingen

Categorieën convenantafspraken	Aanvullende verplichtingen voor de belastingplichtige	Aanvullende verplichtingen voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een (<i>aanvullend, EHS</i>) systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften.	<i>Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle.</i>
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden.	Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven.
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	<i>Zo snel mogelijk</i> aan de Belastingdienst (<i>verplicht, EHS</i>) voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten.	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Zo snel mogelijk</i> na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt, en zoveel mogelijk <i>in overleg met de belastingplichtige, (verplicht, EHS) geven van een visie op de rechtsgevolgen, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen.</i> - <i>(Periodiek) bespreken van (door belastingplichtige voorgelegde, EHS) fiscaal relevante standpunten, waarbij vanuit de optiek van de Belastingdienst mogelijk verschil van inzicht kan ontstaan.</i>
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	<p><i>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - door aangiften over een verstreken tijdvak <i>zo spoedig mogelijk</i> na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen; en - door de Belastingdienst gevraagde informatie <i>zo snel mogelijk, (ruimhartig, EHS)</i> volledig en eenduidig te verstrekken. 	<p><i>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - door aanslagen <i>zo spoedig mogelijk</i> na de indiening van de aangifte en <i>zo veel mogelijk in overleg</i> met de <i>belastingplichtige</i> vast te stellen; en - door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij <i>de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld.</i>

De aanvullende verplichtingen zijn vooral gericht op de kwaliteit van de fiscale beheersing evenals het daarop af te stemmen toezicht, het verplicht voorleggen en periodiek bespreken van fiscaal relevante standpunten evenals het verplicht geven van een visie daarop, het verplicht overleggen en afstemmen van relevante termijnen evenals de snelheid waarmee uit traditioneel belastingtoezicht en het convenant voortvloeiende verplichtingen dienen te worden uitgevoerd: zo snel en zo spoedig mogelijk. De aanvullende verplichtingen kennen *geen* publiekrechtelijke wettelijke grondslag.

5.4 Samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst

In de vorige paragraaf heb ik de fiscale samenwerking op basis van het convenant beschreven. Deze samenwerking is gebaseerd op drie uitgangspunten en vier categorieën convenantafspraken. Voor zover de convenantafspraken verder gaan dan het traditionele belastingtoezicht, ontbreekt een publiekrechtelijke wettelijke basis. Deze paragraaf beschrijft de daaruit voortvloeiende samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst en behandelt de volgende subdeelvraag:

5.4 Mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen realiseren?

De samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen heeft zich de afgelopen eeuw via opeenvolgende rechtsleren ontwikkeld. Na de gemene rechtsleer van Hamaker⁵¹⁹ eind negentiende eeuw en Scholten⁵²⁰ begin jaren dertig, volgde Van der Hoeven⁵²¹ begin jaren zeventig met de gemengde rechtsleer, ontwikkelde zich begin jaren negentig de tweewegenleer en kan de huidige visie op samenloop worden aangemerkt als de gemeenschappelijke rechtsleer⁵²².

5.4.1 De gemene rechtsleer

Volgens de gemene rechtsleer vormt het privaatrecht het (al)gemene recht - dat altijd geldt - voor zover publiekrecht geen inbreuk maakt.⁵²³ Hamaker beschouwt privaatrecht van hoger orde dan publiekrecht.⁵²⁴ Het privaatrecht bestaat uit gedragsregels voor het handelen tussen mensen onderling.⁵²⁵

Het publiekrecht is niet meer dan een wettelijke vastlegging van overheidsbevelen.⁵²⁶ Scholten maakt net als Hamaker onderscheid tussen gedragsregels en overheidsbevelen⁵²⁷, maar constateert slechts een verschil voor zover overheidsbevelen betrekking hebben op de organisatie van de gemeenschap.⁵²⁸ Regels voor de organisatie van de gemeenschap zijn geen gedragsregels voor het handelen tussen mensen onderling, maar hebben betrekking op de rechtsvorming en rechtshandhaving van die regels. Scholten noemt overheidsbevelen regels van staatsrecht; regels over de totstandkoming van wetten, de samenstelling van de rechterlijke macht en hoe de verhouding tussen koning en parlement geregeld is.

⁵¹⁹ H.J. Hamaker, *De tegenstelling van publiek- en privaatrecht, Overgedrukt uit de Verslagen en Mededeelingen der Koninklijke Akademie van Wetenschappen*, Amsterdam: Johannes Müller 1894.

⁵²⁰ P. Scholten, *Algemeen Deel*, Zwolle: Tjeenk Willink 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, Algemeen deel, Verhandeling, bijgewerkt tot 1 april 1974.

⁵²¹ J. van der Hoeven, 'De magische lijn. Verkenningen op de grens van publiek- en privaatrecht', in: H.C.F. Schoordijk e.a. (red.), *Honderd Jaar rechtsleven, De Nederlandse Juristenvereniging 1870-1970*, Zwolle: Tjeenk Willink 1970.

⁵²² F. van Ommeren, 'Een andere visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht. Van de 'gemene rechtsleer' naar de 'gemeenschappelijke rechtsleer', *Ars Aequi* 2012, p. 562 (AA20120562), par. 3.2.

⁵²³ Zie ook Damen e.a., *Bestuursrecht*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013, vierde druk, p. 590.

⁵²⁴ Hamaker 1894, p. 27: "Wat we noemen het privaatrecht, maar eigenlijk eenvoudig recht moesten heeten, is in werkelijkheid niets anders dan de inhoud van het rechtsbewustzijn. Het is het geheel van al die in stilte wordende, door niemand bedachte, gedrageregelen, van wier bestaan de menschheid te allen tijde het gevoel en het besef gehad heeft, al heeft zij ze vroeger en later op verschillende wijzen verklaard en gewaardeerd. Het is dat recht, waarvan we erkennen moeten, dat het boven de macht van de overheid, zelfs van den schijnbaar in zaken des rechts almachtigen wetgever verheven is; dat recht, dat de wetgever beschrijven, welks werking hij door middel van de rechtspraak steunen, maar waaraan hij niets ontnemen of toevoegen kan".

⁵²⁵ Hamaker 1894, p. 4.

⁵²⁶ Hamaker 1894, p. 27: "Wat we noemen publiekrecht, daarentegen, is het overheidsbevel in den vorm der wet. Het is datgene, waaraan we denken, wanneer we beweren, dat de wetgever het recht maakt, dat hij het, ten meesten nutte der maatschappij, inricht naar zijn goedvinden. Van het publiekrecht, maar ook alleen daarvan, kunnen we zeggen, dat het te vinden is in de wet en dat er buiten deze geen recht is".

⁵²⁷ Scholten 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, 1974: "Nog altijd schijnt mij, dat de kijk, die Hamaker op het vraagstuk had, het juiste inzicht geeft. Het privaatrecht wijst de algemene gedragsregelen aan, het gemene recht is daarvoor de juiste term. In het publiekrecht worden - als we de staatsorganisatie zelve inderdaad van eigen aard terzijde stellen - evenzeer gedragsregelen gegeven, bevelen der overheid, rechtsregels, als die van het gemene recht, die dat recht ter wille van de staatstaak aanvullen en er van afwijken".

⁵²⁸ Scholten 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, 1974: "Principiële scheiding is mogelijk tussen staatsrecht en privaatrecht. Het overige zogenaamd publiekrecht staat als bijzonder recht tegenover het gemene. Grens en inhoud daarvan wordt door de positieve rechtsorde gegeven; het is niet van ander aard dan het gemene recht; waar het ruimte laat, gelden de gemene regels".

Met uitzondering van de regels van staatsrecht, hebben ook overige regels van publiekrecht (thans bestuursrecht) volgens Scholten betrekking op het gedrag van mensen; het zijn regels die het (al)gemene recht ter wille van de staatstaak aanvullen of daarvan afwijken. Deze regels zijn volgens Scholten niet van wezenlijk andere aard dan privaatrechtelijke regels, maar vormen bijzondere regels ten opzichte van de algemeen privaatrechtelijke. Dat betekent dat als bestuursrechtelijke bijzondere regels ontbreken, het algemene privaatrecht als vangnet kan dienen.⁵²⁹

5.4.2 De gemengde rechtsleer

Volgens de gemengde rechtsleer kunnen op één rechtsverhouding zowel publiek- als privaatrechtelijke regels van toepassing zijn.⁵³⁰ De gemengde rechtsleer bouwt voort op de algemene, waarbij regels van bestuursrecht verondersteld worden niet wezenlijk te verschillen van regels van privaatrecht en dat juist daardoor goed mogelijk is, dat in één rechtsverhouding regels van gemengde aard van toepassing zijn. Van der Hoeven betoogt in 1970 dat afhankelijk van de specifieke rechtsverhouding beoordeeld moet worden in hoeverre publiek- dan wel privaatrechtelijke regels van toepassing zijn.⁵³¹ Van der Hoeven meent dat privaatrechtelijk handelen ter vervulling van de overheidstaak ook de onderworpenheid aan publiekrechtelijke normen met zich meebrengt. Van der Hoeven meent overigens ook dat private instellingen die een publieke taak vervullen (zoals geprivatiseerde overheidsbedrijven) gebonden zijn aan regels van publiekrecht. Hoewel de Hoge Raad al in 1924 een privaatrechtelijke rechtsverhouding met de overheid toetst aan geschreven regels van publiekrecht⁵³², vormt de toetsing van een dergelijke verhouding aan ongeschreven regels in 1987 een doorbraak voor de gemengde rechtsleer.⁵³³ De Hoge Raad oordeelt dat de overheid in al haar privaatrechtelijke handelen óók gebonden is aan geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht. De Hoge Raad bevestigde toen nog niet de visie van Van der Hoeven dat ook private instellingen die een publieke taak vervullen onderworpen kunnen zijn aan regels van publiekrecht. Een uitspraak van de Hoge Raad uit 2013 (KLM/X), waarin geoordeeld wordt dat een private aanbesteder onder omstandigheden gebonden is aan publiekrechtelijke beginselen van gelijkheid en transparantie, heeft daar verandering in gebracht.⁵³⁴

5.4.3 De tweewegenleer

Volgens de tweewegenleer mag de overheid, voor zover een publiekrechtelijke regeling niet voorziet in de vervulling van haar publieke taak, gebruik maken van privaatrechtelijke bevoegdheden of middelen, tenzij de publiekrechtelijke regeling door het bewandelen van de privaatrechtelijke weg op onaanvaardbare wijze wordt doorkruist⁵³⁵, de overheid misbruik maakt van haar bevoegdheden⁵³⁶ of handelt in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur of andere regels van publiekrecht.⁵³⁷ De tweewegenleer heeft betrekking op de bevoegdheid van de overheid om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren. Handelt de overheid op basis van een publiekrechtelijke wettelijke regeling die voorziet in de vervulling van de publieke taak, dan treedt zij publiekrechtelijk op. Voorziet de publiekrechtelijke regeling niet in een gesteld doel, dan staat het de overheid volgens de tweewegenleer vrij de privaatrechtelijke weg te kiezen.

⁵²⁹ Van Ommeren 2012, p. 562, par. 2.1.

⁵³⁰ Van Ommeren 2012, p. 562, par. 2.2.

⁵³¹ Van der Hoeven 1970, p. 218: "(...) dat de omstandigheid dat een handeling deel uitmaakt van de publieke taakvervulling gevolgen heeft voor de inhoud van het recht waardoor die handeling wordt geregeerd – onverschillig of dat privaatrecht of publiekrecht in de klassieke zin des woords is."

⁵³² HR 20 november 1924, NJ 1925, 89 (*Ostermann*), waarin de Hoge Raad oordeelt dat de overheid een onrechtmatige daad kan begaan door te handelen in strijd met een publiekrechtelijk wettelijk voorschrift.

⁵³³ HR 27 maart 1987, NJ 1987, 727 (*Amsterdam/Ikon*), waarin de Hoge Raad een gemeentelijke erfpachtovereenkomst rechtstreeks toetst aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

⁵³⁴ HR 3 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ2900 (*KLM/X*).

⁵³⁵ HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, NJ 1991, 393 (*Windmill*), waarin de Hoge Raad oordeelt dat in geval een publiekrechtelijke regeling ter behartiging van zekere belangen bepaalde bevoegdheden toekent, die belangen in beginsel ook behartigd mogen worden door gebruik te maken van privaatrechtelijke bevoegdheden, tenzij het gebruik daarvan de publiekrechtelijke regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Zie voor een fiscale zaak HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0137 o.v.n. r.o. 3.3.4 van HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906 waarin de naleving van art. 47 AWR onder vordering van een dwangsom bij de civiele rechter kan worden afgedwongen, omdat de betreffende informatie via de publiekrechtelijke weg niet kan worden verkregen.

⁵³⁶ Art. 3:13 BW.

⁵³⁷ Van Ommeren 2012, p. 562, par. 2.3.

5.4.4 De gemeenschappelijke rechtsleer

De gemeenschappelijke rechtsleer bouwt voort op de tweewegenleer, waarbij de overheid ruimte wordt gelaten om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren. Volgens de gemeenschappelijke rechtsleer zijn er echter rechtsbeginselen en rechtsfiguren die het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht overstijgen en afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast een publiek- *dan wel* privaatrechtelijk karakter krijgen.⁵³⁸ Pas binnen de rechtsverhouding krijgen ze - afhankelijk van de toepasselijke publiek- dan wel privaatrechtelijke regels - nadere invulling.

Verder dan de gemeenschappelijke rechtsleer gaat de visie van Tak, die zich in de leer kan vinden voor wat betreft het overstijgen door rechtsbeginselen en rechtsfiguren van het onderscheid tussen publiek- en privaatrecht en een van de rechtsverhouding afhankende toepassing van publiek- dan wel privaatrechtelijke regels, maar grote bezwaren heeft tegen een overheid die aan het Burgerlijk Wetboek (BW) bevoegdheden ontleent om publieke belangen te behartigen.⁵³⁹ Volgens Tak zou de ruimte om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren beperkt moeten zijn tot de invulling van reeds bestaande publiekrechtelijke bevoegdheden en geen nieuwe bevoegdheden moeten creëren. De Hoge Raad heeft die keuzevrijheid echter niet zo ver willen beperken.⁵⁴⁰

Juridische opvattingen over de samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de overheid zijn de voorbije eeuw geen rustig bezit gebleken. Naar de thans geldende opvattingen is de Belastingdienst bevoegd om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren en zijn er juridische rechtsfiguren, zoals het hierna nog te bespreken individueel convenant horizontaal toezicht, die afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter krijgen.

5.5 De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht

In de vorige paragraaf heb ik de samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de overheid beschreven. Daaruit volgt dat de Belastingdienst bevoegd is om langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen te realiseren en dat er rechtsfiguren zijn - zoals het individueel convenant horizontaal toezicht - die afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast, een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter krijgen.

Deze paragraaf beschrijft de juridische kwalificatie van het convenant⁵⁴¹ en behandelt de volgende subdeelvraag:

5.5 Hoe kan het individueel convenant horizontaal toezicht juridisch worden gekwalificeerd?

Om te beoordelen of het individueel convenant horizontaal toezicht een publiek- dan wel privaatrechtelijk karakter draagt, is juridische kwalificatie van belang. De fiscale vakliteratuur ontbeert een eenduidig oordeel. De meningen variëren van meerzijdige uitoefening van rehtens niet-afdwingbare 'herenakkoorden', via eenzijdige uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden tot (deels) afdwingbare privaatrechtelijke (wederkerige) overeenkomsten.

⁵³⁸ Van Ommeren 2012, p. 562, par. 3.2. Zie ook HR 25 oktober 1991, *NJ* 1992, 299, waarin de Hoge Raad oordeelt dat privaatrechtelijke regels niet zonder meer van toepassing zijn op de verhouding tussen overheid en burger, maar dat zij uitdrukking geven aan een beginsel dat in beide gebieden van het recht toepassing vindt. Zie verder *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 16, par. 3.2, tweede alinea: "Het oordeel van de Hoge Raad impliceert dat het BW in dit geval niet rechtstreeks van toepassing is, doch wel doorwerkt in bestuursrechtelijke rechtsbetrekkingen via de aan beide rechtsgebieden ten grondslag liggende algemene beginselen".

⁵³⁹ A.Q.C Tak, *De overheid in het burgerlijk recht*, 's-Gravenhage: VUGA Uitgeverij BV 1997, p. 105-119, par. 2.5 Invullende rechtsleer.

⁵⁴⁰ Damen 2013, p. 603 o.v.n. HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ* 1991, 393 (*Windmill*).

⁵⁴¹ Zie tevens E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *MBB* 2014-11, p. 438-459.

Gribnau meent dat het convenant een informeel karakter draagt.⁵⁴² De afspraken behelzen geen harde juridische afspraken over concrete voorwaarden waaraan moet zijn voldaan. Het is een *soft law*-instrument en geen 'hard' juridisch instrument, zoals wetgeving of een overeenkomst.⁵⁴³ Klein Sprokkelhorst meent echter dat er wel sprake is van een overeenkomst.⁵⁴⁴ Happé meent dat de afspraken de inspecteur binden en ook dat belastingplichtigen nakoming kunnen afdwingen.⁵⁴⁵ Lautenbag meent dat het convenant niet meer omvat dan eenzijdige verklaringen over de uitvoering van bestaande wettelijke rechten en plichten en geen nieuwe verplichtingen met zich mee kan brengen.⁵⁴⁶ Oenema en Van der Enden menen dat het convenant afdwingbare verplichtingen bevat, maar alleen voor belastingplichtige.⁵⁴⁷ In haar proefschrift kwalificeert Oenema de tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst gemaakte *convenantafspraken* als een rechtens afdwingbare bevoegdheidsovereenkomst en de *uitgangspunten van het convenant* om op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie samen te werken als een rechtens niet-afdwingbare *gentlemen's agreement*.⁵⁴⁸ De Blicke en Van Elk menen - gegeven de context van een responsieve handhaving door de Belastingdienst - een *gentlemen's agreement* de meest passende figuur.⁵⁴⁹ Het Ministerie van Financiën noch de Belastingdienst laten zich (vooralsnog) - als zodanig - publiekelijk uit over de juridische kwalificatie van het convenant⁵⁵⁰, maar lijken deze mede gelet op de *Leidraad* te benaderen als een (psychologisch) contract om met minder inspanningen van beide partijen te komen tot snellere formalisering van de materiële belastingschuld.⁵⁵¹

In het geval zich geen geschillen voordoen, lijkt de juridische kwalificatie van het convenant niet zo van belang, maar des te groter is dat belang in de situatie waarin zich onverhoopt toch geschillen voordoen.

Knelpunten bij de juridische kwalificatie van het convenant lijken te zijn gelegen in de publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke grondslag, het al dan niet vervullen van de publieke taak door de Belastingdienst, het één- of meezijdige karakter van de afspraken en de concreetheid (bepaalbaarheid), afdwingbaarheid en wederkerigheid van de afspraken. Reden te meer om het convenant eens nader onder de loep te nemen.

Een convenant is geen zelfstandige juridische rechtsfiguur; het is niet als zodanig in (fiscale) wetgeving opgenomen. In ruime zin kan het convenant worden aangemerkt als een door de overheid gesloten overeenkomst; het is opgesteld in een gebruikelijke contractvorm, waarbij partijen worden benoemd, uitgangspunten en afspraken worden vastgelegd, is voorzien in bepalingen over inwerkingtreding, duur en beëindiging van gemaakte afspraken en ondertekening door beide partijen plaatsvindt (**bijlage A**).

⁵⁴² J.L.M. Gribnau, 'Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands', *Legisprudence* 291 (2007), Vol. 1, p. 322: "The enforcement covenants have quite an informal character: they are not hard legal agreements containing specific conditions that must be met. Cooperation is based on trust, the reciprocal commitment is deliberately not exhaustively fleshed out in obligations and sanctions".

⁵⁴³ Gribnau 2013 B, p. 97 en *MBB* 2013/07/08, par. 7.1.

⁵⁴⁴ Klein Sprokkelhorst 2009 B, p. 17.

⁵⁴⁵ Happé 2009, par. 4 en voetnoot 27.

⁵⁴⁶ S. Lautenbag, 'Convenanten in het horizontaal toezicht', *Onderneming en Financiering* (O&F) 2011/19, p. 59: "Een convenant brengt geen juridische verplichtingen met zich mee die de belastingplichtige volgens de wet niet al had".

⁵⁴⁷ E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'De kracht van het convenant', *WFR* 2013/545, par. 3.3.2.

⁵⁴⁸ M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit, 2 oktober 2014, p. 100.

⁵⁴⁹ J. de Blicke en M.A.C. van Elk, 'De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven', *WFR* 2015/726.

⁵⁵⁰ Een briefwisseling met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) inzake knelpunten horizontaal toezicht op 27 juni 2014 en 28 januari 2015, waarin de term 'psychologisch contract' is gevallen, is (vooralsnog) alleen te raadplegen door leden van de NOB.

⁵⁵¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, par. 1.4. Zie in dit verband L.P. Feld en B.S. Frey, 'Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation', *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, p. 102-120: "A psychological tax contract goes beyond the traditional deterrence model and explains tax morale as a complicated interaction between taxpayers and the government (p. 102). (...) A contractual relationship implies duties and rights for each contract party. This is looked at from an exchange perspective according to which the government should provide public services to citizens in exchange for their tax payments. (...) The contractual relationship has additional implications at the procedural level: the way the tax office treats taxpayers in auditing processes plays a role (p. 104). (...) Both sides of the contract perceive each other as contract partners and treat each other with mutual respect (p. 106)".

Op voorhand is echter niet duidelijk of die overeenkomst van publiek- dan wel privaatrechtelijke aard is. Gelet op de geldende gemeenschappelijke rechtsleer ontleent het convenant zijn publiek- dan wel privaatrechtelijke karakter aan de rechtsverhouding waarin ze wordt toegepast. Het convenant wordt toegepast in de rechtsverhouding tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Volgt die rechtsverhouding uit een publiekrechtelijke wettelijke basis, dan is er sprake van een publiekrechtelijke overeenkomst, zo niet, dan is er sprake van een privaatrechtelijke overeenkomst.⁵⁵²

Juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht is geen sinecure. Om tot een onderbouwde conclusie te komen, beantwoord ik in de hiernavolgende paragrafen zeven - aan (fiscale) wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid en vakliteratuur ontleende - vragen:

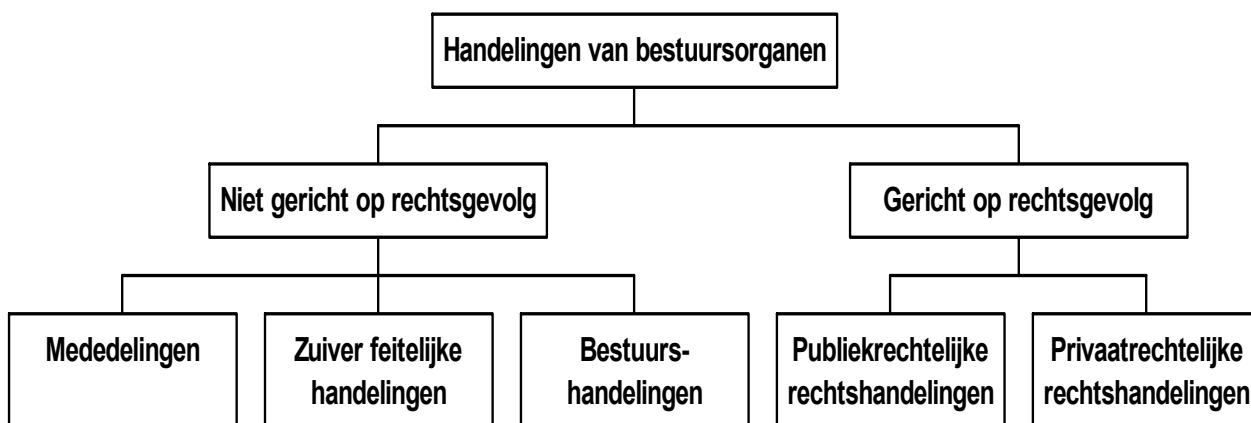
- 1) Volgt het convenant uit een publiek- of privaatrechtelijke wettelijke basis?
- 2) Handelt de Belastingdienst 'gewoon' privaatrechtelijk of vervult hij zijn publieke taak?
- 3) Welk type privaatrechtelijke overeenkomst is mogelijk van toepassing?
- 4) Zijn de convenantafspraken eenzijdig of meezijdig?
- 5) Zijn de convenantafspraken bepaalbaar?
- 6) Zijn de convenantafspraken afdwingbaar?
- 7) Zijn de convenantafspraken wederkerig?

5.5.1 Volgt het convenant uit een publiek- of privaatrechtelijke wettelijke basis?

De eerste vraag die ik beantwoord is of het convenant volgt uit een publiek- dan wel privaatrechtelijke wettelijke basis. Om dat te beoordelen is het van belang om zicht te hebben op de type handelingen die een bestuursorgaan als de Belastingdienst kan verrichten. Handelingen van een bestuursorgaan kunnen worden onderverdeeld in *niet* en *wel* op rechtsgevolg gerichte handelingen.⁵⁵³

Niet op rechtsgevolg gerichte handelingen kunnen bestaan uit mededelingen (zoals de vermelding van openingstijden), feitelijke handelingen (zoals de verhuizing van kantoor) en niet op rechtsgevolg gerichte bestuurshandelingen (zoals het toesturen van een brochure). Rechtsgevolg is het gevolg dat het recht aan een bepaalde handeling verbindt; het verandert de rechtspositie. Het recht bestaat uit wet- en regelgeving, jurisprudentie, gepubliceerd beleid, algemene rechtsbeginselen, waaronder algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Op rechtsgevolg gerichte handelingen kunnen verder worden onderverdeeld in publiek- en privaatrechtelijke rechtshandelingen. Zie onderstaand een overzicht van de type handelingen van een bestuursorgaan.

Figuur 11: Overzicht type handelingen van een bestuursorgaan



Mede gebaseerd op Damen e.a., *Bestuursrecht*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013, vierde druk, p. 186.

⁵⁵² Voor convenanten als publiekrechtelijke overeenkomst heeft het Ministerie van Algemene Zaken in 2003 aanwijzingen vastgesteld. Regeling van 21 januari 2003 van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken, tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten, nr. 03M448108, Stcrt. 2003, 18. Inw.tr. 1 februari 2003.

⁵⁵³ Damen 2013, p. 186.

De convenantafspraken zijn gericht op rechtsgevolg; ze beogen de verdeling van verantwoordelijkheden in het kader van horizontaal toezicht formeel vast te leggen.⁵⁵⁴ Door ondertekening van het convenant, wijzigt zowel de rechtspositie van de Belastingdienst als die van de belastingplichtige. Het beoogde rechtsgevolg moet worden gezocht in de wederzijdse wens om te komen tot toezicht op maat, actuele fiscale invordering, actueel inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige en een actuele belastingheffing.

Voor de uitoefening van publiekrechtelijke rechtshandelingen is een bestuursorgaan gebonden aan regels van publiekrecht. Handelt een bestuursorgaan privaatrechtelijk, dan is hij - tevens - gebonden aan regels van privaatrecht. Tevens, want via art. 3:14 BW is het bestuursorgaan ook gebonden aan geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht.⁵⁵⁵

Een bestuursorgaan kan op rechtsgevolg gerichte publiek- dan wel privaatrechtelijke overeenkomsten sluiten. Het is overigens niet het bestuursorgaan zelf dat formeel gezien een privaatrechtelijke overeenkomst sluit, maar de rechtspersoon waar het orgaan deel van uitmaakt. Allen die zich in Nederland bevinden zijn vrij en bevoegd tot het genot van burgerlijke rechten.⁵⁵⁶ Allen kunnen zijn natuurlijke en rechtspersonen⁵⁵⁷. De Belastingdienst is noch een natuurlijk persoon, noch een (zelfstandig) rechtspersoon. De Belastingdienst is een bestuursorgaan dat onder verantwoordelijkheid van de minister van Financiën onderdeel uitmaakt van de staat als rechtspersoon.⁵⁵⁸ Het is dus de staat die formeel het privaatrechtelijke handelen van de Belastingdienst verricht.

Publiekrechtelijke overheidsovereenkomsten hebben een publiekrechtelijke wettelijke basis, zoals de subsidieovereenkomst (art. 4:36 Awb) of de publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst, waarin wordt uitgelegd hoe in een voorkomend geval van publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik gemaakt zal worden.⁵⁵⁹ Noch de AWR, noch de Awb, noch enige andere publiekrechtelijke wettelijke regeling kent vooralsnog een bepaling op grond waarvan de Belastingdienst rechtstreeks bevoegd is een overeenkomst af te sluiten.

Het individueel convenant horizontaal toezicht volgt uit de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddunken in te richten, maar heeft op zichzelf geen publiekrechtelijke wettelijke basis; alleen de privaatrechtelijke overheidsovereenkomst blijft voor nader onderzoek over.

5.5.2 Handelt de Belastingdienst privaatrechtelijk of vervult hij zijn publieke taak?

De tweede vraag die ik beantwoord is of de Belastingdienst het convenant 'gewoon' privaatrechtelijk gebruikt of dat het dient ter vervulling van zijn publieke taak. Privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten kunnen worden onderverdeeld in gewone privaatrechtelijke overeenkomsten en beleidsovereenkomsten. Bij gewone privaatrechtelijke overeenkomsten handelt de overheid als private contractpartij, zonder dat een publiekrechtelijk doel wordt gediend. Bijvoorbeeld bij koop- of huurovereenkomsten. Beleidsovereenkomsten dienen een publiekrechtelijk doel en kunnen worden gesloten als een publiekrechtelijk alternatief om het doel te realiseren ontbreekt of als dat alternatief niet voldoet.⁵⁶⁰ De beleidsovereenkomst treedt dan in de plaats van of dient ter aanvulling op het publiekrecht. Zie onderstaand overzicht van publiek- en privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten.

⁵⁵⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 24.

⁵⁵⁵ Zie ook art. 3:1, lid 2, Awb en HR 27 maart 1987, *NJ 1987, 727 (Amsterdam/Ikon)*.

⁵⁵⁶ Art. 1:1, lid 1, BW.

⁵⁵⁷ Boek 2, BW.

⁵⁵⁸ Art. 2:1, lid 1, BW jo art. 2, lid 4, AWR jo art 1:1, lid 1, onder a, Awb.

⁵⁵⁹ HR 10 april 1987, *NJ 1988, 148 (GCN/Nieuwegein)*, waarin de Hoge Raad de gemeenschappelijke regeling Gasbedrijf Centraal-Nederland karakteriseert als publiekrechtelijke overeenkomst, waarbij *opname* in een publiekrechtelijke wet bepalend is voor de kwalificatie. Zie ook HR 11 januari 2002, AB 2002,300 (*Berger c.s./Waterschap Peel en Maasvallei*) waarin het *ontbreken* van een publiekrechtelijke wettelijke grondslag bepalend is voor de kwalificatie als privaatrechtelijke overeenkomst, r.o. 3.4.

⁵⁶⁰ HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ 1991, 393 (Windmill)*: "Wanneer de betrokken publiekrechtelijke regeling daarin niet voorziet (...)".

Tabel 25: Overzicht publiek- en privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten

Overheidsovereenkomsten	Nadere specificaties
1. Publiekrechtelijke overheidsovereenkomsten	<ul style="list-style-type: none"> - Overheidsovereenkomsten met een publiekrechtelijke wettelijke basis (subsidieovereenkomst, art. 4:36 Awb) - Bevoegdhedenovereenkomsten met een publiekrechtelijke wettelijke basis over de wijze waarop een bestuursorgaan van zijn publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal maken
2. Privaatrechtelijke overheidsovereenkomsten	<ul style="list-style-type: none"> - 'Gewone' privaatrechtelijke overeenkomsten, bijvoorbeeld koop of huur - Beleidsovereenkomsten ter realisatie van een publiekrechtelijk doel als een publiekrechtelijk alternatief ontbreekt of niet voldoet

Van een gewone privaatrechtelijke overeenkomst is in het geval van horizontaal toezicht geen sprake; de Belastingdienst handelt niet als private contractpartij door bijvoorbeeld een koop- of huurovereenkomst te sluiten. De Belastingdienst handelt ter vervulling van zijn publieke taak om een juiste belastingheffing tot stand te brengen.⁵⁶¹ Voor horizontaal toezicht ontbreekt geen publiekrechtelijk alternatief; de Belastingdienst kan zich immers bedienen van traditioneel belastingtoezicht. Horizontaal toezicht treedt ook niet in de plaats van traditioneel belastingtoezicht, maar moet mede ingegeven door de brief van de staatssecretaris van 8 april 2005 worden gezien als aanvulling op het traditionele belastingtoezicht.⁵⁶² Het individueel convenant horizontaal toezicht kan worden aangemerkt als een privaatrechtelijke beleidsovereenkomst.

5.5.3 Welk type privaatrechtelijke overeenkomst is mogelijk van toepassing?

De derde vraag die ik beantwoord is welk type privaatrechtelijke overeenkomst mogelijk van toepassing is. Aan de hiervoor besproken fiscale vakliteratuur ontleen ik de mogelijkheden van een bevoegdhedenovereenkomst, een al dan niet wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst of een *gentlemen's agreement*. Aanvullende analyse van het BW brengen mij tot de volgende vier typen privaatrechtelijke overeenkomsten die mogelijk van toepassing zijn⁵⁶³:

- 1) een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst (zonder publiekrechtelijke wettelijke grondslag);
- 2) een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:213 BW);
- 3) een *gentlemen's agreement*; of
- 4) een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261 BW).

Een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst

Een bevoegdhedenovereenkomst is een schriftelijke overeenkomst, waarin de overheid ter zake van een haar toekomende publiekrechtelijke bevoegdheid met haar wederpartij – een burger of andere overheid – afsprekt op welke wijze of door wie in een voorkomend geval de publiekrechtelijke bevoegdheid zal worden uitgeoefend.⁵⁶⁴

⁵⁶¹ Vgl. ABRvS 30 november 1995, ECLI:NL:RVS:1995:ZF1850 en ABRvS 15 juli 2009, ECLI:NL:RVS:2009:BJ2607: 'ter uitoefening van enig openbaar gezag'.

⁵⁶² Brief staatssecretaris van Financiën, 8 april 2005, nr. DGB 2005/1109, *Kamerstukken II 2004/05*, 29 643, nr. 4: "Horizontaal toezicht vervangt het verticale toezicht niet. Het zal ook nodig blijven verticaal toezicht uit te oefenen, omdat niet alle belastingplichtigen het even nauw nemen met de aan hen opgelegde fiscale en douaneverplichtingen".

⁵⁶³ De fiscale vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW) uitdrukkelijk niet, omdat deze dient ter opheffing van een juridische onzekerheid, waarvan bij de formalisering van een horizontaal toezichtrelatie geen sprake is.

⁵⁶⁴ P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012, p. 41.

Als een bevoegdhedenovereenkomst voortvloeit uit een publiekrechtelijke wettelijke basis, is er sprake van een publiekrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst.⁵⁶⁵ Vloeit de bevoegdhedenovereenkomst niet voort uit een publiekrechtelijke wettelijke basis, is er sprake van een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst.⁵⁶⁶ Het convenant horizontaal toezicht kent op zichzelf geen publiekrechtelijke wettelijke basis. Voor zover het convenant kan worden aangemerkt als een bevoegdhedenovereenkomst, is er sprake van een privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst.

Een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst

De algemeen privaatrechtelijke overeenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere partijen een verbintenis aangaan.⁵⁶⁷ Een verbintenis is een rechtsverhouding tussen twee partijen, waarbij de een gerechtigd is om een prestatie van de ander op te eisen. Een verbintenis is pas geldig als deze ook bepaalbaar is.⁵⁶⁸ Zijn de conventantafspraken meerzijdig en bepaalbaar, dan is er sprake van een algemeen privaatrechtelijke overeenkomst.

Een gentlemen's agreement

Gelijk het individueel convenant horizontaal toezicht is een *gentlemen's agreement* geen zelfstandige juridische rechtsfiguur. Een *gentlemen's agreement* kan worden omschreven als de afspraak die "om enigerlei reden niet in de gebruikelijke contractvorm wordt vervat en waarvan de strekking en inhoud vaak mondeling, soms in briefvorm globaal vastgelegd, slechts door partijen ten volle begrepen kunnen worden (...) zij dus volkomen berust op de goede trouw en het is tussen partijen stilzwijgend begrepen, dat in het bestaan, de uitleg en de uitvoering ervan de rechter niet door hen zal worden gemengd".⁵⁶⁹ Er is sprake van een meerzijdige rechtshandeling (*gentlemen* impliceert meervoud) gericht op de morele binding aan bepaalde verbintenissen, waaraan partijen juridische afdwingbaarheid hebben willen onthouden.⁵⁷⁰ Partijen komen (stilzwijgend) overeen het gegeven woord niet via de rechter te zullen afdwingen; een niet-afdwingbare algemeen privaatrechtelijke overeenkomst.⁵⁷¹ Zijn de conventantafspraken meerzijdig, bepaalbaar, maar niet afdwingbaar, dan is er sprake van een *gentlemen's agreement*.

Wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst

Een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere verbintenissen aangaan, die bepaalbaar, afdwingbaar en wederkerig zijn.⁵⁷² Zijn de conventantafspraken meerzijdig, bepaalbaar, afdwingbaar en wederkerig dan is er sprake van een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst.

⁵⁶⁵ HR 10 april 1987, NJ 1988, 148 (GCN/Nieuwegein).

⁵⁶⁶ Zie bijvoorbeeld HR 20 december 2013 (civiele kamer), ECLI:NL:HR:2013:2049, r.o. 3.8 (*cursivering, EHS*): "Indien de door (verweerder) gestelde (privaatrechtelijke mediation, *EHS*) overeenkomst betreffende de taxatie van zijn pand een *verplichting* voor de Inspecteur zou meebrengen een hem toekomende *publiekrechtelijke bevoegdheid* (in dit geval tot het opleggen van een belastingaanslag) op een *bepaalde wijze uit te oefenen*, moet de overeenkomst in zoverre aangemerkt worden als een zogenoemde bevoegdhedenovereenkomst. Een dergelijke overeenkomst heeft een gemengd (privaatrechtelijk en publiekrechtelijk) karakter. De tussen de burgerlijke rechter en de bestuursrechter geldende bevoegdheidsverdeling brengt mee dat, indien (verweerder) naleving wenst van de door de Inspecteur uit de overeenkomst voortvloeiende *verplichting tot het nemen van een besluit* (het opleggen van een belastingaanslag), hij zich – na een eventueel bezwaar – tot de *bestuursrechter* dient te wenden, zowel indien het toegezegde besluit niet genomen wordt (vgl. art. 6:2 Awb) als indien het genomen besluit niet beantwoordt aan de overeenkomst (vgl. HR 8 juli 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3057)".

⁵⁶⁷ Art. 6:213 BW.

⁵⁶⁸ Art. 6:227 BW. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I* 2012/23.

⁵⁶⁹ B. Wessels, *gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint BV 1984, p. 16, o.v.n. Grote Winkler Prins, deel 8 (1976), p. 211.

⁵⁷⁰ Wessels 1984, p. 85: "Partijen voelen zich (...) "moreel" gebonden aan het gegeven woord en deze gebondenheid is dezelfde als die welke de grondslag vormt voor ons overeenkomstenrecht. (...) Gebondenheid is bij het zgn. *gentlemen's agreement* aanwezig, het is de rechterlijke interventie die zou resulteren in rechtens af te dwingen naleving van de "afpraak" die partijen niet verlangen. Partijen plaatsen zich bij een *gentlemen's agreement* niet "buiten het recht", zij hebben slechts behoefte aan "minder recht", en geen behoefte (...) aan een volledige en sterke bescherming, die via in beginsel openbare rechtspraak dient te worden verkregen."

⁵⁷¹ Zie ook Wessels 1984, p. 105: "De in een *gentlemen's agreement* (uitdrukkelijk of stilzwijgend) besloten afspraak de afdwingbaarheid in rechte uit te sluiten c.q. de naleving niet in rechte af te dwingen komt naar mijn oordeel in de regel neer op een overeenkomst in juridische zin, die rechtens niet-afdwingbare verbintenissen met zich brengt. Het is een *werkelijke overeenkomst* die – zoals alle overeenkomsten – rechtstreeks wordt beheerst door de regelen van de goede trouw en waarvan de niet-afdwingbare verbintenissen mede door redelijkheid en billijkheid worden bepaald."

⁵⁷² Art. 6:261 BW.

5.5.4 Zijn de convenantafspraken eenzijdig of meerzijdig?

De vierde vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken eenzijdige of meerzijdige rechtshandelingen zijn. Bij eenzijdige rechtshandelingen treedt het rechtsgevolg in door de wilsverklaring van één persoon.⁵⁷³ Bijvoorbeeld door het opstellen van een testament of door de uitleg van een bestuursorgaan over de wijze waarop van publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik zal worden gemaakt. Een publiekrechtelijke bevoegdheid is een bevoegdheid om eenzijdig invloed uit te oefenen op andermans rechtspositie, zoals bevoegdheden, rechten, aanspraken of plichten.⁵⁷⁴

Bij meerzijdige rechtshandelingen treedt het rechtsgevolg in door samenwerking tussen twee of meer personen.⁵⁷⁵ Stemt een burger in met de wijze waarop de overheid van een publiekrechtelijke bevoegdheid gebruik zal maken en leggen partijen daarover gemaakte afspraken schriftelijk vast, dan is er sprake van een bevoegdhedenovereenkomst. Er moet wel enige ruimte zijn in de uitoefening van de publiekrechtelijke bevoegdheid: een afweging van belangen, de vaststelling van feiten of de uitleg van wettelijke voorschriften.⁵⁷⁶ Als de bevoegdheid maar op één manier kan worden uitgeoefend, voegt een bevoegdhedenovereenkomst weinig toe.

Om de met het convenant beoogde rechtsgevolgen (realisatie van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie en actualisering van de belastingheffing) in te laten treden, is er samenwerking nodig tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige; zowel instemming door ondertekening als de medewerking van zowel belastingplichtige als de Belastingdienst is nodig. De convenantafspraken zijn derhalve meerzijdig.

Naar mijn mening is het convenant geen privaatrechtelijke bevoegdhedenovereenkomst. Het convenant bevat naast de algemene uitgangspunten (par. 5.3.1), verplichtingen voor zowel belastingplichtige als de Belastingdienst (par. 5.3.2). In het convenant wordt naar mijn mening geen uitleg gegeven over de wijze waarop de Belastingdienst van een *publiekrechtelijke bevoegdheid* gebruik zal maken; er wordt niet van tevoren afgesproken hoe de Belastingdienst hem toekomstige publiekrechtelijke bevoegdheden zal gaan *gebruiken*.⁵⁷⁷ Door instemming en ondertekening van het convenant gaan partijen wederzijdse *verplichtingen* aan, die op onderdelen verdergaan dan reguliere fiscale wet- en regelgeving en mijns inziens zouden schampen aan het beginsel van *détournement de pouvoir* als ware het de uitleg van publiekrechtelijke bevoegdhedenuitoefening.⁵⁷⁸ De publiekrechtelijke bevoegdheden van de Belastingdienst kunnen niet ruimer worden uitgelegd dan waartoe fiscale wet- en regelgeving reiken.

5.5.5 Zijn de convenantafspraken bepaalbaar?

De vijfde vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken bepaalbaar zijn (art. 6:227 BW). *Bepaalbaar* betekent *niet* dat alle afspraken *van tevoren* in alle bijzonderheden bepaald moeten zijn⁵⁷⁹, maar dat die bepaalbaarheid *ook later* kan worden verkregen.⁵⁸⁰ Bijvoorbeeld als de afspraak voor een rechter voldoende aanknopingspunten biedt om vast te stellen wat de inhoud is.

⁵⁷³ Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III* 2010/98, onderdeel 2 Inleiding.

⁵⁷⁴ Huisman 2012, p. 31.

⁵⁷⁵ Idem.

⁵⁷⁶ Vgl. art. 1:3, lid 4, Awb. Zie tevens F.J. van Ommeren, 'De bevoegdhedenovereenkomst in de Awb en de verhouding met het BW', in: T. Barkhuijsen, W. den Ouden & J.E.M. Polak (Eds.), *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2010, p. 718: "Wil het zinvol zijn een bevoegdhedenovereenkomst te sluiten, dan moet het bevoegde bestuursorgaan wel enige *discretionaire ruimte* hebben voor de uitoefening van zijn bevoegdheid. Met andere woorden: er moet wel iets te kiezen zijn. Als het evident is dat er maar één manier is waarop het bestuursorgaan zijn bevoegdheid kan gebruiken, dan voegt een bevoegdhedenovereenkomst weinig toe".

⁵⁷⁷ Van Ommeren 2010, p. 718: "De bevoegdhedenovereenkomst is betrekkelijk eenvoudig te onderscheiden van de overige soorten overheidsovereenkomsten. Dit komt doordat zij betrekking heeft op het *gebruik* van een *publiekrechtelijke bevoegdheid*. Een bevoegdhedenovereenkomst is een overeenkomst waarin het bestuursorgaan van te voren afsprekt hoe het zijn publiekrechtelijke bevoegdheid zal gaan gebruiken".

⁵⁷⁸ Vgl. F.R. Herreveld, 'Legaliseer Horizontaal Toezicht', *WFR* 2015/974, par. 2.5.

⁵⁷⁹ Anders dan De Blicq en Van Elk 2015, p. 732: "Er kan van bepaaldheid niet worden gesproken, omdat op het moment van afsluiten van het convenant de fiscale werkelijkheid nog onbekend is".

⁵⁸⁰ HR 27 februari 1980, *NJ* 1980, 352: "(...) dat de daaruit voortvloeiende verbintenissen *bepaalbaar* moeten zijn".

Voor zover de convenantafspraken voortvloeien uit reguliere fiscale wet- en regelgeving, zijn ze om die reden bepaalbaar.⁵⁸¹ Voor zover de convenantafspraken aanvullende verplichtingen met zich meebrengen, kan voor de uitleg aansluiting gevonden worden bij door de Hoge Raad in het Haviltex-arrest geformuleerde criteria. In het Haviltex-arrest heeft de civiele kamer van de Hoge Raad geoordeeld dat schriftelijke contractbepalingen niet alleen moeten worden uitgelegd naar een zuiver taalkundige uitleg, maar ook naar 'de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de bepalingen mogen toekennen en hetgeen ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten'.⁵⁸² Bij de uitleg van schriftelijke contractbepalingen, en in dit geval de uitleg van de aanvullende convenantverplichtingen, moet derhalve naast de zuiver taalkundige uitleg ook rekening gehouden worden met 'overige omstandigheden van het geval'.⁵⁸³ De bepaalbaarheid van de convenantafspraken komt hierna één voor één aan bod.

De verplichtingen van de belastingplichtige

1. Zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle

De eerste verplichting is gericht op het zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. De wijze waarop de onderneming dat doet is volgens de *Leidraad* afhankelijk van organisatorische factoren (als de omvang en complexiteit van de onderneming) en gemaakte keuzes in de reikwijdte en de kwaliteit van de beheersing.⁵⁸⁴ Het op orde brengen en houden van de interne en fiscale beheersing, waarbij het niveau onder horizontaal toezicht hoger ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht, vormt een essentieel onderdeel van de samenwerking op basis van het convenant. Voor zover de interne en fiscale beheersing niet op orde is, zal de Belastingdienst ofwel geen convenant sluiten, ofwel belastingplichtige verzoeken de interne en fiscale beheersing alsnog op orde te brengen ofwel een reeds gesloten convenant mogelijk weer opzeggen. Door in samenspraak met de Belastingdienst de stappen naar het sluiten van een convenant te doorlopen (par. 5.2), waarbij de Belastingdienst actief stimuleert en ondersteunt in het proces om de interne en fiscale beheersing op orde te brengen en te houden⁵⁸⁵, kunnen wederzijdse verwachtingen over de inhoud van de afspraak hierover naar mijn mening voldoende concreet worden bepaald.⁵⁸⁶

2. Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingschulden

De tweede verplichting is gericht op het zorgdragen voor een tijdige betaling van belastingschulden. Deze verplichting is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.⁵⁸⁷ De verplichting vloeit rechtstreeks voort uit de belastingwet, wat de bepaalbaarheid ervan impliceert. Na het verstrijken van de betalingstermijn kan de Belastingdienst een schriftelijke aanmaning sturen⁵⁸⁸ om alsnog binnen twee weken te betalen en bij uitblijven daarvan een dwangbevel laten betekenen.⁵⁸⁹ De invorderingsmaatregelen van het traditionele belastingtoezicht staan de Belastingdienst ook onder horizontaal toezicht ter beschikking.

⁵⁸¹ Omdat de wet geen verbintenissen in het leven roept zonder tevens voor de nodige bepaling te zorgen.

Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I* 2012/23.

⁵⁸² HR 13 maart 1981, *NJ* 1981, 635 (*Haviltex*): "De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van partijen is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht".

⁵⁸³ Zie tevens HR 5 april 2013 (*Lundiform/Mexx*), ECLI:NL:HR:BY8101: "Ook indien bij de uitleg van een overeenkomst groot gewicht toekomt aan de taalkundige betekenis van de gekozen bewoordingen, kunnen de overige omstandigheden van het geval meebrengen dat een andere (dan de taalkundige) betekenis aan de bepalingen van de overeenkomst moet worden gehecht. Beslissend blijft immers de zin die partijen in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten." Andere in dit verband relevante uitspraken zijn: HR 17 september 1993 (*Gerritse/Hydro Agri Sluiskil*), ECLI:NL:HR:ZC1059, HR 20 februari 2004 (*Pensioenfonds DSM-Chemie/Fox*), ECLI:NL:HR:AO1427, HR 19 januari 2007 (*Meyer Europe/Pontmeyer*), ECLI:NL:HR:AZ3178 en HR 29 juni 2007 (*Derksen/Homburg*), ECLI:NL:HR:BA4909.

⁵⁸⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

⁵⁸⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 28.

⁵⁸⁶ Zie ook Van der Enden en Oenema 2013 B, par. 2.1.

⁵⁸⁷ Art. 9 jo 8 IW 1990.

⁵⁸⁸ Art. 11 jo 9 IW 1990.

⁵⁸⁹ Art. 12 IW 1990.

3. Zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten

De derde verplichting is gericht op het zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen van ingenomen of in te nemen fiscaal relevante standpunten, door inzicht te verstrekken in alle relevante feiten en omstandigheden en haar visie op de rechtsgevolgen te geven. Volgens het convenant gaat het om standpunten waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van de feiten of in wetsinterpretatie. Deze uitleg biedt naar mijn mening voldoende aanknopingspunten om te bepalen welke standpunten voorgelegd moeten worden. De belastingplichtige verbindt zich echter ook de standpunten 'zo snel mogelijk' voor te leggen. Gelet op de *Leidraad* kunnen voor of uiterlijk op het moment dat de aangifte wordt ingediend nog standpunten worden voorgelegd.⁵⁹⁰ Zo snel mogelijk is voor of uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte.

4. Het bevorderen van werken in de actualiteit

De vierde verplichting is erop gericht het werken in de actualiteit te bevorderen, door de aangifte over een verstreken tijdvak zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen en door de Belastingdienst gevraagde informatie zo snel mogelijk, volledig en eenduidig te verstrekken. De verplichting om aangifte te doen volgt net als onder traditioneel belastingtoezicht uit de belastingwet.⁵⁹¹ De verplichting om dat 'zo spoedig mogelijk' te doen uit het convenant. Een redelijke uitleg van de convenantverplichting brengt met zich mee dat de Belastingdienst mag verwachten dat een belastingplichtige onder horizontaal toezicht de indiening van de aangifte niet onnodig uitstelt. Naarmate belastingplichtige later aangifte doet, is het verschil met traditioneel belastingtoezicht kleiner.

De convenantverplichting om gevraagde informatie volledig en eenduidig te verstrekken volgt net als onder traditioneel belastingtoezicht uit de belastingwet.⁵⁹² Onder horizontaal toezicht mag de Belastingdienst echter verwachten dat een belastingplichtige ruimhartiger is met het verstrekken van informatie. Dat volgt uit het convenant (par. 5.6.1). Onder traditioneel belastingtoezicht bepaalt de inspecteur de termijn waarbinnen de informatie moet worden verstrekt. Onder toepassing van het zorgvuldigheidsbeginsel dient dat een redelijke te zijn, waarbij rekening gehouden wordt met de omvang van de gevraagde informatie. Volgens de belastingkamer van Hof Amsterdam kon de overschrijding van een termijn van vier weken voor het beantwoorden van veelomvattende en gedetailleerde vragen niet leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast, omdat belastingplichtige zich voldoende had ingespannen om de vragen te beantwoorden.⁵⁹³ Op grond van het convenant verbindt belastingplichtige zich om gevraagde informatie 'zo snel mogelijk' te verstrekken, waarbij de termijn voor beantwoording in overleg met de inspecteur wordt vastgesteld. Wanneer 'zo snel mogelijk' is hangt van de omstandigheden af.

Waar de termijn voor de enkele toezending van een bankafschrift 'per omgaande' kan zijn, valt niet uit te sluiten dat voor omvangrijke informatie een termijn van vier weken te kort is. Hoewel de termijn voor het 'zo snel mogelijk' verstrekken van gevraagde informatie niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg wel later worden verkregen.

De verplichtingen van de Belastingdienst

1. Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht

De eerste verplichting is erop gericht om de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle. De horizontale toezichtvorm wijkt opvallend af van het traditionele belastingtoezicht; het accent van het toezicht is verschoven van het eind van de keten van fiscaal relevante handeling tot aan de aanslag, naar het begin. Meent belastingplichtige over een kwalificerend intern en fiscaal beheersingssysteem te beschikken en past de Belastingdienst de vorm van het toezicht niet aan van controle achteraf naar overleg vooraf, dan moet dat verschil aan een (civiele) rechter duidelijk te maken zijn.

⁵⁹⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁵⁹¹ Art. 8 AWR.

⁵⁹² Art. 49, lid 1, AWR.

⁵⁹³ Hof Amsterdam 1 december 1999, nr. 98/04038, *NFR* 2000/2005, par. 5.2.

Ten aanzien van transparante belastingplichtigen die fiscaal relevante informatie op actuele basis delen, geeft de Belastingdienst aan de toezichtintensiteit te zullen aanpassen door werkzaamheden te reduceren; de controlefrequentie ligt volgens de Belastingdienst dan ook lager dan bij belastingplichtigen die niet onder horizontaal toezicht vallen.⁵⁹⁴ Voor wat betreft de toezichtintensiteit moet het mogelijk zijn om aan de hand van bijvoorbeeld de frequentie waarmee belastingplichtigen geconfronteerd worden met toetsing van hun aangiften of het stellen van vragen daarover, aan een (civiele) rechter duidelijk te maken dat de werkzaamheden niet gereduceerd zijn. Voor zover de convenantverplichting niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid – eventueel door (civiel)rechterlijke tussenkomst - later worden verkregen.

2. Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven

De tweede verplichting is gericht op het zorgdragen voor tijdige uitbetaling van belastingteruggaven. Deze verplichting volgt uit fiscale wetgeving en gepubliceerd beleid en is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Het invorderen van rijksbelastingen impliceert tevens het terugbetalen ervan.⁵⁹⁵ De reguliere betalingstermijn van zes weken is ook van toepassing bij uitbetaling van belastingteruggaven.⁵⁹⁶ De belastingplichtige komt geen publiekrechtelijke bevoegdheden tot aanmaning en betekening van een dwangbevel toe. De belastingplichtige dient de Belastingdienst, althans de staat, voor de civiele rechter te dagen om eventuele nakoming van de betalingsverplichting te vorderen. De positie van de belastingschuldige is met of zonder convenant gelijk aan die van een gewone schuldenaar.

3. Het zo snel en zoveel mogelijk in overleg geven van een visie op een voorgelegd standpunt en het (periodiek) bespreken daarvan

De derde verplichting is gericht op het zo snel mogelijk geven van een visie op de rechtsgevolgen van een voorgelegd standpunt en het (periodiek) bespreken daarvan. Voor zover een visie op een voorgelegde *rechtsvraag* kan worden aangemerkt als een *beschikking* in de zin van art. 1:3, lid 2, Awb, moet de visie binnen de redelijke beslistermijn van art. 4:13 Awb worden gegeven. Deze redelijke beslistermijn is in ieder geval verstreken wanneer een bestuursorgaan niet binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag een beschikking heeft gegeven, noch een vertragsmededeling heeft gedaan wanneer de beschikking alsdan kan worden verwacht (lid 2). De betekenis van de redelijke beslistermijn is in dit verband echter beperkt; het verzoek van belastingplichtige om een visie te geven moet al kwalificeren als een *aanvraag* in de zin van art. 1:3, lid 3, Awb. Bij *voorgenomen* handelingen of *in te nemen* standpunten is het maar ten eerste de vraag of het verzoek *gericht is op rechtsgevolg* en als aanvraag kan kwalificeren.

Hoewel de Belastingdienst zich op grond van gepubliceerd beleid tot het geven van een visie op een voorgelegde rechtsvraag heeft verplicht (par. 6.1.2)⁵⁹⁷, staat voor de aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen belastingplichtige *geen rechtsmiddel* open om tegen het uitblijven van antwoord op te komen. Art. 26 AWR bepaalt dat tegen een *ingevolge de belastingwet* gegeven beschikking – daaronder begrepen het niet tijdig geven van een beschikking (art. 6:2 Awb) – gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen slechts beroep bij de bestuursrechter kan worden ingesteld als sprake is van een voor bezwaar vatbare beschikking. Het geven van antwoord op een rechtsvraag is niet als voor bezwaar vatbare beschikking in de belastingwet opgenomen. Of een belastingplichtige onder horizontaal toezicht wel een rechtsmiddel kan instellen tegen het uitblijven van antwoord op een voorgelegde rechtsvraag hangt samen met de juridische kwalificatie van het convenant (zie in dit verband par. 6.1.4.2, *Het geven van antwoord onder horizontaal toezicht*).

Voor zover het geven van een visie betrekking heeft op een voorgelegde *feitelijke vraag*, is de Belastingdienst onder traditioneel belastingtoezicht *niet*, maar onder horizontaal toezicht *wel* verplicht te antwoorden.

⁵⁹⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41. Zie E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom', *WFR* 2013/430, par. 2: "(...) de fiscale controle wordt verlicht naarmate de betrokkene kan aantonen met minder controle toe te kunnen".

⁵⁹⁵ Art. 2, lid 2, onder e, IW 1990.

⁵⁹⁶ Art. 9, lid 1, IW 1990. Zie ook art. 9, lid 6, *Leidraad Invordering 2008: De ontvanger is niet in verzuim met de uitbetaling van een belastingteruggaaf zolang die binnen de betalingstermijn plaatsvindt*.

⁵⁹⁷ Zie BFB 2013, par. 2.3.

De verplichting om op feitelijke vragen te antwoorden, kent geen publiekrechtelijke wettelijke grondslag en moet naar privaatrechtelijke maatstaven worden uitgelegd. Dat betekent dat naast een zuivere taalkundige uitleg, ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichting mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten, van belang is voor de beoordeling wanneer het antwoord gegeven moet worden.

Op grond van het convenant moet de Belastingdienst zijn visie (op een rechtsvraag dan wel feitelijke vraag) 'zo snel mogelijk' geven.⁵⁹⁸ Volgens de *Leidraad* zou de Belastingdienst echter de tijd hebben tot uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte.⁵⁹⁹ Dat lijkt aan de late kant; het ontvangen van het antwoord op het moment van indienen van de aangifte lijkt weinig pragmatisch.

Wanneer 'zo snel mogelijk' is zal naar omstandigheden moeten worden bepaald. Waar een reactietermijn van acht weken op een vraag of in een bepaalde situatie een liquidatieverlies verrekenbaar is (art. 13d Wet Vpb) voldoende kan zijn, kan dat voor een vraag of op een aanstaande investering de deelnemingsvrijstelling van toepassing is (art. 13 Wet Vpb), (veel) te lang zijn. De ene keer moet de Belastingdienst alles in het werk stellen om snel antwoord te geven en de andere keer mag het wat langer duren.

Naar een redelijke uitleg van de convenantverplichting mag de belastingplichtige verwachten dat de Belastingdienst het geven van een visie niet onnodig uitstelt. Hoewel de termijn 'zo snel mogelijk' niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg wel later worden verkregen.

De verplichting om (fiscaal) relevante standpunten (periodiek) met belastingplichtige te bespreken, kent het traditionele belastingtoezicht niet. De uitleg in het convenant dat het gaat om standpunten waarover verschil van inzicht kan ontstaan, door bijvoorbeeld verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie, biedt naar mijn mening voldoende aanknopingspunten om te beoordelen welke voorgelegde standpunten de Belastingdienst moet bespreken.

Ook het geheel of grotendeels uitblijven van overleg valt - desnoods bij de (civiele) rechter - duidelijk te maken. Voor zover de prestatie niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid - eventueel door (civiel)rechterlijke tussenkomst - later worden verkregen.

4. Het bevorderen van werken in de actualiteit

De vierde verplichting is erop gericht het werken in de actualiteit te bevorderen, door enerzijds aanslagen zo spoedig mogelijk na indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met belastingplichtige vast te stellen en anderzijds door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd en de termijn voor beantwoording in overleg vast te stellen.

De verplichting om de aanslag vast te stellen volgt net als onder traditioneel belastingtoezicht uit de belastingwet (art. 11 AWR). De wettelijke termijn voor het opleggen van de aanslag vervalt na verloop van drie jaren na het ontstaan van de belastingschuld, eventueel verlengd met voor de indiening van de aangifte verleend uitstel.⁶⁰⁰

⁵⁹⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.

⁵⁹⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁶⁰⁰ Op 30 augustus 2013 is wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst (Voorstel tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronisch berichtenverkeer) ingediend, *Kamerstukken II 2012/13*, 33 714, nr. 1. Het voorstel beoogt enerzijds grondslag te bieden voor elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst en anderzijds wijzigingen aan te brengen in het heffingssysteem voor aanslagbelastingen. Het voorstel heeft onder meer ten doel de (primitieve) aanslagtermijn in te korten tot maximaal 15 maanden na ontvangst van de aangifte en de reguliere (streef)aanslagtermijn in te korten tot 3 maanden. De aanvankelijk beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 2016. Echter, het onderdeel 'verplicht elektronisch berichtenverkeer' is voor een voortvarende behandeling op 29 april 2015 ondergebracht in een apart wetsvoorstel (34 196). Het onderdeel 'wijziging heffingssysteem aanslagbelastingen' is weliswaar nog in behandeling bij de Tweede Kamer, maar ligt sinds 30 april 2015 (ogenschijnlijk) stil. Zie in dit verband M.J. Hamer en J.A.R. van Eijsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst?', *WFR* 2014/336 en 366.

Op grond van het convenant is de Belastingdienst gehouden om de belastingaanslag 'zo spoedig mogelijk' na indiening van de aangifte op te leggen. Hoewel het doen van aangifte naar zijn aard kan worden aangemerkt als een aanvraag in de zin van art. 1:3, lid 3, Awb, kwalificeert de fiscale wetgever het opleggen van de aanslag niet als beschikking op aanvraag, maar als een ambtshalve beschikking.⁶⁰¹ De Belastingdienst heeft een fiscaal wettelijke termijn van in beginsel drie jaren om de definitieve aanslag vast te stellen.

Wanneer 'zo spoedig mogelijk' is moet naar omstandigheden worden beoordeeld. Omdat (fiscaal) relevante standpunten van tevoren worden afgekaart, bevat de aangifte in principe geen verrassingen meer en wordt de aanslag volgens de *Leidraad* direct vastgesteld.⁶⁰² In het geval er nog vragen zijn, bespreekt de Belastingdienst die met belastingplichtige. Dit kan leiden tot een nadere onderbouwing van ingenomen standpunten, waardoor de aanslag niet direct kan worden opgelegd en er meer tijd nodig is. *Zonder vragen* is 'zo spoedig mogelijk' naar mijn mening direct na indiening van de aangifte en *met vragen* zou een termijn van drie maanden voldoende moeten zijn.⁶⁰³ Naar een redelijke uitleg van de convenantverplichting mag belastingplichtige verwachten dat de Belastingdienst het opleggen van de definitieve aanslag niet onnodig uitstelt. Voor zover de termijn op grond van het convenant niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg later worden verkregen.

De verplichting om toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Op grond van traditioneel belastingtoezicht moet de Belastingdienst ook toelichten en uitleggen dat gevraagde informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van betrokken belastingplichtige.⁶⁰⁴ Daartoe dient het informatieverzoek duidelijk en concreet te zijn, zodat de belastingplichtige weet wat wordt verlangd en waarom.⁶⁰⁵ Wel anders dan onder traditioneel belastingtoezicht is het in overleg vaststellen van de termijn voor beantwoording aan de informatie. Op grond van traditioneel belastingtoezicht bepaalt de inspecteur de termijn.⁶⁰⁶ Hoewel de termijn op grond van het convenant niet aanstonds is bepaald, kan die bepaalbaarheid door onderling overleg wel later worden verkregen.

Op grond van het bovenstaande meen ik dat zowel de verplichtingen van belastingplichtige als van de Belastingdienst bepaalbaar zijn of - voor zover ze niet aanstonds zijn bepaald - voldoende aanknopingspunten bieden om in onderling overleg - en desnoods door (civiel)rechterlijke tussenkomst - nader te worden vastgesteld. De convenantafspraken zijn *bepaalbaar*.

5.5.6 Zijn de convenantafspraken afdwingbaar?

De zesde vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken afdwingbaar zijn. Zijn ze afdwingbaar, dan is er sprake van een algemeen of wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst. Zijn ze niet afdwingbaar dan is er sprake van een *gentlemen's agreement*. Afdwingbaar betekent dat de ene partij jegens de ander rechtsbescherming geniet, doordat met behulp van rechterlijke tussenkomst op directe (door executie van goederen) dan wel indirecte wijze (door schadevergoeding of vaststelling van een dwangsom) rechtsdwang kan worden uitgeoefend.⁶⁰⁷

Het convenant is opgesteld in een gebruikelijke contractvorm. De *tekst* van het convenant geeft geen aanleiding te veronderstellen dat partijen rechterlijke tussenkomst zouden willen uitsluiten; partijen spreken niet af om niet naar de rechter te gaan.

⁶⁰¹ Art. 8, lid 3, AWR.

⁶⁰² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

⁶⁰³ Vergelijk de beoogde reguliere (streef)aanslagtermijn van drie maanden na ontvangst van de aangifte uit wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst (33 714).

⁶⁰⁴ Art. 47 AWR. Zie ook HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128: "Voor de aanwezigheid van een belang in vorenbedoelde zin is slechts vereist dat het gevraagde op zich zelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige".

⁶⁰⁵ HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/206: "Het toezenden van een concept-controlerapport waarbij gelegenheid wordt gegeven daarop te reageren, kan niet worden aangemerkt als een verzoek bedoeld in artikel 47, lid 1, aanhef, AWR".

⁶⁰⁶ Art. 49 AWR.

⁶⁰⁷ Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I* 2012/14.

Uit het uitgangspunt dat 'rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven' (par. 5.3.1), kan worden afgeleid dat partijen in ieder geval voor *bestaande rechten en verplichtingen* rechterlijke tussenkomst niet willen uitsluiten; uit reguliere fiscale wet- en regelgeving voortvloeiende convenantverplichtingen zijn afdwingbaar.

Voor zover aanvullende convenantverplichtingen van de Belastingdienst zijn opgenomen in de *Leidraad* of in ander gepubliceerd beleid, zijn ze voor belastingplichtige om die reden afdwingbaar.⁶⁰⁸

Naar een redelijke uitleg van het convenant zullen partijen 'voor een eventueel stilzwijgend begrepen zijn dat aanvullende convenantverplichtingen niet voor de rechter zullen worden afgedwongen'⁶⁰⁹, zich daarvan tenminste *bij het sluiten* van het convenant *bewust* moeten zijn. Veeleer lijken convenantpartijen zich juist bewust dat de aanvullende convenantverplichtingen - indien nodig - wel voor de rechter zullen worden afgedwongen. Voor wat betreft de Belastingdienst valt dat af te leiden uit de volgende passage (onderstreping, *EHS*)⁶¹⁰:

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

Het gebruik van de woorden 'verbinden' en 'toezeggen' duidt er mijns inziens op dat de Belastingdienst ervan uitgaat aan de afspraken te kunnen worden gehouden; waar anders kan de Belastingdienst aan gemaakte afspraken worden gehouden dan bij de (fiscale of civiele) rechter?

Vanuit de positie van belastingplichtigen valt bovendien niet in te zien dat een privaatrechtelijke overeenkomst met de overheid zou worden aangegaan, zonder de daarbij behorende rechtsbescherming; belastingplichtigen zullen de privaatrechtelijke rechtsbeschermingsmogelijkheden juist ervaren als noodzakelijke waarborg tegen mogelijk onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst (par. 5.8.2). In de huidige rechtsstaatgedachte mag ook van de overheid worden verwacht dat zij burgers waarborgten biedt tegen mogelijk onbehoorlijk optreden.⁶¹¹

Noch de tekst, noch de uitleg van het convenant geven aanleiding te veronderstellen dat convenantpartijen van juridische afdwingbaarheid zouden (willen) afzien. De convenantafspraken zijn mijns inziens afdwingbaar en alle middelen rechtens kunnen dan ook worden ingezet om de ander tot nakoming van de gemaakte afspraken te dwingen. De *gentlemen's agreement* valt af.

⁶⁰⁸ Art. 79 RO en HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194 (gebondenheid gepubliceerd beleid). Zie ook Van Leijzenhorst 2008: "Het is vaste jurisprudentie dat het beleid en de vaste gedragslijnen van de Belastingdienst wél de Belastingdienst binden, maar niet de belastingplichtigen. De binding aan het beleid en de gedragslijnen loopt immers via de algemene rechtsbeginselen en die normeren uitsluitend het handelen van het bestuur (de Belastingdienst)".

⁶⁰⁹ Wessels 1984, p. 211 en par. 5.5.3.

⁶¹⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7

⁶¹¹ Hummels 2008, hoofdstuk VI Conclusie, p. 21: "In de huidige rechtsstaatgedachte wordt niet alleen van de staat verlangd dat zij burgers waarborgten biedt tegen overheidswillekeur en fundamentele vrijheden van burgers erkent en respecteert, maar ook dat (gelijke) burgers gelijk worden behandeld en de staat actief beleid voert om economische, sociale en culturele voorwaarden te scheppen, waardoor de menselijke waardigheid niet in het gedrang komt en burgers hun 'legitieme aspiraties' kunnen verwezenlijken".

5.5.7 Zijn de convenantafspraken wederkerig?

De zevende en laatste vraag die ik beantwoord is of de convenantafspraken wederkerig zijn. Afspraken zijn wederkerig als 'elk van beide partijen een verbintenis op zich neemt ter verkrijging van de prestatie waartoe de andere partij zich jegens haar verbindt'.⁶¹² Elke partij neemt een verbintenis op zich ter verkrijging van een door haar daartegenover bedongen vordering op de andere partij.⁶¹³ Is er sprake van een ruilkarakter ('voor wat hoort wat') dan is de overeenkomst volmaakt wederkerig. Heeft een partij zich niet verbonden ter verkrijging van een door haar daartegenover bedongen vordering op de wederpartij, maar bestaat er wel een nauwe samenhang tussen de over en weer te verrichten prestaties, dan is er sprake van een onvolmaakt wederkerige overeenkomst.⁶¹⁴ Op beide overeenkomsten zijn echter de bepalingen over wederkerige privaatrechtelijke overeenkomsten van toepassing.

De convenantafspraken kunnen zoals eerder aangegeven worden onderverdeeld in vier categorieën:

- 1) afspraken gericht op de realisering van toezicht op maat;
- 2) afspraken gericht op de actualisering van de fiscale invordering;
- 3) afspraken gericht op de actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige; en
- 4) afspraken gericht op de actualisering van het proces van belastingheffing.

In de eerste categorie verbindt belastingplichtige zich om zorg te dragen voor een deugdelijk intern en fiscaal beheersingssysteem en de Belastingdienst om de intensiteit en vorm van het toezicht daarop af te stemmen. In de tweede categorie verbindt belastingplichtige zich zorg te dragen voor tijdige betaling van belastingschulden en de Belastingdienst tot tijdige uitbetaling van belastingteruggaven. In de derde categorie verbindt belastingplichtige zich om ingenomen of in te nemen fiscale standpunten zo snel mogelijk voor te leggen en de Belastingdienst om daar zo snel mogelijk een visie op te geven en relevante standpunten te bespreken. In de vierde categorie verbindt belastingplichtige zich om het werken in de actualiteit te bevorderen door actuele aangifte-indiening en informatieverzorging, en de Belastingdienst door actuele aanslagoplegging en toelichting van informatieverzoeken.

De convenantafspraken zijn op elkaar afgestemd en dragen naar mijn mening een ruilkarakter: 'Als ik mijn interne en fiscale beheersing op orde heb, moet jij het toezicht daarop afstemmen. Als ik een standpunt voorleg, moet jij een visie geven. Als ik mijn aangifte snel indien, moet jij snel een aanslag opleggen'.⁶¹⁵ Er is naar mijn mening sprake van een (volmaakt) wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst in de zin van art. 6:261, lid 1, BW.⁶¹⁶

5.6 De betekenis voor de toepassing in de rechtspraak

In de vorige paragraaf heb ik het individueel convenant horizontaal toezicht gekwalificeerd als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst. In deze paragraaf beschrijf ik de betekenis van die kwalificatie voor de toepassing in de rechtspraak. Daarbij ga ik nader in op de aanvullende privaatrechtelijke verplichtingen die het convenant met zich meebrengt, de toegang tot de rechter en de beslechting van convenantgeschillen. Ik behandel de volgende subdeelvraag.

5.6 Wat is de betekenis van de kwalificatie van het convenant voor de toepassing in de rechtspraak?

⁶¹² Art. 6:261, lid 1, BW.

⁶¹³ Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I*, commentaar art. 261 Boek 6 BW.

⁶¹⁴ Art. 6:261, lid 2, BW. Zie ook Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I*, commentaar art. 261 Boek 6 BW.

⁶¹⁵ De wederkerigheid van het tijdig betalen van belastingschulden en het dito uitbetalen van belastingteruggaven is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

⁶¹⁶ Vgl. Stevens 2006: "En hoeveel "con"-gehalte zit er in het *venant*? En wat zijn de concrete contouren van de rondspokende convenantverschijnselen?".

5.6.1 Aanvullende privaatrechtelijke verplichtingen

Het individueel convenant horizontaal toezicht brengt aanvullende privaatrechtelijke verplichtingen met zich mee. De convenantverplichtingen die verdergaan dan het traditionele belastingtoezicht heb ik in paragraaf 5.3.3 uiteengezet. Kort gezegd, gaat het voor belastingplichtigen om verplichtingen gericht op het treffen van (extra) fiscale beheersingsmaatregelen evenals het verplicht voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten. Voor de Belastingdienst gaat het om verplichtingen gericht op de afstemming van het toezicht op de fiscale beheersing, het periodiek bespreken en het geven van een visie op voorgelegde standpunten, evenals het verplicht overleggen en afstemmen van relevante termijnen. Voor beide partijen gaat het voorts nog om de snelheid waarmee uit het convenant en traditioneel belastingtoezicht voortvloeiende verplichtingen dienen te worden uitgevoerd: zo snel en zo spoedig mogelijk.

5.6.1.1 De uitleg van de aanvullende convenantverplichtingen

De aanvullende convenantverplichtingen kennen geen publiekrechtelijke wettelijke basis en moeten worden uitgelegd naar privaatrechtelijke maatstaven. Naast een zuivere taalkundige uitleg is ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichtingen mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten van belang (*Haviltex*).⁶¹⁷ De niet-aanvullende convenantverplichtingen moeten worden uitgelegd aan de hand van reguliere fiscale wet- en regelgeving, lees: het traditionele belastingtoezicht.

Tabel 26: Overzicht uitleg convenantverplichtingen

Aanvullende convenantverplichtingen	Niet-aanvullende convenantverplichtingen
Uitgelegd naar privaatrechtelijke maatstaven: naast de zuiver taalkundige uitleg is ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de contractbepalingen mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten van belang (<i>Haviltex</i>)	Uitgelegd naar reguliere regels van fiscaal publiekrecht: het traditionele belastingtoezicht

De aanvullende convenantverplichtingen en de uitleg naar privaatrechtelijke maatstaven, zorgen ervoor dat enkele reguliere publiekrechtelijke fiscale verplichtingen onder horizontaal toezicht een *ruimere werking* krijgen. Dat geldt zowel voor verplichtingen van belastingplichtigen als van de Belastingdienst. Die ruimere werking brengt met zich mee, dat zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst onder horizontaal toezicht 'meer resultaat en meer inspanning' moeten leveren dan onder traditioneel belastingtoezicht.

5.6.1.2 Vier hogere 'latten'

Dat zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst onder horizontaal toezicht meer resultaat en meer inspanning moeten leveren, brengt met zich mee dat de 'lat' op onderdelen hoger ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht. Ik onderscheid vier wederkerige convenantverplichtingen waardoor de lat voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst hoger ligt, dan onder traditioneel belastingtoezicht. Dat zijn de volgende vier:

- 1) het (indien nodig) treffen van extra maatregelen voor fiscale beheersing en de afstemming van het toezicht daarop (responsiviteit);
- 2) het verplicht voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten en het verplicht geven van een visie daarop (transparantie);
- 3) de overlegverplichting ten aanzien van (fiscaal) relevante standpunten, de visie op voorgelegde standpunten, de vaststelling van de belastingaanslag en de vaststelling van reactietermijnen (interactiviteit); en
- 4) de snelheid waarmee niet alleen de aanvullende convenantverplichtingen maar ook de uit reguliere (fiscale) wet- en regelgeving voortvloeiende verplichtingen moeten worden uitgevoerd (snelheid).

⁶¹⁷ HR 13 maart 1981, *NJ* 1981, 635 (*Haviltex*).

De vier hogere latten bespreek ik hierna.

5.6.1.2.1 Fiscale beheersing en toezicht op maat (*responsiviteit*)

De eerste wederkerige aanvullende convenantverplichting waardoor de lat hoger ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht betreft de fiscale beheersing en de afstemming van het toezicht daarop. Convenantpartijen mogen meer *responsiviteit* verwachten dan onder traditioneel belastingtoezicht, wat wil zeggen dat partijen meer rekening moeten houden met de behoefte van de ander. Dat kan voor belastingplichtigen betekenen dat extra maatregelen getroffen moeten worden om te voldoen aan het gewenste niveau van fiscale beheersing en voor de Belastingdienst dat extra maatregelen getroffen moeten worden om het toezicht af te stemmen op de omstandigheden van een belastingplichtige. Ondernemingen die hun fiscale beheersingssysteem al op orde hebben, hoeven uiteraard geen extra maatregelen te treffen. Die verplichting kan overigens wel later ontstaan; bijvoorbeeld als het fiscale beheersingssysteem onder een wenselijk niveau zakt.

In paragraaf 5.3.2.1 schrijf ik dat *extra* fiscale beheersingsmaatregelen onderdeel uitmaken van het proces van totstandkoming van de administratie en dus ook van de administratie zelf (art. 52 AWR). De reikwijdte van de administratie wordt met de extra beheersingsmaatregelen opgerekt. Ook de fiscaal publiekrechtelijke bevoegdheid van de Belastingdienst om de administratie in te zien en de verplichting van belastingplichtige om daaraan mee te werken, krijgt door de aanvullende privaatrechtelijke verplichting een ruimere werking (art. 47 AWR).

Eveneens in paragraaf 5.3.2.1 schrijf ik dat de corresponderende convenantverplichting om het toezicht af te stemmen op het niveau van de interne en fiscale beheersing, verder gaat dan onder het traditionele belastingtoezicht. Waar de Belastingdienst onder traditioneel belastingtoezicht kan volstaan met een risico-inschatting waarop het toezicht wordt afgestemd, is de Belastingdienst op grond van het convenant gehouden om de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit van interne beheersing, interne controle en externe controle. Door de aanvullende privaatrechtelijke verplichting om het toezicht af te stemmen moet de Belastingdienst onder horizontaal toezicht meer maatwerk leveren dan onder traditioneel belastingtoezicht.

5.6.1.2.2 Fiscale transparantie

De tweede wederkerige aanvullende convenantverplichting waardoor de lat hoger ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht, is de fiscale transparantie. Zowel van een belastingplichtige als de Belastingdienst mag op grond van het convenant worden verwacht dat ze ruimhartiger omgaan met het verstrekken van fiscaal relevante informatie. Waar een belastingplichtige onder traditioneel belastingtoezicht de vrije keuze heeft om een rechtsvraag voor te leggen, is een belastingplichtige onder horizontaal toezicht verplicht om - onder verschaffing van relevante feiten en omstandigheden alsmede een eigen visie op de rechtsgevolgen - alle fiscaal relevante standpunten waarover verschil van inzicht kan ontstaan voor te leggen. Door de aanvullende privaatrechtelijke verplichting van belastingplichtige krijgt de publiekrechtelijke bevoegdheid om informatie te vergaren een ruimere werking.

Onder traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst zich op grond van gepubliceerd beleid alleen verplicht om antwoord te geven op een voorgelegde *rechtsvraag*, dat wil zeggen: een vraag over de uitleg van het recht in een bepaald feitencomplex.⁶¹⁸ Onder horizontaal toezicht is de Belastingdienst ook gehouden antwoord te geven op *feitelijke vragen* (vragen over de vaststelling van het feitencomplex). Dat betekent niet alleen de beantwoording van vragen over hoe bijvoorbeeld een bepaalde regeling in een bepaald feitencomplex uitgelegd moet worden (rechtsvraag), maar ook vragen over hoe het feitencomplex eruit moet zien om voor een bepaalde regeling in aanmerking te komen (feitelijke vraag). Door de aanvullende privaatrechtelijke verplichting van de Belastingdienst krijgt het 'recht op antwoord' voor belastingplichtigen een ruimere werking.

⁶¹⁸ BFB 2013, par. 4.

Daarnaast is de Belastingdienst verplicht om voorgelegde standpunten waarover verschil van inzicht kan ontstaan, (periodiek) met belastingplichtige te bespreken. Deze overlegplicht heeft de Belastingdienst onder traditioneel belastingtoezicht niet, maar door de aanvullende werking van het privaatrecht onder horizontaal toezicht wel.

Ook treedt er onder horizontaal toezicht een verschuiving op in de *onderzoeksplicht* van de Belastingdienst en de *meewerkplicht* van belastingplichtige. Op grond van traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst een onderzoeksplicht. Die onderzoeksplicht is niet wettelijk geregeld, maar valt af te leiden uit de leer van het ambtelijk verzuim bij navordering⁶¹⁹ en de omkering van bewijslast bij tekortschietsing in de meewerkplicht (art. 25, lid 3, AWR). Een belastingplichtige dient mee te werken en inlichtingen te verstrekken ten behoeve van een juiste belastingheffing (art. 47 AWR). Naar mijn mening houden de meewerkplicht van belastingplichtige en de onderzoeksplicht van de Belastingdienst elkaar in balans; neemt de meewerkplicht toe, dan neemt de onderzoeksplicht af en *vice versa*. Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht neemt de *meewerkplicht* van belastingplichtige naar mijn mening *toe* en de *onderzoeksplicht* van de Belastingdienst *af*. Dat volgt uit de volgende twee verplichtingen:

- 1) Allereerst omdat het niveau van fiscale beheersing onder horizontaal toezicht hoger ligt, waardoor ondernemingen (indien nodig) extra beheersingsmaatregelen moeten treffen, die als onderdeel van de administratie een ruimere werking geven aan het inzagerecht van de Belastingdienst en de meewerkplicht van belastingplichtige;
- 2) Daarnaast omdat belastingplichtigen op grond van het convenant uit eigen beweging verplicht zijn ingenomen of in te nemen standpunten voor te leggen, onder verschaffing van alle relevante feiten en omstandigheden evenals een eigen visie op de rechtsgevolgen daarvan.

Bovendien moeten belastingplichtigen convenantverplichtingen zo snel en zo spoedig mogelijk uitvoeren, waardoor de meewerkplicht niet alleen is toegenomen, maar ook versneld. En tot slot mag de Belastingdienst op grond van het convenant meer vertrouwen op de juistheid van verstrekte informatie, zodat ook de controleplicht op de juistheid van de informatie afneemt.

Door de aanvullende privaatrechtelijke verplichtingen om transparanter te zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht moeten belastingplichtigen niet alleen meer informatie verstrekken maar ook sneller en moet de Belastingdienst op meer vragen antwoord geven.

Of er door de verschuiving in de onderzoeks- en meewerkplicht onder horizontaal toezicht meer ruimte is voor fiscale navordering, bespreek ik in paragraaf 6.5, over *Het herstel van fouten in een convenantaangifte*.

5.6.1.2.3 Overleg en afstemming (interactiviteit)

De derde wederkerige aanvullende convenantverplichting waardoor de lat hoger ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht, is de verplichting tot het houden van overleg en het afstemmen van reacties. De eenzijdige bevoegdhedenuitoefening onder traditioneel belastingtoezicht krijgt door de verplichting tot overleg en afstemming een *interactief* karakter. Belastingplichtigen moeten meer standpunten voorleggen en de Belastingdienst moet vaker zijn visie op de rechtsgevolgen geven. Ook moet de Belastingdienst de op te leggen belastingaanslag met belastingplichtige afstemmen en rekening houden met voor belastingplichtige relevante termijnen; eenzijdige vaststelling van reactietermijnen is onder horizontaal toezicht niet langer gepast.

⁶¹⁹ Uitgangspunt is dat een ambtelijk verzuim niet door navordering kan worden hersteld. A contrario volgt hieruit een onderzoeksplicht voor de Belastingdienst. Zie HR 7 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB3465, V-N 2007/58.14, FED 2008/15, r.o. 3.4. In de praktijk zijn enkele nuanceringen ontstaan, zoals in het geval van een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare schrijf- en tikfout of daarmee gelijk te stellen vergissingen door de Belastingdienst (inmiddels opgenomen in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR).

5.6.1.2.4 *De snelheid van handelen*

De vierde wederkerige aanvullende convenantverplichting waardoor de lat hoger ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht, is de snelheid waarmee niet alleen de aanvullende maar ook enkele uit het traditionele belastingtoezicht voortvloeiende verplichtingen moeten worden uitgevoerd: *zo snel en zo spoedig mogelijk*. Het convenant verplicht belastingplichtigen niet alleen fiscaal relevante standpunten voor te leggen, maar ook om dat zo snel mogelijk te doen. Ook het indienen van de aangifte en het verstrekken van informatie moet zo spoedig mogelijk. Het convenant verplicht de Belastingdienst zijn visie op een voorgelegd standpunt zo snel mogelijk te geven en aanslagen zo spoedig mogelijk op te leggen.

5.6.1.3 *Resultaat of inspanningsverplichtingen?*

Voor de beoordeling of partijen aanvullende convenantverplichtingen al dan niet nakomen, is het van belang om vast te stellen of die verplichtingen resultaat- of inspanningsverplichtingen zijn. *Resultaatverplichtingen* zijn verplichtingen om resultaat te bereiken. Voor het bereiken van resultaat is alleen het leveren van inspanning niet voldoende; bij een resultaatverplichting mag niet tekort worden geschoten in het bereiken van resultaat. *Inspanningsverplichtingen* zijn verplichtingen om inspanning te leveren. Bij inspanningsverplichtingen wordt eventuele tekortschieting in het behalen van resultaat niet, maar in het leveren van inspanning wel aangerekend.

Om aanvullende convenantverplichtingen te kwalificeren als resultaat- of inspanningsverplichting, heb ik getoetst of de verplichting is gericht op het bereiken van resultaat of op het leveren van inspanning. Eerst toets ik de aanvullende convenantverplichtingen van belastingplichtige en daarna die van de Belastingdienst. Volledigheidshalve merk ik op dat het convenant naar mijn mening geen aanvullende verplichtingen met zich meebrengt voor wat betreft de fiscale invordering.

De aanvullende verplichtingen van belastingplichtige

Zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle

De eerste aanvullende verplichting voor belastingplichtige betreft het zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften.

Het zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle merk ik aan als *resultaatverplichting*; indien het niveau van de interne en fiscale beheersing vraagt om extra beheersingsmaatregelen, dan moeten die ook genomen worden en is het alleen leveren van inspanning daartoe niet voldoende.⁶²⁰

Zo snel mogelijk voorleggen van ingenomen of in te nemen (fiscaal) relevante standpunten

De tweede aanvullende verplichting voor belastingplichtige betreft het zo snel mogelijk voorleggen van ingenomen of in te nemen (fiscaal) relevante standpunten, door inzicht te verstrekken in alle relevante feiten en omstandigheden en ook zelf een visie op de rechtsgevolgen te geven. Het verplicht voorleggen van fiscaal relevante standpunten, merk ik aan als *resultaatverplichting*; alleen het leveren van inspanning is niet voldoende, er mag niet worden tekortgeschoten in het resultaat om standpunten uiterlijk bij de indiening van de aangifte voor te leggen.⁶²¹ De verplichting om standpunten *zo snel mogelijk* voor te leggen, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; binnen de wettelijke aangiftetermijn is het leveren van inspanning om standpunten eerder dan bij de indiening van de aangifte voor te leggen voldoende.

Het bevorderen van werken in de actualiteit

De derde aanvullende verplichting voor belastingplichtige is erop gericht het werken in de actualiteit te bevorderen, door aangiften over een verstreken tijdvak zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen en door de Belastingdienst gevraagde informatie zo snel mogelijk te verstrekken.

⁶²⁰ Vgl. Oenema 2014, p. 89/90.

⁶²¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

Het indienen van de aangifte is op zichzelf beschouwd een resultaatverplichting; dat volgt uit de wet (art. 9 AWR). Het op grond van het convenant *zo spoedig mogelijk* indienen van de aangifte, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; binnen de wettelijke aangiftetermijn is het leveren van inspanning om de aangifte eerder in te dienen voldoende. Ook het verstrekken van gevraagde informatie is op zichzelf beschouwd een resultaatverplichting; dat volgt eveneens uit de wet (art. 47 AWR). Het *zo snel mogelijk* verstrekken van gevraagde informatie, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; het leveren van inspanning om gevraagde informatie sneller te verstrekken dan onder traditioneel belastingtoezicht is voldoende.

De aanvullende verplichtingen van de Belastingdienst

Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht

De eerste aanvullende verplichting van de Belastingdienst is erop gericht om de vorm en intensiteit van het toezicht af te stemmen op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle van belastingplichtige. De afstemming van het toezicht op de kwaliteit van de interne en fiscale beheersing, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; het leveren van inspanning om het toezicht af te stemmen is voldoende. Tekortschiëting in het leveren van inspanning zal de Belastingdienst worden aangerekend, maar tekortschiëting in het behalen van resultaat is niet aan de orde.

Het geven van een visie op voorgelegde standpunten

De tweede aanvullende verplichting van de Belastingdienst betreft het zo snel mogelijk geven van een visie op de rechtsgevolgen van een voorgelegd standpunt en het (periodiek) bespreken van relevante (fiscale) standpunten. Het verplicht geven van een visie op door belastingplichtige voorgelegde standpunten, merk ik aan als *resultaatverplichting*; alleen het leveren van inspanning is niet voldoende, er mag niet tekort worden geschoten in het geven van inhoudelijk antwoord. De verplichting van de Belastingdienst om fiscaal relevante standpunten (periodiek) te bespreken, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; het leveren van inspanning om de standpunten met belastingplichtige te bespreken is voldoende.

Het bevorderen van werken in de actualiteit

De derde aanvullende verplichting van de Belastingdienst is erop gericht het werken in de actualiteit te bevorderen, door enerzijds aanslagen zo spoedig mogelijk na indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met belastingplichtige vast te stellen en anderzijds door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd evenals het in overleg vaststellen van de termijn voor beantwoording. Het vaststellen van de aanslag is op zichzelf beschouwd een resultaatverplichting; dat volgt uit de wet (art. 11 AWR). Het *zo spoedig mogelijk* vaststellen van de aanslag, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; binnen de wettelijke aanslagtermijn is het leveren van inspanning om de aanslag eerder dan onder traditioneel belastingtoezicht vast te stellen voldoende. Het *in overleg* vaststellen van de aanslag, merk ik eveneens aan als *inspanningsverplichting*; binnen de wettelijke aanslagtermijn is het leveren van inspanning om de aanslag met belastingplichtige te bespreken voldoende. Ook het *in overleg* vaststellen van de termijn voor beantwoording aan gevraagde informatie, merk ik aan als *inspanningsverplichting*; het leveren van inspanning om in overleg een termijn vast te stellen is voldoende.

De kwalificatie van de aanvullende convenantverplichtingen als resultaat- of inspanningsverplichting, heb ik in onderstaande tabel uiteen gezet. Voor het opstellen van het overzicht heb ik *Tabel 24: Overzicht aanvullende convenantverplichtingen* als uitgangspunt genomen. De aanvullende verplichtingen zijn *cursief* weergegeven: voor belastingplichtige in kolom 2 en voor de Belastingdienst in kolom 4. De kwalificatie als resultaat- of inspanningsverplichting is voor belastingplichtige opgenomen in kolom 3 en voor de Belastingdienst in kolom 5. De convenantafspraken uit categorie 2: *Actualisering van de fiscale invordering*, volgen uit het traditionele belastingtoezicht en brengen naar mijn mening geen aanvullende verplichtingen met zich mee. De kwalificatie als resultaat- of inspanningsverplichting heb ik voor deze categorie dan ook achterwegen gelaten.

Tabel 27: Overzicht kwalificatie als resultaat- of inspanningsverplichting

Categorieën convenant- afspraken	Verplichtingen voor de belastingplichtige (aanvullende verplichtingen zijn cursief weergegeven)	Resultaat- of inspannings- verplichting voor belastingplichtige	Verplichtingen voor de Belastingdienst (aanvullende verplichtingen zijn cursief weergegeven)	Resultaat- of inspannings- verplichting voor de Belastingdienst
1. Realisering van toezicht op maat	Zorgdragen voor een (aanvullend, EHS) systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften.	Het treffen van extra fiscale beheersingsmaatregelen is een resultaatverplichting	Afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle.	Het afstemmen van het toezicht op de kwaliteit van de fiscale beheersing is een inspanningsverplichting.
2. Actualisering van de fiscale invordering	Zorgdragen voor het tijdig betalen van belastingsschulden.		Zorgdragen voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven	
3. Actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtige	Zo snel mogelijk aan de Belastingdienst (verplicht, EHS) voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten.	Het verplicht voorleggen van standpunten is een resultaatverplichting, het zo snel mogelijk doen daarvan een inspanningsverplichting.	<ul style="list-style-type: none"> - Zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt, en zoveel mogelijk in overleg met belastingplichtige, (verplicht, EHS) geven van een visie op de rechtsgevolgen, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen. - (Periodiek) bespreken van fiscaal relevante standpunten, waarbij vanuit de optiek van de Belastingdienst mogelijk verschil van inzicht kan ontstaan. 	<ul style="list-style-type: none"> - Het verplicht geven van een (inhoudelijke, EHS) visie is een resultaatverplichting, het zo snel en zoveel mogelijk in overleg geven van die visie waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijnen een inspanningsverplichting. - Het (periodiek) bespreken van (voorgelegde, EHS) fiscaal relevante standpunten is een inspanningsverplichting.

Categorieën convenant- afspraken	Verplichtingen voor de belastingplichtige (aanvullende verplichtingen zijn cursief weergegeven)	Resultaat- of inspannings- verplichting voor belastingplichtige	Verplichtingen voor de Belastingdienst (aanvullende verplichtingen zijn cursief weergegeven)	Resultaat- of inspannings- verplichting voor de Belastingdienst
4. Actualisering van het proces van belastingheffing	<p>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - door aangiften over een verstreken tijdvak zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak in te dienen; en - door de Belastingdienst gevraagde informatie zo snel mogelijk, (ruimhartig, EHS) volledig en eenduidig te verstrekken. 	<ul style="list-style-type: none"> - Het zo spoedig mogelijk indienen is een <i>inspanningsverplichting</i>. - het zo snel mogelijk (ruimhartig, EHS) verstrekken van gevraagde informatie is een <i>inspanningsverplichting</i>. 	<p>Het bevorderen van werken in de actualiteit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - door aanslagen zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met belastingplichtige vast te stellen; en - door toe te lichten en uit te leggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd, waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld. 	<ul style="list-style-type: none"> - Het zo spoedig mogelijk en zoveel mogelijk in overleg vaststellen van de aanslag is een <i>inspanningsverplichting</i>. - Het in overleg vaststellen van de termijn voor beantwoording van gevraagde informatie is een <i>inspanningsverplichting</i>.

5.6.2 De toegang tot de rechter

De belangrijkste betekenis van de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst is naar mijn mening dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van de aanvullende convenantverplichtingen naar de civiele rechter kunnen om nakoming te eisen en in uitzonderlijke gevallen het vergoeden van schade.

De kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is om over alle convenantgeschillen te oordelen. De hoofdregel voor bevoegdheidsverdeling is dat als er een publiekrechtelijke weg openstaat, partijen die (eerst) moeten bewandelen.⁶²² Onder toepassing van het convenant kan de publiekrechtelijke weg openstaan wanneer tekort wordt geschoten in de nakoming van de niet-aanvullende convenantverplichtingen, dat wil zeggen de in het convenant opgenomen verplichtingen die rechtstreeks voortvloeien uit reguliere fiscale wet- en regelgeving; zoals het binnen de wettelijke termijn indienen van de aangifte door belastingplichtige (art. 9 AWR) of het binnen de wettelijke termijn opleggen van de aanslag door de Belastingdienst (art. 11 AWR). Uitzondering op de hoofdregel dat een openstaande publiekrechtelijke weg (eerst) moet worden bewandeld, vormt de situatie waarin de openstaande weg met onvoldoende waarborgen is omkleed of onvoldoende rechtsbescherming biedt.⁶²³

⁶²² Zie HR 6 december 1985, NJ 1986, 359 (Bodbijs/Den Haag), waarin de Hoge Raad oordeelt dat de mogelijkheid tot het verkrijgen van een onverwijldde voorziening op basis van het publiekrecht, in de weg staat aan de toewijzing van een vordering tot verkrijging van een voorziening bij de civiele rechter. Zie ook HR 14 mei 1993, Aruba/Playa Liquor, NJ 1993, 641: de omstandigheid dat het aan de overheid is toe te rekenen dat belastingplichtige niet tijdig gebruik heeft gemaakt van zijn recht op beroep op de belastingrechter vormt geen grond voor toegang tot de civiele rechter.

⁶²³ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Amsterdam: Reed Business 2011, p. 708.

Met onvoldoende waarborgen omkleed is de publiekrechtelijke weg waarbij alleen bezwaar kan worden ingesteld en het instellen van beroep - en dus de tussenkomst van een onafhankelijke rechter - is uitgesloten.⁶²⁴ Onvoldoende rechtsbescherming biedt de publiekrechtelijke weg die in procedurele zin niet hetzelfde kan bieden als de privaatrechtelijke.⁶²⁵ Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat, kunnen partijen zich voor aanvullende rechtsbescherming wenden tot de civiele rechter.⁶²⁶

Naast de uitzondering op de hoofdregel zijn er nog enkele zeer bijzondere gevallen waarin partijen zich, ondanks het openstaan van een publiekrechtelijke weg, tot de civiele rechter kunnen wenden. Deze - onder toepassing van traditioneel belastingtoezicht opgekomen - gevallen kunnen volgens A-G Wattel worden onderverdeeld in drie categorieën⁶²⁷:

- 1) Van de burger kan redelijkerwijs niet worden gevergd dat hij eerst de publiekrechtelijke weg bewandeld, omdat die weg hoogst omslachtig of weinig effectief zou zijn (de *Leenders-ingang*)⁶²⁸.
- 2) De grieven van de burger richten zich niet zozeer tegen de rechtshandeling van een bestuursorgaan (het nemen van een beschikking of het opleggen van een aanslag) waartegen bezwaar en beroep bij de bestuursrechter openstaat, maar tegen (een de burger nadeel toebrengend) feitelijk of voorbereidend handelen van de overheid, dat ook los van de daarop volgende publiekrechtelijke rechtshandeling (de beschikking of de aanslag) als onrechtmatig beschouwd zou kunnen worden (de *Bolsius-ingang*)⁶²⁹.
- 3) De overheid neemt inzake een nog te nemen (voor bezwaar of beroep vatbare) beschikking een standpunt in dat onmiskenbaar onjuist of onmiskenbaar zonder grond is en de burger zonder rechtsmiddelen onrechtmatig afhoudt van een door hem voorgenomen handeling die juist tot de beschikking zou moeten leiden (de *onmiskenbaar onjuist of zonder grond-ingang*)⁶³⁰.

De uitzonderingsituaties 1 en 3 categoriseert A-G Wattel als aanvullende rechtsbescherming *vooraf*; er is nog *geen* voor bezwaar of beroep vatbare beschikking, omdat die nog op omslachtige of bezwarende wijze - al dan niet met onaanvaardbare financiële risico's - moet worden verkregen. De uitzonderingsituatie 2 categoriseert A-G Wattel als aanvullende rechtsbescherming *achteraf*; er is al *wel* een voor bezwaar of beroep vatbare beschikking, maar *daarnaast* is er feitelijk of voorbereidend overheidshandelen dat voldoende van die beschikking los staat, om zelfstandig door de civiele rechter op rechtmatigheid te kunnen worden beoordeeld.

De hoofd- en uitzonderingsregel voor de bevoegdheidsverdeling tussen de civiele en de (fiscale) bestuursrechter evenals de zeer bijzondere uitzonderingsgevallen gelden ongeacht de toepasselijkheid van horizontaal dan wel traditioneel belastingtoezicht.

Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kunnen partijen zich met een convenantgeschil wenden tot de civiele rechter.⁶³¹ Partijen kunnen nakoming eisen of in uitzonderlijke gevallen het vergoeden van schade. De kantonrechter is bevoegd te oordelen over civiele vorderingen tot en met een bedrag van € 25.000 of - voor zover de waarde (nog) niet is bepaald - er geen aanwijzingen zijn dat de vordering het bedrag van € 25.000 te boven gaat.⁶³²

⁶²⁴ Dit laatste komt bij belastingheffing niet voor; als het procedureel mogelijk is bezwaar in te stellen, is het ook mogelijk beroep in te stellen (art. 26a, lid 1, jo 26, lid 1, AWR). Wel komt het voor bij de invordering van belastingen; het administratieve beroep bij de directeur van de Belastingdienst na afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling (art. 27 Leidraad Inv) is geen beroep bij een onafhankelijke rechter.

⁶²⁵ HR 28 februari 1992 (*Changoe/Staat*), NJ 1992, 687: "(...) Wel dient de eiser door de burgerlijke rechter niet ontvankelijk te worden verklaard, wanneer, kort gezegd, de administratieve rechter voldoende rechtsbescherming biedt (...)" Zie ook HR 25 november 1977, NJ 1978, 255 (*Plassenschap Loosdrecht*), waarin de Hoge Raad oordeelt dat de publiekrechtelijke weg *niet* zo onvoldoende rechtsbescherming biedt dat daarnaast een taak voor de burgerlijke rechter overbleef.

⁶²⁶ Art. 112, lid 2, GW.

⁶²⁷ Concl. A-G Wattel bij HR 21 april 2006 (uitleg transparantieovereenkomst), ECLI:NL:PHR:2006:AU4548, NJ 2006, 271, par. 5.3.

⁶²⁸ O.v.n. onder meer HR 11 oktober 1996 (*Leenders/Ubbergen*), NJ 1997, 165.

⁶²⁹ O.v.n. onder meer HR 2 februari 1992 (*Staat/Bolsius*), NJ 1993, 635.

⁶³⁰ O.v.n. met name HR 27 oktober 2000 (*A c.s./Staat*), NJ 2001, 106.

⁶³¹ Art. 78 Rv (dagvaardingsprocedure).

⁶³² Art. 93 Rv.

Boven het bedrag van € 25.000 is de rechtbank bevoegd. Voor de kantonrechter mogen partijen net als in het belastingrecht⁶³³ 'in persoon' procederen.⁶³⁴ Bij de rechtbank geldt verplichte procesvertegenwoordiging door een advocaat en het verschuldigde griffierecht hangt zowel bij de kantonrechter als bij de rechtbank af van de hoogte van de ingestelde vordering.⁶³⁵ Bevoegd is de rechter van de woonplaats van gedaagde; bij de staat is dat Den Haag.⁶³⁶

Om proceskosten en verschuldigde griffierechten zo laag mogelijk te houden, kan een belastingplichtige die twijfelt een (schade)vordering van meer dan € 25.000 te hebben ervoor kiezen om in twee stappen te procederen (de Belastingdienst kan dat overigens ook). In de eerste stap vordert belastingplichtige bij de kantonrechter een 'verklaring voor recht' dat de Belastingdienst bijvoorbeeld onrechtmatig heeft gehandeld bij het aangaan, de nakoming of beëindiging van het convenant. Wordt belastingplichtige niet in het gelijk gesteld, dan blijven de proceskosten beperkt tot de kosten van de andere partij⁶³⁷, de eigen tijd en energie die in de procedure is gaan zitten en is het verschuldigde griffierecht zo laag mogelijk gebleven. De rechter beoordeelt overigens per geval wie de proceskosten moet betalen. Het is niet per definitie zo dat de verliezende partij de proceskosten van de winnende partij moet betalen.

Wordt belastingplichtige in het gelijk gesteld, dan kan hij of zij in stap twee bij de rechtbank procederen over de hoogte van de schadevergoeding. Alsdan moet belastingplichtige alsnog de hoogte van de schadevordering bepalen, zich alsnog laten vertegenwoordigen door een advocaat en alsnog het hogere griffierecht betalen, maar dan in de wetenschap dat hij of zij het gelijk aan zijn of haar zijde zal vinden. De rechtbank zal een schadevergoeding vaststellen; alleen de hoogte staat nog ter discussie. De belastingplichtige ontvangt het betaalde griffierecht terug en een veroordeling in de proceskosten lijkt te zijn afgewend. In civiele procedures kunnen beide partijen veroordeeld worden in de proceskosten van de ander. Een dergelijke veroordeling treft in fiscale procedures (in beginsel) alleen de Belastingdienst.⁶³⁸

Er kunnen zich echter ook uit het convenant voortvloeiende geschillen voordoen, waartegen een (rechtstreekse) mogelijkheid om een rechtsmiddel in te stellen ontbreekt. Bijvoorbeeld tegen een *onwelgevallige* visie van de Belastingdienst op de rechtsgevolgen van een door belastingplichtige voorgelegd standpunt. Een dergelijke visie is niet in reguliere fiscale wet- en regelgeving als voor bezwaar vatbare beschikking aangemerkt, zodat de publiekrechtelijke weg niet openstaat (par. 6.1.4). De visie levert evenmin niet-nakoming van de aanvullende convenantverplichting op, omdat het convenant *niet* verplicht om een *welgevallige* visie te geven. Voor zover belastingplichtige echter aan een voorgenomen rechtshandeling - ter zake waarvan een visie op de rechtsgevolgen door de Belastingdienst is verkregen - gevolg heeft gegeven, kan belastingplichtige bezwaar instellen tegen de definitieve aanslag waarin die gevolgen tot uitdrukking komen.⁶³⁹ Het instellen van bezwaar tegen de definitieve aanslag is echter niet anders dan onder het traditionele belastingtoezicht.

Voor de ontvankelijkheid van dat bezwaar moet de juistheid van de aanslag ter discussie staan en inwilliging van het bezwaar leiden tot verlaging van de vastgestelde belastingschuld.⁶⁴⁰ Met andere woorden: een belastingplichtige moet fiscaal belang hebben bij het instellen van bezwaar. Voor zover belastingplichtige in bezwaar niet het gelijk aan zijn of haar zijde heeft kunnen vinden, kan tegen de uitspraak beroep worden ingesteld bij de belastingkamer van de rechtbank.⁶⁴¹

⁶³³ M.u.v. het pleidooi in cassatie (art. 29c AWR).

⁶³⁴ Art. 79 Rv.

⁶³⁵ Zie www.rechtspraak.nl/Procedures/Tarieven-griffierecht.

⁶³⁶ Art. 99 Rv.

⁶³⁷ Art. 237 Rv.

⁶³⁸ Art. 8:75 Awb.

⁶³⁹ Art. 22j AWR jo 6:4 Awb.

⁶⁴⁰ Af te leiden uit HR 6 oktober 1999, *BNB* 1999/401: "Nu een aanslag van nihil is vastgesteld en de rechter in belastingzaken de aanslag niet kan verhogen heeft belanghebbende geen belang bij het door haar voorgestelde middel, aangezien het niet tot een voor haar gunstiger resultaat kan leiden."

⁶⁴¹ Art. 26 AWR.

Hoewel het doorlopen van de bezwaarfase publiekrechtelijke hoofdregel is, kunnen partijen na een uitputtende standpuntuitwisseling in samenspraak beslissen de bezwaarfase over te slaan om rechtstreeks (en eventueel versneld⁶⁴²) fiscaal beroep in te stellen bij de rechtbank.⁶⁴³

Ook voor de ontvankelijkheid van het fiscale beroep bij de rechtbank geldt dat belastingplichtige een belang moet hebben en inwilliging van het beroep moet leiden tot verlaging van de belastingaanslag. Onder horizontaal toezicht kunnen partijen tevens belang hebben bij het instellen van fiscaal beroep als ze verdeeld zijn over de duiding van feiten of wetsinterpretatie en gezamenlijk het oordeel van de belastingrechter wensen (*agree to disagree*-beroepsmogelijkheid).⁶⁴⁴ De belastingrechter kan de aanslag niet verhogen: door het instellen van fiscaal beroep kan belastingplichtige niet in een slechtere positie komen dan wanneer geen beroep zou zijn ingesteld (*reformatio in peius*).⁶⁴⁵ Door hoger beroep of (sprong⁶⁴⁶)cassatie in te stellen kan belastingplichtige echter wel slechter af zijn dan bij de rechtbank.⁶⁴⁷ De *reformatio in peius* geldt voor belastingaanslagen en uitspraken op bezwaar, maar niet voor uitspraken van lagere rechters.

5.6.3 De beslechting van convenantgeschillen

Hoewel de duurzame en op vertrouwen gebaseerde horizontaal toezichtrelatie zal helpen om escalatie van convenantgeschillen te voorkomen⁶⁴⁸, kan zich onverhoopt toch een geschil voordoen waarvoor partijen hun heil bij de rechter willen zoeken. Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kunnen partijen met een convenantgeschil zich wenden tot de civiele rechter.⁶⁴⁹ Bij voldoende spoedeisend belang kan dat ook in kort geding.⁶⁵⁰

De publiekrechtelijke weg staat naar mijn mening *niet open* voor geschillen over de *totstandkoming* van het convenant, de *nakoming* van aanvullende convenantverplichtingen en de *beëindiging* van het convenant. Alvorens hier nader op in te gaan, bespreek ik eerst de civiele vordering, een actie uit wanprestatie of onrechtmatige daad, de afwijkende privaatrechtelijke positie van de Belastingdienst, tekortkoming in de niet-nakoming van resultaat- of inspanningsverplichtingen en een eventuele vordering tot schadevergoeding.

De civiele vordering

De civiele vordering kan betrekking hebben op de totstandkoming van het convenant (mogelijk dooronderhandelen), de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen of het (niet) willen beëindigen van het convenant. Voor zover realisatie hiervan niet (meer) mogelijk is, kan de vordering ook betrekking hebben op het vergoeden van geleden schade.

Naast eventueel geleden schade, kan het instellen van een civiele vordering ook indirecte schade met zich meebrengen in de vorm van *reputatieschade*.⁶⁵¹ Bijvoorbeeld een verlies aan vertrouwen in de onderlinge relatie of een verlies aan vertrouwen bij *derden*. Voor een verlies aan vertrouwen bij derden, zal die derde wel van de reputatieschade op de hoogte moeten zijn; dreigende negatieve publiciteit prikkelt samenwerkende partijen doorgaans om rekening te houden met de belangen van de ander.

⁶⁴² Art. 26 AWR jo art. 8:52 Awb.

⁶⁴³ Art. 7:1a Awb en art. 2.1.1. Besluit Beroep in Belastingzaken 2012, www.wetten.overheid.nl, overheidsinformatie, wet- en regelgeving. Na beroep bij de rechtbank kan voor zover geen discussie bestaat over de feiten, het hoger beroep worden overgeslagen en sprongcassatie bij de Hoge Raad worden ingesteld (art. 28, lid 3, AWR).

⁶⁴⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 39.

⁶⁴⁵ Zie ook HR 6 oktober 1999 (belang beroep), *BNB* 1999/401.

⁶⁴⁶ Art. 28, lid 3, AWR.

⁶⁴⁷ Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 13 juni 2007 (Reformatio in peius), NTFR 2007/1194, waarin het Hof oordeelt dat opgelegde vergrijpboetes moeten worden gehandhaafd op in de boetebeschikking vastgestelde bedragen en dat de uitspraak van de rechtbank niet in stand kan blijven voor zover de boetebeschikkingen daarbij zijn verminderd.

⁶⁴⁸ J.G. van Erp, 'Naming en shaming in het contractenrecht? Het reputatie-effect van schadevergoedingen tussen ondernemingen', in: W. van Boom, I. Giesen & A. Verheij (Eds.), *Capita Civilologie, Handboek Empirie en Privaatrecht (Civilologie)*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013, p. 353, o.v.n. A. Jettinghof, 'Wanneer en hoe procederen bedrijven?', in: M. Hertogh & H. Weijers (eds.), *Het recht van onderop. Antwoorden uit de rechtssociologie*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2011.

⁶⁴⁹ Art. 78 Rv.

⁶⁵⁰ Art. 254 Rv.

⁶⁵¹ Vgl. Van Erp 2013, p. 346.

Een verlies aan vertrouwen bij derden is in de relatie tot de Belastingdienst - anders dan bijvoorbeeld in relatie tot de AFM of DNB - nauwelijks voor te stellen; de Belastingdienst maakt (vooralsnog) geen gebruik van negatieve publiciteit als indirect dwangmiddel jegens belastingplichtigen.

Een actie uit wanprestatie of onrechtmatige daad

Voor het instellen van een schadevordering is het van belang om onderscheid te maken tussen een actie uit *wanprestatie* (art. 6:74 BW) en een actie uit *onrechtmatige daad* (art. 6:162 BW). Wanprestatie is het resultaat van niet-nakomen van een afspraak uit een *overeenkomst* en bij onrechtmatige daad is er (nog) *geen overeenkomst*. Bij geschillen over de *totstandkoming* van het convenant is er nog geen overeenkomst en volgt een eventuele schadevordering uit *onrechtmatige daad*. Bij geschillen over de *nakoming* van het convenant is er wel een overeenkomst en volgt een eventuele schadevordering uit *wanprestatie*. Bij geschillen over de *beëindiging* van het convenant volgt een eventuele vordering eveneens uit *wanprestatie*.

Het onderscheid is van belang voor het *bewijs* van de onrechtmatige gedraging. Bij wanprestatie levert een tekortkoming in de nakoming - weliswaar na vaststelling daarvan - *van rechtswege* een onrechtmatige gedraging op, tenzij de niet-nakomende partij aannemelijk maakt, dat de tekortkoming hem of haar niet kan worden toegerekend of dat hij of zij in overmacht verkeerde (art. 6:81 BW). Bij een onrechtmatige daad is het aan de gedupeerde partij om de onrechtmatigheid van de gedraging van de ander *aannemelijk te maken* (art. 6:162, lid 3, BW).

De afwijkende privaatrechtelijke positie van de Belastingdienst

De privaatrechtelijke positie van de Belastingdienst wijkt af van die van een gewone burger. De Belastingdienst is in al zijn privaatrechtelijke handelen niet alleen gebonden aan regels van privaatrecht, maar ook aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur (art. 3:14 BW). Algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn behoorlijke normen die de overheid in acht moet nemen in haar omgang met burgers.⁶⁵² Enkele beginselen zijn gecodificeerd, anderen niet. De beginselen kunnen worden onderverdeeld in formele en materiële beginselen van behoorlijk bestuur.

De formele beginselen hebben betrekking op de procedure om tot een beslissing te komen.⁶⁵³ De materiële op de inhoud van de beslissing.⁶⁵⁴ Het verschil is van belang voor de rechtsgevolgen bij schending; bij schending van formele beginselen is herstel vaak mogelijk zonder dat de beslissing inhoudelijk hoeft te worden aangepast⁶⁵⁵, bij schending van materiële beginselen niet.⁶⁵⁶ Mogelijke schending van materiële beginselen van behoorlijk bestuur vormt voor de Belastingdienst een risico op onrechtmatig gedrag.

Tekortkoming in de nakoming van resultaat- of inspanningsverplichtingen

Voor de vaststelling van een tekortkoming in de nakoming van een afspraak uit een overeenkomst, is het van belang om onderscheid te maken tussen resultaat- en inspanningsverplichtingen (par. 5.6.1.3). Voor zover de tekortkoming in de nakoming betrekking heeft op een resultaatverplichting kan dit worden vastgesteld door het *uitblijven van resultaat*. Voor zover de niet-nakoming betrekking heeft op een inspanningsverplichting, is het aan gedupeerde om de *onvoldoende inspanning* aannemelijk te maken.

Dus zowel bij de niet-nakoming van inspanningsverplichtingen als bij een actie uit onrechtmatige daad, rust op gedupeerde een zware bewijslast.

⁶⁵² P.G.M. Jansen, 'Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2006, tweede druk, p. 13.

⁶⁵³ Bijvoorbeeld het beginsel van onpartijdigheid (art. 2:4 Awb), het zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:2 Awb), het *fair play*-beginsel en het formele motiveringsbeginsel (art. 3:47 Awb).

⁶⁵⁴ Bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het verbod van misbruik van bevoegdheid (art. 3:3 Awb) en het materiële motiveringsbeginsel (art. 3:46 Awb). Het gelijkheidsbeginsel is niet gecodificeerd in de Awb, maar wel als algemeen rechtsbeginsel opgenomen in art. 1 GW. Zie Jansen 2006, p. 15.

⁶⁵⁵ Herstel van geschonden formele beginselen kan zelfs achterwegen blijven als betrokkene daardoor niet in zijn belang is geschaad (art. 6:22 Awb).

⁶⁵⁶ Jansen 2006, p. 13/14.

De vordering tot schadevergoeding

De vordering tot schadevergoeding kan betrekking hebben op door gedupeerde gemaakte *kosten* en eventueel *gederfde winst* (art. 6:96 BW). Om aan het vergoeden van schade toe te komen, is het aan gedupeerde om het causale verband tussen de geleden schade en de ingestelde schadevordering aannemelijk te maken (art. 6:98 BW). Wanneer de Belastingdienst bijvoorbeeld een te lage belastingaanslag oplegt, omdat een belastingplichtige fiscaal relevante informatie niet heeft verstrekt, lijkt de aanwezigheid van een causaal verband aannemelijk. Wanneer echter een door belastingplichtige voorgenomen investering niet is doorgegaan, omdat de Belastingdienst zijn visie op een voorgelegd standpunt niet tijdig heeft gegeven, dan lijkt de aanwezigheid van een causaal verband minder aannemelijk; de causaliteit tussen de geleden schade en de ingestelde schadevordering moet in de *niet-nakoming* zitten.

Voor een belastingplichtige kan het op actuele basis voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten worden aangemerkt als de belangrijkste aanvullende convenantverplichting. Voor de Belastingdienst is dat het geven van een visie op de rechtsgevolgen ervan. Beide convenantverplichtingen merk ik aan als resultaatverplichting (par. 5.6.1.3). Een verwijtbare tekortkoming in de nakoming door belastingplichtige, zou voor de Belastingdienst in uitzonderlijke gevallen schade met zich mee kunnen brengen in de vorm van bijvoorbeeld *te weinig geheven belasting*. Een verwijtbare tekortkoming in de nakoming door de Belastingdienst, zou voor belastingplichtige in uitzonderlijke gevallen schade met zich mee kunnen brengen in de vorm van bijvoorbeeld *een misgelopen investering*.

Voor zover eventuele voor vergoeding in aanmerking komende schade aan gedupeerde zelf te wijten is, zal de civiele rechter de vergoeding naar evenredigheid verminderen (art. 6:101 BW); partijen hebben de privaatrechtelijke plicht om voor vergoeding in aanmerking komende schade zoveel mogelijk te beperken.

Dus voor het welslagen van een actie tot schadevergoeding wegens een tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen, zal er sprake moeten zijn van een verwijtbare tekortkoming door de ene partij, die er de oorzaak van is dat de andere partij schade lijdt; dat zal slechts in uitzonderlijke situaties het geval zijn.

Hierna ga ik in op geschillen over de *totstandkoming*, de *nakoming* en de *beëindiging* van een convenant.

5.6.3.1 Geschillen over de totstandkoming van een convenant

Geschillen over de totstandkoming van een convenant kunnen aan de civiele rechter worden voorgelegd. Het individueel convenant horizontaal toezicht komt juridisch gezien tot stand door aanbod en aanvaarding; in de praktijk gaat het om de uitkomst van een tweezijdige onderhandeling.⁶⁵⁷ De Hoge Raad heeft zich meermaals uitgelaten over de vraag hoe partijen zich bij de totstandkoming van een privaatrechtelijke overeenkomst behoren te gedragen en wanneer onderhandelingen nog zonder vergoeding van schade afgebroken kunnen worden.

In 1957 (*Baris/Riezenkamp*) oordeelt de Hoge Raad dat partijen die met elkaar in onderhandeling treden over het sluiten van een overeenkomst, tot elkaar komen te staan in een bijzondere door de *goede trouw* beheerste rechtsverhouding, die meebrengt dat partijen hun gedrag mede moeten laten bepalen door gerechtvaardigde belangen van de andere partij.⁶⁵⁸ Het BW spreekt niet langer over goede trouw maar over *redelijkheid en billijkheid*.⁶⁵⁹ Eisen van redelijkheid en billijkheid zijn niet alleen van toepassing op de uitvoering van overeenkomsten, maar ook op de totstandkoming ervan.

⁶⁵⁷ Art. 6:217, lid 1, BW.

⁶⁵⁸ HR 15 november 1957, NJ 1958, 67 (*Baris/Riezenkamp*).

⁶⁵⁹ Art. 6:2 BW, ingevoerd bij wet van 2 april 1991, Stb. 1991, 198, inw.tr. 1 januari 1992.

In 1982 (*Plas/Valburg*) oordeelt de Hoge Raad dat bij de totstandkoming van een overeenkomst drie fasen kunnen worden onderscheiden, waarbij vanaf de tweede fase rekening moet worden gehouden met de vergoeding van schade bij het afbreken van de onderhandelingen.⁶⁶⁰ De drie fasen zijn als volgt:

- 1) De fase waarin afbreking van de onderhandelingen nog geoorloofd is, zonder dat een verplichting tot schadevergoeding ontstaat.
- 2) De fase waarin onderhandelingen al zover gevorderd zijn, dat afbreking voor gedupeerde kan leiden tot schade in de vorm van gemaakte kosten, die afhankelijk van de omstandigheden door de afbrekende partij moeten worden vergoed⁶⁶¹.
- 3) De fase waarin partijen erop mogen vertrouwen dat een overeenkomst tot stand zal komen en afbreking van de onderhandelingen ongeoorloofd is, zonder vergoeding van door de andere partij gemaakte kosten en eventueel gederfde winst.

Voor het vertrouwen dat een overeenkomst tot stand zal komen is niet vereist dat de inhoud al precies is bepaald, maar wel moet aannemelijk zijn dat een overeenkomst van de soort waarover partijen onderhandelen tot stand zou zijn gekomen (*VSH/Shell*).⁶⁶² Wanneer bij een gedupeerde partij het gerechtvaardigde vertrouwen bestaat dat een overeenkomst tot stand zou zijn gekomen, betekent dat overigens niet dat afbreken onder alle omstandigheden onaanvaardbaar is (*MBO/Ruijters*).⁶⁶³

Er moet ook rekening gehouden worden met de mate waarin en de wijze waarop de afbrekende partij tot het ontstaan van het vertrouwen heeft bijgedragen. Er kunnen ook onvoorziene omstandigheden zijn die afbreken aanvaardbaar maken. Dus de overeenkomst waarop wordt vertrouwd hoeft nog niet in alle details bepaald te zijn en er kunnen zich nog (onvoorziene) omstandigheden voordoen die afbreking van de onderhandelingen rechtvaardigen.

In 2005 (*CBB/JPO*) formuleert de Hoge Raad een algemene maatstaf voor de beoordeling van de schadevergoedingsplicht bij het afbreken van onderhandelingen⁶⁶⁴:

"Als maatstaf voor de beoordeling van de schadevergoedingsplicht bij afgebroken onderhandelingen heeft te gelden dat ieder van de onderhandelende partijen - die verplicht zijn hun gedrag mede door elkaars gerechtvaardigde belangen te laten bepalen - vrij is de onderhandelingen af te breken, tenzij dit op grond van het gerechtvaardigd vertrouwen van de wederpartij in het tot stand komen van de overeenkomst of in verband met de andere omstandigheden van het geval onaanvaardbaar zou zijn. Daarbij dient rekening te worden gehouden met de mate waarin en de wijze waarop de partij die de onderhandelingen afbreekt tot het ontstaan van dat vertrouwen heeft bijgedragen en met de gerechtvaardigde belangen van deze partij. Hierbij kan ook van belang zijn of zich in de loop van de onderhandelingen onvoorziene omstandigheden hebben voorgedaan, terwijl in het geval onderhandelingen ondanks gewijzigde omstandigheden over een lange tijd worden voortgezet, wat betreft dit vertrouwen doorslaggevend is hoe daaromtrent ten slotte op het moment van afbreken van de onderhandelingen moet worden geoordeeld tegen de achtergrond van het gehele verloop van de onderhandelingen".

⁶⁶⁰ HR 18 juni 1982, *NJ* 1983, 723 (*Plas/Valburg*).

⁶⁶¹ Zolang (gedeeltelijke) vergoeding van kosten niet heeft plaatsgevonden, kan gedupeerde er ook voor kiezen om voortzetting van de onderhandelingen af te dwingen. Zie Y.G. Blei Weissman, 'Afbreken zonder gehele of gedeeltelijke kostenvergoeding ongeoorloofd (art. 6:217 BW)', *Groene Serie Verbintenissenrecht*, 1.81.3.4.

⁶⁶² HR 23 oktober 1987, *NJ* 1988, 1017 (*VSH/Shell*): "Er kan in een situatie als de onderhavige slechts sprake zijn van schade ter zake van het feit dat tussen partijen een zekere overeenkomst niet is tot stand gekomen, indien aannemelijk is dat bij voortzetting van de onderhandelingen een dergelijke overeenkomst tot stand gekomen zou zijn".

⁶⁶³ HR 14 juni 1996, *NJ* 1997, 481 (*MBO/Ruijters*): "Ingeval bij de wederpartij van degene die de onderhandelingen over een te sluiten overeenkomst afbreekt, het gerechtvaardigde vertrouwen bestond dat die overeenkomst tot stand zou komen, behoeft dit niet onder alle omstandigheden te leiden tot de slotsom dat het afbreken onaanvaardbaar is. Rekening dient ook te worden gehouden met de mate waarin en de wijze waarop de partij die de onderhandelingen afbreekt, tot het ontstaan van dat vertrouwen heeft bijgedragen, en met de gerechtvaardigde belangen van deze partij; hierbij kan ook van belang zijn of zich in de loop van de onderhandelingen onvoorziene omstandigheden hebben voorgedaan."

⁶⁶⁴ HR 12 augustus 2005, *NJ* 2005, 467.

Partijen behoren zich bij de totstandkoming van een privaatrechtelijke overeenkomst dus te gedragen overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid. Het in strijd daarmee afbreken van de onderhandelingen kan voor de gedupeerde partij een recht op schadevergoeding uit onrechtmatige daad met zich meebrengen. Dat geldt ook voor het afbreken van onderhandelingen over het aangaan van een individueel convenant horizontaal toezicht.⁶⁶⁵

In het licht van de drie fasen uit het arrest Plas/Valburg kunnen ook in het traject naar de totstandkoming van een individueel convenant horizontaal toezicht drie fasen worden onderscheiden, waarin vergoeding van schade bij het afbreken van de onderhandelingen aan de orde kan komen:

- 1) De fase van klantoriëntatie (stap 1) en het horizontaal toezichtgesprek (stap 2): deze fase heeft nog een zodanig oriënterend karakter, dat enig vertrouwen op het totstandkomen van een convenant niet gerechtvaardigd lijkt en afbreking van de onderhandelingen naar mijn mening nog *zonder vergoeding van schade* geoorloofd is.
- 2) De fase van complianceverkenning (stap 3): vanaf deze fase nemen zowel voor de Belastingdienst als voor de onderneming de kosten voor onderhandeling toe; er wordt een *kick-off* bijeenkomst gehouden, er worden diverse interviews gehouden met medewerkers van de onderneming, de bevindingen van de complianceverkenning worden onderling besproken en er worden eventueel vervolgspraken gemaakt (par. 5.2.3). Zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige dienen er vanaf deze fase rekening mee te houden dat afbreking van de onderhandelingen zou kunnen leiden tot *schade voor de andere partij*, die afhankelijk van de omstandigheden door de afbrekende partij moet worden vergoed. Die omstandigheden moeten dan wel *verwijtbaar* zijn en kunnen er bijvoorbeeld in zijn gelegen dat gedupeerde door toedoen van de afbrekende partij onnodige *kosten* heeft moeten maken of dat de onderhandelingen na door gedupeerde gemaakte *kosten* lichtvaardig worden afgebroken.
- 3) De fase van het afronden van lopende problematiek (stap 4) en het sluiten van een convenant (stap 5): de beslissing een convenant te sluiten vindt zijn basis in de ervaringen tijdens de klantoriëntatie, het horizontaal toezichtgesprek en de complianceverkenning.⁶⁶⁶ Het afronden van de lopende problematiek is bedoeld om de weg naar actueel werken vrij te maken, waarbij het overigens geen doel op zichzelf is om over alle discussiepunten overeenstemming te bereiken.⁶⁶⁷ Vanaf de fase van afronding van de lopende problematiek mogen zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige erop vertrouwen dat een overeenkomst tot stand komt en is afbreking van de onderhandelingen niet geoorloofd, zonder vergoeding van door *verwijtbaar* toedoen van de afbrekende partij gemaakte kosten en eventueel gederfde winst. In uitzonderlijke gevallen is eventuele schade in de vorm van gemaakte *kosten* voor beide partijen nog wel voor te stellen, maar het derven van winst eigenlijk niet.

Anders dan belastingplichtigen is de Belastingdienst in zijn privaatrechtelijke handelen gebonden aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁶⁶⁸ Het in strijd met bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel afbreken van de conventanonderhandelingen zou eventuele vergoeding van schade met zich mee kunnen brengen. Het in strijd met het gelijkheidsbeginsel *überhaupt* niet willen aanvangen van de onderhandelingen ook. Het overigens in gelijke gevallen niet willen sluiten van een convenant, omdat een belastingplichtige niet wordt *vertrouwd*⁶⁶⁹, kan op zichzelf genomen rechtmatig zijn, maar niet zonder objectieve rechtvaardiging, althans een deugdelijke motivering van het ontbreken van vertrouwen naar objectieve maatstaven (par. 5.7.2). Het 'recht van de vrije jongens', wat zoveel inhoudt dat private partijen kunnen overeenkomen wat ze willen en derden dat niet aangaat, geldt niet voor de overheid.⁶⁷⁰

⁶⁶⁵ Vgl. HR 17 december 1997, *BNB* 1998, 125 over het onrechtmatig afbreken van onderhandelingen over een fiscale vaststellingsovereenkomst.

⁶⁶⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 24.

⁶⁶⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 22/23.

⁶⁶⁸ Art. 3:14 BW.

⁶⁶⁹ Vertrouwen is er omdat het er is, niet omdat de rechter zegt dat het er moet zijn. W.J.M. Vennix, 'Horizontaal toezicht: een relatie met de Belastingdienst op basis van vertrouwen, begrip en transparantie', in: *Liber Amicorum 30 jaar Hugo Van Geet*, par. 5.1.

⁶⁷⁰ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male 2011, p. 402.

Een belastingplichtige kan het aangaan van een convenant weliswaar niet afdwingen (contractuele vrijheid), maar het in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet aangaan van een convenant zou onder verwijtbare omstandigheden wel kunnen leiden tot het vergoeden van eventuele schade.

Dus zowel het *onrechtmatig* afbreken van de conventantonderhandelingen als het *onrechtmatig* niet-aangaan van een convenant, zou in uitzonderlijke gevallen voor de Belastingdienst een verplichting tot schadevergoeding met zich mee kunnen brengen. Voor belastingplichtige alleen het onrechtmatig afbreken. De belastingplichtige is vrij al dan niet een convenant aan te gaan. De Belastingdienst is in al zijn handelen gebonden aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dus ook in de keuze met wie hij een privaatrechtelijke overeenkomst sluit.

5.6.3.2 *Geschillen over de nakoming van conventantafspraken*

Ook geschillen over de niet-nakoming van (aanvullende) conventantverplichtingen kunnen aan de civiele rechter worden voorgelegd. Komt een partij haar conventantverplichtingen niet na, dan is de andere bevoegd de hare *op te schorten*.⁶⁷¹ Heeft een onderneming bijvoorbeeld haar interne en fiscale beheersing niet op orde, dan kan de Belastingdienst de afstemming van het toezicht opschorten (naar vorm en intensiteit). De Belastingdienst zal de onderneming verzoeken de interne en fiscale beheersing alsnog op orde te brengen (nakoming eisen).

Als belastingplichtige dat niet doet, dan kan de Belastingdienst het convenant ontbinden (art. 6:265, lid 1, BW). De Belastingdienst kan het convenant ook opzeggen (par. 5.6.3.3).

Blijvende tekortkoming in de nakoming van conventantafspraken geeft de andere partij het recht om het convenant te ontbinden.⁶⁷² Ontbinding heeft geen terugwerkende kracht (art. 6:269 BW), bevrijdt partijen van wederzijdse verbintenissen (art. 6:271 BW) en in beginsel ontstaat een ongedaanmakingsverplichting. Dit is anders voor overeenkomsten waarbij partijen zich hebben verbonden gedurende onbepaalde tijd over en weer prestaties te verrichten.⁶⁷³ Bij deze zogenoemde *duurovereenkomsten* werkt ontbinding slechts naar de toekomst; wat is gepresteerd wordt er niet door geraakt. De term *duurovereenkomst* is niet als zodanig in de wet opgenomen, maar volgt uit de vrijheid van partijen om onder tijdsbepaling een contract aan te gaan. Ook het voor onbepaalde tijd aangegane individueel conventant horizontaal toezicht is een *duurovereenkomst*; er is geen ongedaanmakingsverplichting.

Een gedupeerde partij kan ook - wanneer nakoming geheel of gedeeltelijk onmogelijkheid is geworden - schadevergoeding eisen (art. 6:277 BW). Het recht op schadevergoeding ontstaat na vaststelling van de niet-nakoming van de conventantverplichting en vloeit voort uit wanprestatie (art. 6:74 BW).

De vaststelling van de niet-nakoming van inspanningsverplichtingen is lastiger dan van resultaatverplichtingen; het is lastiger om vast te stellen dat een belastingplichtige zich *te weinig heeft ingespannen* om de interne en fiscale beheersing op orde te brengen, dan om vast te stellen dat de interne en fiscale beheersing *niet voldoet* aan de gewenste kwaliteit. De verplichting om de interne en fiscale beheersing op orde te hebben, merk ik aan als *resultaatverplichting* (par. 5.6.1.3). De Belastingdienst zal voor de vaststelling van de niet-nakoming van deze verplichting moeten onderbouwen dat de interne en fiscale beheersing niet op orde is, althans dat niet is zorggedragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. Eventuele schade voor de Belastingdienst zou in uitzonderlijke gevallen kunnen bestaan uit door verwijtbaar toedoen van belastingplichtige te weinig geheven belasting.

⁶⁷¹ Art. 6:262, lid 1, BW.

⁶⁷² Ontbinding kan zowel buitengerechtelijk als gerechtelijk plaatsvinden. Buitengerechtelijk ontbinden kan door een schriftelijke verklaring naar de wederpartij te sturen (art. 6:267, lid 1, BW). Gerechtelijk ontbinden door een uitspraak van de civiele rechter.

⁶⁷³ Huiskers-Stoop 2013 A, par. 5.

Ook wanneer de Belastingdienst de corresponderende convenantverplichting om het toezicht af te stemmen op de kwaliteit van de interne en fiscale beheersing niet nakomt, kan belastingplichtige - eventueel via de civiele rechter - nakoming vragen en bij geheel of gedeeltelijke onmogelijkheid daarvan schadevergoeding eisen.

De verplichting om het toezicht af te stemmen merk ik aan als *inspannings*verplichting (par. 5.6.1.3). Om vast te stellen dat de Belastingdienst zich te weinig heeft ingespannen om het toezicht af te stemmen, moet het mogelijk zijn om aan de hand van bijvoorbeeld de frequentie waarmee een belastingplichtige geconfronteerd wordt met de toetsing van zijn of haar aangifte of het stellen van vragen daarover, duidelijk te maken dat de toezichtintensiteit onder horizontaal toezicht niet is verminderd (par. 5.5.5).

Eventuele schade voor belastingplichtige zou in uitzonderlijke gevallen kunnen bestaan uit door verwijtbaar toedoen van de Belastingdienst onnodig gemaakte kosten.

Zie hierna een overzicht van eventuele gevolgen bij niet-nakomen van de aanvullende convenantverplichting voor belastingplichtige om de interne en fiscale beheersing op orde te hebben en voor de Belastingdienst om het toezicht daarop af te stemmen.

Tabel 28: Overzicht niet-nakomen interne/fiscale beheersing en afstemming toezicht

	Traditioneel belastingtoezicht		Horizontaal belastingtoezicht	
	Traditionele verplichting belastingplichtige	Reactie Belastingdienst bij niet voldoen	Aanvullende convenantverplichting belastingplichtige	Reactie Belastingdienst bij niet-nakoming
Interne en fiscale beheersing	Administratie voeren en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze bewaren dat daaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen voor de belastingheffing duidelijk blijken (art. 52 AWR).	Zo niet, informatiebeschikking (art. 52a AWR), omkering bewijslast in bezwaar ambtshalve aanslag (art. 25, lid 3, AWR), vergrijpboete (art. 67d, e of f AWR) of straf (art. 68, 69 AWR).	Zorgdragen voor een (aanvullend, EHS) systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle op grond van convenant.	Zo niet, opschorten afstemming toezicht in vorm en intensiteit (art. 6:262 BW), (eventueel via civiele rechter) nakoming eisen, zo niet, ontbinden/opzeggen (art. 6:265/248 BW), schadevergoedingsactie wanprestatie <i>resultaat</i> verplichting (art. 6:277 jo 6:74 BW), waarbij schade in uitzonderlijke gevallen kan bestaan uit door verwijtbaar toedoen van belastingplichtige te weinig geheven belasting.

	Traditioneel belastingtoezicht		Horizontaal belastingtoezicht	
	Traditionele verplichting belastingplichtige	Reactie Belastingdienst bij niet voldoen	Aanvullende convenantverplichting belastingplichtige	Reactie Belastingdienst bij niet-nakoming
Afstemming toezicht	Toezicht afstemmen op basis van risico-inschatting.	Belastingplichtige kan de Belastingdienst bij de uitoefening van het toezicht houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en eventueel gepubliceerd beleid.	Afstemmen vorm en intensiteit op de kwaliteit van interne beheersing, interne controle en externe controle.	Zo niet, opschorten (aanvullende) maatregelen voor interne en fiscale beheersing (art. 6:262 BW), (eventueel via civiele rechter) nakoming eisen, zo niet ontbinden/opzeggen (art. 6:265/248 BW), schadevergoedingsactie wanprestatie <i>inspanningsverplichting</i> (art. 6:277 jo 6:74 BW), waarbij schade in uitzonderlijke gevallen kan bestaan uit door verwijtbaar toedoen van de Belastingdienst onnodig gemaakte kosten.

Eventuele niet-nakoming van de aanvullende convenantverplichtingen om uit traditioneel belastingtoezicht of het convenant voortvloeiende *inspanningsverplichtingen zo snel en zo spoedig* mogelijk, in *overleg of rekening houdend met termijnen* uit te voeren, moet naar omstandigheden worden beoordeeld. Partijen mogen niet tekort schieten in het leveren van inspanning. Binnen de wettelijke termijn om bijvoorbeeld een aangifte in te dienen (art. 9 AWR) of om een aanslag op te leggen (art. 11 AWR), is het leveren van inspanning om dat eerder te doen voldoende.

Ook voor het bespreken van fiscaal relevante standpunten met belastingplichtige, het in overleg opleggen van de belastingaanslag en het in overleg vaststellen van een beantwoordingstermijn, is het leveren van inspanning door de Belastingdienst voldoende. Datzelfde geldt voor het verstrekken van gevraagde informatie door belastingplichtige. Slechts in uitzonderlijke gevallen – bijvoorbeeld wanneer belastingplichtige gevraagde informatie verwijtbaar niet snel genoeg verstrekt of de Belastingdienst verwijtbaar niet snel genoeg antwoord geeft – zou schade kunnen ontstaan.

Voor wat betreft het niet-nakomen van de aanvullende convenantverplichting voor belastingplichtige om fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen en voor de Belastingdienst om daarop een visie te geven, verwijs ik naar paragraaf 6.1.2 waarin in terugkom op het voorleggen van vragen door belastingplichtige en paragraaf 6.1.4 voor het geven van antwoord daarop door de Belastingdienst.

5.6.3.3 Geschillen over de beëindiging van het convenant

Ook geschillen over de beëindiging van het convenant kunnen aan de civiele rechter worden voorgelegd. Het convenant kan bij blijvende tekortkoming in de nakoming van convenantverplichtingen worden ontbonden (art. 6:265, lid 1, BW) of overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid worden opgezegd (art. 6:248, lid 1, BW). Een eventuele actie uit schadevergoeding volgt uit wanprestatie (art. 6:74 BW).

Over de beëindiging van het convenant hebben partijen afgesproken, dat de partij die het convenant wil beëindigen de redenen daartoe schriftelijk aan de andere partij kenbaar moet maken. Beëindiging kan met onmiddellijke ingang en buitengerechtelijk plaatsvinden, maar niet voordat mondeling overleg heeft plaatsgevonden indien één van de partijen daar prijs opstelt. Ontbinding van het convenant werkt naar de toekomst (duurovereenkomst). Vanaf het moment van ontbinden zijn beide partijen bevrijd van wederzijdse verplichtingen (art. 6:271 BW). Het in acht nemen van een overgangstermijn is bij ontbinding dan ook niet aan de orde.

Partijen hebben ook voorzien in de mogelijkheid tot opzegging van het convenant. Opzegging door belastingplichtige is om welke reden dan ook mogelijk, waarbij echter wel de eisen van redelijkheid en billijkheid in acht genomen moeten worden. Opzegging door de Belastingdienst zal moeten worden onderbouwd met een deugdelijke motivering (art. 3:46 Awb). Opzegging door de Belastingdienst kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als blijkt dat belastingplichtige te weinig transparant is, de *tax planning*-strategie of *the tone at the top* bij de onderneming op een onwenselijke manier wijzigt of bij een verlies aan vertrouwen in de onderneming. Er kunnen uiteenlopende redenen zijn die opzegging van het convenant kunnen rechtvaardigen, alleen zal de Belastingdienst zijn beslissing met een deugdelijke motivering moeten onderbouwen en heeft belastingplichtige die verplichting niet.

Zouden partijen niet in de mogelijkheid van opzegging hebben voorzien, dan moet de vraag of eenzijdige opzegging mogelijk is, worden beantwoord aan de hand van de eisen van redelijkheid en billijkheid in verband met alle omstandigheden van het geval.⁶⁷⁴ Die omstandigheden kunnen meebrengen dat eenzijdige opzegging alleen mogelijk is bij *voldoende zwaarwegende gronden*.⁶⁷⁵

Voldoende zwaarwegende gronden kunnen bijvoorbeeld gelegen zijn in: omstandigheden die zo ernstig van aard zijn dat onbepaalde instandhouding niet kan worden verwacht⁶⁷⁶, in een risico op reputatieschade⁶⁷⁷ of in de continuïteit van een opzeggende partij⁶⁷⁸. Bij opzegging wegens zwaarwegende gronden moet in beginsel een redelijke opzegtermijn in acht worden genomen.⁶⁷⁹ Uitzondering vormt de situatie waarin een alternatief aanbod tot (schade)vergoeding wordt gedaan.⁶⁸⁰

⁶⁷⁴ Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III 2010/408. Zie ook HR 3 december 1999, LJV AA3821, NJ 2000, 120 (*Latour/De Bruijn*): "Bij gebreke van een wettelijke of contractuele regeling daaromtrent zal de vraag of de opzegging in een concreet geval het beoogde rechtsgevolg gehad, beantwoord moeten worden aan de hand van de redelijkheid en billijkheid in verband met de omstandigheden van dat geval. Ook indien uit de aard van een specifieke distributieovereenkomst zou volgen dat zij in beginsel zonder meer opzegbaar is, kunnen de eisen van redelijkheid en billijkheid in verband met de concrete omstandigheden van het geval meebrengen dat opzegging slechts tot beëindiging van de overeenkomst leidt indien een voldoende zwaarwegende grond voor opzegging bestaat".

⁶⁷⁵ HR 28 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ9854, NJ 2012, 685 (*Stedin/Ronde Venen*): "In een geval als dit brengen (...) de eisen van redelijkheid en billijkheid niet mee dat de Gemeente, (...) een zwaarwegende grond voor de opzegging dient te hebben".

⁶⁷⁶ HR 16 december 1977, NJ 1978, 156: "Uit het bestreden vonnis blijkt voorts dat partijen de onderhavige overeenkomst niet voor een bepaalde duur hebben gesloten en niet hebben voorzien in een mogelijkheid van eenzijdige beëindiging daarvan door het Ziekenfonds. Dit een en ander sluit evenwel niet uit dat uit de goede trouw, bedoeld in art. 1374 lid 3 BW (thans art. 6:258 BW, *EHS*), kan voortvloeien dat de overeenkomst niettemin voor beëindiging door het Ziekenfonds vatbaar is. Daarvoor kan met name plaats zijn in geval van — niet in de overeenkomst verdisconteerde — omstandigheden van zo ernstige aard dat de arts naar de maatstaven van redelijkheid en billijkheid die in de voormelde goede trouw liggen opgesloten, geen onbepaalde instandhouding van de overeenkomst door het ziekenfonds mag verwachten. In dat geval zal, zo aan de hand van de goede trouw geen minder ingrijpende oplossing gevonden kan worden, het Ziekenfonds bevoegd zijn tot opzegging van de overeenkomst op de termijn en eventueel onder de voorwaarden, die in verband met de belangen van beide partijen redelijk zijn te achten".

⁶⁷⁷ Zie bijvoorbeeld de voorzieningenrechter van Rb. Utrecht 2 september 2004, KG-nr: 181362/KGZA 04-698/EV, LJV AQ8799 (*Endstra*), waarin de opzegging van financieringsrelaties, omdat een bank niet geassocieerd wenste te worden met kwesties die het aanzien van de bank konden schaden, niet in strijd met de zorgvuldigheidsplicht noch met de redelijkheid en billijkheid werd geacht.

⁶⁷⁸ Zie bijvoorbeeld Rb. Almelo 10 mei 2006, ECLI:RBALM:2006:AX1494 (*Eastborn*). Eastborn loopt een aanmerkelijke kans op substantiële daling van haar omzet en de samenhang van haar dealerorganisatie wordt bedreigd. Gezien deze omstandigheden kan zij de beslissing tot opzegging volgens de rechtbank in redelijkheid nemen. Hof Arnhem 18 december 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BC5311 meent echter in hoger beroep dat sprake is van een op handhaving van wederverkooprijzen gerichte opzegging en verklaart de opzegging nietig.

⁶⁷⁹ Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III 2010/408 o.v.n. HR 23 december 1994, NJ 1995, 263.

⁶⁸⁰ HR 14 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ4163 (*Beverlaap/Auping*): "De eisen van redelijkheid en billijkheid kunnen in verband met de aard en inhoud van de overeenkomst en de omstandigheden van het geval meebrengen dat opzegging slechts mogelijk is indien een voldoende zwaarwegende grond voor de opzegging bestaat. Uit diezelfde eisen kan, eveneens in verband met de aard en inhoud van de overeenkomst en de omstandigheden van het geval, voortvloeien dat een bepaalde opzegtermijn in acht moet worden genomen of dat de opzegging gepaard moet gaan met het aanbod tot betaling van een (schade)vergoeding."

Om te beoordelen welke opzegtermijn redelijk is spelen verschillende factoren een rol; bijvoorbeeld de duur van de overeenkomst, het monopolie van de opzeggende partij, het vertrouwen dat gedupeerde mocht hebben in voortzetting van de relatie en de tijd die nodig is om alternatieve maatregelen te treffen.⁶⁸¹ Voor de bepaling van de duur van de opzegtermijn moeten wederzijdse belangen worden afgewogen, waarbij ook de aard en het gewicht van de redenen voor opzegging van belang zijn.⁶⁸² Het is aan de civiele rechter om over de rechtmatigheid van de opzegging te oordelen.⁶⁸³

Hoewel partijen in de mogelijkheid tot opzegging hebben voorzien en daarbij *niet* hebben afgesproken dat voldoende zwaarwegende gronden aanwezig moeten zijn, heeft de Belastingdienst in de *Leidraad* toch aangegeven als uitgangspunt te nemen dat *alleen* onder zwaarwegende omstandigheden wordt opgezegd.⁶⁸⁴ Gelet op dit streven dient de Belastingdienst er rekening mee te houden dat afhankelijk van de omstandigheden waaronder wordt opgezegd een redelijke opzegtermijn in acht genomen moet worden. Afweging van wederzijdse belangen kan er bijvoorbeeld toe leiden dat het belang van belastingplichtige om een bepaald belastingjaar in overeenstemming met de uitgangspunten van horizontaal toezicht af te handelen, inachtneming van een opzegtermijn rechtvaardigt. Afweging van wederzijdse belangen kan er bijvoorbeeld ook toe leiden dat het convenant van een middelgrote onderneming die wegens 'hersegmentering' tot het MKB is gaan behoren nog enige tijd wordt voortgezet.⁶⁸⁵

Een belastingplichtige kan dus om welke reden dan ook met onmiddellijke ingang opzeggen, terwijl de Belastingdienst in zijn streven alleen op grond van zwaarwegende omstandigheden op te zeggen, afhankelijk van die omstandigheden rekening moet houden met een redelijke opzegtermijn en de redenen voor opzegging niet alleen aan belastingplichtige kenbaar moet maken, maar ook moet voorzien van een deugdelijke onderbouwing.

Opzegging van het convenant wegens omstandigheden die zo ernstig van aard zijn dat onbeperkte instandhouding niet kan worden verwacht - bijvoorbeeld omdat 'er geen vertrouwen meer is' - kan op zichzelf genomen rechtmatig zijn, maar niet zonder deugdelijke inhoudelijke motivering van de beslissing daartoe. De fatsoensnorm bij opzegging ligt voor de Belastingdienst hoger dan voor belastingplichtigen.

5.7 Toetsing van het horizontaal toezichtbeleid aan het gelijkheidsbeginsel

In de vorige paragraaf heb ik de betekenis van de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst voor de toepassing in de rechtspraak beschreven. Daarin heb ik beschreven dat belastingplichtigen zich ten aanzien van geschillen over de totstandkoming, de nakoming en de beëindiging van een convenant, kunnen wenden tot de civiele rechter.

In deze paragraaf toets ik of het beleid van de Belastingdienst, om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten, in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Ook deze vraag moet worden voorgelegd aan de civiele rechter. De kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht als privaatrechtelijke overeenkomst, brengt met zich mee dat de Belastingdienst in beginsel op basis van de contractuele vrijheid van het privaatrecht, vrij is om op basis van risicoanalyse met de ene belastingplichtige wel en met een andere belastingplichtige geen overeenkomst te sluiten. In beginsel, omdat de Belastingdienst ook in zijn privaatrechtelijke handelen gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het gelijkheidsbeginsel.

⁶⁸¹ Hof Den Bosch 21 februari 2006, NJF 2006, 309, par. 4.4.2.

⁶⁸² HR 21 april 1995, NJ 1995, 437.

⁶⁸³ Vgl. Stevens 2006: "Is er dan een vertrouwensbreuk? En wie bepaalt dat?".

⁶⁸⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 27.

⁶⁸⁵ CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 85: Teleurstelling en p. 96: Geen jobbeleid.

Het gelijkheidsbeginsel beoogt te waarborgen dat gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen naar de mate van ongelijkheid behandeld worden. Door zijn streven naar eenheid in beleid en uitvoering, tracht de Belastingdienst zoveel mogelijk rechtsgelijkheid te realiseren, maar dat streven levert ook een spanningsveld op met het streven naar een flexibele uitvoeringspraktijk. Door ondernemingen die het vertrouwen genieten eigen verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving te willen en kunnen dragen, anders te behandelen dan ondernemingen die dat vertrouwen ontberen, rijst de vraag of het gelijkheidsbeginsel zich verzet tegen het in de *Leidraad* opgenomen beleid, om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

- 5.7 Is het beleid van de Belastingdienst om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten in strijd met het gelijkheidsbeginsel?

5.7.1 Het gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel kent meerdere verschijningsvormen. Er zijn zowel *internationale* als *nationale* gelijkheidsbeginselen. Ook is er onderscheid naar hetgeen aan de beginselen kan worden getoetst: *wettelijke voorschriften* of *overheidsbeleid*. Hieronder ga ik eerst nader in op de verschillende gelijkheidsbeginselen om te beoordelen aan de hand van welk gelijkheidsbeginsel ik het beleid zal toetsen.

Internationale gelijkheidsbeginselen

De meest bekende internationale gelijkheidsbeginselen zijn art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM. Art. 26 IVBPR bepaalt dat allen voor de wet gelijk zijn en zonder discriminatie aanspraak hebben op gelijke bescherming door de wet (gelijkheidsgebod). Art. 26 IVBPR verbiedt discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status (discriminatieverbod). Art. 14 EVRM bepaalt dat het genot van *in het EVRM* vermelde rechten en vrijheden, moet worden verzekerd (gelijkheidsgebod) zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status (discriminatieverbod). Omdat het discriminatieverbod van art. 14 EVRM niet van algemene aard is – het geldt alleen voor *in het EVRM* genoemde rechten en vrijheden, althans, kan alleen worden ingeroepen in samenhang met een van de andere bepalingen van het EVRM - hebben de lidstaten van de Raad van Europa naderhand toch een algemeen discriminatieverbod in het leven geroepen door het EVRM uit te breiden met een Twaalfde Protocol.⁶⁸⁶ In art. 1 van het Twaalfde Protocol is een met art. 26 IVBPR vergelijkbaar algemeen discriminatieverbod opgenomen.⁶⁸⁷ Art. 1 bepaalt dat het genot van elk *in de wet* neergelegd recht moet worden verzekerd zonder enige discriminatie op welke grond dan ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.⁶⁸⁸

⁶⁸⁶ 'Twaalfde Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden', Rome 4 november 2000, <http://wetten.overheid.nl>.

⁶⁸⁷ Volgens vaste rechtspraak van het EHRM vallen fiscale maatregelen evenwel onder het in art. 1 van het Eerste Protocol neergelegde recht op eigendom en kunnen zij aan art. 14 EVRM worden getoetst. De grotere reikwijdte van het Twaalfde Protocol heeft in zoverre geen gevolgen voor de toetsing van fiscale maatregelen. Zie EHRM 23 oktober 1990 (*Darby t. Zweden*), nr. 11581/85, *BNB* 1995/244.

⁶⁸⁸ Het Protocol is bij Rijkswet van 13 mei 2004 door de Eerste Kamer goedgekeurd en op 6 juli 2004 in Stbl. 2004, 302, gepubliceerd. Voor de inwerkingtreding moesten ten minste tien lidstaten van de Raad van Europa het Protocol hebben geratificeerd. Het Protocol is op 1 april 2005 in werking getreden. Zie bijvoorbeeld Conclusie A-G Wattel van 21 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:CA2818, r.o. 6.3.

Sinds 1 december 2009 kan een vermeend ongelijke behandeling ook worden getoetst aan art. 20 en art. 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Handvest).⁶⁸⁹ Art. 20 Handvest bepaalt dat een ieder voor de wet gelijk is (gelijkheidsgebod). Art. 21 Handvest bepaalt dat elke discriminatie, met name op grond van geslacht, ras, kleur, etnische of sociale afkomst, genetische kenmerken, taal, godsdienst of overtuigingen, politieke of andere denkbeelden, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte, een handicap, leeftijd of seksuele geaardheid, verboden is en elke discriminatie op grond van nationaliteit (discriminatieverbod). De bepalingen van het Handvest zijn evenwel uitsluitend van toepassing bij de ten uitvoerlegging van het Unierecht (art. 51, lid 1, Handvest).⁶⁹⁰

Aan de gelijkheidsbeginselen van art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en art. 20/21 Handvest kunnen echter alleen *wettelijke voorschriften* worden getoetst. Het door de Belastingdienst gepubliceerde horizontaal toezichtbeleid is *geen wettelijke voorschrift*, zodat niet aan de internationale gelijkheidsbeginselen kan worden getoetst.

Nationale gelijkheidsbeginselen

Nationale gelijkheidsbeginselen laten zich onderverdelen in *geschreven* en *ongeschreven* gelijkheidsbeginselen. Het geschreven gelijkheidsbeginsel is vastgelegd in art. 1 GW. Dit artikel bepaalt dat allen die zich in Nederland bevinden in gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld (gelijkheidsgebod) en dat discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, niet is toegestaan (discriminatieverbod).

Wetten *in formele zin*, zoals de Wet IB of de Wet Vpb, mogen niet aan de Grondwet worden getoetst (art. 120 GW); dat oordeel is voorbehouden aan de formele wetgever zelf (regering en Staten-Generaal). Omdat wetten in formele zin niet in strijd mogen zijn met ieder verbindende verdragsbepalingen of besluiten van volkenrechtelijke organisaties (art. 94 GW), kunnen ze wel worden getoetst aan de hiervoor besproken internationale gelijkheidsbeginselen.

Wetten *in materiële zin* mogen wel aan de Grondwet worden getoetst. Wetten in materiële zin zijn in het Staatsblad gepubliceerde uitvoeringsbesluiten die bij een formele wet horen. Het is een (belasting)rechter wel toegestaan om bijvoorbeeld de grondwettigheid te toetsen van de bij AMVB geregelde gevallen waarin belastingplichtigen op grond van art. 10a AWR gehouden zijn de Belastingdienst uit eigen beweging te informeren over bepaalde fiscale aangelegenheden. Het is een (belasting)rechter ook toegestaan om de grondwettigheid te toetsen van een door de minister van Financiën opgestelde - ter stemming aan de ministerraad en Staten-Generaal voorgelegde en in de Staatscourant gepubliceerde - ministeriële regeling over bijvoorbeeld de kwijtschelding van belastingen aan belastingplichtigen die alleen met buitengewoon bezwaar kunnen betalen (art. 26, lid 1, IW 1990). Het door de Belastingdienst gepubliceerde horizontaal toezichtbeleid is echter *geen wet in materiële zin of ministeriële regeling* (omdat het belastingplichtigen niet bindt), zodat de grondwettigheid hiervan niet kan worden getoetst. Zie in dit verband paragraaf 5.1.1, *figuur 8*.

Naast het geschreven gelijkheidsbeginsel van art. 1 GW kent het Nederlandse recht ook ongeschreven gelijkheidsbeginselen. Deze ongeschreven gelijkheidsbeginselen laten zich onderverdelen in het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van *behoorlijk bestuur* en het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van *behoorlijke wetgeving*.⁶⁹¹

⁶⁸⁹ Het Handvest geeft een overzicht van fundamentele rechten, vrijheden en beginselen. Sinds 1 december 2009 is het Handvest juridisch bindend voor EU-instellingen en lidstaten die het EU-recht ten uitvoer brengen. Zie www.minbuza.nl (zoeken op: EU-essentieel, Handvest grondrechten).

⁶⁹⁰ HvJ EU 26 februari 2013 (*Åkerberg Fransson*), zaak C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105:BZ3811, r.o. 19: "Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt (...) dat de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst, maar niet daarbuiten. In zoverre heeft het Hof reeds eraan herinnerd dat het een nationale regeling die niet binnen het kader van het Unierecht valt, niet aan het Handvest kan toetsen. Wanneer daarentegen een nationale regeling binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt, moet het Hof, ingeval het om een prejudiciële beslissing wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens verschaffen die de nationale rechter nodig heeft om te kunnen beoordelen of deze regeling verenigbaar is met de grondrechten waarvan het de eerbiediging verzekert". Zie tevens B.J.G.L. Jaeger, 'De Luxemburgse arm reikt ver, maar is (vooralsnog) niet erg dominant', *TFB* 2014/01.

⁶⁹¹ Zie voor strijd met het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur: M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer Fiscale Handboeken 2007, p. 257, o.v.n. HR 6 juni 1979, *BNB* 1979/211 (controles

Het eerste beginsel toetst de (on)behoorlijkheid van bestuurlijk optreden en het tweede van wettelijke voorschriften. Het door de Belastingdienst gepubliceerde horizontaal toezichtbeleid is *geen wettelijk voorschrift*, zodat niet aan het beginsel van behoorlijke wetgeving kan worden getoetst. Wel kan worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur.

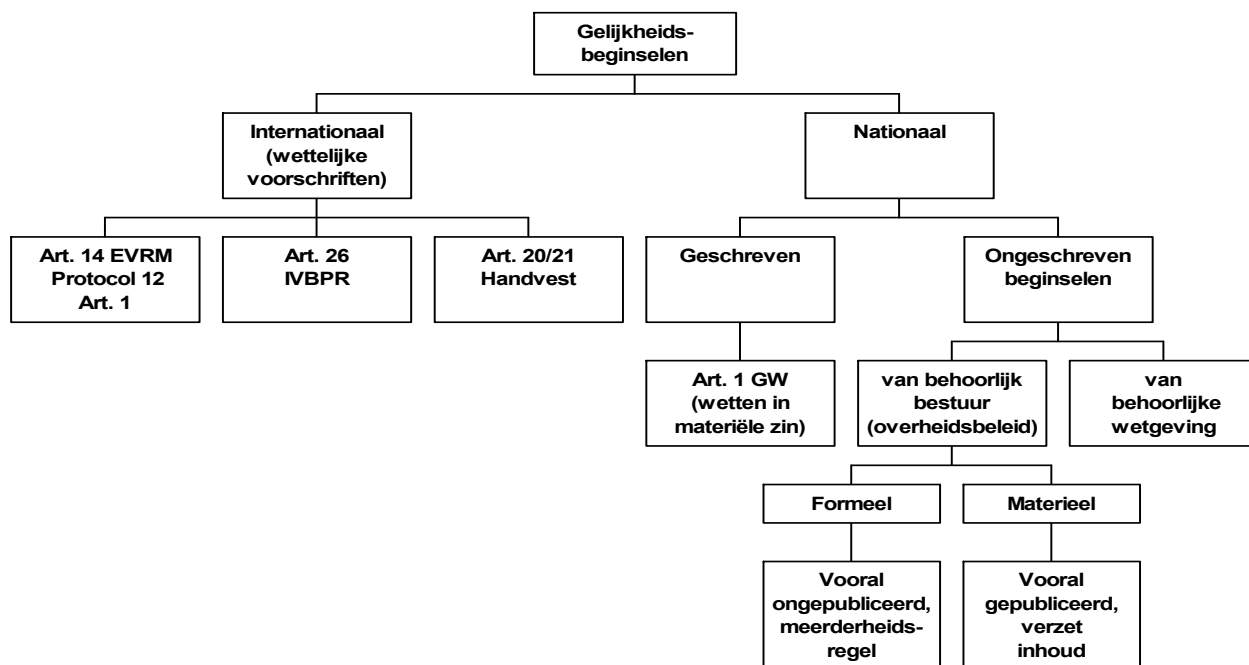
Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur

Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur laat zich onderverdelen in twee subbeginselen: het *formele* en het *materiële* gelijkheidsbeginsel.⁶⁹² Het formele gelijkheidsbeginsel houdt in dat de overheid regels consequent moet toepassen op alle gevallen die door de regels bestreken worden en het materiële gelijkheidsbeginsel houdt in dat overheidsregels geen ongelijke behandeling van gelijke gevallen mogen inhouden als daarvoor *geen objectieve en redelijke* rechtvaardiging bestaat.

Het formele gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur speelt vooral een rol bij de begunstigende behandeling van belastingplichtigen op basis van ongepubliceerd beleid, waarbij andere belastingplichtigen zich beroepen op vergelijkbare gevallen om ook die begunstigende behandeling te krijgen (meerderheidsregel).⁶⁹³ De belastingplichtige verzet zich in dat geval niet zozeer tegen de inhoud van het ongepubliceerde beleid, maar wil dat het ook op hem van toepassing is. Het materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur speelt vooral een rol bij een begunstigende behandeling van belastingplichtigen op basis van gepubliceerd beleid⁶⁹⁴, waarbij belastingplichtigen zich veeleer verzetten tegen de inhoud van het gepubliceerde beleid, dan dat ze zich beroepen op de vergelijkbaarheid van gevallen.⁶⁹⁵

Het in de *Leidraad* gepubliceerde beleid om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten, kan worden getoetst aan het *nationale ongeschreven materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur*. Hieronder volgt een overzicht van de internationale en nationale gelijkheidsbeginselen.

Figuur 12: Overzicht van internationale en nationale gelijkheidsbeginselen



bij wijze van steekproef toelaatbaar), HR 23 oktober 1985, *BNB* 1986/158 (belang van doelmatige werkwijze) en NO 3 juni 2005, AB 2005,283 (boekenonderzoek bij particulier).

⁶⁹² R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996, *Fiscale Monografieën* 77, p. 289/290.

⁶⁹³ Happé 1996, par. 3.2 tot en met 3.4.

⁶⁹⁴ Zie HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3830, *BNB* 1988/236 en HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853, *BNB* 1988/259.

⁶⁹⁵ Happé 1996, par. 3.5.

Bij de toetsing van het beleid aan het materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur, hoeft belastingplichtige alleen te stellen dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden en is het aan de Belastingdienst om dat te ontzenuwen.⁶⁹⁶ De Belastingdienst zal bij schending van het gelijkheidsbeginsel een nieuwe beslissing moeten nemen.⁶⁹⁷ Die nieuwe beslissing kan alsnog het sluiten van een convenant tot gevolg hebben, maar bij het ontbreken daarvan ook een verplichting tot schadevergoeding (par. 5.6.3.1).

5.7.2 Toetsing ongeschreven materiële gelijkheidsbeginsel van behoorlijk bestuur

De Belastingdienst is bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving gebonden aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dat betekent onder meer dat de Belastingdienst bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving een behoorlijke belangenafweging moet maken. Die belangenafweging moet tot uitdrukking komen in het onderscheidende criterium, op grond waarvan de ene belastingplichtige op de ene manier en de andere belastingplichtige op een andere manier behandeld wordt. Als gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, is het onderscheidende criterium de toetsingsnorm voor gevallen die niet gelijk behandeld worden. Bij de beoordeling of gevallen gelijk zijn, gaat het om de toepasselijkheid van het onderscheidende criterium.⁶⁹⁸

Het onderscheidende criterium tussen ondernemingen waarmee op grond van de *Leidraad* wel en ondernemingen waarmee geen convenant wordt gesloten, is gelegen in de bereidheid om (fiscaal) wettelijke verplichtingen na te leven (*het willen*) en of de onderneming daartoe ook in staat is (*het kunnen*).⁶⁹⁹ Voldoening aan het (ik noem het:) 'dubbele bereidheidskenmerk' opent de deur tot het sluiten van een convenant.

In beginsel zouden alle aan rijksbelastingen onderworpen ondernemingen die fiscale wet- en regelgeving vrijwillig willen en kunnen naleven voor een individueel convenant horizontaal toezicht in aanmerking moeten komen en aanspraak moeten kunnen maken op de vermeend begunstigende werking ervan.

Beleidsregels hebben veelal een begunstigende werking, waarbij ze enerzijds een beperking van wettelijk belastende verplichtingen kunnen inhouden en anderzijds een uitbreiding van ontlastende regelingen.⁷⁰⁰ Deze begunstigende werking zou kunnen leiden tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

Eventuele vrees voor een begunstigende belastingheffing door horizontaal toezicht is naar mijn mening niet gegrond: de uiteindelijke belastingaanslag dient met of zonder convenant op hetzelfde resultaat uit te komen.⁷⁰¹ Het verschil in behandeling met of zonder convenant zal in beginsel niet tot andere belastingbedragen leiden.⁷⁰²

⁶⁹⁶ Dat is anders dan bij het formele gelijkheidsbeginsel, waarbij de belastingplichtige feiten en omstandigheden moet aanvoeren, waaruit blijkt dat vergelijkbare gevallen een gunstigere behandeling krijgen.

⁶⁹⁷ Jansen 2006, p. 13/14.

⁶⁹⁸ Happé 1996, p. 351.

⁶⁹⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 17. Zie tevens Gribnau 2015 A, par. 8.4.5.

⁷⁰⁰ Happé 1996, p. 352.

⁷⁰¹ *Kamerstukken II 2004/2005*, 29 643, nr. 4, Verslag van algemeen overleg: "Er mag geen misverstand over bestaan dat de wet de grens is. Er wordt belastingmaterieel inhoudelijk niet coulanter opgetreden. Alle bedrijven worden gelijk behandeld". Zie ook Poolen 2011, p. 179: "De prijs voor het convenant is niet dat er meer belasting moet worden betaald dan strikt uit de wet voortvloeit: aan de andere kant levert het convenant geen profijt op omdat het niet tot een lager bedrag aan te betalen belasting leidt dan uit de wet voortvloeit".

⁷⁰² HR 12 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3328: "In die benadering is er geen aanleiding om te veronderstellen dat het bij de geconstateerde ongelijke behandeling zal gaan om in absolute of in relatieve zin belangrijke bedragen".

Daarentegen kan de met het convenant te realiseren toezicht op maat⁷⁰³, actualisering van het inzicht in de fiscale positie⁷⁰⁴ en de actualisering van het proces van belastingheffing⁷⁰⁵, wel een begunstigende werking hebben. Ondernemingen zonder convenant kunnen op deze 'voordelen' geen aanspraak maken.

Dit laat overigens onverlet dat de voordelen ook een keerzijde hebben: de onderneming moet zorgdragen voor een kwalitatief hoogwaardig(er) systeem van interne en fiscale beheersing, is verplicht fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen, moet belastingaangiften zo spoedig mogelijk indienen en gevraagde informatie zo snel mogelijk verstrekken.⁷⁰⁶ Voor belastingplichtigen die een convenant willen sluiten, zal het convenant evenwel voordelen bieden.

Objectieve rechtvaardiging

Om een convenant te sluiten wil de Belastingdienst ook op de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving kunnen *vertrouwen* (een goed klantbeeld).⁷⁰⁷ Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving, kan een rechtvaardiging zijn om met de ene onderneming wel en met de ander geen convenant te sluiten. Van een rechtvaardiging kan sprake zijn als met de ongelijke behandeling een legitiem beleidsdoel wordt nagestreefd.⁷⁰⁸ Een beleidsdoel is legitiem als een wettelijke regeling met behulp van de begunstigende beleidsmaatregel beter tot haar recht komt. Komt het tot stand brengen van een juiste belastingheffing beter tot haar recht met het in de *Leidraad* gepubliceerde beleid om met de ene onderneming wel en met de ander geen convenant te sluiten?

De civiele rechter zal beoordelen of de Belastingdienst in redelijkheid tot de beleidsmaatregel heeft kunnen komen of dat de Belastingdienst de toepassing ruimer had moeten nemen.⁷⁰⁹ Naar mijn mening is het antwoord ja en nee. Ja, de Belastingdienst had in redelijkheid tot de beleidsmaatregel kunnen komen: de totstandbrenging van een juiste belastingheffing komt beter tot haar recht met belastingplichtigen waarin vertrouwen bestaat dat ze wettelijke verplichtingen vrijwillig willen en kunnen naleven. En nee, de Belastingdienst had de toepassing niet ruimer hoeven nemen: belastingplichtigen waarin geen vertrouwen bestaat dat ze wettelijke verplichtingen vrijwillig willen en kunnen naleven dragen niet bij aan de totstandbrenging van een juiste belastingheffing.

Een objectieve rechtvaardiging voor het verschil in behandeling bij het ontbreken van vertrouwen moet gevonden worden in de bijdrage die vrijwillig fiscale wet- en regelgeving nalevende belastingplichtigen leveren aan het streven naar de totstandbrenging van een juiste belastingheffing. Het vertrouwen moet echter wel kunnen worden geobjectiveerd.

Redelijke rechtvaardiging

Ervan uitgaande dat ontbrekend vertrouwen in vrijwillige regelnaleving een objectieve rechtvaardiging vormt om met de ene belastingplichtige wel en met de ander geen convenant te sluiten, doet de vraag zich voor of het beleid in redelijke verhouding staat tot het nagestreefde doel om een juiste belasting te heffen. Het vereiste van een redelijke proportionaliteit tussen het gebruikte middel en het nagestreefde doel houdt in dat de (civiele) rechter toetst of er voor de afwijking tussen het toepassingsgebied van de beleidsregel en het toepassingsgebied van het gestelde doel, een redelijke rechtvaardiging bestaat.⁷¹⁰

⁷⁰³ Het afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de interne en fiscale beheersing van de onderneming. **Bijlage A**, onderdeel 2.

⁷⁰⁴ Het zo snel mogelijk en in overleg met belastingplichtige geven van een visie op een voorgelegd standpunt, waarbij rekening gehouden wordt met relevante termijn en het (periodiek) bespreken van fiscaal relevante standpunten door de Belastingdienst. **Bijlage A**, onderdeel 2.

⁷⁰⁵ Het bevorderen van werken in de actualiteit door aanslagen zo spoedig mogelijk in overleg met belastingplichtige vast te stellen en termijnen voor beantwoording van gevraagde informatie in overleg vast te stellen. **Bijlage A**, onderdeel 2.

⁷⁰⁶ **Bijlage A**, onderdeel 2.

⁷⁰⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6.

⁷⁰⁸ Happé 1996, p. 365.

⁷⁰⁹ Happé 1996, p. 365.

⁷¹⁰ Happé 1996, p. 368.

Voor een belastingplichtige betekent het vereiste van redelijke proportionaliteit dat de in een beleidsregel besloten begunstiging niet op willekeurige gronden beperkt kan worden tot een bepaalde groep belastingplichtigen.⁷¹¹ Tussen het toepassingsgebied van het in de *Leidraad* gepubliceerde beleid om met belastingplichtige ondernemingen die (fiscaal)wettelijke verplichtingen vrijwillig willen en kunnen naleven een convenant te sluiten en de totstandbrenging van een juiste belastingheffing, ligt naar mijn mening een redelijke rechtvaardiging besloten in de doelmatigere uitvoering van de belastingheffing ten aanzien van ondernemingen die bereid zijn fiscale wet- en regelgeving vrijwillig na te leven en ook laten zien dat te kunnen.

Mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten, toets ik aan de hand van een casus.

Casus:

BV X en BV Y verkeren rechtens en feitelijk in dezelfde positie. De Belastingdienst sluit met BV X wel een individueel convenant horizontaal toezicht en met BV Y niet.

Vraag:

Levert de ongelijke behandeling strijd op met het gelijkheidsbeginsel?

Antwoord:

Als twee belastingplichtigen *feitelijk* (omdat ze beiden fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven) en *rechtens* (omdat op hen dezelfde regelgeving van toepassing is) in dezelfde positie verkeren⁷¹², hebben ze in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen). Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving, kan echter een reden zijn om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant aan te gaan. Het vertrouwen in belastingplichtigen baseert de Belastingdienst op het *goede klantbeeld*. Het goede klantbeeld baseert de Belastingdienst op de *fiscale strategie*, de *interne en fiscale beheersing* en de *fiscale transparantie* van de onderneming.⁷¹³

Het afsluiten van een convenant met BV X en niet met BV Y levert geen strijd op met het gelijkheidsbeginsel, mits de Belastingdienst het vertrouwen in BV X en het ontbreken daarvan bij BV Y kan onderbouwen.

Ik vind het derhalve wenselijk dat de Belastingdienst het al dan niet hebben van vertrouwen in een belastingplichtige kan objectiveren (par. 5.2.6). Als twee belastingplichtigen feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkeren en de Belastingdienst kan niet objectiveren in de ene belastingplichtige wel vertrouwen te hebben en in de andere niet, dan levert dat strijd op met het materiële gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Feitelijk en rechtens gelijke gevallen, mogen slechts ongelijk worden behandeld als een objectief vast te stellen onderscheid dat rechtvaardigt.

Een belastingplichtige kan het aangaan van een convenant door de Belastingdienst niet afdwingen (contractuele vrijheid), maar het in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet aangaan van een convenant kan onder (verwijtbare) omstandigheden wel leiden tot het vergoeden van schade (par. 5.6.3.1, *Geschillen over de totstandkoming van een convenant*).

⁷¹¹ Happé 1996, p. 369.

⁷¹² Zie Concl. A-G Wattel, 29 januari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:53, r.o. 1.8: "Materieelrechtelijk bevindt de belanghebbende zich op de feitelijk en rechtens relevante punten in dezelfde positie als [D]. De naheffingen volgen (...) uit dezelfde wettelijke bepaling en uit identieke feiten (hetzelfde contract waarbij zij beiden partij zijn). Zie ook Conclusie A-G Niessen, 15 mei 2012, ECLI:NL:PHR:2012:BW7159, r.o. 4.5:"(...) noch feitelijk, nog rechtens in dezelfde positie verkeert (...)".

⁷¹³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 6.

5.8 De (ontbrekende) noodzaak tot codificatie van het horizontaal toezichtbeleid

In de vorige paragraaf heb ik vastgesteld dat het beleid van de Belastingdienst om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten, geen schending van het gelijkheidsbeginsel hoeft op te leveren.

Deze paragraaf beschrijft de al dan niet aanwezige noodzaak tot codificatie van horizontaal toezicht. Codificatie voorziet veelal in de behoefte van burgers aan rechtszekerheid en biedt bescherming tegen onbehoorlijk overheidsoptreden. Binnen een horizontaal toezichtmodel is het echter van belang om flexibel te kunnen reageren op fiscaal gedrag van belastingplichtigen en het meest geschikte instrument te kunnen inzetten om niet-naleving tegen te gaan. Gedetailleerde vastleggingen, waarin specifiek wordt aangegeven welke reactie op welk gedrag zal volgen, helpen de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers te vergroten, maar doen afbreuk aan een flexibele uitvoeringspraktijk. In de afweging tussen de behoefte aan rechtszekerheid en bescherming tegen onbehoorlijk overheidsoptreden en de behoefte aan een flexibele uitvoeringspraktijk, rijst de vraag of codificatie van horizontaal toezicht noodzakelijk is. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

5.8 Is er een noodzaak tot codificatie van horizontaal toezicht?

5.8.1 Codificatie versus flexibele uitvoeringspraktijk

Het Nederlandse model van horizontaal toezicht is vastgelegd in gepubliceerd beleid en kent op zichzelf geen rechtstreekse wettelijke basis. Is het naast de reeds bestaande fiscale wet- en regelgeving noodzakelijk dat er aparte wet- en regelgeving voor horizontaal toezicht komt?

Een wettelijke invulling van bijvoorbeeld de convenanttermijnen (de termijnen waarbinnen convenantverplichtingen moeten worden nagekomen) zal meer rechtszekerheid geven over hoe de verplichtingen 'zo snel en zo spoedig mogelijk' moeten worden uitgelegd, maar laat vervolgens weinig ruimte voor flexibele toepassing als de praktijk daarom vraagt. Kortom, een gedetailleerde wettelijke vastlegging van horizontaal toezicht lijkt gelet op de behoefte aan een flexibele uitvoeringspraktijk, geen werkbare oplossing. Beantwoording van de vraag of er een noodzaak tot codificatie is, spitst zich naar mijn mening dan ook toe op de vraag of er in het huidige model van horizontaal toezicht voldoende rechtszekerheid en rechtsbescherming wordt geboden tegen mogelijk onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

5.8.2 Bescherming tegen onbehoorlijk overheidsoptreden

Naar mijn mening kunnen aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming ontleen aan de volgende vijf waarborgen:

- 1) het individueel convenant horizontaal toezicht;
- 2) verslagen en ander vastleggingen;
- 3) het gepubliceerde beleid over horizontaal toezicht (onder meer de *Leidraad*),
- 4) de van toepassing blijvende waarborgen op basis van reguliere fiscale wet- en regelgeving;
en
- 5) de altijd geldende algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Deze waarborgen komen hieronder één voor één aan bod, om vervolgens te beoordelen of aanvullende rechtszekerheid en rechtsbescherming in de vorm van codificatie van het horizontaal toezichtmodel noodzakelijk is.

1. Bescherming op basis van het individueel convenant horizontaal toezicht

De afspraken over horizontaal toezicht worden vastgelegd in een individueel convenant. Zoals onderbouwd in par. 5.5 kwalificeert het convenant als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst in de zin van art. 6:261 BW. Het convenant biedt belastingplichtigen naar mijn mening de meeste waarborg tegen onbehoorlijk overheidsoptreden onder horizontaal toezicht.

Hoewel convenantgeschillen die in de belastingaanslag tot uitdrukking komen (zoals de uitgevoerde visie op een voorgelegd standpunt) aan de belastingrechter kunnen worden voorgelegd, is het instellen van bezwaar tegen de aanslag niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. De kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst biedt belastingplichtigen echter een extra waarborg; waar de gedragsaspecten van horizontaal toezicht door geen enkele onafhankelijke partij worden getoetst, geeft de kwalificatie als privaatrechtelijke overeenkomst die ruimte aan de civiele rechter. Belastingplichtigen kunnen zich voor vermeend onbehoorlijk overheidsoptreden wenden tot de civiele rechter; toetsing door de civiele rechter vormt een kwaliteitstoets voor het functioneren van de Belastingdienst onder horizontaal toezicht.⁷¹⁴ Ondanks het ontbreken van codificatie biedt het convenant aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

2. Bescherming op basis van in verslagen en andere vastleggingen gemaakte afspraken

De Belastingdienst en belastingplichtigen kunnen nadere afspraken maken over bijvoorbeeld de invulling van convenantafspraken of tijdens het vooroverleg opgekomen vragen.⁷¹⁵ Aan in verslagen en andere vastleggingen door de Belastingdienst gedane toezeggingen, kunnen belastingplichtigen in rechte te beschermen vertrouwen ontleen op nakoming ervan. Van een toezegging is sprake als een belastingplichtige de Belastingdienst alle fiscaal relevante informatie heeft verschaft, die informatie juist is en de beslissing van de Belastingdienst niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wettoepassing, dat belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming mag rekenen.⁷¹⁶ Ondanks het ontbreken van codificatie bieden gedane toezeggingen aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

3. Bescherming op basis van door de Belastingdienst gepubliceerd beleid

De Belastingdienst heeft het horizontaal toezichtbeleid gepubliceerd en voor belastingplichtigen met een individueel convenant is de *Leidraad* de belangrijkste publicatie. Door publicatie is de *Leidraad* 'recht' geworden in de zin van art. 79 RO. Publicatie van het beleid geeft belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming. Ondanks het ontbreken van codificatie, biedt het gepubliceerde beleid de aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

4. Bescherming op basis van reguliere fiscale wet- en regelgeving

In de uitgangspunten van het convenant is opgenomen dat reguliere fiscale wet- en regelgeving ook onder horizontaal toezicht zonder enige beperking van toepassing blijven (**bijlage A**). Dat betekent dat ook onder horizontaal toezicht de waarborgen van traditioneel belastingtoezicht van toepassing blijven. Ik besprak al de mogelijkheid van bezwaar tegen de definitieve aanslag, waarin een uitgevoerde visie op een voorgelegd standpunt tot uitdrukking komt. Voor zover belastingplichtige in bezwaar niet het gelijk aan zijn of haar zijde heeft kunnen vinden, kan tegen de uitspraak beroep worden ingesteld bij de belastingkamer van de rechtbank (art. 26 AWR). Ook bij het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie geniet een belastingplichtige de bescherming van reguliere fiscale wet- en regelgeving (par. 6.6). Ondanks het ontbreken van codificatie, biedt reguliere fiscale wet- en regelgeving aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

5. Bescherming op basis van algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Niet alleen publiekrechtelijk handelen van de overheid is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, maar ook privaatrechtelijk handelen (art. 3:14 BW). Ondanks het ontbreken van codificatie bieden algemene beginselen van behoorlijk bestuur aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

⁷¹⁴ Vgl. A.O. Lubbers, in: CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 57: "Als partijen er samen uitkomen binnen de bandbreedte van wet- en regelgeving is dat overigens geen verkeerde zaak. Je moet echter niet in de tang van de Belastingdienst knel komen te zitten. Derhalve moet een onbelemmerde toegang tot de rechter blijven bestaan".

⁷¹⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 26.

⁷¹⁶ HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311.

De bescherming op basis van gepubliceerd beleid, vastgelegde afspraken, reguliere fiscale wet- en regelgeving evenals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, is echter niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst, maakt het echter mogelijk de toepassing ervan door de civiele rechter te laten toetsen. Ook de aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtige is dus niet verstoken van rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

De vraag is of deze rechtszekerheid en rechtsbescherming opweegt tegen de rechtszekerheid en rechtsbescherming die codificatie kan bieden. Het in detail codificeren zal een weinig flexibele uitvoeringspraktijk teweeg brengen, omdat geen enkel geval hetzelfde is. Codificatie in algemene bewoordingen zou meer rechtszekerheid en rechtsbescherming kunnen bieden, maar voor de toepassing in de rechtspraak zal alsnog een noodzakelijke vertaalslag gemaakt moeten worden. Die vertaalslag zal naar mijn mening niet veel anders zijn dan de huidige vertaalslag van gepubliceerd beleid naar de specifieke situatie van een individuele onderneming. Bovendien zal voor iedere wijziging in de codificatie de formele weg van goedkeuring door regering en Staten-Generaal moeten worden bewandeld, wat publicatie in overheidsbeleid naar mijn mening flexibeler en actueler maakt.

Zolang de Belastingdienst blijft samenwerken op basis van een individueel convenant horizontaal toezicht, nadere afspraken vastlegt, het horizontaal toezichtbeleid blijft publiceren, reguliere fiscale wet- en regelgeving evenals algemene beginselen van behoorlijk bestuur van toepassing blijven, is er naar mijn mening *geen* noodzaak tot codificatie van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel.

5.9 Deelconclusie

In het vorige hoofdstuk heb ik horizontaal toezicht geplaatst in de meer algemeen maatschappelijke ontwikkeling naar horizontalisering van de maatschappij en het recht in het bijzonder. In dit hoofdstuk ben ik nader ingegaan op *hoe* horizontaal toezicht werkt en meer specifiek op de vraag: hoe past horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijk systeem? Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van acht subdeelvragen, die ik hieronder beantwoord.

Wat is de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht?

De fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht is de AWR. Algemeen bestuursrechtelijke toezichtregels zijn te vinden in de Awb. De AWR laat deze buiten beschouwing en voorziet zelf in toezichtregels. Nadere fiscale toezichtregels zijn vooral te vinden in de artikelen 47 tot en 56 AWR en worden omschreven als de 'verplichtingen ten dienste van de belastingheffing'. De discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddunken in te richten, geeft ruimte om het toezicht te flexibiliseren en voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander.

Hoe komt een horizontaal toezichtrelatie tot stand?

Om tot een horizontaal toezichtrelatie te komen doorlopen belastingplichtigen en de Belastingdienst zeven stappen; het traject start met het in kaart brengen van het klantbeeld en eindigt als het goed is met aanpassing van het toezicht. Daar tussenin voeren belastingplichtigen en de Belastingdienst een (of meerdere) horizontaal toezichtgesprek(ken), voert de Belastingdienst een complianceverkenning uit, worden lopende fiscale problemen zoveel mogelijk opgelost, ondertekenen partijen het individueel convenant horizontaal toezicht en is er indien nodig nog ruimte om de interne en fiscale beheersing verder te verbeteren.

Wat is de basis voor fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht?

De basis voor fiscale samenwerking is het individueel convenant horizontaal toezicht. Naast algemene bepalingen over partijen, looptijd, inwerkingtreding, evaluatie en beëindiging, bestaat het convenant uit inleidende woorden om tot een effectieve en efficiënte belastingheffing te komen, uitgangspunten van de fiscale samenwerking en de convenantafspraken.

De uitgangspunten bepalen dat partijen samenwerken op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie, dat het convenant betrekking heeft op *alle* rijksbelastingen en de invordering en dat reguliere rechten en verplichtingen zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven. De convenantafspraken zijn gericht op de realisering van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen en de actualisering van het proces van belastingheffing. De convenantafspraken gaan op onderdelen verder dan het traditionele belastingtoezicht. De aanvullende verplichtingen kennen *geen* publiekrechtelijke wettelijke grondslag.

Mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijk weg publiekrechtelijke doelen realiseren?

Het ontbreken van een publiekrechtelijke wettelijke basis voor de *aanvullende* convenantverplichtingen veronderstelt een samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst. Naar de thans geldende opvattingen over samenloop (de gemeenschappelijke rechtsleer), mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen realiseren en zijn er juridische rechtsfiguren, zoals het individueel convenant horizontaal toezicht, die afhankelijk van de rechtsverhouding waarin ze worden toegepast een publiek- *dan wel* privaatrechtelijk karakter krijgen.

Hoe kan het individueel convenant horizontaal toezicht juridisch worden gekwalificeerd?

Het individueel convenant horizontaal toezicht kan juridisch worden gekwalificeerd als een ter vervulling van de publieke taak door de Belastingdienst gesloten wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261 BW). Deze kwalificatie dankt het convenant aan de meerzijdige rechtshandelingen, die bepaalbaar, afdwingbaar en wederkerig zijn.

Wat is de betekenis van de kwalificatie van het convenant voor de toepassing in de rechtspraak?

Kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is over convenantgeschillen te oordelen. Voor zover een met voldoende waarborgen en rechtsbescherming omklede publiekrechtelijke weg openstaat, dienen partijen die (eerst) te volgen.

De publiekrechtelijke weg kan openstaan bij niet-nakoming van in het convenant opgenomen verplichtingen die rechtstreeks voortvloeien uit reguliere fiscale wet- en regelgeving; zoals het binnen de wettelijke termijn indienen van de aangifte (art. 9 AWR) of het opleggen van de aanslag (art. 11 AWR). Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kunnen convenantpartijen zich voor aanvullende rechtsbescherming wenden tot de civiele rechter.

Voor geschillen over het aangaan, de nakoming van aanvullende convenantverplichtingen en de beëindiging van het convenant staat de publiekrechtelijke weg niet open. Deze geschillen kunnen worden voorgelegd aan de civiele rechter. Onrechtmatige afbreking van de convenantonderhandelingen zou in uitzonderlijke gevallen voor beide partijen kunnen leiden tot een verplichting tot schadevergoeding uit onrechtmatige daad (in de vorm van gemaakte kosten). Het onrechtmatig niet aangaan ervan door de Belastingdienst ook. Blijvende tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen kan resulteren in de ontbinding van de overeenkomst, welke in overeenstemming met de eisen van redelijkheid en billijkheid ook opgezegd kan worden. Blijvende tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen, kan in uitzonderlijke gevallen resulteren in het vergoeden van schade uit wanprestatie.

De aanvullende convenantverplichtingen moeten naar privaatrechtelijke maatstaven worden uitgelegd; naast een zuivere taalkundige uitleg is ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichtingen mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten van belang (Haviltex). Niet-aanvullende convenantverplichtingen moeten worden uitgelegd naar de regels van fiscaal publiekrecht, lees: traditioneel belastingtoezicht.

Door de privaatrechtelijke uitleg van de aanvullende convenantverplichtingen, krijgen enkele publiekrechtelijke verplichtingen een ruimere werking. Dat brengt met zich mee dat de 'resultaat- en inspanningslat' - voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst - onder horizontaal toezicht op onderdelen hoger ligt, dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Die lat ligt hoger voor wat betreft de interne en fiscale beheersing van de onderneming en het door de Belastingdienst daarop af te stemmen toezicht (*responsiviteit*), voor de wederzijdse fiscale *transparantie* in de omgang met elkaar en voor het verplicht (voor)overleggen en afstemmen van de reactie (*interactiviteit*) en de *snelheid* van handelen.

Het door belastingplichtige zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle evenals het verplicht voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten, kunnen worden aangemerkt als *resultaatverplichtingen*. Het door de Belastingdienst geven van een visie op door belastingplichtige voorgelegde standpunten ook. Het door de Belastingdienst afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de interne en fiscale beheersing van belastingplichtige evenals de convenantverplichtingen, die voor zowel belastingplichtige als de Belastingdienst zijn gericht op het bevorderen van het werken in de actualiteit (*zo spoedig mogelijk* en *in overleg*), kunnen worden aangemerkt als *inspanningsverplichtingen*. Voor zover eventuele tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen betrekking heeft op een resultaatverplichting, kan dit worden vastgesteld door het *uitblijven van resultaat*. Voor zover eventuele tekortkoming betrekking heeft op een inspanningsverplichting, is het aan gedupeerde om de *onvoldoende inspanning* aannemelijk te maken.

De belangrijkste betekenis van de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst is dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van aanvullende convenantverplichtingen naar de civiele rechter kunnen om *nakoming te eisen* en in uitzonderlijke gevallen het *vergoeden van schade*.

Voor belastingplichtige kan het op actuele basis voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten worden aangemerkt als de belangrijkste aanvullende convenantverplichting. Voor de Belastingdienst is dat het geven van een visie op de rechtsgevolgen ervan.

Een verwijtbare tekortkoming in de nakoming door belastingplichtige, zou voor de Belastingdienst in uitzonderlijke gevallen schade met zich mee kunnen brengen in de vorm van bijvoorbeeld *te weinig geheven belasting*. Een verwijtbare tekortkoming in de nakoming door de Belastingdienst, zou voor belastingplichtige in uitzonderlijke gevallen schade met zich mee kunnen brengen in de vorm van bijvoorbeeld *een misgelopen investering*. Om aan het vergoeden van schade toe te komen, is het aan gedupeerde om het causale verband tussen de geleden schade en de ingestelde schadevordering aannemelijk te maken (art. 6:98 BW); de causaliteit moet in de *niet-nakoming* zitten.

Voor het welslagen van een actie tot schadevergoeding wegens een tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen zal er sprake moeten zijn van een verwijtbare tekortkoming door de ene partij, die er de oorzaak van is dat de andere partij schade lijdt; dat zal slechts in uitzonderlijke situaties het geval zijn.

Is het beleid van de Belastingdienst om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten in strijd met het gelijkheidsbeginsel?

Als twee belastingplichtigen *feitelijk* (omdat ze beiden fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven) en *rechtens* (omdat op hen dezelfde regelgeving van toepassing is) in dezelfde positie verkeren, hebben ze in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen). Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving, kan echter een reden zijn om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant aan te gaan. Het vertrouwen in belastingplichtigen baseert de Belastingdienst op het *goede klantbeeld*. Het goede klantbeeld baseert de Belastingdienst op de *fiscale strategie*, de *interne en fiscale beheersing* en de *fiscale transparantie* van de onderneming.

Ik vind het wenselijk dat de Belastingdienst het al dan niet hebben van vertrouwen in een belastingplichtige kan objectiveren. Als twee belastingplichtigen feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkeren en de Belastingdienst kan niet objectiveren in de ene belastingplichtige wel vertrouwen te hebben en in de andere niet, dan levert dat strijd op met het materiële gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Feitelijk en rechtens gelijke gevallen, mogen slechts ongelijk worden behandeld als een objectief vast te stellen onderscheid dat rechtvaardigt.

Is er een noodzaak tot codificatie van horizontaal toezicht?

Door de combinatie van fiscale samenwerking op basis van een privaatrechtelijke overeenkomst, vastlegging van nadere afspraken, publicatie van horizontaal toezichtbeleid, de overeenkomstige toepassing van reguliere (fiscale) wet- en regelgeving evenals de altijd voor de Belastingdienst geldende algemene beginselen van behoorlijk bestuur, is er *geen* noodzaak tot codificatie van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel. Het horizontaal toezichtmodel biedt voldoende rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst; de toegang tot de civiele rechter vormt een kwaliteitstoets voor het functioneren van de Belastingdienst onder horizontaal toezicht.

5.10 Bibliografie

Literatuur

Asser/Hartkamp & Sieburgh 2012 A

Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I* 2012/14.

Asser/Hartkamp & Sieburgh 2012 B

Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-I* 2012/23.

Asser/Hartkamp & Sieburgh 2010

Asser/Hartkamp & Sieburgh, 6-III* 2010/98.

Belastingdienst, CAB

Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB). De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', 21 maart 2008, www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2013, Leidraad

Belastingdienst (2013), 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2010, Leidraad

Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)', 30 november 2010, www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 A, Bedrijfsplan

Belastingdienst 2008, 'Bedrijfsplan 2008-2012', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 B, TCF

Belastingdienst (2008), 'Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 C, Samenwerken vanuit vertrouwen

Belastingdienst 2008, 'Horizontaal toezicht. Samenwerken vanuit vertrouwen', www.belastingdienst.nl.

Berkhout en Van der Heijden 2010

T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Vertrouwen, integriteit en fiscale handhavingsconvenanten', *MBB* 2010/2, p. 60/69.

De Blicke en Van Elk 2015

J. de Blicke en M.A.C. van Elk, 'De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven', *WFR* 2015/726.

De Bont 2010

G.J.M.E. de Bont, 'Ik wil een relatie met de Belastingdienst', *NTRF* 2010-1365.

(Valerie) Braithwaite 2009

V. Braithwaite, 'Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy', Cheltenham UK, Northampton USA: Edward Elgar 2009.

CHTB 2012, Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

COSO 2004

COSO (2004), 'Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Enterprise Risk Management - Integrated Framework COSO', Jersey City, www.coso.org.

Damen 2013

Damen e.a., *Bestuursrecht*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013, vierde druk.

Van der Enden en Oenema 2013 A

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom', *WFR* 2013/430.

Van der Enden en Oenema 2013 B

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'De kracht van het convenant', *WFR* 2013/545.

Van Erp 2013

J.G. van Erp, 'Naming en shaming in het contractenrecht? Het reputatie-effect van schadevergoedingen tussen ondernemingen', in: W. van Boom, I. Giesen & A. Verheij (Eds.), *Capita Civilologie, Handboek Empirie en Privaatrecht (Civilologie)*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013, p. 337-366.

Essers 2012

P. Essers, 'Zonder inzicht in de bedrijfsprocessen van de Belastingdienst, blijft horizontaal toezicht kwetsbaar', *WFR* 2012/1546.

Essers 2009

P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12.

Feld & Frey 2007

L.P. Feld en B.S. Frey, 'Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation', *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, pp. 102-120.

Feteris 2007

M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer Fiscale Handboeken 2007.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie 2015

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Algemeen deel, Aantekening 1.4 Doel en strekking bij: art. 62 AWR (bijgewerkt tot 27 augustus 2015).

Gribnau 2015 A

J.L.M. Gribnau, 'Cooperative Compliance: some procedural tax law issues', in: R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer 2015.

Gribnau 2013 B

J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels & J.C.M. van Sonderen (red), *'k Moet eerlijk zeggen. Vriendenbundel Henk van Arendonk*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 79-101 en in bijna ongewijzigde vorm *MBB* 2013/07/08.

Gribnau 2008 A

J.L.M. Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance', *WFR* 2008/6790.

Gribnau 2007

J.L.M. Gribnau, 'Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands', *Legisprudence* 291 (2007), Vol. 1.

De Groot en Van der Enden 2010

J.I. de Groot en E.M.E. van der Enden, 'Verantwoording over interne beheersing onder horizontaal toezicht', *WFR* 2010/375.

Jettinghof 2011

A. Jettinghof, 'Wanneer en hoe procederen bedrijven?', in: M. Hertogh & H. Weijers (eds.), *Het recht van onderop. Antwoorden uit de rechtssociologie*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2011.

Hamaker 1894

H.J. Hamaker, *De tegenstelling van publiek- en privaatrecht, Overgedrukt uit de Verslagen en Mededeelingen der Koninklijke Akademie van Wetenschappen*, Amsterdam: Johannes Müller 1894.

Hamer en Van Eijdsden 2014

M.J. Hamer en J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst?', *WFR* 2014/336 (deel 1) en 366 (deel 2).

Happé en Lubbers 2014

R.H. Happé en A.O. Lubbers, '50 jaar formeel belastingrecht', *WFR* 2014/1168.

Happé 2009

R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/5.

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996, Fiscale Monografieën 77.

Van der Hoeven 1970

J. van der Hoeven, 'De magische lijn. Verkenningen op de grens van publiek- en privaatrecht', in: H.C.F. Schoordijk e.a. (red.), *Honderd Jaar rechtsleven, De Nederlandse Juristenvereniging 1870-1970*, Zwolle: Tjeenk Willink 1970.

Herreveld 2015

F.R. Herreveld, 'Legaliseer Horizontaal Toezicht', *WFR* 2015/974.

Huiskers-Stoop 2014

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *MBB* 2014-11, p. 438-459.

Huiskers-Stoop 2013 A

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *MBB* 2013/1, p. 30.

Huisman 2012

P.J. Huisman, *De bevoegdhedenovereenkomst. De overeenkomst over het gebruik van een publiekrechtelijke bevoegdheid* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2012.

Hummels 2008

E. Hummels, *De achtergrond van de beginselen van de rechtsstaat en de Rule of Law*, Zeist 2008.

Jaeger 2014

B.J.G.L. Jaeger, 'De Luxemburgse arm reikt ver, maar is (vooralsnog) niet erg dominant', *TFB* 2014/01.

Jansen 2006

P.G.M. Jansen, 'Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht', Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2006, tweede druk.

Kaptein 2003

M. Kaptein, 'De Open Onderneming: een bedrijfsethisch vraagstuk (oratie Rotterdam)', in: M. Kaptein en J. Wempe, *De Open Onderneming*, Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management (ERIM) 2003, p. 5-46.

Klein Sprokkelhorst 2009 B

A. Klein Sprokkelhorst, 'Horizontaal toezicht. Status quo van een tendens', *Belasting_magazine*, december 2009.

Lautenbag 2011

S. Lautenbag, 'Convenanten in het horizontaal toezicht', *Onderneming en Financiering* (O&F) 2011/19.

Van Leijenhorst 2008

G.J. van Leijenhorst, 'Horizontaal toezicht: De weg naar een succesvol horizontaal toezicht', *Tribuut* 2008/02.

Murphy 2005

J.E. Murphy, 'Mandavolent' Compliance', *Ethikos*, September/October 2005, p. 8 – 11 and 17.

Niesen 2009

R.E.C.M. Niesen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel', *TFB* 2009/1, p. 5-14.

Oenema 2014

M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit, 2 oktober 2014.

Oenema en Van der Enden 2013 C

M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'Het horizontale 'dreh- und angelpunkt'', *WFR* 2013/1294.

Oenema en Barmantlo 2011

M.E. Oenema en D.G. Barmantlo, 'De administratieverplichting onder het handhavingsconvenant: een rekbaar begrip?', *TFBC* 2011, nr. 1.

Van Ommeren 2012

F. van Ommeren, 'Een andere visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht. Van de 'gemene rechtsleer' naar de 'gemeenschappelijke rechtsleer', *Ars Aequi* 2012, p. 562 (AA20120562).

Van Ommeren 2010

F.J. van Ommeren, 'De bevoegdhedenovereenkomst in de Awb en de verhouding met het BW', in: T. Barkhuijsen, W. den Ouden & J.E.M. Polak (Eds.), *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2010, p. 717-735.

Perié 2014

T.G. Perié, 'Horizontaal toezicht: wat is de stand van zaken?', *Juridisch up to Date*, 6 maart 2014, nr. 5.

Poolen 2011

T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers (WLP) 2011, p. 173-184.

Scholten 1931

P. Scholten, *Algemeen Deel*, Zwolle: Tjeenk Willink 1931, digitale vindplaats: Asser/Scholten, Algemeen deel, Verhandeling, bijgewerkt tot 1 april 1974.

Six 2010

F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010 (1) 4.

Six 2004

F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004.

Starreveld, Van Leeuwen en Van Nimwegen 2002

R.W. Starreveld, O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, *Bestuurlijke informatieverzorging, Deel 1: Algemene grondslagen*, Groningen/Houten: Stenfert Kroese 2002.

Stevens 2012

L.G.M. Stevens, 'Visie op de uitvoering van en het toezicht op de belastingheffing. Notie over voor- en nadelen van horizontaal toezicht', Prinsenbeek 20 oktober 2012, www.belastingwetenschap.nl.

Stevens 2010

L.G.M. Stevens, 'Fiscale Beleidsnotities 2011', *WFR* 2010/1200.

Stevens 2006

L.G.M. Stevens, 'Spookvenanten', *WFR* 2006/455.

Tak 1997

A.Q.C Tak, *De overheid in het burgerlijk recht*, 's-Gravenhage: VUGA Uitgeverij BV 1997, p. 105-119.

Wessels 1984

B. Wessels, *Gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint BV 1984.

WRR 2013

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Toeziën op publieke belangen. Naar een verruimd perspectief op rijkstoezicht*, Amsterdam: Amsterdam University Press 2013.

Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male 2011

Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Amsterdam: Reed Business 2011.

Jurisprudentie

ABRvS 14 november 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BY3051.

ABRvS 1 december 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BO5703.

ABRvS 15 juli 2009 (uitoefening enig openbaar gezag), ECLI:NL:RVS:2009:BJ2607.

ABRvS 30 november 1995 (uitoefening enig openbaar gezag), ECLI:NL:RVS:1995:ZF1850.

Concl. A-G Wattel, 29 januari 2014, ECLI:NL:PHR:2014:53.

Concl. A-G Wattel, 21 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:CA2818.

Concl. A-G Niessen, 15 mei 2012, ECLI:NL:PHR:2012:BW7159.

Concl. A-G Wattel bij HR 21 april 2006 (uitleg transparantieovereenkomst), ECLI:NL:PHR:2006:AU4548, *NJ* 2006, 271.

EHRM 22 juni 1999 (*Della Caja en anderen tegen Italië*), nr. 46757/99, *BNB* 2002/398.

EHRM 23 februari 1995 (*Gasus*), *BNB* 1995/262.

EHRM 23 oktober 1990 (*Darby t. Zweden*), nr. 11581/85, *BNB* 1995/244.

Hof Arnhem 18 december 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BC5311.

Hof Arnhem 13 juni 2007 (Reformatio in peius), *NTFR* 2007/1194.

Hof Den Bosch 21 februari 2006, *NJF* 2006, 309.

Hof Amsterdam 1 december 1999, nr. 98/04038, *NTFR* 2000/2005.

Hof Leeuwarden 27 oktober 1978, *BNB* 1979/255.

HR 20 december 2013 (civiele kamer), ECLI:NL:HR:2013:2049.
HR 14 juni 2013 (*Beverlaap/Auping*), ECLI:NL:HR:2013:BZ4163.
HR 3 mei 2013 (*KLM/X*), ECLI:NL:HR:2013:BZ2900.
HR 5 april 2013 (*Lundiform/Mexx*), ECLI:NL:HR:BY8101.
HR 28 oktober 2011 (*Stedin/Ronde Venen*), ECLI:NL:HR:2011:BQ9854, *NJ* 2012, 685.
HR 8 juli 2011 (bevoegdheidsverdeling), ECLI:NL:HR:2011:BP3057.
HR 11 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6293.
HR 11 januari 2002 (*Berger c.s./Waterschap Peel en Maasvallei*), *AB* 2002,300.
HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0137 (doorkruising publiekrecht).
HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906 (doorkruising publiekrecht).
HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/206.
HR 7 december 2007, nr. 43 489, *LJN*: BB3465, V-N 2007/58.14, *FED* 2008/15.
HR 29 juni 2007 (*Derksen/Homburg*), ECLI:NL:HR:BA4909.
HR 19 januari 2007 (*Meyer Europe/Pontmeyer*), ECLI:NL:HR:AZ3178.
HR 6 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY9496.
HR 21 april 2006 (uitleg transparantieovereenkomst), ECLI:NL:HR:2006:AU4548, *NJ* 2006, 271.
HR 23 september 2005 (*Fair play-arrest*), ECLI:NL:HR:2005:AU3140.
HR 12 augustus 2005, *NJ* 2005, 467.
HR 20 februari 2004 (*Pensioenfonds DSM-Chemie/Fox*), ECLI:NL:HR:AO1427.
HR 12 juli 2002 (ruimere beoordelingsvrijheid gelijkheidsbeginsel), *BNB* 2002/399 en *BNB* 2002/400.
HR 27 oktober 2000 (*A c.s./Staat*), *NJ* 2001, 106.
HR 3 december 1999 (*Latour/De Bruijn*), *LJN* AA3821, *NJ* 2000, 120.
HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271.
HR 6 oktober 1999 (belang beroep), *BNB* 1999/401.
HR 17 augustus 1998, *BNB* 1999/122.
HR 17 december 1997 (afbreken onderhandelingen), *BNB* 1998, 125.
HR 12 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3328.
HR 11 oktober 1996 (*Leenders/Ubbergen*), *NJ* 1997, 165.
HR 14 juni 1996 (*MBO/Ruijters*), *NJ* 1997, 481.
HR 21 april 1995, *NJ* 1995, 437.
HR 23 december 1994, *NJ* 1995, 263.
HR 17 september 1993 (*Gerritse/Hydro Agri Sluiskil*), ECLI:NL:HR:ZC1059.
HR 14 mei 1993 (*Aruba/Playa Liquor*), *NJ* 1993, 641.
HR 28 februari 1992 (*Changoe/Staat*), *NJ* 1992, 687.
HR 2 februari 1992 (*Staat/Bolsius*), *NJ* 1993, 635.
HR 25 oktober 1991 (toepassing privaatrecht), *NJ* 1992, 299.
HR 28 maart 1990 (gebondenheid gepubliceerd beleid), *BNB* 1990/194.
HR 26 januari 1990 (*Windmill*), ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ* 1991, 393.
HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3853, *BNB* 1988/259.
HR 11 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3830, *BNB* 1988/236.
HR 23 oktober 1987 (*VSH/Shell*), *NJ* 1988, 1017.
HR 10 april 1987 (*GCN/Nieuwegein*), *NJ* 1988, 148.
HR 27 maart 1987 (*Amsterdam/Ikon*), *NJ* 1987, 727.
HR 8 januari 1986, *BNB* 1986/128.
HR 6 december 1985 (*Bodbij/Den Haag*), *NJ* 1986, 359.
HR 23 oktober 1985 (belang van doelmatige werkwijze), *BNB* 1986/158.
HR 18 juni 1982 (*Plas/Valburg*), *NJ* 1983, 723.
HR 13 maart 1981 (*Haviltex*), *NJ* 1981, 635.
HR 27 februari 1980, *NJ* 1980, 352.
HR 26 september 1979 (toezegging), ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311.
HR 16 december 1977, *NJ* 1978, 156.
HR 25 november 1977 (*Plassenschap Loosdrecht*), *NJ* 1978, 255.
HR 15 november 1957 (*Baris/Riezenkamp*), *NJ* 1958, 67.

HR 20 november 1924 (*Ostermann*), NJ 1925, 89.

HvJ EU 15 januari 2014, zaak C-176/12 (*ASM*).

HvJ EU 26 februari 2013 (*Åkerberg Fransson*), zaak C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105:BZ3811.

NO 3 juni 2005 (boekenonderzoek bij particulier), AB 2005,283.

Rb Almelo 10 mei 2006 (*Eastborn*), ECLI:RBALM:2006:AX1494.

Rb Utrecht 2 september 2004 (*Endstra*), KG-nr: 181362/KGZA 04-698/EV, LJV AQ8799.

Wet- en regelgeving

Besluit Beroep in Belastingzaken 2012 (BBB 2012), www.wetten.overheid.nl, overheidsinformatie, wet- en regelgeving.

Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB 2013), 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, Stcrt. 24 december 2013, nr. 35879.

Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB 2011), 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, Stcrt. 13 juli 2011, nr. 12570.

Besluit van 25 februari 2004 (Richtlijn Vooroverleg), nr. DGB 2003/662M.

Brief staatssecretaris van Financiën, 10 december 2012, DGB/2012/7178 M, *Kamerstukken II 2012/13*, 31 066, nr. 149.

Brief staatssecretaris van Financiën, 5 juni 2008 (fiscale behandeling woningcorporaties), nr. DGB 2008/02953, V-N 2008/31.11.

Brief staatssecretaris van Financiën, 9 juni 2006, nr. DGB 2006/3312, V-N 2006/34.2.

Brief staatssecretaris van Financiën, 8 april 2005, nr. DGB 2005/1109, *Kamerstukken II 2004/05*, 29 643, nr. 4.

Kamerstukken II 2004/2005, 29 643, nr. 4 Verslag van algemeen overleg.

Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3.

Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3.

Regeling van 21 januari 2003 (Aanwijzingen voor convenanten), nr. 03M448108, Stcrt. 2003, 18, inw.tr. 1 februari 2003.

Regeling van 18 december 1995 (Aanwijzingen voor convenanten), Stcrt. 1995, 249, inw.tr. 1 januari 1996, V-N 1996, p. 185.

Rijkswet van 13 mei 2004 (goedkeuring Twaalfde Protocol bij art. 14 EVRM), Eerste Kamer, 6 juli 2004, Stbl. 2004, 302.

Toelichtingen bij het Handvest van de Grondrechten, 14 december 2007, 2007/C 303/02, Publicatieblad van de Europese Unie, C 303/17.

Voorstel tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronisch berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst), *Kamerstukken II 2012/13*, 33 714, nr. 1.

Wet van 2 april 1991, Stb. 1991, 198, inw.tr. 1 januari 1992.

6 De inbedding van horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces

In het vorige hoofdstuk heb ik beschreven hoe horizontaal toezicht werkt, meer in het bijzonder de inbedding van horizontaal toezicht in het Nederlandse *fiscaal wettelijke systeem*. Hoewel horizontaal toezicht geen zelfstandige fiscaal wettelijke basis kent, is het belastingrecht zodanig vorm gegeven, dat de Belastingdienst op grond van zijn discretionaire bevoegdheid om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddenken in te richten, beleidsregels mag ontwikkelen. Algemene regels over horizontaal toezicht zijn te vinden in gepubliceerd beleid, terwijl individuele afspraken worden vastgelegd in een convenant. Door de publicatie van het beleid is de Belastingdienst aan de inhoud ervan gebonden. Aan het als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst te kwalificeren convenant is niet alleen de Belastingdienst, maar ook belastingplichtige gebonden. Deze wederzijdse gebondenheid vormt de basis voor fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht.

Ook dit hoofdstuk gaat over *hoe* horizontaal toezicht werkt, maar meer in het bijzonder over de inbedding in het *fiscale uitvoeringsproces*. Centraal staat de vraag hoe horizontaal toezicht past in het fiscale uitvoeringsproces en in hoeverre het Nederlandse model voldoet aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden. In dit hoofdstuk ga ik nader in op de totstandkoming van convenantaangiften (par. 6.1), de toetsing ervan (par. 6.2), het gebruik door de Belastingdienst van onder het convenant verkregen informatie (par. 6.3), de invordering van convenantaanslagen (par. 6.4), het herstel van fouten in convenantaangiften (par. 6.5), het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie (par. 6.6) en de toetsing aan de theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken (par. 6.7). In paragraaf 6.8 sluit ik af met een deelconclusie.

Waar mijns inziens van toegevoegde waarde, heb ik wederom uitspraken opgenomen uit de interviews met financieel/fiscaal verantwoordelijken van middelgrote ondernemingen (zie tevens par. 2.1.3). De uitspraken gelden niet voor de gehele populatie middelgrote ondernemingen, maar geven een beeld over hoe de geïnterviewden het fiscale uitvoeringsproces onder horizontaal toezicht ervaren.

6.1 De totstandkoming van een convenantaangifte

In deze paragraaf ga ik nader in op de totstandkoming van een convenantaangifte. Onder horizontaal toezicht neemt het houden van vooroverleg een belangrijke plaats in, ook bij de totstandkoming van de aangifte.⁷¹⁷

Het *Besluit Fiscaal Bestuursrecht 2013 (BFB 2013)* omschrijft het houden van vooroverleg als het overleg tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige, dat leidt tot een standpuntbepaling over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast en waarmee vooruitgelopen wordt op de heffing of de uitvoering van andere aan de Belastingdienst opgedragen taken.⁷¹⁸ Het houden van vooroverleg is niet alleen mogelijk onder horizontaal toezicht, maar ook onder traditioneel belastingtoezicht. Onder traditioneel belastingtoezicht is het houden van vooroverleg echter vrijblijvend, terwijl dat onder horizontaal toezicht een verplichting is; dat volgt uit het convenant.

In deze paragraaf ga ik nader in op het houden van vooroverleg, het voorleggen van vragen aan de Belastingdienst, de ruimte voor fiscale grensverkenning en het geven van antwoord.

Ik behandel de volgende subdeelvraag:

6.1 Hoe komt een convenantaangifte tot stand?

⁷¹⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁷¹⁸ BFB 2013, par. 3.

6.1.1 Het houden van vooroverleg

Onder traditioneel belastingtoezicht is een belastingplichtige - behoudens in de situatie van het hierna nog te bespreken art. 10a AWR - alleen gehouden informatie te verstrekken als de Belastingdienst daarom vraagt.⁷¹⁹ Onder horizontaal toezicht moet een belastingplichtige zelf initiatief nemen om informatie te verstrekken. Uit het convenant volgt dat een belastingplichtige ruimhartiger moet omgaan met het verstrekken van informatie; de lat voor overleg en transparantie ligt hoger dan onder traditioneel toezicht (par. 5.6.1.2). De intensiteit van het vooroverleg hangt samen met bij de Belastingdienst aanwezige informatie over belastingplichtige en de kwaliteit van ingediende belastingaangiften.⁷²⁰ Hieronder ga ik nader in op de traditionele manier van informatieverstrekking 'op verzoek', de traditionele informatieverstrekking 'op eigen initiatief' en de horizontale informatieverstrekking 'op eigen initiatief'. Voor de goede orde merk ik op dat de traditionele wijze van informatieverstrekking via de convenantbepaling dat rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven (par. 5.3.1.2), ook van toepassing is in een horizontaal toezichtssituatie.

6.1.1.1 Traditionele informatieverstrekking op verzoek

Onder traditioneel belastingtoezicht hebben belastingplichtigen enerzijds een *actieve* informatieplicht, op grond waarvan ze gehouden zijn op verzoek van de Belastingdienst gegevens en inlichtingen te verstrekken, en anderzijds een *passieve* informatieplicht, op grond waarvan ze - eveneens op verzoek - gehouden zijn om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers met fiscaal relevante gegevens (zoals computerbestanden) voor raadpleging beschikbaar te stellen (art. 47 AWR). Wanneer een belastingplichtige niet of niet volledig aan een informatieverzoek voldoet, *kan* de Belastingdienst dat bij voor bezwaar vatbare informatiebeschikking vaststellen (art. 52a AWR).⁷²¹ In die beschikking verzoekt de Belastingdienst nogmaals om de gevraagde informatie en wijst op eventuele consequenties, zoals omkering en verzwaring van de bewijslast, als niet aan het verzoek wordt voldaan (art. 25, lid 3, AWR). Het is aan de Belastingdienst om al dan niet een informatiebeschikking vast te stellen, of al dan niet tot omkering en/of verzwaring van de bewijslast over te gaan. Gebruik van de term *kan* impliceert een discretionaire bevoegdheid voor de Belastingdienst.

Voor zover de Belastingdienst een informatiebeschikking vaststelt, kan belastingplichtige daartegen bezwaar instellen. Wanneer belastingplichtige de bezwaartermijn ongebruikt laat verstrijken, kan de Belastingdienst tot omkering en verzwaring van de bewijslast overgaan. Door bezwaar in te stellen schort belastingplichtige de verplichting om gevraagde informatie te verstrekken op; het bezwaar heeft schorsende werking.⁷²² In bezwaar beoordeelt de Belastingdienst of de informatiebeschikking in redelijkheid tot stand heeft kunnen komen.⁷²³ Is dat het geval, dan blijft de informatiebeschikking in stand en kan belastingplichtige eventueel beroep instellen bij de belastingkamer van de rechtbank.⁷²⁴ Wanneer de belastingrechter de informatiebeschikking onrechtmatig acht, zal hij deze vernietigen. Belastingplichtige is dan niet langer gehouden aan het verzoek te voldoen.

Acht de rechter de beschikking rechtmatig, dan krijgt belastingplichtige behoudens 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht' een nadere termijn om alsnog aan het verzoek te voldoen (art. 27e, lid 2, AWR).⁷²⁵

⁷¹⁹ De inspecteur kan van deze bevoegdheid gebruik maken, totdat een zaak onder de belastingrechter is. Zodra dat het geval is, kan alleen de belastingrechter de belastingplichtige nog om op de zaak betrekking hebbende informatie vragen. HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, r.o. 4.5.

⁷²⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

⁷²¹ Wet van 27 mei 2011 (Wet rechtsbescherming met betrekking tot administratieve verplichting en controlehandelingen van de fiscus), *Kamerstukken* 2010/11, nr. 30 645, Stb. 2011, 265, iwtr. 1 juli 2011.

⁷²² M. Muller, 'Facelift van het initiatiefvoorstel over rechtsbescherming bij controlehandelingen', *WFR* 2010/42, par. 3.2.

⁷²³ Als onverwijld spoed gelet op de betrokken belangen dat vereist, kan zodra tegen de beschikking bezwaar is ingesteld de voorzieningenrechter van de rechtbank die in de hoofdzaak bevoegd kan worden, op verzoek een voorlopige voorziening treffen (art. 8:81 Awb). Dit is de bestuursrechtelijke variant van het civiele kort geding.

⁷²⁴ Bij spoedeisend belang kan de belastingrechter de procestermijnen inkorten en de zaak versneld behandelen (art. 8:52 Awb). Ook kan de voorzieningenrechter van de rechtbank verzocht worden een voorlopige voorziening te treffen (art. 8:81 Awb).

⁷²⁵ Nota van Wijziging, *Kamerstukken* II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11: "Wanneer de rechter van mening is dat sprake is van een rechtmatig verzoek stelt hij een termijn waarin alsnog aan dit verzoek kan worden voldaan tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht."

Een verwijt tot onredelijk gebruik van procesrecht zal naar mijn mening niet gauw aanwezig worden geacht. Daarvoor zou bijvoorbeeld sprake moeten zijn van een evident kansloos bezwaar en/of beroep, dat welbewust wordt gevoerd om tijd te winnen of om de Belastingdienst te hinderen bij zijn heffingstaak. In dergelijke gevallen krijgt belastingplichtige geen nadere termijn om aan het verzoek te voldoen en moet de gevraagde informatie per omgaande worden verstrekt.⁷²⁶

Indien de Belastingdienst geen informatiebeschikking vaststelt, laat hij de mogelijkheid tot omkering en verzwaring van de bewijslast ongebruikt voorbijgaan.⁷²⁷ De bewijslast kan dan nog wel worden omgekeerd en verzaamd wegens het niet doen van de vereiste aangifte (art. 25, lid 3, AWR). Ook kan de Belastingdienst de gevraagde informatie op verbeurte van een dwangsom via de civiele rechter proberen af te dwingen (art. 52a, lid 4, AWR jo art. 78 Rv). Omdat de gevraagde informatie niet alsnog langs publiekrechtelijke weg verkregen kan worden – eventuele omkering en verzwaring van de bewijslast leidt er niet toe dat de gevraagde informatie alsnog wordt verkregen – wordt de publiekrechtelijke weg niet op onaanvaardbare wijze doorkruist.⁷²⁸ De publiekrechtelijke weg biedt in dit geval onvoldoende rechtsbescherming, omdat deze in procedurele zin niet hetzelfde kan bieden als de privaatrechtelijke⁷²⁹; in dergelijke gevallen mag de Belastingdienst de civielrechtelijke weg bewandelen.⁷³⁰

6.1.1.2 Traditionele informatieverstrekking op eigen initiatief

Naast de traditionele informatieverstrekking op verzoek, kent de Nederlandse belastingwetgeving sinds 1 januari 2012 ook een traditionele informatieverstrekking op eigen initiatief. Op grond van art. 10a AWR is een belastingplichtige gehouden om, bij AMVB voorgeschreven gevallen, de Belastingdienst *uit eigen beweging* te informeren over onjuistheden of onvolledigheden in eerder verstrekte fiscaal relevante gegevens en inlichtingen. Een AMVB is een wet in materiële zin. Dat betekent dat een AMVB niet door toedoen van de regering en Staten-Generaal tot stand is gekomen (zoals bij wetten in formele zin), maar wel het karakter draagt van een algemeen verbindend voorschrift; een voor alle burgers geldende normstellende maatregel, waarvan de naleving krachtens de wet kan worden afgedwongen (par. 5.1.1, *figuur 8*). In een AMVB wordt de inhoud van een formele wet - in dit geval art. 10a AWR - nader uitgewerkt.

Op grond van art. 10a AWR moet een belastingplichtige - wanneer hem of haar na indiening van een aangifte informatie ter beschikking komt, die van de ingediende aangifte afwijkt - de Belastingdienst uit eigen beweging informeren. Vooralsnog is de verplichting beperkt tot de volgende vier gevallen:

- 1) informatie bij een ondernemer voor de inkomstenbelasting met betrekking tot de verklaring: uitsluitend zakelijk gebruik van een bestelauto⁷³¹ (art. 12bis UB IB 2001);
- 2) informatie bij een werknemer of inhoudingsplichtige over de verklaring: geen privégebruik bestelauto⁷³² (art. 8 en 9 UB LB 1965);
- 3) informatie bij een btw-ondernemer over een suppletie (aanvulling) voor de omzetbelasting⁷³³ (art. 15 UB OB 1968); en

⁷²⁶ Nota van Wijziging, *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 11: "Indien dergelijke bedoelingen blijken, is er naar het oordeel van de indieners geen aanleiding om de informatieplichtige nogmaals in de gelegenheid te stellen om te voldoen aan een rechtmatig informatieverzoek".

⁷²⁷ Muller 2010, par. 3.3.

⁷²⁸ Zie HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0137, HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906 en HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ 1991*, 393 (*Windmill*).

⁷²⁹ Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male 2011, Hoofdstuk 15: Rechtsbescherming door de burgerlijke rechter, p. 708. Zie tevens HR 28 februari 1992, *NJ 1992*, 687 en HR 25 november 1977, *NJ 1978*, 255 (*Plassenschap Loosdrecht*).

⁷³⁰ Nota van Wijziging, *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 11: "Voor de inspecteur blijft de kort-geding-procedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer iedere medewerking wordt geweigerd".

⁷³¹ In art. 12bis UB IB 2001 zijn regels opgenomen over wanneer een IB-ondernemer de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto moet afgeven en intrekken. Als een IB-ondernemer informatie heeft over privé-gebruik van een bestelauto waarvoor een verklaring uitsluitend zakelijk gebruik is afgegeven, dan moet de ondernemer de verklaring intrekken en mededeling doen aan de Belastingdienst.

⁷³² In art. 8 en 9 UB LB 1965 zijn regels opgenomen over wanneer een werknemer de verklaring geen privé-gebruik bestelauto moet intrekken, alsmede wanneer de inhoudingsplichtige de Belastingdienst moet melden dat de werknemer de verklaring ten onrechte nog niet heeft ingetrokken.

⁷³³ Tot 1 januari 2012 bestond er geen wettelijke plicht tot het doen van een suppletieaangifte voor de omzetbelasting. Een suppletieaangifte werd aangemerkt als vrijwillige verbetering of een verzoek om een naheffingsaanslag omzetbelasting op te leggen. Met ingang van 1 januari 2012 is voor vijf voorbije kalenderjaren een suppletieplicht opgenomen in art. 15 UB. OB 1968. Op grond van art. 10a AWR zijn btw-ondernemers op straffe

- 4) informatie bij erfgenamen over in het buitenland opgekomen en voor de erfbelasting te verantwoorden vermogensbestanddelen in het kader van de zogenoemde *Edelweiss-route*⁷³⁴ (art. 10c UB SW 1956).

De vier gevallen hebben volgens de Belastingdienst gemeen dat belastingplichtige bij uitstek bekend is met de informatie en dat onjuistheden of onvolledigheden voor belastingplichtige eenvoudig te constateren zijn.⁷³⁵ Voor het niet-nakomen van de informatieverplichting kan een vergrijpboete worden opgelegd van maximaal 100% van de belasting die, ten gevolge van het niet-verstrekken van de informatie, niet is of zou zijn geheven (art. 10a, lid 3 AWR).⁷³⁶ Dat kan leiden tot dubbele vergrijpboetening: één voor het niet-nakomen van de informatieverplichting en één voor het onjuist doen van - bijvoorbeeld - aangifte omzetbelasting (art. 67f AWR). Het totaal van de vergrijpboetes mag echter volgens door de Belastingdienst gepubliceerd beleid, het maximum van de hoogst beboetbare gedraging niet te boven gaan.⁷³⁷

6.1.1.3 Horizontale informatieverstrekking op eigen initiatief

Onder traditioneel belastingtoezicht zijn belastingplichtigen dus op verzoek en in enkele gevallen uit eigen beweging verplicht om de Belastingdienst van fiscaal relevante informatie te voorzien. Anders dan onder traditioneel belastingtoezicht, is een aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming gehouden vooroverleg te voeren en ruimhartiger om te gaan met het verstrekken van informatie; de lat voor overleg en transparantie ligt hoger dan onder traditioneel belastingtoezicht (par. 5.6.1.2). Partijen moeten onder meer vooroverleg houden als de fiscale kwalificatie van feiten en/of de interpretatie van het (belasting)recht aangaande die feiten, niet duidelijk is. Dat volgt uit het convenant. De belangrijkste functie van het vooroverleg is dat zowel de Belastingdienst als de onderneming beter weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn.⁷³⁸ Daarnaast helpt het houden van vooroverleg de Belastingdienst om het klantbeeld actueel te houden. Bovendien helpt het houden van vooroverleg om het voor de horizontaal toezichtrelatie van belang zijnde vertrouwen te onderhouden; overleg geeft wederzijds inzicht in de houding, het gedrag en de motieven voor het handelen van de ander. Ter illustratie dient de volgende uitspraak:

Uit de interviews:

"Die KC vind ik gewoon een prima iemand. (...) Wij zijn ervan overtuigd dat het iemand is, die er niet op uit is om maximaal te plukken van een belastingplichtige, maar een reële naleving. En als wij iets over de kop zouden zien, en het is in het voordeel, dan zegt hij het ook. Kijk, op die manier, heb ik geen enkele aarzeling. (...) Hij is pragmatisch en denkt gewoon mee. Kan het niet, dan zegt hij het ook. Dan leggen wij graag alles voor."

6.1.2 Het voorleggen van vragen aan de Belastingdienst

Zowel onder horizontaal als traditioneel belastingtoezicht kan een belastingplichtige de Belastingdienst vragen stellen over de toepassing van fiscale wet- en regelgeving. Onder traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst zich op grond van gepubliceerd beleid verplicht tot het geven van antwoord op voorgelegde *rechtsvragen*.⁷³⁹

van een boete verplicht de Belastingdienst uit eigen beweging 'tijdig' over een suppletie in de omzetbelasting te informeren. Als tijdig kan worden aangemerkt de periode totdat de Belastingdienst met de aanvullende informatie bekend is of zal worden (art. 15, lid 2, UB OB 1968).

⁷³⁴ De navorderingstermijn in buitensituaties bedraagt in beginsel twaalf jaar (art. 16, lid 4, AWR). Een belastingplichtige met een buitenlandse bankrekening kon in zijn testament opnemen dat de executeur de erfgenamen pas na twaalf jaren over de bankrekening mocht informeren. Het gevolg was dat de navorderingstermijn voor de erfbelasting was verstreken. Met ingang van 1 januari 2012 wordt deze zogeheten Edelweissroute tegengegaan door voor de erfbelasting in buitensituaties een onbeperkte navorderingstermijn te hanteren (art. 66, lid 3, SW). Op grond van art. 10a AWR zijn erfgenamen op straffe van een boete verplicht de Belastingdienst uit eigen beweging 'tijdig' over een buitenlandse erfenis te informeren. Als tijdig kan worden aangemerkt de periode totdat de Belastingdienst met de buitenlandse vermogensbestanddelen bekend is of zal worden (art. 10c, lid 1, UB SW 1956).

⁷³⁵ *Kamerstukken II 2011/12 (Overige fiscale maatregelen 2012)*, 33 004, nr. 3, MvT, p. 18.

⁷³⁶ Het informeren dient in de gevallen 1), 2) en 4) te geschieden via de langs elektronische weg voorgeschreven modelformulieren en in geval 3) op door de inspecteur voorgeschreven wijze. Zie art. 8, lid 2, UB LB 1965, art. 9, lid 3, UB LB 1965, art. 15, lid 3, UB OB 1968 en art. 10c, lid 2, UB SW 1956. De enkele mededeling tijdens een vooroverleg (onder horizontaal dan wel traditioneel belastingtoezicht) kwalificeert derhalve niet.

⁷³⁷ Par. 28a, lid 1, BBBB 2014.

⁷³⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁷³⁹ BFB 2013, par. 2.3.

Rechtsvragen zijn vragen over de uitleg van het recht. Het gaat om vragen zoals de Hoge Raad die beantwoordt. Rechtsvragen komen niet veel voor. Op *feitelijke* vragen - vragen over een bepaald feitencomplex: wat is de casus? - hoeft de Belastingdienst onder traditioneel belastingtoezicht geen antwoord te geven. Evenmin hoeft de Belastingdienst antwoord te geven op rechtsvragen die betrekking hebben op fiscale grensverkenning of strijd opleveren met de verschuldigde goede trouw aan internationale betrekkingen.

Onder horizontaal toezicht is een belastingplichtige op grond van het convenant verplicht om (*fiscaal*) *relevante standpunten* voor te leggen en is de Belastingdienst verplicht daarop een visie te geven (een standpuntbepaling). Fiscaal relevante standpunten hebben niet alleen betrekking op *rechtsvragen*, maar ook op *feitelijke vragen*. Onder horizontaal toezicht moeten belastingplichtigen meer vragen voorleggen, maar moet de Belastingdienst ook op meer vragen antwoord geven; belastingplichtigen hebben onder horizontaal toezicht meer 'recht op antwoord'. Hieronder ga ik nader in op het voorleggen van vragen onder traditioneel en horizontaal belastingtoezicht.

6.1.2.1 Het voorleggen van vragen onder traditioneel belastingtoezicht

Voor traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst het stellen van vragen vastgelegd in gepubliceerd beleid. Het *BFB 2013* bepaalt dat belastingplichtigen onder traditioneel belastingtoezicht alleen *rechtsvragen* kunnen voorleggen en omschrijft dat als een individuele vraag⁷⁴⁰:

- die in het belastingdienstbrede toezichtproces opkomt (bijvoorbeeld bij de heffing, inning, controle, het vooroverleg of bij de behandeling van bezwaarschriften);
- waarop in de wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden; en
- waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom zou moeten worden opgevat als nieuw beleid.

Het voorleggen van rechtsvragen moet voldoen aan de volgende eisen⁷⁴¹:

- het verzoek moet schriftelijk worden ingediend;
- het moet een omschrijving bevatten van de kwestie waarover het standpunt wordt gevraagd, inclusief de vermelding van fiscaal relevante feiten en omstandigheden, en
- het verzoek moet een duidelijke en eenduidige conclusie bevatten ten aanzien van de fiscale gevolgen van het voorgelegde standpunt.

De inspecteur van de Belastingdienst legt een binnengekomen rechtsvraag voor aan de kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing.⁷⁴² Het voor de inspecteur bindende antwoord van de kennisgroep leidt tot een standpuntbepaling over de wijze waarop het recht in het specifieke geval moet worden toegepast.⁷⁴³ Mag een belastingplichtige redelijkerwijs aannemen dat de Belastingdienst een weloverwogen standpunt heeft ingenomen, dan geniet hij een in rechte te beschermen vertrouwen op nakoming van de gedane toezegging.⁷⁴⁴ Van een toezegging is sprake als een belastingplichtige de Belastingdienst alle fiscaal relevante informatie heeft verschaft, die informatie juist is en de beslissing van de Belastingdienst niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing, dat belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming mag rekenen.⁷⁴⁵ Voor zover sprake is van een toezegging mag belastingplichtige op nakoming daarvan rekenen, is er sprake van *rechtsgevolg* en derhalve van een beschikking in de zin van art. 1:3, lid 2, Awb.⁷⁴⁶

⁷⁴⁰ BFB 2013, par. 2.2.

⁷⁴¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37, o.v.n. het format uit de Richtlijn Vooroverleg en BFB 2011. Naar ik aanneem doelt de *Leidraad* met de Richtlijn Vooroverleg op het Besluit van 25 februari 2004, nr. DGB 2003/6662M over: Vooroverleg, de behandeling van rechtsvragen en fiscaal uitvoeringsbeleid. Een bijlage bij dat besluit geeft schematisch weer hoe de Belastingdienst met vragen van belastingplichtigen omgaat. De inhoud van dat besluit is bij besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/265M, Stcrt. 13 april 2011, nr. 6414 opgegaan in het toenmalige BFB 2011. Vgl. ook art: 4:2 Awb voor de vereisten van een aanvraag tot het nemen van een beschikking.

⁷⁴² BFB 2013, par. 2.3.

⁷⁴³ BFB 2013, par. 3.

⁷⁴⁴ HR 13 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4179, *BNB* 1990/119 en HR 17 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2996, *BNB* 2003/188.

⁷⁴⁵ HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311.

⁷⁴⁶ Vgl. De Blicke 2013, p. 22.

6.1.2.2 Het voorleggen van vragen onder horizontaal toezicht

Op grond van het convenant is een belastingplichtige onder horizontaal toezicht verplicht om ingenomen of in te nemen fiscaal relevante standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen.⁷⁴⁷ Fiscaal relevante standpunten omvatten niet alleen rechtsvragen, maar ook feitelijke vragen. Of fiscale standpunten relevant zijn wordt bepaald door de aard en de financiële omvang van het standpunt evenals de complexiteit van toepasselijke wet- en regelgeving.⁷⁴⁸ Bij de aard en financiële omvang gaat het volgens de *Leidraad* om relevantie in kwantitatieve zin. De *Leidraad* legt niet uit wat daaronder moet worden verstaan, maar aannemelijk is dat het gaat om: voor een onderneming relatief grote investeringen met relatief omvangrijke fiscale consequenties (zoals omvangrijke fiscale kosten en/of opbrengsten). Bij de complexiteit van wet- en regelgeving gaat het bijvoorbeeld om investeringen ten aanzien waarvan toepasselijke (fiscale) wet- en regelgeving ingewikkeld of onduidelijk is. Ik geef enkele voorbeelden van - aan vakliteratuur ontleende - fiscaal relevante standpunten⁷⁴⁹:

- BV X heeft een vordering op haar dochtermaatschappij afgewaardeerd, omdat deze verliesgevend was, terwijl het op grond van HR 9 mei 2008, nr. 43 849, *BNB* 2008/191 (onzakelijke geldlening) denkbaar is dat de inspecteur de afwaardering niet in aftrek zal toestaan.
- BV X heeft de kosten van een *due diligence*-onderzoek voor de aankoop van een deelneming ten laste van de winst gebracht, omdat op het moment van maken van de kosten nog niet zeker was of de deelneming zou worden aangekocht, terwijl waarschijnlijk is dat de kosten door de inspecteur zullen worden aangemerkt als niet-aftrekbare kosten ter zake van de verwerving van een deelneming (art. 13, lid 1, Wet Vpb).
- BV X heeft de kosten van de belastingadviseur, minus een aan de werkzaamheden voor de directeur-groootaandeelhouder toegerekend bedrag van € 600, ten laste van de winst gebracht, terwijl de inspecteur de splitsing mogelijk niet juist vindt en naar verwachting een groter deel aan de werkzaamheden voor de directeur-groootaandeelhouder zal willen toerekenen.

Een belastingplichtige onder horizontaal toezicht is op grond van het convenant verplicht om dergelijke kwesties aan de Belastingdienst voor te leggen. De volgende uitspraken geven enige beleving aan het voorleggen van fiscale kwesties aan de Belastingdienst.

Uit de interviews met MGO:

"Misschien weet ik niet helemaal tot het einde wat de consequenties zijn van het overleggen van deze informatie, maar we zijn op zo'n manier met elkaar in gesprek, dat het gewoon moet kunnen."

Uit de interviews:

"Bijvoorbeeld, ik ben vorig jaar met twee inspecteurs van de Belastingdienst (...) heb ik een rondleiding gegeven van MGO. (...) En dan is het bekend. Als ik praat over (...) dan weten ze waar het over gaat. (...) Ze gaan altijd vragen. (...) En toen op een bepaald moment heb ik gezegd, als ik een keer een halve dag investeer om het te laten zien, dan ben ik van alle vragen af. (...) Nu heb ik met de Belastingdienst afgesproken, bijvoorbeeld als straks de nieuwbouw geopend wordt, dan ga ik samen, dan rijd ik ze rond. En dan ter plekke praat ik over een stukje BTW-teruggave over de aanbouwkosten (...)."

Het voorleggen van fiscaal relevante standpunten moet zoveel mogelijk in de actualiteit gebeuren, maar in elk geval *voor of uiterlijk op het moment* van indienen van de convenantaangifte.⁷⁵⁰ Het voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten moet net als onder traditioneel belastingtoezicht voldoen aan de volgende eisen⁷⁵¹:

⁷⁴⁷ **Bijlage A**, onder 2: afspraken.

⁷⁴⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁷⁴⁹ P.G.H. Albert, 'Metatoezicht: belastingadviseur wordt verlengstuk van de Belastingdienst', *NTR* 2009-282, par. 2.

⁷⁵⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁷⁵¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37, o.v.n. format Richtlijn Vooroverleg en BFB 2011. Zie ook art. 4:2 Awb.

- het verzoek moet schriftelijk worden ingediend;
- het moet een omschrijving bevatten van de kwestie waarover een antwoord wordt gevraagd, inclusief de vermelding van fiscaal relevante feiten en omstandigheden, en
- het verzoek moet een duidelijke en eenduidige conclusie bevatten ten aanzien van de fiscale gevolgen van het voorgelegde standpunt.

Belastingplichtige moet bij het voorleggen van een standpunt actief inzicht verschaffen in alle fiscaal relevante feiten en omstandigheden en ook haar eigen visie geven op de rechtsgevolgen.⁷⁵² De Belastingdienst moet vervolgens - in overleg met belastingplichtige - zoeken naar een oplossing die past binnen toepasselijke fiscale wet- en regelgeving en in overeenstemming is met het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst (eenheid van beleid en uitvoering).⁷⁵³ Bij het zoeken naar een oplossing moeten partijen zich inleven in elkaars positie (wederzijds begrip) en steeds een zodanige voorstelling van zaken geven (wederzijdse transparantie) dat het overleg niet meer hoeft te omvatten dan de bespreking van zuivere (rechts)vragen, waarna snelle afhandeling mogelijk is.

Het voorleggen van feitelijke vragen kent geen publiekrechtelijke wettelijke basis. Evenmin heeft de Belastingdienst zich in gepubliceerd beleid verplicht om feitelijke vragen te beantwoorden. Het voorleggen van feitelijke vragen volgt uit de aanvullende privaatrechtelijke convenantverplichtingen. Het voorleggen van feitelijke vragen moet derhalve naar privaatrechtelijke maatstaven worden uitgelegd; er is sprake van de voldoening aan een wederkerige convenantverplichting, oftewel er is sprake van nakoming (art. 6:261 BW).

6.1.2.2.1 Het ten onrechte (niet) voorleggen van fiscaal relevante standpunten

Het is aan belastingplichtige om in te schatten of fiscale standpunten relevant zijn en of er een verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan.⁷⁵⁴

De onderneming kan een juiste inschatting maken door relevante standpunten voor te leggen waarover inderdaad verschil van inzicht bestaat. Maar de onderneming kan ook een onjuiste inschatting maken, door niet-relevante standpunten voor te leggen of standpunten voor te leggen waarover geen verschil van inzicht bestaat.

Deze onjuiste inschatting zal de onderneming niet gauw kwalijk worden genomen; het ten onrechte voorleggen van fiscaal niet-relevante standpunten of standpunten waarover geen verschil van inzicht bestaat, heeft geen invloed op de totstandkoming van een juiste belastingheffing.

De onderneming kan echter ook een onjuiste inschatting maken door fiscaal relevante standpunten niet voor te leggen, waar dat (achteraf gezien) wel had moeten. Dat vormt geen probleem zolang de aangifte waarin het standpunt tot uitdrukking komt nog niet is ingediend. Dan is herstel nog mogelijk. Dat vormt ook geen probleem als de onderneming niet twijfelde over een verschil van inzicht en dat (achteraf gezien) ook niet had hoeven doen, omdat er op dat moment geen verschil van inzicht te verwachten was. Het vormt echter wel een probleem als de onderneming niet twijfelde over een verschil van inzicht, maar dat (achteraf gezien) wel had moeten doen, omdat er een verschil van inzicht bleek te bestaan. De onderneming kan (ernstige) onzorgvuldigheid of grove schuld verweten worden. Kwalijker is echter nog de situatie, waarin een onderneming wel twijfelde over een verschil van inzicht, maar bewust het risico heeft genomen om met niet-voorleggen weg te komen (voorwaardelijk opzet) of de situatie waarin de onderneming weet dat er verschil van inzicht bestaat, maar er toch bewust voor kiest niet voor te leggen (opzet).

Zie onderstaand een overzicht naar verwijtbaarheid van het (niet) voorleggen van fiscaal relevante standpunten.

⁷⁵² **Bijlage A**, onder: 2. afspraken.

⁷⁵³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

⁷⁵⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

Tabel 29: Overzicht verwijtbaarheid (niet) voorleggen fiscaal relevante standpunten

Verwijtbaar	Niet verwijtbaar
Het niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten, omdat de onderneming niet twijfelde over een verschil van inzicht, maar dat (achteraf gezien) wel had moeten doen ((ernstige) onzorgvuldigheid of grove schuld)	Het voorleggen van fiscaal niet-relevante standpunten of het voorleggen van standpunten, waarover geen verschil van inzicht blijkt te bestaan (niet van invloed op een juiste belastingheffing)
Het niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten, terwijl de onderneming twijfelde over een verschil van inzicht, maar bewust het risico heeft genomen om met niet-voorleggen weg te komen (voorwaardelijk opzet)	Het niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten, zolang de aangifte waarin deze tot uitdrukking moeten komen nog niet is ingediend (herstelbaarheid)
Het niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten, terwijl de onderneming weet dat er een verschil van inzicht bestaat, maar er desondanks voor kiest om met niet-voorleggen weg te komen (opzet)	Het niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten, omdat de onderneming niet twijfelde over een verschil van inzicht en dat (achter gezien) ook niet had hoeven doen (geen inzichtverschil)

6.1.2.2.2 Het gevolg van het ten onrechte (niet) voorleggen in de rechtspraak

De vraag rijst of het onder horizontaal toezicht niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten, waar dat (achteraf gezien) wel had gemoeten, kan resulteren in de oplegging van een fiscale boete of tot de toepassing van andere fiscale sanctiemaatregelen. Om dit vraagstuk wat minder abstract te behandelen, bespreek ik een casus.

Casus:

Na de indiening van de aangifte vennootschapsbelasting, constateert BV X dat zij een fiscaal relevant standpunt ten onrechte niet aan de Belastingdienst heeft voorgelegd. Ten tijde van de indiening van de aangifte meent BV X juist te handelen. De definitieve aanslag is nog niet opgelegd.

Vraag:

Kan het ten onrechte niet-voorleggen van het fiscaal relevante standpunt door BV X leiden tot fiscale boeteoplegging of de toepassing van andere fiscale sanctiemaatregelen?

Antwoord:

De *verplichting* om fiscaal relevante standpunten voor te leggen volgt uit het convenant. Nakoming van de convenantverplichting om fiscaal relevante standpunten voor te leggen, is mogelijk voor of uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte.⁷⁵⁵ Het ten onrechte niet-tijdig voorleggen van een fiscaal relevant standpunt levert *niet-nakoming* van de convenantverplichting op.

Kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst, betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is om over de niet-nakoming te oordelen. Voor zover de publiekrechtelijke weg openstaat, moet die (eerst) worden bewandeld. Bewandeling van de publiekrechtelijke weg omvat tevens de bewandeling van de strafrechtelijke weg. Immers, ook voor het opleggen van een boete of het treffen van andere fiscale sanctiemaatregelen dient er een publiekrechtelijke wettelijke grondslag te zijn; art. 16 GW bepaalt dat geen feit strafbaar is dan 'uit kracht van een daaraan voorafgegane wettelijke strafbepaling'. De terminologie 'uit kracht van een wettelijke strafbepaling' betekent dat de grondslag bij formele wet geregeld moet zijn (zoals de AWR en Sr), maar dat voor de uitvoering van die wetten delegatie kan plaatsvinden naar bijvoorbeeld de Belastingdienst of het OM. Het legaliteitsbeginsel van art. 16 GW zorgt ervoor dat straffen alleen mogelijk is op basis van een - ten tijde van het verwijtbare handelen - bestaande (formeel) wettelijke strafbepaling.

⁷⁵⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

Het niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten waar dat wel had gemoeten, zou kunnen resulteren in fiscale boeteoplegging of de toepassing van andere fiscale sanctiemaatregelen, als door het verwijtbare handelen alle delictsbestanddelen van een ten tijde van de verwijtbare gedraging strafbaar gesteld feit zijn vervuld. Die strafbaarstelling moet zijn opgenomen in een wet in formele zin, maar uitvoeringsmaatregelen kunnen zijn opgenomen in (bindende) wetten in materiële zin (zoals een AMVB of ministeriële regeling) of in (de belastingplichtige niet, maar de Belastingdienst wel bindend) gepubliceerd beleid (zoals het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *BBBB*).

Voor zover het ten onrechte niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten al in het *BBBB* opgenomen zou zijn, kwalificeert dat niet als (formeel) wettelijke strafbaarstelling. Het *BBBB* legt slechts uit hoe - in het geval op grond van de AWR een boete kan worden opgelegd - de Belastingdienst daar bij de uitvoering mee om zal gaan. Hetzelfde geldt als het convenant strafbepalingen zou bevatten, ook die zouden niet kwalificeren als een (formeel) wettelijke strafbaarstelling.

Er is geen formele wet waarin het ten onrechte niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten strafbaar is gesteld. Noch de AWR, noch het Sr, noch enige andere publiekrechtelijke wettelijke strafbepaling stelt het ten onrechte niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten strafbaar. De vraag of het niet-voorleggen van een standpunt, waar dat wel had gemoeten, op zichzelf beschouwd kan leiden tot fiscale boeteoplegging of de toepassing van andere fiscale sanctiemaatregelen, moet dan ook ontkennend worden beantwoord.⁷⁵⁶

Voor zover echter de rechtsgevolgen van het ten onrechte niet voorgelegde standpunt in de definitieve, navorderings- of naheffingsaanslag tot uitdrukking komen, kan de Belastingdienst voor het opzettelijk onjuist doen van aangifte, overeenkomstig de reguliere boetebepalingen van artikel 67d, 67e en 67f AWR, alsnog een fiscale boete opleggen of op grond van artikel 68 en 69 AWR alsnog andere fiscale sanctiemaatregelen treffen. Dat is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Echter, in deze casus komt de Belastingdienst niet aan boeteoplegging of andere sanctiemaatregelen toe, omdat de *opzet* op het doen van onjuiste aangifte *ontbreekt*; immers BV X meent *ten tijde van de indiening* van de aangifte juist te handelen.⁷⁵⁷

De vervolgvraag rijst of de Belastingdienst zich voor het ten onrechte niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten kan wenden tot de civiele rechter en wat de Belastingdienst daarmee kan bereiken. Ook deze vraag behandel ik aan de hand van een casus, waarin ik vier momenten bespreek waarop een ten onrechte niet voorgelegd standpunt alsnog wordt voorgelegd, althans de relevante informatie alsnog wordt verstrekt, en wat de gevolgen zijn voor de nakoming van de convenantverplichting en eventuele schadevergoeding bij het nalaten daarvan.

Onder traditioneel belastingtoezicht is een belastingplichtige – behoudens in de gevallen van art. 10a AWR – niet uit eigen beweging verplicht om standpunten voor te leggen en fiscaal relevante informatie te verstrekken. Dat is de belastingplichtige onder horizontaal toezicht wel.

Casus:

BV X heeft onder horizontaal toezicht een fiscaal relevant standpunt ten onrechte niet voorgelegd.

Vraag:

Wat zijn de gevolgen voor de nakoming van de convenantverplichting en eventuele schadevergoeding bij het nalaten daarvan, althans wat zijn de gevolgen als BV X de relevante fiscale informatie alsnog *wel* en alsnog *niet* voorlegt:

- voor of uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte vennootschapsbelasting;
- na indiening van de aangifte maar voor het opleggen van de definitieve aanslag;
- na oplegging van de definitieve aanslag maar voor het opleggen van de navorderingsaanslag;
en
- na het verstrijken van de navorderingstermijn?

⁷⁵⁶ Vgl. Oenema 2014, p. 152.

⁷⁵⁷ HR 3 december 2010 (opzet t.t.v. aangifte-indiening), ECLI:NL:HR:2010:BO5989, *BNB* 2011/59.

Antwoord:

Voor of uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte

Zolang de aangifte vennootschapsbelasting nog niet is ingediend (art. 9 AWR), kan BV X het standpunt nog voorleggen, is er geen sprake van niet-nakoming en kan de Belastingdienst de verstrekte informatie alsnog gebruiken bij het opleggen van de aanslag (art. 11 AWR).

Indien BV X de informatie niet alsnog verstrekt, is er tot het moment van indiening van de aangifte nog geen sprake van wanprestatie of eventueel verwijtbare schade.

Tussen indiening van de aangifte en het opleggen van de aanslag

Als de aangifte al is ingediend maar de definitieve aanslag nog niet is opgelegd, is er sprake van wanprestatie, maar blijft BV X op grond van het convenant gehouden het standpunt voor te leggen⁷⁵⁸ en kan de Belastingdienst de alsnog verstrekte informatie gebruiken bij de aanslagoplegging, waardoor schade nauwelijks is voor te stellen.

Indien BV X de informatie niet alsnog verstrekt, is er sprake van wanprestatie, maar de Belastingdienst moet al van het niet verstrekken op de hoogte zijn en als de Belastingdienst op de hoogte is, kan hij de informatie op grond van art. 47 AWR opvragen en alsnog gebruiken bij de aanslagoplegging, waardoor schade nauwelijks is voor te stellen.

Tussen het opleggen van de aanslag en een eventuele navorderingsaanslag

Als de aanslag al is opgelegd maar de navorderingstermijn nog niet is verstreken, is er sprake van wanprestatie, blijft BV X op grond van het convenant gehouden de informatie te verstrekken en kan de Belastingdienst, behoudens in gevallen van ambtelijk verzuim⁷⁵⁹, navorderen (art. 16 AWR), waardoor het ontstaan van schade nauwelijks is voor te stellen.

Indien BV X de informatie niet alsnog verstrekt, is er sprake van wanprestatie, maar de Belastingdienst moet al op de hoogte zijn en als de Belastingdienst op de hoogte is, kan hij de informatie op grond van art. 47 AWR nog opvragen en bij navorderingsaanslag herstellen, waardoor schade nauwelijks is voor te stellen.

Na het verstrijken van de navorderingstermijn

Ook als de navorderingstermijn al is verstreken, is er sprake van wanprestatie, blijft BV X op grond van het convenant gehouden de informatie te verstrekken, maar kan de Belastingdienst niet meer navorderen. De Belastingdienst kan echter wel bij de civiele rechter een actie tot schadevergoeding instellen (art. 6:74 BW). De alsdan te vergoeden schade kan bestaan uit de ten onrechte te weinig geheven belasting; de aanwezigheid van causaliteit tussen het niet verstrekken van de informatie en de te weinig geheven belasting lijkt aannemelijk (art. 6:98 BW). Voor zover het verstrijken van de navorderingstermijn echter aan de Belastingdienst zelf te wijten is, zal de civiele rechter de te vergoeden schade naar evenredigheid verminderen (art. 6:101 BW). Ook de Belastingdienst heeft de privaatrechtelijke plicht om voor vergoeding in aanmerking komende schade zoveel mogelijk (publiekrechtelijk) te beperken.⁷⁶⁰

Indien BV X de informatie *niet* alsnog verstrekt, is er sprake van wanprestatie, maar moet de Belastingdienst al op de hoogte zijn om - net als in de situatie waarin de informatie *wel* alsnog is verstrekt - een civiele schadevergoedingsactie te starten. BV X zou derhalve de aanslag kunnen ontspringen door - afhankelijk van haar ethische kompas (par. 5.3.1.1, *wederzijdse transparantie*) - na het verstrijken van de navorderingstermijn de informatie niet meer te verstrekken. Mocht de Belastingdienst er echter toch nog achter komen, dan kan de Belastingdienst gedurende vijf jaren nadat hij met de schade bekend geworden is (met een maximum van twintig jaren na de schadeveroorzakende gebeurtenis), alsnog een civiele schadevergoedingsactie starten (art. 3:310 BW).

⁷⁵⁸ De belastingplichtige moet zowel *in te nemen* als *ingenomen* standpunten voorleggen.

⁷⁵⁹ Van een ambtelijk verzuim is sprake indien de Belastingdienst al eerder van de aanvullende informatie op de hoogte had moeten zijn.

⁷⁶⁰ Zie HR 8 mei 1998, NJ 1998, 890 (*Staat/Lenger*) waarin de Hoge Raad heeft beslist dat een civiele vordering onsuccesvol is, wanneer de Belastingdienst op grond van de AWR mogelijkheden ter beschikking (zouden hebben kunnen) staan om het feit van het doen van een onjuiste aangifte, ongedaan te maken.

De *snelle aanslagoplegging* onder horizontaal toezicht kan er derhalve toe leiden dat een belastingplichtige met het ten onrechte niet-voorleggen van fiscaal relevante standpunten weg zou kunnen komen. Als de Belastingdienst al op de hoogte raakt, zal hij eerst publiekrechtelijk moeten herstellen, waardoor schade nauwelijks is voor te stellen en een (aanvullende) civiele schadevergoedingsactie niet aan de orde lijkt. Als echter *na het verstrijken van reguliere navorderingstermijnen* publiekrechtelijk herstel niet meer mogelijk is, loopt de aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtige het *risico* om *alsnog* met een civiele schadevergoedingsactie naar een bedrag gelijk aan door zijn of haar toedoen *te weinig geheven belasting* geconfronteerd te worden. Dit risico loopt de belastingplichtige onder traditioneel belastingtoezicht *niet*. Dat kan voor aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen een nadeel zijn.

De vier momenten waarop fiscaal relevante informatie alsnog kan worden verstrekt en de gevolgen daarvan voor de nakoming alsook eventuele schadevergoeding bij het nalaten daarvan, heb ik voor zowel traditioneel als horizontaal belastingtoezicht in bijgaand overzicht nader uiteengezet.

Tabel 30: Vier momenten van informatieverstrekking en gevolgen ten onrechte nalaten daarvan

	Traditioneel belastingtoezicht		Horizontaal belastingtoezicht	
	Belastingplichtige	Belastingdienst	Belastingplichtige	Belastingdienst
Voor of uiterlijk op het moment van indiening aangifte	Geen vrijwillige informatieverplichting (m.u.v. art. 10a AWR).	Eventueel verkregen informatie gebruiken bij aanslagoplegging (art. 11 AWR).	- Verplichte verstrekking van informatie op grond van convenant. - Indien niet verstrekt: nog geen wanprestatie.	- Informatie gebruiken bij aanslagoplegging (art. 11 AWR). - Nog geen schade.
Tussen aangifte en aanslag	Geen vrijwillige informatieverplichting (m.u.v. art. 10a AWR).	Eventueel verkregen informatie gebruiken bij aanslagoplegging (art. 11 AWR).	- Verplichte verstrekking van informatie op grond van convenant. - Indien niet alsnog verstrekt: wanprestatie, maar de Belastingdienst moet het al weten, kan informatie alsnog opvragen (art. 47 AWR) en bij aanslagoplegging herstellen; schade nauwelijks voor te stellen.	- Alsnog verstrekte informatie gebruiken bij aanslagoplegging (art. 11 AWR). - Voor zover Belastingdienst alsnog van de informatie op de hoogte raakt, kan hij bij de aanslagoplegging herstellen; schade nauwelijks voor te stellen.
Tussen aanslag en navorderingsaanslag	Geen vrijwillige informatieverplichting (m.u.v. art. 10a AWR).	Eventueel verkregen informatie is nieuw feit voor navordering, tenzij ambtelijk verzuim (art. 16 AWR).	- Verplichte verstrekking van informatie op grond van convenant. - Indien niet alsnog verstrekt: wanprestatie, maar de Belastingdienst moet het al weten, kan informatie alsnog opvragen (art. 47 AWR) en bij navorderingsaanslag herstellen; schade nauwelijks voor te stellen.	- Alsnog verstrekte informatie is nieuw feit voor navordering, tenzij ambtelijk verzuim (art. 16 AWR). - Voor zover Belastingdienst alsnog van de informatie op de hoogte raakt, kan hij bij de navorderingsaanslag herstellen; schade nauwelijks voor te stellen.

	Traditioneel belastingtoezicht		Horizontaal belastingtoezicht	
	Belastingplichtige	Belastingdienst	Belastingplichtige	Belastingdienst
Na verstrijken navorderingstermijn	Geen vrijwillige informatieverplichting	Geen navordering.	<ul style="list-style-type: none"> - Verplichte verstrekking van informatie op grond van convenant. - Indien niet alsnog verstrekt: wanprestatie, maar de Belastingdienst moet het al weten om een actie tot schadevergoeding te starten. 	<ul style="list-style-type: none"> - Geen navordering; wel schadevergoedings actie wanprestatie resultaat verplichting (art. 6:74 BW), waarbij schade kan bestaan uit niet geheven belasting minus evenredige vermindering eigen schuld (art. 6:101 BW). - Voor zover de Belastingdienst alsnog van de informatie op de hoogte raakt, geen navordering, wel schadevergoedings -actie wanprestatie resultaat verplichting (art. 6:74 BW), waarbij schade kan bestaan uit niet geheven belasting minus evenredige vermindering eigen schuld (art. 6:101 BW).

6.1.3 Ruimte voor fiscale grensverkenning

Door de interne en fiscale beheersing op orde te brengen en te houden, evenals fiscaal relevante standpunten voor te leggen en te bespreken, kan belastingplichtige het lopen van fiscale risico's zoveel mogelijk beperken en is de Belastingdienst in staat actueel en aangepast toezicht te houden.

In een horizontaal toezichtrelatie lijkt geen plaats voor fiscale grensverkenning.⁷⁶¹ Hoewel belastingplichtigen van de Hoge Raad fiscaal de meest gunstige weg mogen kiezen⁷⁶², lijkt fiscale grensverkenning niet te passen bij een samenwerking op basis van vertrouwen.

Fiscale grensverkenning zet de vertrouwensrelatie op scherp en daar lijken partijen niet op te zitten wachten.

De vraag rijst niettemin of en in hoeverre onder horizontaal toezicht ruimte is voor fiscale grensverkenning.⁷⁶³ Deze vraag beantwoord ik door eerst nader in te gaan op drie houdingen ten aanzien van *tax planning*, een omschrijving van fiscale grensverkenning, het onderscheid naar de letter en de geest van de wet, de omgang met fiscale grensverkenning in de uitvoeringspraktijk, het risico op beschaming van vertrouwen en tot besluit de ruimte voor fiscale grensverkenning.

⁷⁶¹ Stevens 2012, p. 54: "Voorts bestaat de impressie dat voor de convenantdeelnemer de actieradius beperkter is dan voor niet-deelnemers. De convenantdeelnemer moet zijn mogelijkheden voor *tax planning* inperken, terwijl de niet-deelnemer daar geen last van heeft".

⁷⁶² HR 19 januari 1994 (fiscaal voordeligste weg), ECLI:NL:HR:1994:ZC5570, *BNB* 1994/87.

⁷⁶³ Vgl. Huisikers-Stoop 2013 A.

6.1.3.1 Drie houdingen ten aanzien van tax planning

Gribnau en Hamers omschrijven *tax planning* als het plannen en structureren van (ondernemings)activiteiten - evenals de juridische vorm waarin dat gebeurt - om belastingdruk te verminderen.⁷⁶⁴ *Tax planning* is voor veel ondernemingen dagelijkse praktijk: in meer of mindere mate neemt iedereen fiscale consequenties van voorgenomen gedrag *in ogenschouw* bij het nemen van (financiële) beslissingen en past zijn (economische, sociale en/of juridische) gedrag in het licht van de fiscale gevolgen aan.⁷⁶⁵ Belastingplichtigen mogen van de Hoge Raad de fiscaal voordeligste weg kiezen, maar er zijn grenzen.⁷⁶⁶

Gribnau en Hamers onderscheiden drie houdingen ten aanzien van *tax planning*:

- 1) *tax planning* in overeenstemming met de letter van de wet;
- 2) *tax planning* in overeenstemming met de geest van de wet; en
- 3) *tax planning* in overeenstemming met de betaling van een fair share aan belasting.⁷⁶⁷

Elke houding heeft een andere invloed op de daaruit voortvloeiende *tax planning*-strategie.⁷⁶⁸

De eerste houding is gericht op een *rechtspositivistische* benadering van belastingwetgeving. De rechtspositivistische benadering gaat uit van scheiding tussen recht en moraal: alles wat *niet* bij wet verboden is, is toegestaan, zolang het maar bijdraagt aan de winstgevendheid van de onderneming.⁷⁶⁹ Deze houding is het meest legistisch en het minst ethisch.

De tweede houding is gericht op een handelen in overeenstemming met *doel en strekking* van de wet. In deze visie wordt het eigenbelang van ondernemingen afgewogen tegen het algemene belang van de samenleving en de schatkist.⁷⁷⁰ De onderneming handelt volgens eigen inzicht naar de bedoeling van de wetgever, waarbij de innerlijke overtuiging om fiscale regels na te leven een zwaardere betekenis heeft, dan in een rechtspositivistische visie.

De derde houding is gericht op het leveren van een *fair share* aan belasting. Een *fair share* aan belasting betekent zoveel als een met de omstandigheden van de onderneming rekening houdende redelijke belastingafdracht. In deze visie wordt tegenover het eigenbelang van de onderneming, nog meer gewicht toegekend aan het algemene belang van de samenleving.⁷⁷¹ Een naar eigen inzicht zwaarder wegend algemeen belang van de samenleving, kan met zich meebrengen dat een onderneming uit eigen beweging *meer* belasting afdraagt, dan waartoe zij *wetgeestelijk* verplicht is.

6.1.3.2 Fiscale grensverkenning

Happé omschrijft fiscale grensverkenning - in zijn preadvies over belastingethiek - als het vanuit een rechtspositivistische houding door zeer gespecialiseerde fiscalisten - *tax engineers* - benutten van fiscale regels om producten samen te stellen met het uitsluitende oogmerk om een zo groot mogelijk fiscaal voordeel te behalen.⁷⁷² Fiscale grensverkenning gaat naar mijn mening verder dan het in ogenschouw nemen van fiscale consequenties; bij fiscale grensverkenning worden *doelbewust* de grenzen van het juridisch aanvaardbare opgezocht. Fiscale grensverkenning komt overeen met de houding: *tax planning* naar de letter van de wet.

Wanneer fiscale grensverkenning niet in strijd is met de *letter* maar wel met de *geest* van de wet, is er sprake van *agressieve* fiscale grensverkenning.⁷⁷³

⁷⁶⁴ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 2. Zie ook Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 30.

⁷⁶⁵ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 4.1.

⁷⁶⁶ HR 19 januari 1994 (fiscaal voordeligste weg), ECLI:NL:HR:1994:ZC5570, *BNB* 1994/87.

⁷⁶⁷ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 2.

⁷⁶⁸ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 6.1.

⁷⁶⁹ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 3.1.

⁷⁷⁰ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 3.2.

⁷⁷¹ Gribnau en Hamers 2011 A, par. 3.3.

⁷⁷² R.H. Happé, *Preadvies 'belastingethiek: een kwestie van fair share'*, Deventer: Kluwer 2011, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 243, p. 23.

⁷⁷³ R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet: een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg: Tilburg University 2011, p. 27.

Een belastingplichtige handelt in strijd met de geest van de wet als hij of zij handelt in strijd met de *redelijke verwachtingen* van de wetgever en de samenleving over het gedrag van belastingplichtigen.⁷⁷⁴ Een belastingplichtige die zich bedient van fiscale constructies en daarmee doelbewust handelt in strijd met de geest van de wet, onttrekt zich aan een redelijke belastingafdracht en maakt zich schuldig aan agressieve fiscale grensverkenning, aldus Happé.⁷⁷⁵

Belastingplichtigen bedienen zich volgens Happé doorgaans van drie soorten constructies om belastingdruk te verminderen⁷⁷⁶:

- 1) *Fraus legis*-achtige constructies⁷⁷⁷: constructies die balanceren op de rand van de wet, maar zolang belastingplichtige zich aan de letter houdt is alles geoorloofd;
- 2) gebruikmaking van *tax havens*: constructies met aftrekposten in landen met een relatief hoog belastingtarief en opbrengsten in landen met een relatief laag tarief; en
- 3) gebruikmaking van *onvolkomenheden* tussen belastingssystemen: constructies waarbij verliezen in meerdere landen worden aangegeven of afschrijvingspotentieel in meerdere landen wordt benut.

Omdat niemand ten volle weet wat de redelijke verwachtingen van de wetgever en de samenleving zijn, is op voorhand niet altijd duidelijk wanneer fiscale grensverkenning agressief is of wordt. Gelijk Happé ga ik er in ieder geval vanuit dat situaties van *fraus legis* (misbruik van recht) aan die kwalificatie voldoen.⁷⁷⁸ De reikwijdte van *fraus legis*-situaties valt echter niet samen met die van de geest van de wet; de geest van de wet omvat meer.⁷⁷⁹

De OESO gaat in haar visie op agressieve fiscale grensverkenning verder dan verwerping van *fraus legis*-achtige constructies en de wens te handelen naar de geest van de wet; ondernemingen moeten volgens de OESO niet alleen handelen naar de geest van de wet, maar ook *transparant* naar de letter van de wet (par. 7.2.2).⁷⁸⁰ De OESO kwalificeert fiscale grensverkenning *agressief* als het⁷⁸¹:

- 1) niet in strijd is met de letter, maar wel met de geest van de wet; en
- 2) mogelijk in strijd is met de letter van de wet, terwijl geen openheid van zaken gegeven is.

Ondernemingen moeten volgens de OESO transparant zijn, niet louter handelen uit fiscale overwegingen, maar ook economische motieven aan hun handelen ten grondslag leggen. Daarbij moet een redelijke afweging worden gemaakt of de beoogde gevolgen in strijd zijn met de bedoeling van de wetgever en voor zover daarover twijfel bestaat, moet van dat handelen worden afgezien. Dat betekent overigens niet dat ondernemingen van de OESO *meer* belasting moeten betalen dan waartoe ze *naar de letter en de geest* van de wet verplicht zijn. De opvattingen van de OESO gaan ook weer niet zover dat belastingplichtigen - wanneer het algemeen belang van de samenleving daarom vraagt - *uit eigen beweging* meer belasting moeten betalen, dan waartoe zij wetgeestelijk verplicht zijn.

⁷⁷⁴ Happé 2011 B, p. 30.

⁷⁷⁵ Happé 2011 A, p. 59.

⁷⁷⁶ Happé 2011 A, p. 24. Zie ook Gribnau en Hamers 2011, par. 5.1.

⁷⁷⁷ Voor *Fraus legis* moet er sprake zijn van een doorslaggevend motief om belastingheffing te verijdelen (ontgaansmotief) en er moet sprake zijn van miskennis van doel en strekking van de wet als de normale rechtsgevolgen van toepassing zouden zijn (strijd met doel en strekking van de wet). Zie HR 21 november 1984 (twee cumulatieve vereisten), nr. 22092, *BNB* 1985/32. Zie tevens HR 8 maart 1961 (voordeligste fiscale route), nr. 14368, *BNB* 1961/133 en HR 26 mei 1929 (introductie *fraus legis*), *NJ* 1929/723.

⁷⁷⁸ Zie Happé 2011 B, p. 33.

⁷⁷⁹ Vgl. De Bont 2011, p. 26/27: De grenzen van *fraus legis* lopen niet gelijk met de grenzen van de geest van de wet.

⁷⁸⁰ Zie voor kanttekeningen bij de rechtsvormende taak van de OESO: Aertjan Grotenhuis, 'Interview met Marnix van Rij (deel 1 en 2)', MCMXV - 100 jaar belastingkamer - MMXV, 25 juni 2015 en 8 juli 2015, www.100jaar.belastingkamerhr.nl. Van Rij maakt zich zorgen dat de rechtsvormende taak van de nationale rechter aan belang lijkt in te boeten ten opzichte van die van internationale organisaties, zoals de OESO. De zorgen richten zich vooral op de wordingsgeschiedenis van OESO-regels; daarover is - anders dan bij democratisch tot stand gekomen nationale wetgeving - volgens Van Rij te weinig bekend. Zie tevens Aertjan Grotenhuis, 'Interview met Peter Essers', MCMXV - 100 jaar belastingkamer - MMXV, 10 augustus 2015, www.100jaar.belastingkamerhr.nl. Essers deelt de zorgen van Van Rij en spreekt over "het zeer magere democratisch gehalte van de rechtsvorming bij 'wetgevers' als de OESO (...)".

⁷⁸¹ OESO 2013, p. 48.

6.1.3.3 Grensverkenning naar de letter of de geest

De houding ten aanzien van *tax planning naar de letter* van de wet, noem ik de *rechtspositivistische* en de houding ten aanzien van *tax planning naar de geest* van de wet (waaronder *tax planning* in overeenstemming met de betaling van een *fair share* aan belasting), noem ik de *niet-rechtspositivistische* houding ten aanzien van *tax planning*.

In de rechtspositivistische houding is fiscale grensverkenning - ongeacht de agressiviteit, zolang deze maar binnen de letterlijke grenzen van de wet blijft - niet verwijtbaar, terwijl de maatschappelijke reactie daarop - mede in het licht van de veelvuldig gevoerde *fair share*-discussie - steeds meer neigt naar morele verwijtbaarheid. Volgens rechtspositivistische aanhangers dient een redelijke belastingafdracht te volgen uit fiscale wet- en regelgeving zelf, terwijl niet-rechtspositivistische aanhangers menen dat er ook buiten het recht om (aan de samenleving ontleende) normen zijn, die een meer morele fiscale houding rechtvaardigen.

De *fair share*-discussie heeft vooral betrekking op de vraag of de betaling van een *fair share* aan belasting al dan niet moet worden vastgelegd in fiscale wet- en regelgeving zelf. Veelal schiet wettelijke vastlegging tekort, omdat onderliggende morele beginselen door vooral *agressief tax plannende* ondernemingen worden miskend.⁷⁸² De rechtspositivistische houding lijkt de morele te ontberen en de morele de rechtspositivistische behoefte aan rechtszekerheid door vastlegging van moraliteit in fiscale wet- en regelgeving zelf.⁷⁸³ Kennelijk spelen moraliteit en wetgeving een andere maatschappelijke rol; moraliteit vereist vrije aanvaarding van de verantwoordelijkheid daarvoor, terwijl vastlegging in wetgeving die verantwoordelijkheid juist bij de overheid legt.⁷⁸⁴

Hoe het ook zij, de fiscale moraliteitsdiscussie is een lastige; wat legt het meeste gewicht in de schaal wanneer de behoefte aan rechtszekerheid en de maatschappelijke wens om een moreel verantwoorde belasting af te dragen met elkaar conflicteren? De publieke opinie lijkt in een periode van aanhoudende financiële crisis en internationale krachtenbundeling om *agressief tax plannende* ondernemingen aan te pakken, te neigen naar een moreel verantwoorde belastingafdracht.⁷⁸⁵

Er is dus een spanningsveld tussen twee – ogenschijnlijk - onverenigbare houdingen ten aanzien van *tax planning*:

- 1) een rechtspositivistische - of legalistische - visie, waarbij wetgeving gezien wordt als een coherent geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen, een verzameling van geldende wetteksten, een doctrine, waarin geen ruimte is voor moraliteit als dat niet in wetgeving zelf tot uitdrukking komt;⁷⁸⁶ en
- 2) een niet-rechtspositivistische - of rechtssociologische - visie, waarbij wetgeving gezien wordt als een interactiviteit tussen overheid en samenleving, een praktijk of een instituut, waarin veel ruimte is voor moraliteit als de uitkomst van maatschappelijke normen en doelen.⁷⁸⁷

In de rechtspositivistische visie is de moraliteit - als het product van de wetgever - te vinden in wetgeving zelf.⁷⁸⁸ In de niet-rechtspositivistische visie is de moraliteit te vinden in de (persoonlijke) omgang met wetgeving in de samenleving.⁷⁸⁹

⁷⁸² Zie onder meer J.L.M. Gribnau, 'Fair share en tax planning: een moeilijk maar noodzakelijk debat', in: *'Ongewenste belastingontwijking?' De jacht naar een fair share*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut, Erasmus Universiteit Rotterdam 2013, p. 47 en Happé 2011 A, p. 10 en 39.

⁷⁸³ Vgl. Gribnau 2015 B, par. 3. Zie tevens J.L.M. Gribnau, 'Legal Certainty: A Matter of Principle (January 8, 2013)', *Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series* No. 12/2014, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2447386>.

⁷⁸⁴ Vgl. A. Soppe en A. Gonesh, *Grondlijnen voor een nieuwe financiële ethiek. Een normatieve benadering*, Assen: Koninklijke van Gorcum 2013, p. 6: "Ethiek heeft een andere maatschappelijke functie dan bijvoorbeeld recht. Ethiek vereist innelijke motivatie: voor moreel handelen, moet er sprake zijn van een innelijke instemming met een moreel beginsel en een vrije aanvaarding van verantwoordelijkheid. Wetten en regels echter berusten op externe dwang".

⁷⁸⁵ Gribnau 2013 C, p. 35. Zie tevens S.J.C. Hemels, 'Fairness and taxation in a globalized world (February 26, 2015)', available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2570750>. Vgl. ook een 'pré-financiële crisis citaat' van J.M.M. Hertoghs, 'Belastingverzet in beweging', *MBB* 2006/5: "Een ieder profiteert graag van de gemeenschapsvoorzieningen, maar als het gaat om het dragen van de lasten daarvan gaat niets hen te ver om er zich aan te onttrekken en – erger nog – dat vindt iedereen doodnormaal".

⁷⁸⁶ Vgl. Happé 2011 A, deel 1, p. 9-39, over de opvatting van recht als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen, *a bunch of rules*, p. 36.

⁷⁸⁷ Vgl. Happé 2011 B, deel 2, p. 39-69, over de opvatting van recht als ontstaan vanuit de samenleving.

De twee visies hebben een zodanig andere benadering dat combinatie in één model niet mogelijk lijkt.⁷⁹⁰ De rechtspositivistische visie maakt het makkelijker om *tax planning* en moraliteit te scheiden, terwijl de niet-rechtspositivistische het juist makkelijker maakt om *tax planning* en moraliteit aan elkaar te verbinden.⁷⁹¹ Echter, ook in de rechtspositivistische visie zijn *tax planning* en moraliteit *niet geheel* van elkaar *gescheiden*, waardoor het raakvlak tussen beide visies daar te vinden moet zijn waar *tax planning* en moraliteit *wel* aan elkaar verbonden zijn.⁷⁹²

6.1.3.4 Interactieve omgang met fiscale grensverkenning in de uitvoeringspraktijk

Een van de raakvlakken waar *tax planning* en moraliteit aan elkaar verbonden zijn, is naar mijn mening te vinden in de interactieve omgang met fiscale grensverkenning in de uitvoeringspraktijk onder horizontaal toezicht.⁷⁹³ De discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddenken in te richten, geeft ruimte om maatwerk toe te passen in de omgang met belastingplichtigen; om het toezicht voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander. Met belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven, kan de Belastingdienst een horizontaal toezichtrelatie aangaan. De Belastingdienst sluit convenanten met ondernemingen met een *goed klantbeeld*. Dat goede klantbeeld wordt mede bepaald door de *tax planning*-strategie van de onderneming.

De Belastingdienst zal geen convenant willen sluiten met ondernemingen die zich wensen te bedienen van fiscaal agressieve structuren. De privaatrechtelijke contractvrijheid geeft de Belastingdienst ook de ruimte om dat niet te hoeven doen. Wel is de Belastingdienst gebonden aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waardoor de beslissing om met een belastingplichtige geen convenant te sluiten moet worden gemotiveerd en de Belastingdienst moet kunnen onderbouwen dat het gemaakte onderscheid geen strijd oplevert met het gelijkheidsbeginsel (par. 5.7). Het convenant verplicht zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst om op interactieve wijze met elkaar om te gaan en dient tevens als raamwerk waarbinnen de morele discussie over fiscale houding en gedrag - en dus ook de houding ten aanzien van *tax planning* - tot stand kan worden gebracht.⁷⁹⁴

6.1.3.5 Fiscale grensverkenning en het risico op beschaming van vertrouwen

Ook aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen kunnen - door ruimte voor wetsinterpretatie - terecht komen in een situatie van fiscale grensverkenning. Ter illustratie een uitspraak uit de interviews met MGO:

⁷⁸⁸ Van der Burg 2014, p. 32: "(...) it is a set of guidelines for action that are supposed to form a coherent body of norms and values - a moral code".

⁷⁸⁹ Van der Burg 2014, p. 33: "Morality as a practice need not take the form of explicit theoretical and critical discussion of moral norms and the application of them. It can also be the practice of a living tradition in which traditional values are implicitly or explicitly endorsed, reinterpreted and passed on to the next generations through the acts of setting examples and telling stories".

⁷⁹⁰ Van der Burg 2014, p. 39: "No coherent and complete theory that combines both models is possible. (...) We need two models: they require and complement each other, but it seems they cannot be combined coherently into a single model".

⁷⁹¹ Van der Burg 2014, p. 47: "Choosing the productmodel of law will more easily allow us to uphold a separation between law and morality, whereas regarding law as an argumentative practice will easily lead us to conclude that moral and legal arguments are intertwined and that law needs to meet some minimum moral standards in order to be effective".

⁷⁹² Van der Burg 2014, p. 75: "For both models, however, it makes sense to analyse to what degree law and morality are interconnected and to what degree there connections are weak". Eerder werk over moraliteit en wetgeving is te vinden in: W. van der Burg, 'An Interactionist View on the Relation between Law and Morality', in: W. van der Burg and S. Taekema (eds.), *The Importance of Ideals: Debating Their Relevance in Law, Morality, and Politics*, Bruxelles etc: Peter Lang 2004, p. 197-218.

⁷⁹³ Andere raakvlakken zijn naar mijn mening te vinden in een tussen overheid en burger *interactieve totstandkoming van wetgeving*, in het gebruik van *open normen* die in de interactie met de rechtspraktijk moeten worden uitgelegd en in de toepassing van door de rechtspraak aanvaarde *algemeen maatschappelijke beginselen*.

⁷⁹⁴ Vgl. V. Braithwaite, 'Responsive Regulation and Taxation: Introduction', *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, p. 7: "The very fact that lawyers and accountants are using their talents to undermine the tax system shows the need to not just enforce law, but to come to some agreement about why the law is there and what it means. Responsive Regulation creates the space for such discussion occur". Vgl. ook Happé 2009, par. 2:

"Handhavingsconvenanten zijn aldus te zien als de ontmoetingsplaats van twee partijen die elk vanuit hun eigen invalshoek naar compliance streven en bereid zijn zich daarop vast te leggen".

"Dan zou ik wel vragen, van nou, en dan proef je zo van, dan heb je zelf het gevoel van ik zit op de grens, misschien wel over de grens heen. Kijken wat vindt hij ervan en als hij dan zegt, nou nee, hier is het niet voor bedoeld, dan doe ik het toch niet."

Fiscale grensverkenning binnen een individueel convenant horizontaal toezicht levert een vertrouwensrisico op voor de Belastingdienst. Fiscale grensverkenning doet afbreuk aan de mate waarin de Belastingdienst in staat is het handelen van belastingplichtige te 'controleren of met zekerheid te voorspellen'.⁷⁹⁵ Dit zet het vertrouwen van de Belastingdienst op scherp, waardoor de neiging kan ontstaan het convenant op te zeggen.

Passend binnen het 'gerechtvaardigd' dan wel 'geïnformeerd' vertrouwensbegrip kan de Belastingdienst deze onzekerheid wegnemen door aanvullende informatie te vergaren, op basis waarvan weer een 'verantwoord risico' kan worden gelopen. Teneinde het vertrouwen van de Belastingdienst niet te beschamen, zal een belastingplichtige onder horizontaal toezicht volledige openheid van zaken moeten geven (vergelijk de visie van de OESO, par. 6.1.3.2). Volledige transparantie kan beschaming van het vertrouwen voorkomen, waardoor opzegging van het convenant kan worden afgewend.⁷⁹⁶

De dreigende opzegging van het convenant levert ook een vertrouwensrisico op voor belastingplichtige. Die dreiging doet afbreuk aan de mate waarin belastingplichtige in staat is het handelen van de Belastingdienst te 'controleren of met zekerheid te voorspellen'. Hoe zeer een convenant de traditioneel hiërarchische relatie met de Belastingdienst ook tracht te doorbreken, met het achter de hand houden van de wettelijke bevoegdheden van traditioneel belastingtoezicht, doorbreekt die hiërarchie nooit helemaal. De Belastingdienst zal in reactie op fiscale grensverkenning dan ook een responsieve houding moeten aannemen, dat wil zeggen dat de Belastingdienst met belastingplichtige in overleg moet treden en moet bespreken welke houding of fiscaal gedrag niet overeenkomt met de verwachtingen. Partijen kunnen hierover afspraken maken en over en weer informatie vergaren om weer een verantwoord risico te lopen, waarmee een dreigende opzegging van het convenant kan worden afgewend. De kunst is om de behoefte aan zekerheid en het risico te vertrouwen in harmonie te brengen.⁷⁹⁷

Het convenant verplicht weliswaar tot transparantie, maar bepaalt op zichzelf genomen niet dat fiscale grensverkenning niet mag. Niettemin zet fiscale grensverkenning de vertrouwensrelatie op scherp en kan verharding van de *tax planning*-strategie ertoe leiden dat de Belastingdienst een convenant wenst op te zeggen.⁷⁹⁸ De staatssecretaris merkt in dit verband nog op dat wanneer een aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming in volledige transparantie een route opzet (of zou willen opzetten, *EHS*) om belasting te ontwijken, dat niet meteen reden is om het convenant op te zeggen⁷⁹⁹:

"Indien een belastingplichtige volledig transparant is en vooraf de fiscaal relevante punten bij de inspecteur op tafel legt, is het opzeggen van een convenant niet aan de orde. Ook niet in gevallen waarin de belastingplichtige en de inspecteur het niet met elkaar eens zijn over de fiscale gevolgen van een bepaald feitencomplex. In een dergelijke situatie kan het geschil uiteindelijk aan de rechter worden voorgelegd. In gevallen waarin een belastingplichtige zich bedient van fiscaal agressieve structuren en daarin niet (volledig) transparant is, komt de basis aan het convenant te ontvallen. Overigens past niet binnen een convenant dat een belastingplichtige zich bij voortduring bezighoudt met fiscale grensverkenning."

⁷⁹⁵ Six 2004, p. 179/180.

⁷⁹⁶ Vgl. Stevens 2006: "En als het convenant erop is gericht om grensverkennend gedrag te ontmoedigen, hoe erg is het dan als de grenzen van het convenant worden opgezocht? Is er dan een vertrouwensbreuk?"

⁷⁹⁷ Stevens 2009.

⁷⁹⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 38.

⁷⁹⁹ Brief minister van Financiën, 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996U (beantwoording Kamervraag 8), p. 3.

Dus *tax planning* in overeenstemming met de geest van de wet mag, maar van *agressieve tax planning* moet onder dreigende opzegging van het convenant worden afgezien.⁸⁰⁰ Een enkele agressieve structuur is niet meteen reden voor opzegging van het convenant, maar het zich bij voortduring bezighouden met agressieve fiscale grensverkenning wel.

6.1.3.6 De ruimte voor fiscale grensverkenning

Van aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen kan naar mijn mening niet meer worden verwacht, dan dat zij zich houden aan de letter van de wet.⁸⁰¹ Het traditionele belastingtoezicht gaat niet zover dat belastingplichtigen bij *mogelijke* strijd met de letter van de wet, verplicht zijn om openheid van zaken te geven (visie OESO, par. 6.1.3.2).

De ruimte voor fiscale grensverkenning onder horizontaal toezicht is naar mijn mening kleiner dan onder traditioneel belastingtoezicht. Allereerst moeten aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen op grond van het convenant *transparant* zijn en openheid van zaken geven over fiscaal relevante aangelegenheden, dus ook bij *mogelijke* strijd met de letter van de wet. Dat hoeft overigens geen nadeel te zijn; belastingplichtigen weten door bespreking beter wat de Belastingdienst ervan vindt. Daarnaast brengt het convenant met zich mee dat ondernemingen op straffe van beschaming van het vertrouwen van de Belastingdienst en het als gevolg daarvan opzeggen van het convenant, van *agressieve tax planning* zullen (moeten) afzien. Hierdoor krijgt de *geest van de wet* onder horizontaal toezicht een zwaardere betekenis: *tax planning* naar de geest van de wet mag, maar *agressieve tax planning* mag niet. Dat kan voor aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen nadelig zijn.

6.1.4 Het geven van antwoord op een voorgelegde vraag

Onder traditioneel belastingtoezicht heeft de Belastingdienst zich slechts verplicht om antwoord te geven op voorgelegde rechtsvragen. Onder horizontaal toezicht moet de Belastingdienst ook antwoord geven op feitelijke vragen. Een belastingplichtige onder horizontaal toezicht heeft derhalve *meer recht op antwoord*. Hieronder ga ik nader in op het geven van antwoord onder traditioneel en horizontaal belastingtoezicht.

6.1.4.1 Het geven van antwoord onder traditioneel belastingtoezicht

Onder traditioneel belastingtoezicht mag een belastingplichtige alleen antwoord verwachten op voorgelegde rechtsvragen. Uitzonderingen vormen door de Belastingdienst aangemerkte situaties van fiscale grensverkenning of strijd met de goede trouw aan internationale betrekkingen.⁸⁰² In die gevallen geeft de Belastingdienst *geen* antwoord. Onder fiscale grensverkenning verstaat de Belastingdienst de situatie waarin de inspecteur een standpunt inneemt, de vragensteller zich hierin niet kan vinden en vervolgens de casus door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar probeert te presenteren. Onder strijd met de goede trouw aan internationale betrekkingen, verstaat de Belastingdienst de situatie waarin de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner of een ander internationaal belang wordt geschaad als de gevolgen van een voorgenomen rechtshandeling zouden intreden (zoals bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering). Wanneer het bereiken van belastingbesparing de enige dan wel doorslaggevende beweegreden is, de handelingen buiten het beoogde fiscale voordeel geen reële betekenis hebben en doel en strekking van de wet of een verdrag zouden worden miskend - als door belastingplichtige gewenste rechtstoepassing wordt gevolgd (*fraus legis*) - geeft de Belastingdienst een *afwijzend* antwoord.⁸⁰³

⁸⁰⁰ Vgl. G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht: over kosten, fraudebestrijding en psychologische druk', *NtFR* 2012-291, onder: Psychologische druk.

⁸⁰¹ Vgl. D. McBarnet, 'After Enron will 'whiter than white collar crime' still wash', *The Author* 2006, Oxford University Press on behalf of the Centre for Crime and Justice Studies, p. 1104: "Ultimately, creative compliance (onder traditioneel belastingtoezicht, *EHS*) depends on a mindset in which to comply with the letter but defeat the spirit of the law is deemed clever legitimate. To tackle creative compliance, one must challenge that culture of legitimacy, and to do that means moving from a positivist vision of law as a technical task to one in which compliance means compliance with the spirit of the law".

⁸⁰² BFB 2013, par. 4.1.

De inspecteur van de Belastingdienst legt een binnengekomen rechtsvraag voor aan de kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing (vennootschapsbelasting, omzetbelasting et cetera).⁸⁰⁴ Ondanks de verplichting om een binnengekomen rechtsvraag voor te leggen aan de kennisgroep, blijft de inspecteur verantwoordelijk voor een tijdige beantwoording van de vraag.⁸⁰⁵ Het *BFB 2013* legt niet (meer) uit wat onder *tijdig* moet worden verstaan. In het tot *BFB 2011* geldende beleid uit 2004 wordt onder *tijdig* verstaan⁸⁰⁶:

- Indien de rechtsvraag opkomt bij de behandeling van de aangifte (heffing of controle) of in de bezwaarfase, dan moet de vraag worden behandeld binnen de voor die behandeling geldende termijn (uit de AWR en/of Awb).
- Indien de rechtsvraag opkomt tijdens een vooroverleg, is de inspecteur verantwoordelijk voor een doorlooptijd in overeenstemming met afdeling 4.1.3 Awb.

Deze uitleg van *tijdig* lijkt mij nog steeds relevant, althans ik heb geen reden om aan te nemen dat de uitvoeringspraktijk op dit punt gewijzigd zou zijn.

Afdeling 4.1.3 Awb bepaalt dat een *beschikking op aanvraag* dient te worden gegeven binnen de bij wettelijk voorschrift bepaalde termijn of bij het ontbreken daarvan, binnen een redelijke termijn na ontvangst van de aanvraag (art. 4:13 Awb). De redelijke beslistermijn van art. 4:13 Awb is in ieder geval verstreken wanneer een bestuursorgaan niet binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag een beschikking heeft gegeven, noch een verdragingsmededeling heeft gedaan wanneer de beschikking alsdan kan worden verwacht (lid 2). Deze redelijke beslistermijn geldt - behoudens uitzonderingen in de AWR of Awb zelf⁸⁰⁷ - ook voor *fiscale aanvragen*.⁸⁰⁸ Wel moet er sprake zijn van een *aanvraag* (art. 1:3, lid 3, Awb). Het verzoek moet derhalve gericht zijn op *rechtsgevolg*, wat bij *in te nemen* standpunten of *voorgenomen* rechtshandelingen maar ten zeerste de vraag is.

Het voor de inspecteur bindende antwoord van de kennisgroep leidt tot een standpuntbepaling over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast.⁸⁰⁹ De Belastingdienst kan het antwoord vastleggen in een vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW) of in een schriftelijke beslissing. Wordt het antwoord vastgelegd in een schriftelijke beslissing en mag belastingplichtige redelijkerwijs aannemen dat de Belastingdienst een weloverwogen standpunt heeft ingenomen, dan geniet belastingplichtige een in rechte te beschermen vertrouwen op nakoming van de gedane toezegging.⁸¹⁰ De (schriftelijk) gedane toezegging is gericht op rechtsgevolg (belastingplichtige mag vertrouwen) en kwalificeert als beschikking in de zin van art. 1:3, lid 2, Awb; de beslissing voldoet aan het *materiële* beschikkingenbegrip.⁸¹¹

Het *open stelsel* van bezwaar en beroep in het algemene bestuursrecht maakt het instellen van bezwaar of beroep tegen veel beslissingen mogelijk (art. 8:1 jo 7:1 Awb). Het *gesloten stelsel* in het belastingrecht maakt het instellen van bezwaar of beroep echter alleen mogelijk wanneer de AWR of een afzonderlijke heffingswet daarin voorziet (art. 26 AWR); de beslissing moet alsdan 'bij voor bezwaar vatbare beschikking' gegeven worden. Het geven van antwoord op een voorgelegde rechtsvraag wordt *niet* in de belastingwetgeving als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, waardoor (bezwaar en) beroep bij de belastingrechter tegen de beslissing als zodanig niet mogelijk is; de beslissing voldoet niet aan het *formele* beschikkingenbegrip.⁸¹²

⁸⁰³ BFB 2013, par. 4.3.

⁸⁰⁴ BFB 2013, par. 2.3.

⁸⁰⁵ BFB 2013, par. 2.3.

⁸⁰⁶ Besluit van 25 februari 2004 (Vooroverleg, de behandeling van rechtsvragen en fiscaal uitvoeringsbeleid), nr. DGB 2003/6662M.

⁸⁰⁷ Een uitzondering is bijvoorbeeld de aanslagtermijn; de AWR merkt de indiening van een aangifte niet aan als aanvraag in de zin van de Awb en past een afwijkende beslistermijn toe (art. 11, lid 3 jo art. 8, lid 3, AWR jo art. 1:3, lid 3, Awb).

⁸⁰⁸ De Blicke 2013, p. 22.

⁸⁰⁹ BFB 2013, par. 3.

⁸¹⁰ HR 13 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4179, *BNB* 1990/119 en HR 17 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2996, *BNB* 2003/188.

⁸¹¹ Zie ook De Blicke 2013, p. 22.

⁸¹² Happé 2010, par. 4: "(...) als een inspecteur geen antwoord wenst te geven op een hem voorgelegde rechtsvraag met betrekking tot voorgenomen rechtshandelingen, (kan, *EHS*) de belastingplichtige zich niet tot de belastingrechter (...) wenden vanwege het gesloten stelsel van rechtsbescherming in het belastingrecht. Er is immers geen voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van art. 26 AWR".

Kwalificatie van de beslissing als *materiële* beschikking heeft wegens het gesloten stelsel van bezwaar en beroep in het belastingrecht slechts beperkte betekenis.

6.1.4.2 *Het geven van antwoord onder horizontaal toezicht*

Onder horizontaal toezicht zijn de klantcoördinator en de middelspecialist - de inspecteur die een bepaalde belasting behandelt - gezamenlijk verantwoordelijk voor het geven van antwoord op een voorgelegde vraag.⁸¹³ De Belastingdienst moet niet alleen antwoord geven op rechtsvragen, maar ook op feitelijke vragen; dat kan voor aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een voordeel zijn.

Het convenant geeft geen beantwoordingstermijn. De Belastingdienst zegt echter in de *Leidraad* toe zo snel mogelijk te zullen antwoorden.⁸¹⁴ Volgens de *Leidraad* heeft de Belastingdienst tot aan het moment van indiening van de aangifte de tijd om zijn visie op de rechtsgevolgen te geven.⁸¹⁵ Dat lijkt aan de late kant. Naar een redelijke uitleg van de convenantverplichting mag belastingplichtige verwachten dat de Belastingdienst het geven van antwoord niet onnodig uitstelt.

De beantwoording van rechtsvragen moet worden uitgelegd naar traditioneel belastingtoezicht. Voor zover sprake is van een beschikking op aanvraag (art. 1:3, lid 2, Awb), geldt de redelijke beslistermijn van art. 4:13 Awb. Gelet op het zwaarwegende belang van de beantwoording van rechtsvragen (in verband met precedentwerking), valt onder horizontaal toezicht niet te verwachten dat de Belastingdienst (veel) sneller antwoord zal geven, dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Voor de beantwoording van feitelijke vragen bestaat geen publiekrechtelijke *verplichting*, waardoor deze naar privaatrechtelijke maatstaven moet worden uitgelegd. De antwoordtermijn hangt af van de omstandigheden. Dat betekent dat de Belastingdienst de ene keer wat meer tijd heeft en de andere keer alles in het werk zal moeten stellen om snel te antwoorden. Het niet of te laat geven van antwoord op een feitelijke vraag, levert niet-nakoming van de convenantverplichting op. Een belastingplichtige kan zich tot de civiele rechter wenden om alsnog antwoord te krijgen.⁸¹⁶ Bij voldoende spoedeisend belang kan dat ook in kort geding.⁸¹⁷

Het antwoord op een voorgelegde feitelijke dan wel rechtsvraag moet volgens de *Leidraad* schriftelijk worden vastgelegd.⁸¹⁸ De vorm laat de *Leidraad* vrij. Wel houdt de *Leidraad* er rekening mee dat grote belangen worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst (art. 7:900 BW) of afzonderlijke brief en kleine belangen in een besprekingsverslag of ander schriftelijk document. De *Leidraad* geeft geen specificatie van wat grote en kleine belangen zijn. Ik veronderstel dat fiscale belangen van relatief grote dan wel kleine financiële omvang of relatief grote dan wel kleine - beperkte - fiscale complexiteit worden bedoeld.⁸¹⁹

Voor zover het schriftelijke antwoord op een voorgelegde feitelijke dan wel rechtsvraag kan worden aangemerkt als een *toezegging*, is voldaan aan het *materiële* beschikkingenbegrip van art. 1:3, lid 2 Awb. De beslissing wordt echter niet als zodanig voor bezwaar vatbaar in belastingwetgeving aangemerkt, waardoor bezwaar en beroep niet mogelijk is (art. 26 AWR); de beslissing voldoet niet aan het *formele* beschikkingenbegrip.

6.1.4.2.1 *De gevolgen van het uitblijven van antwoord*

Geeft de Belastingdienst *geen of te laat* antwoord (op een feitelijke dan wel rechtsvraag), dan rijst de vraag wat daarvan de gevolgen zijn voor wat betreft de nakoming van de convenantverplichting. Deze vraag behandel ik aan de hand van een casus.

⁸¹³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 39.

⁸¹⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.

⁸¹⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

⁸¹⁶ Art. 78 Rv.

⁸¹⁷ Art. 254 Rv.

⁸¹⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 37.

⁸¹⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

Ik bespreek vier momenten waarop een door de Belastingdienst onder horizontaal toezicht ten onrechte niet gegeven antwoord alsnog wordt gegeven en wat de eventuele gevolgen zijn bij het nalaten daarvan.

Voor de beantwoording van *rechtsvragen* kan aansluiting worden gezocht bij het traditionele belastingtoezicht. De beantwoording van feitelijke vragen moet worden uitgelegd naar privaatrechtelijke maatstaven; onder traditioneel belastingtoezicht bestaat die verplichting niet. In de casus ga ik nader in op het geven van antwoord op feitelijke vragen. In het daarna volgende overzicht neem ik zowel de situatie voor de beantwoording van feitelijke als rechtsvragen op.

Casus:

De Belastingdienst geeft ten onrechte geen antwoord op een door BV X voorgelegde *feitelijke* vraag.

Vraag:

Wat zijn onder horizontaal toezicht de gevolgen voor nakoming en een eventuele schadevergoeding als de Belastingdienst het antwoord alsnog *wel* en alsnog *niet* geeft:

- uiterlijk bij indiening van de aangifte vennootschapsbelasting;
- na indiening van de aangifte maar voor het opleggen van de definitieve aanslag;
- na oplegging van de definitieve aanslag maar voor het verlopen van de bezwaartermijn; en
- na het verstrijken van de bezwaartermijn tegen de definitieve aanslag?

Antwoord:

Voor of uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte

Onder horizontaal toezicht zegt de Belastingdienst toe om 'zo snel mogelijk' zijn visie op een voorgelegd standpunt te geven.⁸²⁰ Volgens de *Leidraad* heeft de Belastingdienst daartoe de tijd tot uiterlijk op het moment van indiening van de aangifte.⁸²¹ Dat lijkt aan de late kant. Wanneer zo *snel mogelijk* is zal naar omstandigheden moeten worden beoordeeld. In het ene geval is acht weken voldoende en in het andere geval is vier weken te lang. Wanneer BV X meent dat de Belastingdienst zijn antwoordverplichting op een feitelijke vraag niet is nagekomen, kan BV X bij de civiele rechter nakoming eisen. Zolang de aangifte nog niet is ingediend kan BV X een alsnog verkregen antwoord nog verwerken (art. 9 AWR), waardoor schade nauwelijks is voor te stellen. In een uitzonderlijk geval zou BV X schade kunnen lijden als bijvoorbeeld door het niet tijdig verkregen antwoord een investering is misgelopen. Eventuele schade door het mislopen van een investering hangt echter niet zozeer samen met het moment in het heffingsproces, doch veeleer met de tijdigheid van een antwoord in relatie tot de beslissing om een investering wel of niet te doen.

Tussen indiening van de aangifte en het opleggen van de aanslag

Als de aangifte al is ingediend maar de definitieve aanslag nog niet is opgelegd, is er sprake van wanprestatie maar blijft de Belastingdienst op grond van het convenant gehouden zijn visie op het standpunt te geven en kan de informatie nog in de aanslagoplegging worden verwerkt (art. 11 AWR). Hierdoor is schade nauwelijks voor te stellen. Wanneer de Belastingdienst het antwoord niet alsnog geeft, kan BV X bij de civiele rechter nakoming eisen. Ervan uitgaande dat de Belastingdienst weliswaar te laat maar alsnog een visie op het voorgelegde standpunt geeft, zijn er twee scenario's denkbaar:

- 1) de Belastingdienst reageert alsnog afwijzend; of
- 2) de Belastingdienst reageert alsnog bevestigend.

Reageert de Belastingdienst alsnog afwijzend, dan heeft de Belastingdienst weliswaar alsnog maar te laat voldaan aan de convenantverplichting, kan de *afwijzing* nog in de aanslagoplegging worden verwerkt en is schade nauwelijks voor te stellen. Reageert de Belastingdienst alsnog bevestigend, dan is eveneens weliswaar te laat maar alsnog voldaan aan de convenantverplichting, maar is aannemelijker dat BV X door de *niet tijdig verkregen bevestiging* schade heeft geleden. Mogelijk heeft BV X bijvoorbeeld een investering niet gedaan, welke ze wel zou hebben gedaan als de bevestiging tijdig was verkregen.

⁸²⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 7.

⁸²¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36.

Tussen het opleggen van de aanslag en het verstrijken van de bezwaartermijn

Als de definitieve aanslag al is opgelegd maar de bezwaartermijn nog niet is verstreken, blijft er sprake van wanprestatie, blijft de Belastingdienst op grond van het convenant gehouden zijn visie op het standpunt te geven en kan de informatie nog worden verwerkt in de uitspraak op bezwaar, waardoor schade nauwelijks is voor te stellen.

Wanneer de Belastingdienst het antwoord niet alsnog geeft, kan BV X bij de civiele rechter nakoming eisen. Ook hier zijn de twee scenario's denkbaar; bij een alsnog verkregen *afwijzend* antwoord is schade nauwelijks voor te stellen, een alsnog verkregen *bevestigend* antwoord maakt eventuele schade aannemelijker.

Na het verstrijken van de bezwaartermijn

Ook als de bezwaartermijn al verstreken is, blijft er sprake van wanprestatie, blijft de Belastingdienst op grond van het convenant gehouden zijn visie op het standpunt te geven en kan de informatie nog worden verwerkt in een ambtshalve vermindering van de aanslag (art. 65 AWR)⁸²², waardoor schade nauwelijks is voor te stellen.⁸²³

Wanneer de Belastingdienst het antwoord niet alsnog geeft, kan BV X bij de civiele rechter nakoming eisen. Bij een alsnog verkregen afwijzend antwoord is schade nauwelijks voor te stellen, een alsnog verkregen bevestigend antwoord maakt eventuele schade aannemelijker.

Hieronder volgt een overzicht van de vier momenten waarop de Belastingdienst (alsnog) antwoord kan geven op feitelijke en rechtsvragen onder zowel traditioneel als horizontaal toezicht en de gevolgen van het ten onrechte nalaten daarvan.

Tabel 31: Vier momenten van antwoord geven en gevolgen van ten onrechte nalaten daarvan

	Traditioneel belastingtoezicht		Horizontaal belastingtoezicht	
	Belastingdienst	Belastingplichtige	Belastingdienst	Belastingplichtige
Voor of uiterlijk op het moment van indiening aangifte	<ul style="list-style-type: none">- Rechtsvraag: antwoord verplichting op grond van BFB, par. 2.3.- Feitelijke vraag: geen antwoord verplichting.	<ul style="list-style-type: none">- Verkregen antwoord verwerken in aangifte (art. 9 AWR).- Antwoord rechtsvraag niet tijdig: geen rechtsmiddel (gesloten stelsel).	<ul style="list-style-type: none">- Rechtsvraag: nakoming antwoord verplichting op grond van BFB, par. 2.3 en convenant, uiterlijk bij indienen aangifte.- Feitelijke vraag: nakoming antwoord verplichting op grond van convenant, uiterlijk bij indienen aangifte.	<ul style="list-style-type: none">- Verkregen antwoord verwerken in aangifte (art. 9 AWR).- Antwoord feitelijke of rechtsvraag niet tijdig: nakoming eisen bij civiele rechter; antwoord nog in aangifte, schade nauwelijks voor te stellen (mogelijk misgelopen investering).

⁸²² Ambtshalve vermindering van aanslagen is geen vrijblijvende aangelegenheid maar gebonden aan in beleid gepubliceerde regels, zie Besluit van staatssecretaris van Financiën, 16 december 2010 (Besluit ambtshalve verminderen of teruggeven), nr. DGB 2010/6799M, Stcrt. 2010, 20999.

⁸²³ In enkele gevallen moet een ambtshalve vermindering bij voor bezwaar vatbare beschikking gegeven worden, zoals art. 9.6, lid 3, Wet IB, zodat daartegen nog bezwaar kan worden ingesteld.

	Traditioneel belastingtoezicht		Horizontaal belastingtoezicht	
	<i>Belastingdienst</i>	<i>Belastingplichtige</i>	<i>Belastingdienst</i>	<i>Belastingplichtige</i>
Tussen aangifte en aanslag	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsvraag: antwoord verplichting op grond van BFB, par. 2.3. - Feitelijke vraag: geen antwoord verplichting. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkregen antwoord laten verwerken in aanslag (art. 11 AWR). - Antwoord rechtsvraag niet tijdig: geen rechtsmiddel (gesloten stelsel). 	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsvraag: niet-nakoming antwoordverplichting op grond van convenant. - Feitelijke vraag: niet-nakoming antwoord verplichting op grond van convenant. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkregen antwoord laten verwerken in de aanslag (art. 11 AWR). - Antwoord feitelijke of rechtsvraag niet tijdig: nakoming eisen bij civiele rechter; antwoord nog in aanslag, schade nauwelijks voor te stellen (mogelijk misgelopen investering).
Tussen aanslag en bezwaartermijn definitieve aanslag	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsvraag: antwoord verplichting op grond van BFB, par. 2.3. - Feitelijke vraag: geen antwoord verplichting. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkregen antwoord laten verwerken in de uitspraak op bezwaar. - Antwoord rechtsvraag niet tijdig: geen rechtsmiddel (gesloten stelsel). 	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsvraag: niet-nakoming antwoord verplichting op grond van convenant. - Feitelijke vraag: niet-nakoming antwoord verplichting op grond van convenant. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkregen antwoord laten verwerken in de uitspraak op bezwaar. - Antwoord feitelijke of rechtsvraag niet tijdig: nakoming eisen bij civiele rechter; antwoord nog in uitspraak op bezwaar, schade nauwelijks voor te stellen (mogelijk misgelopen investering).
Na verstrijken bezwaartermijn definitieve aanslag	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsvraag: antwoord verplichting op grond van BFB, par. 2.3. - Feitelijke vraag: geen antwoord verplichting. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkregen antwoord laten verwerken in ambtshalve vermindering (art. 65 AWR). - Antwoord rechtsvraag niet tijdig: geen rechtsmiddel (gesloten stelsel). 	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsvraag: niet-nakoming antwoord verplichting op grond van convenant. - Feitelijke vraag: niet-nakoming antwoord verplichting op grond van convenant. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkregen antwoord laten verwerken in ambtshalve vermindering (art. 65 AWR). - Antwoord feitelijke of rechtsvraag niet tijdig: nakoming eisen bij civiele rechter; antwoord in ambtshalve vermindering, schade nauwelijks voor te stellen (mogelijk misgelopen investering).

Voor wat betreft een schadevergoedingsactie wegens het mislopen van een investering door het uitblijven van een tijdig antwoord op een feitelijke vraag, verwijs ik naar een onder traditioneel belastingtoezicht gewezen arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 25 januari 2013.⁸²⁴ Volledigheidshalve merk ik op dat de Belastingdienst zich onder traditioneel belastingtoezicht niet heeft verplicht tot het antwoorden op feitelijke vragen, doch slechts op rechtsvragen.

Eiser wil investeren in een windturbinepark en verzoekt de Belastingdienst bij fax van 13 december 2004 om terzake van die investering te bevestigen dat hij als ondernemer wordt beschouwd en zodoende recht heeft op energie-investeringsaftrek (feitelijke vraag). Op 30 december 2004 sluit eiser twee voorlopige koopcontracten, met daarin een ontbindende voorwaarde voor het geval eiser niet binnen een maand de schriftelijke bevestiging omtrent het ondernemerschap verkrijgt. Ook terzake van de financiering door de bank wordt het verkrijgen van de bevestiging als voorwaarde gesteld. Eiser heeft de Belastingdienst nog tweemaal nadere informatie verstrekt en eenmaal telefonisch overleg gevoerd. Bij brief van 31 januari 2005 neemt de Belastingdienst een afwijzend standpunt in. Nog dezelfde dag laat eiser de ontbindende voorwaarde van de (financierings)overeenkomsten in werking treden. Bij fax van 4 februari 2005 verzoekt fiscaal adviseur van eiser het afwijzende standpunt te herzien. Nadat nogmaals informatie is verstrekt, komt de Belastingdienst bij brief van 12 april 2005 alsnog aan het verzoek tegemoet.

Eiser stelt dat de afwijzing van 31 januari 2005, gelet op de alsnog op 12 april 2005 verkregen bevestiging, berust op een onjuiste uitleg van de wet en daarom onrechtmatig is. Als de Belastingdienst meteen een positieve beslissing had gegeven, was ontbinding van de overeenkomsten achteraf gezien niet nodig geweest. Eiser meent schade te hebben geleden in de vorm van gedeerde winst wegens het mislopen van de investering in windturbines. De staat betwist enige causaliteit tussen het op 31 januari 2005 gegeven afwijzende standpunt en de vermeend gedeerde winst.

Rechtbank Den Haag (waar civiele zaken tegen de staat moeten worden aangebracht) oordeelt allereerst dat de afwijzing een *voorshandse* standpuntbepaling is en geen definitief oordeel; de Belastingdienst had zich voorbehouden dat de beslissing anders zou kunnen zijn als nader onderzoek (door raadpleging van de kennisgroep) zou zijn gedaan, hetgeen door aandringen van eiser op een uiterlijke beslissing op 31 januari 2005 is uitgebleven. Raadpleging van de kennisgroep heeft er uiteindelijk toe geleid dat op 12 april 2005 alsnog een bevestigend standpunt komt.

De Rechtbank acht aannemelijk dat wanneer de Belastingdienst geen voorshands negatief standpunt zou hebben ingenomen, de Belastingdienst in het geheel geen standpunt zou hebben ingenomen. Er bestond volgens de Rechtbank *geen rechtsplicht* om uiterlijk 31 januari 2005 op het verzoek te beslissen (Hof, r.o. 1.11):

"Het stond de Belastingdienst vrij om te opteren voor nadere interne afstemming, aangezien de Belastingdienst niet gehouden was uiterlijk 31 januari 2005 te beslissen".

De Rechtbank acht zeer waarschijnlijk dat, ook wanneer de Belastingdienst van een standpuntbepaling zou hebben afgezien, eiser de voorlopige overeenkomsten zou hebben ontbonden. De Rechtbank meent dat eiser door de voorlopige standpuntbepaling van 31 januari 2005 niet in een nadeliger positie is komen te verkeren, dan wanneer de Belastingdienst geen standpunt zou hebben ingenomen. Conclusie: geen onrechtmatig handelen door de Belastingdienst, geen causaliteit tussen de afwijzing en de misgelopen investering en derhalve geen schadevergoeding. Hof en Hoge Raad laten de uitspraak in stand.

In dit onder traditioneel belastingtoezicht gewezen arrest, wordt de Belastingdienst onder druk gezet om binnen de voor belastingplichtige van belang zijnde termijn zekerheid te geven over een feitelijke vraag naar de kwalificatie als ondernemer ter zake van de investering in windturbines. Er bestond volgens de Rechtbank voor de Belastingdienst geen rechtsplicht om uiterlijk 31 januari 2005 met een definitieve beslissing te komen; er bestond gelet op het feitelijke karakter van de vraag in het geheel geen plicht om te antwoorden.

⁸²⁴ HR 25 januari 2013 (windturbines), ECLI:NL:HR:2013:BY3120.

Op grond van het individueel convenant horizontaal toezicht is die verplichting er wel en bovendien moet de Belastingdienst rekening houden met voor belastingplichtigen van belang zijnde termijnen. Onder horizontaal toezicht zou de investeerder in windturbines naar mijn mening hebben mogen verwachten dat de Belastingdienst uiterlijk 31 januari 2005 inhoudelijk standpunt zou hebben bepaald. Naar een redelijke uitleg van het convenant mag een belastingplichtige onder horizontaal toezicht verwachten, dat wanneer de situatie daarom vraagt de Belastingdienst tijdig een inhoudelijke visie geeft en is een verwijtbare schadesituatie naar mijn mening eerder aan de orde, dan onder traditioneel belastingtoezicht.

6.1.4.2.2 De gevolgen van een onwelgevallig antwoord

Geeft de Belastingdienst een *onwelgevallig* antwoord (op een feitelijke dan wel rechtsvraag), dan rijst de vraag of belastingplichtige daartegen op kan komen door het instellen van een rechtsmiddel. Deze vraag behandel ik eveneens aan de hand van een casus.

Casus:

BV X heeft een fiscaal relevant standpunt voorgelegd, maar kan zich niet vinden in de visie op de rechtsgevolgen van de Belastingdienst.

Vraag 1:

Kan BV X bezwaar instellen tegen de onwelgevallige visie op het voorgelegde standpunt?

Antwoord:

De visie op een voorgelegd standpunt - zowel op feitelijke als op rechtsvragen - is niet in de AWR of andere heffingswet als voor bezwaar vatbare beschikking opgenomen, zodat tegen de beslissing als zodanig geen bezwaar kan worden ingesteld.⁸²⁵

Mogelijk schrijft een afzonderlijke materiële heffingswet (zoals de Wet Vpb of de Wet IB) voor dat de Belastingdienst *in het specifieke geval* bij voor bezwaar vatbare beschikking moet beslissen; bijvoorbeeld op het verzoek van een belastingplichtige die zekerheid wenst over de vraag of sprake is van een aandelenfusie⁸²⁶, of verliezen verrekenbaar zijn⁸²⁷ of dat er recht bestaat op een teruggaaf van omzetbelasting⁸²⁸. Dit betreft feitelijke vragen. In het specifieke geval kan op grond van reguliere fiscale wet- en regelgeving bezwaar worden ingesteld.

Voor zover de situatie niet onder een afzonderlijke voor bezwaar vatbare beschikking te scharen valt, staat er geen rechtstreekse bezwaarmogelijkheid open. Voor zover BV X de voorgenomen rechtshandeling - ter zake waarvan de Belastingdienst een visie heeft gegeven - heeft uitgevoerd en de rechtsgevolgen daarvan in de definitieve aanslag tot uitdrukking komen, kan tegen de aanslag bezwaar worden ingesteld. Dat is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Voor zover de door BV X voorgenomen rechtshandeling niet is uitgevoerd, wordt aan het instellen van bezwaar niet toegekomen.

Om de beoordeling van de aanslag te versnellen kunnen BV X en de Belastingdienst een situatie van *agree to disagree* voor het instellen van *beroep bij de belastingrechter* afspreken.⁸²⁹ Partijen spreken dan af het voor wat betreft de visie niet met elkaar eens te zijn en de zaak - na eventueel bezwaar - voor te leggen aan de belastingrechter.⁸³⁰ Er zijn twee manieren om dat te doen:

- 1) BV X doet in afwijking van de visie van de Belastingdienst aangifte en stelt bezwaar en vervolgens beroep in tegen de in afwijking van de aangifte opgelegde belastingaanslag; of

⁸²⁵ Happé 2010, par. 4.

⁸²⁶ Art. 3.55, lid 7, Wet IB.

⁸²⁷ Art. 20 Wet Vpb.

⁸²⁸ Art. 31 Wet OB.

⁸²⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 39.

⁸³⁰ De publiekrechtelijke weg kan voor zover geen discussie bestaat over de feiten verder worden versneld, door na beroep bij de rechtbank het hoger beroep over te slaan en sprongcassatie in te stellen bij de Hoge Raad (art. 28, lid 3, AWR). Ook kunnen diverse termijnen worden ingekort door de rechter te verzoeken om een versnelde behandeling overeenkomstig art. 8:52 Awb.

- 2) BV X doet in overeenstemming met de visie van de Belastingdienst aangifte en stelt bezwaar en vervolgens beroep in tegen de in overeenstemming met de aangifte opgelegde belastingaanslag.

In het eerste geval zou BV X onder traditioneel belastingtoezicht het verwijt kunnen treffen opzettelijk onjuist aangifte te doen, wat zou kunnen resulteren in de oplegging van een vergrijpboete.⁸³¹ Onder horizontaal toezicht lijkt een boete niet aan de orde: voor zover BV X al opzettelijk onjuist aangifte zou willen doen, is de Belastingdienst daarvan al vóór de indiening op de hoogte en vormt de aangifte naar mijn mening een ondeugdelijk middel in een streven naar belastingontduiking.

In het tweede geval is het toegestaan dat belastingplichtige in bezwaar een van de aangifte afwijkend standpunt inneemt. De 'argumentenfuik' van het algemene bestuursrecht⁸³², waarbij belanghebbende standpunten zo vroeg mogelijk in de procedure moet inbrengen en gaandeweg een bezwaar- of beroepsprocedure steeds meer risico loopt dat de bestuursrechter standpunten niet in de beoordeling meeneemt, omdat deze eerder ingebracht hadden kunnen worden, geldt niet voor het belastingrecht.⁸³³ In het belastingrecht vormt de belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking het object van geschil en beoordeelt de belastingrechter in zijn streven naar materiële waarheidsvinding de juistheid daarvan, terwijl gedurende het gehele traject tot en met cassatie nieuwe argumenten kunnen worden aangevoerd.⁸³⁴

Vraag 2:

Kan BV X zich voor de onwelgevallige visie op het voorgelegde standpunt - feitelijke of rechtsvraag - wenden tot de civiele rechter?

Antwoord:

Een onwelgevallig antwoord op een feitelijke vraag levert geen niet-nakoming van de convenantverplichting op, zodat BV X zich niet kan wenden tot de civiele rechter; de Belastingdienst is gelet op het convenant niet gehouden om een antwoord te geven dat bevalt.

Een onwelgevallig antwoord op een rechtsvraag is niet in fiscale wetgeving als voor bezwaar vatbaar opgenomen, zodat de publiekrechtelijke weg van bezwaar en beroep niet openstaat. De civiele weg staat evenmin open, omdat de Belastingdienst niet gehouden is een antwoord te geven dat bevalt.

Er staat belastingplichtige derhalve - anders dan de omslachtige publiekrechtelijke weg van bezwaar en beroep tegen de definitieve aanslag waarin de rechtsgevolgen van een door de Belastingdienst gegeven visie op een voorgelegd standpunt eventueel tot uitdrukking komen - geen rechtstreeks rechtsmiddel ter beschikking om op te komen tegen een door de Belastingdienst gegeven onwelgevallig antwoord op een voorgelegde feitelijke dan wel rechtsvraag.

Aanbeveling:

In een streven naar actuele belastingheffing vind ik het wenselijk dat het antwoord op een voorgelegde vraag, zowel bij rechtsvragen als bij feitelijke vragen, bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld.⁸³⁵ Inkorten van de publiekrechtelijke weg om niet eerst de definitieve aanslag waarin het antwoord eventueel tot uitdrukking komt te hoeven afwachten, biedt zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst sneller en dus meer zekerheid.

⁸³¹ O.g.v. art. 67d AWR (aanslagbelastingen) of art. 67f AWR (aangiftebelastingen).

⁸³² Art. 6:13 Awb.

⁸³³ P. de With en G.J.M.E. de Bont, 'Rechten en plichten in beroep', *TFO* 2006/88, par. 3: "Dit betekent naar onze mening dat voor fiscale geschillen blijft gelden dat de beroepsfase een nieuwe start inhoudt die qua processuele insteek losstaat van de bezwaarfase".

⁸³⁴ M.C.D. Embregts, *Hoger beroep in het belastingrecht. Preadvies*, Deventer: Kluwer 2004, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 222, p. 30/31.

⁸³⁵ Vgl. Happé 2010: omwille van de rechtseenheid, rechtszekerheid en de rechtsonwikkeling van de fiscale praktijk zou de visie op een standpuntbepaling zowel onder horizontaal als traditioneel belastingtoezicht bij voor 'cassatie' vatbare beschikking moeten worden vastgesteld. Dat zou naar mijn mening alleen uitkomst bieden voor rechtsvragen en niet voor feitelijke vragen.

Ook hoeven belastingplichtigen standpunten niet eerst uit te voeren om de gewenste zekerheid te krijgen. Voorgenomen rechtshandelingen moeten wel enige reële betekenis hebben en niet slechts hypothetisch zijn.⁸³⁶

Het bij voor bezwaar vatbare beschikking geven van antwoord op voorgelegde vragen zou - in het licht van een gelijke behandeling - moeten gelden voor zowel traditioneel als horizontaal belastingtoezicht. De mogelijkheid tot bezwaar zou - om capaciteitsredenen - kunnen worden beperkt tot situaties waarin belastingplichtigen en de Belastingdienst daartoe *gezamenlijk* besluiten.

De op wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip gebaseerde relatie onder horizontaal toezicht, zal er naar verwachting toe leiden dat partijen eerder gezamenlijk zullen besluiten om een standpuntbepaling bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen, dan bij de veelal afstandelijkere relatie onder traditioneel belastingtoezicht.

Een *agree to disagree*-bezwaarmogelijkheid tegen standpuntbepalingen van de Belastingdienst zal helpen om sneller en meer zekerheid te krijgen over fiscale consequenties van voorgenomen activiteiten, aankopen en investeringen en draagt daarmee bij aan de behoefte aan meer fiscale zekerheid.

6.1.5 Indiening van de convenantaangifte

Wanneer alle fiscaal relevante kwesties zijn besproken en afgekaart, kan de convenantaangifte worden ingediend.⁸³⁷ Mochten de meningen toch nog verdeeld zijn, dan kunnen partijen naar het huidige horizontaal toezichtmodel in gezamenlijk overleg besluiten om de kwestie - eventueel na bezwaar - aan de belastingrechter voor te leggen (*agree to disagree*-beroepsprocedure). In dat geval dient belastingplichtige de convenantaangifte naar eigen inzichten in en de Belastingdienst legt naar eigen inzichten de belastingaanslag op. Wanneer een convenantaangifte ten behoeve van een *agree to disagree*-beroepsmogelijkheid wordt ingediend, is het zowel voor belastingplichtige als de Belastingdienst van belang dat de aangifte voor de verdere afhandeling ook als zodanig wordt herkend; dat kan door het indienen af te stemmen met de klantcoördinator.

De aangifte wordt na herkenning, ter verdere afhandeling overgedragen aan een specifiek behandelteam.⁸³⁸ In principe bevatten convenantaangiften echter geen openstaande kwesties meer, zodat de belastingaanslag direct kan worden opgelegd. Ter illustratie de volgende uitspraak over een snelle afhandeling:

Uit de interviews met MGO:

"We hebben nu de jaarrekening afgesloten. (...) Ik kan melden: we hebben vorige week vrijdag (...) contact gehad met de heer X over de Vpb (...) die ik in de jaarrekening opgenomen heb. Nou, afgestemd, het is akkoord op deze manier. "Ik ben het ermee eens" (zei hij, EHS). Dus als je zo aangifte doet, is het goed bevonden. Dus je bent ook heel veel gedoe achteraf kwijt."

6.2 De toetsing van convenantaangiften

In de vorige paragraaf heb ik de totstandkoming van een convenantaangifte beschreven. Daarbij spelen het houden van vooroverleg, het voorleggen van standpunten evenals het geven van een visie daarop, een belangrijke rol. Deze paragraaf beschrijft de toetsing van convenantaangiften. Het kan zijn dat er bij de toetsing van convenantaangiften toch nog vragen opkomen.⁸³⁹ De Belastingdienst bespreekt eventuele vragen met de onderneming, wat ertoe kan leiden dat de onderneming een standpunt nader moet onderbouwen en dat de aanslag niet direct opgelegd kan worden. Ook kan het voorkomen dat de Belastingdienst alsnog een steekproef of ander (boeken)onderzoek wil uitvoeren.⁸⁴⁰

⁸³⁶ Vgl. Happé 2010: de grens zou kunnen worden gelegd bij toekomstige aangelegenheden die een zekere noodzakelijkheid of onvermijdelijkheid in zich hebben en aangelegenheden waarbij daarvan niet of onvoldoende sprake is (par. 7.5).

⁸³⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

⁸³⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 39.

⁸³⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

⁸⁴⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42.

Bij de inrichting van een dergelijk onderzoek houdt de Belastingdienst rekening met de informatie die er al is; ondernemingen zelf of externe deskundigen kunnen al onderzoek hebben gedaan wat positieve en actuele informatie heeft opgeleverd. Door van deze informatie gebruik te maken kunnen de eigen werkzaamheden van de Belastingdienst worden gereduceerd.

In deze paragraaf ga ik nader in op het oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte, het werken op basis van een schillenmodel, de reductie van toezichtwerkzaamheden en de actualiteit van de aanslagoplegging. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

6.2 Hoe worden convenantaangiften door de Belastingdienst getoetst?

6.2.1 Oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte

Toetsing van convenantaangiften door de Belastingdienst betekent het geven van een oordeel over de aanvaardbaarheid ervan.⁸⁴¹ De aangifte is aanvaardbaar als deze voldoet aan eisen die wet- en regelgeving stellen en vrij is van materiële fouten.⁸⁴² Om te beoordelen of de aangifte voldoet aan de eisen die wet- en regelgeving stellen controleert de Belastingdienst⁸⁴³:

- of alle transacties verantwoord zijn;
- of relevante gegevens van transacties volledig zijn vastgelegd;
- of gegevens juist en tijdig verantwoord zijn;
- of schattingsposten juist zijn; en
- of specifieke fiscale wet- en regelgeving juist is toegepast.

Naarmate de Belastingdienst over meer (positieve) voorinformatie beschikt, kunnen de werkzaamheden om een aangifte te toetsen worden verminderd.⁸⁴⁴ Die vermindering heeft zowel betrekking op de intensiteit van de werkzaamheden als op de frequentie ervan. De intensiteit van de werkzaamheden wordt afgestemd op het actuele klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de gekozen toezichtstrategie. De frequentie heeft betrekking op de aanpassing van het toezicht: convenantaangiften worden volgens de Belastingdienst minder vaak getoetst dan traditionele aangiften.⁸⁴⁵

Dat de aangifte vrij moet zijn van materiële fouten betekent niet dat elke fout voorkomen moet worden⁸⁴⁶, maar dat met een grote mate van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid kan worden vastgesteld dat het aantal niet ontdekte fouten onder een door de Belastingdienst vastgestelde materialiteitsgrens blijft. Deze materialiteitsgrens is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.⁸⁴⁷

Om te beoordelen of de aangifte vrij is van materiële fouten houdt de Belastingdienst een steekproef.⁸⁴⁸ Daarmee wordt de werkelijkheid zo goed mogelijk nagebootst. Bij het houden van een steekproef spelen drie parameters (meetbare kenmerken) een rol:

- 1) de betrouwbaarheid van de steekproef;
- 2) de nauwkeurigheid van de steekproef; en
- 3) de materialiteitsgrens.

Om de aanvaardbaarheid van de aangifte te beoordelen combineert de Belastingdienst een statistische en economische benadering; de eerste twee (statistische) parameters zijn van belang voor het houden van de steekproef zelf en de derde (economische) parameter is van belang voor het oordeel of de aangifte kan worden goedgekeurd of niet.⁸⁴⁹ De drie parameters bespreek ik hierna.

⁸⁴¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42, voetnoot 54.

⁸⁴² **Bijlage A**, onder: 2. afspraken, voetnoot 2.

⁸⁴³ Belastingdienst, *CAB*, p. 4.

⁸⁴⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 40.

⁸⁴⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

⁸⁴⁶ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 12.

⁸⁴⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51. Belastingdienst, *CAB*, p. 24 jo p. 2: "De CAB wordt zowel in horizontaal als verticaal toezicht toegepast".

⁸⁴⁸ Belastingdienst, *CAB*, p. 23.

⁸⁴⁹ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 13: "De materialiteit dient dus als goedkeuringsgrens voor de controle".

1. De betrouwbaarheid van de steekproef

De betrouwbaarheid van de steekproef heeft betrekking op het risico dat onjuiste conclusies getrokken worden. Om het risico op onjuiste conclusies zoveel mogelijk te beperken, wordt een zo hoog mogelijk betrouwbaarheidspercentage nagestreefd. De Belastingdienst hanteert een betrouwbaarheidspercentage van 95%. Dit betekent dat er 95% betrouwbaarheid is dat het totaalbedrag aan niet ontdekte fouten onder de materialiteitsgrens blijft.

2. De nauwkeurigheid van de steekproef

De nauwkeurigheid van de steekproef heeft betrekking op de vraag hoeveel onontdekte fouten door de Belastingdienst worden getolereerd. De Belastingdienst tolereert fouten tot aan de materialiteitsgrens. Neemt de Belastingdienst een steekproef en komen er fouten uit die onder de materialiteitsgrens blijven, dan accepteert de Belastingdienst dat als nauwkeurig. Is het aantal fouten boven de materialiteitsgrens, dan verwerpt de Belastingdienst de aanvaardbaarheid van de aangifte.

3. De materialiteit van niet ontdekte fouten

De aangifte is aanvaardbaar als het totaalbedrag aan niet ontdekte fouten onder de materialiteitsgrens blijft. De materialiteitsgrens hangt samen met de omvang van de onderneming, uitgedrukt in euro's omzet.⁸⁵⁰ Naarmate de omvang van de onderneming toeneemt, neemt het bedrag aan fouten die onontdekt mogen blijven in absolute zin toe, maar boven de € 500.000 in percentages af. Bij een onderneming met een omzet tot € 300.000 bedraagt de materialiteitsgrens bijvoorbeeld € 15.000 (ofwel 5%) en bij een onderneming met een omzet van meer dan € 140.000.000 is dat € 3.000.000 (ofwel 2,1%). Bij omzetten van iets meer dan € 500.000 en iets meer dan € 1.000.000 zijn de toegestane afwijkingen relatief gezien het hoogst: 6%. De materialiteitsgrens in percentages schommelt tussen de 1,1% en 6%.

In verhouding tot de omvang van de onderneming lijkt de toegestane afwijking zeer laag. Lager dan de materialiteitsgrens die accountants doorgaans hanteren voor de controle van de jaarrekening.⁸⁵¹ Vaak wordt de materialiteit voor de jaarrekening voor fiscale doeleinden als te hoog ervaren.⁸⁵² Dat geldt ook voor de interne beheersing van bedrijfsprocessen, zodat voor de planning van (interne) controlewerkzaamheden vaak een lagere materialiteit wordt gehanteerd.⁸⁵³ Volgens de Belastingdienst ligt het in de rede om aan te sluiten bij deze laatste – lagere – materialiteit, omdat die verband houdt met de mate van controle die men intern nastreeft.⁸⁵⁴ De door de Belastingdienst gehanteerde materialiteitsgrens ligt naar mijn indruk echter zeer laag: bij een omzet van € 139.999.999 is slechts een afwijking van € 1.500.000 toegestaan (afgerond 1,1%). Boven de € 140.000.000 zal de materialiteitsgrens verhoudingsgewijs steeds verder afnemen. De onderneming zal een dergelijke materialiteitsgrens naar verwachting ervaren als *zero tolerance*-beleid. De absoluut en procentueel toegestane afwijkingen zijn in onderstaande tabel nader uiteen gezet, waarbij de absolute bedragen leidend zijn.

Tabel 32: Materialiteit in absolute bedragen en percentages

Omvang onderneming (in euro's Nederlandse omzet)	Materialiteit (in absolute eurobedragen)	Materialiteit (in percentages van de Nederlandse omzet)
– 300.000		Omzet x 5%
300.000 – 500.000	15.000	5,0% - 3,0%
500.000 – 1.000.000	30.000	6,0% - 3,0%
1.000.000 – 2.200.000	60.000	6,0% - 2,7%
2.200.000 – 4.400.000	120.000	5,4% - 2,7%

⁸⁵⁰ Belastingdienst, CAB, p. 26.

⁸⁵¹ Van der Hel en Pheijffer 2012 A, p. 38.

⁸⁵² Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 13.

⁸⁵³ Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 14.

⁸⁵⁴ Belastingdienst 2008 B, TCF, p. 14.

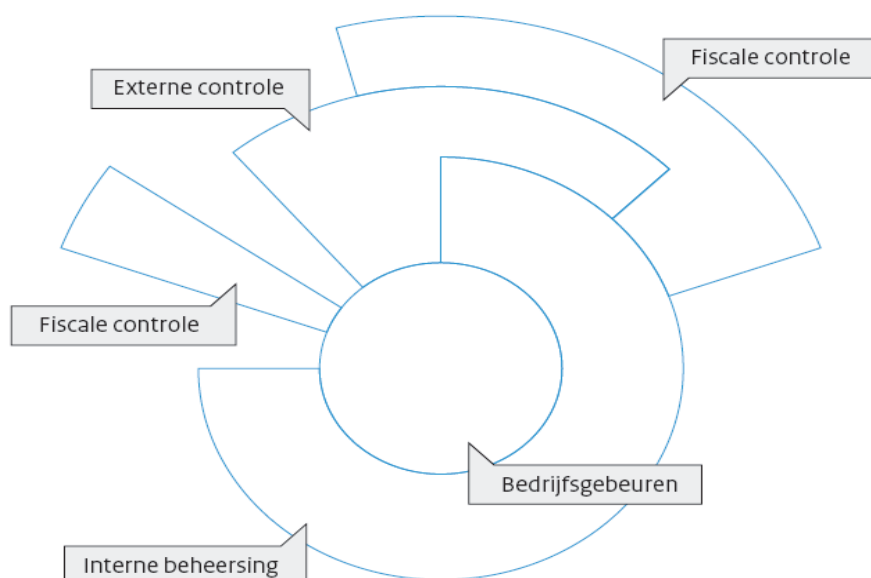
Omvang onderneming (in euro's Nederlandse omzet)	Materialiteit (in absolute eurobedragen)	Materialiteit (in percentages van de Nederlandse omzet)
4.400.000 – 8.800.000	180.000	4,0% - 2,0%
8.800.000 – 17.500.000	300.000	3,4% - 1,7%
17.500.000 – 35.000.000	600.000	3,4% - 1,7%
35.000.000 – 70.000.000	900.000	2,6% - 1,3%
70.000.000 – 140.000.000	1.500.000	2,1% - 1,1%
140.000.000 –	3.000.000	2,1% -

Bron: Mede gebaseerd op Belastingdienst, CAB, p. 24, figuur 11.

6.2.2 Werken op basis van een schillenmodel

De Belastingdienst tracht zijn werkzaamheden zoveel mogelijk te beperken, door bij de toetsing van convenaantangiften rekening te houden met een schillenmodel.⁸⁵⁵ Het uitgangspunt van een schillenmodel is dat ondernemingen verschillende *risicobeheersingschillen* hebben; de eerste schil is veelal gericht op de administratieve organisatie en interne beheersing, de tweede op de interne controle en de derde op de externe controle.⁸⁵⁶ De vierde schil betreft de fiscale controle. Over het aantal schillen kan overigens verschillend worden gedacht.⁸⁵⁷ Voor de werkzaamheden van de Belastingdienst is het van belang om zoveel mogelijk te steunen op werk wat al door anderen is gedaan en er geen onnodig dubbel werk wordt verricht.⁸⁵⁸ Hieronder volgt eerst een voorbeeld van een schillenmodel zoals dat er onder traditioneel belastingtoezicht uit kan zien. Daarna volgt een voorbeeld van een schillenmodel onder horizontaal toezicht.

Figuur 13: Een schillenmodel onder traditioneel belastingtoezicht



Bron: Belastingdienst, CAB, p. 7.

⁸⁵⁵ Happé 2009, par. 4: "Duidelijk is dat de Belastingdienst hierbij beoogt mee te liften op het interne controlesysteem van de onderneming zelf: 'Uitgangspunt hierbij is dat de Belastingdienst geen werk doet dat al door anderen (interne en/of externe controleurs) is gedaan'".

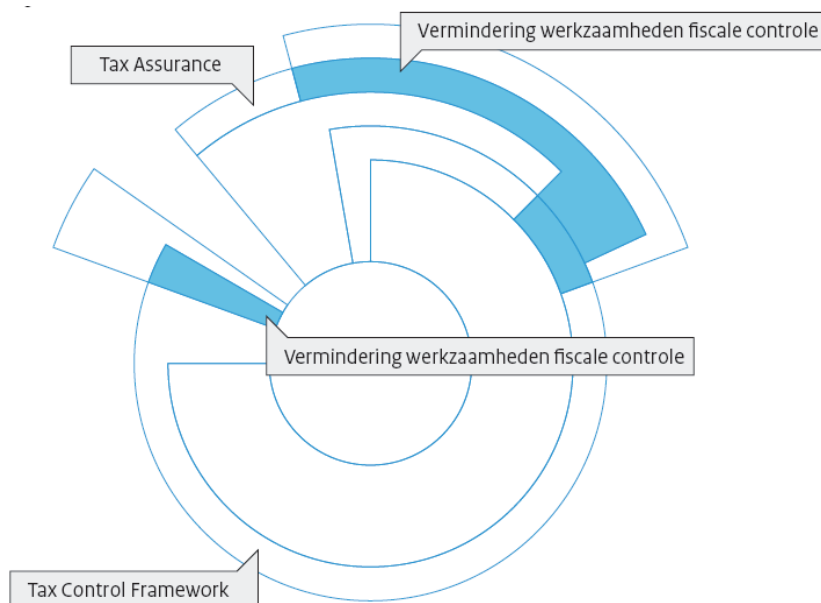
⁸⁵⁶ Van der Hel en Pheijffer 2012 B, p. 466.

⁸⁵⁷ Zie par. 5.2.3 over complianceverkenning.

⁸⁵⁸ CHTB 2012, Rapport, p. 41.

Het schillenmodel bij traditioneel belastingtoezicht gaat ervan uit dat ondernemingen - om de kwaliteit van informatie in de onderneming zoveel mogelijk te waarborgen - maatregelen treffen voor de administratieve organisatie (bedrijfsgebeuren) en interne beheersing van de onderneming (AO/IB-maatregelen).⁸⁵⁹ Dit is de interne schil. Daarnaast gaat het traditionele schillenmodel ervan uit dat externe controle (zoals een accountantscontrole) zekerheid kan toevoegen aan de kwaliteit van informatie en dat de laatste schil: de fiscale controle, zich (deels) uitstrekt over gebieden die ook door andere deskundigen worden beoordeeld. De omvang van de schillen is voor elke onderneming anders. Dat betekent ook dat de mate waarin gesteund kan worden op de interne beheersing of externe controle varieert.

Figuur 14: Een schillenmodel onder horizontaal toezicht



Bron: Belastingdienst, CAB, p. 11.

Door de ontwikkelingen op het gebied van *corporate governance* is de behoefte van ondernemingen om zichtbaar *in control* te zijn - ook voor de fiscaliteit - groter geworden.⁸⁶⁰ Het traditionele raamwerk van AO/IB-maatregelen, ook wel het *Business Control Framework* (BCF) genoemd, is door veel ondernemingen uitgebreid met fiscale beheersingsmaatregelen. Daarnaast kunnen externe deskundigen diensten leveren die meer zekerheid (*assurance*) kunnen verschaffen over fiscale elementen in de jaarrekening en/of de fiscale aangiften.⁸⁶¹ Onder horizontaal toezicht kan de Belastingdienst meer *vertrouwen* op de kwaliteit van interne beheersing (door toevoeging van fiscale beheersing) en de extra externe controle (in de vorm van diensten van externe deskundigen). De Belastingdienst houdt bij de toetsing van convenantaangiften rekening met de mate waarin de onderneming *in control* is en de werkzaamheden die al door andere deskundigen zijn verricht.⁸⁶² Naarmate de Belastingdienst meer kan vertrouwen op de kwaliteit van de interne en externe controle van een onderneming, is het mogelijk om de eigen werkzaamheden te verminderen.

6.2.3 Reductie van toezichtwerkzaamheden

Uitspraken over de aanvaardbaarheid van belastingaangiften kunnen - zowel onder horizontaal als traditioneel belastingtoezicht - worden gedaan met behulp van volledigheids- en juistheidscontroles.⁸⁶³

⁸⁵⁹ Belastingdienst, CAB, p. 7.

⁸⁶⁰ Belastingdienst, CAB, p. 8.

⁸⁶¹ Belastingdienst, CAB, p. 9.

⁸⁶² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42.

⁸⁶³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42.

Bij volledigheidscntroles beoordeelt de Belastingdienst hoe de onderneming de interne beheersing heeft ingericht en in welke mate daarop gesteund kan worden. Het gaat om de aannemelijkheid van de volledigheid van transacties. Wanneer de AO/IB *niet* op orde is, geeft dat onzekerheid over de volledigheid. Maar als de AO/IB *wel* op orde is, geeft dat nog geen zekerheid over de juistheid.⁸⁶⁴ Afhankelijk van de mate waarin de Belastingdienst kan steunen op de AO/IB, zet de Belastingdienst aanvullende controletechnieken in, zoals onderzoek bij derden of rensignering, om de aannemelijkheid van de volledigheid van transacties te bevestigen of juist te ontcrachten.⁸⁶⁵ Bij juistheidscontroles beoordeelt de Belastingdienst of alle transacties van de onderneming fiscaal juist zijn verantwoord, door cijferanalyses en gegevensgerichte detailcontroles uit te voeren; bij voorkeur door middel van statistische steekproeven. Voor zover volledigheidscntroles en juistheidscontroles al door de onderneming zelf, door externe toezichthouders of andere externe deskundigen zijn uitgevoerd, kan de Belastingdienst zich beperken tot de controle daarvan.

Reductie van de toezichtwerkzaamheden door reductie van de steekproefomvang

De werkzaamheden van de Belastingdienst kunnen afhankelijk van de aanwezige voorinformatie worden verminderd door de steekproefomvang te reduceren.⁸⁶⁶ Met het reduceren van de steekproefomvang bedoelt de Belastingdienst dat een deel van de steekproefposten aselecl worden aangewezen, afgezonderd en (voorlopig) goedgekeurd, zonder dat ze gegevensgericht worden gecontroleerd op juistheid en volledigheid.⁸⁶⁷ Controle van de geselecteerde posten is nodig om de reductie te valideren; worden deze posten allemaal goedgekeurd, dan geeft dat bevestiging dat de reductie terecht is toegepast. Worden de posten niet allemaal goedgekeurd, dan moeten de afgezonderde en voorlopig goedgekeurde posten alsnog worden gecontroleerd. Ook voor de reductie van de steekproefomvang heeft de Belastingdienst een tabel gemaakt. De daarin opgenomen *dual purpose tests* kunnen worden begrepen als toetsen met een tweeledig karakter: enerzijds gericht op de werking van het interne beheersingssysteem en anderzijds gericht op gegevenscontrole.

Tabel 33: Reductie steekproefomvang bij de toetsing van convenantaangiften

Positieve voorinformatie	Reductie steekproef met	Te verrichten werk
Opzet bestaan van de interne beheersing	75%	25 <i>dual purpose tests</i> .
Opzet, bestaan en werking van de interne beheersing, waarbij aan de werking door externe deskundigen of de organisatie zelf aanvullende werkzaamheden zijn verricht (monitoring)	87,5%	25 <i>dual purpose tests</i> . Voorts bespreking van de uitkomsten van de monitoring en de uitgevoerde vervolgacties (<i>follow-ups</i>).
Controles door derden, of de organisatie zelf, met dezelfde reikwijdte (<i>scope</i>) en nauwkeurigheid als de Belastingdienst hanteert	100%	Bespreking uitgangspunten en indien gelijk aan Belastingdienst: beoordeling 10% aselecl aangewezen posten.

Bron: Belastingdienst, CAB, p. 24.

Reductie van de toezichtwerkzaamheden door eigen werkzaamheden van de onderneming

Ondernemingen voeren beheersingsmaatregelen veelal gefaseerd in. Om aanvaardbare aangiften te doen moeten in principe alle onderdelen, alle belastingmiddelen en alle risico's door het beheersingssysteem worden ondervangen.⁸⁶⁸ Bij de toetsing van *convenantaangiften* vormen de uitkomsten van *interne monitoring* een belangrijke bron van informatie.⁸⁶⁹ Interne monitoring helpt ondernemingen om veranderingen in de interne en fiscale beheersing vast te stellen, passende maatregelen te treffen en het fiscale beheersingssysteem te verbeteren.

⁸⁶⁴ Belastingdienst, CAB, p. 20.

⁸⁶⁵ Belastingdienst, CAB, p. 20.

⁸⁶⁶ Belastingdienst, CAB, p. 22.

⁸⁶⁷ Belastingdienst, CAB, p. 23.

⁸⁶⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 33.

⁸⁶⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

Verbeteringen aan de fiscale beheersing worden door de Belastingdienst meegewogen bij de aanpassing van het toezicht. De relatie tussen interne monitoring, het treffen van maatregelen, het verbeteren van de fiscale beheersing en de afstemming van het toezicht, benadert de Belastingdienst als een leercirkel.

De zekerheid die *interne monitoring* geeft, gaat echter niet verder dan de reikwijdte ervan.⁸⁷⁰ Wanneer de reikwijdte gelijk is aan het geheel van interne en fiscale beheersingsmaatregelen, geeft het zekerheid over de gehele interne en fiscale beheersing. Is de reikwijdte beperkt tot een deel daarvan, dan geeft het logischerwijs alleen zekerheid daarover. Om bij *interne monitoring* met een beperkte reikwijdte toch een oordeel te kunnen geven over de aanvaardbaarheid van de aangifte, kan de reikwijdte door compenserende maatregelen worden opgerekt.⁸⁷¹ Voor zover de onderneming zelf compenserende maatregelen treft, kunnen die uitkomsten worden gebruikt. Ook de Belastingdienst kan compenserende maatregelen treffen door een steekproef te houden ten aanzien van bepaalde transacties en de administratieve vastlegging daarvan of door andere aanvullende controles uit te voeren, zoals het analyseren van de data van *interne monitoring*. Voor zover de onderneming dezelfde parameters gebruikt als de Belastingdienst, kan bij de waarnemingen van de onderneming worden aangesloten.⁸⁷² Hoewel de onderneming vrij is in de inrichting van de *monitoringfunctie*, heeft de Belastingdienst een voorkeur voor statistische steekproeven; de uitgangspunten van de *interne monitoring* kunnen dan relatief eenvoudig en objectief worden aangesloten op de uitgangspunten van het toezicht door de Belastingdienst.⁸⁷³

Reductie van de toezichtwerkzaamheden door werkzaamheden van externe deskundigen

Externe deskundigen verrichten vaak financiële en fiscale werkzaamheden voor de onderneming: de externe accountant voert een (wettelijke) controle uit, een financieel/fiscaal specialist geeft adviezen of verzorgt de belastingaangiften et cetera.⁸⁷⁴ De werkzaamheden van externe deskundigen helpen de onderneming om aanvaardbare aangiften te doen. De Belastingdienst tracht al in een vroeg stadium inzicht te krijgen in de werkzaamheden van externe deskundigen.⁸⁷⁵ Vaak al in de aanloop naar een horizontaal toezichtrelatie laten ondernemingen zich door externe deskundigen bijstaan. Tijdens het horizontaal toezichtgesprek (stap 2) bespreekt de Belastingdienst hoe de werkzaamheden van externe deskundigen benut kunnen worden. Tijdens de complianceverkenning (stap 3) bespreken de Belastingdienst, de onderneming en externe deskundigen welke werkzaamheden al zijn verricht en waar in het kader van de complianceverkenning op gesteund kan worden. Bijvoorbeeld op informatie die is verkregen in het kader van door een externe deskundige uitgevoerd cliëntacceptatieonderzoek.⁸⁷⁶ Ook kan de externe deskundige al werkzaamheden hebben verricht om de fiscale functie van de onderneming in kaart te brengen, of heeft hij aandacht besteed aan de fiscale strategie en integriteit van de onderneming. Ook bij de analyse en versterking van de interne beheersing kunnen de werkzaamheden van externe deskundigen van belang zijn (stap 6). Bijvoorbeeld als de externe deskundige werkzaamheden heeft verricht om een *interne monitoring* op te zetten of zelf die controlerende en evaluerende rol vervult.

Na aanpassing van het toezicht (stap 7) kan het volgens de *Leidraad* passen dat het behandelteam inzage vraagt in delen van het accountantscontroledossier of andere relevante dossiers, zoals dat van de *tax assurance provider* of dat van de *monitoringfunctie*.⁸⁷⁷ Voor wat betreft de inzage in het accountantscontroledossier is de werkwijze onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.⁸⁷⁸

⁸⁷⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34.

⁸⁷¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42,

⁸⁷² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 42, voetnoot 54.

⁸⁷³ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 34.

⁸⁷⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 54.

⁸⁷⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 54.

⁸⁷⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 55.

⁸⁷⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 55.

⁸⁷⁸ Koninklijke NIVRA en NOVAA (inmiddels NBA), *Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst*, Praktijkhandreiking 1113, 20 oktober 2010 (laatste versie), p. 3.

Dat betekent onder meer dat ingevolge het *fair play*-beginsel de Belastingdienst ook onder horizontaal toezicht geen gebruik mag maken van zijn bevoegdheden om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften, voor zover die ten doel hebben de fiscale positie van de cliënt te belichten of daaromtrent te adviseren, alsmede onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.⁸⁷⁹ Het *fair play*-beginsel is te rekenen tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en derhalve naar mijn mening evenzeer van toepassing op de inzage van andere relevante dossiers, zoals die van de *tax assurance provider* en de *monitoringfunctie*.⁸⁸⁰

Onder horizontaal toezicht maakt de Belastingdienst dus zoveel mogelijk gebruik van werkzaamheden die al door de onderneming zelf of door externe deskundigen zijn verricht. Naarmate de onderneming en externe deskundigen meer eigen verantwoordelijkheid dragen om tot aanvaardbare aangiften te komen, kunnen de werkzaamheden van de Belastingdienst worden verminderd.⁸⁸¹

6.2.4 Actuele aanslagoplegging

De reductie van werkzaamheden helpt de Belastingdienst om zorg te dragen voor een actuele aanslagoplegging. De verplichting een belastingaanslag op te leggen volgt net als onder traditioneel belastingtoezicht uit art. 11 AWR. Op grond hiervan vervalt de termijn voor oplegging van de belastingaanslag na verloop van drie jaren na het ontstaan van de belastingschuld, eventueel verlengd met voor de indiening van de aangifte verleend uitstel. Het convenant verplicht de Belastingdienst echter de belastingaanslag 'zo spoedig mogelijk' op te leggen. Omdat (fiscaal) relevante standpunten in het vooroverleg zijn afgekaart, kan de aanslag meestal direct worden vastgesteld.⁸⁸² Mochten er toch nog vragen zijn die leiden tot een nadere onderbouwing van ingenomen standpunten, dan kan de aanslag niet direct worden vastgesteld.

Het doen van aangifte kan naar zijn aard worden aangemerkt als een aanvraag in de zin van art. 1:3, lid 3, Awb. De fiscale wetgever kwalificeert het opleggen van de belastingaanslag echter niet als beschikking op aanvraag, maar als ambtshalve beschikking.⁸⁸³ Ondanks dat de Belastingdienst ook in convenantsituaties een termijn heeft van drie jaren om de definitieve aanslag op te leggen, meen ik dat in een algemeen beleidsstreven om Awb-conform te werken, het zo spoedig mogelijk opleggen van een convenantaanslag, behoudens tijdig medegedeelde verlenging, voor of uiterlijk op het moment van verstrijken van de in art. 4:13 Awb gegeven redelijke termijn van acht weken zou moeten plaatsvinden.

Zonder vragen over de aangifte is 'zo spoedig mogelijk' naar mijn mening direct na indiening van de convenantaangifte en met vragen lijkt een termijn van acht weken redelijk.⁸⁸⁴

6.3 Gebruik van onder het convenant verkregen informatie

In de vorige paragraaf heb ik de toetsing van convenantaangiften beschreven. Door adequate fiscale beheersing, het houden van vooroverleg en het bespreken van fiscaal relevante standpunten, is de toetsing van convenantaangiften in beginsel marginaal en kan de aanslag direct worden opgelegd.

⁸⁷⁹ HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, r.o. 3.2. Zie tevens Koninklijke NIVRA en NOvAA 2010, p. 5: "Beschouwingen met betrekking tot de fiscale positie van de cliënt, inclusief aspecten als een analyse van mogelijke risico's met betrekking tot door de cliënt ingenomen fiscale standpunten, opgenomen in het controledossier van de accountant, vormen onderdeel van dergelijke 'geschriften'".

⁸⁸⁰ Vgl. CHTB 2012, *Rapport*, p. 42: "De Belastingdienst heeft in beginsel geen toegang tot het adviesdossier of fiscale rapporten van de financieel dienstverlener". Zie ook Poolen 2011, p. 182: "Tot slot kan worden opgemerkt dat ook onder een convenant de belastingplichtige een privédoel heeft onder toepassing van het 'fair-play'-beginsel. Op basis hiervan behoeven de fiscale adviezen niet te worden verstrekt aan de inspecteur".

⁸⁸¹ O.v.n. p. 48/49 CHTB 2012, *Rapport*, meent Essers 2012 dat de afstemming van de eigen werkzaamheden op de werkzaamheden die reeds door de onderneming of externe deskundigen zijn verricht nog wel voor verbetering vatbaar is.

⁸⁸² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 41.

⁸⁸³ Art. 8, lid 3, AWR.

⁸⁸⁴ Vergelijk de beoogde reguliere (streef)aanslagtermijn van drie maanden na ontvangst van de aangifte uit wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst (33 714).

Deze paragraaf beschrijft het gebruik door de Belastingdienst van onder het convenant verkregen informatie.⁸⁸⁵ Op grond van het convenant dient een belastingplichtige ruimhartiger om te gaan met het verstrekken van informatie, dan onder traditioneel belastingtoezicht (par. 5.6.1.2). Hieronder ga ik nader in op zowel nationaal als internationaal gebruik van onder het convenant verkregen informatie en wat vergaande internationale informatieverplichtingen betekenen voor het gebruik ervan onder horizontaal toezicht. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

6.3 In hoeverre mag onder het convenant verkregen informatie door de Belastingdienst worden gebruikt?

6.3.1 Nationaal gebruik van onder het convenant verkregen informatie

Door ondertekening van het convenant verplicht belastingplichtige zich fiscaal relevante standpunten voor te leggen en actief inzicht te verstrekken in alle relevante feiten en omstandigheden. Behoudens schending van wet- en regelgeving, gepubliceerd beleid, algemene rechtsbeginselen, waaronder algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wordt in een convenantsituatie verstrekte informatie *op rechtmatige wijze* door de Belastingdienst *verkregen*. Eventuele bewijsuitsluiting is in beginsel niet aan de orde. Dat kan anders zijn als de op zichzelf rechtmatig verkregen informatie op onrechtmatige wijze wordt *gebruikt*. Van onrechtmatig *gebruik* is sprake als de informatie wordt gebruikt in strijd met een rechtsregel, die de belangen van een belastingplichtige trachten te beschermen. Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Het belang dat een belastingplichtige onder traditioneel belastingtoezicht een aangifte zou hebben ingediend, waarin de betreffende informatie niet zou zijn opgenomen, is naar mijn mening geen rechtens te beschermen belang; de mogelijkheid om te kwader trouw te zijn, behoeft geen rechtsbescherming. Ook het gebruik van de informatie voor een boete- of strafoplegging, levert naar mijn mening geen schending op van grondrechten in de zin van artikel 6 EVRM. De bescherming van het *nemo tenetur*-beginsel, om niet te hoeven meewerken aan de eigen veroordeling, heeft betrekking op informatie die onder dwang van een wettelijk gesanctioneerde meewerkplicht is verkregen (Funke, JB/Zwitserland, Shannon, Chambaz).⁸⁸⁶ De onder het convenant verkregen informatie, is echter zonder wettelijk gesanctioneerde meewerkplicht verkregen, zodat van strijd met het *nemo tenetur*-beginsel geen sprake is.

Voor wat betreft het gebruik van onder het convenant verkregen informatie na beëindiging ervan, maakt het naar mijn mening niet uit of er sprake is van ontbinding (art. 6:265 BW) of opzegging (art. 6:248 BW). Ontbinding van duurovereenkomsten voor onbepaalde tijd, zoals het individueel convenant horizontaal toezicht, werkt alleen naar de toekomst. De ongedaanmakingsverplichting (art. 6:271 BW) is niet van toepassing.⁸⁸⁷ Het gebruik van tijdens de convenantperiode verkregen informatie, in de periode na ontbinding, is toegestaan omdat al verrichte prestaties door die ontbinding *niet* worden geraakt. Ook opzegging van het convenant werkt naar de toekomst. Ook na opzegging is gebruik van tijdens de convenantperiode verkregen informatie toegestaan. De onder horizontaal toezicht vrijwillig verkregen (extra) informatie, mag - ook na beëindiging van het convenant - door de Belastingdienst worden gebruikt, om een juiste belastingheffing tot stand te brengen.

6.3.2 Internationaal gebruik van onder het convenant verkregen informatie

Naast nationaal gebruik van onder horizontaal toezicht verkregen informatie, kan er ook sprake zijn van internationaal gebruik. Horizontale vormen van belastingtoezicht helpen ook buitenlandse belastingdiensten om op actuele basis fiscaal relevante informatie te verzamelen.

⁸⁸⁵ Vgl. Essers 2009: "Een andere vraag is of de in het kader van een convenant door de fiscus verkregen informatie onder de uitwisseling van informatie door de Belastingdienst valt aan bijvoorbeeld de NMA, AFM, OM en buitenlandse belastingdiensten?".

⁸⁸⁶ Zie EHRM 25 februari 1993 (*Funke*), BNB 1993/350; EHRM 3 mei 2001 (*JB/Zwitserland*) NJ 2003, 354; EHRM 4 oktober 2005 (*Shannon*), nr. 6563/03 en EHRM 5 april 2012 (*Chambaz*), nr. 11663/04.

⁸⁸⁷ Zie par. 5.6.3. over geschillen over de nakoming van convenantafspraken en de beëindiging van het convenant.

De uitwisseling van informatie met andere landen kan van belang zijn om zicht te krijgen op grensoverschrijdende activiteiten. Grensoverschrijdende belastingontwijking vermindert lokale belastingopbrengsten en verzwart de last om de samenleving in stand te houden voor belastingplichtigen die hun verplichtingen wel nakomen.⁸⁸⁸

De Nederlandse Belastingdienst verkeert, als het gaat om het verstrekken van informatie, in een spanningsveld tussen de nakoming van internationale inlichtingenverplichtingen en de behartiging van belangen van informatieverstrekken Nederlandse belastingplichtigen. Bij gegevensverstrekking naar het buitenland kan Nederland de schade van eventueel onrechtmatig overheidsoptreden aldaar, niet zelf herstellen en daarom moet Nederland dergelijke schade zoveel mogelijk zien te voorkomen.⁸⁸⁹

Hieronder ga ik nader in op vier belangrijke inlichtingenregelingen, drie vormen van informatieverstrekking evenals de grenzen aan inlichtingenverplichtingen, het gebruik van de informatie en de samenloop tussen verschillende regelingen. De regelingen zijn zowel van toepassing onder traditioneel als horizontaal toezicht.

6.3.2.1 Vier belangrijke inlichtingenregelingen

Er zijn vier belangrijke regelingen op grond waarvan Nederland gehouden is inlichtingen te verstrekken aan andere staten:

- 1) de Europese Bijstandsrichtlijn;
- 2) de Nederlandse Wet op de internationale bijstandsverlening (WIB);
- 3) een internationaal belastingverdrag met inlichtingenartikel (art. 26 OESO);
- 4) en een internationaal inlichtingenverdrag (TIEA).

Hieronder bespreek ik de regelingen op hoofdlijnen.

1. De Europese Bijstandsrichtlijn

In een streven om grensoverschrijdende belastingontwijking tegen te gaan, besluiten EU-lidstaten eind jaren zeventig om samen te werken op het gebied van belastingheffing. Daaruit is de in 1977 ingevoerde en op 1 januari 1979 in werking getreden Bijstandsrichtlijn ontstaan.⁸⁹⁰ In 2011 is deze richtlijn herzien, waarvan de wijzigingen op 1 januari 2013 in werking zijn getreden.⁸⁹¹ Een Europese richtlijn richt zich tot *Europese lidstaten* en kan geen direct werkende verplichtingen aan EU-onderdanen opleggen.⁸⁹²

De richtlijn zal daartoe eerst in nationale wetgeving moeten worden omgezet. Voor Nederland is de Bijstandsrichtlijn omgezet in de hierna te behandelen Nederlandse Wet op de internationale bijstandsverlening voor de heffing van belastingen uit 1986 (WIB). De Bijstandsrichtlijn verplicht deelnemende lidstaten om internationaal inlichtingen te verstrekken, die van belang kunnen zijn voor de vaststelling van fiscale verplichtingen van belastingplichtigen in een andere lidstaat (art. 1 Bijstandsrichtlijn).

2. De Nederlandse wet op de internationale bijstandsverlening (WIB)

De Nederlandse basisregeling voor internationale informatieverstrekking is de WIB.⁸⁹³ De WIB is in beginsel de enige regeling op grond waarvan Nederland informatie verstrekt.⁸⁹⁴ In de WIB is geregeld hoe Nederland zijn verplichtingen in het kader van internationale inlichtingenuitwisseling zal nakomen (art. 1 WIB). De verplichting om inlichtingen te verstrekken volgt veelal uit een onderliggende regeling, zoals een belastingverdrag of Europese richtlijn. Ontbreekt een dergelijke verplichting, dan mag Nederland geen informatie verstrekken (art. 13, lid 1, onder a, WIB).

⁸⁸⁸ A.C.M. Schenk-Geers, 'Rechtsplichten van de staat in de internationale uitwisseling van inlichtingen', *TFO* 2006/98, par. 1.

⁸⁸⁹ Schenk-Geers 2006, par. 6.1.3.

⁸⁹⁰ Richtlijn van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG, PbEG 27 december 1977, nr. L 336 (Bijstandsrichtlijn).

⁸⁹¹ Richtlijn van 15 februari 2011, 2011/16/EU VAN DE RAAD betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van Richtlijn van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG, PbEG 27 december 1977, nr. L 336.

⁸⁹² L.E.C. Neve, 'Spontane uitwisseling van inlichtingen', *WFR* 2010/896, par. 3.

⁸⁹³ Wet van 24 april 1986, Stb. 1986, 249.

⁸⁹⁴ A.C.G.A.C. de Graaf e.a., *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2013, fed fiscale studiereserie 39, par. 6.5, p. 409.

3. Belastingverdragen met een inlichtingenartikel (art. 26 OESO)

De verplichting om informatie te verstrekken, kan ook volgen uit een internationaal belastingverdrag met inlichtingenartikel. Op grond van het inlichtingenartikel verlenen verdragsstaten bijstand bij de uitwisseling van fiscaal relevante informatie. Een inlichtingenartikel is opgenomen in art. 26 van het OESO-modelverdrag (OESO). Deze inlichtingenverplichting heeft zowel betrekking op een juiste verdragstoepassing als op een juiste toepassing van nationaal recht (lid 1). De verplichting om inlichtingen uit te wisselen betreft belastingplichtigen, die inwoner zijn van één of van beide staten (art. 1 OESO).

4. Specifieke inlichtingenverdragen (TIEA)

Soms wensen landen geen internationaal belastingverdrag af te sluiten, maar vinden zij het wel van belang een regeling over wederzijdse inlichtingenuitwisseling overeen te komen. Bijvoorbeeld in het kader van gezamenlijke internationale fraudebestrijding. Voor die situatie heeft de OESO in 2002 een modelovereenkomst ontwikkeld, genaamd *Tax Information and Exchange Agreement* (TIEA). Naast een groot aantal internationale belastingverdragen met inlichtingenartikel, heeft Nederland ook op grote schaal TIEA's afgesloten.⁸⁹⁵ De TIEA is in overeenstemming met art. 26 OESO vormgegeven. De overeenkomst is er in een multilaterale (tussen meerdere staten) en in een bilaterale (tussen twee staten) versie.⁸⁹⁶

6.3.2.2 Drie vormen van informatieverstrekking

Met uitzondering van de TIEA kennen de vier inlichtingenregelingen drie vormen van informatieverstrekking:

- a. op verzoek;
- b. automatisch; en
- c. en spontaan.

Een TIEA voorziet alleen in inlichtingenverstrekking op verzoek en laat spontane en automatische inlichtingenuitwisseling buiten toepassing.⁸⁹⁷ Hieronder ga ik nader in op de drie vormen van informatieverstrekking.

a. Informatieverstrekking op verzoek

De Nederlandse Belastingdienst kan op verzoek van een buitenlandse belastingdienst inlichtingen verstrekken, die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing aldaar. Op grond van de WIB werden belastingplichtigen tot 2014 van de inwilliging van een dergelijk verzoek in kennis gesteld en kon bezwaar en beroep worden ingesteld tegen de beslissing om inlichtingen te verstrekken (voorheen art. 5, lid 2, WIB). Geen van de andere regelingen voorziet in een recht voor belastingplichtigen om van een ingewilligd verzoek om inlichtingen in kennis te worden gesteld.⁸⁹⁸

Mede onder invloed van de invoering van de onder b) te bespreken FATCA-wetgeving is de in kennisstelling en de mogelijkheid van bezwaar en beroep geschrapt⁸⁹⁹; volgens de staatssecretaris is de strijd tegen belastingontduiking gediend met een snellere en effectievere uitwisseling van inlichtingen, kennen de landen waarmee inlichtingen worden uitgewisseld voldoende geheimhoudingswaarborgen en plaatst Nederland zich ten opzichte van de belangrijkste uitwisselingspartners in een uitzonderingssituatie door kennisgeving vooraf en de mogelijkheid van bezwaar en beroep te bieden.⁹⁰⁰

⁸⁹⁵ Zie voor een overzicht van TIEA's en belastingverdragen onder meer Brief staatssecretaris van Financiën, 1 juni 2011, nr. IFZ2011/388 U, V-N 2011/29.12. Een actuele lijst van door Nederland ondertekende belastingverdragen en TIEA's is te vinden op: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/NL#agreements>.

⁸⁹⁶ Art. 3 TIEA, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>

⁸⁹⁷ Par. 39 bij art. 5 TIEA-Commentaar.

⁸⁹⁸ Schenk-Geers 2006, par. 5.

⁸⁹⁹ Bij Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014), Stb. 2013, 566, p. 11. Zie ook *Kamerstukken II 2013-14*, 33753, nr. 3, p. 10/11.

⁹⁰⁰ Brief staatssecretaris, 30 mei 2013, nr. DB2013/260M, *Kamerstukken II 2012-13*, 25 087, nr. 53, p. 1/2.

Ondanks kritiek op de inbreuk van rechtsbescherming⁹⁰¹, zoals dat de staatssecretaris niet zou hebben aangegeven dat de in kennisstelling en de bezwaar/beroepsprocedure in de praktijk tot vertraging zou leiden, dat geheimhouding niet de enige noodzakelijke rechtsbescherming is en dat de uitzonderingspositie ook door andere - niet de minste - landen wordt ingenomen (zoals Duitsland en de Verenigde Staten), is de in kennisstelling en de mogelijkheid van bezwaar en beroep toch met ingang van 2014 geschrapt.

b. Automatische informatieverstrekking

De Nederlandse Belastingdienst kan ook inlichtingen verstrekken zonder dat een buitenlandse belastingdienst daarom verzoekt; bij automatische inlichtingenverstrekking gaat het om de systematische overdracht van fiscaal relevante informatie. Voor deze informatieverstrekking is het van belang dat gegevens relatief eenvoudig te verzamelen zijn, zoals bankgegevens.⁹⁰² Ook is het van belang dat de informatie-uitwisseling wederkerig is. Wederkerig betekent niet dat over en weer dezelfde informatie moet worden uitgewisseld, maar dat staten elkaar in het kader van de belastingheffing bijstand moeten verlenen. Een voorbeeld van automatische inlichtingenuitwisseling is opgenomen in art. 4j WIB⁹⁰³; op grond van deze bepaling wordt door financiële instellingen jaarlijks informatie uitgewisseld over grensoverschrijdende rentebetalingen aan natuurlijke personen.⁹⁰⁴

Een andere vorm van renterenseignering vloeit voort uit de invoering van de *Amerikaanse Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA).⁹⁰⁵ Op grond van de FATCA-wetgeving dienen financiële instellingen over de hele wereld - op straffe van inhouding van 30% bronbelasting op Amerikaanse rendementen - inlichtingen over Amerikaanse rekeninghouders te verstrekken aan de Amerikaanse belastingdienst.⁹⁰⁶ Nederland heeft aan de invoering van de FATCA-wetgeving vorm gegeven door met de Verenigde Staten een zogenoemde *Intergovernmental Agreement* af te sluiten.⁹⁰⁷

Op grond van deze *agreement* heeft de Nederlandse staat zich jegens de Amerikaanse verbonden om zorg te dragen voor inzameling van de van Nederlandse financiële instellingen benodigde gegevens en deze automatisch te verstrekken aan de Amerikaanse Belastingdienst.⁹⁰⁸ Nederland krijgt van de Amerikaanse Belastingdienst ook informatie terug.⁹⁰⁹

Mede onder invloed van de invoering van deze wetgeving is de tot 2014 verplichte publicatie van gevallen waarin automatische uitwisseling kan plaatsvinden komen te vervallen (voorheen art. 6, lid 2, WIB).⁹¹⁰ Tot 2014 was het gebruikelijk dat de minister gevallen van uit te wisselingen inlichtingen publiceerde in de Staatscourant. Publicatie wordt met ingang van 2014 achterwegen gelaten, omdat automatische inlichtingenuitwisseling volgens de staatssecretaris geschiedt op basis van internationale richtlijnen en bi- en multilaterale verdragen, waarin al is opgenomen op welke belastingen de uitwisseling (potentieel) ziet en met welk doel de uitwisseling kan plaatsvinden.⁹¹¹

⁹⁰¹ Zie *NTFR 2013-1846*, Wetsvoorstel 'Overige fiscale maatregelen 2014', redactiecommentaar bij par. 8.1 over informatieverstrekking zonder kennisgeving vooraf.

⁹⁰² De Graaf e.a. 2013, par. 6.5., p. 412.

⁹⁰³ Spaartegoedenrichtlijn, Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, welke op 1 juli 2005 van kracht is geworden.

⁹⁰⁴ De uit te wisselen informatie behelst de identiteit en woonplaats van de uiteindelijk gerechtigde (onderdeel a), de naam en het adres van de uitbetalende instantie (onderdeel b), het rekeningnummer of een omschrijving van de schuldvoordering (onderdeel c) en het rentebedrag (onderdeel d).

⁹⁰⁵ De Amerikaanse FATCA-wetgeving is onderdeel van de *Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act of 2010* (Pub.L. 11-147, 124 Stat. 71, enacted March 18, 2010, H.R. 2847).

⁹⁰⁶ Zoals naam, adres, fiscaal nummer, rekeningnummer, het identificatienummer van de financiële instelling, rekeningsaldo, de rekeningopbrengsten in de vorm van rente en dividend en de verkoopopbrengsten van eigendommen, art. 2, onder a, *Intergovernmental Agreement* (IGA).

⁹⁰⁷ Nederland heeft op 18 december 2013 een *Intergovernmental Agreement Model 1A* (Model 1A IGA, Reciprocal, Preexisting TIEA or DTC, 4 november 2013) gesloten. Op grond van Model 1A krijgt Nederland ook informatie terug. Op grond van Model 1B (Model 1B IGA, Non-reciprocal, Preexisting TIEA or DTC, 4 november 2013) zou dat niet het geval zijn. Op grond van Model 2 (Model 2 IGA, Preexisting TIEA or DTC, 4 november 2013) zouden Nederlandse financiële instellingen rechtstreeks informatie hebben moeten verstrekken aan de Amerikaanse fiscus.

⁹⁰⁸ Art. 53 AWR.

⁹⁰⁹ Zoals naam, adres, fiscaal nummer, rekeningnummer, identificatienummer van de financiële instelling, rekeningopbrengsten in de vorm van rente en dividenden, informatie over bronbelastingen, maar - gelet op Box 3 Wet IB vreemd genoeg - geen rekeningsaldo, art. 2, onder b, IGA.

⁹¹⁰ Bij wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014), Stbl. 2013, 566, p. 11.

⁹¹¹ *Kamerstukken II 2013-14*, 33753, nr. 3, p. 11.

Volgens de staatssecretaris kan iedereen langs deze weg op de hoogte zijn van de uit te wisselen gegevens.

c. Spontane informatieverstrekking

Bij spontane inlichtingenuitwisseling verstrekt de Nederlandse Belastingdienst - op eigen initiatief - inlichtingen aan een buitenlandse belastingdienst, die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing aldaar. Bijvoorbeeld bij boekenonderzoeken verkregen informatie, die van belang kan zijn voor de belastingheffing in de andere staat.

6.3.2.3 Grenzen aan inlichtingenverplichtingen

Hoewel de inlichtingenregelingen ruime verplichtingen kennen, leggen ze ook beperkingen op. Vier beperkingen vind ik terug in zowel de Bijstandsrichtlijn, de WIB, art. 26 OESO en de TIEA. Het gaat om de volgende vier:

- 1) een verzoekende staat moet eerst de eigen middelen benutten, voordat een andere staat om inlichtingen wordt verzocht;
- 2) de inlichtingen moeten op grond van de wetgeving of de administratieve praktijk van de verzochte staat verkrijgbaar zijn;
- 3) de verzochte staat hoeft geen inlichtingen te verstrekken, die een handels- of een beroepsgeheim onthullen; en
- 4) de verstrekking van inlichtingen moet geen verzet met de openbare orde opleveren.

Hoewel de regelingen op hoofdlijnen overeenkomen zijn er ook verschillen. De regelingen stellen bovendien grenzen aan het verstrekken van informatie en het *gebruik* ervan. De grenzen aan het gebruik van informatie houden verband met de geheimhouding ervan, wie de informatie mag gebruiken en voor welke doeleinden.

Daarnaast kan er sprake zijn van *samenloop* tussen de regelingen. Een door Nederland gesloten belastingverdrag prevaleert bijvoorbeeld boven de WIB of de Bijstandsrichtlijn (art. 94 GW).⁹¹² *A contrario* valt dit ook af te leiden uit art. 13, lid 2, WIB, waarin staat dat Nederland geen inlichtingen verstrekt, voor zover die strijdig zijn met bepalingen van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of een ander door Nederland met een staat afgesloten verdrag.

Ook valt dit *a contrario* af te leiden uit de uitspraak van de ABRvS van 24 juli 1991 (V-N 1991/2476), waarin is beslist dat de WIB het vertrekpunt is voor internationale inlichtingenverplichtingen, maar wanneer een belastingverdrag voldoende ruimte biedt om tot verstrekking over te gaan, het niet nodig is om te onderzoeken of de inlichtingenverstrekking in overeenstemming is met de WIB. Hieronder volgt een overzicht van overeenkomsten en verschillen ten aanzien van de inlichtingenverstrekking op basis van de vier regelingen.

Tabel 34: Overzicht overeenkomsten en verschillen inlichtingenverstrekkingregelingen

	Bijstandsrichtlijn	WIB	Art. 26 OESO	TIEA
Belastingen	Alle belastingen, inclusief lokale heffingen, inclusief rentes, boetes en kosten, met uitzondering van de omzetbelasting, accijnzen en douanerechten (art. 1 en 2).	Rijksbelastingen, inclusief lokale heffingen, inclusief rentes, boetes en kosten, met uitzondering van de omzetbelasting, accijnzen en douanerechten (art. 1).	Belastingen naar inkomen en vermogen, inclusief lokale heffingen, inclusief rentes, boetes en kosten en inclusief omzetbelasting, accijnzen en douanerechten (art. 26-1).	Belastingen naar inkomen en vermogen, inclusief lokale heffingen, inclusief rentes, boetes en kosten, en in bilaterale verhoudingen ook directe belastingen als omzetbelasting, accijnzen en douanerechten (art. 3).
Vorm	Op verzoek, automatisch en spontaan.	Op verzoek, automatisch en spontaan.	Op verzoek, automatisch en spontaan.	Alleen op verzoek.

⁹¹² De Graaf e.a. 2013, par. 6.4., p. 408 o.v.n. ABRvS 24 juli 1991, V-N 1991/2476.

	Bijstandsrichtlijn	WIB	Art. 26 OESO	TIEA
Op verzoek	<ul style="list-style-type: none"> - Procedure (art. 5). - Administratief onderzoek mogelijk (art. 6). - Zo spoedig mogelijk, uiterlijk binnen 6 maanden (art. 7). 	<ul style="list-style-type: none"> - M.i.v. 2014 geen in kennisstelling belastingplichtige meer (voorheen art. 5-2). - M.i.v. 2014 geen bezwaarmogelijkheid meer. 	<ul style="list-style-type: none"> - Eigen middelen eerst aanwenden (par. 9-a bij art. 26 OESO-Commentaar). 	<ul style="list-style-type: none"> - In beginsel < 90 dagen (art. 6).
Auto-matisch	<ul style="list-style-type: none"> - Automatische inlichtingenverstrekking inzake: arbeidsinkomen, directiehonoraria, levensverzekeringsproducten, pensioenen, eigendom van en inkomsten uit onroerend goed (art. 8). 	<ul style="list-style-type: none"> - Vastgestelde gevallen (art. 6-1). - M.i.v. 2014 geen publicatie Stcrt. meer (voorheen art. 6-2). - Geen bezwaar mogelijk. 	<ul style="list-style-type: none"> - Systematische overdracht van fiscaal relevante informatie (par. 9-b bij art. 26 OESO-Commentaar). 	
Spon-taan	<ul style="list-style-type: none"> - Op eigen initiatief. - Bij vermoeden onterecht belastingvoordeel elders, vermindering van invloed op belastingheffing elders, grensoverschrijdende routes om belasting te besparen, belastingbesparing elders door kunstmatige verschuiving winsten, ontvangen inlichtingen leiden tot elders van nut zijnde informatie (art. 9). - Uiterlijk binnen een maand na beschikbaar komen informatie (art. 10). 	<ul style="list-style-type: none"> - Op eigen initiatief (art. 7-1). - Bij vermoeden onterecht belastingvoordeel elders, vermindering van invloed belastingheffing elders, handelingen maken heffing elders onmogelijk en wanneer de Minister zo oordeelt (art. 7-1). - M.i.v. 2014 geen in kennisstelling meer (voorheen art. 7-2). - M.i.v. 2014 geen bezwaarmogelijkheid meer. 	<ul style="list-style-type: none"> - Overdracht van bijvoorbeeld door onderzoek verkregen informatie, die voor de belastingheffing elders van nut kan zijn (par. 9-c bij art. 26 OESO-Commentaar). 	
Grenzen	<ul style="list-style-type: none"> - Eigen middelen eerst aanwenden (art. 17-1). - Inlichtingen o.g.v. wetgeving verzochte staat verkrijgbaar (art. 17-2). - Geen inlichtingen bij onthulling handels- of beroepsgeheim (art. 17-4). - Geen verzet van openbare orde (art. 17-4). 	<ul style="list-style-type: none"> - Eigen middelen eerst aanwenden (art. 13-1-d). - Inlichtingen o.g.v. wetgeving of administratieve praktijk verzochte staat verkrijgbaar (art. 13-1-c). - Geen inlichtingen bij onthulling handels- of beroepsgeheim (art. 13-3). - Geen verzet van openbare orde (art. 13-1-b). 	<ul style="list-style-type: none"> - Eigen middelen eerst aanwenden (par. 9-a bij art. 26 OESO-Commentaar). - Inlichtingen o.g.v. wetgeving of administratieve praktijk verzochte staat verkrijgbaar (art. 26-3-b). - Geen inlichtingen bij onthulling handels- of beroepsgeheim (art. 26-3-c). - Geen verzet van openbare orde (art. 26-2). 	<ul style="list-style-type: none"> - Eigen middelen eerst aanwenden (art. 5-5-g). - Inlichtingen o.g.v. wetgeving of administratieve praktijk verzochte staat verkrijgbaar (art. 7-1). - Geen inlichtingen bij onthulling handels- of beroepsgeheim (art. 7-2). - Geen verzet van openbare orde (art. 7-4).

	Bijstandsrichtlijn	WIB	Art. 26 OESO	TIEA
Specifieke grenzen	<ul style="list-style-type: none"> - Wederkerige bevoegdheid (art. 17-3). - Geen weigering wegens ontbreken belang voor eigen heffing (art. 18-1). - Geen weigering wegens informatie bij bank, financiële instelling, vertrouwenspersoon of persoon waarmee een bijzondere relatie bestaat (art. 18-2). 	<ul style="list-style-type: none"> - Wederkerige bevoegdheid (art. 13-1-e). - Verplichting o.g.v. verdrag of richtlijn (art. 13-1-a). - Geen strijd met belastingbeginselen (art. 13-2). 	<ul style="list-style-type: none"> - Geen verplichting tot administratieve maatregelen i.s.m. eigen wetgeving of administratieve praktijk (art. 26-3-a). - Geen weigering wegens ontbreken belang voor eigen heffing (art. 26-4). - Geen weigering wegens informatie bij bank, financiële instelling, vertrouwenspersoon of persoon waarmee een bijzondere relatie bestaat (art. 26-5). 	<ul style="list-style-type: none"> - Geen vertrouwelijke informatie met adviseur (art. 7-3). - Geen weigering omdat de aanleiding ter discussie staat (art. 7-5). - Geen informatie als verzoek discriminerend belastingvoordeel voor eigen onderdanen oplevert (art. 7-6). - Geen weigering wegens ontbreken belang voor eigen heffing (art. 5-2). - Geen weigering wegens informatie bij bank, financiële instelling, vertrouwenspersoon of persoon waarmee een bijzondere relatie bestaat (art. 5-4-a).
Gebruik	<ul style="list-style-type: none"> - Geheimhouden zoals ontvangende land gewoonlijk doet (art. 16). - Alleen met toestemming gebruik voor andere doeleinden (art. 16-1). - Verstrekking aan derde land bij uitblijven verzet (art. 16-3). 	<ul style="list-style-type: none"> - Geen inlichtingen bij ontbreken geheimhouding elders (art. 14-2). - Alleen kenbaar aan betrokkenen (art. 14-1). - Alleen met toestemming gebruik voor andere doeleinden (art. 15-4). - Alleen met toestemming verstrekking aan derde land (art. 15-2+5). 	<ul style="list-style-type: none"> - Geheimhouden zoals ontvangende land gewoonlijk doet (art. 26-1). - Alleen kenbaar aan betrokkenen (art. 26-1). - Niet gebruiken voor andere doeleinden (art. 26-1). - Alleen met toestemming verstrekking aan derde land. - Wel gebruiken op rechtszittingen (art. 26-1). 	<ul style="list-style-type: none"> - Geheimhouden zoals ontvangende land gewoonlijk doet (art. 8). - Alleen kenbaar aan betrokkenen (art. 8). - Niet gebruiken voor andere doeleinden (art. 8). - Alleen met toestemming verstrekking aan derde land (art. 8). - Wel gebruiken op rechtszittingen (art. 8).
Samenloop	<ul style="list-style-type: none"> - Belastingverdrag gaat voor (ABRvS 24 juli 1991, V-N 1991/2476). 	<ul style="list-style-type: none"> - Belastingverdrag gaat voor (art. 13-2). 		

6.3.3 Vergaande internationale informatieverplichtingen

De door Nederland gesloten inlichtingenregelingen brengen vergaande informatieverplichtingen met zich mee. De Nederlandse Belastingdienst moet in beginsel alle fiscaal relevante informatie verstrekken waar de andere staat om verzoekt (op verzoek), waarover vaste afspraken zijn gemaakt (automatisch) en die de Belastingdienst voor de andere staat van belang acht (spontaan). De Belastingdienst moet bij het verstrekken van inlichtingen wel rekening houden met de belangen van belastingplichtigen waarvan de informatie afkomstig is. In een streven naar een juiste belastingheffing op wereldniveau is een goedwerkend internationaal uitwisselingsnetwerk, ook voor Nederland, van belang.

Ter beantwoording van de vraag of de Nederlandse Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht verkregen informatie mag verstrekken aan een staat, waarmee een regeling voor wederzijdse inlichtingenuitwisseling is getroffen, het volgende.⁹¹³ De verplichting voor belastingplichtigen om inlichtingen te verstrekken aan de Nederlandse Belastingdienst volgt uit art. 47 AWR. In beginsel gaat het om de verstrekking van informatie, waar de Belastingdienst om heeft verzocht en die van belang kan zijn voor de Nederlandse belastingheffing. In de situatie van horizontaal toezicht, dient de belastingplichtige echter niet alleen informatie te verstrekken waarom de Belastingdienst verzoekt, maar dient hij ook uit zichzelf inzicht te geven in interne- en fiscale beheersingssystemen, vooroverleg te houden en fiscaal relevante standpunten voor te leggen. Deze verplichtingen vormen een uitbreiding van de traditionele verplichtingen op grond van art. 47 AWR.⁹¹⁴ Mag de Belastingdienst de extra informatie verstrekken aan een buitenlandse staat waarmee een inlichtingenuitwisselingsregeling overeen is gekomen?

Niet erg waarschijnlijk lijkt het dat een buitenlandse belastingdienst specifiek die informatie *verzoekt*, die een belastingplichtige in het kader van zijn interne- of fiscale beheersing of verplicht voor te leggen fiscaal relevante standpunten onder horizontaal toezicht heeft verstrekt. De buitenlandse belastingdienst moet de relevantie en het bestaan ervan dan al vermoeden.⁹¹⁵ Ook lijkt niet erg waarschijnlijk, dat voorgelegde fiscaal relevante standpunten kwalificeren als gevallen van *automatische* inlichtingenuitwisseling. Daarbij gaat het veelal om eenvoudig toegankelijke informatie, als rentebetalingen of inkomensgegevens van buitenlands belastingplichtigen. Dat betreft niet zozeer inzicht in de interne- en fiscale beheersing of fiscale vraagstukken waarover een verschil van mening met de Belastingdienst kan ontstaan. Dit kan echter anders zijn bij *spontane* inlichtingenuitwisseling. De Nederlandse Belastingdienst zal daar veelal toe overgaan bij een vermoeden dat verkregen informatie van invloed kan zijn op de belastingheffing in een andere staat. Met de landen waarmee Nederland alleen een TIEA heeft afgesloten is spontane inlichtingenuitwisseling (in beginsel⁹¹⁶) niet aan de orde.

De verplichting om informatie, die de Belastingdienst voor de andere staat van belang acht, spontaan te verstrekken gaat zeer ver. De verplichting maakt geen onderscheid tussen informatie die op grond van traditioneel belastingtoezicht 'op verzoek' is verkregen of informatie die onder horizontaal toezicht 'vrijwillig' is verstrekt.

Nu een belastingplichtige sinds 2014 geen in kennisstelling meer krijgt van de spontane informatieverstrekking en geen bezwaar of beroep meer kan aantekenen, zullen belastingplichtigen onder horizontaal toezicht er rekening mee moeten houden, dat *ook* de onder het convenant aan de Belastingdienst verstrekte *extra* informatie, zonder verdere tussenkomst van de belastingplichtige (spontaan) aan een andere staat kan worden verstrekt.

6.4 De invordering van convenantaanslagen

In de vorige paragraaf heb ik het gebruik van onder het convenant verkregen informatie beschreven. In beginsel mag onder het convenant verkregen informatie, zowel nationaal als internationaal, door de Belastingdienst worden gebruikt. Deze paragraaf beschrijft de fiscale invordering van convenantaanslagen. Horizontaal toezicht heeft niet alleen betrekking op de heffing van rijksbelastingen, maar ook op de invordering ervan.

⁹¹³ Zie De Groot en Van der Enden 2010, par. 3: "Als reden om een handavingsconvenant niet te tekenen, geeft men vaak aan ervoor bevreesd te zijn dat buitenlandse belastingdiensten informatie die in het kader van (...) openheid en transparantie onder het horizontaal toezicht is verstrekt, gaat opvragen bij 'onze' Belastingdienst".

⁹¹⁴ Zie par. 6.1.1. Zie ook Oenema en Barmantlo 2011, p. 14, Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36 en Belastingdienst 2010, *Leidraad*, p. 50.

⁹¹⁵ De gevraagde informatie moet *foreseeably relevant* zijn, wat betekent dat uitwisseling van fiscale inlichtingen in beginsel in de ruimste zin des woord is toegestaan, maar dat *fishng expeditions* en een voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige irrelevant verzoek, daar niet onder vallen. Zie par. 5 bij art. 26 OESO-Commentaar.

⁹¹⁶ Dat uitzonderingen mogelijk zijn blijkt uit art. 6 van de TIEA tussen het Koninkrijk der Nederlanden ten behoeve van Aruba, en Spanje (24 november 2008, Trb. 2009, 12), waarin expliciet is opgenomen dat spontane inlichtingenverstrekking mogelijk is. Zie Neve 2010, par. 7.2 o.v.n. noot 30.

Volgens de *Leidraad* dient de Belastingdienst onder horizontaal toezicht zo actueel en proactief mogelijk te handelen, om het risico op niet tijdige of onvolledige betaling van belastingschulden, zoveel mogelijk te voorkomen.⁹¹⁷ De Belastingdienst betreft de fiscale invordering al in het proces naar de totstandkoming van een horizontaal toezichtrelatie; bij de klantoriëntatie (stap 1), het horizontaal toezichtgesprek (stap 2), de complianceverkenning (stap 3), het afronden van de lopende problematiek (stap 4), het sluiten van een convenant (stap 5), de analyse en versterking van de fiscale beheersing (stap 6) en bij de aanpassing van het toezicht (stap 7). Het actuele klantbeeld van de onderneming is niet alleen gebaseerd op heffings- en controleaspecten, maar ook op invorderingsaspecten. Het aandachtsgebied van de klantcoördinator en het behandelteam strekt zich dan ook niet alleen uit over de *belastingpositie* van de onderneming, maar ook over de *invorderingspositie*. Hieronder ga ik eerst nader in op fiscale invordering onder traditioneel belastingtoezicht en dan op de afwijkingen onder horizontaal toezicht. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

6.4 Hoe verloopt de fiscale invordering van convenantaanslagen?

6.4.1 Fiscale invordering onder traditioneel belastingtoezicht

Algemeen wettelijke regels over de invordering van bestuursrechtelijke geldschulden zijn te vinden in titel 4.4 Awb.⁹¹⁸ Specifiek wettelijke regels over de invordering van belastingschulden in de IW 1990.⁹¹⁹ Bij eventuele invorderingsgeschillen zijn tevens de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering⁹²⁰ (Rv) van toepassing, in het bijzonder de regels over de gerechtelijke tenuitvoerlegging van dwangbevelen (Tweede Boek). Beleidsregels over de invordering van belastingschulden zijn te vinden in de *Leidraad Invordering 2008*.⁹²¹ Door publicatie van de beleidsregels in de *Leidraad* is deze 'recht' geworden in de zin van art. 79 RO.⁹²² Publicatie van uitvoeringsbeleid geeft belastingschuldigen rechtszekerheid. Wegens het ontbreken van een wettelijke basis, bindt het beleid de belastingschuldigen echter niet.

Zowel onder traditioneel als horizontaal belastingtoezicht, start de invordering van belastingschulden met toezending of uitreiking van een door de ontvanger bekendgemaakt, maar door de inspecteur opgesteld, aanslagbiljet aan belastingplichtige (art. 8 jo art. 5 IW 1990). De ontvanger neemt op dat moment als het ware het stokje over van de inspecteur. De belastingplichtige heet ook niet langer belastingplichtige, maar belastingschuldige (art. 2, lid 1, onder k, IW 1990).

Het aanslagbiljet vermeldt het verschuldigde belastingbedrag en de termijn waarbinnen betaald moet zijn (art. 4:86 Awb). De betalingstermijn bedraagt in beginsel zes weken, gerekend vanaf de dag na dagtekening van het aanslagbiljet (art. 9 IW 1990). In bijzondere situaties kan de belastingaanslag ook 'terstond en tot het volle bedrag' invorderbaar zijn (art. 10 IW 1990). Dit is onder meer het geval als de onderneming in staat van faillissement verkeert of als er gegronde vrees voor verduistering is, van goederen die aan belastingschuldige toebehoren en waarop de belastingschuld zou kunnen worden verhaald (lid 1).

Als de onderneming de aanslag niet tijdig of onvolledig betaalt, maant de ontvanger zowel onder traditioneel als onder horizontaal belastingtoezicht de onderneming aan om dat alsnog binnen twee weken te doen (art. 11 IW 1990). Bij tijdelijke liquiditeitsproblemen kan de onderneming zowel onder traditioneel als onder horizontaal belastingtoezicht de ontvanger om uitstel van betaling vragen (art. 25 IW 1990).

⁹¹⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 45.

⁹¹⁸ Zie artt. 4:85 tot en met 4:125 Awb, die als gevolg van de op 1 juli 2009 in werking getreden Vierde Tranche Awb (Wet van 25 juni 2009, Stb. 2009, 264 en 266, V-N 2009/32.9 en aanpassingswet Wet van 25 juni 2009, Stb. 2009, 265 en 266, V-N 2009/32.10) van toepassing zijn geworden.

⁹¹⁹ Wet van 30 mei 1990, Stb. 1990, 221.

⁹²⁰ Wet van 1 oktober 1838, Stb. 1838, 12.

⁹²¹ De meest recente versie is de *Leidraad Invordering 2008*, Besluit van 12 juni 2008, nr. CPP 2008/1137M, Stcrt. 2008, nr. 122, V-N 2008/37.2 en 37.3 (bijlage).

⁹²² Zie HR 28 maart 1990 (gebondenheid gepubliceerd beleid), *BNB* 1990/194 en Van Leijenhorst 2008.

Een verzoek om uitstel van betaling kan op ieder moment in het invorderingsproces worden gedaan. Het verdient echter aanbeveling dat te doen - ter afwending van het gevaar van invorderingsmaatregelen - voordat een relevante betalingstermijn verstreken is. Zolang de ontvanger niet op het verzoek om uitstel van betaling heeft beslist, dient hij het treffen van invorderingsmaatregelen namelijk op te schorten (art. 25, lid 1, IW 1990).

Als een verzoek om uitstel van betaling wordt afgewezen, kan belastingschuldige zich zowel onder traditioneel als onder horizontaal belastingtoezicht, wenden tot de directeur van de Belastingdienst om administratief beroep in te stellen (art. 27 Leidraad Inv). Zolang niet op dat beroep is beslist, moet de ontvanger wederom zijn invorderingsmaatregelen opschorten (art. 27, lid 7, onder 1, Leidraad Inv). De mogelijkheid om administratief beroep in te stellen volgt uit invorderingsbeleid. De directeur is echter geen onafhankelijke rechter. Als belastingschuldige meent dat het administratieve beroep met onvoldoende waarborgen is omkleed, kan hij ervoor kiezen de publiekrechtelijke weg niet te bewandelen en rechtstreeks beroep in te stellen bij de civiele rechter (par. 5.6.2). De belastingschuldige dient dan wel rekening te houden met griffierechten en eventuele verplichte procesvertegenwoordiging door een advocaat (art. 79 Rv). Deze extra kosten kent het administratieve beroep bij de directeur van de Belastingdienst niet.

Wanneer geen uitstel van betaling wordt verleend en de ontvanger meent de invordering te moeten voortzetten, kan hij zowel onder traditioneel als onder horizontaal belastingtoezicht een dwangbevel uitvaardigen (art. 12 IW 1990). Door het uitvaardigen van een dwangbevel verschafft de ontvanger zichzelf een executoriale titel, wat betekent dat zonder verdere tussenkomst van de civiele rechter de invordering van de belastingaanslag (en andere op het dwangbevel vermelde kosten en boetes) ten uitvoer gelegd kan worden. De ontvanger dient het dwangbevel wel in overeenstemming met de regels van het Rv (art. 430 e.v.) aan de belastingschuldige te betekenen (art. 13 IW 1990). Behoudens de situatie van versnelde invordering (art. 10 IW 1990) vindt de tenuitvoerlegging van het dwangbevel echter pas plaats na betekening van een hernieuwd bevel tot betaling aan de belastingschuldige (art. 14 IW 1990).

Zowel onder traditioneel als onder horizontaal belastingtoezicht kan belastingschuldige bij de civiele kamer van de rechtbank van het arrondissement waarin de onderneming gevestigd is, verzet aantekenen tegen de tenuitvoerlegging van het dwangbevel (art. 17 IW 1990). Verzet bij de rechtbank brengt de verschuldigdheid van griffierechten en verplichte procesvertegenwoordiging met zich mee (art. 79, lid 2, Rv). Het verzet vangt aan door dagvaarding van de ontvanger (art. 17, lid 2, IW 1990). Vanaf de dag van dagvaarding wordt de tenuitvoerlegging van het dwangbevel geschorst (art. 125, lid 1, Rv). In feite is dat vanaf het moment waarop de verzetdagvaarding door een deurwaarder aan het kantoor van de ontvanger wordt betekend. Opschorting van de executie kan daarom al worden bereikt, voordat de zaak daadwerkelijk bij de rechtbank is aangebracht (art. 125, lid 2, Rv).

Door een dagvaardingstermijn van enkele maanden op te nemen, kunnen partijen de tussenliggende periode benutten om alsnog tot een oplossing voor de invorderingsproblemen te komen.⁹²³ Mochten partijen er niet uitkomen, kan de verzetdagvaarding alsnog binnen het verstrijken van de dagvaardingstermijn bij de rechtbank worden aangebracht.⁹²⁴ Mocht de ontvanger de dagvaardingstermijn te lang vinden, dan kan hij deze inkorten door belastingschuldige bij exploit een eerdere roldatum aan te zeggen⁹²⁵ of door een kort gedingprocedure te starten bij de voorzieningenrechter.⁹²⁶

⁹²³ Sinds 1 januari 2008 meent de Belastingdienst zonder tussenkomst van de rechter op grond van art. 17, lid 1, Leidraad Inv de schorsende werking van het verzet te kunnen opheffen in geval van misbruik van recht. Het beleid van de Belastingdienst kan echter door de wet toegekende schorsende werking niet opzij zetten. Zie in dit verband Vetter e.a., *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2012, fed fiscale studiereserie 2, achtste druk, p. 298 en 299 o.v.v. naar Rb Utrecht 14 september 2011, *LJN* BT7282.

⁹²⁴ Art. 125, lid 2, Rv.

⁹²⁵ Art. 126 Rv.

⁹²⁶ Art. 438, lid 2, Rv.

6.4.2 Fiscale invordering onder horizontaal toezicht

Anders dan zorgdragen voor tijdige betaling van belastingschulden door de onderneming en tijdige uitbetaling van belastingteruggaven door de ontvanger⁹²⁷, houdt het individueel convenant horizontaal toezicht geen rekening met de invordering van belastingschulden. De *Leidraad* wel. Volgens de *Leidraad* verwacht de Belastingdienst dat de onderneming invorderingsrisico's vroegtijdig meldt.⁹²⁸ Dat hoeft binnen horizontaal toezicht niet meteen tot invorderingsconsequenties te leiden.⁹²⁹

Onder horizontaal toezicht is het ook mogelijk om vooroverleg te houden over de invordering.⁹³⁰ De *Leidraad* noemt het bespreken van de risico's van keten- of inlenersaansprakelijkheid⁹³¹ en het verminderen van toekomstige invorderingsrisico's als voorbeelden.⁹³² Afhankelijk van de houding en het gedrag van de onderneming, geeft de Belastingdienst aan om binnen de mogelijkheden die wet- en regelgeving bieden, mee te werken en mee te denken aan oplossingen die zowel het voldoen van belastingschulden als de continuïteit van de onderneming dienen. Volgens de *Leidraad* dient de Belastingdienst in overleg met de onderneming, haar financieel/fiscaal adviseurs, aandeelhouders of financiers, te zoeken naar oplossingen die recht doen aan de belangen van alle betrokken partijen.⁹³³

Zowel de onderneming als de Belastingdienst kunnen tot het houden van vooroverleg initiatief nemen⁹³⁴; de onderneming door een (voorzien) betalingsprobleem vrijwillig te melden en de Belastingdienst door signalen die duiden op (tijdelijke) liquiditeits- en invorderingsproblemen aan te grijpen voor een gesprek. De *Leidraad* geeft de volgende signalen om de fiscale invordering te bespreken: gewijzigde marktverhoudingen, verminderde bedrijfsresultaten, faillissementen van belangrijke debiteuren of een significante wijziging in de fiscale positie. Deze signalen kunnen voortkomen uit het toezicht door de Belastingdienst of uit veranderingen bij de onderneming zelf. De *Leidraad* geeft de volgende veranderingen bij de onderneming als voorbeeld: een fusie, (af)splitsing of aandelenoverdracht. Volgens de *Leidraad* is het voor de Belastingdienst van belang om gedurende het gehele traject naar de aanslagoplegging alert te zijn op (tijdelijke) liquiditeits- en invorderingsproblemen en tijdig invorderingsdeskundigheid in te roepen; het vroegtijdig ingrijpen en inspelen op de invorderingssituatie helpt financiële verliezen, in de zin van verminderde belastingopbrengsten, te reduceren.

Hoewel de Belastingdienst ook onder traditioneel belastingtoezicht rekening dient te houden met een constructieve opstelling van de onderneming ten aanzien van de invordering van belastingen, zegt de Belastingdienst in de *Leidraad* met zoveel woorden toe, om onder horizontaal toezicht te zullen meedenken en meewerken aan oplossingen, die zowel de voldoening van convenantaanslagen als de continuïteit van de onderneming faciliteren.⁹³⁵

6.5 Het herstel van fouten in een convenantaangifte

In de vorige paragraaf heb ik de fiscale invordering van convenantaanslagen beschreven. De convenantverplichtingen voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst om belastingschulden respectievelijk belastingteruggaven tijdig te betalen, brengen naar mijn mening geen aanvullende verplichtingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht met zich mee. De in de *Leidraad* opgenomen toezegging om onder horizontaal toezicht met belastingplichtigen te zullen meedenken en meewerken aan oplossingen voor fiscale invorderingsproblemen, wel. In deze paragraaf ga ik nader in op het herstel van fouten in een convenantaangifte. Ook in convenantsituaties kunnen fouten worden gemaakt.⁹³⁶ Niet iedere fout kan en hoeft voorkomen te worden; dat zou disproportionele kosten met zich meebrengen.⁹³⁷

⁹²⁷ Bijlage A, onder: 2. afspraken.

⁹²⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 45.

⁹²⁹ M. Teeuwen en H. van Geffen, 'Kort verslag 33^e Fiscale Conferentie "Invordering", *WFR* 2012/712, par. 3.

⁹³⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 36, voetnoot 45.

⁹³¹ Art. 34 resp. 35 IW 1990.

⁹³² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 45.

⁹³³ Zie ook Teeuwen en Van Geffen 2012, par. 3.

⁹³⁴ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 46.

⁹³⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 45.

⁹³⁶ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

⁹³⁷ Belastingdienst 2008 B, *TCF*, p. 11.

Fouten kunnen zich voordoen in de periode waarin een convenant al is gesloten, maar ook in de periode voorafgaand daaraan. Wanneer een convenant is afgesloten kan bijvoorbeeld bij *interne monitoring*, toetsing van de aangifte of vaststelling van de aanslag blijken dat er een fout is gemaakt. Bij *interne monitoring* voert de onderneming zelf controles uit ter beoordeling of het interne en fiscale beheersingssysteem functioneert; interne monitoring stelt ondernemingen in staat om afwijkingen in de belastingaangifte en tekortkomingen in het beheersingssysteem te signaleren en te herstellen. In de periode voorafgaand aan het convenant kunnen fouten blijken bij de complianceverkenning (stap 3), het afronden van lopende problematiek (stap 4) of bij de analyse en versterking van de fiscale beheersing (stap 6).

Wanneer in een convenantsituatie fouten worden gemaakt, betekent dat niet meteen dat alle vertrouwen voor fiscale samenwerking weg is⁹³⁸; partijen worden geacht met begrip op fouten te reageren en met elkaar in gesprek te gaan om de oorzaak van de fout te achterhalen en maatregelen te treffen om fouten in de toekomst te voorkomen.

In deze paragraaf bespreek ik eerst de herstel mogelijkheden onder traditioneel belastingtoezicht, dan die onder horizontaal toezicht en tot slot wat onder horizontaal toezicht de consequenties kunnen zijn als herstelacties uitblijven. Ik behandel de volgende subdeelvraag:

6.5 Hoe kunnen fouten in een convenantaangifte worden hersteld?

6.5.1 Herstel mogelijkheden onder traditioneel belastingtoezicht

Onder traditioneel belastingtoezicht zijn er naar mijn mening drie manieren om fouten in een belastingaangifte te herstellen:

- a. door vrijwillige verbetering door belastingplichtigen zelf (art. 67n AWR);
- b. door navordering door de Belastingdienst (art. 16 AWR);
- c. of door naheffing door de Belastingdienst (art. 20 AWR).

Hierna ga ik kort op de drie herstel mogelijkheden in.

a. Vrijwillige verbetering door belastingplichtigen zelf (art. 67n AWR)

Bij vrijwillige verbetering constateert belastingplichtige zelf dat er een fout gemaakt is en verstrekt - voordat de Belastingdienst hem of haar redelijkerwijs op het spoor is - alsnog alle relevante feiten en omstandigheden om een juiste belastingheffing tot stand te brengen.⁹³⁹ Verbeterd een belastingplichtige de aangifte binnen twee jaar na indiening ervan, dan legt de Belastingdienst geen vergrijpboete op (lid 1).⁹⁴⁰ Na twee jaar wordt vrijwillige verbetering gezien als omstandigheid voor matiging van een op te leggen vergrijpboete (lid 2).

b. Navordering door de Belastingdienst (art. 16 AWR)

Wanneer de Belastingdienst een fout ontdekt, bijvoorbeeld in de aangifte vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting (aanslagbelastingen), dan kan de Belastingdienst de fout herstellen door na te vorderen. Navordering is mogelijk wanneer enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een belastingaanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend (lid 1). De bevoegdheid tot navordering (lid 3) vervalt - behoudens verleend uitstel voor indiening van de aangifte - door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.⁹⁴¹

⁹³⁸ Stevens 2012, p. 63.

⁹³⁹ Art. 67n AWR.

⁹⁴⁰ Wet van 1 juli 2009 (Wet stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen), Stb. 2009, 280.

⁹⁴¹ Bij eventuele aanname van wetsvoorstel 33 714 zal de navorderingstermijn bij ontbrekende kwade trouw worden ingeperkt tot drie jaar (art. 16, lid 2, AWR nieuw) en bij kwade trouw worden verruimd tot twaalf jaar (art. 16, lid 3, AWR nieuw) na ontvangst van de aangifte. Ook zal bij eventuele aanname van het wetsvoorstel een navorderingstermijn van 6 maanden na dagtekening van de primitieve aanslag worden toegevoegd voor verstoringen

Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren. Een ambtelijk verzuim kan in beginsel niet door navordering worden hersteld. Dat is anders wanneer belastingplichtige ter zake van *dat feit* te kwade trouw is. Van kwade trouw is sprake wanneer het aan de opzet van belastingplichtige te wijten is, dat het feit niet eerder bij de inspecteur bekend was.⁹⁴² Bijvoorbeeld als belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt of juiste inlichtingen heeft onthouden. Hieronder valt ook voorwaardelijk opzet. Daarvan is sprake als een belastingplichtige *bewust* de aanmerkelijke kans aanvaardt, dat hij onjuist aangifte doet.⁹⁴³ Ook is het mogelijk dat eventuele kwade trouw van een externe deskundige aan belastingplichtige wordt toegerekend.⁹⁴⁴

Een ambtelijk verzuim kan ook worden hersteld als een belastingaanslag voor belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar onjuist is vastgesteld, dan wel achterwege is gebleven (lid 2, onderdeel c).⁹⁴⁵ Hiervan is in elk geval sprake indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt. Bescherming tegen navordering bij ambtelijk verzuim is bedoeld voor de gevallen waarin een aanslag bij een belastingplichtige de indruk kan wekken dat ze berust op een juiste vaststelling door de inspecteur, ook al is die vaststelling mogelijk onjuist.⁹⁴⁶ Het gaat om de bescherming tegen de schijn van recht; mag een belastingplichtige de schijn van recht voor werkelijkheid houden? Dat mag hij niet als de aanslag minder dan 70% van de verschuldigde belasting bedraagt.

c. Naheffing door de Belastingdienst (art. 20 AWR)

Wanneer de Belastingdienst een fout ontdekt in bijvoorbeeld de aangifte loonbelasting of omzetbelasting (aangiftebelastingen), dan kan de Belastingdienst de fout herstellen door na te heffen. Naheffing door de Belastingdienst is mogelijk indien de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen, geheel of gedeeltelijk niet is betaald (lid 1). Een nieuw feit – zoals bij navordering – is niet vereist. De Belastingdienst kan te weinig betaalde belasting dan wel een ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende vrijstelling, vermindering of inhouding naheffen. De bevoegdheid tot naheffing vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend (lid 3).

Onder traditioneel belastingtoezicht kan een belastingplichtige dus binnen twee jaar na het doen van een onjuiste aangifte, boetevrij inkeren en kan de Belastingdienst in beginsel gedurende vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld te weinig geheven belasting navorderen of naheffen.

in gegevensverwerkingssystemen van de Belastingdienst of derden (art. 17 AWR nieuw). Zie tevens in dit verband Hamer en Van Eijdsden 2014.

⁹⁴² Vgl. HR 1 juni 1997, ECLI:NL:HR:2010:BN3830: "Uitgaande van de omstandigheid dat de waarde van het complex hoger is dan de door belanghebbende gehanteerde verkoopprijs is voor aanwezigheid van kwade trouw in ieder geval vereist dat belanghebbende zich van dit waardeverschil bewust was".

⁹⁴³ Vgl. HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092: "Evenmin heeft het (Hof, EHS) vastgesteld dat, zoals voor voorwaardelijk opzet op dit punt is vereist, dat belanghebbende zich ervan bewust is geweest dat er een aanmerkelijke kans bestond dat de aangifte wat betreft de schadevergoeding onjuist was maar zich daardoor niet heeft laten weerhouden de aangifte te doen zoals hij heeft gedaan, en zich aldus willens en wetens heeft blootgesteld aan de aanmerkelijke kans een onjuiste aangifte te doen".

⁹⁴⁴ In HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7741, BNB 2007/151 en HR 11 mei 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA4808, BNB 2007/206 heeft de Hoge Raad beslist dat de *opzet of grove schuld* van een gemachtigde niet meer 'automatisch' aan de belastingplichtige wordt toegerekend. Zie BNB 2007/151, r.o. 3.4: "Terugkomend van het arrest BNB 1988/270 acht de Hoge Raad het geraden ook voor (bestuursrechtelijke) fiscale vergrijpboetes de mogelijkheid van toerekening van opzet of grove schuld van een ander dan de belastingplichtige aan de belastingplichtige uit te sluiten. Zulks voorkomt dat op grond van een dergelijke toerekening strijd zou kunnen ontstaan met de in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde eis dat een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, voor onschuldig wordt gehouden totdat zijn schuld in rechte is komen vast te staan". Eventuele *kwade trouw* moet wel aan belastingplichtige worden toegerekend: HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD3566: "In de context van artikel 16 AWR dient kwade trouw van degene van wiens hulp de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt om aan zijn verplichting tot het doen van aangifte te voldoen, aan de belastingplichtige te worden toegerekend". Zie over BNB 2007/151: J.P. Boer en A.O. Lubbers, 'Vuistregels rondom de bestraffing van belastingplichtigen bij het opvolgen van een belastingadvies', WFR 3 oktober 2013, 7018, 2013/1148.

⁹⁴⁵ Ingevoerd bij Wet van 23 december 2009, Overige fiscale maatregelen 2010, Stb. 2009, 610, Kamerstukken 32 129.

⁹⁴⁶ HR 6 juni 1973, ECLI:NL:HR:1973:AX4669 waarin de Hoge Raad oordeelt dat een voor belastingplichtige kenbare schrijf- of tikfout door navordering kan worden hersteld.

6.5.2 Herstelmogelijkheden onder horizontaal toezicht

Het convenant zelf houdt geen rekening met de mogelijkheid om fouten te herstellen, de *Leidraad* wel.⁹⁴⁷ De *Leidraad* geeft inzicht in hoe de Belastingdienst met het herstel van fouten omgaat. Om te beoordelen of en hoe een fout hersteld moet worden en of een boete zal worden opgelegd, doorloopt de Belastingdienst vijf vragen:

- 1) Wat is de oorzaak van de fout?
- 2) Moet een herstelactie volgen?
- 3) Wie voert de herstelactie uit?
- 4) Moeten ook andere periodes worden onderzocht?
- 5) Dient er een boete te worden opgelegd en zo ja, welke?

In deze paragraaf behandel ik de eerste vier vragen. De laatste vraag over eventuele boeteoplegging, behandel ik in de volgende paragraaf 6.6.

1. Wat is de oorzaak van de fout?

Bij het herstel van fouten beoordeelt de Belastingdienst eerst wat de oorzaak van de fout is geweest. In een convenantsituatie gaat de Belastingdienst ervan uit dat ondernemingen niet bewust fouten maken; in een convenantsituatie nemen ondernemingen juist meer initiatief om aanvaardbare aangiften te doen. Wanneer toch blijkt dat een aangifte een fout bevat, kiest de Belastingdienst voor een open benadering door te bespreken hoe de fout is ontstaan, of de onderneming op de hoogte was van de fout en welke acties zijn ondernomen om de fout in de toekomst te voorkomen. De Belastingdienst hanteert de uitgangspunten van *responsief* handhaven.⁹⁴⁸ Een responsieve benadering vraagt om een open en constructieve houding van zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen.

2. Moet een herstelactie volgen?

Als de oorzaak van de fout bekend is, beoordeelt de Belastingdienst of een herstelactie moet volgen. Het uitgangspunt is *dat* herstelacties volgen. Bij fouten die het totaalbeeld van de aangifte veranderen zal dat weinig discussie opleveren, maar ook niet-materiële fouten moeten volgens de *Leidraad* worden hersteld. De onderneming is niet aan de *Leidraad* gebonden, maar herstel van fouten mag de Belastingdienst naar een redelijke uitleg van het convenant mijns inziens wel verwachten. Het herstel van fouten bestaat uit het uitvoeren van herstelacties en het alsnog voldoen van de verschuldigde belasting.⁹⁴⁹ De verplichting om de interne en fiscale beheersing op orde te hebben evenals het voorleggen van fiscaal relevante standpunten, moet het maken van fouten zoveel mogelijk voorkomen. Mochten er desondanks fouten ontstaan, dan moeten die naar de mening van de Belastingdienst zo snel mogelijk worden onderkend en zo snel mogelijk worden hersteld.

3. Wie voert de herstelactie uit?

De door de Belastingdienst gehanteerde responsieve benadering brengt met zich mee dat de Belastingdienst de onderneming zelf in staat stelt om eventuele fouten te herstellen. Wanneer de onderneming zelf een fout ontdekt, dan verwacht de Belastingdienst dat de onderneming ook zelf actie onderneemt om de fout te herstellen en te beoordelen of aanpassingen aan het interne en fiscale beheersingssysteem nodig zijn.

4. Moeten ook andere periodes worden onderzocht?

Na ontdekking van een fout en het uitvoeren van herstelacties, is het de vraag in hoeverre de onderneming ook actie moet ondernemen om eerdere belastingaangiften te onderzoeken op fouten. De Belastingdienst maakt hierbij onderscheid tussen twee situaties⁹⁵⁰:

- 1) de situatie waarin het min of meer *vaststaat* dat de fout zich ook in eerdere aangiften heeft voorgedaan; en
- 2) de situatie waarin *onduidelijk* is of de fout zich ook in eerdere aangiften heeft voorgedaan.

⁹⁴⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

⁹⁴⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

⁹⁴⁹ Eventueel verhoogd met belastingrente, zie art. 30f e.v. AWR.

⁹⁵⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 52.

In de situatie waarin min of meer vaststaat dat de fout zich ook in eerdere aangiften heeft voorgedaan, moeten eerdere aangiften worden onderzocht. De Belastingdienst gaat ervan uit dat de onderneming de omvang van de fout in redelijkheid beoordeelt. Naarmate de fout groter is (dat wil zeggen een groter financieel belang vertegenwoordigt), verwacht de Belastingdienst meer werkzaamheden om de omvang te bepalen. Om doelmatigheidsredenen kunnen partijen afspreken de correctie naar eerdere aangiften te extrapoleren (art. 64 AWR). Dat wil zeggen dat de correctie, zoals toegepast voor het onderzochte belastingjaar, ook wordt toegepast voor eerdere jaren. Extrapolatie mag er echter niet toe leiden dat een lagere belastingschuld wordt vastgesteld, dan zonder doelmatigheidsredenen het geval zou zijn geweest. Het extrapoleren van correcties is overigens niet specifiek voor horizontaal toezicht; ook onder traditioneel belastingtoezicht kan extrapolatie plaatsvinden.

In de situatie waarin onduidelijk is of de fout zich ook in eerdere aangiften heeft voorgedaan, bepalen de verwijtbaarheid en het financiële belang van de fout of ook eerdere aangiften moeten worden onderzocht. De Belastingdienst gaat ervan uit dat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen geen ernstig verwijt treffen ten aanzien van een gemaakte fout. Is er naar de mening van de Belastingdienst echter sprake van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld, dan moeten eerdere aangiften worden onderzocht. Bij een licht verwijt (onzorgvuldigheid) kan nader onderzoek achterwegen blijven. Maar is er sprake van een groot financieel belang, dan moeten eerdere aangiften toch worden onderzocht. Fouten van een relatief beperkt financieel belang kunnen om doelmatigheidsredenen ook in een nog openstaande belastingaangifte worden hersteld.⁹⁵¹ Dat kan overigens ook onder traditioneel belastingtoezicht.

6.5.2.1 Het uitblijven van vrijwillige herstelacties onder horizontaal toezicht

Wanneer een belastingplichtige niet zelf de fout ontdekt of niet zelf tot herstelacties overgaat, kan de Belastingdienst de te weinig geheven of afgedragen belasting navorderen (art. 16 AWR) of naheffen (art. 20 AWR). Ook onder horizontaal toezicht zijn de rechten en verplichtingen van reguliere fiscale wet- en regelgeving van toepassing. Dat betekent dat de Belastingdienst bij een nieuw feit, kwade trouw of een voor de belastingplichtige kenbaar onjuiste belastingaanslag, gedurende in beginsel vijf jaar mag navorderen. Dat betekent ook dat de Belastingdienst - zonder nieuw feit - gedurende vijf jaar mag naheffen. Om tot navordering of naheffing over te gaan, moet de Belastingdienst wel van de fout op de hoogte zijn. Ook onder horizontaal toezicht kan de Belastingdienst echter steekproeven of boekenonderzoeken houden, zodat de Belastingdienst technisch gezien alsnog van een niet opgemerkte of niet herstelde fout op de hoogte kan raken.

De vraag is welke consequenties het - al dan niet bewust - uitblijven van herstelacties onder horizontaal toezicht kan hebben. Is de onderneming verplicht gemaakte fouten te melden? Kan de Belastingdienst ten aanzien van gemaakte fouten navorderen? Levert het niet-melden van fouten kwade trouw op? Is er onder horizontaal toezicht sneller sprake van een nieuw feit? Mag van de onderneming worden verwacht vrijwillig met navordering in te stemmen als de termijn reeds is verstreken? Deze vragen behandel ik aan de hand van de volgende casus.

Casus:

Na indiening van de aangifte vennootschapsbelasting constateert BV X dat een fout is gemaakt, die ertoe heeft geleid dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld. De te weinig geheven belasting bedraagt 20 procent van de totaal verschuldigde belasting. Ten tijde van de indiening van de aangifte, meent BV X juist te handelen.

Vraag 1:

Moet BV X de Belastingdienst over de gemaakte fout informeren?

⁹⁵¹ Art. 64 AWR.

Antwoord:

Onder traditioneel belastingtoezicht hoeft BV X de Belastingdienst (behoudens in de gevallen van art. 10a AWR) niet over de gemaakte fout te informeren. Het verstrekken van inlichtingen onder traditioneel belastingtoezicht geschiedt 'op verzoek' (art. 47 AWR).

Onder horizontaal toezicht is BV X op grond van het convenant verplicht de Belastingdienst over de gemaakte fout te informeren; BV X moet ook *ingenomen* standpunten, waarover verschil van inzicht kan ontstaan, aan de Belastingdienst voorleggen.⁹⁵²

Vraag 2:

Kan de Belastingdienst de te weinig geheven belasting navorderen?

Antwoord:

Zowel onder traditioneel als horizontaal belastingtoezicht kan de Belastingdienst navorderen indien er sprake is van een nieuw feit, kwade trouw of een kennelijk onjuiste belastingaanslag (art. 16 AWR). Een ambtelijk verzuim staat aan navordering in de weg.

Wanneer BV X de Belastingdienst onder horizontaal toezicht vrijwillig informeert, mag de Belastingdienst die informatie – behoudens wanneer sprake is van een ambtelijk verzuim – als nieuw feit voor navordering gebruiken (par. 6.3.1).

Wanneer BV X de Belastingdienst onder horizontaal toezicht niet informeert, zal de Belastingdienst – net als onder traditioneel belastingtoezicht – de aanwezigheid van een nieuw feit, kwade trouw of kennelijk onjuiste aanslag aannemelijk moeten maken.

Niet-nakoming van de convenantverplichting om ingenomen standpunten waarover verschil van inzicht kan ontstaan te melden, vormt op zichzelf geen bewijs voor een nieuw feit; het niet-informeren *an sich* levert geen grond op voor het vermoeden dat te weinig belasting is geheven, doch slechts *de informatie* zelf.

Vraag 3:

Levert het niet-informeren over een gemaakte fout onder horizontaal toezicht kwade trouw op?

Antwoord:

Van kwade trouw is sprake wanneer het aan de opzet van belastingplichtige te wijten is, dat een feit niet eerder bij de inspecteur bekend was.⁹⁵³ Omdat BV X *ten tijde van de indiening van de aangifte* meent juist te handelen, is BV X op dat moment niet te kwader trouw en heeft BV X de Belastingdienst niet opzettelijk geen of onjuiste informatie verschaft.⁹⁵⁴

Wanneer BV X onder horizontaal toezicht de Belastingdienst na ontdekking van een fout *bewust* niet informeert, is BV X overigens ook *niet* te kwader trouw in de zin van art. 16 AWR; die kwade trouw moet er op het *moment van indienen* van de aangifte zijn.⁹⁵⁵ Wel levert het niet-informeren niet-nakoming op van de convenantverplichting om dat wel te doen.

Vraag 4:

Is er onder horizontaal toezicht eerder sprake van een nieuw feit?

Antwoord:

Zowel onder traditioneel als horizontaal belastingtoezicht hangt het bewijs van een nieuw feit samen met de meewerkplicht van de belastingplichtige en de onderzoeksplicht van de Belastingdienst.

⁹⁵² **Bijlage A**, onder: 2. afspraken.

⁹⁵³ HR 1 juni 1997 (bewuste kwade trouw), ECLI:NL:HR:2010:BN3830.

⁹⁵⁴ HR 3 december 2010 (opzet t.t.v. indiening aangifte), ECLI:NL:HR:2010:BO5989.

⁹⁵⁵ Vgl. HR 2 mei 2014 (kwade trouw), ECLI:NL:HR:2014:1034 met noot Pechler

De reikwijdte van de meewerkplicht voor belastingplichtigen onder horizontaal toezicht neemt toe; dat volgt uit het convenant (par. 5.6.1.2).

De afgenomen onderzoeksplicht van de Belastingdienst brengt met zich mee, dat een nieuw feit eerder aanwezig is. Allereerst doordat ondernemingen op grond van het convenant gehouden zijn ontdekte fouten te melden en de Belastingdienst die informatie - behoudens ambtelijk verzuim - mag gebruiken voor navordering. Daarnaast omdat afname van de onderzoeksplicht de kans op een navordering in de weg staand ambtelijk verzuim verkleint.

Vraag 5:

Stel dat de navorderingstermijn verstreken is en de Belastingdienst toch zou willen navorderen. Vloeit dan uit de horizontaal toezichtrelatie voort dat BV X zich niet op de termijnoverschrijding beroept en navordering vrijwillig accepteert?

Antwoord:

Noch fiscale wet- en regelgeving, noch het individueel convenant horizontaal toezicht *verplicht* BV X om na het verstrijken van de termijn akkoord te gaan met navordering.⁹⁵⁶

Vanuit een rechtspositivistische houding zal BV X niet met navordering instemmen (par. 6.1.3). Vanuit een niet-rechtspositivistische houding zou BV X op morele gronden wel met navordering kunnen instemmen. Wanneer BV X op morele gronden instemt, is er sprake van vrijwillige voldoening aan een rechtens niet-afdwingbare verplichting, oftewel: de voldoening aan een natuurlijke verbintenis (art. 6:3 BW).

Ondanks het ontbreken van een wettelijke verplichting om buiten de termijn met navordering akkoord te gaan, kan de fiscale samenwerking op basis van het convenant niettemin met zich meebrengen dat BV X *ter afwending van een civielrechtelijke schadevergoedingsactie* toch met navordering instemt; de aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtige loopt immers ook na het verstrijken van de navorderingstermijn nog een risico tot vergoeding van schade naar een bedrag gelijk aan door zijn of haar toedoen te weinig geheven belasting (par. 6.1.2.2, *na verstrijken navorderingstermijn*).

6.6 Het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie

In de vorige paragraaf heb ik het herstel van fouten in convenantaangiften beschreven. Wanneer een aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming een fout ontdekt, verwacht de Belastingdienst dat de onderneming de fout uit eigen beweging meldt en zelf actie onderneemt om de fout te herstellen en in de toekomst te voorkomen. In deze paragraaf beschrijf ik de mogelijkheid om ter zake van een door belastingplichtige gemaakte fout een boete op te leggen.

In de *Leidraad* legt de Belastingdienst uit hoe in een convenantsituatie met het opleggen van boetes wordt omgegaan.⁹⁵⁷ Ik bespreek eerst de mogelijkheid tot boeteoplegging onder traditioneel belastingtoezicht en daarna onder horizontaal toezicht. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

6.6 Hoe wordt omgegaan met het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie?

6.6.1 Boeteoplegging onder traditioneel belastingtoezicht

Op grond van het legaliteitsbeginsel moet oplegging van een boete gebaseerd zijn op een formeel wettelijke grondslag (art. 16 GW). Dit geldt zowel voor traditioneel als horizontaal toezicht. De formeel wettelijke grondslag voor fiscale boetes vormen de artikelen 67a tot en met 67fa AWR. In de artikelen 67a tot en met 67cb AWR staan verzuimboetes en in de artikelen 67d tot en met 67fa AWR vergrijpboetes.

⁹⁵⁶ Vlg. Oenema 2014, p. 58: "Het een en ander gaat in mijn optiek overigens niet zover dat de Belastingdienst correcties en boeten kan opleggen voor tijdvakken die buiten het bestek van de wettelijke termijnen vallen".

⁹⁵⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53.

Verzuimboetes hebben betrekking op het niet tijdig doen van aangifte of het niet tijdig betalen van verschuldigde belasting. Vergrijpboetes hebben betrekking op het opzettelijk of grofschuldig niet of onjuist doen van aangifte of het niet of onjuist betalen van verschuldigde belasting.

Voor aanslagbelastingen kan een verzuimboete worden opgelegd voor het niet tijdig doen van aangifte (art. 67a AWR) of het niet tijdig betalen op de aanslag (art. 63b IW 1990). Voor aangiftebelastingen kan een verzuimboete worden opgelegd voor het niet tijdig doen van aangifte (art. 67b AWR) of het niet tijdig betalen op aangifte (art. 67c AWR).

Voor aanslagbelastingen kan een vergrijpboete worden opgelegd voor het opzettelijk niet of onjuist doen van aangifte (art. 67d AWR) of - indien het aan de opzet of grove schuld van belastingplichtige te wijten is - als een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld (art. 67e AWR).

Voor aangiftebelastingen kan een vergrijpboete worden opgelegd indien het aan de opzet of grove schuld van een belastingplichtige te wijten is, dat te weinig belasting is betaald (art. 67f AWR). De AWR hanteert voor verzuimboetes maximumbedragen en voor vergrijpboetes maximumpercentages van 100 procent (en 300 procent bij navordering ingevolge art. 5.1 Wet IB) van de te weinig geheven of de te weinig betaalde belasting.

Hieronder volgt een overzicht van de formeel wettelijke grondslag voor het opleggen van verzuim- en vergrijpboetes bij aanslag- en aangiftebelastingen.

Tabel 35: Overzicht op te leggen verzuim- en vergrijpboetes bij aanslag- en aangiftebelastingen

	Verzuimboetes	Vergrijpboetes
Aanslagbelastingen	<ul style="list-style-type: none"> - Het niet tijdig doen van aangifte (art. 67a AWR). - Het niet tijdig betalen van de aanslag (art. 63b IW 1990). 	<ul style="list-style-type: none"> - Het opzettelijk niet of onjuist doen van aangifte (art. 67d AWR). - Indien het aan de opzet of grove schuld van een belastingplichtige te wijten is dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld (art. 67e AWR).
Aangiftebelastingen	<ul style="list-style-type: none"> - Het niet tijdig doen van aangifte (art. 67b AWR). - Het niet tijdig betalen op de aangifte (art. 67c AWR). 	<ul style="list-style-type: none"> - Indien het aan de opzet of grove schuld van een belastingplichtige te wijten is dat te weinig belasting is betaald (art. 67f AWR).

De Belastingdienst is nimmer *verplicht* tot het opleggen van een boete. Het opleggen van een boete is een discretionaire bevoegdheid. Om doelmatigheidsredenen kan de Belastingdienst beslissen geen boete op te leggen (art. 64 AWR) of een opgelegde boete geheel of gedeeltelijk kwijt te schelden (art. 66 AWR). Nadere regels over het opleggen van boetes heeft de Belastingdienst vastgelegd in het BBBB. Het BBBB geldt zowel voor traditioneel als horizontaal belastingtoezicht.

Op grond van de AWR kan de Belastingdienst verzuim- en vergrijpboetes opleggen naar respectievelijk de maximumbedragen en maximumpercentages. Afhankelijk van de schuldgradatie kan de Belastingdienst op grond van het BBBB beslissen een boete te verminderen tot bijvoorbeeld 50 procent in geval van opzet of 25 procent in geval van grove schuld. Als het bijvoorbeeld aan de grove schuld van een belastingplichtige te wijten is dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld (art. 67e AWR) levert dat volgens het BBBB een boete van 25 procent van de te weinig geheven belasting op.⁹⁵⁸ Het BBBB vormt gepubliceerd beleid, zodat belastingplichtigen de Belastingdienst aan een vermindering van de boete kunnen houden.⁹⁵⁹

⁹⁵⁸ Par. 27 jo par. 25 BBBB 2014.

⁹⁵⁹ Art. 79 RO, HR 28 maart 1990 (gebondenheid gepubliceerd beleid), *BNB* 1990/194 en Van Leijenhorst 2008.

Voor wat betreft het opleggen van een boete bij het herstel van fouten in een aangifte, kan onder traditioneel belastingtoezicht onderscheid worden gemaakt tussen:

- a. vrijwillige verbetering door belastingplichtige zelf (art. 67n AWR);
- b. navordering door de Belastingdienst (art. 16 AWR);
- c. of naheffing door de Belastingdienst (art. 20 AWR).

Voor alle drie de situaties bespreek ik de mogelijkheid tot oplegging van een fiscale boete.

a. Vrijwillige verbetering door belastingplichtige zelf

Verbeterd een belastingplichtige de aangifte uiterlijk binnen twee jaar nadat de onjuiste of onvolledige aangifte is gedaan, dan wordt geen vergrijpboete opgelegd (art. 67n, lid 1, AWR). Ook na het verstrijken van twee jaar is vrijwillige verbetering een reden tot matiging van de op te leggen vergrijpboete (lid 2). Het gaat dan om vergrijpboetes op grond van art. 67d, 67e (aanslagbelastingen) en 67f (aangiftebelastingen) AWR.

b. Navordering door de Belastingdienst

Vordert de Belastingdienst na, dan kan gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag een vergrijpboete worden opgelegd tot ten hoogste 100 procent (en 300 procent bij navordering ingevolge art. 5.1 Wet IB) van de te weinig geheven belasting (art. 67e AWR).

c. Naheffing door de Belastingdienst

Heft de Belastingdienst na, dan kan gelijktijdig met de vaststelling van de naheffingsaanslag een vergrijpboete worden opgelegd tot ten hoogste 100 procent van de te weinig betaalde belasting (art. 67f AWR).

Onder traditioneel belastingtoezicht kan een belastingplichtige dus binnen twee jaar na het doen van onjuiste aangifte boetevrij inkeren (art. 67n AWR) en de Belastingdienst kan in beginsel gedurende vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld navorderen en naheffen, verhoogd met een vergrijpboete van maximaal 100 procent (en 300 procent bij navordering ingevolge art. 5.1 Wet IB) van de te weinig geheven of te weinig betaalde belasting. Op grond van het BBBB kan de boete worden verminderd.

6.6.2 Boeteoplegging onder horizontaal toezicht

Het convenant houdt geen rekening met de mogelijkheid een boete op te leggen, de *Leidraad* wel. De toelichting in de *Leidraad* geeft inzicht in hoe de Belastingdienst in een convenantsituatie met het opleggen van boetes omgaat.⁹⁶⁰ De vijfde vraag in het traject naar het herstel van fouten gaat over de boeteoplegging:

5. Dient er een boete te worden opgelegd en zo ja, welke?

Om te beoordelen of een boete zal worden opgelegd hanteert de Belastingdienst de uitgangspunten van responsief handhaven.⁹⁶¹ Waar traditioneel belastingtoezicht naleving afdwingt door boetes op te leggen bij niet-naleving, wordt door vrijwillige naleving onder horizontaal toezicht in beginsel niet aan boeteoplegging toegekomen. Mocht de oplegging van een boete toch aan de orde zijn, dan zal de Belastingdienst - anders dan onder traditioneel belastingtoezicht - niet alleen met belastingplichtige *in gesprek gaan* over de regelovertreiding, maar zal de Belastingdienst zijn beslissing om al dan niet een boete op te leggen ook *afstemmen* op de *houding* en het *gedrag* van belastingplichtige.

Om onder horizontaal toezicht tot een boeteoplegging te komen, doorloopt de Belastingdienst drie stappen:

- 1) vaststelling van de schuldgradatie ten tijde van de indiening van de aangifte, dan wel wegens het niet (tijdig) betalen op aangifte;
- 2) bepaling van de grondslag van de boete; en
- 3) de weging van strafverhogende en strafverlagende omstandigheden.

⁹⁶⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53.

⁹⁶¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

Deze drie stappen bespreek ik hierna.

1. De vaststelling van de schuldgradatie

In stap 1 stelt de Belastingdienst de schuldgradatie vast; de mate van verwijtbaarheid. Het gaat om de verwijtbaarheid *ten tijde van de indiening* van de aangifte of wegens het *niet (tijdig) betalen* op de aangifte.⁹⁶² Indien het niet aan *enige opzet* bij de *indiening* van de aangifte of bij het *(niet of niet tijdig) betalen* op de aangifte te wijten is, dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld of de belasting die op aangifte moet worden voldaan (niet of niet tijdig) is betaald, wordt *geen* vergrijpboete opgelegd.⁹⁶³

Onder *traditioneel* belastingtoezicht kan een belastingplichtige geen opzet of grove schuld verweten worden als hij te goeder trouw een aangifte indient, nadien ontdekt dat die aangifte onjuist is en vervolgens nalaat om de inspecteur van de onjuistheid op de hoogte te stellen.⁹⁶⁴

Onder *horizontaal* toezicht levert het nalaten om de inspecteur van de fout op de hoogte te stellen, *geen* voor de oplegging van een boete van belang zijnde *opzet of grove schuld* op, maar *niet-nakoming* van de convenantverplichting om de inspecteur wel op de hoogte te stellen.

Om de schuldgradatie vast te stellen bespreken het behandelteam en de onderneming hoe de fout is ontstaan en waarom of waardoor de onderneming de fout niet heeft kunnen voorkomen.⁹⁶⁵ Op grond van het *voor de onderneming* niet bindende karakter van de *Leidraad* en het recht om ingevolge art. 6, lid 2, EVRM niet te hoeven meewerken aan de eigen veroordeling, althans op het hebben van een zwijgrecht, is de onderneming *niet verplicht* om aan het *overleg* medewerking te verlenen.⁹⁶⁶ Alsdan wordt de schuldgradatie zonder overleg vastgesteld.

Voor zover de onderneming medewerking verleent, stelt een boetespecialist op grond van verzamelde informatie de schuldgradatie vast. Een boetespecialist is een specialist van de Belastingdienst die aan het behandelteam wordt toegevoegd als het opleggen van een boete aan de orde is.

Om de oorzaak van de fout te achterhalen, spelen opzet en werking van het interne en fiscale beheersingssysteem een belangrijke rol; er kan sprake zijn geweest van een ontoereikende interne instructie of van een instructie die wel toereikend is, maar niet begrepen of verkeerd opgevolgd door een medewerker of externe deskundige.

Ook kan het zijn dat de onderneming onvoldoende heeft toegezien op de naleving van de instructie (onvoldoende *monitoring*).

De boetespecialist geeft het behandelteam een *bindend* advies. De schuldgradatie kan variëren van een licht verwijt, via grove schuld en opzet naar eventuele ernstige verwijtbaarheid.⁹⁶⁷ De Belastingdienst gaat er echter vanuit dat ernstige verwijtbaarheid onder horizontaal toezicht niet aan de orde is, en doet daar - behoudens concrete aanwijzingen - dan ook geen onderzoek naar.

2. De bepaling van de grondslag van de boete

In stap 2 bepaalt de Belastingdienst de grondslag van de boete. De grondslag van de boete is het bedrag van de te weinig geheven of afgedragen belasting. Afhankelijk van de schuldgradatie wordt - net als onder traditioneel belastingtoezicht - aan de hand van het BBBB bepaald welke boete wordt opgelegd.⁹⁶⁸ De boete mag echter niet hoger zijn dan het wettelijk maximum (uit de AWR).

⁹⁶² Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53.

⁹⁶³ HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, *BNB* 2011/59.

⁹⁶⁴ De Blicq e.a. 2013, p. 443 o.v.n. HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, *BNB* 2011/59.

⁹⁶⁵ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53.

⁹⁶⁶ Vgl. Oenema 2014, p. 328.

⁹⁶⁷ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 52.

⁹⁶⁸ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 53.

3. De weging van strafverhogende of strafverlagende omstandigheden

In stap 3 maakt de Belastingdienst een weging van strafverhogende of strafverlagende omstandigheden. De Belastingdienst houdt - net als onder traditioneel belastingtoezicht - rekening met omstandigheden die aanleiding kunnen geven om een hogere dan wel lagere boete op te leggen, dan op grond van de vaste bedragen of percentages uit het BBBB kan worden verwacht (par. 6, lid 1, BBBB); de Belastingdienst moet zowel strafverhogende als strafverlagende feiten en omstandigheden in aanmerking nemen (par. 7 en 8 jo 6, lid 2, BBBB).

De stelplicht en bewijslast voor strafverhogende omstandigheden rust op de Belastingdienst, terwijl die voor strafverlagende omstandigheden op belastingplichtige rust (par. 6, lid 5, BBBB). Wanneer de Belastingdienst van bijzondere omstandigheden *op de hoogte is*, zal hij daarmee rekening moeten houden; de Belastingdienst hoeft echter niet ambtshalve op zoek te gaan naar strafverlagende omstandigheden. Ook het fiscale gedrag *na* constatering van de gemaakte fout speelt een rol bij de weging van omstandigheden; actieve participatie in horizontaal toezicht en een positieve opstelling om gemaakte fouten te herstellen, vormen volgens de Belastingdienst relevante strafverlagende factoren. Hoewel de Belastingdienst ook onder traditioneel belastingtoezicht rekening dient te houden met een constructieve opstelling van de onderneming (par. 6, lid 6, BBBB), zegt de Belastingdienst dat onder horizontaal toezicht met zoveel woorden toe.

6.6.2.1 (Geen) snellere boeteoplegging aan belastingplichtigen

De vraag rijst of aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *sneller* een boete kunnen worden opgelegd, dan aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen.

Zowel onder horizontaal als traditioneel belastingtoezicht is de publiekrechtelijke bevoegdheid om een fiscale boete op te leggen gelijk. Aan het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel kan niet door middel van een privaatrechtelijke overeenkomst worden getornd (art. 16 GW); een fiscale boete moet gebaseerd zijn op een formeel wettelijke grondslag (de boetebepalingen uit de AWR). Die grondslag is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Het individueel convenant brengt overigens ook niet met zich mee dat onder horizontaal toezicht minder fouten mogen worden gemaakt en de lat voor fiscale boeteoplegging lager zou liggen dan onder traditioneel belastingtoezicht.⁹⁶⁹

Echter, onder horizontaal toezicht kan er door de afgenomen onderzoeksplicht van de Belastingdienst wel *sneller* sprake zijn van een *nieuw feit* (par. 6.5.2.1), waardoor er - mits ook aan de overige vereisten voor boeteoplegging is voldaan - toch sneller een fiscale boete opgelegd zou kunnen worden, dan onder het traditionele belastingtoezicht.

6.6.2.2 (Geen) hogere boeteoplegging aan belastingplichtigen

De vraag rijst ook of aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een *hogere* boete kunnen worden opgelegd, dan aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen. Ik behandel deze vraag aan de hand van een casus.

Casus:

Het door BV X opzettelijk niet-melden van een fiscaal relevant standpunt heeft ertoe geleid dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld. De Belastingdienst heeft de tekortkoming bij het houden van een steekproef ontdekt, de te weinig geheven belasting nagevorderd en een vergrijpboete opgelegd (art. 67e AWR).

Vraag 1:

Geldt het hebben van een individueel convenant horizontaal toezicht als strafverzwarende omstandigheid bij de straftoemeting in het kader van de boeteoplegging?

⁹⁶⁹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 51.

Antwoord:

Binnen het door de AWR gecreëerde raamwerk voor boeteoplegging kunnen op grond van het BBBB *strafverminderende* en *strafverzwarende* omstandigheden in aanmerking worden genomen bij de straftoemeting in het kader van de boeteoplegging (par. 25, lid 11 jo par. 7 en 8 BBBB). De vrijwillige verbetering van aangiften na het verstrijken van twee jaar na indiening ervan, wordt bijvoorbeeld aangemerkt als een strafverminderende omstandigheid (par. 7, lid 2, BBBB), terwijl recidive, listigheid, valsheid of samenspanning strafverzwarende omstandigheden vormen (par. 8, lid 8, BBBB). Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Gelet op paragraaf 8, lid 10, BBBB kunnen ook persoonlijke omstandigheden van een belastingplichtige of de wijze waarop dan wel de omstandigheden waaronder een verwijtbare gedraging heeft plaatsgevonden, als strafverzwarende omstandigheid worden aangemerkt.

Ik meen dat het enkele afgesloten hebben van een convenant geen strafverzwarende omstandigheid is; voor strafverzwarende omstandigheden moet het gaan om *verwijtbare* omstandigheden. Het afsluiten van een convenant is *op zichzelf* niet verwijtbaar⁹⁷⁰; een verwijtbare *gedraging* kan dat wel zijn (zie vraag 2 hieronder).

Vraag 2:

Kan BV X onder horizontaal toezicht een hogere boete worden opgelegd dan onder traditioneel belastingtoezicht?

Antwoord:

De publiekrechtelijke bevoegdheid om een boete op te leggen is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht. Voor de beoordeling van de *hoogte* van de boete is onder beide toezichtvormen de *verwijtbaarheid van het gedrag* van belastingplichtigen bepalend.

De verwijtbaarheid bepalende *factoren* kunnen echter onder horizontaal toezicht *anders* zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht; het bijvoorbeeld opzettelijk niet-melden van een (fiscaal) relevant standpunt waardoor de definitieve aanslag naar een te laag bedrag wordt vastgesteld, is onder horizontaal toezicht *wel* verwijtbaar maar onder traditioneel belastingtoezicht *niet* (zie Tabel 29, *Overzicht naar verwijtbaarheid van het (niet) voorleggen van fiscaal relevante standpunten*).

Hoewel de publiekrechtelijke bevoegdheid om een fiscale boete op te leggen onder horizontaal toezicht niet anders is dan onder traditioneel belastingtoezicht en de verwijtbaarheid van het gedrag van belastingplichtigen onder beide toezichtvormen bepalend is voor de hoogte van de boete, kunnen *de verwijtbaarheid bepalende factoren* onder horizontaal toezicht anders zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht, waardoor de onderworpenheid aan horizontaal toezicht toch *betekenis* kan krijgen voor de hoogte van de boete.

6.6.2.3 (Geen) snellere boeteoplegging aan externe deskundigen

Na de invoering van de vierde tranche Awb op 1 juli 2009, kan ook aan externe deskundigen een fiscale boete worden opgelegd.⁹⁷¹ De vraag rijst of externe deskundigen onder horizontaal toezicht sneller een boete kunnen worden opgelegd dan onder traditioneel belastingtoezicht. Voordat ik deze vraag beantwoord, bespreek ik eerst de mogelijkheden om externe deskundigen een fiscale boete op te leggen.

Medeplegen

Tot 1 januari 2014 was voor boeteoplegging aan externe deskundigen vereist, dat zowel belastingplichtige als de deskundige 'medepleger' zijn van het begaan van een overtreding (art. 5:1 Awb). Van medeplegen is sprake als twee of meer personen gezamenlijk een delict plegen.

⁹⁷⁰ Zie tevens Oenema 2014, p. 207.

⁹⁷¹ Wet van 25 juni 2009, Stb. 2009, 264.

Voor de invulling van het begrip medeplegen kan aansluiting gevonden worden bij art. 47 Sr.⁹⁷² Voor medeplegen moet er sprake zijn van bewuste en nauwe samenwerking tussen belastingplichtige en de deskundige, gericht op het begaan van de overtreding. Er moet sprake zijn van *dubbel opzet*: opzet gericht op de samenwerking en opzet gericht op de voltooiing van het delict. Daarbij kan de externe deskundige zich er niet achter verschuilen dat hij geen belastingplichtige is en de geschonden norm derhalve niet op hem is gericht (relativiteitsvereiste).⁹⁷³ Ook al bezit de deskundige niet de kwaliteit van belastingplichtige, toch kan hij of zij als medepleger worden aangemerkt.

Het is overigens niet vereist dat iedere medepleger alle bestanddelen van het delict afzonderlijk vervult, als zij dat samen maar doen.⁹⁷⁴ De externe deskundige kan ook een deel van de delictomschrijving vervullen, mits belastingplichtige het andere deel voor zijn of haar rekening neemt.⁹⁷⁵

Ontbreekt het één van beiden echter aan opzet, dan kan van een bewuste samenwerking geen sprake zijn. Het per ongeluk verrichten van deelnemingshandelingen is niet strafbaar; het opzet daarop moet telkens worden bewezen.⁹⁷⁶

Doen plegen, uitlokken en medeplichtigheid

Vanaf 1 januari 2014 kan op basis van art. 67o AWR ook een fiscale boete worden opgelegd *voorafgaand aan* een overtreding door belastingplichtige.⁹⁷⁷ Als gevolg van de 'Bulgarenfraude', waarbij in georganiseerd verband huur-, zorg-, en kinderopvangtoeslagen worden aangevraagd voor personen die daar geen recht op hebben, kan ook een fiscale boete worden opgelegd aan 'doen plegers', 'uitlokkers' en 'medeplichtigen'.⁹⁷⁸

Van *doen plegen* is sprake als de externe deskundige de belastingplichtige opzettelijk een overtreding laat begaan (art. 67o, lid 1, onder a, AWR).

De opzet van de deskundige moet daarvoor gericht zijn op voltooiing van de overtreding door belastingplichtige, terwijl belastingplichtige zelf geen enkel verwijt treft.⁹⁷⁹

Van *uitlokking* is sprake als de externe deskundige initiatief neemt om belastingplichtige een overtreding te laten begaan en belastingplichtige daar - door giften, beloften, misbruik van gezag, geweld, bedreiging, misleiding of het verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen - opzettelijk toe aanzet (art. 67o, lid 1, onder b, AWR). De opzet van de externe deskundige moet gericht zijn op de uitlokking van belastingplichtige en de voltooiing van de overtreding, waartoe belastingplichtige is aangezet.

Van *medeplichtigheid* bij of tot is sprake als de externe deskundige opzettelijk behulpzaam is *bij* respectievelijk opzettelijk gelegenheid, middelen of inlichtingen verschaft *tot* de overtreding door belastingplichtige (art. 67o, lid 1, onder a, AWR). De opzet van de deskundige moet gericht zijn op het verlenen van hulp en voltooiing van de overtreding, ten aanzien waarvan de hulp wordt verleend.

⁹⁷² Zie De Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012, p. 434-453.

⁹⁷³ *Kamerstukken II* 2003-2004, 29 702, nr. 3, MvT, p. 79.

⁹⁷⁴ Bijvoorbeeld HR 17 november 1981 (*Containerdiefstal*), NJ 1983, 84. In dit arrest kwalificeert de Hoge Raad een 'tezamen en in vereniging met anderen' handelende verdachte als medepleger, ook al was de verdachte niet lijfelijk op de plaats van het misdrijf aanwezig geweest. Zie tevens C. van Asperen den Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?', *TFB* 2014/02, par. 2.

⁹⁷⁵ R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De positie van de gemachtigde', in: R.J. Koopman en E. Poelmann, *Schuld en boete in de fiscale praktijk*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2007, p. 17/18.

⁹⁷⁶ Van Asperen den Boer 2014, par. 1.

⁹⁷⁷ Wet van 18 december 2013 (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit), Stb. 2013, 567, Art. I, onderdeel Ba.

⁹⁷⁸ A.M.E. Nuyens, 'Over beboeting van medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers', *Fiscaal Praktijkblad* 2014-7, p. 18.

⁹⁷⁹ HR 11 september 1990, NJ 1991, 276, waarin een echtgenoot met de intentie te weinig belasting te betalen opzettelijk een onjuiste aangifte voor zijn echtgenote opstelde en de echtgenote deze te goeder trouw ondertekende en indiende.

Vereiste van dubbel opzet

In alle deelnemingsvarianten zal voor fiscale boeteoplegging de opzet van de externe deskundige gericht moeten zijn op de deelnemingshandeling zelf en de voltooiing van de overtreding.

Daartoe zal de deskundige zich er tenminste van *bewust* moeten zijn dat zijn handelen of nalaten tot gevolg kan hebben dat te weinig belasting wordt geheven, terwijl die bewustheid hem niet van dat handelen heeft weerhouden (voorwaardelijk opzet); de kwade kans wordt op de koop toegenomen.⁹⁸⁰

In het fiscale boeterecht is het echter mogelijk dat de opzet op een overtreding wordt weggenomen door de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt. De externe deskundige kan zijn opzet op de deelneming en de voltooiing van de overtreding betwisten met een pleitbaar standpunt dat hij of zij niet beoogde de wet te (laten) overtreden.⁹⁸¹

Dat pleitbare standpunt zal er dan wel *ten tijde van de indiening* van de aangifte moeten zijn (subjectieve leer); een *strafrechtelijk* pleitbaar standpunt kan niet – zoals in gewone fiscale procedures nog wel eens pleegt te gebeuren – achteraf nog worden bedacht (objectieve leer).⁹⁸²

Mogelijke boetes

De overtredingen waarvoor in geval van medeplegen, doen plegen en uitlokken aan de externe deskundige een fiscale boete kan worden opgelegd, zijn opgenomen in de artikelen 67a tot en met 67f AWR.

De overtredingen waarvoor in geval van medeplichtigheid bij of voorafgaand aan, een fiscale boete kan worden opgelegd zijn opgenomen in de artikelen 67cc tot en met 67f AWR. Aan een medeplichtige worden geen verzuimboetes opgelegd (art. 67o, lid 2, AWR). Het bedrag van de vergrijpboete dat ten hoogste kan worden opgelegd, wordt in geval van medeplichtigheid met een derde verminderd (art. 67o, lid 3, AWR).

In het commune strafrecht is medeplichtigheid aan (het opzettelijk verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen) overigens *niet* strafbaar (art. 52 Sr). In het fiscale strafrecht was medeplichtigheid aan (het opzettelijk verschaffen van gelegenheid, middelen of inlichtingen) onder omstandigheden al strafbaar⁹⁸³, maar voor vergrijpen begaan op of na 1 januari 2014 is daar in art. 67o AWR een wettelijke basis voor gekomen.⁹⁸⁴

Aan het aanvankelijke doel van de vierde tranche Awb om het fiscale boeterecht en het bestuursrecht te harmoniseren, is met de uitbreiding van het overtredersbegrip in art. 67o AWR alweer een einde gekomen.

Hierna volgt een overzicht van de uitbreiding van het overtredersbegrip sinds de invoering van de vierde tranche Awb op 1 juli 2009.

⁹⁸⁰ Van Asperen den Boer 2014, par. 3.3 o.v.n. HR 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673 en HR 10 december 2012 (concl. A-G IJzerman), ECLI:NL:PHR:2012:BY7673.

⁹⁸¹ Van Asperen den Boer 2014, par. 4 o.v.n. HR 6 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ8596 en HR 7 juni 2011, ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596 (concl. A-G Aben), par. 11.5 en 11.6.

⁹⁸² Van Asperen den Boer 2014, par. 4 o.v.n. W. de Vries, 'Inperking fiscaal pleitbaar standpunt in het strafrecht. Pleitbaar standpunt vereist nog meer zorgvuldigheid', *Accountancynieuws* 2012/20, p. 31: "In tegenstelling tot in fiscale procedures stelt de strafkamer van de Hoge Raad echter dat ook van belang is of er op het moment de aangifte daadwerkelijk werd gedaan, ook van dit standpunt werd uitgegaan".

⁹⁸³ HR 13 maart 1951, *NJ* 1951, 439, waarin een behulpzame belastinginspecteur wordt veroordeeld voor de medeplichtigheid aan het opzettelijk onjuist invullen van een aangifteformulier door een kennis.

⁹⁸⁴ Wet van 18 december 2013, Stb. 2013, 567, art. VI, lid 1, onder b.

Tabel 36: Overzicht uitbreiding overtredersbegrip sinds de invoering van de vierde tranche Awb

	Belastingplichtige	Externe deskundige
Invoering vierde tranche Awb, 1 juli 2009:	<ul style="list-style-type: none"> - Medeplegen (art. 5:1 Awb). - Verzuim- en vergrijpboetes (art. 67a tot en met 67f AWR). 	<ul style="list-style-type: none"> - Medeplegen (art. 5:1 Awb). - Verzuim- en vergrijpboetes (art. 67a tot en met 67f AWR).
Uitbreiding sinds de invoering van art. 67o AWR op 1 januari 2014:		<ul style="list-style-type: none"> - Doen plegen (art. 67o, lid 1, onder a, AWR). - Verzuim- en vergrijpboetes (art. 67a tot en met 67f AWR).
		<ul style="list-style-type: none"> - Uitlokking (art. 67o, lid 1, onder b, AWR). - Verzuim- en vergrijpboetes (art. 67a tot en met 67f AWR).
		<ul style="list-style-type: none"> - Medepllichtigheid bij en aan (art. 67o, lid 1, onder c, AWR). - Geen verzuimboetes (art. 67o, lid 2, AWR). - Vergrijpboetes (art. 67cc tot en met 67f AWR). - Maximale boete met eenderde verminderd (art. 67o, lid 3, AWR).

Sinds de invoering van de vierde tranche Awb in 2009 en de uitbreiding van het overtredersbegrip in 2014 zijn de mogelijkheden om externe deskundigen een bestuurlijke boete op te leggen aanzienlijk uitgebreid. Volgens staatssecretaris Weekers van Financiën zijn er echter in de periode tussen 1 juli 2009 en eind 2013 slechts twee 'medeplegersboeten' opgelegd. Dit lage aantal zou niet in de laatste plaats komen doordat voor de boeteoplegging op grond van paragraaf 2, lid 6, BBBB zowel toestemming van de voorzitter van het managementteam van de belastingregio als van het Directoraat-generaal Belastingdienst op het ministerie verkregen moet worden.⁹⁸⁵

De boete op grond van art. 67o AWR kan worden opgelegd voor verzuimen en vergrijpen die zijn begaan op of na 1 januari 2014.⁹⁸⁶ Op straffe van in het geheel weer vervallen van art 67o AWR moet overigens uiterlijk 31 december 2018 een wetsvoorstel aanhangig zijn dat in het onderwerp van art. 67o AWR voorziet.⁹⁸⁷ Zolang externe deskundigen niet *bewust* handelen of nalaten, waardoor te weinig belasting wordt geheven, lijkt de vrees voor fiscale boeteoplegging op grond van de vierde tranche Awb⁹⁸⁸ of art. 67o AWR zonder grond.

De vraag die echter rijst is of aan externe deskundigen onder horizontaal toezicht sneller een fiscale boete kan worden opgelegd dan onder traditioneel belastingtoezicht. Ik beantwoord ook deze vraag aan de hand van een casus.

Casus:

Langer dan twee jaar na indiening van de aangifte vennootschapsbelasting constateert BV X dat er een fout is gemaakt, die ertoe heeft geleid dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld. Aan horizontaal toezicht onderworpen BV X wil de fout melden bij de Belastingdienst, maar belastingadviseur Y adviseert dat niet te doen en eventuele navordering af te wachten. Ten tijde van de indiening van de aangifte menen zowel BV X als belastingadviseur Y juist te handelen. De Belastingdienst komt bij een steekproef achter de fout en vordert de te weinig geheven belasting alsnog na.

⁹⁸⁵ Nuyens 2014, p. 18.

⁹⁸⁶ Wet van 18 december 2013, Stb. 2013, 567, Art. VI, lid 1, onder b.

⁹⁸⁷ Volgens Art. V van de Wet van 18 december 2013, Stb. 2013, 567 vervalt art. 67o AWR weer met ingang van 1 januari 2019, tenzij voor die datum een voorstel van wet bij de Tweede Kamer is ingediend dat voorziet in het onderwerp van art. 67o AWR.

⁹⁸⁸ Zie *Kamerstukken II 2003-2004*, 29 702, nr. 3, MvT, p. 80.

Vraag 1:

Kan belastingadviseur Y bij navordering een vergrijpboete worden opgelegd?

Antwoord:

Nee, het is niet aan enige opzet *bij de indiening* van de aangifte te wijten, dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld, zodat noch aan BV X noch aan belastingadviseur Y een vergrijpboete op grond van art. 67e AWR (navordering) kan worden opgelegd.⁹⁸⁹

Of de externe deskundige een vergrijpboete kan worden opgelegd hangt ervan af of de externe deskundige *opzet* heeft gehad op zowel een *deelnemingshandeling* (medeplegen, doen plegen, uitlokken of medeplichtigheid) als het *voltooien van een overtreding* (een onjuiste aangifte). Zolang een externe deskundige niet ten tijde van of voorafgaand aan de indiening van de aangifte *bewust* handelt of nalaat, waardoor te weinig belasting wordt geheven, is de vrees voor fiscale boeteoplegging ongegrond.

Vraag 2:

Kunnen externe deskundigen onder horizontaal toezicht sneller een fiscale boete worden opgelegd dan onder traditioneel belastingtoezicht?

Antwoord:

Nee, externe deskundigen kunnen onder horizontaal toezicht niet sneller een fiscale boete worden opgelegd dan onder traditioneel belastingtoezicht. Externe deskundigen zijn geen convenantpartner; het individueel convenant bindt alleen belastingplichtigen. Voor externe deskundigen gelden de regels van traditioneel belastingtoezicht.

Vraag 3:

Is het advies van belastingadviseur Y om de ontdekte fout niet te melden en eventuele navordering af te wachten zonder risico?

Antwoord:

Nee, het niet-melden door BV X levert niet-nakoming op van de convenantverplichting om dat wel te doen. BV X loopt door niet te melden het risico om *na het verstrijken van reguliere navorderingstermijnen* nog met een civiele schadevergoedingsactie naar een bedrag gelijk aan door haar toedoen te weinig geheven belasting te worden geconfronteerd (par. 6.1.2.2, *na verstrijken navorderingstermijn*). Dit risico loopt BV X onder traditioneel belastingtoezicht niet. Het advies van belastingadviseur Y om de fout niet bij de Belastingdienst te melden en eventuele navordering af te wachten, mag dan fiscale boeteoplegging afwenden, maar civiele aansprakelijkheidstelling - en eventueel schadeverhaal bij belastingadviseur Y - niet.

6.7 Toetsing drie theoretische randvoorwaarden

In de vorige paragraaf heb ik de fiscale boeteoplegging in een convenantsituatie beschreven. Fiscale boeteoplegging is onder horizontaal toezicht niet sneller aan de orde dan onder traditioneel belastingtoezicht en ook is het enkele afgesloten hebben van een convenant geen strafverzwarende omstandigheid; verwijtbaar gedrag kan dat wel zijn. Nu ik aan het einde ben gekomen van de hoofdstukken over *hoe* het Nederlandse model van horizontaal toezicht werkt, toets ik in deze paragraaf in hoeverre aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken is voldaan.

Aan het eind van hoofdstuk 4 heb ik een kader geschetst van randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht in theorie zou moeten werken; dat wil zeggen randvoorwaarden waaronder aannemelijk is dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

⁹⁸⁹ HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, r.o. 3.6.1: "Ook bij de beoordeling van een vergrijpboete geldt dat de bewustheid die vereist is om (voorwaardelijk) opzet te kunnen aannemen (...) aanwezig moet zijn op het moment waarop de aangifte werd gedaan".

In de hoofdstukken 5 en 6 heb ik beschreven hoe het Nederlandse model van horizontaal toezicht werkt, zodat het moment is aangebroken om de balans op te maken en te toetsen in hoeverre het Nederlandse model voldoet aan de geformuleerde randvoorwaarden.

In deze paragraaf behandel ik de volgende subdeelvraag:

6.7 In hoeverre voldoet het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken?

De aan de hand van Van der Burgs ideeën over *Interactive Legislation*, Ayres & Braithwaites ideeën over *Responsive Regulation* en Sigler & Murphy's ideeën over *Interactive Compliance* geformuleerde theoretische randvoorwaarden luiden als volgt:

- 1) Binnen de ruimte die de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst biedt om belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven anders te behandelen dan belastingplichtigen die dat niet willen of niet kunnen, dienen convenantaanslagen het resultaat te zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingsschuld (interactieve uitvoering).
- 2) Belastingdiensten moeten het toezicht afstemmen op het niveau van interne en fiscale beheersing van de onderneming, waarbij de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden voor het geval dat nodig mocht zijn (responsieve handhaving).
- 3) Belastingplichtigen moeten laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven door hun interne en fiscale beheersingssysteem op orde te brengen en te houden, waarbij compliance een essentieel onderdeel vormt van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed wordt doorgevoerd (verantwoordelijke compliance).

Hieronder toets ik of het Nederlandse horizontaal toezichtmodel voldoet aan de geformuleerde randvoorwaarden.

Interactieve uitvoering

Dat belastingaanslagen - binnen de ruimte die de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst biedt om bereidwillige belastingplichtigen anders te behandelen dan onbereidwillige belastingplichtigen - het resultaat moeten zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingsschuld, volgt uit het individueel convenant horizontaal toezicht.

Aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen moeten ingenomen of in te nemen fiscaal relevante standpunten op grond van het convenant zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voorleggen en belastingaangiften zo spoedig mogelijk indienen. De Belastingdienst moet op grond van het convenant zo snel mogelijk en in overleg met belastingplichtige een visie op een voorgelegd standpunt geven, relevante standpunten bespreken, toelichten en uitleggen waarom informatie wordt gevraagd en belastingaanslagen zo spoedig mogelijk - in overleg met belastingplichtige - vaststellen.

Responsieve handhaving

Dat belastingdiensten het toezicht af moeten stemmen op het niveau van interne en fiscale beheersing, waarbij de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden, volgt deels uit het convenant en deels uit de *Leidraad*.

Dat belastingdiensten het toezicht moeten afstemmen op het niveau van interne en fiscale beheersing volgt uit het convenant. Daarin is bepaald dat de Belastingdienst de vorm en intensiteit van het toezicht moet afstemmen op de kwaliteit van interne beheersing, interne controle en externe controle. Het achter de hand houden van de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen volgt eveneens uit het convenant.

Als uitgangspunt is opgenomen dat rechten en verplichtingen op basis van (fiscale) wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven. Dat betekent dat reguliere fiscale boete- en andere strafbepalingen ook gelden onder horizontaal toezicht. Dat de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, volgt uit de *Leidraad*. In de *Leidraad* heeft de Belastingdienst uiteen gezet dat de bereidheid om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de te hanteren toezichtstrategie.⁹⁹⁰

Verantwoordelijke compliance

Dat belastingplichtigen moeten laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven, door hun interne en fiscale beheersing op orde te brengen en te houden, waarbij compliance een essentieel onderdeel vormt van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed wordt doorgevoerd, volgt deels uit het convenant, deels uit de *Leidraad* en kan voor een deel niet in zijn algemeenheid worden vastgesteld.

Dat belastingplichtigen hun interne en fiscale beheersing op orde moeten brengen en houden volgt uit het convenant, waarin staat dat de onderneming gehouden is zorg te dragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle.

Dat belastingplichtigen moeten laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven, volgt uit de *Leidraad*. In de *Leidraad* heeft de Belastingdienst uiteengezet dat de derde stap in het traject naar een horizontaal toezichtrelatie (de complianceverkenning) wordt benut om vast te stellen of ondernemingen fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven.⁹⁹¹

Dat compliance een essentieel onderdeel vormt van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed wordt doorgevoerd, kan ik in zijn algemeenheid niet vaststellen. De verplichting hiertoe volgt niet uit het convenant. In de *Leidraad* besteedt de Belastingdienst weliswaar, in het kader van de complianceverkenning, aandacht aan de ondernemingsstrategie, waarbij het duidelijk moge zijn dat de focus gericht is op de compliance van de onderneming en de Belastingdienst zich een beeld vormt van de *tone at the top* en de organisatiecultuur van de onderneming, maar waarbij het ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie geen breekpunt lijkt in de onderhandelingen naar een convenant. Sigler en Murphy menen niettemin dat alleen ondernemingen met een effectief complianceprogramma - dat wil zeggen een compliancestrategie waar het management achter staat, het personeel bewust van is en in de dagelijkse praktijk wordt gevoerd - aanspraak moeten kunnen maken op de voordelen die beloning van vrijwillige regelgeving met zich meebrengen.

Waar het in het licht van de toetsing van horizontaal toezicht aan de theoretische randvoorwaarden per slot van rekening dan op neerkomt, is dat het antwoord op de vraag of horizontaal toezicht *in theorie* zou moeten werken in handen ligt van de aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming zelf; aan alle randvoorwaarden is voldaan, mits de onderneming eigen verantwoordelijkheid neemt voor het ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie.⁹⁹²

⁹⁹⁰ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, hoofdstuk 1: Toezicht van de Belastingdienst.

⁹⁹¹ Belastingdienst 2013, *Leidraad*, hoofdstuk 4: Complianceverkenning.

⁹⁹² Vgl. R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, 'Tax Control Framework. Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert voor ons allemaal', *WFR* 2008/1269, p. 1275: zie principe zes voor een goed werkend TCF: "een TCF vraagt om oprechte participatie van alle betrokken medewerkers (...)". Zie M. Kaptein, *The Six Principles of managing with Integrity. A practical guide for leaders*, London: Spiro Press 2005, p. xii: "Whatever your jobtitle – director, principal, teamleader, manager, coach – your leadership style influences the way employees treat organizational resources, one another, external stakeholders and yourself. Good examples stimulate good conduct. Conversely, bad examples stimulate bad practice. What you give, expect and reward is what you get". Zie ook Huisman en

Aanbeveling:

Dat voor een succesvolle samenwerking op basis van horizontaal toezicht *compliance* vast onderdeel moet uitmaken van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed moet worden doorgevoerd, zou ten behoeve van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht moeten worden opgenomen in het TCF, althans in *de acht deelprocessen voor optimalisering van het fiscale beheersingsproces* (par. 5.2.6), en niet moeten worden overgelaten aan de vrijwillige verantwoordelijkheid van aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zelf.

6.8 Deelconclusie

In het vorige hoofdstuk heb ik de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscaal wettelijke systeem beschreven. Op grond van de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddunken in te richten, mag de Belastingdienst horizontaal toezichtbeleid ontwikkelen, algemene regels vastleggen in gepubliceerd beleid en individuele afspraken maken in een als privaatrechtelijke overeenkomst te kwalificeren convenant. In dit hoofdstuk heb ik de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces beschreven. Centraal staat de vraag hoe horizontaal toezicht past in het fiscale uitvoeringsproces. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van zeven subdeelvragen, die ik hieronder beantwoord.

Hoe komt een convenantaangifte tot stand?

De totstandkoming van een convenantaangifte begint met het houden van vooroverleg. Vooroverleg is bedoeld om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, voorafgaand aan de indiening van de aangifte te bespreken en af te handelen. Onder horizontaal toezicht zijn ondernemingen verplicht om fiscaal relevante standpunten *voor* of uiterlijk *op* het moment van indienen van de aangifte aan de Belastingdienst voor te leggen. Het gaat daarbij niet alleen om rechtsvragen, maar ook om feitelijke vragen.

Ondernemingen moeten actief inzicht verstrekken in alle fiscaal relevante feiten en omstandigheden en ook een eigen visie geven op de rechtsgevolgen van het standpunt. De Belastingdienst bespreekt de standpunten met belastingplichtige en geeft zijn visie op de rechtsgevolgen ervan. Wanneer mogelijke discussiepunten zijn afgekaart, kan de convenantaangifte worden ingediend.

Het voorleggen en bespreken van fiscaal relevante standpunten, evenals het geven van een visie daarop door de Belastingdienst, helpt om het lopen van fiscale risico's te beperken. De ruimte voor fiscale grensverkenning door belastingplichtigen is wel beperkter dan onder traditioneel belastingtoezicht: *tax planning* in overeenstemming met de geest van de wet mag, maar van *agressieve tax planning* moet onder dreigende opzegging van het convenant worden afgezien. Het voorleggen van een enkele agressieve structuur is voor de Belastingdienst niet meteen reden om het convenant op te zeggen, maar het zich bij voortduring bezighouden met agressieve fiscale grensverkenning wel.

De Belastingdienst moet onder horizontaal toezicht niet alleen antwoord geven op rechtsvragen, maar ook op feitelijke vragen. Het antwoord van de Belastingdienst moet worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst of een ander schriftelijk document. Voor de beantwoording van *rechtsvragen* kan aansluiting worden gezocht bij het traditionele belastingtoezicht. Voor zover het antwoord op een voorgelegde rechtsvraag is gericht op rechtsgevolg, kan deze worden aangemerkt als een beschikking in de zin van art. 1:3, lid 2, Awb. Het antwoord op een voorgelegde rechtsvraag is echter niet in de belastingwetgeving als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, zodat het instellen van bezwaar niet mogelijk is. Gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen is het evenmin mogelijk om bezwaar in te stellen tegen het niet-tijdig geven van antwoord. Onder horizontaal toezicht levert het niet-tijdig geven van antwoord op een voorgelegde rechtsvraag niet-nakoming van de convenantverplichting om dat wel te doen op.

Beukelman 2007, p. 83: "(...) dat een bedrijfscultuur een motivatie of gelegenheid kan bieden voor wetsovertreding. Een bedrijfscultuur kan echter evengoed een belemmering of ontmoediging voor overtreding zijn (...)"

Voor de beantwoording van *feitelijke vragen* bestaat geen publiekrechtelijke verplichting, waardoor deze naar privaatrechtelijke maatstaven moet worden uitgelegd. Onder horizontaal toezicht levert het niet-tijdig geven van antwoord op een voorgelegde feitelijke vraag eveneens niet-nakoming van de convenantverplichting om dat wel te doen op. Onder horizontaal toezicht kan een belastingplichtige zich zowel voor het *niet-tijdig* geven van antwoord op een voorgelegde rechts- dan wel feitelijke vraag tot de civiele rechter wenden om alsnog antwoord te krijgen.

Tegen een *onwelgevallige* visie kan echter niet worden opgekomen; de Belastingdienst is op grond van het convenant niet gehouden om een antwoord te geven dat bevalt. Geeft de Belastingdienst een onwelgevallig antwoord op een voorgelegde rechts- of feitelijke vraag, dan zal belastingplichtige moeten wachten op de definitieve aanslag, waarin het antwoord eventueel tot uitdrukking komt om daartegen bezwaar in te stellen. Wordt de voorgenomen rechtshandeling niet uitgevoerd, dan wordt aan het instellen van bezwaar niet toegekomen.

Hoe worden convenantaangiften door de Belastingdienst getoetst?

Toetsing van convenantaangiften betekent het geven van een oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte. De aangifte is aanvaardbaar als deze voldoet aan de eisen die fiscale wet- en regelgeving stellen en vrij is van materiële fouten (overeenkomstig een door de Belastingdienst gehanteerde materialiteitstabel). De Belastingdienst maakt bij de toetsing van convenantaangiften zoveel mogelijk gebruik van werkzaamheden die al door de onderneming zelf of door externe deskundigen zijn verricht (overeenkomstig het schillenmodel); de eigen werkzaamheden van de Belastingdienst kunnen dan worden verminderd. Omdat fiscaal relevante zaken voor de indiening van de aangifte zijn besproken en afgehandeld, kan deze marginaal worden getoetst en kan de aanslag in het normale geval direct worden opgelegd. Echter, ook onder horizontaal toezicht is het mogelijk dat belastingplichtigen fouten maken en ook onder horizontaal toezicht is het mogelijk dat de Belastingdienst aanvullend onderzoek doet alvorens de aanslag op te leggen.

In hoeverre mag onder het convenant verkregen informatie door de Belastingdienst worden gebruikt?

Behoudens schending van wet- en regelgeving, gepubliceerd beleid en algemene rechtsbeginselen, waaronder algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wordt onder het convenant verstrekte informatie op *rechtmatige* wijze door de Belastingdienst *verkregen*. Van eventueel onrechtmatig *gebruik* is slechts sprake als de informatie wordt gebruikt in strijd met een rechtsregel die de belangen van een belastingplichtige trachten te beschermen. Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Onder horizontaal toezicht verkregen informatie is vrijwillig en zonder wettelijk gesanctioneerde meewerkplicht verstrekt, zodat het gebruik ervan een ruime toepassing kent. Gebruik van tijdens de convenantperiode verkregen informatie in de periode na ontbinding of opzegging is toegestaan, omdat reeds verrichte prestaties niet door de beëindiging worden geraakt. Voor wat betreft internationaal gebruik van onder horizontaal toezicht verkregen informatie, brengen door Nederland gesloten inlichtingenuitwisselingsregelingen zodanig vergaande verplichtingen met zich mee, dat de Belastingdienst in beginsel *alle* fiscaal relevante informatie waar een andere staat om vraagt (op verzoek), waarover vaste afspraken zijn gemaakt (automatisch) en die de Belastingdienst voor een andere staat van belang acht (spontaan), moet verstrekken.

Met ingang van 2014 krijgt een belastingplichtige geen in kennisstelling meer van spontane informatieverstrekking en kan geen bezwaar of beroep meer worden ingesteld. Belastingplichtigen zullen er derhalve rekening mee moeten houden dat - ook onder een convenant horizontaal toezicht - aan de Belastingdienst verstrekte informatie, zonder verdere tussenkomst van belastingplichtigen, voor internationale inlichtingenuitwisseling kan worden gebruikt.

Hoe verloopt de fiscale invordering van convenantaanslagen?

Horizontaal toezicht heeft niet alleen betrekking op de heffing van rijksbelastingen, maar ook op de invordering ervan. De Belastingdienst betreft de fiscale invordering niet alleen als een convenant al is gesloten, maar ook in de fase daaraan voorafgaand. Het convenant bevat geen aanvullende verplichtingen voor wat betreft de invordering; wel is er op grond van de *Leidraad* vooroverleg mogelijk over de invordering van belastingschulden. De Belastingdienst tracht gedurende het gehele traject naar de aanslagoplegging alert te zijn op (tijdelijke) liquiditeits- en invorderingsproblemen en tijdig invorderingsdeskundigheid in te roepen.

Het vroegtijdig ingrijpen en inspelen op de invorderingssituatie helpt financiële verliezen, in de zin van verminderde belastingopbrengsten, te reduceren. Ook voor de invordering tracht de Belastingdienst maatwerk te leveren. Hoewel de Belastingdienst ook bij de invordering onder traditioneel belastingtoezicht rekening moet houden met een constructieve opstelling van belastingplichtigen, zegt de Belastingdienst onder horizontaal toezicht met zoveel woorden toe om mee te denken en mee te werken aan oplossingen, die zowel voldoening van de belastingschulden als de continuïteit van de onderneming faciliteren.

Hoe kunnen fouten in een convenantaangifte worden hersteld?

Ook in een convenantsituatie kunnen fouten worden gemaakt; de Belastingdienst gaat ervan uit dat belastingplichtigen dat niet bewust doen. De convenantverplichtingen om de interne en fiscale beheersing op orde te brengen en te houden, evenals het verplicht voorleggen van fiscaal relevante standpunten, moeten het maken van fouten zoveel mogelijk voorkomen. Wanneer een aangifte toch een fout bevat, hanteert de Belastingdienst een *responsieve* benadering: de Belastingdienst overlegt met belastingplichtige hoe de fout is ontstaan, of de onderneming van de fout op de hoogte was en welke acties inmiddels ondernomen zijn om fouten in de toekomst te voorkomen. Het herstel van fouten betekent het uitvoeren van herstelacties en het alsnog voldoen van de verschuldigde belasting; uitgangspunt is dat *alle* fouten worden hersteld.

Als niet de onderneming, maar de Belastingdienst een fout ontdekt, kan de Belastingdienst naar regels van regulier belastingtoezicht navorderen of naheffen. Een toename onder horizontaal toezicht van de informatieplicht voor belastingplichtigen onder gelijktijdige afname van de onderzoeksplicht door de Belastingdienst, zorgt ervoor dat een nieuw feit voor navordering sneller aanwezig is, dan onder traditioneel belastingtoezicht. Het *bewust* niet-melden van een ontdekte fout, welke ertoe heeft geleid dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld, maakt belastingplichtige niet te kwader trouw in de zin van art. 16 AWR, maar leidt wel tot niet-nakoming van de aanvullende convenantverplichting om fouten te melden, althans om transparant te zijn.

Noch fiscale wet- en regelgeving, noch het convenant *verplicht* belastingplichtigen om na verstrijking van de termijn met navordering akkoord te gaan. Fiscale samenwerking op basis van een convenant kan echter *onder omstandigheden* meebrengen, dat een onderneming toch met navordering akkoord zal gaan; niet omdat de onderneming daartoe verplicht is, maar ter afwending van een - ook na het verstrijken van de navorderingstermijn - mogelijke civielrechtelijke schadevergoedingsactie.

Hoe wordt omgegaan met het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie?

Zowel onder traditioneel als horizontaal belastingtoezicht moet een boete zijn gebaseerd op een formeel wettelijke grondslag (art. 16 GW). Die grondslag is voor fiscale boetes te vinden in de AWR. Voor het niet tijdig doen van aangifte of het niet tijdig betalen op een aangifte kunnen verzuimboetes worden opgelegd. Voor het opzettelijk of grofschuldig niet of onjuist doen van aangifte of het niet of onjuist betalen op aangifte, kunnen vergrijpboetes worden opgelegd.

Ook bij de boeteoplegging in convenantsituaties hanteert de Belastingdienst de uitgangspunten van *responsief* handhaven; de Belastingdienst stelt de onderneming in staat om zelf de omvang van de fouten te bepalen.

Wanneer een boete wordt opgelegd stelt de Belastingdienst in overleg met belastingplichtige de schuldgradatie vast (opzet/grove schuld). Het convenant zelf kent *geen* verplichting om daaraan mee te werken. Ook kan belastingplichtige met een beroep op art. 6 EVRM van overleg afzien. De boete-inspecteur stelt tot slot de grondslag voor de boete vast en neemt eventuele strafverminderende of strafverzwarende omstandigheden in aanmerking.

Actieve participatie in horizontaal toezicht en een positieve houding om fouten te herstellen vormen strafverminderende omstandigheden; de Belastingdienst houdt bij de overweging om een boete op te leggen rekening met een constructieve opstelling van belastingplichtigen. Hoewel de Belastingdienst ook onder traditioneel belastingtoezicht rekening moet houden met een constructieve opstelling van belastingplichtigen, zegt de Belastingdienst dat onder horizontaal toezicht met zoveel woorden toe.

Het enkele afgesloten hebben van een convenant vormt geen strafverzwarende omstandigheid; een *verwijtbare gedraging* kan dat wel zijn. Hoewel de bevoegdheid om een boete op te leggen onder horizontaal toezicht niet anders is dan onder traditioneel belastingtoezicht en de verwijtbaarheid van het gedrag onder beide toezichtvormen bepalend is voor de hoogte van de boete, kunnen de *verwijtbaarheid bepalende factoren* onder horizontaal toezicht anders zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht, waardoor de onderworpenheid aan horizontaal toezicht toch *betekenis* kan krijgen voor de hoogte van de boete; het bijvoorbeeld opzettelijk niet-melden van een (fiscaal) relevant standpunt, waardoor de definitieve aanslag naar een te laag bedrag wordt vastgesteld, vormt onder horizontaal toezicht *wel* een verwijtbare gedraging maar onder traditioneel belastingtoezicht *niet*.

In hoeverre voldoet het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken?

Het in de hoofdstukken 5 en 6 beschreven Nederlandse horizontaal toezichtmodel voldoet aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken, mits de aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming *zelf* zorgdraagt voor het *ondernemingbreed* doorvoeren van een tot de ondernemingsstrategie behorende *compliancestrategie*. Voor het ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie geeft het huidige horizontaal toezichtmodel (te) weinig houvast.

6.9 Bibliografie

Literatuur

Albert 2009

P.G.H. Albert, 'Metatoezicht: belastingadviseur wordt verlengstuk van de Belastingdienst', *NTFR* 2009-282.

Van Asperen den Boer 2014

C. van Asperen den Boer, 'Strafrechtelijke deelnemingsvormen in fiscalibus: een crime voor de belastingadviseur?', *TFB* 2014/02.

Belastingdienst, CAB

Belastingdienst, 'Controleaanpak Belastingdienst (CAB). De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2013, Leidraad

Belastingdienst (2013), 'Leidraad Horizontaal Toezicht Grote Ondernemingen', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2010, Leidraad

Belastingdienst (2010), 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2008 B, TCF

Belastingdienst (2008), 'Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', www.belastingdienst.nl.

De Blicck 2013

De Blicck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2013, Fed Fiscale Studiereserie 5.

De Bont 2011

G.J.M.E. de Bont, 'Fraus Legis als anti-misbruikbeginsel: maatschappelijke en ethische opvattingen en het recht als open stelsel', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers (WLP) 2011, p. 21-31.

(Valerie) Braithwaite 2007

V. Braithwaite, 'Responsive Regulation and Taxation: Introduction', *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, January 2007, p. 3-11.

Boer en Lubbers 2013

J.P. Boer en A.O. Lubbers, 'Vuistregels rondom de bestraffing van belastingplichtigen bij het opvolgen van een belastingadvies', *WFR* 3 oktober 2013, 7018, 2013/1148.

Van der Burg 2014

W. van der Burg, 'The Dynamics of Law and Morality. A Pluralist Account of Legal Interactionism', England/USA: Ashgate Publishing 2014.

Van der Burg 2004

W. van der Burg, 'An Interactionist View on the Relation between Law and Morality', in: W. van der Burg and S. Taekema (eds.), *The Importance of Ideals: Debating Their Relevance in Law, Morality, and Politics*, Bruxelles etc.: Peter Lang 2004, p. 197-218.

CHTB 2012

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

Embregts 2004

M.C.D. Embregts, *Hoger beroep in het belastingrecht. Preadvies*, Deventer: Kluwer 2004, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 222.

Essers 2012

P.H.J. Essers, 'Zonder inzicht in de bedrijfsprocessen van de Belastingdienst, blijft horizontaal toezicht kwetsbaar', *WFR* 2012/1546.

Essers 2009

P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12.

De Graaf e.a. 2013

A.C.G.A.C. de Graaf e.a., *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2013, fed fiscale studieresie 39.

Gribnau 2015 B

J.L.M. Gribnau, 'Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation', *Tilburg Law Review* 20 (2015) 191-212.

Gribnau 2014

J.L.M. Gribnau, 'Not argued from but prayed to. Who's afraid of legal principles?', *eJournal of Tax Research* (2014), vol. 12, no. 1, pp. 185-217.

Gribnau 2013 C

J.L.M. Gribnau, 'Fair share en tax planning: een moeilijk maar noodzakelijk debat', in: Fiscaal Economisch Instituut, *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar een fair share*, Rotterdam: Erasmus Universiteit 2013, p. 35-55.

Gribnau 2013 D

J.L.M. Gribnau, 'Legal Certainty: A Matter of Principle (January 8, 2013)', *Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series* No. 12/2014, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2447386>.

Gribnau en Hamers 2011 A

J.L.M. Gribnau en R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt', *WFR* 2011/154, deel 1.

Gribnau en Hamers 2011 B

J.L.M. Gribnau en R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt', *WFR* 2011/190, deel 2.

Gribnau 1997

J.L.M. Gribnau, 'Kwade trouw of opzet bij navordering', *MBB* 1997/7-8, p. 242.

De Groot en Van der Enden 2010

J.I. de Groot en E.M.E. van der Enden, 'Verantwoording over interne beheersing onder horizontaal toezicht', *WFR* 2010/375.

Grotenhuis 2015 A

Aertjan Grotenhuis, 'Interview met Marnix van Rij (deel 1 en 2)', MCMXV - 100 jaar belastingkamer - MMXV 25 juni 2015 en 8 juli 2015, www.100jaar.belastingkamerhr.nl.

Grotenhuis 2015 B

Aertjan Grotenhuis, 'Interview met Peter Essers', MCMXV - 100 jaar belastingkamer - 10 augustus 2015, www.100jaar.belastingkamerhr.nl.

Hamer en Van Eijdsden 2014

M.J. Hamer en J.A.R. van Eijdsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst?', *WFR* 2014/336 (deel 1) en 366 (deel 2).

Happé 2011 A

R.H. Happé, *Preadvies 'belastingethiek: een kwestie van fair share'*, Deventer: Kluwer 2011, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 243, p. 3-71.

Happé 2011 B

R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet: een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg: Tilburg University 2011.

Happé 2010

R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet', *WFR* 2010/1456.

Happé 2009

R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/5.

Hemels 2015

S.J.C. Hemels, 'Fairness and taxation in a globalized world (February 26, 2015)', available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2570750>.

Van der Hel en Pheijffer 2012 A

E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Horizontaal toezicht geëvalueerd', *Accountant*, juli/augustus 2012, p. 36-42.

Van der Hel en Pheijffer 2012 B

E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Evaluatie horizontaal toezicht: fiscaal toezicht op maat', *Belastingen*, november 2012/55, p. 463-471.

Hertoghs 2006

J.M.M. Hertoghs, 'Belastingverzet in beweging', *MBB* 2006/5.

Huiskers-Stoop 2013 A

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *MBB* 2013/1.

Huisman en Beukelman 2007

W. Huisman en A. Beukelman, *Invloeden op regelnaleving door bedrijven. Inzichten in wetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2007.

De Hullu 2012

De Hullu, *Materieel strafrecht. Over algemene leerstukken van strafrechtelijke aansprakelijkheid naar Nederlands recht*, Deventer: Kluwer 2012.

Koninklijke NIVRA en NOvAA 2010

Koninklijke NIVRA en NOvAA (inmiddels NBA), *Praktijkhandreiking inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst*, Praktijkhandreiking 1113, 20 oktober 2010 (laatste versie).

Kaptein 2005

M. Kaptein, *The Six Principles of managing with Integrity. A practical guide for leaders*, London: Spiro Press 2005.

Van der Laan en Weerman 2008

R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, 'Tax Control Framework. Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert voor ons allemaal', *WFR* 2008/1269.

Van Leijenhorst 2008

G.J. van Leijenhorst, 'Horizontaal toezicht: De weg naar een succesvol horizontaal toezicht', *Tribuut* 2008/02.

McBarnet 2006

D. McBarnet, 'After Enron will 'whiter than white collar crime' still wash', *The Author* 2006, Oxford University Press on behalf of the Centre for Crime and Justice Studies, p. 1091-1109.

Meussen 2012 C

G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht: over kosten, fraudebestrijding en psychologische druk', *NtFR* 2012-291.

Muller 2010

M. Muller, 'Facelift van het initiatiefvoorstel over rechtsbescherming bij controlehandelingen', *WFR* 2010/42.

Neve 2010

L.E.C. Neve, 'Spontane uitwisseling van inlichtingen', *WFR* 2010/896.

Niessen-Cobben 2007

R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De positie van de gemachtigde', in: R.J. Koopman en E. Poelmann, *Schuld en boete in de fiscale praktijk*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2007.

Nuyens 2014

A.M.E. Nuyens, 'Over beboeting van medeplichtigen, uitlokkers en doen plegers', *Fiscaal Praktijkblad* 2014-7.

Oenema 2014

M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken* (diss. Rotterdam), Rotterdam: Erasmus Universiteit, 2 oktober 2014.

Oenema en Barmantlo 2011

M.E. Oenema en D.G. Barmantlo, 'De administratieverplichting onder het handhavingsconvenant: een rekbaar begrip?', *TFBC* 2011, nr. 1.

OESO 2013

OECD (2013), 'Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced relationship to co-operative compliance', www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf.

Poolen 2011

T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers (WLP) 2011, p. 173-184.

Schenk-Geers 2006

A.C.M. Schenk-Geers, 'Rechtsplichten van de staat in de internationale uitwisseling van inlichtingen', *TFO* 2006/98.

Six 2004

F.E. Six, *Trust and trouble. Building interpersonal trust within organizations* (diss. Rotterdam), ERIM 2004.

Soppe en Gonesh 2013

A. Soppe en A. Gonesh, *Grondlijnen voor een nieuwe financiële ethiek. Een normatieve benadering*, Assen: Koninklijke van Gorcum 2013.

Stevens 2012

L.G.M. Stevens, 'Visie op de uitvoering van en het toezicht op de belastingheffing. Notie over voor- en nadelen van horizontaal toezicht', Prinsenbeek 20 oktober 2012, www.belastingwetenschap.nl.

Stevens 2009

L.G.M. Stevens, 'Verticaal toezicht', *Tribuut* 2009/06.

Stevens 2006

L.G.M. Stevens, 'Spookvenanten', *WFR* 2006/455.

Teeuwen en Van Geffen 2012

M. Teeuwen en H. van Geffen, 'Kort verslag 33^e Fiscale Conferentie "Invordering"', *WFR* 2012/712.

Vetter 2012

Vetter e.a., *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2012, fed fiscale studieresie 2, achtste druk.

De Vries

W. de Vries, 'Inperking fiscaal pleitbare standpunt in het strafrecht. Pleitbaar standpunt vereist nog meer zorgvuldigheid', *Accountancynieuws* 2012/20.

Van Wijk/Konijnenbelt 2011

Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Amsterdam: Reed Business Amsterdam 2011.

De With en De Bont 2006

P. de With en G.J.M.E. de Bont, 'Rechten en plichten in beroep', *TFO* 2006/88.

Jurisprudentie

ABRvS 24 juli 1991, *V-N* 1991/2476.

EHRM 5 april 2012 (*Chambaz*), nr. 11663/04.

EHRM 4 oktober 2005 (*Shannon*), nr. 6563/03.

EHRM 3 mei 2001 (*JB/Zwitserland*) *NJ* 2003, 354.

EHRM 25 februari 1993 (*Funke*), *BNB* 1993/350.

HR 2 mei 2014 (kwade trouw), ECLI:NL:HR:2014:1034 met noot Pechler

HR 31 mei 2013 (voorwaardelijk opzet belastingadviseur), ECLI:NL:HR:2013:BY7673 en

HR 10 december 2012 (concl. A-G IJzerman), ECLI:NL:PHR:2012:BY7673.

HR 25 januari 2013 (windturbines), ECLI:NL:HR:2013:BY3120.

HR 6 maart 2012 (concl. A-G Aben, pleitbaar standpunt), ECLI:NL:PHR:2012:BQ8596.

HR 3 december 2010 (opzet ttv aangifte-indiening), ECLI:NL:HR:2010:BO5989, *BNB* 2011/59.

HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0137.

HR 18 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5906.

HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD3566.

HR 11 mei 2007 (geen automatische toerekening), ECLI:NL:HR:2007:BA4808, *BNB* 2007/206.

HR 1 december 2006 (geen automatische toerekening), ECLI:NL:HR:2006:AU7741, *BNB* 2007/151.

HR 24 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU4548.

HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140.

HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092.

HR 17 januari 2003, *BNB* 2003/188.

HR 27 oktober 2000, nr. C99/009, *NJ* 2001, 106.
HR 8 mei 1998 (*Staat/Lenger*), *NJ* 1998, 890.
HR 1 juni 1997, ECLI:NL:HR:2010:BN3830.
HR 19 januari 1994, *BNB* 1994/87.
HR 28 februari 1992, *NJ* 1992, 687.
HR 11 september 1990, *NJ* 1991, 276.
HR 28 maart 1990 (gebondenheid gepubliceerd beleid), *BNB* 1990/194.
HR 26 januari 1990 (*Windmill*), ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *NJ* 1991, 393.
HR 13 december 1989, *BNB* 1990/119.
HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761.
HR 21 november 1984 (twee cumulatieve vereisten fraus legis), nr. 22092, *BNB* 1985/32.
HR 17 november 1981 (*Containerdiefstal*), *NJ* 1983, 84.
HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311.
HR 25 november 1977 (*Plassenschap Loosdrecht*), *NJ* 1978, 255.
HR 6 juni 1973, ECLI:NL:HR:1973:AX4669.
HR 8 maart 1961 (fiscaal voordeligste route/fraus legis), nr. 14368, *BNB* 1961/133.
HR 13 maart 1951, *NJ* 1951, 439.
HR 26 mei 1929 (introdactie fraus legis), *NJ* 1929/723.

Rb Utrecht 14 september 2011, *LJN* BT7282.

Wet- en regelgeving

Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB 2013), 18 december 2013, nr. BLKB2013/995M, Stcrt. 24 december 2013, nr. 35879.

Besluit van 16 december 2013 (BBBB), Stcrt. 2013, 35876.

Besluit van 5 juli 2011 (BFB 2011), nr. BLKB2011/1087M, Stcrt. 13 juli 2011, nr. 12570.

Besluit van 4 april 2011, nr. BLKB2011/265M, Stcrt. 13 april 2011, nr. 6414.

Besluit van 16 december 2010 (Besluit ambtshalve verminderen), nr. DGB 2010/6799M, Stcrt. 2010, 20999.

Besluit van 12 juni 2008 (Leidraad Invordering 2008), nr. CPP 2008/1137M, Stcrt. 2008, nr. 122.

Besluit van 25 februari 2004 (Richtlijn Vooroverleg), nr. DGB 2003/6662M, Stcrt. 2004, nr. 54.

Brief minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB 2010/2996U.

Brief staatssecretaris van Financiën, 30 mei 2013, nr. DB2013/260M, *Kamerstukken* II 2012-13, 25 087, nr. 53.

Brief staatssecretaris van Financiën, 1 juni 2011, nr. IFZ2011/388 U, V-N 2011/29.12.

Kamerstukken II 2013-14, 33753, nr. 3.

Kamerstukken II 2011/12 (Overige fiscale maatregelen 2012), 33 004, nr. 3, Memorie van toelichting.

Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, Nota van wijziging.

Kamerstukken II 2003/04, 29 702, nr. 3, Memorie van toelichting.

Richtlijn van 3 juni 2003 (Spaartegoedenrichtlijn), 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling

Richtlijn van 15 februari 2011, 2011/16/EU van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van Richtlijn van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG, PbEG 27 december 1977, nr. L 336.

Richtlijn van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG, PbEG 27 december 1977, nr. L 336 (Bijstandsrichtlijn).

Voorstel tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronisch berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst), *Kamerstukken* II 2012/13, 33 714, nr. 1 en MvT, nr. 3.

Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014), Stb. 2013, 566.

Wet van 27 mei 2011 (Wet rechtsbescherming m.b.t. administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus), Stb. 2011, 265.

Wet van 23 december 2009 (Overige fiscale maatregelen 2010), Stb. 2009, 610.

Wet van 1 juli 2009 (Wet stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen), Stb. 2009, 280.

Wet van 25 juni 2009 (Vierde Tranche Awb), Stb. 2009, 264, 265 en 266.

Wet van 30 mei 1990, Stb. 1990, 221.

Wet van 24 april 1986, Stb. 1986, 249.

Wet van 1 oktober 1838, Stb. 1838, 12.

7 Internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht

In het vorige hoofdstuk heb ik de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces beschreven. De interactieve en responsieve relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst maakt niet alleen actualisering maar ook flexibilisering van het toezicht mogelijk. Omdat niet alleen de Nederlandse Belastingdienst, maar ook buitenlandse belastingdiensten sinds het begin van de eenentwintigste eeuw op bestraffing en afschrikking gebaseerde toezichtmodellen hebben verruild voor meer compliance-gestuurde toezichtvormen, ga ik in dit hoofdstuk nader in op de internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht. Centraal staat de vraag wat internationale ervaringen ons kunnen leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht.

Ik begin met een overzicht van landen die enige vorm van horizontaal belastingtoezicht kennen (par. 7.1). Daarna beschrijf ik recente ontwikkelingen in de visie van de OESO op compliance-gestuurd belastingtoezicht (par. 7.2), ga ik nader in op Europese ontwikkelingen (par. 7.3) en beschrijf ik wat internationale ervaringen ons kunnen leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht (par. 7.4). In paragraaf 7.5 sluit ik af met een deelconclusie.

7.1 Een overzicht van landen met enige vorm van horizontaal belastingtoezicht

In deze paragraaf geef ik een overzicht van landen met enige vorm een horizontaal belastingtoezicht en behandel de volgende subdeelvraag:

7.1 Welke landen kennen enige vorm een horizontaal belastingtoezicht?

Na de introductie van het Australische *Coöperative Compliance*-model in 2000 (par. 4.2.4), introduceren vele Europese en niet-Europese landen enige vorm van horizontaal belastingtoezicht.⁹⁹³ Nederland volgt in (april) 2005 als eerste Europese land en kiest voor een op vrijwillige naleving gerichte samenwerking met belastingplichtigen, waarbij wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie kernbegrippen zijn. Het doel is de realisatie van betere relaties tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarin snel zekerheid gegeven wordt, actueel wordt gewerkt en minder intensief toezicht achteraf nodig is.⁹⁹⁴ Kort na Nederland volgt Ierland met haar *Co-operative Approach to Tax Compliance*-model (september 2005). Ook in dit model werken de (Ierse) belastingdienst en (grote) ondernemingen samen op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Het doel is fiscale regelnaleving te bevorderen, meer zekerheid vooraf te geven en minder achteraf te controleren. In hetzelfde jaar introduceert de Verenigde Staten het *Compliance Assurance Process*-model (CAP). In dit model geven belastingplichtigen op vrijwillige en actuele basis volledige openheid van zaken over alle transacties of vraagstukken die voor de Amerikaanse belastingdienst (*Internal Revenue Service*, IRS) van belang kunnen zijn.

De drie compliance-gestuurde toezichtmodellen hebben vier dingen gemeen: het uitgangspunt van vrijwillige regelnaleving, de realisatie van actuele belastingheffing, het verschaffen van meer zekerheid vooraf en het uitvoeren van minder controles achteraf.

Na de eerste ontwikkelingen in Australië, Nederland, Ierland en de Verenigde Staten maken steeds meer risicogerichte toezichtvormen plaats voor enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht.⁹⁹⁵

⁹⁹³ CHTB 2012, *Rapport*, p. 102.

⁹⁹⁴ Zie brief staatssecretaris van Financiën, 12 april 2007, nr. DGB 2007_1685M.

⁹⁹⁵ CHTB 2012, *Rapport*, p. 102 o.v.n. CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 367-376.

Binnen Europa introduceren het Verenigd Koninkrijk en Duitsland in 2006 de *Review of Links with Large Businesses* respectievelijk het *Zeitnahe Betriebsprüfung*, Zweden introduceert in 2007 de *Enhanced Dialogue*, Denemarken en Spanje in 2008 de *Enhanced Relationship* respectievelijk het *Código de Buenas Practicas Tributarias*, voert België in 2009 een specifieke behandeling voor grote ondernemingen in⁹⁹⁶ en introduceren Slovenië in 2010 en Oostenrijk in 2011 een *Horizontal Monitoring*-model. Buiten Europa volgen Nieuw Zeeland in 2009 met *Enhanced Relationships* en Canada in 2011 met *A new Approach to Large Business Compliance*.⁹⁹⁷

De compliance-gestuurde belastingtoezichttrein lijkt nadien niet meer te stoppen en het bijhouden van lijstjes ondoenlijk. Aan de hand van een door de OESO uitgevoerd onderzoek kan het aantal OESO-landen met enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht medio 2013 worden vastgesteld op vierentwintig.⁹⁹⁸

Hieronder geef ik een overzicht van OESO en/of EU landen met enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht.

Tabel 37: Overzicht OESO/EU landen met enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht

	OESO-landen (in totaal 34)	EU-lidstaten (in totaal 28)	Overige landen	Compliance-gestuurd toezicht, sinds:
1.	Australië			2000
	België	België		X
		Bulgarije		X
2.	Canada			2011
	Chili			X
		Cyprus		X
3.	Denemarken	Denemarken		2008
4.	Duitsland	Duitsland		2006
	Estland	Estland		X
5.	Finland	Finland		2013
6.	Frankrijk	Frankrijk		2012
	Griekenland	Griekenland		X
7.	Hongarije	Hongarije		In ontwikkeling
8.			Hong Kong	In ontwikkeling
9.	Ierland	Ierland		2005
	IJsland			X
	Israël			X
10.	Italië	Italië		In ontwikkeling
11.	Japan			2010
		Kroatië		X

⁹⁹⁶ De CHTB beschouwt de Belgische specifieke behandeling voor Grote Ondernemingen als een *Enhanced Relationship* met belastingplichtigen. CHTB 2012, *Rapport*, p. 102, zie ook CHTB 2012, *Bijlagen Rapport*, p. 370. De OESO kwalificeert deze behandeling (nog) niet als zodanig. OECD (2013), 'Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced relationship to co-operative compliance', www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf, p. 21.

⁹⁹⁷ CHTB 2012, *Rapport*, p. 100. De Commissie meent overigens dat ook de in 2002 door Canada geïntroduceerde *Real Time Audits* en *Concurrent Audits* als vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht zou moeten worden aangemerkt.

⁹⁹⁸ OESO 2013, p. 21/23.

	OESO-landen (in totaal 34)	EU-lidstaten (in totaal 28)	Overige landen	Compliance-gestuurd toezicht, sinds:
		Letland		X
		Litouwen		X
	Luxemburg	Luxemburg		X
		Malta		X
	Mexico			X
12.	Nederland	Nederland		2005
13.	Nieuw-Zeeland			2009
14.	Noorwegen			2011
15.	Oostenrijk	Oostenrijk		2011
	Polen	Polen		X
16.	Portugal	Portugal		2012
		Roemenië		X
17.			Rusland	2012
18.			Singapore	2008
19.	Slovenië	Slovenië		2010
	Slowakije	Slowakije		X
20.	Spanje	Spanje		2008
	Tsjechië	Tsjechië		X
	Turkije			X
21.	Verenigd Koninkrijk	Verenigd Koninkrijk		2006
22.	Verenigde Staten			2005
23.			Zuid-Afrika	2004
	Zuid-Korea			X
24.	Zweden	Zweden		2007
	Zwitserland			X

Bron: OESO 2013, p. 21/23, bijgewerkt tot 17 mei 2013.

7.2 Ontwikkelingen in de visie van de OESO

In de vorige paragraaf heb ik een overzicht gegeven van landen met enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht. Zowel binnen als buiten Europa hebben compliance-gestuurde belastingtoezichtvormen sinds het begin van de eenentwintigste eeuw flinke opmars gemaakt. In deze paragraaf geef ik een beschrijving van recente ontwikkelingen in de visie van de OESO op compliance-gestuurde vormen van belastingtoezicht.⁹⁹⁹

Daarbij ga ik nader in op een tussen 2005 en 2008 door het *Forum on Tax Administration* (FTA) van de OESO uitgevoerd onderzoek naar *Enhanced Relationships*, de ontwikkeling naar een *Co-operative Compliance*-model tussen 2008 en 2013 en meer recente ontwikkelingen naar *Tax Compliance by Design* uit 2014. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

7.2 Wat zijn de ontwikkelingen in de visie van de OESO op compliance-gestuurd belastingtoezicht?

⁹⁹⁹ Zie Grotenhuis 2015 A en B, voor kanttekeningen bij de rechtsvormende taak van de OESO.

In 2005 is de OESO een onderzoek gestart naar de toen recente ontwikkelingen in Nederland, Ierland en de Verenigde Staten op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht. Drie jaar later en zes *Working Papers* verder publiceert de OESO in 2008 haar eindrapport over *Enhanced Relationships*. Niet stilgezeten komt de OESO in 2013 met resultaten van vervolgonderzoek: *From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Voortschrijdende technologische ontwikkelingen en de behoefte ook kleinere ondernemingen aan fiscale complianceverbetering te onderwerpen, brengt de OESO in 2014 tot verdere aanscherping van haar visie op fiscale regelgeving: *Tax Compliance by Design*. Deze laatste aanscherping richt zich op informatieverzameling bij derden en is vooral bedoeld voor ondernemingen waarmee door belastingdiensten (veelal om capaciteitsredenen) geen individuele toezichtrelatie wordt aangegaan, zoals met MKB-ondernemingen. Niettemin meen ik dat de geschetste ontwikkelingen relevant zijn. Allereerst voor ondernemingen in een horizontaal toezichtrelatie waarbij informatieverzameling bij derden wordt gebruikt als aanvullende methode (van traditioneel belastingtoezicht) om fiscaal relevante gegevens te verzamelen. En daarnaast voor ondernemingen die individueel behandeld worden, maar door mogelijke *hersegmentering* (herindeling van de segmenten grote ondernemingen en MKB) alsnog voor niet-individuele behandeling in aanmerking komen.¹⁰⁰⁰ Ik kom daar in paragraaf 7.2.3 op terug.

7.2.1 Investeren in Enhanced Relationships

Aanleiding voor het onderzoek in 2005 is de constatering dat de snel veranderende maatschappelijke omgeving waarin belastingdiensten moeten opereren, ongewenst ruimte laat voor (agressieve) belastingbesparende constructies.¹⁰⁰¹ Binnen de letterlijke grenzen van de wet worden belastingbesparende standpunten ingenomen, die de wetgever in de kiem zou hebben gesmoord als hij ze zou hebben voorzien, aldus de OESO. De bestrijding van belastingbesparende constructies heeft het werk van belastingdiensten er de laatste decennia niet makkelijker en goedkoper op gemaakt. Internationale bezorgdheid over het gebruik van belastingbesparende constructies en de overtuiging de oplossing te vinden in een verbetering van relaties tussen belastingdiensten, belastingplichtigen en financieel/fiscaal adviseurs, heeft de OESO doen besluiten onderzoek te doen om meer inzicht te krijgen in deze onderlinge relaties.¹⁰⁰²

Volgens de OESO zouden belastingdiensten *Enhanced Relationships* moeten ontwikkelen met belastingplichtigen die bereid zijn fiscale wet- en regelgeving na te leven en een *Risk Management*-systeem ontwikkelen om belastingplichtigen die daartoe *niet* bereid zijn te identificeren.¹⁰⁰³

Een *Enhanced Relationship* gaat verder dan de traditionele relatie tussen belastingplichtigen en belastingdiensten.

De traditionele relatie bestaat uit doen waartoe partijen wettelijk verplicht zijn.¹⁰⁰⁴ Belastingplichtigen zijn wettelijk verplicht juist aangifte te doen, minimaal benodigde fiscale gegevens te verstrekken en tijdig verschuldigde belasting te betalen.¹⁰⁰⁵ De belastingdienst is wettelijk verplicht informatie te verzamelen, vragen te stellen, corrigerende maatregelen te treffen en stappen te ondernemen om verschuldigde belasting te incasseren.¹⁰⁰⁶ In deze traditionele relatie ontbreekt een prikkel om meer informatie te verstrekken dan strikt noodzakelijk.¹⁰⁰⁷

¹⁰⁰⁰ CHTB 2012, *Rapport*, p. 113/114: "De Belastingdienst 'worstelt' met het MGO-segment. (...) De worsteling blijkt vooral voort te komen uit de capaciteit die individuele klantbehandeling de Belastingdienst kost en de inspanningen die deze groep ondernemingen moet doen om te komen tot een adequaat TCF".

¹⁰⁰¹ OECD Tax Intermediaries Study (2007), 'Working Paper 5: Risk Management', op: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003865.pdf>.

¹⁰⁰² OECD (2008), 'Study into the Role of Tax Intermediaries', www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf, p. 7. Zie tevens OECD Tax Intermediaries Study (2007), 'Working Paper 3: Overview – the emerging direction of the study', op: <http://www.oecd.org/ctp/administration/38459182.pdf>, p. 2.

¹⁰⁰³ OESO 2007, *Working Paper 5*, p. 3. Vgl. Van der Hel en Pheijffer 2012 B, p. 468.

¹⁰⁰⁴ OESO 2008, p. 39: "This basic relationship varies between countries but broadly it is characterised by the parties interacting solely by reference to what each is legally required to do".

¹⁰⁰⁵ OESO 2008, p. 40: "(...) taxpayers file a tax return that discloses a limited amount of information as required under the law, including their taxable income – and, in self assessment systems, the tax payable – and pay the amount on time".

¹⁰⁰⁶ OESO 2008, p. 40: "Revenue bodies typically have administrative tools to: (i) query the taxpayer about the tax declaration; (ii) obtain additional information; (iii) correct the calculation of the tax payable; and (iv) collect the tax".

Een *Enhanced Relationship* geeft die prikkel¹⁰⁰⁸; in een *Enhanced Relationship* wordt vrijwillige en transparante regelnaleving beloond met meer zekerheid vooraf en minder controles achteraf. Voor de ontwikkeling van *Enhanced Relationships* is het essentieel dat belastingdiensten, belastingplichtigen en hun financieel/fiscaal adviseurs elkaar leren vertrouwen en dat vertrouwen ook onderhouden.¹⁰⁰⁹ In een *Enhanced Relationship* draait het om samenwerking tussen deze drie bij het belastingproces betrokken partijen. Daarbij merkt de OESO op dat het aangaan van *Enhanced Relationships* geen doel op zichzelf is, maar een middel om belastingplichtigen op snellere, eerlijkere en efficiëntere wijze het juiste bedrag aan belasting te laten betalen.¹⁰¹⁰

Om bereidwillige belastingplichtigen te onderscheiden van belastingplichtigen die dat niet zijn, moeten belastingdiensten volgens de OESO investeren in een *Risk Management*-systeem.¹⁰¹¹ Belastingdiensten moeten met behulp van *effective operational tools and techniques* zichzelf in staat stellen om onderscheid te maken tussen belastingplichtigen met een hoog en een laag risicoprofiel. Belastingdiensten moeten van iedere belastingplichtige een fiscaal risicoprofiel aanleggen (*risk assessment*), dat als basis dient voor de inzet van beschikbare toezichtcapaciteit (*risk-led resource allocation*).¹⁰¹² Het aanleggen van een risicoprofiel kan worden vergeleken met het maken van een strategisch behandelplan in het Nederlandse model van horizontaal toezicht (stap 1, par. 5.2.1). Met behulp van een adequaat *Risk Management*-systeem kunnen belastingdiensten de beschikbare toezichtcapaciteit en financiële middelen zo effectief en efficiënt mogelijk inzetten.¹⁰¹³ Het zo effectief en efficiënt mogelijk inzetten van toezichtcapaciteit en financiële middelen, kan worden vergeleken met de afstemming tijdens de complianceverkenning in het Nederlandse model om een oordeel te vormen of horizontaal toezicht haalbaar is (stap 3, par. 5.2.3). Belastingplichtigen die openheid van zaken geven en fiscaal relevante gegevens makkelijker toegankelijk maken, kunnen volgens de OESO rekenen op minder toezicht en minder compliancekosten, terwijl belastingplichtigen die daartoe niet bereid zijn, kunnen rekenen op meer toezicht en meer compliancekosten.¹⁰¹⁴

Om het *Enhanced Relationship*-model inzichtelijk te maken heeft de OESO de door Nederland, Ierland en de Verenigde Staten in 2005 geïntroduceerde modellen als voorbeeld gebruikt.¹⁰¹⁵

Alle drie de modellen nemen vrijwillige regelnaleving als uitgangspunt, zijn gericht op actualisering van de belastingheffing, meer fiscale zekerheid vooraf en minder controles achteraf. Het uiteindelijke doel is de fiscale regelnaleving van vooral *grote* ondernemingen te verbeteren.

Het Ierse model is niet zoals het Nederlandse model gebaseerd op een convenant, maar op een *plan van aanpak* dat in gezamenlijk overleg tussen de belastingdienst, belastingplichtigen en financieel/fiscaal adviseurs wordt opgesteld.¹⁰¹⁶ Het plan van aanpak schrijft voor dat ondernemingen openheid van zaken geven over hun *tax planning strategy* en de belastingdienst daarover zo snel mogelijk een standpunt moet innemen.

¹⁰⁰⁷ OESO 2008, p. 40: "The basic relationship is obligation-based and some taxpayers may perceive little incentive to go beyond minimal disclosure, particularly regarding items of tax uncertainty or risk".

¹⁰⁰⁸ OESO 2008, p. 40: "By contrast, the enhanced relationship is based on establishing and sustaining mutual trust between taxpayers and revenue bodies".

¹⁰⁰⁹ OESO 2008, p. 39: "It is an relationship that favours collaboration over confrontation, and is anchored more on mutual trust than on enforce obligations".

¹⁰¹⁰ OESO 2008, p. 42: "The enhanced relationship is not an end in itself. Building the enhanced relationship is about creating a wider tax environment in which relationships based on trust and co-operation can develop – it is the outcome of the various strategies identified in this report".

¹⁰¹¹ OESO 2007, *Working Paper 6*, p. 1.

¹⁰¹² OESO 2007, *Working Paper 5*, p. 2.

¹⁰¹³ OESO 2008, p. 23: "It allows revenue bodies to assess the risks presented by taxpayers or group of taxpayers ('risk assessment') and then allocate resources accordingly ('risk-led resource allocation)".

¹⁰¹⁴ OESO 2008, p. 24: "(...) while taxpayers who demonstrate significant risk can expect to attract greater scrutiny and enforcement attention, taxpayers who behave transparently and who represent lower risks can reasonably expect a more co-operative approach from revenue bodies and therefore lower compliance costs".

¹⁰¹⁵ OESO 2007, *Working Paper 6*, p. 3.

¹⁰¹⁶ OESO 2007, *Working Paper 6*, p. 4, zie ook J. Freedman, G. Loomer & J. Vella, 'Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A UK Case Study', in: *The IRS Research Bulletin Proceedings of the 2009 IRS Research Conference* (The Department of the Treasury Internal Revenue Service, Washington DC, 2010), 2010, p. 106/111.

Het Amerikaanse model is gebaseerd op een *real time, year-by-year audit*.¹⁰¹⁷ De fiscale *audit* loopt vanaf het begin van een belastingjaar en eindigt kort nadat de aangifte is ingediend. In dit model moet de onderneming op actuele basis openheid van zaken geven over fiscale aangelegenheden die voor de belastingdienst van belang kunnen zijn en de belastingdienst moet in samenwerking met de onderneming ervoor zorgen dat eventuele geschillen op actuele basis worden opgelost. Dat wil zeggen: uiterlijk bij de indiening van de aangifte, zodat de onderneming klaar is voor de volgende *year audit*.

Na analyse van de modellen stelt de OESO twee *gemeenschappelijke kenmerken* vast. In alle drie de modellen zijn de belastingplichtigen¹⁰¹⁸:

- 1) grote, veelal beursgenoteerde, ondernemingen; en
- 2) ze hebben een laag risicoprofiel of willen een laag risicoprofiel hebben.

Het Nederlandse model wijkt op dit punt af; niet alleen worden horizontaal toezichtrelaties aangegaan met grote ondernemingen, maar ook met MKB-ondernemingen.¹⁰¹⁹ Hoewel de Nederlandse Belastingdienst MKB-ondernemingen niet individueel behandelt, maar via tussenkomst van een financieel/fiscaal adviseur, is er wel sprake van horizontaal belastingtoezicht; de samenwerkingsrelatie is gebaseerd op onderling vertrouwen tussen de Belastingdienst, de belastingplichtige en de adviseur en zowel de onderneming als de adviseur moeten met een behandeling volgens horizontaal toezicht instemmen.¹⁰²⁰

Verdere bestudering van de modellen brengt de OESO tot vijf uitgangspunten voor een succesvolle samenwerking op basis van *Enhanced Relationships*¹⁰²¹:

- 1) belastingdiensten moeten ondernemingsactiviteiten begrijpen (*commercial awareness*);
- 2) belastingdiensten moeten een onpartijdige houding aannemen (*an impartial approach*);
- 3) belastingdiensten moeten proportioneel (in verhouding) reageren (*proportionality*);
- 4) belastingdiensten moeten – net als belastingplichtigen zelf – openheid van zaken geven en transparant zijn (*disclosure and transparency*); en
- 5) reacties moeten aansluiten op ondernemings specifieke omstandigheden (*responsiveness*).

Wanneer aan deze vijf uitgangspunten is voldaan, zal een meerderheid van de belastingplichtigen volgens de OESO in staat zijn om op effectieve en efficiënte wijze het juiste bedrag aan belasting te betalen.¹⁰²² Een succesvolle samenwerking op basis van deze vijf uitgangspunten lijkt zich – gelet op het onderzoek – echter wel te beperken tot *grote ondernemingen*.

Naar mijn mening wordt in het Nederlandse model aan deze uitgangspunten voldaan. De vereisten van *commercial awareness* en *disclosure and transparency* komen tot uitdrukking in de uitgangspunten van het individueel convenant horizontaal toezicht: "Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen".

Daarnaast helpt het traject naar een horizontaal toezichtrelatie om de ondernemingsactiviteiten te leren begrijpen (vooral de eerste drie stappen van klantoriëntatie, het horizontaal toezichtgesprek en de complianceverkenning, par. 5.2). Dat ook de Belastingdienst openheid van zaken moet geven en transparant moet zijn volgt uit het convenant; de Belastingdienst is gehouden om voorgelegde standpunten te bespreken en inhoudelijk te reageren (par. 5.3).

¹⁰¹⁷ OESO 2007, *Working Paper 6*, p. 3.

¹⁰¹⁸ OESO 2007, *Working Paper 6*, p. 4.

¹⁰¹⁹ Zie tevens M.W.B.G. Heutinck (debater), 'Bespreking van het rapport door de debaters', in: *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet. Bespreking van het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 2013, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 249, p. 14: "De commissie wijst erop dat het tempo in Nederland hoger ligt dan in andere landen en dat daar de focus vooralsnog ligt bij de grote en zeer grote ondernemingen. Nederland is het eerste land dat probeert het concept HT voor het MKB door te ontwikkelen".

¹⁰²⁰ Belastingdienst 2011, *Leidraad MKB*.

¹⁰²¹ OESO 2008, p. 33/37.

¹⁰²² OESO 2007, *Working Paper 6*, p. 13.

Proportionaliteit gaat over een evenwichtige inzet van toezichtmaatregelen.¹⁰²³ De convenantverplichting dat de Belastingdienst vorm en intensiteit van het toezicht moet afstemmen op de kwaliteit van interne en fiscale beheersing voorziet daarin.

Bij *responsiveness* gaat het erom dat belastingplichtigen snel, efficiënt en professioneel antwoord krijgen op vragen.¹⁰²⁴ Snelle fiscale zekerheid is volgens de OESO van groot belang. Ook hierin wordt door het convenant voorzien: de Belastingdienst geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zoveel mogelijk in overleg met belastingplichtige zijn visie op de rechtsgevolgen en dient daarbij rekening te houden met voor belastingplichtige relevante termijnen.

Wel plaats ik een kanttekening bij het vereiste van *impartiality*. Bij *impartiality* gaat het volgens de OESO om het aannemen van een onpartijdige houding door belastingdiensten bij het beslechten van geschillen en het vaststellen van de belastingschuld.¹⁰²⁵ Een onpartijdige houding lijkt in de situatie van de Nederlandse Belastingdienst minder eenvoudig voor te stellen, omdat de Belastingdienst - mogelijk anders dan in buitenlandsituaties - onder de directe verantwoordelijkheid van de minister van Financiën staat. Dat zou het aannemen van een onpartijdige houding lastiger kunnen maken dan voor bijvoorbeeld zelfstandige bestuursorganen, zoals de AFM en DNB.¹⁰²⁶ Bij zelfstandige bestuursorganen lijkt er door de grotere politieke afstand meer ruimte om publieke en private belangen op onpartijdige wijze te wegen.

Niettemin biedt de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving, evenals de immer voor de Belastingdienst geldende algemene beginselen van behoorlijk bestuur, voldoende houvast om een onpartijdige houding bij de beslechting van geschillen en de vaststelling van de belastingschuld te waarborgen; de Belastingdienst heeft tot taak om de wet *objectief* juist toe te passen, zelfs als dat een lagere belastingheffing tot gevolg heeft dan op basis van een *subjectief* standpunt geheven had kunnen worden.

7.2.2 Van Enhanced Relationships naar Co-operative Compliance

Het in 2005 aangevangen onderzoek is in 2008 afgerond. Het eindrapport wordt zowel met enthousiasme onthaald als van stevige kritiek voorzien.¹⁰²⁷ De OESO heeft de kritieken ter harte genomen en komt in 2013 - na vervolgonderzoek - met een reactie; de OESO verlaat de term *Enhanced Relationship* en geeft haar visie op vier onderwerpen van kritiek. Ik bespreek eerst de term *Enhanced Relationship* en dan de vier onderwerpen van kritiek.

De term Enhanced Relationship

In 2013 komt de OESO terug op de term *Enhanced Relationship*. Volgens de OESO is de term in 2005 gekozen om het verschil met een traditionele *obligation-based* relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst duidelijk te maken.¹⁰²⁸ Hoewel de OESO het streven naar *Enhanced Relationships* nog steeds hoog in het vaandel heeft staan, gaat dat streven op in een groter streven naar *Compliance Risk Management*.¹⁰²⁹

¹⁰²³ OESO 2008, p. 35.

¹⁰²⁴ OESO 2008, p. 37.

¹⁰²⁵ OESO 2008, p. 35.

¹⁰²⁶ Zie ACM, AFM, CBP, DNB, Kansspelautoriteit en Nza, 'Criteria voor goed toezicht', Visie Markttoezichthoudersberaad, 23 april 2013, p. 11: "De toezichthouder...vermijdt iedere (schijn van) partijdigheid ten aanzien van onder toezicht staanden en de sector, (en, EHS) opereert onafhankelijk van beleidsmakers en overige (politiek) belanghebbenden". Zie ook Gribnau 2013 A, p. 76/77, die nader ingaat op de partijdigheid van de wetgever, als direct belanghebbende van bij de overheid terecht komende belastinggelden.

¹⁰²⁷ Zie bijvoorbeeld J. Dabner en M. Burton, 'Lessons for Tax Administrators in Adopting the OECD's "Enhanced Relationships" Model - Australia's and New Zealand's Experiences', *Bulletin for International Taxation*, July 2009, die het *Enhanced Relationship*-model bekritiseren vanuit Australische ervaringen met compliance-gestuurd toezicht.

¹⁰²⁸ OESO 2013, p. 14: "(...) the name 'enhanced relationship' was chosen as a term that properly distinguished this approach from an obligation-based basic relationship".

¹⁰²⁹ OESO 2013, p. 14: "While the pillars are still valid, major new issues have emerged as these approaches have matured and become more widespread since 2008. One of these is the development of compliance risk management strategies by revenue bodies that focus on effectively influencing and improving taxpayer compliance behavior. The development of co-operative relationships with large businesses is now embedded in these strategies".

Het streven naar *Compliance Risk Management* is gericht op een meer directe beïnvloeding van fiscaal nalevingsgedrag van belastingplichtigen. Om fiscaal nalevingsgedrag te beïnvloeden acht de OESO het na voortschrijdend inzicht van belang, dat niet alleen belastingdiensten investeren in een *Risk Management*-systeem, maar ook ondernemingen investeren in een *Tax Control Framework*.¹⁰³⁰ Bovendien acht de OESO het van belang dat ondernemingen bereid zijn fiscaal relevante informatie vrijwillig te delen (*transparancy*).

Ook kwam de term op kritiek te staan, omdat deze zou duiden op ongelijke behandeling van belastingplichtigen die wel en die niet een *Enhanced Relationship* met de belastingdienst hebben.¹⁰³¹ Hoewel de OESO de vermeend ongelijke behandeling adresseert - ik kom daar zo op terug - verlaat de OESO in 2013 de term *Enhanced Relationship* en stapt over op *Co-operative Compliance*, wat de lading van haar fiscale nalevingsvisie beter zou dekken.¹⁰³²

Vier onderwerpen van kritiek

In hoofdstuk drie van het rapport uit 2013 geeft de OESO haar visie op vier onderwerpen van kritiek op het *Enhanced Relationship*-model.

Daarbij gaat het om¹⁰³³:

- 1) de vermeende strijd met het gelijkheidsbeginsel;
- 2) de ruimte voor fiscale grensverkenning;
- 3) de beslechting van geschillen binnen een *co-operative compliance*-relatie; en
- 4) de transparantie van fiscale informatieverstrekking.

Deze vier onderwerpen komen hierna één voor één aan bod.

1. Vermeende strijd met het gelijkheidsbeginsel

Het gebruik van de term *Enhanced Relationship* duidt volgens critici op ongelijke behandeling van belastingplichtigen die wel en belastingplichtigen die geen *Enhanced Relationship* hebben. Is er sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel als bepaalde belastingplichtigen volgens de vijf uitgangspunten van het *Enhanced Relationship*-model behandeld worden en andere belastingplichtigen niet?¹⁰³⁴ De OESO komt – overigens net als ikzelf (par. 5.7) – tot de conclusie dat *geen* sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel. De OESO licht haar standpunt als volgt toe.

De toepassing van het gelijkheidsbeginsel betekent dat burgers die in een zelfde situatie verkeren op dezelfde wijze behandeld moeten worden en als ze niet op een zelfde wijze behandeld worden, daarvoor een objectieve rechtvaardiging moet zijn.¹⁰³⁵ Als bij één belastingplichtige een boekenonderzoek wordt gehouden, betekent dat volgens de OESO niet dat bij alle belastingplichtigen een boekenonderzoek moet worden gehouden, maar wel dat de keuze om dat bij die ene belastingplichtige wel te doen, gebaseerd moet zijn op een zorgvuldige afweging en niet het gevolg mag zijn van willekeur.¹⁰³⁶

¹⁰³⁰ OESO 2013, p. 14: "(...) tax control frameworks have emerged as a key tool to disclosure and transparency".

¹⁰³¹ OESO 2013, p. 14: "The term 'enhanced relationship' has also raised questions about the nature of the approach and may have given rise to connotations of inequality in tax treatment. In short, large corporate taxpayers and revenue bodies, while they are satisfied that the principles on which the approach is based remain sound, are concerned that the name 'enhanced relationship' has given rise to misunderstandings and in some cases suspicion that the concept violates important principles, such as equality before the law".

¹⁰³² OESO 2013, p. 14: "(...) the term 'co-operative compliance' describes the concept most accurately as it not only describes the process of co-operation but also demonstrates its goal as part of the revenue body's compliance risk management strategy: compliance leading to payment of the right amount of tax at the right time".

¹⁰³³ OESO 2013, hoofdstuk 3, p. 41/57.

¹⁰³⁴ OESO 2013, p. 45.

¹⁰³⁵ OESO 2013, p. 45: "In essence it requires that citizens in the same situation should be treated in the same way and that any differences of treatment should be the rational result of objective differences in the circumstances of the case in question".

¹⁰³⁶ OESO 2013, p. 45: "It does not mean that every taxpayer has to be treated in exactly the same way. So the decision to audit a taxpayer does not require that every taxpayer should be subject to an audit. However, the decision to select a taxpayer for audit must be the result of an objective and rational process and not irrational prejudice".

De keuze om bij de ene belastingplichtige wel een boekenonderzoek te houden en bij de andere niet, is gewoonlijk gebaseerd op een door de belastingdienst uitgevoerde risicoanalyse, waarbij een afweging wordt gemaakt voor wat betreft een efficiënte inzet van toezichtmiddelen.¹⁰³⁷

Het doel van fiscale samenwerking op basis van de vijf uitgangspunten is erin gelegen om een tijdige betaling van het juiste bedrag aan belasting te bewerkstelligen.¹⁰³⁸ De OESO meent dat als het uiteindelijke belastingbedrag voor belastingplichtigen met een *Enhanced Relationship* gelijk is aan het uiteindelijke belastingbedrag van belastingplichtigen zonder *Enhanced Relationship*, er geen sprake is van ongelijke behandeling.¹⁰³⁹

Ten aanzien van de andere voordelen die een *Enhanced Relationship* biedt, zoals het verkrijgen van snellere zekerheid of de vermindering van fiscale compliancekosten¹⁰⁴⁰, meent de OESO dat de keuze om belastingplichtigen die een laag risico vormen anders te behandelen dan belastingplichtigen die een hoog risico vormen, integraal onderdeel uitmaakt van de niet met het gelijkheidsbeginsel strijdige *risicoanalyse* door belastingdiensten.¹⁰⁴¹

Volgens de OESO vormt de investering in een kwalificerend *Tax Control Framework* in combinatie met de wil om - verder dan wettelijke verplichtingen eisen - openheid van zaken te geven over fiscaal relevante aangelegenheden, voldoende rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling¹⁰⁴²; belastingdiensten in een *Co-operative Compliance*-toezichtrelatie kunnen gerechtvaardigd vertrouwen ontleen aan de juistheid van belastingaangiften en er zeker van zijn dat fiscale risico's en andere fiscale onzekerheden vooraf zijn gemeld.¹⁰⁴³

2. De ruimte voor fiscale grensverkenning

In reactie op het rapport uit 2008 krijgt de OESO stevige kritiek op de vermeend gebrekkige aandacht voor wetsinterpretatie en fiscale grensverkenning binnen een *Enhanced Relationship*-relatie. Bijvoorbeeld van de Australiërs Dabner en Burton.¹⁰⁴⁴ Dabner en Burton menen dat wanneer belastingdiensten belastingplichtigen aanmoedigen tot vrijwillige regelnaleving en betaling van het juiste belastingbedrag, het daarbij gaat om het juiste belastingbedrag vanuit het *perspectief* van de belastingdienst.¹⁰⁴⁵ Als belastingplichtigen zich niet bij de visie van de Belastingdienst wensen neer te leggen, worden ze als *niet of minder compliant* beschouwd.

Maar wat moet onder het 'juiste' bedrag aan belasting worden verstaan? De wet kan op verschillende manieren worden geïnterpreteerd, waarbij belastingplichtigen en belastingdiensten tegengestelde belangen hebben: belastingdiensten trachten zoveel mogelijk belastinggeld binnen te halen, terwijl belastingplichtigen dat zoveel mogelijk willen voorkomen.¹⁰⁴⁶ Dabner en Burton verwijten de OESO in het midden te laten of er binnen een *Co-operative Compliance*-toezichtmodel ruimte is voor fiscale grensverkenning en hoe mogelijke geschillen over wetsinterpretatie opgelost moeten worden.

¹⁰³⁷ OESO 2013, p. 45: "In advanced revenue bodies the process of risk assessment is the objective and rational process that justifies different treatment of specific cases for good reasons and also ensures that the limited resources available to revenue bodies are deployed in the most cost effective manner".

¹⁰³⁸ OESO 2013, p. 45: "(...) co-operative compliance has been developed by revenue bodies as a more effective means of achieving tax compliance. The objective of securing the timely payment of the correct tax is the common goal of all the compliance strategies employed by revenue bodies".

¹⁰³⁹ OESO 2013, p. 46: "As the outcome of co-operative compliance in terms of the tax that is payable by a large business should be the same that of a more traditional audit or enquiry based approach, this does not raise any issues in terms of equality before the law".

¹⁰⁴⁰ OESO 2013, p. 46 o.v.n. de uitkomsten van het onderzoek uit 2008.

¹⁰⁴¹ OESO 2013, p. 47: "Overall, it can be seen that the decision by the revenue body to offer a co-operative compliance to taxpayers that can demonstrate that they are low risk is an integral part of the risk assessment process, a process that is consistent with the principle of equality before the law".

¹⁰⁴² OESO 2013, p. 46/47: "The existence of an effective TCF, coupled with a taxpayer's explicit willingness to meet the requirements of disclosure and transparency that go beyond their statutory obligations, provide an objective and rational basis for different treatment".

¹⁰⁴³ OESO 2013, p. 47: "The revenue body can place a justified reliance on the tax returns it receives from taxpayers who meet the requirements and can be confident that material tax risks and uncertainties will be brought to its attention".

¹⁰⁴⁴ Dabner & Burton 2009.

¹⁰⁴⁵ Dabner & Burton 2009, par. 3.1.

¹⁰⁴⁶ Dabner & Burton 2009, par. 3.1.

In reactie op het fiscale grensverkenningvraagstuk geeft de OESO aan wanneer *tax planning* in haar ogen verwijtbaar is¹⁰⁴⁷:

"Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences. Taking a position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law."

In de eerste situatie is er sprake van *tax planning* die *niet* in strijd is met de *letter*, maar *wel* met de *geest* van de wet. In de tweede situatie is sprake van *tax planning* die *mogelijk* in strijd is met de *letter* van de wet, terwijl *geen openheid van zaken* is gegeven.¹⁰⁴⁸ Dat bij mogelijke strijd met de letter van de wet openheid van zaken gegeven moet worden, gaat verder dan het Nederlandse traditionele belastingtoezicht, waarin weliswaar niet mag worden gehandeld in strijd met de letter van de wet, maar geen openheid van zaken gegeven hoeft te worden bij twijfel daarover. Die openheid van zaken moet wel worden gegeven onder horizontaal toezicht. Dat volgt uit het convenant. Ook volgt uit het convenant, althans uit het risico tot opzegging daarvan, dat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen handelen naar de geest van de wet (par. 6.1.3). In zoverre loopt de van ondernemingen verwachte houding ten aanzien van *tax planning* onder horizontaal toezicht gelijk aan de visie van de OESO.

Ook in eerdere *Guidelines for Multinational Enterprises 2011* heeft de OESO zich uitgelaten over hoe ondernemingen in haar ogen fiscaal moeten handelen¹⁰⁴⁹:

"In particular, enterprises should comply with both the letter and the spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate. Complying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. It does not require an enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such an interpretation."

Ondernemingen moeten handelen naar de bedoeling van de wetgever, wat overigens ook weer niet betekent dat ze meer belasting moeten betalen, dan waartoe ze wetgeestelijk verplicht zijn, aldus de OESO.

In dezelfde *Guidelines* legt de OESO uit wat ondernemingen moeten doen om naar de bedoeling van de wetgever te handelen:

"An enterprise complies with the spirit of the tax laws and regulations if it takes reasonable steps to determine the intention of the legislature and interprets those tax rules consistent with that intention in light of the statutory language and relevant, contemporaneous legislature history. Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transaction unless there exists specific legislation designed to give that result. In this case, the enterprise should reasonably believe that the transaction is structured in a way that gives a tax result for the enterprise which is not contrary to the intentions of the legislature."

Samenvattend komt deze uitleg erop neer dat ondernemingen niet louter moeten handelen uit fiscale motieven, maar ook economische motieven aan hun handelen ten grondslag moeten leggen, waarbij een redelijke afweging moet worden gemaakt of de beoogde gevolgen in overeenstemming zijn met de bedoeling van de wetgever en voor zover daarover twijfel bestaat, door de onderneming van dat handelen wordt afgezien.

¹⁰⁴⁷ OESO 2013, p. 48.

¹⁰⁴⁸ OESO 2013, p. 48: "The concept of the 'spirit of the law' was directed as the first type of aggressive tax planning, the second being addressed by the obligation to be open and transparent".

¹⁰⁴⁹ OESO 2013, p. 48 o.v.n. <http://publications.oecd.org/acrobatebook/2011101e.pdf>.

De opvatting van de OESO dat ondernemingen niet alleen naar de letter maar ook naar de geest van de wet moeten handelen, leverde forse kritiek op. De kritiek is vooral gericht op het ontbreken van ruimte om van mening te verschillen over wetsinterpretatie en dat ondernemingen in een *Co-operative Compliance*-model meer belasting moeten betalen dan waartoe de letter van de wet hen verplicht. Volgens critici zou een *Co-operative Compliance*-model tot 'over' compliance leiden¹⁰⁵⁰; sommige ondernemingen hebben een zodanig complexe fiscaliteit dat ernstig van mening kan worden verschild over wetsinterpretatie en de werkelijke bedoeling van de wetgever.¹⁰⁵¹ Als er in een *Co-operative Compliance*-model geen ruimte is om van mening te verschillen en er evenmin ruimte is om een rechter naar zijn oordeel te vragen, dan is dat volgens critici een belemmering om op een *Co-operative Compliance*-model over te gaan; in feite wordt daarmee immers akkoord gegaan met de wetsinterpretatie door de belastingdienst.¹⁰⁵²

In reactie geeft de OESO aan dat er ook in een *Co-operative Compliance*-toezichtmodel ruimte moet zijn om van mening te verschillen over wetsinterpretatie.¹⁰⁵³ Die ruimte is er volgens de OESO ook zolang belastingplichtigen openheid van zaken geven en transparant zijn over hun fiscale aangelegenheden.¹⁰⁵⁴ Daartoe is het van belang dat belastingplichtigen standpunten waarover ze met de belastingdienst van mening kunnen verschillen aan de belastingdienst voorleggen.¹⁰⁵⁵ Komen partijen er niet uit, dan moeten partijen het standpunt aan een rechter kunnen voorleggen.¹⁰⁵⁶ Hoewel het voorleggen aan de rechter de onderlinge relatie zou kunnen verstoren, verwacht de OESO dat het aantal werkelijk aan de rechter voor te leggen gevallen in de praktijk mee zal vallen: een belastingplichtige die regelmatig afwijkende standpunten aan de rechter voorlegt en deze allemaal of bijna allemaal verliest, zal zijn strategie bijstellen evenals een belastingdienst die regelmatig standpunten afwijst, maar bij de rechter niet het gelijk aan zijn zijde vindt.¹⁰⁵⁷

3. De beslechting van geschillen in een *Co-operative Compliance*-toezichtmodel

Belastingplichtigen en belastingdiensten moeten volgens de OESO ook in een *Co-operative Compliance*-model fiscale kwesties waarover ze van mening verschillen aan een rechter kunnen voorleggen. Volgens de OESO zijn er twee soorten meningsverschillen¹⁰⁵⁸:

- meningsverschillen die al bestaan bij het aangaan van de relatie; en
- meningsverschillen die pas naderhand zijn ontstaan.

Het aangaan van een *Co-operative Compliance*-relatie impliceert dat bestaande meningsverschillen zoveel mogelijk worden opgelost.¹⁰⁵⁹ Dat kan door afspraken te maken of eventueel te procederen.

¹⁰⁵⁰ OESO 2013, p. 48 o.v.n. J. Freedman, 'Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice', 44 *UBC Law*, 2011 p. 649-650.

¹⁰⁵¹ OESO 2013, p. 49: "The complexity of modern business operations and tax codes is such that there is scope for legitimate differences of opinion about what constitutes aggressive tax planning and which tax outcome is truly consistent with the spirit of the law".

¹⁰⁵² OESO 2013, p. 49: "If co-operative compliance did not allow for such differences of opinion and access to the courts to settle those differences if necessary, it could be objected that taxpayers entering in co-operative compliance agreements with revenue bodies are effectively agreeing to accept that the revenue body's view would prevail".

¹⁰⁵³ OESO 2013, p. 50: "(...) there must be scope for taxpayers and revenue bodies to have genuine differences of opinion about the proper tax treatment of some transactions, even within the framework of co-operative compliance".

¹⁰⁵⁴ OESO 2013, p. 50: "Sometimes it is extremely difficult to interpret what 'the spirit of the law' is and so it is natural that for a revenue body and a taxpayer to have different opinions about these matters. This can be accommodated within the framework of co-operative compliance as long as the taxpayer is fully open and transparent about its position".

¹⁰⁵⁵ OESO 2013, p. 50: "Essential to the relationship is therefore the disclosure of those occasions when the taxpayer has taken a position in the return that is contrary to the view of the revenue body".

¹⁰⁵⁶ OESO 2013, p. 50: "These are implications for the way the parties manage disputes that arise within the framework of a co-operative relationship, (...) but the taxpayer should still be able to test their point of view before the courts if necessary".

¹⁰⁵⁷ OESO 2013, p. 50: "It may be objected that the existence of disputes is likely to erode the benefits (greater certainty and lower costs) that taxpayers and revenue bodies are supposed to derive from a co-operative relationship. But in practice the number of disputes that arise in the context of a co-operative relationship is likely to be self-limiting. A taxpayer that takes up a series of positions that conflict with the view of the revenue body, pursues those positions through the courts, and losses most or all of the cases, is likely to rapidly adjust its tax strategy. But the same token, a revenue body that frequently challenges positions taken by the taxpayer but is frequently unsuccessful before the courts will have to adjust its view of the law".

¹⁰⁵⁸ OESO 2013, p. 51.

¹⁰⁵⁹ OESO 2013, p. 51: "This new way of working often includes an intensive effort to settle any legacy of existing disputes between the revenue body and the large business".

Afspraken mogen fiscaal overigens niet gunstiger zijn dan wanneer geen *Co-operative Compliance*-relatie zou zijn aangegaan.¹⁰⁶⁰ Voor zover meningsverschillen ontstaan na het aangaan van een *Co-operative Compliance*-relatie, helpt de relatie om het meningsverschil op een zo efficiënt mogelijke wijze op te lossen.¹⁰⁶¹ Openheid van zaken en fiscale transparantie zijn van groot belang; volgens de OESO is het alleen mogelijk een zinvolle discussie over wetsinterpretatie te voeren als alle feiten over en weer duidelijk zijn.¹⁰⁶²

Ter beslechting van interpretatiegeschillen wijst de OESO tot slot op de (Nederlandse) mogelijkheid om, in een situatie waarin geen verschil van mening over de feiten bestaat doch slechts de interpretatie daarvan partijen verdeeld houdt, in gezamenlijk overleg naar de rechter te gaan (*agree to disagree*-beroepsmogelijkheid).¹⁰⁶³

4. De transparantie van fiscale informatieverstrekking

Een van de vijf in 2008 geformuleerde uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking is dat zowel belastingplichtigen als belastingdiensten openheid van zaken moeten geven en transparant moeten zijn over fiscaal relevante aangelegenheden. In het rapport van 2013 werkt de OESO dit verder uit en formuleert bovendien een zesde uitgangspunt. Om een situatie van transparante fiscale informatieverstrekking te creëren, is het volgens de OESO van belang dat ondernemingen investeren in een *Tax Control Framework*. Een *TCF* stelt ondernemingen in staat om fiscale risico's te signaleren en deze vrijwillig aan de belastingdienst voor te leggen. Daarnaast geeft een *TCF* belastingdiensten vertrouwen over de juistheid van belastingaangiften.¹⁰⁶⁴

Hoewel de OESO de term *Enhanced Relationship* heeft verlaten, blijft zij ook in 2013 trouw aan de vijf uitgangspunten en voegt daar bovendien een zesde aan toe¹⁰⁶⁵:

- 6) ondernemingen moeten investeren in een *TCF* en belastingdiensten moeten hun toezicht daarop afstemmen.

Net als bij de eerste vijf uitgangspunten, voldoet het Nederlandse model ook aan het zesde uitgangspunt. Gegeven echter het feit dat het Nederlandse model mede ten grondslag heeft gelegen aan de gedachtenvormingen van de OESO, schetst dat ook weinig verbazing.¹⁰⁶⁶

Ook de Nederlandse horizontaal toezichtrelatie wordt beheerst door begrippen als wederzijds begrip, een (zoveel mogelijk) onpartijdige houding, proportionaliteit, fiscale transparantie en responsiviteit.¹⁰⁶⁷ De verplichting om een kwalificerend *TCF* in te voeren en het toezicht daarop af te stemmen volgt uit het convenant. Dat het Nederlandse horizontaal toezichtmodel voldoet aan door de OESO gestelde uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking, steunt mij in de veronderstelling dat horizontaal toezicht zou moeten werken.

¹⁰⁶⁰ OESO 2013, p. 51: "There is no room for special arrangements for resolving disputes within co-operative compliance that would not be applicable to taxpayers in general."

¹⁰⁶¹ OESO 2013, p. 52: "Co-operative compliance approaches do not guarantee that there will be no disputes. However, when disputes do arise, a co-operative relationship will help to ensure that parties manage the dispute in the most efficient manner possible".

¹⁰⁶² OESO 2013, p. 52: "It is only possible to have an effective discussion about the interpretation of the law if all facts are clear and accepted by both parties".

¹⁰⁶³ OESO 2013, p. 52.

¹⁰⁶⁴ OESO 2013, p. 20: "(...) practical experience of co-operative compliance programmes has clarified the essential components of disclosure and transparency by taxpayers. These are firstly the existence of a tax control framework that is robust enough to give the revenue body assurance that the results disclosed in a tax return may be relied upon and that the taxpayer will know what the tax positions it has taken that are uncertain or controversial, and secondly, (...), the willingness to disclose those positions voluntarily".

¹⁰⁶⁵ OESO 2013, p. 87.

¹⁰⁶⁶ Heutinck 2013, p. 14: "Het is belangrijk om te constateren dat *enhanced relationship* goed is voor het promoten van het Nederlandse vestigingsklimaat. Buitenlandse bedrijven zijn zeer positief over de opstelling van de Nederlandse Belastingdienst. Onlangs is het concept *Enhanced Relationship* besproken op een conferentie van 27 DG's (Directoraten-Generaal, EHS) van de lidstaten van de Europese Unie. De meeste lidstaten zijn zeer positief over dit initiatief".

¹⁰⁶⁷ Vgl. Van der Hel en Pheijffer 2012, p. 468: "Het zijn begrippen die we in het Nederlandse concept van horizontaal toezicht ook tegenkomen".

7.2.3 Van Co-operative Compliance naar Tax Compliance by Design

Mogelijkheden om technologische ontwikkelingen te benutten en de behoefte ook MKB-ondernemingen aan een fiscale complianceverbetering te onderwerpen, brengt de OESO in 2014 tot aanscherping van haar visie op fiscale regelnaleving: *Tax Compliance by Design*.¹⁰⁶⁸ Zoals gezegd, richt dit model zich op ondernemingen die niet in aanmerking komen voor een individuele toezichtrelatie en is het op zichzelf beschouwd geen *Co-operative Compliance*- of horizontaal toezichtmodel. Voor een *Co-operative Compliance*- of horizontaal toezichtmodel is het van belang dat belastingplichtigen: 1) instemmen met vrijwillige fiscale regelnaleving en er 2) een fiscale samenwerking met de belastingdienst tot stand komt, die 3) gebaseerd is op een vertrouwensrelatie. Dat is bij *Tax Compliance by Design* niet het geval. *Tax Compliance by Design* is een *mix en match* van bij een land, een belastingdienst, bepaalde belastingplichtigen of bepaalde ondernemingsactiviteiten passende toezichtstrategieën, gericht op het verkrijgen van fiscaal relevante informatie in de omgeving van belastingplichtigen.¹⁰⁶⁹

Tax Compliance by Design verlegt de focus van complianceverbetering *bij belastingplichtigen zelf* naar complianceverbetering *in de omgeving* van belastingplichtigen. De gedachte is dat wanneer fiscale regelnaleving in de omgeving van belastingplichtigen de norm is, het lastiger wordt om regels niet na te leven dan wanneer regelnaleving niet de norm is.¹⁰⁷⁰ Belastingdiensten moeten volgens de OESO meer gebruik maken van bij derden aanwezige informatie. Deze informatie kan belastingdiensten helpen eigen werkzaamheden te verminderen en de risicoanalyse van belastingplichtigen te ondersteunen.¹⁰⁷¹

Het betrekken van derden in het toezicht is overigens niet nieuw; reeds in 1992 bepleiten Ayres & Braithwaite om in landen waar de eigen toezichtcapaciteit niet overhoudt, derdepartijen in het toezicht te betrekken (par. 4.2).¹⁰⁷²

Het gezamenlijke belang van bij de belastingheffing betrokken personen, is om met een redelijke mate van zekerheid te weten dat tijdig een juist bedrag aan belasting wordt betaald.¹⁰⁷³ Daarom is het volgens de OESO van belang dat partijen hun *informatiebronnen delen* en relevante informatie uitwisselen; belastingplichtigen beschikken bijvoorbeeld over informatie over specifieke activiteiten en belastingdiensten over de wetsinterpretatie daarvan. Ook informatie van derden, zoals financieel/fiscaal adviseurs, *software*-ontwikkelaars, banken of beroepsorganisaties, kunnen van aanvullend belang zijn.

Gegeven voortschrijdende technologische ontwikkelingen en het steeds meer digitaal beschikbaar komen van fiscale informatie, wil de OESO naar een *digitale fiscale systeem* waarin fiscaal relevante activiteiten worden vastgelegd, de administratie wordt gedaan, de verschuldigde belasting wordt berekend en van daaruit ook kan worden afgedragen.¹⁰⁷⁴

¹⁰⁶⁸ OESO (2014), *Tax Compliance by Design. Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>.

¹⁰⁶⁹ OESO 2014, p. 40: "The description above shows clearly that there is not just one process that is the best one or the right one; there are several processes possible. Completely different processes can also co-exist because different solutions have been chosen for different groups of taxpayers or for different types of business transactions".

¹⁰⁷⁰ OESO 2014, p. 21: "(...) compliance (...) had more to do with influencing the environment of the taxpayers, together with taxpayers and participants, in order to make it easier to comply and more difficult not to comply".

¹⁰⁷¹ OESO 2014, p. 23: "The shift from a focus on the tax return to a broader perspective on the taxpayers' environment including external participants is important for how a revenue body perceives its own work and the value it creates".

¹⁰⁷² Ayres & Braithwaite 1992, Ch. 3: Tripartism, p. 54-101. Zie tevens Braithwaite 2008, p. 96: "When a regulator (say a developing country regulator) does not have the resources to credibly escalate monitoring and enforcement, it instead enrolls network partners who at a particular time on a particular issue in a particular place have more resources than they do". Zie ook J. Braithwaite, 'The essence of Responsive Regulation', *UBC Law Review*, 2011, Vol. 44:3, p. 507: "While Responsive Regulation is designed to make effective state regulatory law practicably enforceable by allowing most regulation to be transacted cheaply at the base of the pyramid, nevertheless many states, especially poor ones, lack the resources to escalate to more expensive measures".

¹⁰⁷³ OESO 2014, p. 25.

¹⁰⁷⁴ OESO 2014, p. 25/26: "To move towards a more complete digital chain of information and payment, where everything fits together, from recording business transactions to bookkeeping and accounting for tax, can improve business processes as well as tax compliance".

Een dergelijk systeem kan volgens de OESO vele verschijningsvormen hebben. Ter verduidelijking beschrijft de OESO er twee:

- 1) het opzetten van een betrouwbare informatieketen (*the secured chain approach*); en
- 2) het delen van informatiebronnen (*the centralised data approach*).

Ik bespreek beide varianten.

1. Het opzetten van een betrouwbare informatieketen

Het opzetten van een betrouwbare informatieketen hangt samen met de inrichting van de interne en fiscale beheersing en hoe resultaten daaruit met van derden afkomstige informatie aangevuld kan worden.¹⁰⁷⁵ Het gaat de OESO om een volledige informatieketen, dus vanaf fiscaal relevante handelingen tot en met de verwerking daarvan in de uiteindelijke belastingschuld. Om een betrouwbare informatieketen op te zetten moet het interne en fiscale beheersingssysteem zodanig zijn ingericht dat manipulatie of verwijdering van informatie onmogelijk is, althans buitengewoon lastig. Ook bij de informatieketen betrokken derdepartijen, zoals banken, moeten aan kwaliteits- en betrouwbaarheidsnormen voldoen. Het doel is het opzetten van een systeem, waaraan zowel belastingplichtigen als belastingdiensten zekerheid kunnen ontleen voor de juistheid van de berekende en af te dragen belasting.¹⁰⁷⁶ In dit systeem hoeven belastingdiensten niet zelf alle informatie te verzamelen en zal ook de behoefte aan boekenonderzoeken achteraf afnemen¹⁰⁷⁷; belastingdiensten krijgen meer fiscaal relevante informatie en belastingplichtigen kunnen profiteren van een daarmee gepaard gaande vermindering van toezichtlasten.¹⁰⁷⁸

De rol van belastingdiensten is voornamelijk gelegen in het faciliteren van omgevingsbehoeften; ervoor zorgen dat de informatieketen betrouwbaar is.¹⁰⁷⁹

2. Het delen van informatiebronnen

Het delen van informatiebronnen heeft betrekking op rechtstreekse informatieverstrekking door derden aan de belastingdienst. De belastingdienst kan de verkregen informatie op zijn beurt weer delen met andere ondernemingen die daar belang bij hebben.¹⁰⁸⁰ In dit systeem vinden aanpassingen plaats in het interne en fiscale beheersingssysteem van de derde en wel gericht op het verzamelen van informatie *over andere belastingplichtigen*.¹⁰⁸¹ In dit systeem wordt het gewenste betrouwbaarheidsniveau eerder bereikt dan in de onder 1. besproken variant; de informatie in dit systeem is afkomstig van derden die geen belang zouden hebben bij manipulatie of verwijdering ervan.¹⁰⁸² Het uiteindelijke doel is zoveel mogelijk informatie te verzamelen in de omgeving van belastingplichtigen en zo min mogelijk bij belastingplichtigen zelf.¹⁰⁸³ De rol van belastingdiensten is voornamelijk gelegen in het begeleiden van het proces; ervoor zorgen dat fiscaal relevante informatie zoveel mogelijk onafhankelijk van belastingplichtigen zelf kan worden verzameld en verwerkt.¹⁰⁸⁴

¹⁰⁷⁵ OESO 2014, p. 31: "In the first, much of the focus is on internal processes of the business and how these are supported by trusted intermediaries".

¹⁰⁷⁶ OESO 2014, p. 31: "The objective is to design a system in such a way that the revenue body and taxpayer can both gain the desired certainty about the right amount of tax being determined and paid by making sure that the processes are secure and work together as a complete chain".

¹⁰⁷⁷ OESO 2014, p. 32: "This reduces the need for the revenue body to handle all of the data by itself and it reduces the need for doing post-filing audits".

¹⁰⁷⁸ OESO 2014, p. 31: "The revenue body receives knowledge on income and/or on the fact that the right amount has been paid, while the taxpayer also benefits from a reduced compliance burden as their reporting obligations are satisfied with less costs and inconvenience".

¹⁰⁷⁹ OESO 2014, p. 32: "The role of the revenue body is mainly to act as a facilitator of needed features in the environment in order to make sure that the flow of information from the taxpayer on his own taxable transactions is secure enough".

¹⁰⁸⁰ OESO 2014, p. 35: "The information collected by the revenue body can be presented to those other taxpayers and then used by them for the purpose of managing their business and/or to help meet tax obligations. It can thus support businesses and/or assist in reducing their compliance burden".

¹⁰⁸¹ OESO 2014, p. 35: "The tax compliance requirements are built into the IT systems and processes used by the taxpayer but not in the same way as the 'secured chain approach'. The taxpayer mainly reports information related to other taxpayers".

¹⁰⁸² OESO 2014, p. 35: "By collecting information from the source in this way it should be easier to gain the desired level of certainty because the bulk of the data is not delivered by the taxpayer. It is largely delivered by third parties that may not have any incentive to manipulate or hide the information".

¹⁰⁸³ OESO 2014, p. 35: "The purpose of this approach is to design the system in such a way that the revenue body receives as much of the underlying transaction data from the third party source as possible".

¹⁰⁸⁴ OESO 2014, p. 35: "The role of the revenue body is more about managing the whole process, handling and transforming all information by itself so the need for taxpayers to provide information on their own transactions is reduced".

Het combineren van elementen uit beide systemen

Tax Compliance by Design is geen kwestie van kiezen tussen twee systemen, maar een kwestie van *combineren van elementen* uit de twee systemen die het beste bij een land, belastingdienst of bepaalde groep belastingplichtigen passen. Het verschil tussen de systemen is de omgeving waar informatie wordt verzameld: in het eerste systeem is dat hoofdzakelijk bij belastingplichtigen *zelf* en in het tweede systeem hoofdzakelijk in de *omgeving* van belastingplichtigen. De keuze voor een betrouwbare informatieketen vereist de medewerking van belastingplichtigen en de aanwezigheid van een ontwikkeld intern en fiscaal beheersingssysteem.¹⁰⁸⁵ De keuze voor het delen van informatie vereist de beschikbaarheid van digitale informatie en de toezichtcapaciteit om de beschikbare informatie te verzamelen en te verwerken.

Tax Compliance by Design kan - gelet op de ruime omschrijving die de OESO geeft¹⁰⁸⁶ - worden samengevat als een geheel van technologische processen, gericht op het verzamelen en delen van fiscaal relevante gegevens, waaraan meerdere bij het belastingproces betrokken partijen kunnen deelnemen, met als doel de totstandbrenging van een juiste belastingheffing. De nadere invulling kan voor ieder land, belastingdienst of groepen belastingplichtigen anders zijn.

Voor grotere ondernemingen kan het eerste systeem - door middel van een individuele horizontaal toezichtrelatie - goed werken, maar voor kleinere ondernemingen ligt dat volgens de OESO minder voor de hand.¹⁰⁸⁷ Bij kleinere ondernemingen neigt de OESO naar het tweede systeem - informatieverzameling bij derden - maar geeft tegelijkertijd aan, dat ieder land en iedere belastingdienst, binnen de mogelijkheden die *Tax Compliance by Design* kan bieden, op zoek moet gaan naar elementen uit de systemen die het beste passen.

Elementen van Tax Compliance by Design in het Nederlandse model van horizontaal toezicht

Zowel elementen van het eerste als het tweede systeem zijn terug te vinden in het Nederlandse horizontaal toezicht model: uitgaande van een kwalificerend *Tax Control Framework* verstrekken Nederlandse belastingplichtigen onder horizontaal toezicht uit eigen beweging fiscaal relevante informatie aan de Belastingdienst en is de Belastingdienst op basis van traditioneel belastingtoezicht bevoegd om ter meerdere zekerheid aanvullende informatie bij betrouwbare derden op te vragen (bijvoorbeeld van banken in het kader van de renterenseignering).

Voor wat betreft de behandeling van kleinere ondernemingen neigt de OESO naar het tweede systeem van informatieverzameling bij derden. Elementen van het tweede systeem zijn terug te vinden in de Nederlandse aanpak van MKB-ondernemingen. Hoewel de Nederlandse Belastingdienst ook voor de behandeling van MKB-ondernemingen kiest voor een horizontaal toezichtrelatie (er is sprake van een vertrouwensrelatie en instemming met vrijwillige fiscale regelnaleving), is er geen rechtstreekse relatie maar loopt die relatie via financieel/fiscaal dienstverleners. In deze indirecte toezichtrelatie kunnen elementen uit het tweede systeem van aanvullend belang zijn; met het verzamelen van gegevens in de omgeving van belastingplichtigen krijgt de Belastingdienst een beter beeld en is de Belastingdienst beter in staat om risico's te beheersen. Het verzamelen van gegevens in de omgeving van *kleinere* ondernemingen zal beter werken, dan in de omgeving van grotere; bij kleinere ondernemingen geven aanvullende gegevens sneller een beter beeld van de onderneming dan bij grotere ondernemingen.

Het hoofdzakelijk verzamelen van informatie via derden zet wel vraagtekens bij de wenselijkheid van een overheid die zich als *big brother* gedraagt¹⁰⁸⁸; een verminderd overheidsvertrouwen kan de bereidheid tot vrijwillige fiscale regelnaleving juist weer doen afnemen.¹⁰⁸⁹

¹⁰⁸⁵ OESO 2014, p. 43.

¹⁰⁸⁶ OESO 2014, p. 41/42.

¹⁰⁸⁷ OESO 2014, p. 44.

¹⁰⁸⁸ OESO 2014, p. 40.

¹⁰⁸⁹ OESO 2014, p. 44.

Daarnaast is het de vraag welke *andere informatie* belastingdiensten zouden willen verzamelen. Als belastingdiensten ook statistische informatie willen verzamelen om bijvoorbeeld het lokale belastingstelsel te verbeteren of om beleid of wet- en regelgeving te kunnen (laten) aanpassen, dan zal van tevoren moeten worden nagedacht of lokale publiekrechtelijke bevoegdheden daartoe wel reikend zijn.¹⁰⁹⁰

Voor wat betreft het verzamelen van informatie in de omgeving van belastingplichtigen, wijs ik nog op de zaak *Belastingdienst/SMS Parking*.¹⁰⁹¹ De Belastingdienst vordert een grote hoeveelheid niet op specifieke belastingplichtigen gerichte parkeergegevens van parkeergarage *SMS Parking*. *SMS Parking* is echter mede om aansprakelijkheidsredenen jegens haar klanten niet bereid aan het verzoek van de Belastingdienst te voldoen. De voorzieningenrechter van de Rechtbank overweegt als volgt (r.o. 4.23):

"Onvoldoende aannemelijk is geworden dat het door de Belastingdienst van SMS Parking verlangde meewerken aan een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van alle klanten die in 2012 van haar diensten gebruik hebben gemaakt evenredig is aan het door de Belastingdienst nagestreefde doel en, in termen van artikel 8 EVRM, voldoet aan de noodzakelijkheidseis."

De voorzieningenrechter meent dat de vordering van de Belastingdienst, om een grote hoeveelheid parkeergegevens te verstrekken, waarvan mogelijk slechts een klein deel relevant zou zijn voor de belastingheffing, niet voldoet aan het in art. 8, lid 2, EVRM verwoorde noodzakelijkheidsvereiste - wat inhoudt dat zwaarwegende collectieve belangen inbreuk op het recht op privacy kunnen rechtvaardigen - en acht de vordering in strijd met het *recht op privacy*.

In hoger beroep oordeelt Gerechtshof Den Bosch echter dat *SMS Parking* geen gerechtvaardigd belang heeft om de afgifte van de gegevens te weigeren, zodat de verzochte gegevens alsnog in het kader van art. 47 AWR aan de Belastingdienst ter beschikking moeten worden gesteld.¹⁰⁹² Het Hof oordeelt in algemene zin dat een informatieverzoek in het kader van art. 47 AWR geen strijd oplevert met art. 8 EVRM, maar toetst aanvullend of is voldaan aan de eisen van proportionaliteit en subsidiariteit. Bij proportionaliteit gaat het om de vraag of het gebruikte controlemiddel in verhouding staat tot het te bereiken doel (een juiste belastingheffing) en bij subsidiariteit of de gegevens ook op alternatieve wijze verkregen kunnen worden, waarbij minder inbreuk wordt gemaakt op het *recht op privacy*. Het Hof overweegt als volgt (r.o. 3.5.2 en 3.5.3):

"Het hof stelt voorop dat uit de thans bekende jurisprudentie van de Hoge Raad niet lijkt te volgen dat het bevragen van een administratieplichtige op grond van artikel 47 AWR ook in de ruime zin een strijd oplevert met artikel 8 EVRM, nu een dergelijke inbreuk is gerechtvaardigd door de noodzaak in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land.¹⁰⁹³ (...) Redenen om aan te nemen dat deze toetsing thans anders zou dienen uit te vallen zijn door SMS Parking niet aangevoerd. Dat laat echter onverlet dat de door de Belastingdienst gehanteerde wijze van bevraging tevens onderworpen is aan de vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit, die daarbij (telkens) betracht dient te worden. Daarbij is het niet van belang of de Belastingdienst ten tijde van het opvragen dan wel raadplegen van inlichtingen en gegevens bij een administratieplichtige ten behoeve van belastingheffing van derden nog niet weet of die inlichtingen en gegevens van belang zijn voor de belastingheffing bij een bepaalde belastingplichtige.¹⁰⁹⁴

¹⁰⁹⁰ OESO 2014, p. 40.

¹⁰⁹¹ Rb Oost-Brabant, voorz.r. 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

¹⁰⁹² Hof Den Bosch, 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, r.o. 3.5.5.

¹⁰⁹³ Het Hof verwijst naar HR 10 december 1974 (*Stad Rotterdam*), *BNB* 1975/52 en meer recent ook naar HR 28 januari 1998, *BNB* 1998/147 en HR 13 mei 2005, *NJ* 2005, 423.

¹⁰⁹⁴ Het Hof verwijst naar HR 22 september 2006, *BNB* 2007, 45.

(...) Daaraan doet naar het oordeel van het hof (in beginsel) ook niet af dat de omvang van de verzochte gegevens kennelijk aanzienlijk is en evenmin dat deze gegevens zijn neergelegd in een omvangrijk databestand. (...) De betreffende gegevens zijn niet dadelijk te herleiden naar de persoon van het aldus gebruikte voertuig. Voor zover die gegevens bij SMSParking wel bekend zijn door het gebruik van het bij haar aangemelde klantcontact, wordt niet om deze persoonlijke gegevens door de Belastingdienst aan SMSParking gevraagd."

Het Hof acht het ingezette controlemiddel niet disproportioneel en voor wat betreft het subsidiariteitsvereiste meent het Hof dat de door SMS Parking aangedragen alternatieven om de gegevens te verkrijgen, de inbreuk op het *recht op privacy* niet zouden verminderen. Tegen de uitspraak is geen cassatie ingesteld. De uitspraak van het Hof laat zien dat de verplichtingen van derden om medewerking te verlenen aan informatieverzoeken van de Belastingdienst, zeer ver kunnen gaan.

7.2.4 Rode draad in de visie van de OESO

De rode draad in de visie van de OESO op compliance-gestuurd belastingtoezicht is gelegen in: een verschuiving van de focus van belastingdiensten op het proces van aangifte-indiening op basis van door belastingplichtigen op verzoek verstrekte gegevens (*Command and Control*: traditioneel belastingtoezicht), naar bevordering van fiscale regelnaleving door *vrijwillige transparantie* bij grote belastingplichtigen (*Co-operative Compliance*: horizontaal belastingtoezicht) en bevordering van fiscale regelnaleving in de *omgeving* van *kleinere* belastingplichtigen door derden te betrekken bij de verzameling van fiscaal relevante gegevens (*Tax Compliance by Design*: traditioneel belastingtoezicht).

Mede ingegeven door de onder leiding van de OESO ingezette opmars naar fiscale compliance-verbetering, bewegen internationale ontwikkelingen naar het met behulp van technologische ontwikkelingen en digitaal beschikbare informatie, naar verzamelen van informatie in de omgeving van belastingplichtigen. Dat geldt overigens zowel voor de situatie van traditioneel als horizontaal belastingtoezicht. Zowel onder traditioneel als horizontaal belastingtoezicht vormt de bij derden verzamelde informatie een aanvullende informatiebron. Deze aanvullende informatie zal bij kleinere ondernemingen echter sneller een beter fiscaal beeld geven dan bij grotere ondernemingen, waardoor het aanvullende belang voor kleinere ondernemingen groter lijkt dan voor grotere ondernemingen.

Een voorzichtige aanwijzing in de richting van toenemende informatieverzameling bij derden, vormt naar mijn mening de (mogelijk in te voeren) bijzondere navorderingstermijn van artikel 17 AWR.¹⁰⁹⁵ Dit artikel bepaalt dat de Belastingdienst de als gevolg van een fout of verstoring in de systemen van gegevensverwerking van de Belastingdienst ten onrechte of te weinig geheven belasting - *een fout of verstoring in van derden afkomstige informatie daaronder begrepen* - binnen zes maanden na dagtekening van de (massaal onjuist vastgestelde) aanslag kan navorderen.¹⁰⁹⁶ De Memorie van Toelichting vermeldt in dit verband¹⁰⁹⁷:

"De belastingheffing wordt steeds verdergaand geautomatiseerd. Daarvan profiteren de Belastingdienst én de belastingplichtige. Automatisering brengt ook risico's met zich mee, met name het risico van verstoringen of fouten in de systemen van gegevensverwerking. (...) Het kabinet is van mening dat het risico van dergelijke verstoringen en fouten niet uitsluitend bij de Belastingdienst dient te liggen. Daarom stelt het kabinet een navorderingsbevoegdheid voor om onjuiste aanslagen als gevolg van verstoringen en fouten in de systemen van gegevensverwerking te corrigeren."

¹⁰⁹⁵ Bij eventuele aannname van wetsvoorstel 33 714, zal een navorderingstermijn van 6 maanden na dagtekening van de primitieve aanslag worden toegevoegd voor verstoringen in gegevensverwerkingssystemen van de Belastingdienst of derden (art. 17 AWR nieuw).

¹⁰⁹⁶ Hamer en Van Eijdsden 2014 (deel 1), par. 3.3.

¹⁰⁹⁷ *Kamerstukken II 2012/13, 33 714 (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst)*, MvT, nr. 3, onderdeel 4.3, p. 12/13.

Het risico voor fouten of verstoringen in de systemen van gegevensverwerking van de Belastingdienst, inclusief de fouten of verstoringen in van derden afkomstige informatie, komen (bij aanname van het wetsvoorstel) niet langer alleen voor risico van de Belastingdienst.

7.3 Europese ontwikkelingen

In de vorige paragraaf heb ik de ontwikkelingen in de visie van de OESO op *compliance*-gestuurd belastingtoezicht beschreven. De rode draad in de visie van de OESO is een verschuiving van de aandacht voor het proces van aangifte-indiening op basis van *door belastingplichtige* zelf verstrekte gegevens (traditioneel belastingtoezicht), naar 1) bevordering van fiscale regelnaleving door *transparantie* van belastingplichtigen (zoals onder horizontaal belastingtoezicht) en 2) bevordering van fiscale regelnaleving *in de omgeving* van belastingplichtigen door *derden* te betrekken bij het verzamelen van fiscaal relevante gegevens (een maatregel van traditioneel belastingtoezicht).

Deze paragraaf gaat nader in op de ontwikkelingen in Europa. Eerder in dit hoofdstuk schrijf ik dat aan het begin van de eenentwintigste eeuw steeds meer risicogerichte toezichtvormen plaats hebben gemaakt voor vormen van *compliance*-gestuurd belastingtoezicht. De wereldwijde trend naar *compliance*-gestuurde toezichtmodellen heeft de vraag doen rijzen of het in Europese verhoudingen mogelijk zou zijn om de fiscale *compliance* te verbeteren door één Europees fiscaal toezichtmodel voor alle achtentwintig lidstaten¹⁰⁹⁸ te ontwikkelen.¹⁰⁹⁹ In deze paragraaf ga ik nader in op de Europese fiscale samenwerking voor de omzetbelasting, de Europese samenwerking ter bevordering van de *compliance*, Europese samenwerking op andere terreinen van toezicht en Europese fiscale samenwerking in de uitvoerings sfeer. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

7.3 Wat zijn de Europese ontwikkelingen op het terrein van *compliance*-gestuurd belastingtoezicht?

7.3.1 Europese samenwerking voor de omzetbelasting

Een eerste aanzet tot Europese fiscale samenwerking vormt de samenwerking op het terrein van de omzetbelasting. Al in 1977 slagen de toenmalige Europese lidstaten erin de Zesde richtlijn¹¹⁰⁰ in nationale wetgeving om te zetten en wordt dit fenomeen met de BTW-richtlijn van 2006¹¹⁰¹ herhaald. Europese richtlijnen worden bij unanimititeit van de lidstaten vastgesteld en moeten in nationale wetgeving van alle lidstaten worden opgenomen.

In 2010 publiceert de Europese Commissie het Groenboek over de toekomst van de omzetbelasting¹¹⁰² en zet in de laatste paragrafen het streven naar een solide BTW-stelsel evenals een efficiënt en modern beheer daarvan uiteen. De Europese Commissie geeft aan te willen investeren in de certificering van BTW-nalevingsprocedures, in maatregelen om het vertrouwen tussen belastingdiensten en belastingplichtigen te vergroten¹¹⁰³ en om 'partnerschappen' te ontwikkelen die het mogelijk maken om vooraf afspraken te maken over de fiscale behandeling van bepaalde transacties¹¹⁰⁴.

¹⁰⁹⁸ Dat zijn anno 2015: België, Frankrijk, Italië, Luxemburg, Nederland, Duitsland, Denemarken, Ierland, Verenigd Koninkrijk, Griekenland, Portugal, Spanje, Finland, Oostenrijk, Zweden, Cyprus, Estland, Hongarije, Letland, Litouwen, Malta, Polen, Slovenië, Slowakije, Tsjechië, Bulgarije, Roemenië en Kroatië.

¹⁰⁹⁹ Zie E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Horizontaal toezicht in Europees perspectief', *WFR* 2011/281.

¹¹⁰⁰ Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

¹¹⁰¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

¹¹⁰² Europese commissie (2010), 'Groenboek over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger solider en efficiënter btw-stelsel', 1 december 2010, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:NL:PDF>.

¹¹⁰³ EC 2010 A, par. 5.4.1.

¹¹⁰⁴ EC 2010 A, par. 5.5. Zie in dit verband ook de eerder uitgebrachte mededeling COM(2008) 807 van 1 december 2008 over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van BTW-fraude in de Europese Unie, waarin de EC onder meer voorstelt een nieuwe aanpak te ontwikkelen op basis van vrijwillige naleving (par. 3.3.2), risicobeoordeling (3.2.5) en toezicht (H4) met als doel de bemoeienissen van belastingdiensten en administratieve lasten voor het bedrijfsleven te verminderen. Zie <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:NL:PDF>

Op 15 mei 2012 publiceert de Europese Commissie nadere ideeën om te komen tot een eenvoudiger, efficiënter en fraudebestendiger Europees BTW-stelsel.¹¹⁰⁵ Eenvoudiger om administratieve lasten voor ondernemingen te verminderen, efficiënter om belastingopbrengsten te verbeteren en fraudebestendiger door rekenschap te geven aan nieuwe technologische ontwikkelingen.

Om de fiscale samenwerking verder te stimuleren introduceert de Europese Commissie een VAT forum, waar belastingdiensten en ondernemingen met elkaar van gedachten kunnen wisselen over het functioneren van het BTW-stelsel in de praktijk.¹¹⁰⁶

Op 23 oktober 2013 kondigt de Europese Commissie de introductie van een standaard BTW-aangifte aan, die de nationale BTW-aangiften moet gaan vervangen.¹¹⁰⁷ Een standaard BTW-aangifte zou de aangiftepraktijk moeten vereenvoudigen en helpen de fiscale complianceverbetering van belastingplichtigen.

Hoewel de Europese standaard BTW-aangifte nog niet is geïntroduceerd, lijkt de ontwikkeling naar een Europees BTW-stelsel steeds meer vorm te krijgen.

7.3.2 Europese samenwerking ter bevordering van de compliance

In 2010 publiceert de Europese Commissie haar *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*.¹¹⁰⁸ Deze gids geeft achtergrondinformatie, *best practices* en een raamwerk voor ontwikkeling van een modern *Compliance Risk Management*-systeem.

Waar de focus in de gids uit 2006 nog gericht is op *Risk Management* (net als in het OESO-onderzoek uit par. 7.2), ligt de focus in 2010 op *Compliance Risk Management*.¹¹⁰⁹ Volgens de Europese Commissie moeten belastingdiensten het fiscale gedrag van belastingplichtigen meewegen bij de inzet van toezichtmaatregelen om fiscale *compliance* te verbeteren en *non-compliance* tegen te gaan.

Compliance Risk Management kan worden omschreven als een systematisch proces waarin belastingdiensten, met oog voor fiscaal gedrag en een afgewogen inzet van toezichtcapaciteit, weloverwogen keuzes maken bij het treffen van maatregelen om fiscale regel naleving te bevorderen en niet-naleving tegen te gaan.¹¹¹⁰

Volgens de Europese Commissie zou een *Compliance Risk Management*-proces moeten bestaan uit de volgende vijf stappen¹¹¹¹:

- 1) identificatie van fiscale risico's (*Identification*);
- 2) analyse van fiscale risico's en beoordeling van het gedrag (*Analyses*);
- 3) het maken van keuzes ten aanzien van risico's en gedrag (*Prioritisation*);
- 4) het maken van keuzes ten aanzien van te treffen maatregelen (*Treatment*); en
- 5) evenals evaluatie en trekken van lering uit het gehele proces (*Evaluation*).

¹¹⁰⁵ Europese Commissie (2012), 'The future of VAT – Conclusions and report', Economic and Financial Affairs, 3167th Council meeting, Brussel 15 mei 2012, www.ec.europa.eu/taxation_customs.

¹¹⁰⁶ Europese Commissie (2012), 'EU VAT forum', EC 2012/C 198/05, 3 juli 2012, www.ec.europa.eu/taxation_customs.

¹¹⁰⁷ Europese Commissie (2013), 'Standard VAT Return: Easing life for businesses and improving tax compliance', Brussel 23 oktober 2013, www.ec.europa.eu.

¹¹⁰⁸ Europese Commissie (2010), 'Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations', http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_management_guide_en.pdf.

¹¹⁰⁹ EC 2010 B, p. 2.

¹¹¹⁰ EC 2010 B, p. 5: "Compliance Risk Management could be described as a systematic process in which a tax administration makes deliberate choices on which treatment instruments could be used to effectively stimulate compliance and prevent non-compliance, based on the knowledge of all taxpayers (behaviour) and related to the available capacity".

¹¹¹¹ EC 2010 B, p. 8.

Volgens de Europese Commissie helpt een *Compliance Risk Management-proces* om beschikbare toezichtcapaciteit en financiële en technische middelen zo goed mogelijk in te zetten, beschikbare middelen af te stemmen op het risiconiveau, de controleaandacht te vestigen op belastingplichtigen die regelnaleving niet zo nauw nemen en zoveel mogelijk te voorkomen dat welwillende belastingplichtigen alsnog onwelwillend worden.¹¹¹² Dit alles met het doel de fiscale compliance te verbeteren en een grotere tevredenheid onder belastingplichtigen te creëren.¹¹¹³

Ook de Europese Commissie signaleert dat steeds meer lidstaten hun risicogerichte toezichtmodel omvormen naar een meer compliance-gestuurd toezichtmodel.¹¹¹⁴ De Europese Commissie verwacht verdergaande ontwikkelingen op dit gebied, pro actieve en preventieve aanpak door belastingdiensten en investeringen in *Compliance Risk Management*. Door het delen van methodes, het ontwikkelen van gemeenschappelijke criteria en het uitwisselen van *best practices* kan volgens de Europese Commissie het nalevingsniveau in kaart worden gebracht (*compliance map*), effecten worden gemeten, leercirkels worden ontwikkeld en de samenwerking tussen lidstaten onderling worden verbeterd.¹¹¹⁵

Hoewel de verwachtingen van de Europese Commissie ten aanzien van een gemeenschappelijk compliance-gestuurd fiscaal toezichtmodel hoog zijn, is de inrichting van een overkoepelend toezichtmodel niet zo eenvoudig, omdat lidstaten behoorlijk kunnen verschillen als het gaat om historische, culturele, politieke, economische en regelgevende achtergronden.¹¹¹⁶ Deze achtergronden spelen een belangrijke rol bij de inrichting van de lokale toezichtmodellen; vooral cultuurverschillen zijn van invloed op de invulling van begrippen zoals vertrouwen, begrip en transparantie.¹¹¹⁷ Ook zijn er lidstaten waar een compliance-gestuurd toezichtmodel in het geheel nog ontbreekt (par. 7.1, *Tabel 37*). Om te komen tot één uniform Europees fiscaal toezichtmodel zal tenminste een brug geslagen moeten worden tussen cultuurverschillen in de afzonderlijke lidstaten.

Net als de Europese Commissie pleit ook Van der Hel-Van Dijk voor de ontwikkeling van een Europees *Compliance Risk Managementsysteem*.¹¹¹⁸ Om dat te bereiken is het volgens haar noodzakelijk om te komen tot een gezamenlijke toezichtcultuur, een consistente toezichtpraktijk en een minimumstelsel aan geharmoniseerde regels. Volgens Van der Hel-Van Dijk is het aan de lidstaten om te onderzoeken of zij ondanks de cultuurverschillen kunnen komen tot één vorm van fiscale samenwerking. De lidstaten moeten onderzoeken wat hun gemeenschappelijke belangen zijn, hoe die behartigd kunnen worden en welke toezichtaspecten van waarde kunnen zijn in andere lidstaten. Volgens Van der Hel-Van Dijk kan gedacht worden aan één gezamenlijk beoordelingssysteem voor het niveau van toezicht (fiscale risicoanalyse). Het voordeel daarvan zou zijn, dat niet iedere belastingplichtige in een andere lidstaat opnieuw beoordeeld hoeft te worden.

Van der Hel-Van Dijk meent dat nog te weinig wordt gedaan aan gezamenlijke ontwikkeling van instrumenten, methoden en technieken om risico- en gedragsanalyses te maken, om normen en criteria voor fiscale samenwerking te ontwikkelen en om *best practices* op het gebied van 'horizontaal toezicht' met multinationale ondernemingen in kaart te brengen.¹¹¹⁹

¹¹¹² EC 2010 B, p. 7.

¹¹¹³ EC 2010 B, p. 10.

¹¹¹⁴ EC 2010 B, p. 10: "A few years ago Risk Management was more or less applied as a form of risk analysis, focused mainly on better selection for tax audits. As the Risk Management approach has evolved, it is now applied in a more structured way and is using more advanced technology. This evolution will continue and some new elements will emerge. This leads to a way of thinking that, in the long run, will change the administration in a more profound way (Compliance Risk Management). Tax administration is not about detecting tax evasion and applying sanctions. It is about ensuring compliance. In order to achieve this, a holistic and cooperative approach is necessary. New risks will emerge and new forms of treatment will be necessary that involves different parts of society".

¹¹¹⁵ EC 2010 B, p. 10/11.

¹¹¹⁶ Van der Hel-van Dijk 2011 A, par. 6.1: "Dit komt onder andere, doordat we te maken hebben met 27 lidstaten die verschillen op het gebied van historie, cultuur, economie en politiek, op het gebied van belastingen, wet- en regelgeving en de toezichtpraktijk".

¹¹¹⁷ Van der Hel-van Dijk 2011 A, par. 6.1: "Met name cultuurverschillen kunnen van invloed zijn wanneer het gaat om zaken als vertrouwen, begrip en transparantie".

¹¹¹⁸ Van der Hel-van Dijk 2011 A, par. 7. Zie tevens E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen effectief. Impuls aan Europees fiscaal toezicht* (oratie Nyenrode), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit 2011, p. 44-47.

¹¹¹⁹ Van der Hel-van Dijk 2011 A, par. 7.

Niettemin is Van der Hel-Van Dijk positief over de totstandkoming van één Europees fiscaal toezichtmodel. De Europese markt is volgens Van der Hel-Van Dijk zowel voor multinationale ondernemingen als voor toezichthouders gebaat bij onderlinge samenwerking en 'horizontaal toezicht' biedt voldoende aanknopingspunten om ook op Europees niveau de stap te zetten naar een 'andere manier van denken en een andere manier van werken'.¹¹²⁰

7.3.3 Europese samenwerking op andere terreinen van toezicht

Het is interessant om te zien dat op andere terreinen van toezicht verdergaande uniformisering van regelgeving wel mogelijk lijkt. Bijvoorbeeld op het terrein van Europees banktoezicht. De Europese Centrale Bank heeft op 4 november 2014 het toezicht op grote banken in het eurogebied overgenomen van de nationale toezichthouders.¹¹²¹ De bedoeling is om het vertrouwen in de bankensector en de financiële markten te herstellen. Een verklaring dat de uniformisering van het banktoezicht beter lijkt te gaan dan de invoering van een uniform belastingtoezichtmodel, zou kunnen zijn dat Europese lidstaten minder moeite hebben met het prijsgeven van bevoegdheden voor het toezicht op banken dan met het prijsgeven van bevoegdheden om lokaal belastingen te heffen. Staten die voordeel hebben bij concurrentievervalsing als het gaat om belastingheffing, bijvoorbeeld omdat ze een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat hebben, zullen die voordelen niet gauw prijs willen geven. En al zou er geen concurrentie zijn voor wat betreft het fiscale vestigingsklimaat, dan is er wel weer concurrentie ten aanzien van andere belangen, zoals de taal van een land of de kosten van arbeidskrachten.

7.3.4 Europese fiscale samenwerking in de uitvoerings sfeer

Het lijkt erop dat de Europese behoefte aan fiscale samenwerking op basis van uniforme wetgeving, richtlijnen of andere overkoepelende vastleggingen niet zo groot is, omdat lokale heffingsbevoegdheden en andere lokale belangen prijs moeten worden gegeven. Dat Europese samenwerking bij de omzetbelasting beter lijkt te lukken, heeft naar mijn mening te maken met het grensoverschrijdende en wederzijds afhankelijke karakter van deze belasting. De lidstaten hebben bij de heffing van omzetbelasting gemeenschappelijke op de Europese in- en exportmarkt gerichte belangen, waarbij de onderlinge afhankelijkheid tot gevolg heeft dat de lidstaten er belang bij hebben om zich aan gemaakte afspraken te houden. Aan de in hoofdstuk 1 beschreven eisen die Fuller stelt aan het functioneren van een rechtssysteem, namelijk de aanwezigheid van *shared commitment* (gemeenschappelijk belang) en *reciprocity* (op basis van wederkerigheid), lijkt voor wat betreft de omzetbelasting beter te kunnen worden voldaan, dan voor bijvoorbeeld winstbelastingen. Voor de heffing van winstbelastingen is een gemeenschappelijk belang en onderlinge afhankelijkheid moeilijker voor te stellen; de heffing van winstbelastingen dient vooral lokale belangen.¹¹²²

Een gemeenschappelijk Europees belang lijkt evenwel te zijn gelegen in een algehele fiscale complianceverbetering. Europese fiscale complianceverbetering zou voor alle lidstaten een gunstig effect op de lokale belastingheffing moeten hebben. Waar het gelet op Fullers eisen voor het functioneren van een rechtssysteem aan ontbreekt, is de onderlinge afhankelijkheid tussen lidstaten. De oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering is naar mijn mening dan ook niet zozeer gelegen in de vastlegging van één Europees compliance-gestuurd fiscaal toezichtmodel, maar in Europese samenwerking in de *uitvoerings sfeer*. Aan die samenwerking kan nadere invulling worden gegeven, door de - op onderlinge afhankelijkheid en reciprociteit gebaseerde - internationale fiscale inlichtingenuitwisseling te intensiveren.¹¹²³ Daarbij zou - in lijn met de OESO - gebruik gemaakt kunnen worden van technologische ontwikkelingen naar een steeds verdergaande digitalisering van informatie.

¹¹²⁰ Vgl. Heutinck 2013, p. 16: "Hoe groter de onderneming, hoe kleiner het Nederlandse toezicht. Zo is het eigenlijk. Het horizontaal toezicht heeft in de heel grote ondernemingen pas effect als het aansluiting weet te vinden bij *tax assurance* en *tax assurance* processen die wereldwijd in de ondernemingen worden gebruikt. Het eindeloos blijven isoleren van horizontaal toezicht in het domein van Nederland is slecht voor het horizontaal toezicht".

¹¹²¹ Zie 'De ECB neemt de verantwoordelijkheid voor het banktoezicht in het eurogebied op zich', *Europese Centrale Bank* 4 november 2014, www.ecb.europa.eu.

¹¹²² Zie M.F. de Wilde, 'Sharing the Pie'; *Taxing multinationals in a global market* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015, waarin de auteur een voorstel doet tot een meer neutrale winstbelasting in EU-verband.

¹¹²³ Vgl. G.J.M.E de Bont, 'Automatische internationale gegevensuitwisseling', *TFO* 2014/131.4.

In het licht van de ideeën van Fuller en in navolging daarvan de ideeën van Van der Burg (par. 4.1) ligt de oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering naar mijn mening niet in de ontwikkeling van één Europees fiscaal toezichtmodel, maar in een interactieve samenwerking in de uitvoerings sfeer.

7.4 Wat internationale ervaringen leren

In de vorige paragraaf heb ik de Europese ontwikkelingen op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht beschreven. Een gemeenschappelijk Europees belang lijkt niet zozeer te zijn gelegen in de ontwikkeling van een overkoepelend Europees fiscaal toezichtmodel, maar in een verbetering van de fiscale compliance van Europese belastingplichtigen. Aan die fiscale complianceverbetering kan invulling worden gegeven door de fiscale samenwerking tussen lidstaten in de *uitvoerings sfeer* te intensiveren.

Deze paragraaf beschrijft wat internationale ervaringen ons kunnen leren over de werking van horizontaal belastingtoezicht en behandelt de volgende subdeelvraag:

7.4 Wat kunnen internationale ervaringen ons leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht?

Gelet op de ontwikkelingen in de visie van de OESO en de Europese ontwikkelingen op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht, kunnen internationale ervaringen ons naar mijn mening vier dingen leren:

- 1) Het Nederlandse horizontaal toezichtmodel voor individuele klantbehandeling voldoet aan door de OESO geformuleerde zes uitgangspunten voor succesvolle fiscale samenwerking - tussen belastingdiensten en grote ondernemingen met een laag risicoprofiel - in een *Enhanced Relationship of Co-operative Compliance* toezichtmodel. Dat biedt steun voor de veronderstelling dat horizontaal toezicht voor grotere ondernemingen met een laag risicoprofiel beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.
- 2) Hoewel de Nederlandse Belastingdienst ook voor kleine ondernemingen een horizontaal toezichtmodel kent, volgt de OESO bij kleine ondernemingen de lijn naar fiscale informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen, door betrouwbare derden te betrekken bij de gegevensverzameling (traditioneel belastingtoezicht) en neigt de OESO niet naar het aangaan van horizontaal toezichtrelaties. Kennelijk werkt horizontaal toezicht naar de mening van de OESO bij kleine ondernemingen niet beter dan traditioneel belastingtoezicht.
- 3) Fiscale informatieverzameling bij derden kan van aanvullend belang zijn voor ondernemingen die hun interne- en fiscale beheersingssysteem niet of minder op orde hebben of niet of minder op orde willen hebben. Kennelijk werkt horizontaal toezicht naar de mening van de OESO beter voor ondernemingen die hun interne- en fiscale beheersing op orde hebben, dan voor ondernemingen die dat niet hebben.
- 4) De oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering lijkt te zijn gelegen in een op wederkerigheid gebaseerde interactieve samenwerking tussen lidstaten in de uitvoerings sfeer en niet in de uniformering van wetgeving, richtlijnen of andere overkoepelende vastleggingen.

7.5 Deelconclusie

In het vorige hoofdstuk heb ik de inbedding van horizontaal toezicht in het fiscale uitvoeringsproces beschreven. De interactieve en responsieve relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst maakt niet alleen actualisering maar ook flexibilisering van het toezicht mogelijk. In dit hoofdstuk heb ik de internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht beschreven. Centraal staat de vraag wat we kunnen leren van internationale ervaringen over de werking ervan. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van vier subdeelvragen, die ik hieronder beantwoord.

Welke landen kennen enige vorm een compliance-gestuurd belastingtoezicht?

Na koploperlanden Australië, Nederland, Ierland en de Verenigde Staten veranderen aan het begin van de eenentwintigste eeuw steeds meer risicogerichte toezichtvormen in compliance-gestuurde toezichtmodellen.

Binnen Europa introduceren het Verenigd Koninkrijk en Duitsland in 2006 respectievelijk de *Review of Links with Large Businesses* en het *Zeitnahe Betriebsprüfung*, Zweden in 2007 de *Enhanced Dialogue*, Denemarken en Spanje in 2008 respectievelijk de *Enhanced Relationship* en het *Código de Buenas Practicas Tributarias*, Slovenië in 2010 en Oostenrijk in 2011 een *Horizontal Monitoring*-model.¹¹²⁴ Buiten Europa volgen Nieuw Zeeland in 2009 met *Enhanced Relationships* en Canada in 2011 met *A new Approach to large Business Compliance*.¹¹²⁵ Nadien is de horizontale toezichttrein niet meer te stoppen; met behulp van de OESO kan medio 2013 worden vastgesteld dat 24 OESO-landen enige vorm van compliance-gestuurd belastingtoezicht kennen.

Wat zijn de ontwikkelingen in de visie van de OESO op compliance-gestuurd belastingtoezicht?

In 2005 is de OESO een onderzoek gestart naar de toen recente ontwikkelingen in Nederland, Ierland en de Verenigde Staten op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht. Drie jaar later en zes *Working Papers* verder publiceert de OESO in 2008 haar eindrapport over *Enhanced Relationships*. Niet stilgezeten komt de OESO in 2013 met de resultaten van vervolgonderzoek: *From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. De OESO ontwikkelt zes uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking tussen belastingdiensten en *grote* ondernemingen met een *laag* risicoprofiel:

- 1) belastingdiensten moeten ondernemingsactiviteiten begrijpen (*commercial awareness*)
- 2) belastingdiensten moeten een onpartijdige houding aannemen (*an impartial approach*);
- 3) belastingdiensten moeten proportioneel (in verhouding) reageren (*proportionality*);
- 4) belastingdiensten moeten - net als belastingplichtigen zelf - openheid van zaken geven en fiscaal transparant zijn (*disclosure and transparency*);
- 5) reacties van belastingdiensten moeten aansluiten bij ondernemingspecifieke omstandigheden (*responsiveness*); en
- 6) ondernemingen moeten investeren in een *Tax Control Framework* en belastingdiensten moeten hun toezicht daarop afstemmen.

Het Nederlandse model voldoet aan de zes door de OESO geformuleerde uitgangspunten voor een succesvolle samenwerking.

Voortschrijdende technologische ontwikkelingen en de behoefte ook kleine ondernemingen aan een fiscale complianceverbetering te onderwerpen, brengt de OESO in 2014 tot verdere aanscherping van haar visie op fiscale regelnaleving: *Tax Compliance by Design*. De rode draad in de visie van de OESO is een verschuiving van de aandacht voor het proces van aangifte-indiening op basis van *door belastingplichtige* zelf verstrekte gegevens (traditioneel belastingtoezicht), naar 1) bevordering van fiscale regelnaleving door *transparantie* van belastingplichtigen (zoals onder horizontaal belastingtoezicht) en 2) bevordering van fiscale regelnaleving *in de omgeving* van belastingplichtigen door *derden* te betrekken bij het verzamelen van fiscaal relevante gegevens (een maatregel van traditioneel belastingtoezicht).

Wat zijn de Europese ontwikkelingen op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht?

De behoefte aan een overkoepelend Europees fiscaal toezichtmodel op basis van uniforme wetgeving of andere overkoepelende vastleggingen, lijkt niet zo groot omdat lokale overheden daartoe heffingsbevoegdheden en andere belangen prijs moeten geven. Dat Europese samenwerking voor de omzetbelasting beter lijkt te lukken, heeft naar mijn mening te maken met het grensoverschrijdende en wederzijds afhankelijke karakter van deze belasting.

¹¹²⁴ CHTB 2012, p. 102.

¹¹²⁵ CHTB 2012, p. 100. De Commissie noemt overigens ook de al in 2002 door Canada geïntroduceerde *Real Time Audits* en *Concurrent Audits* als vorm van samenwerking tussen belastingdiensten en belastingplichtigen.

Een Europees belang tot samenwerking lijkt veeleer te zijn gelegen in de bevordering van de fiscale compliance. Europese fiscale complianceverbetering zou voor alle lidstaten een gunstig effect op de lokale belastingheffing moeten hebben. De oplossing voor fiscale complianceverbetering lijkt niet zozeer te zijn gelegen in de ontwikkeling van een overkoepelend compliance-gestuurd toezichtmodel, maar in een intensivering van de fiscale samenwerking in de *uitvoerings sfeer*. Aan die samenwerking kan nadere invulling worden gegeven, door de - op onderlinge afhankelijkheid en reciprociteit gebaseerde - internationale fiscale inlichtingenuitwisseling te intensiveren.

Wat kunnen internationale ervaringen ons leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht?

Internationale ervaringen met compliance-gestuurde toezichtmodellen leren ons dat horizontaal toezicht voor *grote* ondernemingen met een *laag risicoprofiel* beter werkt, dan traditioneel belastingtoezicht. Internationale ervaringen met compliance-gestuurd toezicht leren ook dat horizontaal toezicht voor *kleine* ondernemingen *niet beter* lijkt te werken, dan traditioneel belastingtoezicht. Daarnaast leren internationale ervaringen dat horizontaal toezicht beter werkt voor ondernemingen die hun interne en fiscale beheersing op orde hebben, dan voor ondernemingen die dat niet hebben. Tot slot leren internationale ervaringen dat de oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering niet zozeer lijkt te zijn gelegen in de ontwikkeling van één Europees op uniforme wetgeving en andere overkoepelende vastleggingen gebaseerd fiscaal toezichtmodel, maar in een interactieve samenwerking in de uitvoerings sfeer.

7.6 Bibliografie

Literatuur

Ayres & Braithwaite 1992

Ian Ayres & John Braithwaite, *Responsive Regulation; Transcending the deregulation debate*, Oxford: Oxford University Press 1992.

Belastingdienst 2013, Leidraad

Belastingdienst 2013, 'Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen', www.belastingdienst.nl.

Belastingdienst 2011

Belastingdienst (2011), 'Leidraad horizontaal toezicht MKB - Fiscaal dienstverleners', www.belastingdienst.nl.

De Bont 2014

G.J.M.E de Bont, 'Automatische internationale gegevensuitwisseling', *TFO* 2014/131.4.

Braithwaite 2011

J. Braithwaite, 'The essence of Responsive Regulation', *UBC Law Review*, 2011, Vol. 44:3, pp. 475-520.

Braithwaite 2008

J. Braithwaite, 'The nodal governance critique of responsive regulation', in: *Regulatory Capitalism. How it Works, Ideas for making it Work Better*, Cheltenham UK: Edward Elgar 2008, p. 87-109.

CHTB 2012, Rapport

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012), *Fiscaal toezicht op maat - Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Ministerie van Financiën, Rapport 20 juni 2012.

Dabner & Burton 2009

J. Dabner en M. Burton, 'Lessons for Tax Administrators in Adopting the OECD's "Enhanced Relationships" Model – Australia's and New Zealand's Experiences', *Bulletin for International Taxation*, July 2009.

EC 2013

Europese Commissie (2013), 'Standard VAT Return: Easing life for businesses and improving tax compliance', Brussel 23 oktober 2013, www.ec.europa.eu.

EC 2012 A

Europese Commissie (2012), 'The future of VAT – Conclusions and report', Economic and Financial Affairs, 3167th Council meeting, Brussel 15 mei 2012, www.ec.europa.eu.

EC 2012 B

Europese Commissie (2012), 'EU VAT forum', EC 2012/C 198/05, 3 juli 2012, www.ec.europa.eu.

EC 2010 A

Europese commissie (2010), 'Groenboek over de toekomst van de btw. Naar een eenvoudiger solider en efficiënter btw-stelsel', 1 december 2010, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0695/com_com\(2010\)0695_nl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695/com_com(2010)0695_nl.pdf).

EC 2010 B

Europese Commissie (2010), 'Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations', http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf.

ECB 2014

'De ECB neemt de verantwoordelijkheid voor het banktoezicht in het eurogebied op zich', *Europese Centrale Bank* 4 november 2014, www.ecb.europa.eu.

Freedman 2011

J. Freedman, 'Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the Theory to Tax Practice', *44 UBC Law*, 2011 p. 649-650.

Freedman, Loomer & Vella 2010

J. Freedman, G. Loomer & J. Vella, 'Analyzing the Enhanced Relationship Between Corporate Taxpayers and Revenue Authorities: A UK Case Study', in: *The IRS Research Bulletin Proceedings of the 2009 IRS Research Conference*, Washington DC: The Department of the Treasury Internal Revenue Service 2010, p. 103-149.

Gribnau 2013 A

J.L.M. Gribnau, 'De belastingrechter in een veranderende trias politica', in: *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu 2013, p. 71-93.

Grotenhuis 2015 A

Aertjan Grotenhuis, 'Interview met Marnix van Rij (deel 1 en 2)', MCMXV - 100 jaar belastingkamer - MMXV 25 juni 2015 en 8 juli 2015, www.100jaar.belastingkamerhr.nl.

Grotenhuis 2015 B

Aertjan Grotenhuis, 'Interview met Peter Essers', MCMXV - 100 jaar belastingkamer - 10 augustus 2015, www.100jaar.belastingkamerhr.nl.

Hamer en Van Eijsden 2014

M.J. Hamer en J.A.R. van Eijsden, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst?', *WFR* 2014/336 (deel 1) en 366 (deel 2).

Van der Hel en Pheijffer 2012 B

E.C.J.M. van der Hel en M. Pheijffer, 'Evaluatie horizontaal toezicht: fiscaal toezicht op maat', *Belastingen*, november, 2012/55, p. 463-471.

Van der Hel-van Dijk 2011 A

E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Horizontaal toezicht in Europees perspectief', *WFR* 2011/281.

Van der Hel-van Dijk 2011 B

E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen effectief. Impuls aan Europees fiscaal toezicht* (oratie Nyenrode), Breukelen: Nyenrode Business Universiteit, 2 december 2011.

Heutinck 2013

M.W.B.G. Heutinck (debater), 'Bespreking van het rapport door de debaters', in: *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet. Bespreking van het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 2013, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 249, p. 13-27.

OESO 2014

OECD (2014), 'Tax Compliance by Design. Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective', <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>.

OESO 2013

OECD (2013), 'Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced relationship to co-operative compliance', www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf.

OESO 2008

OECD (2008), 'Study into the Role of Tax Intermediaries', www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf.

OESO 2007, Working Paper 6

OECD Tax Intermediaries Study (2007), 'Working Paper 6: The Enhanced relationship', op: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf>.

OESO 2007, Working Paper 5

OECD Tax Intermediaries Study (2007), 'Working Paper 5: Risk Management', op: <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003865.pdf>.

OESO 2007, Working Paper 3

OECD Tax Intermediaries Study (2007), 'Working Paper 3: Overview – the emerging direction of the study', op: <http://www.oecd.org/ctp/administration/38459182.pdf>.

OESO 2007, Working Paper 2

OECD Tax Intermediaries Study (2007), 'Working Paper 2: Draft framework for the report', op: <http://www.oecd.org/ctp/administration/38393172.pdf>.

De Wilde 2015

M.F. de Wilde, '*Sharing the Pie*'; *Taxing multinationals in a global market* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2015.

Jurisprudentie

Hof Arnhem 13 juni 2007, NTFR 2007/1194.

Hof Den Bosch 19 augustus 2014 (*SMS Parking*), ECLI:NL:GHSHE:2014:2803.

HR 6 oktober 1999, *BNB* 1999/401.

HR 22 september 2006, *BNB* 2007, 45.

HR 13 mei 2005 (informatieverstrekking en recht op privacy), *NJ* 2005, 423.

HR 28 januari 1998 (informatieverstrekking en recht op privacy), *BNB* 1998/147.

HR 10 december 1974 (*Stad Rotterdam*), *BNB* 1975/52.

Rb Oost-Brabant, voorz. rechter 26 november 2013 (*SMS Parking*), ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

Wet- en regelgeving

Brief staatssecretaris van Financiën van 12 april 2007, nr. DGB 2007_1685M.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (*Spaarrenterichtlijn*).

Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

Voorstel tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van herziening bij aanslagen en een regeling voor het elektronische berichtenverkeer (Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst), *Kamerstukken II*, 2012/13, 33 714, nr. 1 en MvT, nr. 3.

8 Nederlandse praktijkervaringen met horizontaal belastingtoezicht

In het vorige hoofdstuk heb ik internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht beschreven. Deze ervaringen leren ons onder meer dat het Nederlandse model voldoet aan door de OESO geformuleerde uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking, dat de focus bij kleine ondernemingen is gericht op informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen, dat horizontaal toezicht voor *grote* ondernemingen die belang hechten aan beheersing, beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht en dat de oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering niet zozeer lijkt te zijn gelegen in de ontwikkeling van één Europees fiscaal toezichtmodel, maar in een interactieve samenwerking in de uitvoeringssfeer. Naast de theoretische randvoorwaarden uit hoofdstuk 4, voldoet het Nederlandse horizontaal toezichtmodel ook aan door de OESO geformuleerde uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking. De vraag die rest is of het succes van fiscale samenwerking op basis van horizontaal toezicht, in de praktijk ook zo wordt ervaren.

In dit hoofdstuk beschrijf ik de Nederlandse ervaringen met horizontaal toezicht. Meer in het bijzonder de ervaringen van middelgrote ondernemingen. Centraal staat de vraag of de resultaten van empirisch onderzoek aannemelijk maken dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, of de resultaten laten ze zien welk toetsingscriterium belastingplichtigen het meest van belang vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of de resultaten ook een verband tussen de toetsingscriteria onderling aannemelijk maken.

Zoals beschreven in paragraaf 1.4 heb ik aan de hand van uitspraken van de staatssecretaris van Financiën (De Jager), de bijdrage aan een seminar door het Ministerie van Financiën en wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* vier toetsingscriteria ontwikkeld om te beoordelen of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel toezicht.

Dat zijn de volgende vier:

- 1) een betere fiscale compliance;
- 2) meer fiscale zekerheid;
- 3) minder fiscale compliancekosten; en
- 4) en een betere relatie met de Belastingdienst.

Ik toets of aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot traditioneel belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Ook toets ik welk criterium middelgrote ondernemingen het belangrijkste vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling. Voor de methode van onderzoek en de verantwoording daarover, verwijst ik naar hoofdstuk 2. Dit hoofdstuk beschrijft de resultaten van empirisch onderzoek.

Om een beeld te geven van de respondenten die aan het onderzoek hebben meegedaan en de ondernemingen die zij vertegenwoordigen, geef ik in paragraaf 8.1 een beschrijving. In paragraaf 8.2 beschrijf ik de algemene ervaringen met horizontaal toezicht. In paragraaf 8.3 vergelijk ik horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van de vier toetsingscriteria en beantwoord ik de vraag of aannemelijk is dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. In paragraaf 8.4 onderzoek ik welk toetsingscriterium middelgrote ondernemingen het belangrijkste vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en beschrijf ik of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, in de zin dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid en minder fiscale compliancekosten. In paragraaf 8.5 sluit ik af met een deelconclusie.

8.1 Een beschrijving van de respondenten en de ondernemingen

In deze paragraaf geef ik een beschrijving van de respondenten die aan het onderzoek hebben meegedaan en de ondernemingen die zij vertegenwoordigen. Ik ga nader in op enkele vastgestelde kenmerken en behandel de volgende subdeelvraag:

- 8.1 Hoe kunnen de respondenten en de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan worden omschreven?

De respondenten

De respondenten die aan het onderzoek hebben meegedaan betreffen ofwel directieleden ofwel financieel/fiscaal specialisten van de ondervraagde ondernemingen. Om een beeld te krijgen van deze respondenten heb ik informatie verzameld over enkele achtergrondkenmerken.

Bij deze kenmerken gaat het om de gemiddelde leeftijd, het geslacht, het opleidingsniveau, de functie binnen de onderneming en het aantal jaren dat de respondenten bij de onderneming werkzaam zijn. Deze kenmerken komen hierna één voor één aan bod.

Tabel 38: Gemiddelde leeftijd

<i>Wat is uw leeftijd (38/V250 en 95/V980)?</i>				
	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
Minimum	23		25	
Maximum	79		67	
Gemiddeld	49,5		46,3	

De gemiddelde leeftijd van de directieleden en financieel/fiscaal specialisten ontloopt elkaar niet veel; de directieleden zijn gemiddeld 49,5 jaar en de financieel/fiscaal specialisten 46,3 jaar.

Nadere analyse leert dat bij de financieel/fiscaal specialisten de leeftijd van 45 jaar het meest voorkomt en bij directieleden 46 jaar.

Tabel 39: Geslacht

<i>Bent u man of vrouw (39/V260 en 96/V990)?</i>				
	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
Man	719	89,9%	646	82,0%
Vrouw	81	10,1%	142	18,0%

Het overgrote deel van zowel de directieleden (89,9%) als financieel/fiscaal specialisten (82%) is man. Onder de financieel/fiscaal specialisten bevinden zich iets meer vrouwen (18,0%) dan onder de directieleden (10,1%).

Nadere analyse leert dat zowel bij de directieleden als bij de financieel/fiscaal specialisten de mannelijke respondenten wat ouder zijn dan de vrouwelijke. Boven de 57 jaar zijn er nagenoeg geen vrouwelijke respondenten. Bij de mannelijke financieel/fiscaal specialisten zijn dat er 86 en bij de directieleden 143.

Tabel 40: Opleidingsniveau

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
Wat is de hoogste opleiding die u heeft afgemaakt (40/V270 en 97/V1000)?				
Geen onderwijs	1	0,1%	1	0,1%
Basisonderwijs	4	0,5%	0	0,0%
Lager beroepsonderwijs (LBO, VBO, VMBO, LTS, e.d.)	7	0,9%	2	0,3%
MAVO, MMS, MULO, ULO, VMBO-TL	29	3,6%	16	2,1%
Middelbaar beroepsonderwijs (MBO, MTS, MEAO, e.d.)	68	8,6%	82	10,4%
HAVO, VWO, HBS	64	8,1%	80	10,1%
HBO, WO-bachelor	378	47,5%	439	55,7%
WO-doctoraal of Master	245	30,8%	168	21,4%

De directieleden zijn gemiddeld iets hoger opgeleid dan de financieel/fiscaal specialisten. Zowel onder de directieleden (78,3%) als de financieel/fiscaal specialisten (77,1%) heeft het grootste deel een HBO of WO opleiding afgemaakt.

Nadere analyse leert dat bij de directieleden het opleidingsniveau tussen mannelijke en vrouwelijke directieleden weinig verschilt; bij de mannen heeft 79% en bij de vrouwen 82% een HBO of WO opleiding afgemaakt.

Bij de financieel/fiscaal specialisten zijn de mannen gemiddeld wat hoger opgeleid dan de vrouwen. Bij de mannen heeft 79% een HBO of WO opleiding afgemaakt en bij de vrouwen 67%.

Tabel 41: De functie binnen de onderneming

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
Wat is uw functie binnen de onderneming (1/V10 en 42/V510)?				
Directeur / eigenaar	337	41,9%	53	6,6%
Adjunct directeur	15	1,8%	4	0,5%
Financieel directeur / controller	351	43,6%	393	49,6%
Administrateur	-	-	182	22,9%
Boekhouder	-	-	48	6,0%
Office manager	-	-	9	1,2%
Extern administrateur, boekhouder, adviseur	-	-	28	3,6%
Anders	101	11,3%	76	9,5%
Totaal	803	100%	879	100%

Voor wat betreft de functie binnen de onderneming zijn directieleden overwegend directeur of eigenaar (41,9%) of financieel directeur/controller (43,6%).

Bij de financieel/fiscaal specialisten is er iets meer variatie, maar ook daar komt de functie van financieel directeur/controller (49,6%) het meest voor, gevolgd door de administrateur (22,9%).

Tabel 42: Aantal jaren werkzaam binnen de onderneming

	Directieleden	
Minimum		0
Maximum		55
Gemiddeld		13,5

Het aantal werkzame jaren van de directieleden varieert tussen de 0 en 55 jaar. Gemiddeld zijn de directieleden ruim 13 jaar werkzaam binnen de onderneming of organisatie.

Deze vraag is niet gesteld aan financieel/fiscaal specialisten.

De ondernemingen

De ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan betreffen Nederlandse middelgrote ondernemingen. Om een beeld te krijgen van deze ondernemingen, heb ik informatie verzameld over enkele achtergrondkenmerken.

Bij deze kenmerken gaat het om de rechtsvorm, de 'leeftijd' van de onderneming, het aantal vestigingen en de structuur, het al dan niet gescheiden zijn van leiding en eigendom, financiering vanuit publieke of private middelen, de onderworpenheid aan *corporate governance*-regels, de jaaromzet, het aantal werknemers, de sector (profit/non-profit) en de financieel-economische situatie van de ondernemingen.

Deze achtergrondkenmerken komen hierna één voor één aan bod.

Tabel 43: Rechtsvorm

	Directieleden	
Eenmanszaak	3	0,4%
Maatschap, v.o.f.	6	0,7%
BV	602	75,0%
NV	17	2,2%
Commanditaire vennootschap	2	0,2%
Coöperatieve Vereniging	5	0,6%
Vereniging	9	1,1%
Stichting	86	10,8%
Buitenlandse rechtsvorm	1	0,2%
Gemeente	45	5,6%
Anders	27	3,4%

De meest voorkomende rechtsvorm is de BV (75,0%), op geruime afstand gevolgd door de stichting (10,8%) en op nog ruimere afstand door gemeentes (5,6%). De overige rechtsvormen komen nauwelijks voor.

Tabel 44: De 'leeftijd' van de onderneming

<i>Sinds wanneer bestaat de onderneming of organisatie in zijn huidige (rechts)vorm (12/V90)?</i>		
	Directieleden	
< 3 jaren	13	1,8%
3 – 10 jaren	129	17,7%
11 – 20 jaren	167	22,9%
21 – 50 jaren	289	39,6%
51 – 100 jaren	94	12,9%
> 100 jaren	37	5,0%

Meer dan de helft van de ondernemingen bestaat langer dan twintig jaar in de huidige rechtsvorm (57,5%). Het aantal startende ondernemers (< 3 jaren) is zeer beperkt (1,8%).

Tabel 45: Aantal vestigingen en de structuur

<i>Hoeveel vestigingen heeft de onderneming of organisatie in Nederland (5/V30)?</i>		
	Directieleden	
1	496	61,9%
2 – 5	211	26,4%
6 – 10	57	7,2%
11 – 20	18	2,3%
21 – 100	14	1,7%
> 100	4	0,5%

Heeft de onderneming of organisatie ook vestigingen of dochterondernemingen in het buitenland (6/V40)?

Ja	201	25,1%
Nee	602	74,9%

Heeft de onderneming of organisatie een in of buiten Nederland gevestigde holding of moedermaatschappij (7/V50)?

Nee	478	59,7%
Ja, in Nederland gevestigde moedermaatschappij	212	26,5%
Ja, buiten Nederland maar in Europa gevestigde moedermaatschappij	71	8,8%
Ja, in de VS gevestigde moedermaatschappij	19	2,3%
Ja, in Azië gevestigde moedermaatschappij	11	1,3%
Ja, elders in het buitenland gevestigde moedermaatschappij	11	1,4%

De meerderheid van de ondernemingen heeft één vestiging in Nederland (61,9%). Een kwart van de ondernemingen heeft twee tot vijf Nederlandse vestigingen (26,4%). Er zijn weinig ondernemingen met meer dan vijf Nederlandse vestigingen (11,7%).

Een kwart van de ondernemingen (25,1%) heeft vestigingen of dochterondernemingen in het buitenland en iets meer dan één op de tien ondernemingen (13,8%) heeft een buiten Nederland gevestigde moedermaatschappij.

Tabel 46: Gescheidenheid van leiding en eigendom

	Directieleden	
Wordt de onderneming of organisatie geleid door de eigenaar of zijn leiding en eigendom gescheiden (3/V21)?		
Wordt geleid door de eigenaar	407	50,8%
Leiding en eigendom zijn volledig gescheiden	241	30,1%
Niet van toepassing (overheid, stichting of vereniging)	58	7,2%
Anders	94	11,8%

Ongeveer de helft van de ondernemingen wordt geleid door de eigenaar en bij iets minder dan eenderde (30,1%) zijn leiding en eigendom volledig gescheiden.

Dit onderscheid is overigens niet van belang voor overheidsinstellingen, omdat die het concept van gescheiden leiding en eigendom niet kennen.

Tabel 47: Financiering met publieke dan wel private middelen

	Directieleden	
Wordt de onderneming geheel of gedeeltelijk gefinancierd met publieke middelen (4/V25)?		
Geheel vanuit publieke middelen	91	11,4%
Voor het grootste deel vanuit publieke middelen	122	15,3%
Voor (ongeveer) de helft vanuit publieke middelen	40	5,0%
Voor het grootste deel vanuit private middelen	113	14,2%
Geheel vanuit private middelen	433	54,2%

Iets meer dan de helft van de ondernemingen uit het onderzoek (54,2%) wordt geheel gefinancierd vanuit private middelen. Iets meer dan één op de tien ondernemingen wordt geheel vanuit publieke middelen gefinancierd, terwijl de rest (34,5%) in meer of mindere mate wordt gefinancierd vanuit zowel private als publieke middelen.

Tabel 48: Onderworpenheid aan corporate governance-regels

	Directieleden	
Is de onderneming of organisatie onderworpen aan nationale of internationale corporate governance-regels of heeft de onderneming zich hieraan gecommitteerd (8/V55)?		
Nee	377	47,0%
Ja, onderworpen aan Nederlandse regels	224	28,0%
Ja, onderworpen aan buiten Nederland geldende regels	20	2,4%
Ja, onderworpen aan zowel Nederlandse als buiten Nederland geldende regels	74	9,2%
Niet onderworpen maar wel gecommitteerd aan regels	107	13,3%

Bijna de helft (47%) van de ondernemingen geeft aan niet onderworpen te zijn aan *corporate governance*-regels of zich daaraan te hebben gecommitteerd. Ruim een kwart (28%) geeft aan onderworpen te zijn aan Nederlandse *corporate governance*-regels, en één op de tien ondernemingen (11,6%) (ook) aan buitenlandse *corporate governance*-regels.

De rest (13,3%) geeft aan niet onderworpen te zijn aan *corporate governance*-regels, maar zich daar wel aan te hebben gecommitteerd.

Tabel 49: Aantal werknemers

Hoeveel mensen werken er bij de gehele onderneming of organisatie in Nederland, ongeacht het aantal uren dat men werkzaam is (9/V60)?

	Directieleden	
1 - 10	83	10,7%
11 - 25	84	10,8%
26 - 50	110	14,2%
51 - 100	165	21,3%
101 - 200	156	20,1%
201 - 500	102	13,2%
501 - 1000	32	4,1%
> 1000	44	5,6%

Het aantal werknemers is zeer verschillend. Iets meer dan de helft van de ondernemingen (57%) heeft minder dan 100 werknemers, terwijl de rest (43%) meer dan 100 werknemers telt.

Tabel 50: Jaaromzet

Wat was de totale omzet van de onderneming of organisatie voor 2010 in Nederland, exclusief BTW (13/V100)?

	Directieleden	
Minder dan 1 miljoen euro	52	6,5%
1 tot 5 miljoen euro	79	9,9%
6 tot 10 miljoen euro	126	15,7%
11 tot 25 miljoen euro	238	29,7%
26 tot 100 miljoen euro	217	27,1%
Meer dan 100 miljoen euro	78	9,7%
Weet niet / wil niet zeggen	11	1,4%

Een derde van de ondernemingen of organisaties (32,1%) heeft een jaaromzet (exclusief BTW) van minder dan 10 miljoen euro. Bijna een derde (29,7%) tussen de 11 en 25 miljoen euro en iets meer dan een derde (36,8%) heeft een jaaromzet van meer dan 25 miljoen euro.

Tabel 51: Sector

In welke sector is de onderneming of organisatie actief (11/V80)?

	Directieleden	
Landbouw en Visserij	21	2,7%
Industrie	113	14,1%
Bouw	83	10,3%
Groot, tussen en detailhandel	136	16,9%
Horeca	11	1,3%
Transport	41	5,1%
Zakelijke dienstverlening	130	16,2%
Non-profit	134	16,7%
Anders	134	16,7%

De ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan zijn vrij evenwichtig verdeeld over de sectoren bouw (10,3%), industrie (14,1%), zakelijke dienstverlening (16,2%), non-profit (16,7%) en groot-, tussen- en detailhandel (16,9%). Er zijn weinig ondernemingen actief in de sectoren landbouw en visserij (2,7%), horeca (1,3%) en transport (5,1%).

Tabel 52: Financieel-economische situatie (oktober-november 2011)

	Directieleden	
Zeer goed	122	15,4%
Goed	363	45,9%
Niet goed, maar ook niet slecht	243	30,7%
Slecht	51	6,4%
Zeer slecht	13	1,6%
<i>Is de financieel-economische situatie van de onderneming of organisatie verbeterd of verslechterd ten opzichte van een jaar geleden (15/V120)?</i>		
Sterk verslechterd	14	1,8%
Verslechterd	210	26,5%
Niet verslechterd, maar ook niet verbeterd	317	40,0%
Verbeterd	230	29,0%
Sterk verbeterd	22	2,8%

Voor wat betreft de financieel-economische situatie geeft iets minder dan twee derde (61,3%) aan dat het (zeer) goed gaat. Bij iets minder dan een derde (30,7%) gaat het niet goed, maar ook niet slecht, terwijl een klein deel (8%) aangeeft dat de financieel-economische situatie van hun onderneming (zeer) slecht is.

Vergeleken met een jaar eerder is voor ongeveer gelijke groepen de situatie (sterk) verslechterd (28,3%) of (sterk) verbeterd (31,8%). Bij vier op de tien ondernemingen is de financieel-economische situatie niet veranderd.

Samenvatting kenmerken respondenten en ondernemingen

De respondenten die aan het onderzoek hebben meegedaan zijn voornamelijk mannen van tegen de vijftig, met een hoger beroeps- of wetenschappelijke opleiding (HBO of WO). Ze zijn eigenaar of directeur, dan wel financieel verantwoordelijk voor de onderneming. De meest voorkomende rechtsvorm is de BV, op geruime afstand gevolgd door de stichting. De jaaronzet van de meeste ondernemingen ligt tussen de 6 en 100 miljoen euro en het aantal werknemers tussen de 50 en 500. De ondernemingen zijn vrij evenwichtig verdeeld over de verschillende sectoren. Bijna tweederde van de respondenten geeft aan dat het (eind 2011) financieel-economisch gezien (zeer) goed gaat.

8.2 Algemene ervaringen

In de vorige paragraaf heb ik enkele kenmerken van de respondenten en ondernemingen beschreven. In deze paragraaf beschrijf ik de algemene ervaringen van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht en behandel de volgende subdeelvraag:¹¹²⁶

8.2 Wat zijn de algemene ervaringen met horizontaal toezicht?

¹¹²⁶ Vgl. E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht en de eerste uitkomsten van een enquête onder middelgrote ondernemingen', *MBB* 2012/3, p. 123-131, waarin evenwel de nog ongewogen resultaten beschreven zijn.

Om inzicht te geven in de algemene ervaringen met horizontaal toezicht, ga ik nader in op de bekendheid van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht, de beoordeling van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht, of de ondernemingen in gesprek (geweest) zijn over horizontaal toezicht, of er afspraken zijn gemaakt, of die afspraken duidelijk zijn, of er een convenant is afgesloten en zo niet, of de Belastingdienst dat heeft tegengehouden en als het de onderneming is geweest, of de kosten voor horizontaal toezicht daarbij een belemmering vormde. De verschillende onderwerpen komen één voor één aan bod.

8.2.1 De bekendheid met horizontaal toezicht

Om in het onderwerp te komen krijgen de respondenten - zowel de ondervraagde directieleden als de financieel/fiscaal specialisten - de volgende tekst voorgelegd:

"Sinds 2005 heeft de Belastingdienst naast de traditionele manier van toezicht een nieuwe vorm van toezicht geïntroduceerd, het zogenaamde horizontaal toezicht. Hierbij ligt de nadruk op samenwerking met organisaties die aan hun fiscale verplichtingen kunnen en willen voldoen. Zowel de fiscale houding van een organisatie als de mate van beheersing van het fiscale proces zijn daarbij van belang. Uitgangspunten zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Bij horizontaal toezicht bespreken de organisatie en de Belastingdienst vóór de aangifte alle relevante issues, waarbij de organisatie volledige openheid van zaken geeft (m.u.v. fiscale adviezen). Bij horizontaal toezicht ligt het zwaartepunt op afstemming vooraf in plaats van controles achteraf en zal de aangifte snel worden afgehandeld. Hierdoor krijgt de organisatie sneller zekerheid over zijn fiscale positie".

Om te beoordelen in hoeverre de respondenten met horizontaal toezicht bekend zijn, is hen gevraagd of ze van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht gehoord hebben en zo ja, van wie.

Tabel 53: De bekendheid met horizontaal toezicht

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Heeft u van deze ontwikkeling gehoord (23/V2101 en 81/V9401)?</i>				
Ja	700	87,1%	687	87,0%
Nee	104	12,9%	102	13,0%
<i>[Indien ja] Hoe of via wie heeft u kennis genomen van horizontaal toezicht (24/V2102 en 82/V9402)?*</i>				
Door een medewerker van de Belastingdienst is hierover uitleg gegeven	362	45,1%	377	54,6%
Door de fiscaal adviseur/accountant is hierover uitleg gegeven	310	38,6%	331	48,0%
Artikelen of documenten hierover gelezen	297	37,0%	337	48,8%
Door branchevereniging is informatie verstrekt	50	6,2%	60	8,7%
Website van de Belastingdienst	49	6,1%	87	12,6%
Anders	40	5,0%	28	4,1%

*Meerdere antwoorden zijn mogelijk, de percentages tellen niet op tot 100%.

Circa 87% van zowel de ondervraagde directieleden als de financieel/fiscaal specialisten geeft aan van de ontwikkeling naar horizontaal toezicht te hebben gehoord.

Gevraagd naar hoe of via wie kennis is genomen van horizontaal toezicht, antwoorden de respondenten het vaakst dat een medewerker van de Belastingdienst uitleg heeft gegeven, gevolgd door de fiscaal adviseur/accountant en het lezen van artikelen of documenten over het onderwerp.

8.2.2 De beoordeling van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht

Om er achter te komen hoe positief of negatief de respondenten zijn over de ontwikkeling richting horizontaal toezicht, is hen gevraagd hierover een oordeel te geven.

Tabel 54: De beoordeling van de ontwikkeling richting horizontaal toezicht

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>[Allen] Hoe beoordeelt u de ontwikkeling richting horizontaal toezicht (25/V220 en 83/V950)?</i>				
Zeer negatief	3	0,3%	2	0,3%
Negatief	11	1,5%	11	1,5%
Niet negatief, maar ook niet positief	161	21,4%	164	22,2%
Positief	438	58,1%	404	54,8%
Zeer positief	141	18,7%	156	21,2%

Circa 76% van zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten geeft aan positief (ca. 56%) of zeer positief (ca. 20%) te zijn over de ontwikkeling richting horizontaal toezicht. Een enkeling is (zeer) negatief (ca. 2%).

8.2.3 Het maken van afspraken over horizontaal toezicht

Ook is de respondenten gevraagd of ze met de Belastingdienst in gesprek zijn (geweest) over horizontaal toezicht en of er in dat kader afspraken zijn gemaakt.

Tabel 55: Het maken van afspraken over horizontaal toezicht

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>[Allen] Is uw onderneming met de Belastingdienst in gesprek of in gesprek geweest over horizontaal toezicht (26/V230 en 84/V960)?</i>				
Ja, momenteel in gesprek	163	23,3%	183	26,8%
Ja, in gesprek geweest	244	34,9%	215	31,5%
Nee	292	41,7%	285	41,8%
<i>[Indien in gesprek (geweest)] Zijn er in het kader van horizontaal toezicht afspraken gemaakt tussen de onderneming en de Belastingdienst (27/V2401 en 85/V9701)?</i>				
Ja, er zijn afspraken gemaakt	175	44,2%	159	41,0%
Nee, er zijn (nog) geen afspraken gemaakt over horizontaal toezicht	221	55,8%	229	59,0%

Iets meer dan de helft (ca. 58%) van de ondernemingen geeft aan in gesprek te zijn (ca. 25%) of te zijn geweest (ca. 33%). Circa 40% was (nog) niet met de Belastingdienst in gesprek (geweest).

Van de ondernemingen die in gesprek zijn (geweest) geeft iets minder dan de helft (ca. 43%) aan ook afspraken te hebben gemaakt. Dat betekent dat van de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan in totaal circa 25% (dat is ca. 43% van ca. 58%) aangeeft met de Belastingdienst *afspraken* te hebben gemaakt over horizontaal toezicht.

Ten opzichte van de totale populatie middelgrote ondernemingen zou dat om circa 2.616 ondernemingen gaan (25% van 10.465 middelgrote ondernemingen). Zie tevens paragraaf 2.2.3.

8.2.4 De duidelijkheid van het horizontaal toezichtstraject

Om te beoordelen of het horizontaal toezichtstraject duidelijk is, is zowel aan de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten gevraagd of duidelijk is wat de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht verwacht, of het afgesproken horizontaal toezichtstraject duidelijk is en of helder is wat horizontaal toezicht voor de onderneming betekent.

Tabel 56: Duidelijkheid van het horizontaal toezichtstraject

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>[Indien wel afspraken zijn gemaakt] Is voor u wel of niet duidelijk wat de Belastingdienst van u verwacht in het kader van horizontaal toezicht (30/V2404 en 88/V9702)?</i>				
Beslist niet duidelijk	0	0,0%	0	0,1%
Niet duidelijk	4	2,5%	1	0,8%
Neutraal	22	12,7%	13	8,3%
Duidelijk	106	62,0%	82	51,3%
Beslist wel duidelijk	39	22,7%	63	39,4%
<i>[Indien wel afspraken zijn gemaakt] Is het afgesproken HT-traject wel of niet duidelijk (31/V2405 en 89/V9703)?</i>				
Beslist niet duidelijk	2	1,0%	0	0,0%
Niet duidelijk	5	2,8%	0	0,0%
Neutraal	21	12,8%	19	11,9%
Duidelijk	105	62,5%	86	54,3%
Beslist wel duidelijk	35	20,9%	54	33,9%
<i>Het is helder wat horizontaal toezicht voor de onderneming betekent (35i/V2415_12 en 93i/V9707_12).</i>				
Helemaal mee eens	53	7,1%	43	5,8%
Mee eens	395	53,2%	406	54,6%
Neutraal	225	30,3%	239	32,1%
Mee oneens	65	8,7%	47	6,4%
Helemaal mee oneens	4	0,6%	8	1,1%
<i>Cronbach's alpha</i>		<i>.794</i>		<i>.885</i>

Nagenoeg alle ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht geven aan dat het voor de onderneming (beslist wel) duidelijk is wat de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht verwacht (ca. 88%) en dat ook het afgesproken horizontaal toezichtstraject (beslist wel) duidelijk is (ca. 86%).

Voor iets minder dan tien procent van de respondenten (ca. 8%) is het niet helder wat horizontaal toezicht voor de onderneming betekent.

8.2.5 Het afsluiten van een convenant

Aan de ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, is tevens gevraagd of ze een convenant hebben afgesloten, of dat ertoe geleid heeft dat eventuele fiscale problemen uit het verleden zijn opgelost en in hoeverre zij tevreden zijn over horizontaal toezicht.

Tabel 57: Het afsluiten van een convenant

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>[Indien wel afspraken zijn gemaakt] Is er een HT-convenant afgesloten tussen de onderneming en de Belastingdienst (32/V2406 en 90/V9704)?</i>				
Ja	95	55,5%	94	53,5%
Nee	76	44,5%	63	35,9%
Geen informatie	-	-	19	10,7%
<i>[Indien wel afspraken zijn gemaakt] Heeft het horizontaal toezicht er toe geleid dat (eventuele) problemen uit het verleden zijn opgelost (33/V2407 en 91/V9705)?</i>				
Ja, problemen uit het verleden zijn geheel opgelost	29	17,2%	28	18,1%
Ja, problemen uit het verleden zijn gedeeltelijk opgelost	23	13,2%	15	9,7%
Nee, problemen uit het verleden zijn nog niet opgelost	10	5,8%	10	6,2%
Nee, er waren geen onopgeloste problemen uit het verleden	109	63,7%	104	66,0%
<i>[Indien wel afspraken zijn gemaakt] In hoeverre bent u tot nu toe tevreden of ontevreden over horizontaal toezicht (34/V2408 en 92/V9706)?</i>				
Zeer ontevreden	0	0,0%	0	0,2%
Ontevreden	2	1,5%	2	1,0%
Neutraal	38	23,6%	32	20,8%
Tevreden	84	52,7%	82	53,0%
Zeer tevreden	36	22,2%	38	24,9%

Van de ondernemingen die afspraken hebben gemaakt geeft circa 55% aan ook een convenant te hebben afgesloten. Van de totale populatie middelgrote ondernemingen heeft circa 14% (dat is ca. 55% van ca. 43% van ca. 58%) een convenant afgesloten (dat zijn circa 1.465 ondernemingen). Zie tevens paragraaf 2.2.3.

Bij ongeveer tweederde (ca. 65%) van de ondernemingen die een convenant hebben afgesloten waren er geen onopgeloste problemen uit het verleden. Hieruit kan worden afgeleid dat het oplossen van problemen uit het verleden voor het merendeel van de ondernemingen geen rol speelt bij het sluiten van een convenant.¹¹²⁷ Bij ongeveer eenderde van de ondernemingen (ca. 35%) die afspraken hebben gemaakt en een convenant hebben afgesloten waren er wel onopgeloste problemen uit het verleden. Bij circa 29% van de 35% zijn de problemen geheel (ca. 18%) of gedeeltelijk (ca. 11%) opgelost.

Een beperkt percentage (ca. 6%) geeft aan dat de problemen nog niet zijn opgelost. Dit duidt erop dat voor zover er bij het sluiten van een convenant al onopgeloste problemen uit het verleden zijn, die nagenoeg allemaal worden opgelost. Van de ondernemingen die afspraken hebben gemaakt en een convenant hebben afgesloten geeft een zeer ruime meerderheid (ca. 76%) aan daar (zeer) tevreden over te zijn. Slechts een enkeling (ca. 1%) is (zeer) ontevreden.

¹¹²⁷ Dat betekent niet "dat een deel van de ondernemingen hier wel een reden in vindt om een convenant aan te gaan" (Oenema 2014, p. 59). Het betekent dat er bij dat deel van de ondernemingen (ca. 35%), wel ongeloste problemen uit het verleden waren. Of dat een reden is om een convenant aan te gaan, vertellen de uitkomsten niet.

8.2.6 Het niet maken van afspraken of het niet afsluiten van een convenant

Aan ondernemingen die in gesprek zijn (geweest) over horizontaal toezicht, maar (nog) geen afspraken hebben gemaakt, is gevraagd of het de onderneming of de Belastingdienst is geweest die het maken van afspraken heeft tegengehouden.

Tabel 58: De beslissing om geen afspraken te maken of een convenant af te sluiten

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>[Indien (nog) geen afspraken zijn gemaakt] Heeft uw onderneming of heeft de Belastingdienst het maken van afspraken tegengehouden (28/V2402 en 86/V2492)?</i>				
Ja, de onderneming	48	23,9%	43	20,1%
Ja, zowel de onderneming als de Belastingdienst	37	18,3%	34	16,1%
Ja, de Belastingdienst	3	1,7%	9	4,0%
Nee, niemand houdt afspraken tegen	113	56,1%	128	59,8%
<i>[Indien (nog) geen afspraken zijn gemaakt] In hoeverre vormen kosten wel of geen belemmering om over te gaan tot horizontaal toezicht (29/V2403 en 87/V2493)?</i>				
Helemaal geen belemmering	20	9,3%	24	10,9%
Geen belemmering	74	35,4%	75	33,7%
Neutraal	74	35,2%	69	30,7%
Wel een belemmering	33	15,6%	47	20,9%
Een grote belemmering	9	4,5%	8	3,7%

Ca. 22% van de respondenten geeft aan dat het initiatief om geen afspraken te maken bij de onderneming ligt en ca. 17% geeft aan dat het een combinatie is van de onderneming en de Belastingdienst. Slechts een beperkt percentage (ca. 3%) geeft aan dat de Belastingdienst het maken van afspraken heeft tegengehouden. Hieruit kan worden afgeleid dat als een onderneming eenmaal in gesprek is over horizontaal toezicht, het maken van afspraken vaker door de onderneming wordt tegengehouden dan door de Belastingdienst.¹¹²⁸ Dit kan mogelijk worden verklaard doordat het initiatief om in gesprek te gaan vaker van de Belastingdienst zal komen en daaraan voorafgaand naar verwachting een risico-inschatting wordt gemaakt.

Op de vervolgvraag of de kosten om tot horizontaal toezicht over te gaan dan een belemmering vormen, geeft ca. 22% aan dat de kosten inderdaad een (grote) belemmering vormen, maar geeft een groter percentage (ca. 45%) aan dat de kosten (helemaal) geen belemmering vormen. Hieruit kan worden afgeleid dat als een onderneming het maken van afspraken tegenhoudt, de kosten daarbij voor slechts een kleine minderheid als brekende factor geldt.

Samenvatting algemene ervaringen

Al met al kan worden vastgesteld dat de bekendheid van middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht (zeer) groot is en de waardering (zeer) positief. Bijna de helft van de gesprekken tussen middelgrote ondernemingen en de Belastingdienst hebben naar ervaring van de respondenten geresulteerd in het maken van afspraken (ca. 25% van de ondernemingen). Als gesprekken niet leiden tot het maken van afspraken, ligt dat volgens de respondenten vaker aan de onderneming dan aan de Belastingdienst. Voor ongeveer een op de vijf ondernemingen vormen in dat geval de kosten een brekende factor.

¹¹²⁸ Iets meer dan de helft (ca. 58%) geeft overigens aan dat er niemand is die het maken van afspraken tegenhoudt.

De verdere invulling van de afspraken lijkt duidelijk. Een kleine meerderheid van de ondernemingen die afspraken hebben gemaakt, geeft aan deze te hebben vastgelegd in een convenant (14% van het totale aantal ondernemingen).

Het oplossen van fiscale problemen uit het verleden lijkt voor de meeste ondernemingen geen rol te spelen bij het aangaan van een convenant. Voor zover die problemen er wel zijn, worden ze naar de ervaring van de respondenten nagenoeg allemaal opgelost. De ondernemingen die een convenant hebben afgesloten geven overwegend aan daar (zeer) tevreden over te zijn.

8.3 Specifieke ervaringen

In de vorige paragraaf heb ik de algemene - overwegend (zeer) positieve - ervaringen met horizontaal toezicht beschreven. In deze paragraaf maak ik - om te beoordelen of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel toezicht, althans of dat aannemelijk is - een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht.

Ik beoordeel of er significante verschillen bestaan tussen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en ondernemingen die dat niet zijn. En of die verschillen overeind blijven als wordt gecontroleerd op de grootte van de onderneming (jaaromzet en aantal werknemers) en het al dan niet zijn van profitonderneming. Ik bespreek de verschillen waarvan met ten minste 95% betrouwbaarheid gezegd kan worden dat ze significant zijn (de significantie laat een percentage van 5% of minder zien). Voor een nadere toelichting verwijs ik naar paragraaf 2.2.5 over de *Analysemethode*. Deze paragraaf behandelt de volgende subdeelvraag:

8.3 Wat zijn de specifieke ervaringen met horizontaal toezicht?

Of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, beoordeel ik aan de hand van twee - in hoofdstuk 2 nader uiteengezette - toetsen:

- 1) een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van de toetsingscriteria: fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst (par. 8.3.1); en
- 2) een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van het *effect* van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria (par. 8.3.2).

Op basis van de eerste toets (waarbij het begrip horizontaal toezicht niet wordt genoemd, par. 2.2.5) kan ik vaststellen of er significante verschillen bestaan tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht. Bijvoorbeeld of aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een betere fiscale compliance laten zien dan niet onderworpen ondernemingen. Ik kan vaststellen dat er verschillen zijn en dat *aannemelijk* is dat de verschillen door horizontaal toezicht komen. Maar mogelijk moeten de verschillen (ook) worden verklaard door andere achtergrondkenmerken dan het verschil naar onderworpenheid aan horizontaal toezicht. Met behulp van een aanvullende statistische toets, waarbij de invloed van enkele andere achtergrondkenmerken wordt uitgesloten, kan de aannemelijkheid van de eerder geconstateerde verschillen worden vergroot. Als ik in een aanvullende toets de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen uitsluit en de eerder geconstateerde verschillen blijven overeind, dan draagt het overeind blijven van die verschillen bij aan de *aannemelijkheid* dat ze *door horizontaal toezicht* komen.

De meer directe benaderingswijze van de tweede toets (waarbij het begrip horizontaal toezicht expliciet wordt genoemd, par. 2.2.5) maakt ten opzichte van de eerste toets al *aannemelijker* dat geconstateerde verschillen *door horizontaal toezicht* komen, maar maakt het overeind blijven van die verschillen bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken *nog aannemelijker* dat ze *door horizontaal toezicht* komen. Dat maakt de resultaten van de tweede toets *nog sterker* dan die van de eerste. Door de twee toetsen te combineren, meen ik een zo goed mogelijke vergelijking te maken en zo goed mogelijk inzicht te geven in de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht.

8.3.1 Een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht

Om te beoordelen of er significante verschillen bestaan tussen de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn, zijn de respondenten in de eerste toets vragen gesteld over kenmerken van de toetsingscriteria *zonder* het begrip horizontaal toezicht te noemen. Alle respondenten kunnen deze vragen beantwoorden, ongeacht of ze ervaring hebben met horizontaal toezicht.

Ik behandel eerst de vier toetsingscriteria afzonderlijk en kom daarna met een gecompriemd overzicht van de gezamenlijke resultaten (par. 8.3.1.5).

Ik bespreek telkens eerst de uitkomsten van de analyse van de individuele antwoorden en daarna van de schaalanalyses. De uitkomsten van de analyse van de individuele antwoorden neem ik op in frequentietabellen, ik bespreek of er significante verschillen bestaan tussen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn en of er significante verschillen bestaan tussen grotere dan wel kleinere en profit dan wel non-profit ondernemingen.

Bij de schaalanalyses bespreek ik telkens eerst of de variantieanalyse een significant verschil laat zien tussen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn en of eventuele significante verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de invloed van de achtergrondkenmerken jaaronzet, het aantal werknemers en profit dan wel non-profit ondernemingen in de covariantieanalyse. De analyse van de individuele antwoorden kan dienen als controlemiddel voor de resultaten uit de schaalanalyses.

De empirisch ervaren lezer zou de behandeling van de afzonderlijke schalen over kunnen slaan en rechtstreeks naar de resultaten van de schaalanalyses in het gecompriemde overzicht in paragraaf 8.3.1.5 kunnen gaan. Paragraaf 8.3.1.6 geeft een beschrijving van de vergelijkingsresultaten en 8.3.1.7 een samenvatting.

8.3.1.1 Een vergelijking van de fiscale compliance

Het eerste criterium om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te meten is de fiscale compliance. Onder *fiscale compliance* versta ik de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven (par. 1.10). Daarbij gaat het enerzijds om het gedrag van belastingplichtigen ten aanzien van regelnaleving, zoals het volledig en op tijd doen van aangifte en het tijdig betalen van het juiste belastingbedrag, en anderzijds om de houding of belastingmoraal die daaraan ten grondslag ligt.¹¹²⁹

De vraag is of de bereidheid om fiscale wet- en regelgeving na te leven bij ondernemingen die aan horizontaal toezicht onderworpen zijn groter is, dan bij ondernemingen die dat niet zijn. Fiscaal gedrag en de onderliggende houding of belastingmoraal worden niet alleen beïnvloed door het uitgeoefende toezicht (afgedwongen of vrijwillig) en de innerlijke overtuiging van belastingplichtigen om fiscale regels na te leven (houding en gedrag), maar ook door kenmerken van de omgeving van belastingplichtigen.¹¹³⁰ Het is derhalve zaak om op zoveel mogelijk van deze aspecten zicht te krijgen.

Het geven van een oordeel over fiscaal gedrag en de onderliggende houding *op basis van schriftelijke enquêtes* is evenwel niet eenvoudig; vooral de gedragsaspecten zijn lastig vast te stellen. Een onderzoeker kan respondenten nog zoveel objectieve vragen stellen, maar de antwoorden zullen toch altijd vanuit de eigen subjectieve belevingswereld gegeven worden.

¹¹²⁹ Vgl. Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 146. Zie tevens par. 1.10, *Kernbegrippen*.

¹¹³⁰ Zie OESO 2014, p. 21 iz *Tax Compliance by Design* en de focusverlegging naar complianceverbetering in de omgeving van belastingplichtigen (par. 7.2.3). Zie ook Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 146: "(...) the difference between voluntary cooperation and enforced compliance is mirrored in taxpayers' behavior and in the underlying motivation". Zie ook Van Steenbergen 2013, p. 119 en vgl. Nonet & Selznick 1978, p. 16 (par. 1.4).

Die antwoorden kunnen een vertekend beeld geven; respondenten kunnen voor wat betreft hun bereidheid tot regelnaleving bijvoorbeeld de neiging hebben om sociaal wenselijke antwoorden te geven. Bovendien hoeft het fiscale gedrag van belastingplichtigen niet in overeenstemming te zijn met de onderliggende morele houding; een belastingplichtige kan ook onbedoeld fouten maken.

Om een zo goed mogelijk beeld te krijgen van de bereidheid van wel en niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen om fiscale wet- en regelgeving na te leven, zijn de respondenten vragen gesteld over *zowel* het fiscale gedrag *als* de onderliggende morele houding.

In hoeverre de antwoorden samenhangen met het werkelijke gedrag van de ondernemingen, kan op basis van schriftelijke enquêtes niet worden vastgesteld.

Motieven voor fiscale regelnaleving en meetbare kenmerken

Voordat ik toekom aan de toetsing van de fiscale compliance, zal ik eerst nader ingaan op de *meetbare kenmerken* die ik daarvoor hanteer. Om inzicht in die kenmerken te krijgen, is het mijns inziens tevens van belang om stil te staan bij de *motieven* van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving al dan niet na te leven.

Burgers hebben veelal drie motieven om wet- en regelgeving na te leven¹¹³¹:

- 1) uit angst voor bestraffing;
- 2) uit eigen morele overwegingen; en
- 3) of onder invloed van sociale controle.

Vanuit de eerste twee motieven worden van oudsher twee handhavingsmodellen onderscheiden: een traditioneel op afschrikking en bestraffing gebaseerd model en een alternatief op vrijwillige regelnaleving en voorkoming van regelovertreding gebaseerd model.¹¹³²

In het op afschrikking en bestraffing gebaseerde model ligt de controle op regelnaleving bij de overheid, terwijl die controle bij het op vrijwillige regelnaleving gebaseerde model bij de burger ligt.¹¹³³ Handhavingsmodellen kunnen elkaar aanvullen en versterken; uit de combinatie van het op afschrikking en bestraffing gebaseerde model en het model gericht op vrijwillige regelnaleving heeft zich aan het eind van de twintigste eeuw een derde - responsief - model ontwikkeld, waarin ook de invloed van sociale controle van belang wordt (zie Ayres & Braithwaite, par. 4.2). Ik ga kort op de ontwikkeling naar dit laatste model in.

De wijze waarop overheden met handhaving omgaan heeft aan het eind van de twintigste eeuw een behoorlijke verandering doorgemaakt; waar de aandacht aanvankelijk gericht is op afschrikking en bestraffing verschuift deze steeds meer naar bevordering van vrijwillige regelnaleving (hoofdstuk 3).¹¹³⁴ Aanvankelijk worden motieven voor fiscale regelnaleving beschouwd vanuit een economische invalshoek: de opbrengsten van regelovertrading worden afgezet tegen de kans om gepakt te worden en de kosten bij ontdekking, waarbij gestreefd wordt naar maximalisatie van het eigen voordeel.¹¹³⁵ Traditionele handhavingsmodellen zijn vooral gericht op controle van belastingplichtigen en gebruikmaking van bevoegdheden om regelnaleving af te dwingen.¹¹³⁶

¹¹³¹ Zie onder meer Nonet & Selznick 1978, p. 16 en Selznick 1992, p. 470/471.

¹¹³² A. Denkers en S. Goslinga, 'Fraude in Beeld', Tijdschrift voor Criminologie 2008 (50) 2, p. 149, o.v.n. Hawkins 1984, Reiss 1984, Kagan & Scholz 1994, Aalders & Niemeijer 1999 en Van Stokkom 2004.

¹¹³³ (Valerie) Braithwaite 2009, p. 69: "Authorities may control the rewards and punishments they administer, but individuals control their willingness to cooperate".

¹¹³⁴ Zie tevens Van Steenberghe 2013, p. 134/144.

¹¹³⁵ Denkers en Goslinga 2008, p. 148, o.v.n. Becker 1968 en Olsen 1965. Zie ook Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 137: "This economics-of-crime perspective came originally from Becker (1968), who formulated a general theory of criminal behavior. The central insight from his theory is that state-legitimated punishments have a significant deterrent effect, if crimes are discovered and punished".

¹¹³⁶ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 134: "If taxpayers are assumed to be rational, outcome-oriented, self-controlled, selfish, and egoistic individuals who maximize utility without concern for others, we arrive unavoidably at the conclusion that payments are not made voluntarily but are only paid when taxpayers are subject to legal coercion". Vgl. Klein Sprokkelhorst 2011: "Indien sprake is van een vijandig klimaat, kan de Belastingdienst, bij voldoende mankracht en budget, compliance afdwingen. Belastingplichtigen die niet bereid zijn om belasting te betalen, maar te maken krijgen met veelvuldige controles en hoge boetes, moeten dan een afweging maken; belasting betalen en hun geld kwijt zijn, of niet betalen en het risico lopen te worden gepakt, waarna men nog meer geld kwijt is in verband met de fiscale boete".

Aan het eind van de twintigste eeuw kunnen de motieven voor fiscale regel naleving niet langer alleen vanuit economische invalshoek worden verklaard; belastingplichtigen hebben ook *innerlijke motieven* om fiscale regels na te leven.¹¹³⁷ Met de erkenning van innerlijke motieven voor fiscale regel naleving, begint niet alleen voor de Nederlandse maar ook voor buitenlandse belastingdiensten de zoektocht naar alternatieve handhavingsinstrumenten. Alternatieve handhavingsinstrumenten worden gevonden in zachte(re) dwangmiddelen, als het belonen van goed gedrag, het vrijwillig aangaan van publiek private samenwerkingen of verandering van de wijze van omgaan met elkaar (bijvoorbeeld in de communicatie).¹¹³⁸

Het gebruik van zachte(re) dwangmiddelen creëert ruimte voor interactiviteit tussen belastingdiensten en belastingplichtigen; er ontstaan op vertrouwen gebaseerde relaties in plaats van de tot dan toe gebruikelijke vijandigheid.¹¹³⁹ Deze zachtere dwangmiddelen zijn echter niet verheven boven kritiek: critici vrezen dat kwaadwillenden misbruik zullen maken van door de Belastingdienst in hen gesteld vertrouwen.¹¹⁴⁰ De kunst voor belastingdiensten is te zoeken naar een passende omgang met belastingplichtigen; enige afstand zal nodig zijn om goed te kunnen functioneren, meer afstand creëert mogelijk al ruimte voor belastingontwijking (handelen in strijd met de geest van de wet) en bij teveel afstand zullen belastingplichtigen nauwelijks nog te beïnvloeden zijn.¹¹⁴¹

Niet alleen de handhavingsmodellen, maar ook de *motieven voor regel naleving* en de *inzet van handhavingsinstrumenten* kunnen elkaar aanvullen en versterken. Ayres & Braithwaite doen in hun *naming and shaming*-strategie bijvoorbeeld een beroep op de angst van ondernemingen voor reputatieschade (par. 4.2). De motieven voor regel naleving kunnen dan zowel gevonden worden in de angst voor bestraffing (reputatieschade kost klanten!) als in de invloed van sociale controle (wat zullen klanten wel niet denken?). De inzet van handhavingsinstrumenten is dan ook gericht op vrijwillige regel naleving (onder invloed van sociale controle), maar met de mogelijkheid tot straffen achter de hand (inspelend op de angst voor bestraffing).¹¹⁴²

Sinds de responsieve ideeën van Ayres & Braithwaite hanteren steeds meer belastingdiensten een op combinatie van morele overtuiging en bestraffing dan wel afschrikking gebaseerd handhavingsmodel (hoofdstuk 7).¹¹⁴³ Ook kiezen belastingdiensten steeds vaker voor zowel interactieve relaties om regel naleving te bevorderen (Van der Burg, par. 4.1) als op wederzijds vertrouwen gebaseerde relaties met een streven vrijwillige regel naleving te belonen onder gelijktijdige afname van de nalevingskosten (Sigler & Murphy, par. 4.3). Horizontaal belastingtoezicht draagt kenmerken van al deze zachte(re) dwangmiddelen in zich (par. 6.7).

¹¹³⁷ Denkers en Goslinga 2008, p. 148: "Roth e.a. (1989) concluderen dat niet overtuigend is vastgesteld dat de economische determinanten, zoals controlefrequentie en de ernst van de sancties, nalevingsgedrag verklaren. Afschrikking kan ook contraproductieve effecten sorteren, zoals het oproepen van weerstand, het investeren in tegenmaatregelen en pogingen van (potentiële) daders om handhavers te misleiden. Afschrikking kan de internalisatie van normen en de intrinsieke motivatie om de regels na te leven ondermijnen (Sherman, 1993)". Zie ook Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 139: "(...) Andreoni, Erard and Feinstein (1998) conclude (...) that audits may not turn out as badly as feared or that taxpayers may not find audits to be a negative experience. These considerations suggest that factors beyond narrow economic considerations may well influence individual behavior, factors that begin to incorporate psychology in the individual calculus".

¹¹³⁸ Denkers en Goslinga 2008, p. 149.

¹¹³⁹ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 134: "Indeed, over the past few decades the view of taxpayers has shifted from one in which an authoritarian government and its tax authority force citizens to pay their taxes under the threat of punishment, to a view in which both elected and appointed authorities provide the necessary services to enable compliance, and even more recently to a view of authorities and citizens cooperating with one another". Zie ook Klein Sprockelhorst 2011: "Is het belastingklimaat vriendelijker en hebben belastingplichtigen vertrouwen in de belastingautoriteiten, dan zal compliance eerder vrijwillig plaatsvinden. De geneigdheid om nauwgezet uit te pluizen welke optie het grootst mogelijke individuele voordeel oplevert, neemt af. Belastingplichtigen kunnen het betalen van belasting dan ervaren als hun burgerplicht en compliant zijn, omdat dit in hun beleving het algemeen belang ten goede komt". Zie ook Gribnau 2013 A, p. 81/84, voor een beschrijving van de klassieke en moderne visie op rechtshandhaving.

¹¹⁴⁰ Denkers en Goslinga 2008, p. 149.

¹¹⁴¹ (Valerie) Braithwaite 2009, p. 98: "Greater social distance allows individuals and groups in society to unpick the legitimacy of legally constituted authority and create for themselves some space for defiance and non-compliance. Some social distance between citizens and authority is essential for a vibrant democracy. Too much social distance, however, can break down an authority's capacity to influence and persuade, and in turn, be influenced by dialogue".

¹¹⁴² Huiskers-Stoop 2013 B.

¹¹⁴³ Denkers en Goslinga 2008, p. 149, o.v.n. Ayres & Braithwaite (1992), Sinclair (1997), Huisman (2001) en Van Stokkom (2004).

Economische en psychologische motieven voor fiscale regelnaleving

Naast de van oudsher economische motieven wordt vooral sinds de eeuwwisseling ook rekening gehouden met - door Alm, Kirchler en Muehlbacher (2012) zo genoemde - psychologische motieven voor regelnaleving.¹¹⁴⁴ Bij de *economische motieven* gaat het om¹¹⁴⁵:

- 1) de inschatting van de pakkans (gebaseerd op de controledichtheid en mogelijkheden om belasting te ontwijken¹¹⁴⁶); en
- 2) de ernst van de consequenties (zoals de hoogte van op te leggen boetes en de mogelijkheid om boetes te kunnen betalen¹¹⁴⁷).

Bij de psychologische motieven gaat het om:

- 3) de bereidheid om belasting te betalen in relatie tot de *ervaren complexiteit van het belastingstelsel* (zoals de duidelijkheid van regels en inspanningen om regels na te leven)¹¹⁴⁸;
- 4) de *houding* en het *gedrag* ten aanzien van belastingheffing (zoals het belang van fiscale regelnaleving en het dragen van verantwoordelijkheid daarvoor);
- 5) de houding en het gedrag ten aanzien van belastingheffing op basis van *persoonlijke normen* (die iets zeggen over het goed of afkeuren van bepaald fiscaal gedrag)¹¹⁴⁹;
- 6) de houding en het gedrag ten aanzien van belastingheffing op basis van *sociale normen* (die iets zeggen over wat iemand denkt dat de sociale omgeving van bepaald fiscaal gedrag vindt en van invloed zijn op de ontwikkeling van de eigen persoonlijke normen)¹¹⁵⁰; en
- 7) de houding en het gedrag ten aanzien van belastingheffing op basis van *rechtvaardigheidsgevoelens* (die iets zeggen over de beleving van de interactie met de overheid).¹¹⁵¹ Bijvoorbeeld of belastingopbrengsten rechtvaardig verdeeld worden en of er voldoende staat tegenover het betaalde belastinggeld (distributieve rechtvaardigheid), of wetten- en regels rechtvaardig zijn (procedurele rechtvaardigheid) en of regelovertreders worden aangepakt (retributieve rechtvaardigheid).

De economische motieven zijn *vooral* van belang bij een *afgedwongen naleving*, zoals onder traditioneel belastingtoezicht.¹¹⁵² Als belastingdiensten fiscale compliance kunnen afdwingen en belastingplichtigen tot de conclusie komen dat ontduiking geen zin heeft, kan worden gesproken van afgedwongen naleving.¹¹⁵³

Omdat motieven voor regelnaleving elkaar kunnen aanvullen en versterken, kunnen economische motieven echter ook een - zij het veelal beperktere - rol spelen in een alternatief toezichtmodel.

¹¹⁴⁴ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 137: "Besides economic factors, psychological factors also undoubtedly affect tax behavior" en 139: "(...) the interaction dynamics of government, tax authorities, tax accountants and taxpayers (including the psychological and social aspects of these interactions) are relevant to the compliance decisions of an individual taxpayer, and these dynamics are completely omitted".

¹¹⁴⁵ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 138: *Table 1: Economic and Psychological Determinants of Tax Compliance*, o.v.n. Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger en Wahl (2010).

¹¹⁴⁶ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 137: "The central insight from his theory (EH, Becker 1968) is that state-legitimated punishments have a significant deterrent effect, if crimes are discovered and punished".

¹¹⁴⁷ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 137/138: "Allingham and Sandmo (1972) (...) demonstrated that honesty increases with the audit probability and the level of fines. The impacts on taxpayer compliance of other economic factors like income and marginal tax rates were ambiguous".

¹¹⁴⁸ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 137: "As summarized by Alm (2012), many studies demonstrate that the willingness to pay taxes increases with a greater awareness of tax laws and an improving clarity about the rules".

¹¹⁴⁹ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 141: "It has become increasingly clear that taxpayers cannot all be lumped together as a single homogeneous group. As emphasized by Alm (2012), people exhibit a remarkable diversity in their behavior. There are individuals who always cheat and those who always comply, some who behave as if they view the compliance decision entirely as a decision made under risk, others who seem to misperceive the 'true' probability of audit, individuals who respond in different ways to changes in their tax burden, some who are at times cooperative and at other times free-riders, and many who seem to be influenced by the social context in which decisions are made. People have developed different personal values".

¹¹⁵⁰ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 143: "A social norm therefore represents a pattern of behavior that is judged in a similar way by others and what is sustained in part by social approval or disapproval. Consequently, if others behave according to some socially accepted mode of behavior, then the individual will behave appropriately; if others do not so behave, then the individual will respond in kind. (...) the nature of one's social interactions with others affects one's own compliance decision".

¹¹⁵¹ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 140: "(...) taxes raise a 'social contribution dilemma', in which individual gain runs contrary to the collective good. (...) an individual can benefit by acting selfishly; however, if the majority of individuals behave in a similar way, the collective and ultimately the individual are both harmed because the financing of public goods is not secured".

¹¹⁵² Vgl. De Blicq en Van Elk 2015, p. 727.

¹¹⁵³ Vgl. Kirchler 2007, p. 204: "On one hand, if tax authorities have the power to enforce compliance and if taxpayers decide on how to increase their individual profit come to the conclusion that it does not pay to evade, enforced compliance is high".

De psychologische motieven zijn vooral van belang bij *vrijwillige regelnaleving*, zoals onder horizontaal belastingtoezicht. Als de interactie met de overheid vertrouwensvol is, burgers belastingwetgeving begrijpen, de herverdeling van belastingopbrengsten als rechtvaardig wordt ervaren, belastingplichtigen een positieve houding naar de overheid aannemen en gunstige persoonlijke en sociale normen ontwikkelen, dan ontstaat er ruimte voor vrijwillige regelnaleving.¹¹⁵⁴

Toetsing aan psychologische motieven

Voor de beoordeling of aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een betere fiscale compliance laten zien, dan aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen, toets ik de *psychologische* motieven voor fiscale regelnaleving. De onderbouwing daarvoor is als volgt: als een onderneming de *innerlijke overtuiging* heeft om fiscale regels *vrijwillig* na te leven, dan spelen economische motieven als de *pakkans* en de *ernst van de consequenties* geen rol.

Uitgaande van de premisse dat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen fiscale regels *vrijwillig willen en kunnen* naleven, vormen de pakkans en de ernst van de consequenties naar mijn mening *geen bepalende factoren* voor de fiscale compliance onder horizontaal toezicht.

Hoewel *rechtvaardigheidsgevoelens* ook iets 'calculerends' in zich dragen (bijvoorbeeld of er voldoende staat tegenover het betaalde belastinggeld), is die calculatie naar mijn mening niet *vooral* het resultaat van een individuele rekensom (waarbij opbrengsten van regelovertrading worden afgezet tegen de kans om gepakt te worden en de kosten bij ontdekking), maar hebben rechtvaardigheidsgevoelens betrekking op een groter geheel aan *interactiviteit met* en *vertrouwen in* de overheid.¹¹⁵⁵ Rechtvaardigheidsgevoelens in de vorm van de ervaren distributieve en procedurele rechtvaardigheid, vormen - gelet op de interactiviteit met de overheid - naar mijn mening een bepalende factor voor de fiscale compliance onder zowel horizontaal als traditioneel belastingtoezicht.

Uitgaande van de premisse dat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen fiscale regels *vrijwillig willen en kunnen* naleven, meen ik dat de aanpak van regelovertraders door de overheid (retributieve rechtvaardigheid) geen bepalende factor vormt voor de fiscale compliance onder horizontaal toezicht. Dat kan wel het geval zijn onder traditioneel belastingtoezicht.¹¹⁵⁶

Om de psychologische motieven voor fiscale compliance te meten heb ik zes betrouwbare schalen met vragen over meetbare kenmerken voor fiscale compliance ontwikkeld. Deze zes schalen komen hierna één voor één aan bod.

8.3.1.1.1 De ervaren complexiteit van de belastingwetgeving

De eerste schaal om de fiscale compliance te meten, bestaat uit twee vragen over de ervaren complexiteit van de belastingwetgeving. De vragen zijn gesteld aan de directieleden van de onderneming. Geïnterviewde directieleden menen dat de fiscale regels, waaraan de onderneming zich moet houden, erg complex zijn en of de administratieve lasten die gepaard gaan met de naleving van belastingverplichtingen erg hoog zijn.

¹¹⁵⁴ Klein Sprokkelhorst 2011, par. 8 o.v.n. het 'slippery slope'-model van E. Kirchler, 'The economic Psychology of Tax Behaviour', Cambridge University Press 2007, p. 205, figuur 26 (zie ook par. 4.2.3). Kirchler 2007, p. 205: "On the other hand, voluntary compliance is high if interaction with authorities is trustful and if citizens understand the law and perceive taxes as distributed fairly and procedures as just, if they hold positive attitudes towards the government and have developed favourable personal and social norms, that is, if they have favourable social representations about taxation".

¹¹⁵⁵ Alm, Kirchler en Muehlbacher 2012, p. 141: "(...) *interpersonal* trust leading to binding social norms and *institutional* trust leading to faith in the appropriate use of taxes are of paramount importance for ensuring cooperation. Despite these insights, social dilemma research still largely assumes that the individual is rational and selfish, striving to maximize his own gains, even though taxpayer interactions with other taxpayers via the group are now recognized".

¹¹⁵⁶ Vgl. S.J.C. Hemels, 'Fairness and taxation in a globalized world (February 26, 2015)', available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2570750>.

Tabel 59: De complexiteit van de belastingwetgeving

	Directieleden	
<i>De fiscale regels waaraan de onderneming zich moet houden zijn erg complex (16r/V130_22)</i>		
Helemaal mee eens	84	10,6%
Mee eens	388	48,7%
Neutraal	263	32,9%
Mee oneens	59	7,4%
Helemaal mee oneens	3	0,4%
<i>De administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen zijn erg hoog (16q/V130_21)</i>		
Helemaal mee eens	60	7,5%
Mee eens	348	43,6%
Neutraal	321	40,2%
Mee oneens	67	8,4%
Helemaal mee oneens	2	0,2%
<i>Cronbach's alpha:</i>		.695

Meer dan de helft van de respondenten vindt dat de fiscale regels, waaraan de onderneming zich moet houden erg complex zijn (59,3%) en dat de administratieve lasten die met belastingverplichtingen gepaard gaan erg hoog zijn (51,1%).

Nadere analyse van de individuele antwoorden door middel van kruistabellen tussen de twee vragen en het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht, leert dat het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht *geen* significant verschil laat zien.

Door middel van kruistabellen tussen de twee vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik vervolgens nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die wel voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- non-profit ondernemingen de fiscale regels waaraan de onderneming zich moet houden complexer vinden, dan profit ondernemingen;
- profit ondernemingen de administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen vaker erg hoog vinden, dan non-profit ondernemingen;
- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen de administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen minder vaak erg hoog vinden; en
- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen de administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen minder vaak erg hoog vinden.

De eerste twee significante verschillen lijken tegenstrijdig; non-profit ondernemingen vinden de fiscale regels complexer, maar ervaren toch minder lasten dan profit ondernemingen. De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat profit ondernemingen wellicht meer fiscale kennis in huis hebben, terwijl ze de administratieve lasten die met belastingverplichtingen gepaard gaan wellicht eerder als een (commerciële) last ervaren, dan non-profit ondernemingen.

Daarnaast zullen ondernemingen naarmate ze groter worden (in jaaromzet en aantal werknemers) de administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen verhoudingsgewijs als minder hoog ervaren.

De antwoorden op de twee vragen over de *ervaren complexiteit van de belastingwetgeving* kunnen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal om de fiscale compliance te meten (Cronbach's alpha is 0.70).

Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt *geen* significant verschil voor wat betreft de *ervaren complexiteit van de belastingwetgeving* tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

De F-waarde bedraagt $F(1,393)=,000$.¹¹⁵⁷ De F-waarde geeft aan of er verschil bestaat tussen de schaalgemiddelden van de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht. Een F-waarde van ,000 impliceert dat er geen verschil is.

De P-waarde bedraagt $P=,987$. De P-waarde geeft aan met hoeveel zekerheid gezegd kan worden dat er een verschil is tussen de twee groepen. Een P-waarde van ,050 of minder geeft aan dat een geconstateerd verschil significant is. Een P-waarde van ,987 geeft derhalve aan dat de groepen *niet* significant verschillen als het gaat om de *ervaren complexiteit van de belastingwetgeving*. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

In het vervolg gebruik ik voor de F- en de P-waarde de volgende weergave: $F(1,393)=,000$; **$P=,987$** . Dit is een voorbeeld, de precieze waarden zijn uiteraard per analyse variabel.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenmin een significant verschil ($F(4,323)=,1444$; **$P=,219$**). Dat betekent dat ook bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen er geen significant verschil tussen de twee groepen bestaat.¹¹⁵⁸

Voor wat betreft de *ervaren complexiteit van de belastingwetgeving* bestaat er geen verschil tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met *horizontaal toezicht*.

8.3.1.1.2 *Het belang van fiscale regel naleving*

De tweede schaal om de fiscale compliance te toetsen bestaat uit drie vragen en gaat over het belang van fiscale regel naleving. De vragen zijn gesteld aan zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïventariseerd is in hoeverre de directieleden en de financieel/ fiscaal specialisten het belangrijk vinden dat de Belastingdienst belastingaangiftes op tijd binnen heeft, de aangiftes juist en volledig zijn en het verschuldigde bedrag op tijd binnen heeft.

¹¹⁵⁷ Tussen de haakjes na de F en voor de =, staan vrijheidsgraden vermeld (*degree of freedoms, df*). Het aantal vrijheidsgraden houdt verband met het aantal waarnemingen waarop de toets gebaseerd is. De 1 heeft betrekking op de vrijheidsgraad die gebruikt is om de toets uit te voeren en de 393 heeft betrekking op het totaal aantal waarnemingen van 395, min de vrijheidsgraad die gebruikt is voor de toets en volgens de statistiek 'verdwijnt er altijd één', zodat er 393 overblijven.

¹¹⁵⁸ Bij de covariantieanalyse worden 4 vrijheidsgraden gebruikt voor de toets (één voor het onderscheid tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht en drie voor de uit te sluiten covariaten), zodat daar niet $F(1,323)$ staat maar $F(4,323)$. De 323 heeft betrekking op een totaal aantal waarnemingen van 328, min de vier vrijheidsgraden die gebruikt zijn voor de toets en de ene die 'altijd verdwijnt'.

Tabel 60: Het belang van fiscale regelnaleving

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst ...</i>				
<i>de belastingaangiftes van de onderneming op tijd binnen heeft (18/V150 en 78/V910)?</i>				
Zeer onbelangrijk	14	1,8%	17	2,2%
Onbelangrijk	9	1,2%	11	1,4%
Neutraal	102	12,8%	70	8,9%
Belangrijk	521	65,1%	517	65,5%
Zeer belangrijk	153	19,2%	173	22,0%
<i>juiste en volledige belastingaangiftes van de onderneming krijgt (19/V160 en 79/V920)?</i>				
Zeer onbelangrijk	15	1,9%	17	2,2%
Onbelangrijk	1	0,1%	1	0,2%
Neutraal	23	2,9%	13	1,7%
Belangrijk	502	62,6%	482	61,1%
Zeer belangrijk	261	32,5%	275	34,9%
<i>het te ontvangen geld binnen de termijn binnen heeft (20/V170 en 80/V930)?</i>				
Zeer onbelangrijk	16	2,0%	17	2,2%
Onbelangrijk	10	1,2%	9	1,1%
Neutraal	106	13,3%	73	9,3%
Belangrijk	517	64,5%	509	64,5%
Zeer belangrijk	152	19,0%	181	22,9%
<i>Cronbach's alpha</i>	<i>.825</i>		<i>.817</i>	
			<i>.855</i>	

Een overgrote meerderheid van zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten (ca. 89%) vindt fiscale regelnaleving (zeer) belangrijk. Een juiste en volledige aangifte wordt nog iets belangrijker gevonden (ca. 96%) dan een tijdige indiening (ca. 86%) en de betaling erop (ca. 85%).

Nadere analyse van de individuele antwoorden door middel van kruistabellen leert dat het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht *geen* significant verschil oplevert.

Door middel van kruistabellen tussen de drie vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die wel voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen meer waarde hechten aan fiscale regelnaleving; en
- non-profit ondernemingen meer waarde hechten aan fiscale regelnaleving, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat naarmate ondernemingen groter zijn ook de verwachtingen ten aanzien van fiscale regelnaleving toenemen; zowel intern in de vorm van voorbeeldgedrag naar personeel als extern in de vorm van reputatie (naar onder meer aandeelhouders en investeerders).

Dat non-profit ondernemingen meer waarde hechten aan fiscale regelnaleving, zou kunnen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen veelal een idealistischere aanpak hebben en tegenover het eigenbelang van de onderneming wellicht vaker meer gewicht toekennen aan het maatschappelijke belang, dan profit ondernemingen.

De antwoorden op de drie vragen over het *belang van fiscale regelnaleving* kunnen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal om de fiscale compliance te meten (Cronbach's alpha is 0.82 voor de directieleden en 0.86 voor de financieel/fiscaal specialisten).

Van de samengestelde schaal is (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Noch uit de variantieanalyse voor de directieleden, noch uit die voor financieel/fiscaal specialisten volgt een significant verschil ($F(1,392)=,335$; **P=,563**) respectievelijk $F(1,386)=,042$; **P=,838**) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat de ervaring van de groepen niet significant verschilt als het gaat om het *belang van fiscale regelnaleving*. Dit beeld komt overeen met de analyse op basis van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenmin een significant verschil ($F(4,323)=,767$; **P=,547** respectievelijk $F(4,220)=1,343$; **P=,255**).

Dat betekent dat ook bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen er geen significant verschil tussen de twee groepen bestaat.

Voor wat betreft het *belang van fiscale regelnaleving* bestaat er *geen verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met *horizontaal toezicht*.

8.3.1.1.3 De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving

De derde schaal om de fiscale compliance te toetsen, bestaat uit vijf vragen en gaat over het dragen van verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving. De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïventariseerd is in hoeverre de financieel/fiscaal specialisten zich verantwoordelijk voelen voor fiscale regelnaleving, of ze het niveau van interne beheersing zodanig vinden dat de verantwoordelijkheid voor regelnaleving kan worden gedragen, of de onderneming initiatief neemt om met de Belastingdienst te overleggen, of fiscale risico's gemeld worden en of de onderneming transparant is in het verstrekken van fiscale informatie.

Tabel 61: De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving

	Financieel/fiscaal specialisten	
<i>De onderneming voelt zich verantwoordelijk voor de naleving van fiscale regels (73a/V850_01)</i>		
Helemaal mee eens	232	29,3%
Mee eens	521	65,9%
Neutraal	31	3,9%
Mee oneens	6	0,8%
Helemaal mee oneens	0	0,0%

Financieel/fiscaal specialisten		
<i>Het niveau van interne beheersing is zodanig dat de onderneming de verantwoordelijkheid voor de fiscale naleving kan dragen (73b/V850_02)</i>		
Helemaal mee eens	156	19,7%
Mee eens	559	70,6%
Neutraal	67	8,5%
Mee oneens	9	2,8%
Helemaal mee oneens	0	0,3%
<i>De onderneming neemt het initiatief om met de Belastingdienst te overleggen (73c/V850_03)</i>		
Helemaal mee eens	103	13,1%
Mee eens	472	59,8%
Neutraal	190	24,0%
Mee oneens	22	2,8%
Helemaal mee oneens	3	0,3%
<i>De onderneming meldt fiscale risico's bij de Belastingdienst (73d/V850_04)</i>		
Helemaal mee eens	72	9,2%
Mee eens	340	43,5%
Neutraal	310	39,7%
Mee oneens	50	6,4%
Helemaal mee oneens	10	1,2%
<i>De onderneming is transparant in het verstrekken van fiscale informatie aan de Belastingdienst (73e/V850_05)</i>		
Helemaal mee eens	170	21,6%
Mee eens	546	69,2%
Neutraal	66	8,4%
Mee oneens	6	0,7%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>Cronbach's alpha:</i>		.796

De respondenten geven vrijwel unaniem aan dat hun onderneming zich verantwoordelijk voelt voor fiscale regelgeving (95,2%). Het overgrote merendeel (90,3%) geeft aan het niveau van de interne beheersing zodanig te vinden dat de verantwoordelijkheid voor regelgeving ook kan worden gedragen.

Bijna drievierde van de respondenten (72,9%) geeft aan dat hun onderneming initiatief neemt om met de Belastingdienst te overleggen. Ongeveer de helft (52,7%) meldt fiscale risico's en het overgrote merendeel (90,8%) geeft aan dat hun onderneming transparant is in het verstrekken van fiscale informatie.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht *significant meer* verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving laten zien, dan ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn.¹¹⁵⁹ Dus alle ondernemingen laten een zeer grote verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving zien, maar de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen laten nog meer verantwoordelijkheid zien dan niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen. Dit verschil kan mogelijk worden verklaard door de vrijwillige bereidheid om fiscale wet- en regelgeving na te leven onder horizontaal toezicht.

Door middel van kruistabellen tussen de vijf vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de omzet stijgt, ondernemingen meer verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving laten zien;
- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen meer verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving laten zien; en
- profit ondernemingen vaker aangeven dat het niveau van interne beheersing zodanig is dat de onderneming de verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving kan dragen, dan non-profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat naarmate ondernemingen groter zijn, ze niet alleen meer waarde hechten aan fiscale regelgeving, maar daarvoor ook een grotere verantwoordelijkheid voelen (naar bijvoorbeeld aandeelhouders en investeerders).

Dat profit ondernemingen meer overtuigd zijn dat ze de verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving ook kunnen dragen, zou kunnen worden verklaard vanuit het wellicht meer in huis hebben van fiscale kennis en het als minder complex ervaren van de fiscale regels, dan non-profit ondernemingen (par. 8.3.1.1.1).

De antwoorden op de individuele vragen over de *verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving* zijn voldoende consistent om samen te nemen tot een betrouwbare schaal om de fiscale compliance te meten (Cronbach's alpha is 0.80). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een significant verschil ($F(1,386)=22,391$; **P=,000**) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om het dragen van *verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving*. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen laten meer verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving zien (dat wil zeggen: die hebben een hoger schaalgemiddelde, namelijk: 4,1861 op een 5-puntsschaal) dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (schaalgemiddelde 3,9743), waarbij de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is.¹¹⁶⁰ Dit beeld komt overeen met de analyse op basis van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit is uitgesloten, volgt *geen* significant verschil ($F(4,220)=2,258$; **P=,064**).

¹¹⁵⁹ Nadere analyse leert tevens dat ondernemingen die een convenant hebben afgesloten, significant meer verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving laten zien, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

¹¹⁶⁰ De schaalgemiddeldes zijn opgenomen in het gecomprimeerde overzicht in par. 8.3.1.5. Verder bestaat er een verband tussen de F en de P-waarde: een lage P-waarde van ,000 geeft aan dat er een significant verschil bestaat tussen de twee groepen, terwijl een relatief hoge F-waarde van in dit geval 22,391 de aanwezigheid van een verschil tussen de twee groepen bevestigt.

Dat betekent dat bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het eerdere significante verschil tussen de twee groepen verdwijnt en het geconstateerde verschil kennelijk niet door horizontaal toezicht komt.

Gelet op de kruistabellen met de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, kan het verschil mogelijk worden verklaard door de *grootte van de onderneming* (jaaromzet en aantal werknemers); grotere ondernemingen laten meer verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving zien dan kleinere ondernemingen en doen vaker mee aan horizontaal toezicht.

Voor wat betreft de *verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving* bestaat er *geen* verschil tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring, waarvan aannemelijk is dat het *door horizontaal toezicht* komt.

8.3.1.1.4 *Persoonlijke normen*

De vierde schaal om de fiscale compliance te toetsen, bestaat uit twee vragen en gaat over persoonlijke normen. Persoonlijke normen gaan over de eigen houding en gedrag ten aanzien van belastingheffing.¹¹⁶¹ De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïventariseerd is in hoeverre de respondenten het toelaatbaar vinden dat een onderneming onterechte kostenposten of aftrekposten in een belastingaangifte opvoert of niet alle omzet verantwoordt.

Tabel 62: Persoonlijke normen

	Financieel/fiscaal specialisten	
<i>In hoeverre vindt u het wel of niet toelaatbaar dat een onderneming ...</i>		
<i>onterechte kostenposten of aftrekposten in een belastingaangifte opvoert (74a/V860)?</i>		
In zijn geheel niet toelaatbaar	294	37,3%
Niet toelaatbaar	432	54,7%
Neutraal	59	7,5%
Wel toelaatbaar	4	0,5%
Zeker wel toelaatbaar	0	0,0%
<i>niet alle omzet verantwoordt in een belastingaangifte (74b/V865)?</i>		
In zijn geheel niet toelaatbaar	393	49,8%
Niet toelaatbaar	369	46,8%
Neutraal	26	3,3%
Wel toelaatbaar	1	0,2%
Zeker wel toelaatbaar	0	0,0%
<i>Cronbach's alpha:</i>		<i>.841</i>

Vrijwel alle respondenten vinden het (in zijn geheel) niet toelaatbaar dat een onderneming onterechte kosten- of aftrekposten in de belastingaangifte opvoert (92,0%) of niet alle omzet verantwoordt (96,6%).

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht *geen* significant verschil oplevert.

Door middel van kruistabellen tussen de twee vragen en de achtergrondkenmerken: de jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen fiscale regelovertreding minder toelaatbaar vinden; en
- non-profit ondernemingen fiscale regelovertreding minder toelaatbaar vinden, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat naarmate het aantal werknemers stijgt, het interne beroep op goed voorbeeldgedrag groter wordt, waardoor fiscale regelovertreding vaker zal worden afgekeurd.

Dat non-profit ondernemingen fiscale regelovertreding minder toelaatbaar vinden, zou kunnen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen veelal een idealistischere aanpak hebben en tegenover het eigenbelang van de onderneming wellicht vaker meer gewicht toekennen aan het maatschappelijke belang, dan profit ondernemingen.

De twee individuele antwoorden over *persoonlijke normen* vormen samen een betrouwbare schaal om de fiscale compliance te meten (Cronbach's alpha is 0.84). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt *geen* significant verschil ($F(1,385)=,316$; **P=,574**) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat de groepen niet significant verschillen als het gaat om *persoonlijke normen*. Dit beeld komt overeen met de analyse op basis van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt *evenmin* een significant verschil ($F(4,220)=1,817$; **P=,127**).

Dat betekent dat er ook bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen geen significant verschil tussen de twee groepen bestaat.

Voor wat betreft *persoonlijke normen* bestaat er *geen* verschil tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met *horizontaal toezicht*.

8.3.1.1.5 Sociale normen

De vijfde schaal om de fiscale compliance te toetsen, bestaat uit drie vragen en gaat over sociale normen. Sociale normen gaan over wat anderen denken van een bepaalde houding of bepaald gedrag.¹¹⁶² De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïnterviewd is of het volgens de respondenten in de branche acceptabel wordt gevonden om belastingregels niet strikt na te leven, of in de branche iedereen wel eens doelbewust een regel overtreedt en of klanten het sterk zouden afkeuren als de onderneming belastingverplichtingen niet zou nakomen.¹¹⁶³

¹¹⁶¹ Zie voor een uitgebreidere beschouwing Van Steenberghe 2013, p. 127/128.

¹¹⁶² Zie voor een uitgebreidere beschouwing Van Steenberghe 2013, p. 128/129.

¹¹⁶³ Zie Huisman en Beukelman 2007, p. 54: "Wanneer binnen de branche een cultuur heerst die niet negatief of zelfs positief staat tegenover niet-naleving van bepaalde wetten, kan dit bedrijven een motief of rechtvaardiging bieden voor overtreding".

Tabel 63: Sociale normen

	Financieel/fiscaal specialisten	
<i>In onze branche wordt het acceptabel gevonden als belastingregels niet strikt worden nageleefd (75a/V870_01)</i>		
Helemaal mee eens	11	1,5%
Mee eens	28	3,8%
Neutraal	81	11,0%
Mee oneens	291	39,3%
Helemaal mee oneens	327	44,3%
<i>In onze branche overtreedt iedereen wel eens doelbewust een regel van de Belastingdienst (75b/V870_03)</i>		
Helemaal mee eens	11	1,6%
Mee eens	17	2,5%
Neutraal	127	18,9%
Mee oneens	295	43,8%
Helemaal mee oneens	223	33,1%
<i>Klanten zouden het sterk afkeuren als door de onderneming belastingverplichtingen niet zouden worden nagekomen (75c/V870_02 omklappen)</i>		
Helemaal mee eens	232	30,9%
Mee eens	360	48,0%
Neutraal	101	13,5%
Mee oneens	35	4,7%
Helemaal mee oneens	22	2,9%
<i>Cronbach's alpha:</i>		<i>.608</i>

Ruim driekwart van de respondenten geeft aan dat het in hun branche niet acceptabel wordt gevonden als belastingregels niet strikt worden nageleefd (83,6%), dat in hun branche niet iedereen wel eens doelbewust een regel van de Belastingdienst overtreedt (76,9%) en dat klanten het sterk zouden afkeuren als de onderneming zijn belastingverplichtingen niet zou nakomen (78,9%).

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht vaker aangeven dat klanten het sterk zouden afkeuren als belastingverplichtingen niet zouden worden nagekomen, dan ondernemingen die geen afspraken gemaakt hebben. Een verklaring voor dit verschil zou kunnen zijn dat ondernemingen waarvoor de mening van de klant over de fiscale houding van de onderneming en de reputatie van de onderneming bij de klant ertoe doen, meer behoefte hebben aan fiscale zekerheid en geen risico's willen lopen, wat (mede) een reden kan zijn om aan horizontaal toezicht mee te doen.

Door middel van kruistabellen tussen de drie vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen.

Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de omzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven dat klanten het sterk zouden afkeuren als door de onderneming belastingverplichtingen niet zouden worden nagekomen;

- naarmate het aantal werknemers daalt, ondernemingen vaker aangeven dat in de branche iedereen wel eens doelbewust een regel van de Belastingdienst overtreedt; en
- non-profit ondernemingen fiscale regelovertreeding minder toelaatbaar vinden, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat naarmate ondernemingen groter zijn de verwachtingen ten aanzien van fiscale regel naleving toenemen.

Dat non-profit ondernemingen fiscale regelovertreeding minder toelaatbaar vinden, zou kunnen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen veelal een idealistischere aanpak hebben en tegenover het eigenbelang van de onderneming wellicht vaker meer gewicht toekennen aan het maatschappelijke belang, dan profit ondernemingen.

De antwoorden op de drie vragen over *sociale normen* zijn voldoende consistent om samen te nemen tot een betrouwbare schaal om de fiscale compliance te meten (Cronbach's alpha is 0.61). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een significant verschil ($F(1,357)=8,113$; $P=,005$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om *sociale normen*. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen laten 'compliantere' sociale normen zien (hoger schaalgemiddelde: 4,2495) dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht (lager schaalgemiddelde: 4,0499), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,220)=3,619$; $P=,007$).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil tussen de twee groepen aanwezig blijft.

Voor wat betreft *sociale normen* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De groep met ervaring laat compliantere sociale normen zien dan de ondernemingen zonder ervaring.

8.3.1.1.6 *Rechtvaardigheidsgevoelens*

De zesde schaal om de fiscale compliance te toetsen, bestaat uit vier vragen en gaat over het gevoel van rechtvaardigheid. Rechtvaardigheidsgevoelens gaan over hoe belastingplichtigen het handelen van de overheid ervaren.¹¹⁶⁴ De vragen hebben betrekking op de beleving van rechtvaardigheid op het niveau van de onderneming. Dus niet om de juridische rechtvaardigheid of de regels juist zijn toegepast (de objectieve werkelijkheid) maar hoe de toepassing ervan wordt ervaren (de gepercipieerde werkelijkheid).

De directieleden en de financieel/fiscaal specialisten zijn vragen voorgelegd over de balans tussen de belasting die moet worden betaald en de openbare en collectieve voorzieningen die daar tegenover staan. Dit is een vorm van *distributieve rechtvaardigheid*.¹¹⁶⁵ Aanvullend zijn de financieel/fiscaal specialisten gevraagd om een algemeen rechtvaardigheidsoordeel te geven over de belastingwetten en -regels waar de onderneming mee te maken heeft. Dit is een vorm van *procedurele rechtvaardigheid*.¹¹⁶⁶

¹¹⁶⁴ Zie voor een uitgebreidere beschouwing Van Steenberghe 2013, p. 104/114.

¹¹⁶⁵ Par. 8.3.1.1. Zie tevens Van Steenberghe 2013, p. 109: "Distributieve rechtvaardigheid is de perceptie dat het resultaat van de verdeling van baten of lasten over de burgers rechtvaardig is".

¹¹⁶⁶ Par. 8.3.1.1. Zie tevens Van Steenberghe 2013, p. 110: "Procedurele rechtvaardigheid is de perceptie dat mensen zich rechtvaardig behandeld weten en dat gevolgde procedures rechtvaardig zijn".

De vraag of er voldoende opbrengsten - in de vorm van collectieve en openbare voorzieningen waar de onderneming voordeel van heeft - staan tegenover de belasting die wordt betaald, is zowel gesteld aan de directieleden als aan de financieel/fiscaal specialisten, doch in de analyse heb ik alleen de antwoorden van de directieleden beoordeeld, omdat ik meen dat die beter in staat zijn om deze vraag namens de onderneming te beantwoorden. Hetzelfde geldt voor de vraag of de onderneming het betalen van belasting ziet als het leveren van een bijdrage aan de samenleving; ook acht ik de directieleden beter in staat deze vraag namens de onderneming te beoordelen. Daarentegen meen ik dat de financieel/fiscaal specialisten - als deskundigen - weer beter in staat zijn om namens de onderneming te beoordelen of het belastinggeld door de Nederlandse overheid goed wordt besteed en of de belastingwetten en -regels waar de onderneming mee te maken heeft rechtvaardig zijn.

Tabel 64: Rechtvaardigheidsgevoelens

Tegenover de belasting die wordt betaald, staan voldoende opbrengsten in de vorm van collectieve en openbare voorzieningen waar de onderneming voordeel van heeft (16n/V130_16 en 58j/V730_05)

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
Helemaal mee eens	34	4,4%	14	1,9%
Mee eens	208	26,3%	179	24,5%
Neutraal	391	49,5%	360	49,2%
Mee oneens	137	17,3%	156	21,3%
Helemaal mee oneens	20	2,6%	22	3,0%

Het belastinggeld wordt door de Nederlandse overheid goed besteed (58j/V730_06)

Helemaal mee eens	-	-	8	1,1%
Mee eens	-	-	98	13,2%
Neutraal	-	-	379	51,2%
Mee oneens	-	-	210	28,3%
Helemaal mee oneens	-	-	46	6,2%

De onderneming ziet belasting betalen als een bijdrage aan de samenleving (16m/V130_15)

Helemaal mee eens	105	13,1%	-	-
Mee eens	374	46,9%	-	-
Neutraal	267	33,5%	-	-
Mee oneens	48	6,0%	-	-
Helemaal mee oneens	5	0,6%	-	-

De belastingwetten en -regels waar de onderneming mee te maken heeft zijn rechtvaardig (58k/V730_07)

Helemaal mee eens	-	-	5	0,7%
Mee eens	-	-	236	30,7%
Neutraal	-	-	430	56,1%
Mee oneens	-	-	84	10,9%
Helemaal mee oneens	-	-	13	1,6%

Cronbach's alpha .609 .683

Van de directieleden vindt bijna eenderde (30,7%) dat er tegenover de belasting die wordt betaald voldoende opbrengsten staan in de vorm van collectieve en openbare voorzieningen waar de onderneming voordeel van heeft (van de financieel/fiscaal specialisten vindt 26,4% hetzelfde). De helft van beide groepen respondenten (ca. 49,35%) heeft geen uitgesproken mening en ca. 22,1% vindt dat de verhouding tussen betaalde belastingen en de voorzieningen niet in balans is. Ca. 60% van de directieleden geeft aan dat hun onderneming belasting betalen ziet als een bijdrage aan de samenleving. Een derde (33,5%) antwoordt neutraal en slechts 6,6% geeft aan belasting betalen niet te zien als bijdrage aan de samenleving.

Iets meer dan eenderde (34,5%) van de fiscaal/financieel specialisten is het niet eens met de stelling dat het belastinggeld door de Nederlandse overheid goed wordt besteed. De helft antwoordt hier neutraal (51,2%) en een klein deel (14,3%) vindt wel dat het belastinggeld goed wordt besteed. Bijna een derde van de financieel/fiscaal specialisten (31,4%) vindt de belastingwetten en -regels waar de onderneming mee te maken heeft rechtvaardig. Ruim de helft (56,1%) heeft daarover geen uitgesproken mening en één op de acht respondenten (12,5%) geeft aan de belastingwetten en belastingregels niet rechtvaardig te vinden.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert, dat het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht *geen* significant verschil oplevert.

Door middel van kruistabellen tussen de vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die wel voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de omzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven de belastingheffing rechtvaardig te vinden;
- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen vaker aangeven de belastingheffing rechtvaardig te vinden; en
- non-profit ondernemingen vaker aangeven de belastingheffing rechtvaardig te vinden, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat naarmate ondernemingen groter zijn, ze meer waarde hechten aan fiscale regelgeving, daarvoor ook een grotere verantwoordelijkheid voelen en de daarmee gepaard gaande administratieve verplichtingen wellicht minder als een last ervaren, waardoor de ervaren belastingheffing rechtvaardiger wordt.

Dat non-profit ondernemingen vaker aangeven de belastingheffing rechtvaardig te vinden, zou kunnen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen veelal een idealistischere aanpak hebben en tegenover het eigenbelang van de onderneming wellicht vaker meer gewicht toekennen aan het maatschappelijke belang, dan profit ondernemingen.

Zowel voor de directieleden (Cronbach's alpha is 0.61) als voor de fiscaal/financieel specialisten (Cronbach's alpha is 0.68) kan op basis van de antwoorden over het gevoel van rechtvaardigheid een schaal worden geconstrueerd om de fiscale compliance te meten. Van de samengestelde schaal is (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten volgt geen significant verschil ($F(1,390)=,623$; $P=,430$ respectievelijk $F(1,368)=1,440$; $P=,231$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat de groepen *niet* significant *lijken* te verschillen als het gaat om rechtvaardigheidsgevoelens. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse volgt echter *wel* een significant verschil ($F(4,323)=3,993$; $P=,004$ respectievelijk $F(4,220)=4,229$; $P=,003$).

Dat betekent dat een significant verschil tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is pas na uitsluiting van de invloeden van jaaronzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen zichtbaar wordt. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen laten een groter gevoel van rechtvaardigheid zien (hogere schaalgemiddelde: directieleden 3,4249 respectievelijk financieel/fiscaal specialisten 3,0239) dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: directieleden 3,3685 respectievelijk financieel/fiscaal specialisten 2,9430), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is.

Voor wat betreft *rechtvaardigheidsgevoelens* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is het aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De groep met ervaring laat een groter gevoel van rechtvaardigheid zien, dan de ondernemingen zonder ervaring.

8.3.1.2 Een vergelijking van de fiscale zekerheid

Het tweede toetsingscriterium voor de vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht is de fiscale zekerheid. Onder *fiscale zekerheid* versta ik: de zekerheid over de belastingpositie of anders gezegd: weten waar de onderneming fiscaal gezien aan toe is.

Kenmerken voor fiscale zekerheid zijn het belang dat ondernemingen hechten aan fiscale zekerheid, het gevoel van fiscale zekerheid en de snelheid waarmee die zekerheid wordt verkregen. Het gaat mij om de beleving van fiscale zekerheid door de onderneming. Dus niet om de juridische rechtszekerheid dat toegepaste regels zijn geformaliseerd (objectieve zekerheid) maar om het gevoel van fiscale zekerheid (de gepercipieerde zekerheid). Ervaren ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht meer zekerheid over hun belastingpositie dan ondernemingen die dat niet zijn?

Om de fiscale zekerheid te toetsen zijn drie betrouwbare schalen met vragen ontwikkeld. Deze drie schalen komen hierna één voor één aan bod.

8.3.1.2.1 Het belang van fiscale zekerheid

De eerste schaal om de fiscale zekerheid te toetsen bestaat uit vier vragen en gaat over het belang dat ondernemingen hechten aan fiscale zekerheid. De vragen zijn gesteld aan de directieleden van de onderneming.

Geïnterviewd is in hoeverre de directieleden menen dat het de reputatie van de onderneming zou schaden als niet correct met belastingverplichtingen zou worden omgegaan, of het voor de onderneming van groot belang is vooraf te weten wat de fiscale consequenties van bepaalde activiteiten, aankopen en investeringen zijn, of onzekerheid over de fiscale positie een direct risico vormt voor de onderneming en of het voor de onderneming van groot belang is om alle fiscale zaken goed in de greep te hebben.

Tabel 65: Het belang van fiscale zekerheid

	Directieleden	
<i>Het zou de reputatie van de onderneming schaden als niet correct met belastingverplichtingen zou worden omgegaan (16h/V130_08)</i>		
Helemaal mee eens	298	37,3%
Mee eens	436	54,6%
Neutraal	50	6,2%
Mee oneens	7	0,8%
Helemaal mee oneens	8	1,0%

Directieleden		
<i>Voor de onderneming is het van groot belang vooraf te weten wat de fiscale consequenties zijn van activiteiten, aankopen, investeringen (16i/V130_11)</i>		
Helemaal mee eens	234	29,2%
Mee eens	503	62,7%
Neutraal	63	7,8%
Mee oneens	2	0,3%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>Onzekerheid over de fiscale positie vormt een direct risico voor de onderneming (16j/V130_12)</i>		
Helemaal mee eens	119	14,9%
Mee eens	390	48,8%
Neutraal	177	22,1%
Mee oneens	90	11,3%
Helemaal mee oneens	23	2,9%
<i>Het is voor de onderneming van groot belang om alle fiscale zaken goed in de greep te hebben (16k/V130_13)</i>		
Helemaal mee eens	256	32,0%
Mee eens	522	65,2%
Neutraal	20	2,5%
Mee oneens	2	0,2%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>Cronbach's alpha:</i>		.663

De ondernemingen geven aan zeer veel belang te hechten aan fiscale zekerheid. Vrijwel alle respondenten geven aan dat het de reputatie van de onderneming zou schaden als niet correct met belastingverplichtingen zou worden omgegaan (91,9%), dat het van groot belang is om vooraf de fiscale consequenties te kennen van activiteiten, aankopen en investeringen (91,9%) en dat het van groot belang is om alle fiscale zaken goed in de greep te hebben (97,2%). Ook geeft tweederde van de respondenten aan (63,7%) dat onzekerheid over de fiscale positie een direct risico vormt voor de onderneming.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat voor ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, onzekerheid over de fiscale positie *minder vaak* een *direct risico* vormt, dan voor ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt. Voor de overige drie vragen worden geen significante verschillen geconstateerd.

Door middel van kruistabellen tussen de vier vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- non-profit ondernemingen vaker aangeven dat het van groot belang is om vooraf te weten wat de fiscale consequenties zijn van activiteiten, aankopen en investeringen, dan profit ondernemingen.

Dat non-profit ondernemingen meer behoefte hebben aan zekerheid vooraf, zou kunnen worden verklaard vanuit het wellicht minder zelf in huis hebben van fiscale kennis en het veelal meer ervaren van fiscale regels als zijnde complex, dan profit ondernemingen.

De vier individuele antwoorden over het *belang van fiscale zekerheid* kunnen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal om de fiscale zekerheid te meten (Cronbach's alpha is 0.66). Van de samengestelde schaal is (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt geen significant verschil ($F(1,392)=,100$; $P=,752$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat de groepen niet significant verschillen als het gaat om het belang van fiscale zekerheid. Dit beeld komt grotendeels overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenmin een significant verschil ($F(4,323)=2,045$; $P=,088$).

Dat betekent dat er ook bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen geen significant verschil tussen de twee groepen bestaat.

Voor wat betreft het *belang van fiscale zekerheid* bestaat er *geen verschil* tussen de groep met en de groep zonder ervaring met horizontaal toezicht.

8.3.1.2.2 *Het gevoel van fiscale zekerheid*

De tweede schaal om de fiscale zekerheid te toetsen bestaat uit vier vragen en gaat over het gevoel van fiscale zekerheid. De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïnterviewd is in hoeverre financieel/fiscaal specialisten menen dat de onderneming zich zeker voelt over de ingediende belastingaangifte, de onderneming van de Belastingdienst voldoende zekerheid krijgt, de afhandeling van de aangifte voor de onderneming geen fiscale verrassingen oplevert en of de onderneming weet waar zij fiscaal gezien aan toe is.

Tabel 66: Het gevoel van fiscale zekerheid

	Financieel/fiscaal specialisten	
<i>De onderneming voelt zich zeker over de ingediende belastingaangiftes (73f/V850_06)</i>		
Helemaal mee eens	207	26,3%
Mee eens	548	69,4%
Neutraal	31	3,9%
Mee oneens	3	0,4%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>De onderneming krijgt voldoende zekerheid van de Belastingdienst (73g/V850_07)</i>		
Helemaal mee eens	58	7,5%
Mee eens	440	56,3%
Neutraal	248	31,8%
Mee oneens	29	3,7%
Helemaal mee oneens	6	0,8%

Financieel/fiscaal specialisten		
<i>De afhandeling van de aangiftes levert voor de onderneming geen fiscale verrassingen op (73h/V850_08)</i>		
Helemaal mee eens	134	17,0%
Mee eens	556	70,4%
Neutraal	85	10,8%
Mee oneens	12	1,5%
Helemaal mee oneens	1	0,2%
<i>De onderneming weet waar zij fiscaal gezien aan toe is (73i/V850_09)</i>		
Helemaal mee eens	123	15,6%
Mee eens	537	68,0%
Neutraal	109	13,8%
Mee oneens	17	2,2%
Helemaal mee oneens	3	0,4%
<i>Cronbach's alpha:</i>		.829

Een zeer ruime meerderheid van de respondenten geeft aan zich zeker te voelen over de ingediende belastingaangifte (95,7%), dat de afhandeling van de aangifte geen fiscale verrassingen oplevert (87,4%) en dat de onderneming weet waar zij fiscaal gezien aan toe is (83,6%). Tweederde van de respondenten (63,8%) geeft aan ook voldoende zekerheid te krijgen van de Belastingdienst. Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, vaker aangeven zich zeker te voelen over de belastingpositie, dan ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.¹¹⁶⁷ Dit verschil valt mogelijk te verklaren door de beoogde fiscale zekerheid vooraf onder horizontaal toezicht.

Door middel van kruistabellen tussen de vier vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven van de belastingdienst ook voldoende zekerheid te krijgen;
- naarmate de jaaromzet daalt, ondernemingen vaker aangeven zich zeker te voelen over ingediende belastingaangiftes;
- naarmate het aantal werknemers daalt, ondernemingen vaker aangeven te weten waar zij fiscaal gezien aan toe zijn; en
- profit ondernemingen vaker aangeven dat de onderneming weet waar zij fiscaal gezien aan toe is, dan non-profit ondernemingen.

De verschillen kunnen mogelijk worden verklaard doordat grotere ondernemingen vaker contact hebben met de Belastingdienst en daardoor wellicht meer zekerheid krijgen, terwijl kleinere ondernemingen wellicht vaker een minder complexe fiscale problematiek kennen, waardoor ze zich zekerder voelen. Dat grotere ondernemingen vaker aangeven ook voldoende zekerheid te krijgen, kan mogelijk worden verklaard door de sterkere behoefte aan zekerheid, om bijvoorbeeld niet aan aandeelhouders of investeerders te hoeven uitleggen dat balansvoorzieningen getroffen moeten worden voor onduidelijkheden in de fiscale positie.

¹¹⁶⁷ Nadere analyse leert tevens dat ondernemingen die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten, vaker aangeven dat de afhandeling van de aangiftes voor de onderneming geen fiscale verrassingen oplevert, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

Dat profit ondernemingen vaker aangeven te weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn, kan mogelijk worden verklaard doordat non-profit ondernemingen de toepasselijke regels vaker complex vinden.

Ook deze vier individuele antwoorden over het *gevoel van fiscale zekerheid* vormen een betrouwbare schaal om de fiscale zekerheid te meten (Cronbach's alpha is 0.83) en kunnen worden samengenomen. Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een significant verschil ($F(1,385)=13,751$; $P=,000$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om het gevoel van fiscale zekerheid. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen voelen zich zekerder over de belastingpositie (hoger schaalgemiddelde: 4,1132) dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: 3,9137), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,220)=3,329$; $P=,011$).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil tussen de twee groepen aanwezig blijft.

Voor wat betreft het *gevoel van fiscale zekerheid* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is het aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De groep met ervaring voelt zich zekerder over de belastingpositie, dan de groep zonder ervaring.

8.3.1.2.3 De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen

De derde schaal om de fiscale zekerheid te toetsen bestaat uit vier vragen en gaat over de snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen. De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïnterviewd is in hoeverre de respondenten tevreden zijn over de snelheid waarmee de Belastingdienst: inhoudelijke vragen beantwoordt, aangiften afhandelt, geld dat de onderneming terugkrijgt op de rekening stort en problemen in zijn processen oplost.

Tabel 67: De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen

	Financieel/fiscaal specialisten	
<i>In hoeverre bent u in het algemeen tevreden of ontevreden over ...</i>		
<i>de snelheid waarmee uw inhoudelijke vragen worden beantwoord door de Belastingdienst (58a/V690_01)</i>		
Zeer ontevreden	9	1,2%
Ontevreden	90	11,8%
Neutraal	245	32,2%
Tevreden	375	49,1%
Zeer tevreden	44	5,7%

Financieel/fiscaal specialisten		
<i>In hoeverre bent u in het algemeen tevreden of ontevreden over ...</i>		
<i>de snelheid waarmee uw aangiften worden afgehandeld door de Belastingdienst (58b/V690_02)</i>		
Zeer ontevreden	9	1,2%
Ontevreden	58	7,4%
Neutraal	178	22,8%
Tevreden	477	61,1%
Zeer tevreden	58	7,5%
<i>de snelheid waarmee de Belastingdienst geld dat de onderneming terugkrijgt op de rekening stort (58c/V690_03)</i>		
Zeer ontevreden	21	2,7%
Ontevreden	72	9,3%
Neutraal	157	20,3%
Tevreden	441	56,9%
Zeer tevreden	84	10,8%
<i>de snelheid waarmee de Belastingdienst problemen in zijn processen oplost (58d/V690_04)</i>		
Zeer ontevreden	19	2,7%
Ontevreden	90	13,1%
Neutraal	403	58,2%
Tevreden	171	24,8%
Zeer tevreden	9	1,2%
<i>Cronbach's alpha</i>		,736

Meer dan de helft van de respondenten is (zeer) tevreden over de snelheid waarmee de Belastingdienst inhoudelijke vragen beantwoordt (54,8%), aangiften afhandelt (68,6%) en geld dat de onderneming terugkrijgt op de rekening stort (67,7%). Over de snelheid waarmee de Belastingdienst problemen in zijn processen oplost is een kwart (26,0%) (zeer) tevreden. Circa 10% van de respondenten geeft telkens aan (zeer) ontevreden te zijn.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, *meer tevreden* zijn over de *snelheid* waarmee inhoudelijke vragen door de Belastingdienst worden beantwoord, dan ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn.¹¹⁶⁸ Dit verschil valt mogelijk te verklaren door de beoogde snelheid van handelen onder horizontaal toezicht. De overige drie vragen laten *geen* significante verschillen zien.

Door middel van kruistabellen tussen de vier vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven tevreden te zijn over de snelheid waarmee inhoudelijke vragen worden beantwoord en problemen in de processen worden opgelost;

¹¹⁶⁸ Nadere analyse leert ook dat ondernemingen die een convenant hebben afgesloten, meer tevreden zijn over de snelheid waarmee inhoudelijke vragen door de Belastingdienst worden beantwoord, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen vaker aangeven tevreden te zijn over de snelheid waarmee inhoudelijke vragen worden beantwoord; en
- non-profit ondernemingen vaker aangeven tevreden te zijn over de snelheid waarmee de Belastingdienst geld dat de onderneming terugkrijgt op de rekening stort, dan profit ondernemingen.

De verschillen kunnen mogelijk worden verklaard doordat grotere ondernemingen vaker contact hebben met de Belastingdienst en daardoor wellicht ook sneller antwoord krijgen en problemen sneller worden opgelost. De verschillen zouden ook kunnen worden verklaard door een sterkere behoefte aan zekerheid van grotere ondernemingen - richting bijvoorbeeld aandeelhouders of investeerders - om geen balansvoorzieningen te hoeven treffen voor onduidelijkheden in de fiscale positie, dan kleinere ondernemingen.

Dat non-profit ondernemingen significant meer tevreden zijn over de snelheid waarmee belastingteruggaven op de rekening worden gestort dan profit ondernemingen, kan ik (vooralsnog) niet verklaren.

De antwoorden op de vier vragen over de snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen zijn voldoende consistent om samen te nemen tot een betrouwbare schaal om de fiscale zekerheid te meten (Cronbach's alpha is 0.74). Van de samengestelde schaal is (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een significant verschil ($F(1,383)=5,826$; **P=,016**) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om de *snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen*. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen menen sneller zekerheid te krijgen over de belastingpositie (hoger schaalgemiddelde: 3,6051) dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: 3,4482), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is.

Dit beeld komt slechts ten dele overeen met de analyse van de individuele antwoorden. Daarbij wordt bij een significantieniveau van $\leq,05$ slechts bij één van de vier vragen een significant verschil geconstateerd (de snelheid waarmee inhoudelijke vragen worden beantwoord). Bij een significantieniveau van $\leq,10$ bij twee van de vier vragen. Een verklaring kan zijn dat het geconstateerde verschil niet door horizontaal toezicht komt.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt echter *geen* significant verschil ($F(4,220)=,615$; **P=,652**).

Dat betekent dat bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het eerdere significante verschil tussen de twee groepen verdwijnt en het geconstateerde verschil kennelijk niet *door horizontaal toezicht* komt. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Gelet op de kruistabellen met de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, kan het eerder geconstateerde verschil mogelijk worden verklaard door de *grootte van de onderneming* (jaaromzet en aantal werknemers); grotere ondernemingen hebben vaker individueel contact met de Belastingdienst, dan kleinere ondernemingen, waardoor wellicht sneller wordt geantwoord.

Voor wat betreft de *snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen* bestaat er *geen* verschil tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring, waarvan aannemelijk is dat het *door horizontaal toezicht* komt.

8.3.1.3 Een vergelijking van de fiscale compliancekosten

Het derde toetsingscriterium voor de vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht betreft de fiscale compliancekosten. Onder *fiscale compliancekosten* versta ik: de kosten voor naleving van belastingverplichtingen of de inspanningen die nodig zijn om aan belastingverplichtingen te voldoen.

Kenmerken voor fiscale compliancekosten zijn onder meer het niveau van de interne en fiscale beheersing van de onderneming, de tijd en aandacht die de onderneming besteedt aan het op orde brengen en houden van de interne en fiscale beheersing en de inspanningen die ondernemingen moeten verrichten om aan belastingverplichtingen te voldoen.

Ervaren ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht minder fiscale compliancekosten dan ondernemingen die dat niet zijn? Om de fiscale compliancekosten te toetsen zijn drie betrouwbare schalen met vragen ontwikkeld.

De drie schalen komen één voor één aan bod.

8.3.1.3.1 Het niveau van interne en fiscale beheersing

De eerste schaal voor het toetsingscriterium fiscale compliancekosten bestaat uit twee vragen en gaat over het niveau van de interne en fiscale beheersing van de onderneming. Een onderneming die aangeeft de interne en fiscale beheersing op orde te hebben, wordt verondersteld meer compliancekosten te maken dan ondernemingen die dat niet hebben. De vragen zijn gesteld aan de directieleden.

Geïnterviewd is in hoeverre directieleden menen dat de onderneming de interne en fiscale beheersing goed op orde heeft.

Tabel 68: Het niveau van de interne en fiscale beheersing

	Directieleden	
<i>De onderneming heeft de interne beheersing goed op orde (16s/V130_23)</i>		
Helemaal mee eens	135	16,9%
Mee eens	568	71,1%
Neutraal	84	10,5%
Mee oneens	12	1,5%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>De onderneming heeft de fiscale beheersing goed op orde (16u/V130_25)</i>		
Helemaal mee eens	100	12,5%
Mee eens	580	72,6%
Neutraal	114	14,3%
Mee oneens	5	0,6%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>Cronbach's alpha</i>		.732

Een ruime meerderheid van de respondenten geeft aan dat de onderneming zowel de interne (88,0%) als fiscale beheersing (85,1%) goed op orde heeft.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, vaker aangeven de interne en fiscale beheersing op orde te hebben, dan ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn.¹¹⁶⁹ Dit verschil kan mogelijk worden verklaard door de 'hogere lat' voor interne en fiscale beheersing onder horizontaal toezicht (par. 5.6.1.2).

Door middel van kruistabellen tussen de twee vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven de interne beheersing op orde te hebben; en
- profit ondernemingen vaker aangeven de fiscale beheersing op orde te hebben, dan non-profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat naarmate ondernemingen groter zijn, ze meer behoefte hebben aan beheersing. Dat profit ondernemingen vaker aangeven de fiscale beheersing op orde te hebben, kan mogelijk worden verklaard doordat non-profit ondernemingen toepasselijke fiscale regels als complexer ervaren.

De antwoorden op de twee stellingen over het niveau van de interne en fiscale beheersing kunnen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal om de fiscale compliancekosten te meten (Cronbach's alpha is 0.73). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een significant verschil ($F(1,392)=13,570$; $P=,000$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om het *niveau van interne en fiscale beheersing*. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen menen de interne en fiscale beheersing vaker op orde te hebben (hoger schaalgemiddelde: 4,1459) dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: 3,9604), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,323)=6,993$; $P=,000$).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil tussen de twee groepen aanwezig blijft.

Voor wat betreft het *niveau van de interne en fiscale beheersing* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is het aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De groep met ervaring geeft vaker aan de interne en fiscale beheersing op orde te hebben, dan de groep zonder ervaring.

8.3.1.3.2 De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing

De tweede schaal voor het toetsingscriterium fiscale compliancekosten bestaat uit twee vragen en gaat over de tijd en aandacht die gaat naar interne en fiscale beheersing van de onderneming. De vragen zijn gesteld aan de directieleden. Geïnterviewd is in hoeverre directieleden menen dat de interne dan wel fiscale beheersing veel tijd en aandacht kost.

¹¹⁶⁹ Nadere analyse leert tevens dat ondernemingen die een convenant hebben afgesloten, vaker aangeven de interne en fiscale beheersing op orde te hebben, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

Tabel 69: De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing

	Directieleden	
<i>De interne beheersing van de onderneming kost veel tijd en aandacht (16t/V130_24)</i>		
Helemaal mee eens	69	8,7%
Mee eens	488	61,0%
Neutraal	210	26,3%
Mee oneens	32	4,0%
Helemaal mee oneens	0	0,0%
<i>De fiscale beheersing van de onderneming kost veel tijd en aandacht (16v/V130_26)</i>		
Helemaal mee eens	54	6,7%
Mee eens	438	54,9%
Neutraal	270	33,8%
Mee oneens	35	4,4%
Helemaal mee oneens	2	0,2%
<i>Cronbach's alpha:</i>		.820

Ongeveer tweederde van de respondenten is van mening dat de interne (69,7%) en fiscale (61,6%) beheersing veel tijd en aandacht kost. Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht *geen* significant verschil oplevert.

Door middel van kruistabellen tussen de twee vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die wel voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven dat de interne en fiscale beheersing veel tijd en aandacht kost.

Het verschil kan mogelijk worden verklaard doordat grotere ondernemingen wellicht vaker een complexe fiscale problematiek kennen, waardoor ze meer belang hebben bij beheersing en daar meer tijd en energie in moeten steken.

De antwoorden op de individuele vragen over de tijd en aandacht die gaat naar interne en fiscale beheersing kunnen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal om de fiscale compliancekosten te meten (Cronbach's alpha is 0.82). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt *geen* significant verschil ($F(1,393)=,504$; $P=,478$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat de groepen niet significant verschillen als het gaat om de tijd en aandacht die gaat naar interne en fiscale beheersing. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt echter *wel* een significant verschil ($F(4,323)=3,552$; $P=,007$).

Dat betekent dat pas bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen een significant verschil tussen de groep met en de groep zonder ervaring zichtbaar wordt. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren meer tijd en aandacht die gaat naar interne en fiscale beheersing (hoger schaalgemiddelde: 3,7446), dan ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: 3,6996), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is.

Voor wat betreft de *tijd en aandacht voor de interne en fiscale beheersing* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is het aannemelijk dat het verschil komt *door horizontaal toezicht*. De groep met ervaring geeft vaker aan dat de interne en fiscale beheersing veel tijd en aandacht kost, dan de groep zonder ervaring.

8.3.1.3.3 De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen

De derde schaal voor het toetsingscriterium fiscale compliancekosten bestaat uit vier vragen en gaat over inspanningen die ondernemingen moeten verrichten om aan belastingverplichtingen te voldoen. De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïventariseerd is in hoeverre financieel/fiscaal specialisten menen dat belastingzaken eenvoudig zijn af te handelen, het goed mogelijk is om aan alle belastingverplichtingen te voldoen, het belastingsysteem erg ingewikkeld is en of de onderneming sterk gehinderd wordt door administratieve lasten rondom belastingzaken.

Tabel 70: De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen

	Financieel/fiscaal specialisten	
<i>In hoeverre bent u het eens of oneens met de volgende stellingen?</i>		
<i>Belastingzaken zijn eenvoudig af te handelen (58e/V730_01)</i>		
Helemaal mee eens	7	0,9%
Mee eens	257	33,1%
Neutraal	332	42,8%
Mee oneens	166	21,5%
Helemaal mee oneens	13	1,6%
<i>Het is goed mogelijk om aan alle belastingverplichtingen te voldoen (58f/V730_02)</i>		
Helemaal mee eens	14	1,8%
Mee eens	411	52,5%
Neutraal	248	31,7%
Mee oneens	103	13,2%
Helemaal mee oneens	6	0,8%
<i>Het belastingsysteem is erg ingewikkeld (58g/V730_03 omklappen)</i>		
Helemaal mee eens	25	3,2%
Mee eens	218	28,0%
Neutraal	379	48,7%
Mee oneens	144	18,5%
Helemaal mee oneens	12	1,5%

In hoeverre bent u het eens of oneens met de volgende stellingen?

De onderneming wordt sterk gehinderd door administratieve lasten rondom belastingzaken (58h/V730_04 omklappen)

Helemaal mee eens	23	3,0%
Mee eens	192	24,6%
Neutraal	381	48,9%
Mee oneens	169	21,7%
Helemaal mee oneens	14	1,8%

Cronbach's alpha: .596

Ongeveer eenderde (34,0%) van de respondenten meent dat belastingzaken eenvoudig zijn af te handelen, terwijl iets minder dan een kwart van de respondenten (23,1%) het daarmee (helemaal) oneens is. Ruim de helft van de respondenten (54,3%) geeft aan dat het goed mogelijk is om aan alle belastingverplichtingen te voldoen. Voor 14% is dat niet goed mogelijk. Iets minder dan eenderde van de respondenten (31,2%) geeft aan het belastingsysteem erg ingewikkeld te vinden en ruim een kwart (27,6%) meent dat de onderneming sterk gehinderd wordt door administratieve lasten rondom belastingzaken.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht *geen* significant verschil oplevert.

Door middel van kruistabellen tussen de vier vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die wel voor significante verschillen zorgen.

Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet daalt, ondernemingen vaker aangeven dat het belastingsysteem erg ingewikkeld is; en
- non-profit ondernemingen minder inspanningen ervaren om aan belastingverplichtingen te voldoen, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat kleinere ondernemingen wellicht een minder complexe fiscaliteit kennen, maar ze de fiscale regels waaraan de onderneming zich moet houden juist wel vaker complex vinden.

Dat non-profit ondernemingen minder inspanningen ervaren om aan belastingverplichtingen te voldoen, komt overeen met de bevinding dat profit ondernemingen de administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen vaker erg hoog vinden, dan non-profit ondernemingen (ervaren complexiteit, par. 8.3.1.1.1). Dit zou kunnen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen meer met de Belastingdienst samen werken dan profit ondernemingen (belang van een goede relatie, par. 8.3.1.4.1).

Het verband tussen de vier antwoorden over de inspanningen die ondernemingen moeten verrichten om aan belastingverplichtingen te voldoen is net voldoende om een schaal te vormen om de fiscale compliancekosten te meten (Cronbach's alpha is 0.6). Om de antwoorden samen te nemen moeten de antwoorden op de laatste twee vragen worden 'omgeklapt'; deze stellingen zijn negatief geformuleerd, terwijl de anderen positief geformuleerd zijn.

Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt *geen* significant verschil ($F(1,385)=1,614$; $P=,205$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat de groepen niet significant verschillen als het gaat om de *inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen*. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt echter *wel* een significant verschil ($F(4,220)=2,709$; $P=,031$).

Dat betekent dat pas bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen een significant verschil tussen de twee groepen zichtbaar wordt. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren minder inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen (lager schaalgemiddelde: 2,8995), dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (hoger schaalgemiddelde: 2,9746), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is.

Voor wat betreft de *inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is *aannemelijk* dat het verschil komt *door horizontaal toezicht*. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren minder inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen, dan ondernemingen die niet onderworpen zijn.

8.3.1.4 Een vergelijking van de relatie met de Belastingdienst

Het vierde toetsingscriterium voor de vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht is de relatie met de Belastingdienst. Onder de *relatie met de Belastingdienst* versta ik: de onderlinge verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst.

Kenmerken voor de relatie met de Belastingdienst zijn het contact tussen de onderneming en de Belastingdienst, de tevredenheid over de relatie en de tevredenheid over het functioneren van de Belastingdienst.

Hebben ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht een betere relatie met de Belastingdienst dan ondernemingen die dat niet zijn? Om de relatie met de Belastingdienst te toetsen zijn twee betrouwbare schalen met vragen ontwikkeld. Deze twee schalen komen hierna één voor één aan bod.

8.3.1.4.1 Het belang van een goede relatie

De eerste schaal om de relatie met de Belastingdienst te toetsen, bestaat uit zeven vragen over het belang van een goede relatie tussen de onderneming en de Belastingdienst. De vragen zijn gesteld aan de directieleden van de onderneming.

Geïventariseerd is in hoeverre directieleden menen dat een goede relatie met de Belastingdienst voor de onderneming van groot belang is, of de Belastingdienst en de onderneming zoveel mogelijk proberen samen te werken, of de Belastingdienst veel tijd en aandacht besteed aan de relatie met de onderneming, of de onderneming veel tijd en aandacht besteed aan de relatie met de Belastingdienst, of de Belastingdienst en de onderneming elkaar respecteren, of de omgang tussen de Belastingdienst en de onderneming veel te wensen overlaat en of de relatie tussen de onderneming en de Belastingdienst zich kenmerkt door conflicten.

Tabel 71: Het belang van een goede relatie

		Directieleden
<i>Een goede relatie met de Belastingdienst is voor de onderneming van groot belang (16a/V130_01)</i>		
Helemaal mee eens	265	33,1%
Mee eens	471	58,8%
Neutraal	55	6,9%
Mee oneens	8	1,0%
Helemaal mee oneens	2	0,3%
<i>De Belastingdienst en de onderneming proberen zoveel mogelijk samen te werken (16b/V130_02)</i>		
Helemaal mee eens	133	16,6%
Mee eens	414	51,8%
Neutraal	213	26,7%
Mee oneens	33	4,1%
Helemaal mee oneens	7	0,8%
<i>De Belastingdienst besteedt veel tijd en aandacht aan de relatie met de onderneming (16c/V130_03)</i>		
Helemaal mee eens	25	3,1%
Mee eens	158	20,0%
Neutraal	397	50,3%
Mee oneens	166	21,1%
Helemaal mee oneens	43	5,5%
<i>De onderneming besteedt veel tijd en aandacht aan de relatie met de Belastingdienst (16d/V130_04)</i>		
Helemaal mee eens	44	5,5%
Mee eens	252	31,5%
Neutraal	401	50,2%
Mee oneens	89	11,1%
Helemaal mee oneens	13	1,6%
<i>De Belastingdienst en de onderneming respecteren elkaar (16f/V130_06)</i>		
Helemaal mee eens	117	14,7%
Mee eens	540	68,1%
Neutraal	112	14,1%
Mee oneens	16	2,1%
Helemaal mee oneens	8	1,1%
<i>De omgang tussen de Belastingdienst en de onderneming laat veel te wensen over (16e/V130_05 omklappen)</i>		
Helemaal mee eens	13	1,6%
Mee eens	48	6,0%
Neutraal	169	21,2%
Mee oneens	345	43,3%
Helemaal mee oneens	222	27,8%

		Directieleden
<i>De relatie tussen de onderneming en de Belastingdienst kenmerkt zich door conflicten (16g/V130_07 omklappen)</i>		
Helemaal mee eens	3	0,3%
Mee eens	15	1,9%
Neutraal	63	7,9%
Mee oneens	276	34,6%
Helemaal mee oneens	439	55,2%
<i>Cronbach's alpha</i>		.767

Een zeer ruime meerderheid van de respondenten (91,9%) geeft aan dat een goede relatie met de Belastingdienst van groot belang is. Ongeveer tweederde (68,4%) is het eens met de stelling dat de onderneming en de Belastingdienst zoveel mogelijk proberen samen te werken. Iets meer dan een kwart van de respondenten (26,7%) antwoordt neutraal en slechts een klein percentage (4,9%) is van mening dat partijen niet zoveel mogelijk samenwerken.

Bijna een kwart van de respondenten (23,1%) is het eens met de stelling dat de Belastingdienst veel tijd en aandacht besteedt aan de relatie met de onderneming. Ruim een kwart (26,5%) is het daar (helemaal) mee oneens.

Ruim eenderde (37,0%) antwoordt bevestigend op de stelling dat de onderneming veel tijd en aandacht besteedt aan de relatie met de Belastingdienst. Ruim tien procent (12,7%) antwoordt daar ontkennend op.

Een ruime meerderheid van de directieleden geeft aan dat sprake is van wederzijds respect tussen de Belastingdienst en de onderneming (82,8%), dat de onderlinge omgang niet veel te wensen overlaat (71,1%) en dat de relatie zich niet kenmerkt door conflicten (89,8%).

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, *meer belang* hechten aan een goede relatie met de Belastingdienst, dan ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.¹¹⁷⁰ Dit verschil valt mogelijk te verklaren door de beoogde verbetering van de relatie onder horizontaal toezicht.

Door middel van kruistabellen tussen de zeven vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven zoveel mogelijk met de Belastingdienst samen te werken en dat de Belastingdienst en de onderneming elkaar respecteren;
- non-profit ondernemingen vaker aangeven zoveel mogelijk met de Belastingdienst samen te werken, dat de Belastingdienst en de onderneming elkaar respecteren en de relatie zich minder kenmerkt door conflicten, dan profit ondernemingen; en
- profit ondernemingen vaker aangeven dat de Belastingdienst veel tijd en aandacht besteedt aan de relatie met de onderneming en de onderneming aan de relatie met de Belastingdienst, dan non-profit ondernemingen.

¹¹⁷⁰ Nadere analyse leert tevens dat ondernemingen die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten, vaker aangeven dat de Belastingdienst veel tijd en aandacht besteedt aan de relatie met de onderneming en dat de omgang tussen de Belastingdienst en de onderneming niet veel te wensen overlaat, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat grotere ondernemingen vaker contact hebben met de Belastingdienst, dan kleinere ondernemingen.

Ook kunnen de verschillen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen de fiscale regels vaker complex vinden en wellicht meer belang hechten aan een goede relatie met de Belastingdienst, dan profit ondernemingen.

De verschillen kunnen ook worden verklaard doordat de fiscale behandeling naar de ervaring van profit ondernemingen meer tijd en aandacht vraagt, dan de behandeling van non-profit ondernemingen.

De zeven individuele antwoorden over *het belang van een goede relatie* kunnen worden samengenomen tot een betrouwbare schaal om de relatie met de Belastingdienst te meten (Cronbach's alpha is 0.77). De antwoorden op de laatste twee stellingen zijn negatief geformuleerd en worden daarom eerst 'omgeklapt'.

Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een *significant verschil* ($F(1,392)=19,741$; $P=,000$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om *het belang van een goede relatie* met de Belastingdienst. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen hechten meer belang aan een goede relatie met de Belastingdienst (hoger schaalgemiddelde: 4,0538), dan ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: 3,8270), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een *significant verschil* ($F(4,323)=2,887$; $P=,023$).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil tussen de twee groepen aanwezig blijft.

Voor wat betreft *het belang van een goede relatie* bestaat er een verschil tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring en is *aannemelijk* dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De groep met ervaring hecht meer belang aan een goede relatie, dan de groep zonder ervaring.

8.3.1.4.2 De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst

De tweede schaal om de relatie met de Belastingdienst te toetsen, bestaat uit negen vragen en gaat over de tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst. De vragen zijn gesteld aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïnterviewd is in hoeverre financieel/fiscaal specialisten tevreden zijn over de relatie met de Belastingdienst als het gaat om vriendelijkheid, deskundigheid, snelheid van handelen, telefonische bereikbaarheid, de frequentie van het contact, openheid/transparantie, het nemen van initiatief, het nakomen van afspraken en het hebben van begrip voor de onderneming.

Tabel 72: De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst

Financieel/fiscaal specialisten		
[Alleen indien men een vast contactpersoon heeft of de klantcoördinator kent] In hoeverre bent u tevreden of ontevreden over de contacten met de contactpersoon of klantcoördinator als het gaat om ...		
Vriendelijkheid (49a/V580_01)		
Zeer tevreden	113	22,2%
Tevreden	357	69,8%
Neutraal	37	7,3%
Ontevreden	3	0,6%
Zeer ontevreden	1	0,1%
Deskundigheid (49b/V580_02)		
Zeer tevreden	74	14,4%
Tevreden	352	68,9%
Neutraal	72	14,1%
Ontevreden	11	2,2%
Zeer ontevreden	2	0,4%
Snelheid van handelen (49c/V580_03)		
Zeer tevreden	77	15,1%
Tevreden	259	50,8%
Neutraal	134	26,3%
Ontevreden	32	6,3%
Zeer ontevreden	7	1,4%
Telefonische bereikbaarheid (49d/V580_04)		
Zeer tevreden	36	7,0%
Tevreden	276	54,0%
Neutraal	160	31,4%
Ontevreden	34	6,7%
Zeer ontevreden	5	1,0%
De frequentie van het contact (49e/V580_05)		
Zeer tevreden	16	3,2%
Tevreden	278	54,4%
Neutraal	201	39,3%
Ontevreden	14	2,7%
Zeer ontevreden	2	0,5%

Financieel/fiscaal specialisten

[Alleen indien men een vast contactpersoon heeft of de klantcoördinator kent] *In hoeverre bent u tevreden of ontevreden over de contacten met de contactpersoon of klantcoördinator als het gaat om ...*

Openheid/transparantie (49f/V580_06)

Zeer tevreden	51	10,0%
Tevreden	328	64,2%
Neutraal	121	23,7%
Ontevreden	9	1,8%
Zeer ontevreden	2	0,3%

Het nemen van initiatief (49g/V580_07)

Zeer tevreden	27	5,2%
Tevreden	242	47,5%
Neutraal	198	39,0%
Ontevreden	36	7,1%
Zeer ontevreden	6	1,2%

Het nakomen van afspraken (49h/V580_08)

Zeer tevreden	82	16,1%
Tevreden	333	65,1%
Neutraal	78	15,3%
Ontevreden	18	3,5%
Zeer ontevreden	0	0,0%

Begrip voor de situatie van uw onderneming (49i/V580_09)

Zeer tevreden	73	14,3%
Tevreden	301	58,8%
Neutraal	112	22,0%
Ontevreden	19	3,7%
Zeer ontevreden	6	1,2%

Cronbach's alpha:

.894

Meer dan de helft van de respondenten geeft aan (zeer) tevreden te zijn over de relatie met de Belastingdienst. Het meest tevreden zijn de respondenten over de vriendelijkheid van de contactpersoon of klantcoördinator bij de Belastingdienst (92%). Daarna volgen de deskundigheid (83,3%), het nakomen van afspraken (81,2%), de openheid/transparantie (74,2%), het begrip voor de situatie van de onderneming (73,1%), de snelheid van handelen (65,9%), de telefonische bereikbaarheid (61,0%), de frequentie van het contact (57,6%) en het nemen van initiatief (52,7%). Slechts een klein percentage van de respondenten is uitgesproken ontevreden.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, *meer tevreden* zijn over de relatie met de Belastingdienst, dan ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.¹¹⁷¹

¹¹⁷¹ Nadere analyse leert ook dat ondernemingen die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten, vaker aangeven tevreden te zijn over de snelheid van handelen, de openheid/transparantie, het nakomen van afspraken en het begrip voor de situatie van de onderneming, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

Het verschil valt mogelijk te verklaren door de beoogde verbetering van de relatie onder horizontaal toezicht. Het verschil komt tevens overeen met de resultaten uit het non-respons onderzoek; ondernemingen met ervaring met horizontaal toezicht zijn positiever over het functioneren van de Belastingdienst dan ondernemingen zonder ervaring (par. 2.2.3).

Door middel van kruistabellen tussen de negen vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven tevreden te zijn over de relatie met de Belastingdienst.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat grote ondernemingen meer met de Belastingdienst samenwerken, vaker vinden dat ze voldoende zekerheid krijgen en de belastingheffing als rechtvaardiger ervaren, dan kleinere ondernemingen.

De antwoorden op de negen vragen over de tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst kunnen worden samengenomen tot één schaal om de relatie met de Belastingdienst te meten (Cronbach's alpha is 0.90). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt een *significant verschil* ($F(1,336)=13,428$; $P=,000$) tussen de groep die onderworpen is aan horizontaal toezicht en de groep die dat niet is.

Dat betekent dat tussen de twee groepen een significant verschil bestaat als het gaat om de tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zijn meer tevreden over de relatie met de Belastingdienst (hoger schaalgemiddelde: 3,9399), dan ondernemingen die niet onderworpen zijn (lager schaalgemiddelde: 3,7393), terwijl de lage P-waarde aangeeft dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een *significant verschil* ($F(4,224)=2,418$; $P=,050$).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil tussen de twee groepen aanwezig blijft.

Voor wat betreft *de tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst* bestaat er een *verschil* tussen de groep *met* en de groep *zonder* ervaring met horizontaal toezicht en is het aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De groep met ervaring is meer tevreden over de relatie met de Belastingdienst, dan de groep zonder ervaring.

8.3.1.5 Gecomprimeerd overzicht van de vergelijkingsresultaten

In de voorgaande vier paragrafen heb ik horizontaal toezicht vergeleken met traditioneel belastingtoezicht op basis van de toetsingscriteria: fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst.

Op basis van variantieanalyses heb ik op schaalbasis beoordeeld of er significante verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en op basis van covariantieanalyses of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

In deze paragraaf geef ik een gecomprimeerd overzicht van de resultaten van zowel de variantie- als de covariantieanalyses en beschrijf ik wat de resultaten betekenen.

Omdat de antwoorden op de schaalvragen niet allemaal 'op-' of 'aflopen' - sommige lopen van negatief naar positief en andere van positief naar negatief - heb ik de schalen in het gecompriëerde resultatenoverzicht allemaal gelijk - dat wil zeggen 'op' - laten lopen.

Of een schaal op- of afloopt, hangt af van de vraagstelling. Is de vraagstelling bijvoorbeeld: de onderneming heeft de interne beheersing goed op orde, en de antwoordmogelijkheden lopen van: (helemaal) mee eens naar (helemaal) mee oneens, dan loopt de schaal van positief naar negatief, van op naar af.

Is de vraagstelling: de interne beheersing van de onderneming kost veel tijd en aandacht, en lopen de antwoordmogelijkheden wederom van: (helemaal) mee eens naar (helemaal) mee oneens, dan loopt de schaal van negatief naar positief, van af naar op.

5-punts Likertschalen die van positief naar negatief lopen, kan een onderzoeker van negatief naar positief laten lopen door 6 min de gemiddelden te nemen. Dat wordt 'omklappen' genoemd.

In **bijlage G** heb ik een overzicht opgenomen van de gemiddelden *voor* en *na* omklappen. De spreiding (standaarddeviatie) blijft bij omklappen gelijk.

Dat de schalen oplopen betekent dat een hoger schaalgemiddelde een hogere score representeert voor wat betreft het te toetsen criterium: een hoger schaalgemiddelde voor fiscale compliance betekent bijvoorbeeld een betere fiscale compliance, een hoger schaalgemiddelde voor fiscale zekerheid betekent meer fiscale zekerheid en een hoger gemiddelde voor de relatie met de Belastingdienst betekent een betere relatie met de Belastingdienst.

Hoewel ik toets of horizontaal toezicht in vergelijking tot traditioneel belastingtoezicht leidt tot een *verbetering* van de fiscale compliance, de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst en tot een *vermindering* van de fiscale compliancekosten, heb ik de schaal voor de fiscale compliancekosten omwille van de eenduidigheid van het overzicht - net als voor de andere toetsingscriteria - laten oplopen; een hoger schaalgemiddelde voor de fiscale compliancekosten betekent meer fiscale compliancekosten.

Om te oordelen of de fiscale compliancekosten onder horizontaal toezicht verminderen, is het dus van belang om vast te stellen of het gemiddelde onder horizontaal toezicht *lager* ligt dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Hieronder volgt een gecompriëerd overzicht (*Tabel 73*) en in de volgende paragraaf een beschrijving van de vergelijkingsresultaten.

In de covariantieanalyses is gecorrigeerd voor de invloed van de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

De F-waarde geeft aan of er een verschil bestaat tussen de schaalgemiddelden van de twee groepen. Een F-waarde van ,000 impliceert dat er geen verschil is. Een (relatief) hoge F-waarde bevestigt de aanwezigheid van een verschil.

De P-waarde geeft aan of een geconstateerd verschil significant is. Een geconstateerd verschil is significant als de P-waarde kleiner of gelijk is aan ,050.

Tabel 73: Gecomprimeerd overzicht (co)variantieanalyses vergelijkingsresultaten

Vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht	HT		NHT		F- waarde variantie analyse	P- waarde varian- tie analyse	F- waarde cova- riantie analyse	P- waarde cova- riantie analyse
	Schaal- gemid- delde	Sprei- ding	Schaal- gemid- delde	Sprei- ding				
Schalen per toetsingscriterium (lopend van negatief naar positief)								
Fiscale compliance (een hoger gemiddelde betekent een betere compliance)								
De ervaren complexiteit van de regelgeving (27/V2401)	2,4394	,73302	2,4405	,68256	F(1,393) = ,000	,987	F(4,323) = 1,444	,219
Het belang van fiscale regelnaleving voor directieleden (27/V2401)	4,1216	,63964	4,0861	,57661	F(1,392) = ,335	,563	F(4,323) = ,767	,547
Het belang van fiscale regelnaleving voor financieel/fiscaal specialisten (85/V9701)	4,1338	,65516	4,1210	,56808	F(1,386) = ,042	,838	F(4,220) = 1,343	,255
De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving (85/V9701)	4,1861	,48104	3,9743	,39781	F(1,386) =22,391	,000	F(4,220) = 2,258	,064
Persoonlijke normen (85/V9701)	4,4167	,50443	4,3855	,56062	F(1,385) = ,316	,574	F(4,220) = 1,817	,127
Sociale normen (85/V9701)	4,2495	,63041	4,0499	,66432	F(1,357) =8,113	,005	F(4,220) = 3,619	,007
Rechtvaardigheids- gevoelens voor directieleden (27/V2401)	3,4249	,71184	3,3685	,69497	F(1,390) = ,623	,430	F(4,323) = 3,993	,004
Rechtvaardigheids- gevoelens voor financieel/fiscaal specialisten (85/V9701)	3,0239	,60820	2,9430	,65904	F(1,368) =1,440	,231	F(4,220) = 4,229	,003
Fiscale zekerheid (een hoger gemiddelde betekent meer zekerheid)								
Het belang van fiscale zekerheid (27/V2401)	4,0966	,52367	4,0800	,51398	F(1,392) = ,100	,752	F(4,323) = 2,045	,088
Het gevoel van fiscale zekerheid (85/V9701)	4,1132	,53754	3,9137	,50882	F(1,385) =13,751	,000	F(4,220) = 3,329	,011
De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen (85/V9701)	3,6051	,65251	3,4482	,60826	F(1,383) =5,826	,016	F(4,220) = ,615	,652

Vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht		HT		NHT				
Schalen per toetsingscriterium (lopend van negatief naar positief)	Schaalgemiddelde	Spreiding	Schaalgemiddelde	Spreiding	F-waarde variantie analyse	P-waarde variantie analyse	F-waarde covariantie analyse	P-waarde covariantie analyse
Fiscale compliancekosten (een hoger gemiddelde betekent meer kosten)								
Het op orde hebben van de interne en fiscale beheersing (27/V2401)	4,1459	,52720	3,9604	,47128	F(1,392) =13,570	,000	F(4,323) = 6,993	,000
De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing (27/V2401)	3,7446	,66946	3,6996	,58817	F(1,393) =,504	,478	F(4,323) = 3,552	,007
De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen (85/V9701)	2,8995	,54082	2,9746	,59225	F(1,385) =1,614	,205	F(4,220) = 2,709	,031
Relatie met de Belastingdienst (een hoger gemiddelde betekent een betere relatie)								
Het belang van een goede relatie (27/V2401)	4,0538	,51165	3,8270	,49589	F(1,392) =19,741	,000	F(4,323) = 2,887	,023
De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst (85/V9701)	3,9399	,52219	3,7393	,47934	F(1,336) =13,428	,000	F(4,220) = 2,418	,050

8.3.1.6 Een beschrijving van de vergelijkingsresultaten

In deze paragraaf beschrijf ik de vergelijkingsresultaten van de schaalanalyses. De resultaten van schaalanalyses worden in de statistiek sterker gewaardeerd, dan de uitkomsten van de individuele analyses (zie par. 2.2.5, *Analysemethode*, onder: *frequentietabellen*, *kruisverbanden*, *variantie- en covariantieanalyses*). Waar de resultaten van de vergelijking op basis van de individuele antwoorden van aanvullende betekenis kunnen zijn als controlemiddel voor de resultaten uit de schaalanalyses, maak ik een opmerking.

Uit de *variantieanalyses* volgen significante verschillen tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn. Die significante verschillen zijn als volgt:

- Onderworpen ondernemingen laten een grotere verantwoordelijkheid voor fiscale regelgeving zien, dan niet onderworpen ondernemingen.
- Onderworpen ondernemingen laten sterkere sociale normen zien, dan niet onderworpen ondernemingen.
- Onderworpen ondernemingen voelen zich vaker zeker over hun belastingpositie, dan niet onderworpen ondernemingen.
- Onderworpen ondernemingen zijn meer tevreden over de snelheid waarmee zekerheid wordt verkregen, dan niet onderworpen ondernemingen.

- Onderworpen ondernemingen geven vaker aan de interne en fiscale beheersing op orde te hebben, dan niet onderworpen ondernemingen.
- Onderworpen ondernemingen hechten meer belang aan een goede relatie met de Belastingdienst, dan niet onderworpen ondernemingen.
- Onderworpen ondernemingen zijn meer tevreden over de relatie met de Belastingdienst, dan niet onderworpen ondernemingen.

De vervolgvraag rijst of aannemelijk is dat die verschillen *door horizontaal toezicht* komen of dat er op de achtergrond *andere kenmerken* een rol spelen die de verschillen verklaren. Uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit onderneming helpt om aannemelijk te maken dat de geconstateerde verschillen door horizontaal toezicht komen (of juist niet).

Hieronder volgt een nadere beschrijving van de schalen waarop in de variantieanalyse geen of juist wel significante verschillen gevonden zijn, of die verschillen na uitsluiting van de achtergrondkenmerken in de covariantieanalyse overeind blijven en of er significante verschillen zijn die pas bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken zichtbaar worden.

Vier schalen zonder significante verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht

Bij vier schalen worden *noch* op basis van de variantieanalyse, *noch* op basis van de covariantieanalyse (door controle op de achtergrondkenmerken), significante verschillen gevonden tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en ondernemingen die dat niet zijn. Het betreft de schalen:

- de ervaren complexiteit van de regelgeving;
- het belang van fiscale regelnaleving;
- de invloed van persoonlijke normen; en
- het belang van fiscale zekerheid.

Dat betekent dat op deze schalen de ervaringen van de ondernemingen die aan horizontaal toezicht onderworpen zijn *niet significant verschillen* van de ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn. Zie onderstaande tabel.

Tabel 74: Schalen zonder significante verschillen

De ervaren complexiteit van de regelgeving	Fiscale compliance
Het belang van fiscale regelnaleving	Fiscale compliance
De invloed van persoonlijke normen	Fiscale compliance
Het belang van fiscale zekerheid	Fiscale zekerheid

De vier schalen laten wel op *andere achtergrondkenmerken* van de ondernemingen significante verschillen zien. Uit de kruistabellen met de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen volgt significant dat:

- kleinere en non-profit ondernemingen fiscale regels vaker complex vinden, dan grotere en profit ondernemingen;
- grotere en non-profit ondernemingen vaker meer belang hechten aan fiscale regelnaleving, dan kleinere en profit ondernemingen;
- grotere en non-profit ondernemingen een sterkere persoonlijke norm hebben (fiscale regelovertreding minder toelaatbaar vinden) dan kleinere en profit ondernemingen; en
- grotere en non-profit ondernemingen meer belang hechten aan fiscale zekerheid, dan kleinere en profit ondernemingen.

Twee schalen met significante verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht door andere achtergrondkenmerken

Bij twee schalen volgen uit de variantieanalyses *significante verschillen* tussen ondernemingen die wel en ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn, terwijl deze verschillen bij *uitsluiting van de invloed* van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen *wegvallen*. Het betreft de schalen:

- de verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving; en
- de snelheid waarmee zekerheid wordt verkregen.

Op deze schalen geconstateerde significante verschillen tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en ondernemingen die dat niet zijn, komen *door andere achtergrondkenmerken* dan het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht. De geconstateerde verschillen tussen de onderworpen en niet onderworpen ondernemingen komen *niet door horizontaal toezicht*. Zie onderstaande tabel.

Tabel 75: Schalen met significante verschillen door andere achtergrondkenmerken

De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving	Fiscale compliance
De snelheid waarmee zekerheid wordt verkregen	Fiscale zekerheid

De in de variantieanalyse geconstateerde significante verschillen tussen al dan niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen kunnen worden verklaard door significante verschillen op *andere achtergrondkenmerken* van de ondernemingen. Uit de kruistabellen met achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen volgt significant dat:

- grotere ondernemingen zich verantwoordelijker voelen voor fiscale regelnaleving, dan kleinere ondernemingen; en
- grotere en non-profit ondernemingen meer tevreden zijn over de snelheid waarmee zekerheid wordt verkregen, dan kleinere en profit ondernemingen.

Drie schalen met significante verschillen door horizontaal toezicht (na uitsluiting achtergrondkenmerken)

Bij drie schalen volgen uit de variantieanalyses *geen* significante verschillen tussen ondernemingen die wel en ondernemingen die niet aan horizontaal toezicht onderworpen zijn, terwijl na *uitsluiting* van de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen *wel significante verschillen* naar voren komen. Het betreft de schalen:

- rechtvaardigheidsgevoelens;
- de tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing; en
- de inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen.

De significante verschillen tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn, hangen samen met het al dan niet onderworpen zijn; aannemelijk is dat de geconstateerde verschillen *door horizontaal toezicht* komen. Zie onderstaande tabel.

Tabel 76: Schalen met significante verschillen na uitsluiting achtergrondkenmerken

Rechtvaardigheidsgevoelens	Fiscale compliance
De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing	Fiscale compliancekosten
De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen	Fiscale compliancekosten

Vijf schalen met significante verschillen door horizontaal toezicht

Bij de meeste schalen (vijf) volgen zowel uit de variantieanalyse als uit de covariantieanalyse significante verschillen tussen ondernemingen die wel en ondernemingen die niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht. Het betreft de schalen:

- sociale normen;
- het gevoel van fiscale zekerheid;

- het op orde hebben van de interne en fiscale beheersing;
- het belang van een goede relatie met de Belastingdienst; en
- de tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst.

De significante verschillen uit de variantieanalyse blijft *zelfs* na uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen overeind, zodat aannemelijk is dat de geconstateerde verschillen *door horizontaal toezicht* komen. Zie onderstaande tabel.

Tabel 77: Schalen met significante verschillen door horizontaal toezicht

Sociale normen	Fiscale compliance
Het gevoel van fiscale zekerheid	Fiscale zekerheid
Het op orde hebben van de interne en fiscale beheersing	Fiscale compliancekosten
Het belang van een goede relatie met de Belastingdienst	Relatie met de Belastingdienst
De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst	Relatie met de Belastingdienst

8.3.1.7 Samenvattende vergelijkingsresultaten

In totaal zijn er dus acht schalen met significante verschillen tussen ondernemingen die wel en ondernemingen die niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht, waarvan aannemelijk is dat ze *door horizontaal toezicht* komen. Hierna volgt een overzicht van de kenmerken waarop significante verschillen tussen de twee groepen bestaan.

Tabel 78: Overzicht significante verschillen al dan niet onderworpen ondernemingen

Toetsingscriteria	Aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen:	Aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen:
Fiscale compliance	- Laten sterkere sociale normen en een groter gevoel van rechtvaardigheid zien.	- Laten minder sterke sociale normen en een minder gevoel van rechtvaardigheid zien.
Fiscale zekerheid	- Voelen zich vaker zeker over de belastingpositie.	- Voelen zich minder vaak zeker over de belastingpositie.
Fiscale compliancekosten	- Geven vaker aan de interne en fiscale beheersing op orde te hebben. - Besteden meer tijd en aandacht aan interne en fiscale beheersing. - Ervaren meer inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen.	- Geven minder vaak aan de interne en fiscale beheersing op orde te hebben. - Besteden minder tijd en aandacht aan interne en fiscale beheersing. - Ervaren minder inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen.
Relatie met de Belastingdienst	- Hechten meer belang aan een goede relatie met de Belastingdienst en zijn daar ook meer tevreden over.	- Hechten minder belang aan een goede relatie met de Belastingdienst en zijn daar ook minder tevreden over.

Uit de kruistabellen tussen de individuele antwoorden op de schaalvragen en de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen volgen bovendien aanvullende significante verschillen tussen grotere ten opzichte van kleinere ondernemingen en tussen profit ten opzichte van non-profit ondernemingen:

- Grotere ondernemingen voelen zich verantwoordelijker voor fiscale regelgeving, hebben meer behoefte aan zekerheid, hebben meer belang bij het op orde hebben van de interne en

fiscale beheersing, werken vaker samen met de Belastingdienst en zijn daar ook meer tevreden over, dan kleinere ondernemingen.

- Kleinere ondernemingen vinden daarentegen het belastingproces moeilijker en duurder, maar voelen zich daar wel vaker zeker over, dan grotere ondernemingen.
- Profit ondernemingen vinden het belastingproces duurder en tijdrovender, maar voelen zich wel vaker zeker, dan non-profit ondernemingen.
- Non-profit ondernemingen daarentegen vinden het belastingproces moeilijker, voelen zich wel verantwoordelijker, hebben ook meer behoefte aan zekerheid en werken vaker met de Belastingdienst samen, dan profit ondernemingen.

Hieronder volgt een overzicht.

Tabel 79: Significante verschillen tussen grotere/kleinere en profit/non-profit ondernemingen

Toetsingscriteria	Grotere ondernemingen	Kleinere ondernemingen	Profit ondernemingen	Non-profit ondernemingen
Fiscale compliance	<ul style="list-style-type: none"> - vinden administratieve lasten om belastingverplichtingen na te komen vaker lager. - Hechten meer waarde aan regelnaleving. - Voelen zich meer verantwoordelijk. - Vinden fiscale regelovertreding minder toelaatbaar. - Klanten zouden niet-naleving vaker sterk afkeuren. - Vinden belastingheffing vaker rechtvaardig. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden administratieve lasten om belastingverplichtingen na te komen vaker hoger. - Overtreden vaker doelbewust een regel. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden administratieve lasten om belastingverplichtingen na te komen vaker hoger. - Vinden vaker dat ze de interne en fiscale beheersing op niveau hebben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden administratieve lasten om belastingverplichtingen na te komen vaker lager. - Vinden de regels vaker complexer. - Hechten meer waarde aan regelnaleving. - Vinden fiscale regelovertreding minder toelaatbaar. - Vinden belastingheffing vaker rechtvaardig.
Fiscale zekerheid	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden vaker dat ze voldoende zekerheid krijgen van de Belastingdienst. - Zijn meer tevreden over de snelheid van handelen van de Belastingdienst. 	<ul style="list-style-type: none"> - Voelen zich vaker zeker over de aangifte. - Weten vaker waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. 	<ul style="list-style-type: none"> - Weten vaker waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. 	<ul style="list-style-type: none"> - Willen vaker vooraf weten waar ze fiscaal gezien aan toe zijn. - Zijn meer tevreden over de snelheid van handelen van de Belastingdienst.
Fiscale compliancekosten	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden vaker dat ze de interne beheersing op orde hebben. - Vinden vaker dat interne en fiscale beheersing meer tijd en aandacht kost 	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden het belastingsysteem vaker ingewikkeld. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden vaker dat ze de interne beheersing op orde hebben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ervaren minder inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen.
Relatie Belastingdienst	<ul style="list-style-type: none"> - Werken meer met de Belastingdienst samen. - Zijn vaker tevreden over de relatie. 	<ul style="list-style-type: none"> - Werken minder met de Belastingdienst samen. - Zijn minder vaak tevreden over de relatie. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vinden vaker dat de relatie meer tijd en aandacht kost. - Nemen vaker initiatief. 	<ul style="list-style-type: none"> - Werken meer met de Belastingdienst samen.

Aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zijn positiever over hun fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst:

De schalen voor fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst zijn van negatief naar positief geformuleerd (par. 8.3.1.5), zodat een hoger gemiddelde een hogere score impliceert en daarmee een hogere aannemelijkheid.

Op een schaal van 1 (zeer negatief) tot en met 5 (zeer positief) liggen *alle gemiddelden* van alle schalen *boven* de tweeënehalf (zie de kolommen *Schaalgemiddelde* onder HT en NHT in *Tabel 73*). Dit rechtvaardigt de conclusie dat de ervaringen van *alle* ondernemingen - dus zowel de aan traditioneel als aan horizontaal belastingtoezicht onderworpen ondernemingen - met de getoetste criteria *positief* zijn, maar dat de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *nog positiever* zijn, dan de niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen.

Voor wat betreft de toetsingscriteria: fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst is *aannemelijk* dat horizontaal toezicht ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht tot een *verbetering* leidt.

Geen zuivere vergelijking voor de fiscale compliancekosten:

Voor wat betreft de fiscale compliancekosten kan geen zuivere vergelijking worden gemaakt tussen de kosten onder horizontaal toezicht en de kosten onder traditioneel belastingtoezicht.

Allereerst is er onder horizontaal toezicht een stukje overheveling van toezichtlasten van de Belastingdienst naar de ondernemingen (publiekrechtelijke toezichtlasten worden deels privaatrechtelijke nalevingskosten).

Daarnaast zijn er onder horizontaal toezicht nalevingskosten die er 'aan de voorkant' bijkomen (zoals de investering in interne en fiscale beheersing) en die er 'aan de achterkant' afgaan (zoals de kosten voor een boekenonderzoek en eventuele procedures).

De kosten voor het op orde brengen en houden van de interne en fiscale beheersing liggen onder horizontaal toezicht gemiddeld hoger dan onder traditioneel belastingtoezicht (schaalgemiddelde van 4,1459 ten opzichte van 3,9604). Hetzelfde geldt voor de tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing (een schaalgemiddelde van 3,7446 ten opzichte van 3,6996). Voor de inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen, geldt het omgekeerde: de kosten onder traditioneel belastingtoezicht liggen gemiddeld hoger dan onder horizontaal toezicht (schaalgemiddelde van 2,9746 ten opzichte van 2,8995). Deze overgeheveldde toezichtlasten en veranderde nalevingskosten verschillen echter zodanig van aard dat ze niet zuiver te vergelijken zijn.

De eerste toets maakt aannemelijk dat de kosten voor interne en fiscale beheersing onder horizontaal toezicht toenemen en de kosten voor reguliere belastingverplichtingen afnemen. De toets meet echter niet zozeer een vermeerdering of vermindering van de fiscale compliancekosten, als wel een *verschuiving* van die kosten: van kosten voor reguliere inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen naar kosten voor het op orde brengen en houden van de interne en fiscale beheersing.

Deze verschuiving valt te verklaren doordat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen meer kosten maken voorafgaand aan het proces van aangifte-indiening (voor het op orde brengen en houden van de interne en fiscale beheersing) en de niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen juist meer tijdens het proces van aangifte-indiening en daarna (voor reguliere inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen).

De hoge schaalgemiddeldes (die meer kosten impliceren) duiden erop, dat de ondernemingen - zowel onder horizontaal als onder traditioneel belastingtoezicht - *niet zo tevreden zijn* over de *hoogte van de kosten*. Uit de toets kan echter niet worden opgemaakt of de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen meer of minder tevreden zijn over die kosten, dan de aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen.

De eerste toets blijkt niet geschikt om een vermindering of vermeerdering van de fiscale compliancekosten te meten, maar wel om een verschuiving van die kosten te meten. Met een verschuiving van de fiscale compliancekosten is echter niet aannemelijk of deze ook verminderen of niet. Daarvoor is het nodig de respondenten daar *expliciet naar te vragen*: leidt horizontaal toezicht tot een vermindering van de fiscale compliancekosten? Dat doe ik in de tweede toets (par. 8.3.2).

De resultaten van de eerste toets laten zien dat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht een *verbetering* ervaren voor wat betreft hun fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst. Dat volgt uit de significante verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht waarvan aannemelijk is dat ze *door horizontaal toezicht* komen (Tabel 76 en 77, par. 8.3.1.6).

Door het niet zuiver kunnen vergelijken van de fiscale compliancekosten, kan over een eventuele vermindering daarvan op basis van deze toets geen uitspraken worden gedaan.

8.3.2 Een vergelijking van het effect van horizontaal toezicht

In paragraaf 8.3.1 heb ik de eerste toets om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te meten beschreven. Daarbij heb ik horizontaal toezicht vergeleken met traditioneel belastingtoezicht op basis van de toetsingscriteria: fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst. Ten aanzien van de fiscale compliance, de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst laten de uitkomsten een verbetering zien ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht. Voor de fiscale compliancekosten vooralsnog slechts een verschuiving.

In deze paragraaf beschrijf ik de tweede toets om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te meten. Bij deze toets maak ik een vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht op basis van het *effect* van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria. Bij de tweede toets worden vragen gesteld over kenmerken van horizontaal toezicht, waarbij het begrip horizontaal toezicht *expliciet* wordt genoemd. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen kunnen deze vragen beantwoorden op basis van hun ervaringen en de niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen op basis van hun verwachtingen. Expliciete benoeming van het begrip horizontaal toezicht draagt bij aan de aannemelijkheid dat het door de respondenten *ervaren effect* ook *door horizontaal toezicht* komt. Dat maakt de uitkomsten *sterker* dan die van de eerste toets.

Ik behandel de vier toetsingscriteria eerst afzonderlijk en kom daarna met een gecompliceerd overzicht van het gezamenlijke resultaat (par. 8.3.2.5). Net als bij de eerste toets bespreek ik telkens eerst de uitkomsten van de analyse van de individuele antwoorden en daarna van de schaalanalyses. De analyse van de individuele antwoorden kan dienen als controlemiddel voor de resultaten uit de schaalanalyses. Voor een nadere toelichting verwijs ik naar paragraaf 2.2.5 over de *Analysemethode*. De empirisch ervaren lezer zou wederom de behandeling van de afzonderlijke schalen over kunnen slaan en rechtstreeks naar de resultaten van de schaalanalyses in het gecompliceerde overzicht kunnen gaan (par. 8.3.2.5). Paragraaf 8.3.2.6 geeft een beschrijving van de effectresultaten en paragraaf 8.3.2.7 een samenvatting.

8.3.2.1 Leidt horizontaal toezicht tot een betere fiscale compliance?

Het eerste toetsingscriterium waarop ik het effect van horizontaal toezicht beoordeel is de fiscale compliance. Onder *fiscale compliance* versta ik: de bereidheid van belastingplichtigen om aan belastingverplichtingen te voldoen. Vinden de onderzochte ondernemingen dat horizontaal toezicht leidt tot een grotere bereidheid om aan belastingverplichtingen te voldoen?

Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliance is beoordeeld aan de hand van één schaal, bestaande uit vier vragen. De vragen zijn zowel gesteld aan de directieleden als aan de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïntervieweerd is in hoeverre directieleden en financieel/fiscaal specialisten vinden dat horizontaal toezicht veel voordelen heeft voor de Belastingdienst, of horizontaal toezicht veel voordelen heeft voor de onderneming, of horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving van fiscale wet- en regelgeving en of horizontaal toezicht leidt tot een betere kwaliteit van interne beheersing (waar de fiscale beheersing onderdeel van uitmaakt).

Tabel 80: Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliance

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Horizontaal toezicht heeft veel voordelen voor de Belastingdienst (35a/V2410_01 en 93a/V9707_01)</i>				
Helemaal mee eens	117	15,6%	108	14,4%
Mee eens	515	69,0%	529	71,0%
Neutraal	111	14,9%	103	13,8%
Mee oneens	3	0,4%	4	0,5%
Helemaal mee oneens	0	0,0%	1	0,2%
<i>Horizontaal toezicht heeft veel voordelen voor de onderneming (35b/2410_02 en 93b/V9707_02)</i>				
Helemaal mee eens	67	8,9%	61	8,2%
Mee eens	442	59,0%	400	53,9%
Neutraal	199	26,6%	237	31,9%
Mee oneens	34	4,5%	38	5,1%
Helemaal mee oneens	8	1,0%	7	0,9%
<i>Horizontaal toezicht leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving (35k/V2415_14 en 93k/V9707_14)</i>				
Helemaal mee eens	23	3,1%	21	2,9%
Mee eens	274	37,2%	306	41,7%
Neutraal	341	46,3%	312	42,6%
Mee oneens	83	11,3%	78	10,6%
Helemaal mee oneens	15	2,1%	16	2,2%
<i>De kwaliteit van de interne beheersing neemt toe door horizontaal toezicht (35o/V2415_18 en 93o/V9707_18)</i>				
Helemaal mee eens	21	2,8%	27	3,7%
Mee eens	310	42,2%	315	43,1%
Neutraal	322	43,9%	293	40,1%
Mee oneens	71	9,7%	82	11,2%
Helemaal mee oneens	11	1,5%	13	1,8%
<i>Cronbach's alpha (gezamenlijk .761)</i>		<i>.610</i>		<i>.631</i>

Een ruime meerderheid van de respondenten geeft aan veel voordelen te zien voor de Belastingdienst (ca. 85%) en – in mindere mate – ook voor de onderneming (ca. 65%). Van horizontaal toezicht verwachten respondenten vooral dat de kwaliteit van interne beheersing toeneemt (ca. 45,9%) en fiscale wet- en regelgeving beter wordt nageleefd (ca. 42,5%). Nadere analyse leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, meer overtuigd zijn dat horizontaal toezicht veel voordelen heeft voor de onderneming en leidt tot een betere fiscale regelgeving, dan ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt. Dit verschil valt te verklaren doordat ondernemingen die een horizontaal toezichtrelatie aangaan daar voordelen van zullen verwachten en bereid zijn tot vrijwillige regelnaleving.

Door middel van kruistabellen tussen de vier vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de omzet stijgt, ondernemingen meer overtuigd zijn dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance;
- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen vaker aangeven dat de kwaliteit van interne beheersing toeneemt door horizontaal toezicht; en
- non-profit ondernemingen vaker aangeven dat horizontaal toezicht leidt tot betere naleving van fiscale wet- en regelgeving en dat de kwaliteit van interne beheersing toeneemt door horizontaal toezicht, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat grotere ondernemingen vaker aangeven meer waarde te hechten aan fiscale regelgeving en zich daar ook verantwoordelijker voor voelen, dan kleinere ondernemingen.

Dat non-profit ondernemingen daarnaast vaker aangeven dat de kwaliteit van interne beheersing toeneemt door horizontaal toezicht, zou kunnen worden verklaard doordat non-profit ondernemingen meer met de Belastingdienst samenwerken, dan profit ondernemingen.

Voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten zijn de antwoorden op de vier stellingen over het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliance voldoende consistent om samen te nemen tot een schaal (Cronbach's alpha 0.61 voor de directieleden en 0.63 voor de financieel/fiscaal specialisten). Van de samengestelde schalen ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten volgt een significant verschil ($F(1,383)=16,109$; **P=,000** respectievelijk $F(1,374)=5,255$; **P=,022**) tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en ondernemingen die dat niet zijn.

Dat betekent dat de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht significant verschillen van ondernemingen die dat niet zijn, als het gaat om het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliance. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen laten een betere compliance zien (hogere schaalgemiddelden van 3,7499 respectievelijk 3,7478), dan ondernemingen die niet onderworpen zijn (lagere schaalgemiddelden van 3,5557 respectievelijk 3,6367), terwijl de lage P-waarden aangeven dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden. De gemiddeldes zijn opgenomen in het gecompriëerde overzicht in paragraaf 8.3.2.5.

Uit de covariantieanalyse voor de directieleden, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,310)=6,248$; **P=,000**).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil voor wat betreft de directieleden aanwezig blijft.

Voor wat betreft het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliance bestaat er een *verschil* tussen directieleden van ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en directieleden van ondernemingen die niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en is het aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De directieleden van onderworpen ondernemingen zijn meer overtuigd dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, dan directieleden van niet onderworpen ondernemingen.

Uit de covariantieanalyse voor de financieel/fiscaal specialisten, waarbij eveneens de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt echter *geen* significant verschil ($F(4,260)=1,587$; $P=,178$).

Dat betekent dat bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het eerder geconstateerde significante verschil voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten verdwijnt en het verschil kennelijk *niet door horizontaal toezicht* komt.

8.3.2.2 Leidt horizontaal toezicht tot meer fiscale zekerheid?

Het tweede toetsingscriterium waarop het effect van horizontaal toezicht wordt beoordeeld is de fiscale zekerheid. Onder *fiscale zekerheid* versta ik: het gevoel van zekerheid over de belastingpositie of weten waar de onderneming of organisatie fiscaal gezien aan toe is (gepercipieerde zekerheid). Vinden de onderzochte ondernemingen dat horizontaal toezicht leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie?

Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale zekerheid is beoordeeld aan de hand van één schaal, bestaande uit drie vragen. De vragen zijn zowel gesteld aan de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming. Geïnventariseerd is in hoeverre directieleden en financieel/fiscaal specialisten vinden dat horizontaal toezicht leidt tot meer werken in de actualiteit, meer overleg met de Belastingdienst en meer zekerheid over de fiscale positie.

Tabel 81: Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale zekerheid

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>De werkwijze van horizontaal toezicht leidt tot meer werken in de actualiteit door de Belastingdienst (35e/V2410_05 en 93e/V9707_05)</i>				
Helemaal mee eens	65	8,9%	59	8,0%
Mee eens	458	63,2%	448	61,5%
Neutraal	188	25,9%	204	28,0%
Mee oneens	12	1,6%	14	1,9%
Helemaal mee oneens	3	0,4%	4	0,6%
<i>Horizontaal toezicht leidt tot meer overleg met de Belastingdienst (35f/V2410_06 en 93f/V9707_06)</i>				
Helemaal mee eens	52	7,1%	56	7,6%
Mee eens	420	56,6%	422	57,2%
Neutraal	229	30,8%	230	31,2%
Mee oneens	38	5,1%	30	4,1%
Helemaal mee oneens	3	0,4%	0	0,0%
<i>Door horizontaal toezicht heeft de onderneming meer zekerheid over de fiscale positie (35h/V2415_11 en 93h/V9707_11)</i>				
Helemaal mee eens	59	7,8%	50	6,7%
Mee eens	435	57,9%	434	58,5%
Neutraal	218	29,0%	224	30,2%
Mee oneens	36	4,8%	32	4,3%
Helemaal mee oneens	4	0,5%	3	0,3%
<i>Cronbach's alpha (gezamenlijk .769):</i>		<i>.631</i>		<i>.669</i>

Ruim tweederde van de respondenten (ca. 70,8%) vindt dat horizontaal toezicht leidt tot meer werken in de actualiteit. Iets minder dan tweederde vindt dat horizontaal toezicht leidt tot meer overleg met de Belastingdienst (ca. 64,25%) en tot meer zekerheid over de fiscale positie (ca. 65,45%). Iets minder dan eenderde van de respondenten beantwoordt de vragen telkens neutraal en circa 5% meent dat horizontaal toezicht niet resulteert in actueler werken, meer overleg met de Belastingdienst en meer zekerheid over de fiscale positie.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, meer overtuigd zijn dat horizontaal toezicht leidt tot meer fiscale zekerheid, dan ondernemingen die geen afspraken gemaakt hebben. Dit verschil valt te verklaren door de beoogde fiscale zekerheid onder horizontaal toezicht.

Door middel van kruistabellen tussen de drie stellingen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen meer overtuigd zijn dat horizontaal toezicht leidt tot meer fiscale zekerheid; en
- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen vaker aangeven dat horizontaal toezicht leidt tot meer overleg met de Belastingdienst.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat de Belastingdienst met grotere ondernemingen vaker een individueel convenant horizontaal toezicht afsluit, grotere ondernemingen meer contact hebben met de Belastingdienst en grotere ondernemingen vaker aangeven voldoende zekerheid te krijgen van de Belastingdienst, dan kleinere ondernemingen.

De verschillen zouden ook kunnen worden verklaard door een sterkere behoefte aan zekerheid van grotere ondernemingen - richting bijvoorbeeld aandeelhouders of investeerders - om geen balansvoorzieningen te hoeven treffen voor onduidelijkheden in de fiscale positie, dan kleinere ondernemingen.

Voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten zijn de antwoorden op de drie stellingen over het effect van horizontaal toezicht op de fiscale zekerheid voldoende consistent (Cronbach's alpha 0.63 voor de directieleden en 0.67 voor de financieel/fiscaal specialisten) om samen te nemen tot een betrouwbare schaal. Van de samengestelde schalen ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten volgt een significant verschil ($F(1,388)=9,314$; **P=,002** respectievelijk $F(1,381)=13,571$; **P=,000**) tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn. Dat betekent dat de twee groepen significant verschillen als het gaat om het effect van horizontaal toezicht op de fiscale zekerheid. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren meer fiscale zekerheid (hogere schaalgemiddelden van 3,8928 respectievelijk 3,9175), dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (lagere schaalgemiddelden van 3,7344 respectievelijk 3,7284), terwijl de lage P-waarden aangeven dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,310)=3,868$; **P=,004** en $F(4,260)=4,187$; **P=,003**).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil aanwezig blijft en aannemelijk is dat het verschil door horizontaal toezicht komt.

Voor wat betreft het *effect van horizontaal toezicht op de fiscale zekerheid* bestaat er een *verschil* tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en ondernemingen die dat niet zijn en is aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De onderworpen ondernemingen zijn meer overtuigd dat horizontaal toezicht leidt tot meer fiscale zekerheid, dan niet onderworpen ondernemingen.

8.3.2.3 Leidt horizontaal toezicht tot minder fiscale compliancekosten?

Het derde toetsingscriterium waarop het effect van horizontaal toezicht wordt beoordeeld zijn de fiscale compliancekosten. Onder *fiscale compliancekosten* versta ik: de kosten voor naleving van belastingverplichtingen of de inspanningen die nodig zijn om aan belastingverplichtingen te voldoen. Vinden middelgrote ondernemingen dat horizontaal toezicht leidt tot minder fiscale compliancekosten?

Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliancekosten is beoordeeld aan de hand van één schaal, bestaande uit vier vragen. De vragen zijn zowel gesteld aan de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïnterviewd is in hoeverre directieleden en financieel/fiscaal specialisten vinden dat de intensiteit van het toezicht afneemt door horizontaal toezicht, dat horizontaal toezicht leidt tot een vermindering van de kosten voor fiscale regelnaleving, dat de kosten voor interne beheersing afnemen door horizontaal toezicht en dat de kosten van extern advies afnemen.

Tabel 82: Het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliancekosten

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>De intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst neemt af door horizontaal toezicht (35j/V2415_13 en 93j/V9707_13)</i>				
Helemaal mee eens	25	3,5%	19	2,7%
Mee eens	264	37,0%	253	35,7%
Neutraal	296	41,5%	314	44,4%
Mee oneens	118	16,6%	107	15,1%
Helemaal mee oneens	11	1,5%	15	2,2%
<i>Horizontaal toezicht leidt tot vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen (35j/V2415_15 en 93j/V9707_15)</i>				
Helemaal mee eens	17	2,3%	14	1,9%
Mee eens	193	27,0%	156	21,9%
Neutraal	339	47,4%	348	48,7%
Mee oneens	147	20,6%	165	23,1%
Helemaal mee oneens	19	2,7%	31	4,4%
<i>De kosten van de interne beheersing nemen af door horizontaal toezicht (35m/V2415_16 en 93m/V9707_16)</i>				
Helemaal mee eens	6	0,9%	8	1,1%
Mee eens	78	10,8%	72	10,1%
Neutraal	352	48,8%	339	47,2%
Mee oneens	256	35,5%	251	34,9%
Helemaal mee oneens	29	4,1%	48	6,7%

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>De kosten van extern advies over belastingzaken nemen af door horizontaal toezicht (35n/V2415_17 en 93n/V9707_17)</i>				
Helemaal mee eens	8	1,0%	6	0,9%
Mee eens	132	18,1%	154	21,2%
Neutraal	293	40,0%	286	39,3%
Mee oneens	258	35,3%	232	31,9%
Helemaal mee oneens	40	5,5%	49	6,8%
<i>Cronbach's alpha (gezamenlijk .812):</i>	.693		.757	

Circa 11% van de respondenten geeft aan het (helemaal) eens te zijn met de stelling dat de kosten voor interne beheersing afnemen door horizontaal toezicht, terwijl ca. 41% het daarmee (helemaal) oneens is. Op de stelling dat de kosten van extern advies afnemen door horizontaal toezicht antwoordt circa 20% het daar (helemaal) mee eens te zijn, terwijl circa 40% het er (helemaal) mee oneens is. Circa 39% van de respondenten is het (helemaal) eens met de stelling dat de intensiteit van het toezicht afneemt door horizontaal toezicht, terwijl circa 43% neutraal antwoordt en circa 18% het daar (helemaal) mee oneens is. Op de stelling dat horizontaal toezicht leidt tot een vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen antwoordt circa 27% het er (helemaal) mee eens te zijn, terwijl een min of meer gelijk percentage van circa 25% het er (helemaal) mee oneens is.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, meer overtuigd zijn dat horizontaal toezicht leidt tot minder fiscale compliancekosten, dan ondernemingen die geen afspraken gemaakt hebben. Dit verschil valt mogelijk te verklaren door de beoogde vermindering van de intensiteit van het toezicht onder horizontaal toezicht.

Door middel van kruistabellen tussen de vier stellingen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de omzet stijgt, ondernemingen vaker aangeven dat de intensiteit van het toezicht afneemt door horizontaal toezicht;
- naarmate het aantal werknemers stijgt, ondernemingen vaker aangeven dat de intensiteit van het toezicht afneemt door horizontaal toezicht;
- non-profit ondernemingen vaker aangeven dat de intensiteit van het toezicht afneemt door horizontaal toezicht, dan profit ondernemingen;
- naarmate de omzet daalt ondernemingen vaker aangeven dat zowel de kosten voor interne beheersing als de kosten voor extern advies afnemen door horizontaal toezicht; en
- (directieleden van) profit ondernemingen vaker aangeven dat de kosten voor interne beheersing en extern advies door horizontaal toezicht afnemen, dan (directieleden van) non-profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat de Belastingdienst met grotere ondernemingen vaker een individueel convenant horizontaal toezicht afsluit dan met kleinere ondernemingen, waardoor de Belastingdienst beter op de hoogte is (convenant verplicht tot transparantie) en de intensiteit van het toezicht kan worden verminderd.

Dat kleinere en profit ondernemingen door horizontaal toezicht een vermindering van de kosten voor interne beheersing en extern advies ervaren, kan mogelijk worden verklaard doordat kleinere en profit ondernemingen de lasten voor belastingverplichtingen vaker hoog vinden dan grotere en non-profit ondernemingen (par. 8.3.1.1.1, *Ervaren complexiteit belastingwetgeving*) en onder horizontaal toezicht wellicht meer gebruik maken van het contact met de Belastingdienst teneinde andere nalevingskosten (bijvoorbeeld van de adviseur) te verminderen.

De vier individuele vragen over het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliancekosten zijn voldoende consistent om samen te nemen tot een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is 0.69 voor de directieleden en 0.76 voor de financieel/fiscaal specialisten). Van de samengestelde schaal ben ik (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse volgt voor zowel directieleden als financieel/fiscaal specialisten een significant verschil ($F(1,376)=25,935$; **P=,000** respectievelijk $F(1,367)=8,768$; **P=,003**) tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn. Dat betekent dat de twee groepen significant verschillen als het gaat om het effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliancekosten. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren minder fiscale compliancekosten (lagere schaalgemiddelden van 2,9240 respectievelijk 3,0353), dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (hogere schaalgemiddelden van 3,2356 respectievelijk 3,2305), terwijl de lage P-waarden aangeven dat het verschil significant is. Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse voor de directieleden, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,310)=7,739$; **P=,000**).

Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen voor wat betreft de directieleden het significante verschil aanwezig blijft en aannemelijk is dat het verschil door horizontaal toezicht komt.

Voor wat betreft het *effect van horizontaal toezicht op de fiscale compliancekosten* bestaat er een *verschil* tussen directieleden van ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en directieleden van ondernemingen die dat niet zijn en is het aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De directieleden van onderworpen ondernemingen zijn meer overtuigd dat horizontaal toezicht leidt tot minder fiscale compliancekosten, dan directieleden van niet onderworpen ondernemingen.

Uit de covariantieanalyse voor de financieel/fiscaal specialisten, waarbij eveneens de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt echter geen significant verschil ($F(4,260)=1,187$; **P=,317**).

Dat betekent dat bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het eerder geconstateerde significante verschil voor wat betreft de *financieel/fiscaal specialisten* verdwijnt en het verschil kennelijk *niet door horizontaal toezicht* komt.

8.3.2.4 Leidt horizontaal toezicht tot een betere relatie met de Belastingdienst?

Het vierde toetsingscriterium waarop het effect van horizontaal toezicht wordt beoordeeld is de relatie met de Belastingdienst. Onder de *relatie met de Belastingdienst* versta ik: de onderlinge verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Vinden middelgrote ondernemingen dat horizontaal toezicht leidt tot betere verhoudingen?

Het effect van horizontaal toezicht op de relatie met de Belastingdienst is beoordeeld aan de hand van één schaal, bestaande uit drie vragen. De vragen zijn zowel gesteld aan de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten van de onderneming.

Geïntervieweerd is in hoeverre directieleden en financieel/fiscaal specialisten vinden dat horizontaal toezicht leidt tot een toename van wederzijds transparantie en vertrouwen en tot verbetering van de relatie met de Belastingdienst.

Tabel 83: Het effect van horizontaal toezicht op de relatie met de Belastingdienst

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Horizontaal toezicht leidt tot een toename van de wederzijdse transparantie (35c/V2410_03 en 93c/V9707_03)</i>				
Helemaal mee eens	91	12,1%	73	9,7%
Mee eens	514	67,8%	499	66,8%
Neutraal	135	17,8%	147	19,6%
Mee oneens	14	1,9%	24	3,2%
Helemaal mee oneens	4	0,5%	5	0,7%
<i>Horizontaal toezicht leidt tot een toename van het wederzijds vertrouwen (35d/V2410_04 en 93d/V9707_04)</i>				
Helemaal mee eens	101	13,4%	75	10,0%
Mee eens	501	66,1%	478	64,1%
Neutraal	138	18,2%	167	22,4%
Mee oneens	14	1,9%	21	2,8%
Helemaal mee oneens	4	0,5%	5	0,7%
<i>Horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst (35g/V2410_07 en 93g/V9707_07)</i>				
Helemaal mee eens	69	9,2%	59	8,0%
Mee eens	419	56,0%	412	56,0%
Neutraal	230	30,7%	234	31,7%
Mee oneens	29	3,8%	30	4,1%
Helemaal mee oneens	2	0,3%	1	0,2%
<i>Cronbach's alpha (gezamenlijk .899):</i>	<i>.853</i>		<i>.885</i>	

Ongeveer driekwart van de respondenten vindt dat horizontaal toezicht leidt tot een toename van wederzijdse transparantie (ca. 78,2%) en vertrouwen (ca. 76,8%). Bijna tweederde van de respondenten meent dat de werkwijze van horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst (ca. 64,6%).

Nader analyse leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, *meer overtuigd* zijn dat horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst, dan ondernemingen die geen afspraken gemaakt hebben. Dit verschil valt te verklaren door de beoogde verbetering van de relatie onder horizontaal toezicht.

Door middel van kruistabellen tussen de drie vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen. Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de jaaromzet stijgt, ondernemingen meer overtuigd zijn dat horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst.

Het verschil zou kunnen worden verklaard doordat de Belastingdienst met grotere ondernemingen vaker een individueel convenant horizontaal toezicht afsluit dan met kleinere, waardoor een interactief proces op basis van wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip tot stand kan komen, wat naar verwachting helpt om de onderlinge relatie te verbeteren.

De antwoorden op de drie stellingen over het effect van horizontaal toezicht op de relatie met de Belastingdienst zijn voldoende consistent om samen te nemen tot een betrouwbare schaal. (Cronbach's alpha is 0.85 voor de directieleden en 0.89 voor de financieel/fiscaal specialisten). Van de samengestelde schalen is (door middel van variantieanalyse) nagegaan of er verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en (door middel van covariantieanalyse) of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Uit de variantieanalyse voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten volgt een significant verschil ($F(1,389)=26,924$; $P=,000$ respectievelijk $F(1,382)=21,901$; $P=,000$) tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn. Dat betekent dat de twee groepen significant verschillen als het gaat om het effect van horizontaal toezicht op de relatie met de Belastingdienst. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren een betere relatie met de Belastingdienst (hogere schaalgemiddelden van 4,0776 respectievelijk 4,0427), dan de ondernemingen die niet onderworpen zijn (lagere schaalgemiddelden van 3,7848 respectievelijk 3,7770). Dit beeld komt overeen met de analyse van de individuele antwoorden.

Uit de covariantieanalyse voor zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten, waarbij de invloed van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen is uitgesloten, volgt evenzeer een significant verschil ($F(4,310)=3,988$; $P=,004$ en $F(4,260)=3,089$; $P=,017$), terwijl de lage P-waarden aangeven dat het verschil significant is. Dat betekent dat zelfs bij uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, het aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen het significante verschil aanwezig blijft en aannemelijk is dat het verschil door horizontaal toezicht komt.

Voor wat betreft het *effect van horizontaal toezicht op de relatie met de Belastingdienst* bestaat er een *verschil* tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en ondernemingen die dat niet zijn en is aannemelijk dat het verschil *door horizontaal toezicht* komt. De onderworpen ondernemingen zijn meer overtuigd dat horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst, dan niet onderworpen ondernemingen.

8.3.2.5 Gecomprimeerd overzicht van de effectresultaten

In de voorgaande vier paragrafen heb ik horizontaal toezicht vergeleken met traditioneel belastingtoezicht op basis van het *effect* van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria: betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

Op basis van variantieanalyses heb ik beoordeeld of er significante verschillen zijn tussen de groep die wel en de groep die niet onderworpen is aan horizontaal toezicht en op basis van covariantieanalyses of die verschillen overeind blijven bij uitsluiting van de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Omdat directieleden naar mijn aanvankelijke verwachting het best in staat zouden zijn om de vragen te beantwoorden, heb ik in eerste instantie alleen de antwoorden van de directieleden geanalyseerd. Analyse van de antwoorden van de financieel/fiscaal specialisten laten echter een zodanig opmerkelijk verschil zien voor wat betreft de covariantieanalyse, dat ik voor de schaalanalyses besloten heb de antwoorden voor de financieel/fiscaal specialisten tevens te behandelen.

In deze paragraaf geef ik een gecompriemd overzicht van de resultaten van zowel de variantie- als de covariantieanalyses voor zowel directieleden als financieel/fiscaal specialisten en beschrijf ik wat de resultaten betekenen.

Omdat de schalen voor de toetsingscriteria fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst in de enquête van positief naar negatief lopen (van helemaal mee eens naar helemaal mee oneens), heb ik - om een hoger gemiddelde een hogere score te laten presenteren - deze schalen omgeklapt (**bijlage H**).

De schaal voor het toetsingscriterium fiscale compliancekosten loopt van minder naar meer kosten en heb ik omwille van de eenduidigheid van het overzicht - net als voor de andere toetsingscriteria - laten oplopen; een hoger gemiddelde voor de fiscale compliancekosten betekent meer fiscale compliancekosten.

Hieronder volgt het gecompriemde overzicht voor de directieleden. In de covariantieanalyses is gecorrigeerd voor de invloed van de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Tabel 84: Gecomprimeerd overzicht (co)variantieanalyses effectresultaten directieleden

Het effect van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria (27/V2401)	HT		NHT				Directie leden	
	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding	F-waarde variantie analyse	P-waarde variantie analyse	F-waarde covariantie analyse	P-waarde covariantie analyse
Fiscale compliance	3,7499	,45828	3,5557	,48305	F(1,383) =16,109	,000	F(4,310) = 6,248	,000
Fiscale zekerheid	3,8928	,49955	3,7344	,51479	F(1,386) =9,314	,002	F(4,310) = 3,868	,004
Fiscale compliancekosten	2,9240	,58682	3,2356	,59314	F(1,376) =25,935	,000	F(4,310) = 7,739	,000
Relatie met de Belastingdienst	4,0776	,49045	3,7848	,59984	F(1,389) =26,924	,000	F(4,310) = 3,988	,004

De uitkomsten voor de directieleden laten zowel voor de variantie- als de covariantieanalyse voor alle vier de toetsingscriteria significante verschillen zien tussen de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn, zodat aannemelijk is dat de geconstateerde verschillen door horizontaal toezicht komen.

Hieronder volgt het gecompriemde overzicht voor de financieel/fiscaal specialisten. In de covariantieanalyses is gecorrigeerd voor de invloed van de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Tabel 85: Gecomprimeerd overzicht (co)variantieanalyses effectresultaten specialisten

Het effect van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria (85/V9701)	HT		NHT				Financieel fiscaal specialis- ten	
	Schaal- gemid- delde	Sprei- ding	Schaal- gemid- delde	Sprei- ding	F- waarde variantie analyse	P- waarde varian- tie analyse	F- waarde cova- riantie analyse	P- waarde cova- riantie analyse
Schalen per toetsingscriterium (lopend van minder naar meer)								
Fiscale compliance	3,7478	,45350	3,6367	,46990	F(1,374) =5,255	,022	F(4,260) = 1,587	,178
Fiscale zekerheid	3,9175	,49680	3,7284	,49418	F(1,381) =13,571	,000	F(4,260) = 4,187	,003
Fiscale compliancekosten	3,0353	,62519	3,2305	,62362	F(1,367) =8,768	,003	F(4,260) = 1,187	,317
Relatie met de Belastingdienst	4,0427	,50806	3,7770	,57464	F(1,382) =21,901	,000	F(4,260) = 3,089	,017

De covariantieanalyse voor de financieel/fiscaal specialisten laat een verschil zien voor wat betreft de verbetering van de fiscale compliance en de vermindering van de fiscale compliancekosten. Bij de financieel/fiscaal specialisten *valt die significantie weg* bij uitsluiting van de invloed van de jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen en komt het geconstateerde verschil kennelijk *niet* door horizontaal toezicht.

8.3.2.6 Een beschrijving van de effectresultaten

In deze paragraaf beschrijf ik de effectresultaten van de schaalanalyses. De resultaten van schaalanalyses worden in de statistiek sterker gewaardeerd, dan de uitkomsten van individuele analyses (zie par. 2.2.5, *Analysemethode*, onder: *frequentietabellen, kruisverbanden, variantie- en covariantieanalyses*). Waar de resultaten van de vergelijking op basis van de individuele antwoorden van aanvullende betekenis kunnen zijn als controlemiddel voor de resultaten uit de schaalanalyses, maak ik een opmerking.

Voor wat betreft de directieleden volgt uit *alle* schalen een significant verschil tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn. Het significante verschil blijft zelfs na uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen overeind.

Dat betekent dat *zeer aannemelijk* is dat het geconstateerde verschil *door horizontaal toezicht* komt.

De vier schalen zijn van minder naar meer geformuleerd, zodat een hoger schaalgemiddelde een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, meer fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst impliceert. De analyses voor een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid en een betere relatie met de Belastingdienst resulteren voor de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen in een *hoger schaalgemiddelde* dan de aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen. De analyses voor de fiscale compliancekosten resulteren voor de aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen in een *lager schaalgemiddelde*, dan de aan traditioneel belastingtoezicht onderworpen ondernemingen.

De directieleden van aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen ervaren ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Voor wat betreft de *directieleden* is aannemelijk dat horizontaal toezicht ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht tot een *verbetering* leidt.

Voor wat betreft de *financieel/fiscaal specialisten* volgt uit *alle* schalen een significant verschil tussen ondernemingen die wel en ondernemingen die niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht. Het significante verschil blijft na uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen *overeind* voor wat betreft de schalen voor *meer fiscale zekerheid* en een *betere relatie* met de Belastingdienst.

Dat betekent dat *zeer aannemelijk* is dat geconstateerde verschillen voor *fiscale zekerheid* en de *relatie door horizontaal toezicht* komen. Alle financieel/fiscaal specialisten zijn positief over de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst, maar financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

De significante verschillen uit de variantieanalyse blijven voor wat betreft de schalen *betere fiscale compliance* en *vermindering van de fiscale compliancekosten* na uitsluiting van de invloeden van jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen echter *niet* overeind.

Dat betekent dat de eerder geconstateerde significante verschillen kennelijk *samenhangen met de achtergrondfactoren*: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

De financieel/fiscaal specialisten lijken niet overtuigd van een verbetering van de *fiscale compliance* door horizontaal toezicht. Op vraag drie van *Tabel 80*, waarin wordt gevraagd of horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving, scoren de financieel/fiscaal specialisten echter *ruim boven het schaalgemiddelde* en scoren ze ook op de andere vragen over fiscale compliance ruim boven het midden, zodat ze in het algemeen *positief* zijn over een verbetering van de fiscale compliance door horizontaal toezicht.

Tabel 86: Vraag drie Tabel 80 over het effect op de fiscale compliance

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Horizontaal toezicht leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving (35k/V2415_14 en 93k/V9707_14)</i>				
Helemaal mee eens	23	3,1%	21	2,9%
Mee eens	274	37,2%	306	41,7%
Neutraal	341	46,3%	312	42,6%
Mee oneens	83	11,3%	78	10,6%
Helemaal mee oneens	15	2,1%	16	2,2%

Het is voor wat betreft de fiscale compliance derhalve niet zozeer de vraag *of* financieel/fiscaal specialisten vinden dat horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving van fiscale wet- en regelgeving, want daar zijn ze *positief* over, maar het is veeleer de vraag *of* financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die *afspraken* hebben gemaakt over horizontaal toezicht, (*nog*) *meer* vinden dat horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving van fiscale wet- en regelgeving, dan financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die *geen afspraken* hebben gemaakt.

Dat lijken de significante verschillen in de variantieanalyse te bevestigen, maar blijkt niet significant uit de covariantieanalyse. Dat betekent echter *niet* zozeer dat financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *van mening verschillen* over de verbetering van de fiscale compliance, maar dat er verschillen zijn tussen financieel/fiscaal specialisten bij *grotere* dan wel *kleinere* ondernemingen en bij *profit* dan wel *non-profit* ondernemingen.

Nadere analyse leert dat uit de kruistabel tussen de individuele schaalvragen en achtergrondkenmerk profit/non-profit ondernemingen significant volgt dat:

- financieel/fiscaal specialisten van non-profit ondernemingen vaker aangeven dat horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving, dan financieel/fiscaal specialisten van profit ondernemingen.

Uit de achtergrondkenmerken jaaromzet en aantal werknemers volgt geen significant verschil. Dat betekent dat het verschil niet zozeer zit tussen financieel/fiscaal specialisten bij grotere of kleinere ondernemingen, maar bij profit en non-profit ondernemingen; non-profit ondernemingen zijn meer overtuigd dat horizontaal toezicht leidt tot een betere naleving dan profit ondernemingen.

De financieel/fiscaal specialisten lijken ook niet overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht. Beantwoording van vraag twee in *Tabel 82* over de vraag of horizontaal toezicht leidt tot vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen levert voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten meer verdeeldheid op.

Tabel 87: Vraag twee Tabel 82 over het effect op de fiscale compliancekosten

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Horizontaal toezicht leidt tot vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen (35l/V2415_15 en 93l/V9707_15)</i>				
Helemaal mee eens	17	2,3%	14	1,9%
Mee eens	193	27,0%	156	21,9%
Neutraal	339	47,4%	348	48,7%
Mee oneens	147	20,6%	165	23,1%
Helemaal mee oneens	19	2,7%	31	4,4%

Ook hier is het de vraag of financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, *meer* vinden dat horizontaal toezicht leidt tot vermindering van fiscale compliancekosten, dan financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt. Dat lijken de significante verschillen in de variantieanalyse te bevestigen, maar blijkt niet significant uit de covariantieanalyse.

Dat betekent niet zozeer dat financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *van mening verschillen* over de vermindering van fiscale compliancekosten, maar dat er verschillen zijn tussen financieel/fiscaal specialisten bij *grotere* dan *wel kleinere* ondernemingen en bij *profit* dan *wel non-profit* ondernemingen.

Nadere analyse leert dat uit de kruistabel tussen de individuele schaalvragen en achtergrondkenmerk jaaromzet significant volgt dat:

- financieel/fiscaal specialisten van kleinere ondernemingen vaker aangeven dat horizontaal toezicht leidt tot vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen, dan financieel/fiscaal specialisten van grotere ondernemingen.

Uit de achtergrondkenmerken aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen volgen geen significante verschillen. Dat betekent dat het verschil niet zozeer zit tussen financieel/fiscaal specialisten bij profit of non-profit ondernemingen, maar bij grotere en kleinere ondernemingen; kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten dan grotere ondernemingen.

8.3.2.7 Samenvattende effectresultaten

De resultaten van de tweede toets laten zien dat aan horizontaal toezicht onderworpen middelgrote ondernemingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht een verbetering ervaren voor wat betreft *alle* toetsingscriteria.

De uitkomsten van de covariantieanalyse geven bovendien aan dat *zeer aannemelijk* is dat de verschillen voor wat betreft de *directieleden* komen *door horizontaal toezicht*, want de verschillen blijven ondanks dat gecontroleerd is op de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming, overeind.

Alle directieleden zijn positief over een verbetering van de toetsingscriteria, maar directieleden van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan directieleden van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

Bij de controle op de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming, blijven voor wat betreft de *financieel/fiscaal specialisten* de geconstateerde verschillen voor de *fiscale zekerheid* en de *relatie met de Belastingdienst* overeind, maar voor de *fiscale compliance* en de *vermindering van de fiscale compliancekosten* niet.

Dat betekent dat *zeer aannemelijk* is dat de geconstateerde verschillen voor de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst *door horizontaal toezicht* komen. Alle financieel/fiscaal specialisten zijn positief over de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst, maar financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt. Dat betekent ook dat de eerder geconstateerde verschillen voor de *fiscale compliance* en de *vermindering van de fiscale compliancekosten* kennelijk samenhangen met de achtergrondfactoren: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen.

Nadere analyse leert dat de ervaren verbetering van de fiscale compliance bij non-profit ondernemingen sterker is dan bij profit ondernemingen en de ervaren vermindering van de fiscale compliancekosten bij kleinere ondernemingen sterker dan bij grotere.

Dat betekent dat niet zozeer financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen van mening verschillen over een verbetering van de *fiscale compliance*, maar dat financieel/fiscaal specialisten bij profit dan wel non-profit ondernemingen van mening verschillen; non-profit ondernemingen zijn meer overtuigd van een verbetering van de fiscale compliance door horizontaal toezicht dan profit ondernemingen.

Dat betekent ook dat niet zozeer financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen van mening verschillen over een vermindering van de *fiscale compliancekosten*, maar dat financieel/fiscaal specialisten van grotere dan wel kleinere ondernemingen van mening verschillen; kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht dan grotere ondernemingen.

De eerder geconstateerde verschillen worden voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten dus *niet alleen* verklaard *door horizontaal toezicht*, maar *ook* door de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming.

8.4 Meer specifieke ervaringen

In de vorige paragraaf heb ik de specifieke ervaringen met horizontaal toezicht beschreven. Daarbij heb ik op basis van twee statistische toetsen onderzocht of aannemelijk is dat horizontaal toezicht voor middelgrote ondernemingen beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. Naar de mening van de directieleden, kan die vraag bevestigend worden beantwoord. Ook financieel/fiscaal specialisten zijn overtuigd alleen verschillen financieel/fiscaal specialisten van grotere dan wel kleinere respectievelijk profit dan wel non-profit ondernemingen van mening; de ervaren verbetering van de fiscale compliance is bij non-profit ondernemingen sterker dan bij profit ondernemingen en de ervaren vermindering van de fiscale compliancekosten is bij kleinere ondernemingen sterker dan bij grotere ondernemingen.

In deze paragraaf beschrijf ik de meer specifieke ervaringen met horizontaal toezicht en behandel de volgende subdeelvragen:

- 8.4.1 Welk toetsingscriterium vinden middelgrote ondernemingen het meest van belang voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan?
- 8.4.2 Is het aannemelijk dat er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, in de zin dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance, tot meer fiscale zekerheid en tot minder fiscale compliancekosten?

8.4.1 Het meest van belang zijnde criterium om op horizontaal toezicht over te gaan

De vraag welk criterium middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan, heb ik onderzocht door analyse van de enquêtevragen en de met vertegenwoordigers van middelgrote ondernemingen gehouden interviews.

Voor wat betreft de enquêtevragen analyseer ik de uitkomsten van de individuele antwoorden en neem deze op in frequentietabellen. Ik bespreek of er significante verschillen bestaan tussen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn en of er significante verschillen bestaan tussen grotere dan wel kleinere en profit dan wel non-profit ondernemingen. Ik bespreek de verschillen waarvan met ten minste 95% betrouwbaarheid gezegd kan worden dat ze significant zijn (de significantie laat een percentage van 5% of minder zien).

De uitkomsten van de interviews dienen als nadere toelichting van mogelijke ideeën, motieven en gedachtes. Op basis van de antwoorden uit de interviews kunnen geen uitspraken gedaan worden over de gehele groep middelgrote ondernemingen.

Analyse van de enquête

De directieleden zijn vier overwegingen voorgelegd, met daarbij de vraag om in volgorde van belangrijkheid aan te geven welke overweging het meest van belang is (geweest) voor de beslissing om op horizontaal toezicht over te stappen.

Tabel 88: Het meest van belang zijnde toetsingscriterium, analyse enquête

Directieleden		
<i>Kunt u aangeven in welke volgorde de volgende overwegingen van belang zijn (geweest) voor de beslissing van de onderneming om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen (36/V2420)?</i>		
<i>Naleving van belastingverplichtingen (V2420_01)</i>		
Meest belangrijk	158	21,1%
	237	31,7%
	199	26,7%
Minst belangrijk	153	20,5%
<i>Zekerheid over de belastingpositie (V2420_02)</i>		
Meest belangrijk	332	44,4%
	218	29,1%
	118	15,8%
Minst belangrijk	80	10,7%
<i>Kosten voor naleving van belastingverplichtingen (V2420_03)</i>		
Meest belangrijk	103	13,8%
	166	22,1%
	196	26,2%
Minst belangrijk	284	37,9%

Kunt u aangeven in welke volgorde de volgende overwegingen van belang zijn (geweest) voor de beslissing van de onderneming om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen (36/V2420)?

De relatie met de Belastingdienst (V2420_04)

Meest belangrijk	178	23,8%
	215	28,8%
	168	22,4%
Minst belangrijk	186	24,9%

Ca. 44% van de respondenten vindt de zekerheid over de belastingpositie de belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen. Respondenten vinden de kosten voor naleving van belastingverplichtingen het minst belangrijk (ca. 14%).

Hoewel de relatie met de Belastingdienst (23,8%) en de naleving van belastingverplichtingen (21,1%) elkaar niet veel ontlopen, hebben de respondenten een lichte voorkeur voor de relatie met de Belastingdienst.

Nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, vaker kiezen voor een betere relatie met de Belastingdienst als belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen, terwijl ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt, vaker kiezen voor minder fiscale compliancekosten als belangrijkste overweging.¹¹⁷²

Door middel van kruistabellen tussen de vier vragen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen.

Deze nadere analyse van de individuele antwoorden leert dat:

- naarmate de omzet stijgt ondernemingen vaker kiezen voor meer zekerheid over de belastingpositie als belangrijkste overweging om op horizontaal toezicht over te gaan;
- naarmate de omzet daalt ondernemingen vaker kiezen voor minder fiscale compliancekosten als belangrijkste overweging om op horizontaal toezicht over te gaan; en
- non-profit ondernemingen vaker kiezen voor meer zekerheid over de belastingpositie als belangrijkste overweging om op horizontaal toezicht over te gaan, dan profit ondernemingen.

De verschillen kunnen mogelijk worden verklaard doordat grotere en non-profit ondernemingen meer behoefte aan fiscale zekerheid laten zien, terwijl kleinere en profit ondernemingen de administratieve lasten om belastingverplichtingen na te komen vaker erg hoog vinden (*Tabel 79*, par. 8.3.1)

Analyse van de interviews

Aan elf vertegenwoordigers van middelgrote ondernemingen is gevraagd welke van de vier toetsingscriteria, of overwegingen, zij het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan.

Zie onderstaande tabel met de antwoorden van de geïnterviewden.

¹¹⁷² Nadere analyse leert ook dat ondernemingen die een convenant horizontaal toezicht hebben afgesloten, vaker kiezen voor een betere relatie met de Belastingdienst, als belangrijkste overweging om op horizontaal toezicht over te stappen, dan ondernemingen die geen convenant hebben afgesloten.

Tabel 89: Het meest van belang zijnde toetsingscriterium, analyse interviews

Welk criterium vinden middelgrote ondernemingen het meest van belang? En waarom?	Een betere naleving van de belasting verplichtingen	Meer zekerheid over de belastingpositie	Minder fiscale compliance kosten	Een betere relatie met de Belastingdienst
MGO 1 (convenant, beursgenoteerd)		Zekerheid is rust en een stukje efficiency, je hoeft niet op allerlei manieren te bedenken, wat er ook allemaal nog zou kunnen.		
MGO 2 (geen convenant, in gesprek geweest, kleine MGO)			De Belastingdienst wil met ons afspraken maken. Dat willen wij ook, maar het kost ons eerst behoorlijk wat geld. Dat vind ik jammer.	
MGO 3 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, grote MGO)			Wij vinden transparantie praktisch en handig, maar er moet wel een redelijke kosten/batenafweging in zitten.	
MGO 4 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, overheidsorganisatie)			De kosten, en de zekerheid ook wel, maar het allerbelangrijkste zijn de kosten.	
MGO 5 (convenant, middelgrote MGO)		We hebben niks te verbergen, maar het is de angst dat je ooit aan de beurt bent. Met horizontaal toezicht kun je die angst een plek geven.		
MGO 6 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, overheidsorganisatie)		We willen zekerheid hebben dat we het goed doen.		
MGO 7 (nog geen convenant, wel in gesprek, non-profit)			Dat het tot administratieve lastenverlichting leidt.	
MGO 8 (convenant, non-profit)	Een publieke organisatie moet gewoon compliant zijn!			

Welk criterium vinden middelgrote ondernemingen het meest van belang? En waarom?	Een betere naleving van de belasting verplichtingen	Meer zekerheid over de belastingpositie	Minder fiscale compliance kosten	Een betere relatie met de Belastingdienst
MGO 9 (convenant, non-profit)		Als je het zeker weet, dan hoef je er ook geen energie meer in te steken.		
MGO 10 (convenant, profit en non-profit)		Zekerheid, zeker, honderd procent. We hebben jaren in onzekerheid gezeten. Nu weet je dat het rond is, dat het is afgekaart.		
MGO 11 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, kleine MGO)	Horizontaal toezicht kan een kwalificatie worden: als je met ons zaken doet, heb je een fiscaal betrouwbare partij.			

Vijf geïnterviewden vinden meer zekerheid over de belastingpositie de belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan. De geïnterviewden geven uiteenlopende redenen: meer zekerheid geeft rust omdat niet alle (fiscale) mogelijkheden overdacht hoeven te worden, het ondervangt de angst voor onverwacht bezoek van de Belastingdienst, het bevestigt dat de onderneming het goed doet, het bespaart tijd en energie en vergroot het gevoel van zekerheid.

Vier geïnterviewden vinden een vermindering van de kosten voor naleving van de belastingverplichtingen de belangrijkste overweging. De geïnterviewden geven uiteenlopende redenen: ze willen wel afspraken maken maar moeten eerst behoorlijk investeren, er moet wel een redelijke kosten/batenafweging zijn, de kosten zijn het belangrijkste en horizontaal toezicht zou tot een administratieve lastenverlichting moeten leiden.

Twee geïnterviewden vinden een betere naleving van de belastingverplichtingen het belangrijkste. De geïnterviewden geven als reden dat een publieke organisatie gewoon compliant moet zijn en dat horizontaal toezicht een kwalificatie kan worden voor betrouwbaarheid.

Geen van de geïnterviewden geeft aan de relatie met de Belastingdienst het belangrijkste te vinden. Een verklaring hiervoor zou kunnen zijn dat de relatie met de Belastingdienst al goed (genoeg) is/was. Alle geïnterviewden zijn met de Belastingdienst in gesprek of in gesprek geweest over horizontaal toezicht en hebben een vast contactpersoon waar ze met eventuele vragen terecht kunnen.

8.4.2 Het verband tussen de toetsingscriteria onderling

Zoals in hoofdstuk 1 beschreven en in hoofdstuk 4 nader uitgewerkt, geven wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* aanleiding te veronderstellen dat er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling. De aanwezigheid van een verband acht ik van belang voor de sturing van het toezicht door beïnvloeding van één van de toetsingscriteria. Is het bijvoorbeeld aannemelijk dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance, dan kan de Belastingdienst ervoor kiezen te investeren in de relatie met de belastingplichtige om de fiscale compliance te verbeteren.

Ik herhaal kort de theorieën.

De ideeën van Van der Burg over *Interactive Legislation* richten zich naast een interactief proces tussen overheid en burgers bij de ontwikkeling van wetgeving en de toepassing ervan in de rechtspraak, vooral op een interactief proces tussen overheid en burgers in de uitvoeringspraktijk. Volgens Van der Burg kan een interactief proces tussen overheid en burgers leiden tot betere aansluiting bij de behoeften van burgers, draagvlak creëren en een grotere bereidheid teweeg brengen om op interactieve wijze tot stand gekomen wetgeving, afspraken en andere oplossingen ook na te leven. Het gebruik van flexibele normen helpt een situatiegerichte toepassing en het leveren van maatwerk mogelijk te maken. Het interactieve proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst zou op grond van de *Interactive Legislation*-theorie van Van der Burg moeten leiden tot een groter draagvlak voor gemaakte afspraken (betere relatie), een betere naleving van in een interactief proces tot stand gekomen afspraken (betere fiscale compliance) en een betere aansluiting bij de situatie van belastingplichtigen (meer fiscale zekerheid). Mijn stelling ontleend aan de *Interactive Legislation*-theorie is: een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance en een betere fiscale compliance leidt tot meer fiscale zekerheid.

De ideeën van Ayres & Braithwaite over een responsieve handhaving van regelgeving richten zich op de reactie van toezichthouders op regelovertreding. Volgens Ayres & Braithwaite moeten toezichthouders hun reactie op regelovertreding afstemmen op de houding en beweegredenen van de regelovertreder: 'samenwerken waar kan, straffen waar nodig'. De toezichthouder moet volgens Ayres & Braithwaite op zoek naar het meest geschikte handhavingsinstrument in een gegeven situatie. In beginsel op een moraliserende manier, maar mocht daarmee de gewenste gedragsverandering niet worden bereikt, door alsnog te straffen. Een welwillende opstelling door de regelovertreder moet volgens Ayres & Braithwaite worden beloond met een coöperatieve opstelling door de toezichthouder (responsieve handhaving). Daarbij is een moraliserende aanpak goedkoper dan straffen; een goed gesprek is doorgaans goedkoper dan het kwijtraken van een vergunning. Wel moet de mogelijkheid tot straffen achter de hand worden gehouden. Omdat ook de Nederlandse Belastingdienst zijn reactie onder horizontaal toezicht afstemt op de fiscale houding en het gedrag van belastingplichtigen, terwijl de mogelijkheid tot straffen achter de hand wordt gehouden, zou horizontaal toezicht in het licht van de ideeën van Ayres & Braithwaite moeten leiden tot een betere relatie, een betere regelnaleving (betere fiscale compliance), beter afgestemd toezicht (meer fiscale zekerheid) en minder nalevingskosten (minder fiscale compliancekosten). Mijn stelling ontleend aan de *Responsive Regulation*-theorie is: een betere relatie leidt tot een betere fiscale compliance, een betere fiscale compliance tot meer fiscale zekerheid en meer fiscale zekerheid tot minder fiscale compliancekosten.

De ideeën van Sigler & Murphy richten zich op een interactieve omgang met compliance. Volgens Sigler & Murphy moeten de overheid en ondernemingen samenwerken vanuit vertrouwen, waarbij vrijwillige regelnaleving moet worden beloond en schaarse toezichtmiddelen moeten worden ingezet om ondernemingen die de regels niet zo nauw nemen aan te pakken. Op basis van de ideeën van Sigler & Murphy moeten belastingdiensten en belastingplichtigen hun krachten vanuit een positieve insteek om regelnaleving te bevorderen bundelen, door in een interactief en op wederzijds vertrouwen gebaseerd proces op zoek te gaan naar de voor een onderneming meest geschikte compliancestrategie, waar het topmanagement achter staat, het personeel bewust van is en in de dagelijkse praktijk wordt doorgevoerd, terwijl deze ondernemingen in de uitvoeringspraktijk een voorkeursbehandeling moeten genieten ten opzichte van ondernemingen die dat niet hebben, door minder nalevingskosten te maken. Omdat ook onder horizontaal toezicht de Belastingdienst en belastingplichtigen vanuit een op wederzijds vertrouwen gebaseerde samenwerking op zoek gaan naar een op de interne en fiscale beheersing afgestemd toezichtniveau - welke samenwerking door ondertekening van een convenant op directieniveau wordt bevestigd en via interne instructies zijn verdere loop in de onderneming zou moeten krijgen - zou horizontaal toezicht in het licht van de ideeën van Sigler & Murphy moeten leiden tot betere onderlinge verhoudingen (betere relatie), een betere regelnaleving (betere compliance), voordelen moeten bieden die met een betere regelnaleving samenhangen (meer fiscale zekerheid), onder gelijktijdige afname van de kosten ervan (minder fiscale compliancekosten).

Mijn stelling ontleend aan de *Interactive Compliance*-theorie is (eveneens): een betere relatie leidt tot een betere fiscale compliance, een betere fiscale compliance tot meer fiscale zekerheid en meer fiscale zekerheid tot minder fiscale compliancekosten.

Om inzicht te krijgen in de aannemelijkheid van een verband tussen de toetsingscriteria onderling, heb ik drie stellingen voorgelegd aan zowel de deelnemers van de enquête als van de interviews. Voor wat betreft de enquête analyseer ik de uitkomsten van de individuele antwoorden en neem deze op in frequentietabellen. Ik bespreek of er significante verschillen bestaan tussen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn en of er significante verschillen bestaan tussen grotere dan wel kleinere en profit dan wel non-profit ondernemingen. Ik bespreek de resultaten waarvan de significantie 5% of minder bedraagt. De uitkomsten van de interviews dienen als nadere toelichting van mogelijke ideeën, motieven en gedachtegangen. Op basis van de antwoorden uit de interviews kunnen geen uitspraken gedaan worden over de gehele groep middelgrote ondernemingen.

Analyse van de enquête

Zowel de directieleden als de financieel/fiscaal specialisten zijn drie stellingen voorgelegd over mogelijke verbanden tussen de toetsingscriteria onderling. Gevraagd is of de respondenten het eens zijn met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van belastingverplichtingen, een betere naleving tot meer zekerheid over de belastingpositie en meer zekerheid over de belastingpositie tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven.

Tabel 90: Het verband tussen de toetsingscriteria, analyse enquête

	Directieleden		Financieel/fiscaal specialisten	
<i>Een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot betere naleving van belastingverplichtingen (37a/V2425_01 en 94p/V9707_21)</i>				
Helemaal mee eens	38	4,8%	40	5,2%
Mee eens	372	47,1%	395	51,0%
Neutraal	275	34,8%	225	29,0%
Mee oneens	95	12,0%	103	13,3%
Helemaal mee oneens	10	1,3%	11	1,5%
<i>Een betere naleving van belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie (37b/V2425_02 en 94q/V9707_22)</i>				
Helemaal mee eens	42	5,4%	64	8,3%
Mee eens	554	70,1%	504	64,7%
Neutraal	159	20,2%	171	22,0%
Mee oneens	30	3,9%	32	4,1%
Helemaal mee oneens	3	0,4%	7	0,9%
<i>Meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven (37c/V2425_03 en 94r/V9707_23)</i>				
Helemaal mee eens	22	2,9%	30	4,0%
Mee eens	295	37,7%	277	36,2%
Neutraal	353	45,1%	342	44,7%
Mee oneens	103	13,1%	112	14,6%
Helemaal mee oneens	10	1,2%	4	0,6%

De directieleden en de financieel/fiscaal specialisten verschillen niet veel van mening. Iets meer dan de helft van de respondenten (ca. 54%) is het eens met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van de belastingverplichtingen. Ongeveer een derde van de respondenten heeft geen uitgesproken mening en één op de acht respondenten is het met de stelling (helemaal) oneens.

Bijna drie kwart van de respondenten (ca. 74%) is het eens met de stelling dat een betere naleving van de belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie. Circa 21,1% van de respondenten antwoordt neutraal en een zeer beperkte groep (ca. 5%) is het met de stelling oneens.

Circa 40,4% van de respondenten is het eens met de stelling dat meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven. Een net iets grotere groep (ca. 44,9%) antwoordt hier echter neutraal en ca. 14,8% van de respondenten is het met de stelling dat meer zekerheid tot minder kosten leidt, oneens.

Uit de enquêtes komt het beeld naar voren dat respondenten de eerste twee stellingen onderschrijven, terwijl de derde stelling iets meer verdeeldheid oproept. Nadere analyse leert dat (de directieleden van de) ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht, vaker aangeven het eens te zijn met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van de belastingverplichtingen, dan (directieleden van de) ondernemingen die geen afspraken gemaakt hebben.

Door middel van kruistabellen tussen de drie stellingen en de achtergrondkenmerken: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen, ben ik nagegaan of er nog andere achtergrondkenmerken zijn die voor significante verschillen zorgen.

Deze nadere analyse leert dat:

- naarmate de omzet stijgt ondernemingen vaker aangeven het eens te zijn met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van de belastingverplichtingen;
- naarmate de omzet daalt ondernemingen vaker aangeven het eens te zijn met de stelling dat meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven;
- naarmate het aantal werknemers stijgt ondernemingen vaker aangeven het eens te zijn met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van belastingverplichtingen,
- naarmate het aantal werknemers daalt ondernemingen vaker aangeven het eens te zijn met de stelling dat meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven; en
- non-profit ondernemingen vaker aangeven het eens te zijn met de stelling dat een betere naleving van de belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie, dan profit ondernemingen.

De verschillen zouden kunnen worden verklaard doordat grotere en non-profit ondernemingen meer waarde lijken te hechten aan fiscale regelnaleving (*Tabel 79*, par. 8.3.1), terwijl kleinere ondernemingen juist meer overtuigd lijken van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht (par. 8.3.2.3).

Analyse van de interviews

De drie stellingen over een mogelijk verband tussen de toetsingscriteria zijn ook voorgelegd aan de respondenten uit de interviews. Gevraagd is of de geïnterviewden het eens zijn met de stellingen dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van belastingverplichtingen, een betere naleving leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie en meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven. Zie onderstaande tabel met de antwoorden van de geïnterviewden.

Tabel 91: Het verband tussen de toetsingscriteria, analyse interviews

Bestaat er een verband tussen de toetsingscriteria onderling?	Stelling 1: Een verbetering van de relatie met de Belastingdienst leidt tot een verbetering van de naleving van de belastingverplichtingen	Stelling 2: Een verbetering van de naleving van de belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie	Stelling 3: Meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven
MGO 1 (convenant, beursgenoteerd)	Eens. Het gaat om de communicatie. Elkaar begrijpen. Elkaars belangen beter begrijpen, plus de interne overtuiging dat je je aan de regels wilt houden.	Eens. Ja.	Eens. We halen niet meer zo snel een adviseur over de vloer, maar zetten het gewoon op de agenda voor het periodieke overleg.
MGO 2 (geen convenant, in gesprek geweest, kleine MGO)	Eens. Daar ben ik het helemaal mee eens! Als je meer contact hebt met elkaar, dan raakt het je meer en dan leeft het meer.	Eens. Als je betere afspraken maakt, heb je minder onzekerheid.	Oneens. In aanvang kost het meer natuurlijk. Als het één keer geregeld is, dan denk ik dat het niet zo heel veel meer uitmaakt.
MGO 3 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, grote MGO)	Eens. Omdat er een stukje nader bewustzijn is.	Eens. Logisch, dat lijkt me wel. Je hebt er samen naar gekeken, dus kun je er ook op vertrouwen, dat je naar de goeie dingen gekeken hebt.	Oneens. Want de weg naar de zekerheid heeft ook een prijs!
MGO 4 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, overheidsorganisatie)	Oneens. Een betere relatie helpt alleen om sneller antwoord te krijgen.	Eens. Als je meer zekerheid hebt dat je het goed doet, dan weet je waar je aan toe bent en hoef je niks te corrigeren.	Eens. Als ik zeker weet dat ik het goed gedaan heb, de Belastingdienst erop vertrouwt en er komt geen controle meer, dan heb ik in de toekomst minder kosten.
MGO 5 (convenant, middelgrote MGO)	Eens. Als je de intentie hebt het goed te doen, dan zul je vraagtekens voorleggen en het vervolgens goed doen. Als je niet weet hoe het zit, ga je naar jezelf toerekenen.	Eens. Ja, dat lijkt me heel duidelijk!	Oneens. Ik ervaar het als iets kostenverhogends. Maar comfort kost altijd geld!
MGO 6 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, overheidsorganisatie)	Oneens. Je hebt sowieso de plicht om belasting te betalen en het goed te doen.	Eens. Dat lijkt mij wel. Ik denk dat het een behoorlijke open deur is.	Eens. Een logische. Als je de boel hebt afgetimmerd, dan zul je ook minder kosten hebben.
MGO 7 (nog geen convenant, wel in gesprek, non-profit)	Eens. We zijn net echte mensen. Een verbetering van de relatie leidt in zijn algemeenheid tot een beter resultaat. Er is meer begrip voor elkaars standpunt.	Oneens. Je kunt regels wel beter naleven, maar dat hoeft niet tot meer zekerheid te leiden. Dat is pas als het wordt bevestigd.	Eens. Omdat je minder controlekosten hebt en minder advieskosten hoeft te maken.
MGO 8 (convenant, non-profit)	Oneens. Als publieke instelling moet je het gewoon altijd goed willen doen.	Eens. Ja, altijd!	Oneens. Het werkt andersom! Hoe meer je investeert, hoe meer zekerheid. Klaar.

Bestaat er een verband tussen de toetsingscriteria onderling?	Stelling 1: Een verbetering van de relatie met de Belastingdienst leidt tot een verbetering van de naleving van de belastingverplichtingen	Stelling 2: Een verbetering van de naleving van de belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie	Stelling 3: Meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven
MGO 9 (convenant, non-profit)	Eens. Hoewel de relatie hiervoor niet slecht was, kwamen wij onze belastingverplichtingen ook goed na.	Eens. Het hangt met elkaar samen, maar ik zou het nog liever omdraaien, meer zekerheid leidt tot een betere naleving.	Eens. Als je helder weet wat het standpunt van de fiscus is, dan ga je minder je accountant inschakelen.
MGO 10 (convenant, profit en non-profit)	Oneens. Wat we moeten betalen, betalen we ook gewoon. We streven er altijd naar het goed te doen.	Eens. Ik kan me voorstellen, dat als je het idee hebt dat je het beter doet, dat je daar meer zeker van wordt.	Eens. Zeker, ben ik het mee eens. Als je niet zeker bent, moet je extern kosten maken voor advies of intern er meer tijd in stoppen.
MGO 11 (nog geen convenant, wel afspraken gemaakt, kleine MGO)	Eens. Omdat ik vaker communiceer, een gezicht en een persoonlijke ingang heb, is er meer aandacht en affiniteit met het gebeuren.	Eens. Dat is evident!	Oneens. Ik had derde-expertise nodig, ik heb derde-expertise nodig en zal dat ook blijven gebruiken. Daarmee voel ik mij comfortabel over mijn fiscale positie.

Zeven geïnterviewden zijn het eens met de stelling dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van belastingverplichtingen. De geïnterviewden geven als reden dat (meer) communicatie, begrip, contact, nader bewustzijn, vooroverleg, meer gezicht en een persoonlijke ingang tot een betere naleving leidt.

Tien geïnterviewden zijn het eens met de stelling dat een betere naleving van belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie. De geïnterviewden geven als reden dat betere afspraken tot minder onzekerheid leiden, er 'samen naar kijken' vertrouwen geeft, 'je beter weet waar je aan toe bent', meer zekerheid omgekeerd ook tot een betere naleving leidt en het idee 'dat je het beter doet' ook een gevoel van zekerheid geeft. Enkele geïnterviewden bevestigen de stelling overtuigend: 'ja', 'lijkt me duidelijk', 'ja altijd', 'evident'.

Zes geïnterviewden zijn het eens met de stelling dat meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven. De geïnterviewden geven als reden dat minder snel een adviseur wordt ingeschakeld, minder controle tot minder kosten leidt, afstemming tot minder kosten leidt en onzekerheid tot meer kosten.

Samenvattende resultaten

De uitkomsten van de enquêtes lijken de aannemelijkheid van een verband tussen een betere relatie, een betere fiscale compliance en meer fiscale zekerheid te bevestigen. Een verband tussen meer zekerheid en een vermindering van de fiscale compliancekosten lijkt minder aannemelijk. Het lijkt veeleer aannemelijk dat een vermindering van de fiscale compliancekosten samenhangt met een ander kenmerk dan een verbeterde zekerheid. Uit de kruistabellen tussen de drie stellingen en de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen volgt dat er een verschil zit tussen *grotere* en *kleinere* ondernemingen (zowel naar jaaromzet als aantal werknemers); kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten dan grotere ondernemingen.

Minder aannemelijk lijkt het derhalve dat de ervaren vermindering van de fiscale compliancekosten samenhangt met een toename van de fiscale zekerheid, maar veeleer met de grootte van de onderneming.

Hoewel de aannemelijkheid van een verband tussen de toetsingscriteria tevens steun vindt in de wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance*, zal meer specifiek onderzoek nodig zijn om (nog) beter inzicht te verkrijgen in de aanwezigheid van een verband.

Dat onderzoek zou zich naar mijn mening niet (meer) zozeer moeten richten op de vraag of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, maar of de verbeterde relatie moet worden aangemerkt als de *katalysator* voor een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid en een vermindering van de fiscale compliancekosten; vooral kleinere ondernemingen ervaren een vermindering van de fiscale compliancekosten onder horizontaal toezicht en vooral kleinere ondernemingen ontbreekt het aan een relatie met de Belastingdienst totdat de situatie van horizontaal toezicht zich voordoet.

8.5 Deelconclusie

In het vorige hoofdstuk heb ik de internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht beschreven. Deze ervaringen leren onder meer dat het Nederlandse model voldoet aan door de OESO geformuleerde uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking, dat horizontaal toezicht voor *grote* ondernemingen beter lijkt te werken dan traditioneel belastingtoezicht, dat de focus bij kleine ondernemingen gericht is op het verzamelen van informatie in de omgeving van belastingplichtigen en dat de oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering niet zozeer is gelegen in de ontwikkeling van één Europees op uniforme wetgeving en andere overkoepelende vastleggingen gebaseerd fiscaal toezichtmodel, maar in een interactieve samenwerking in de uitvoeringssfeer.

Dit hoofdstuk beschrijft de Nederlandse praktijkervaringen met horizontaal belastingtoezicht. Meer in het bijzonder de algemene, specifieke en meer specifieke ervaringen van Nederlandse middelgrote ondernemingen met horizontaal toezicht.

Centraal staat de vraag of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, althans of aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

Ook centraal staan de vragen welk toetsingscriterium belastingplichtigen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling. Deze vragen heb ik onderzocht aan de hand van vier subdeelvragen, die ik hieronder beantwoord.

Hoe kunnen de respondenten en de ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan worden omschreven?

De respondenten die aan het onderzoek hebben meegedaan zijn voornamelijk mannen van tegen de vijftig, met een hoger beroeps- of wetenschappelijke opleiding (HBO of WO). Ze zijn eigenaar of directeur, dan wel financieel verantwoordelijk voor de onderneming. De meest voorkomende rechtsvorm is de BV, op geruime afstand gevolgd door de stichting. De jaaromzet van de meeste ondernemingen ligt tussen de 6 en 100 miljoen euro en het aantal werknemers tussen de 50 en 500. De ondernemingen zijn vrij evenwichtig verdeeld over verschillende sectoren en bijna tweederde van de respondenten geeft aan dat het (eind 2011) financieel-economisch gezien (zeer) goed gaat met de onderneming.

Wat zijn de algemene ervaringen met horizontaal toezicht?

De algemene ervaringen met horizontaal toezicht zijn (zeer) goed; de bekendheid met horizontaal toezicht is (zeer) groot en de waardering (zeer) positief. Bijna de helft van de gesprekken tussen middelgrote ondernemingen en de Belastingdienst hebben naar de ervaring van de respondenten geresulteerd in het maken van afspraken. Als gesprekken niet leiden tot het maken van afspraken, ligt dat volgens de respondenten vaker aan belastingplichtigen zelf, dan aan de Belastingdienst. Voor een kleine minderheid van die belastingplichtigen (een op de vijf) vormen de kosten alsdan een brekende factor. De verdere invulling van het horizontaal toezichtstraject lijkt duidelijk. Circa 25% van de ondernemingen geeft aan afspraken te hebben gemaakt over horizontaal toezicht en circa 14% ook een convenant te hebben gesloten. Het oplossen van fiscale problemen uit het verleden lijkt voor de meeste ondernemingen geen rol te spelen bij het aangaan van een convenant. Voor zover die problemen er wel zijn, worden ze naar de ervaring van de respondenten nagenoeg allemaal opgelost. De ondernemingen die een convenant hebben afgesloten, geven overwegend aan daar (zeer) tevreden over te zijn.

Wat zijn de specifieke ervaringen met horizontaal belastingtoezicht?

De specifieke ervaringen met horizontaal toezicht heb ik onderzocht aan de hand van twee statistische toetsen. Bij de eerste toets heb ik horizontaal en traditioneel belastingtoezicht vergeleken *op basis van de toetsingscriteria*: een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Bij de tweede toets heb ik horizontaal en traditioneel belastingtoezicht vergeleken op basis van het *effect* van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria.

Bij de eerste toets is het begrip horizontaal toezicht niet genoemd, zodat alle respondenten de vragen kunnen beantwoorden, ongeacht de ervaring met horizontaal toezicht. Bij de tweede toets is het begrip horizontaal toezicht juist wel genoemd, waardoor respondenten met ervaring de vragen kunnen beantwoorden vanuit die ervaring en respondenten zonder ervaring vanuit hun verwachtingen over horizontaal toezicht. Expliciete benoeming van het begrip horizontaal toezicht maakt het door de respondenten *ervaren effect* sterker, waardoor ook aannemelijker is dat het effect *door horizontaal toezicht* komt.

De resultaten van de eerste toets laten zien dat aan horizontaal toezicht onderworpen middelgrote ondernemingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht een *verbetering* ervaren voor wat betreft hun fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst. Dat volgt uit de significante verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht waarvan aannemelijk is dat ze *door horizontaal toezicht* komen (Tabel 76 en 77, par. 8.3.1.6). Door het niet zuiver kunnen vergelijken van de fiscale compliancekosten, kan over een eventuele vermindering daarvan op basis van deze toets geen uitspraken worden gedaan.

De resultaten van de tweede toets laten zien dat aan horizontaal toezicht onderworpen middelgrote ondernemingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht een verbetering ervaren voor wat betreft *alle* toetsingscriteria.

De uitkomsten van de covariantieanalyse geven bovendien aan dat *zeer aannemelijk* is dat de verschillen voor wat betreft de directieleden komen *door horizontaal toezicht*, want de verschillen blijven ondanks dat gecontroleerd is op de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming, overeind. Alle directieleden zijn positief over een verbetering van de toetsingscriteria, maar directieleden van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan directieleden van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

Bij controle op de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming, blijven voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten de geconstateerde verschillen voor de *fiscale zekerheid* en de *relatie met de Belastingdienst* overeind, maar voor de *fiscale compliance* en de *vermindering van de fiscale compliancekosten* niet.

Dat betekent dat *zeer aannemelijk* is dat de geconstateerde verschillen voor de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst *door horizontaal toezicht* komen. Alle financieel/fiscaal specialisten zijn positief over een verbetering van de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst, maar financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

Dat betekent ook dat de eerder geconstateerde verschillen voor de *fiscale compliance* en de *vermindering van de fiscale compliancekosten* kennelijk samenhangen met de achtergrondfactoren: jaarmzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen. Nadere analyse leert dat de ervaren verbetering van de fiscale compliance bij non-profit ondernemingen sterker is dan bij profit ondernemingen en de ervaren vermindering van de fiscale compliancekosten bij kleinere ondernemingen sterker dan bij grotere.

Dat betekent dat niet zozeer financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen van mening verschillen over een verbetering van de fiscale compliance, maar dat financieel/fiscaal specialisten bij profit dan wel non-profit ondernemingen van mening verschillen; non-profit ondernemingen zijn meer overtuigd van een verbetering van de fiscale compliance door horizontaal toezicht dan profit ondernemingen.

Dat betekent ook dat niet zozeer financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen van mening verschillen over een vermindering van de fiscale compliancekosten, maar dat financieel/fiscaal specialisten van grotere dan wel kleinere ondernemingen van mening verschillen; kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht dan grotere ondernemingen.

De eerder geconstateerde verschillen worden voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten dus *niet alleen* verklaard *door horizontaal toezicht*, maar *ook* door de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming.

Wat zijn de meer specifieke ervaringen met horizontaal belastingtoezicht?

De meer specifieke ervaringen met horizontaal belastingtoezicht heb ik onderzocht aan de hand van de vraag welk toetsingscriterium middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling.

De resultaten van het onderzoek laten zien dat middelgrote ondernemingen het hebben van *meer zekerheid over de belastingpositie* de belangrijkste overweging vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan. De resultaten laten ook zien dat naarmate ondernemingen groter zijn ze vaker kiezen voor meer zekerheid over de belastingpositie als belangrijkste overweging. Ook non-profit ondernemingen kiezen vaker voor meer zekerheid over de belastingpositie, dan profit ondernemingen. Naarmate ondernemingen kleiner zijn, kiezen ze vaker voor een vermindering van de fiscale compliancekosten als belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan.

Daarnaast laten de resultaten van het onderzoek zien dat een verband tussen een betere relatie, een betere fiscale compliance en meer fiscale zekerheid aannemelijk lijkt. Een verband tussen meer fiscale zekerheid en een vermindering van fiscale compliancekosten lijkt minder aannemelijk. Een verband met de vermindering van fiscale compliancekosten lijkt veeleer samen te hangen met de grootte van de onderneming; kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht dan grotere ondernemingen.

8.6 Bibliografie

Literatuur

Alm, Kirchler & Muehlbacher 2012

J. Alm, E. Kirchler en S. Muehlbacher, 'Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation', *Economic Analysis & Policy*, Vol. 42 no. 2, September 2012.

De Blicke en Van Elk 2015

J. de Blicke en M.A.C. van Elk, 'De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven', *WFR* 2015/726.

(Valerie) Braithwaite 2009

V. Braithwaite, *Defiance in Taxation and Governance. Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Cheltenham UK, Northampton USA: Edward Elgar 2009.

Denkers en Goslinga 2008

A. Denkers en S. Goslinga, 'Fraude in Beeld', *Tijdschrift voor Criminologie* 2008 (50) 2.

Gribnau 2013 A

J.L.M. Gribnau, 'De belastingrechter in een veranderende trias politica', in: *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu 2013, p. 71-93.

Hemels 2015

S.J.C. Hemels, 'Fairness and taxation in a globalized world (February 26, 2015)', available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2570750>.

Huiskers-Stoop 2012

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht en de eerste uitkomsten van een enquête onder middelgrote ondernemingen', *MBB* 2012/3, p. 123-131.

Huiskers-Stoop 2013 B

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken', *TFB* 2013/2, p. 13-20.

Nonet & Selznick 1978

P. Nonet & P. Selznick, *Law & Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper & Row Publishers 1978 with a new introduction by Robert A. Kagan, New Jersey: Transaction Publishers 2001.

Kirchler 2007

E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, United Kingdom: Cambridge University Press 2007.

Klein Sprokkelhorst 2011

A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Belastingontduiking, horizontaal toezicht en compliance. Over de noodzaak van interdisciplinair onderzoek voor de fiscaliteit', *TFB* 2011/06.

Oenema 2014

M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit, 2 oktober 2014.

OESO 2014

OECD (2014), 'Tax Compliance by Design. Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective', <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>.

Selznick 1992

P. Selznick, *The Moral Commonwealth. Social Theory and the Promise of Community*, Berkeley CA: University of California 1992.

Van Steenbergen 2013

A.K.J.M. van Steenbergen, *Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving. Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten* (diss. Tilburg), Utrecht: Belastingdienst, Centrum voor kennis en communicatie 2013.

9 Conclusie

In mijn zoektocht naar de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht, heb ik op verschillende manieren kennisgemaakt met de 'werking' ervan. Ik heb *toetsingscriteria* ontwikkeld om de effectiviteit in de Nederlandse praktijk van middelgrote ondernemingen te meten. De toetsingscriteria ontleen ik mede aan drie wetenschappelijke theorieën over de bevordering van regel naleving: *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance*. Ik heb een raamwerk ontwikkeld van randvoorwaarden, waaronder horizontaal toezicht *in theorie* zou moeten werken. Ik heb de werking van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel in kaart gebracht en getoetst of het voldoet aan de randvoorwaarden. Ik heb internationale ervaringen met compliance-gestuurd toezicht beoordeeld om te zien wat deze ons kunnen leren over de werking ervan en uiteindelijk getoetst of het Nederlandse horizontaal toezichtmodel *in de praktijk* een verbetering laat zien ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht.

In dit hoofdstuk herhaal ik kort de inleiding en de probleemstelling (par. 9.1), het doel van het onderzoek en de opzet (par. 9.2), vat ik antwoorden op de deel- en subdeelvragen samen (par. 9.3), beantwoord ik de probleemstelling (par. 9.4), trek ik overige conclusies (par. 9.5), evalueer ik enkele methodologische en inhoudelijke leermomenten en formuleer ik enkele aanbevelingen (par. 9.6). In paragraaf 9.7 sluit ik af.

9.1 Inleiding en probleemstelling

De vraag die mij enkele jaren na de introductie van horizontaal toezicht bezighoudt is of het werkt, en vooral of het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. Ik heb horizontaal toezicht omschreven als een vorm van belastingtoezicht, gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, waarbij belastingplichtigen in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante gegevens, snel zekerheid krijgen over hun belastingpositie en de Belastingdienst belastingplichtigen niet belast met veel tijd en aandacht vergende boekenonderzoeken en andere controlemaatregelen achteraf. Niet eerder kende het Nederlandse belastingrecht een toezichtvorm waarbij wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie uitgangspunt zijn en fiscaal gedrag in hoge mate bepalend is voor de wijze waarop belastingplichtigen behandeld worden, zonder tot materiële verschillen in de vaststelling van de belastingaanslag te leiden.

Om de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht te meten heb ik vier toetsingscriteria ontwikkeld. In de *Interactive Legislation*-theorie van Van der Burg vind ik aanknopingspunten dat een flexibele inrichting van het fiscale uitvoeringsproces zou moeten leiden tot betere fiscale regel naleving, meer fiscale zekerheid en een betere relatie met de Belastingdienst. In de *Responsive Regulation*-theorie van Ayres & Braithwaite vind ik aanknopingspunten dat een moraliserende benadering van toezicht, met de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand, zou moeten leiden tot een betere fiscale regel naleving, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. In de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy vind ik aanknopingspunten dat een op wederzijds vertrouwen en onderlinge samenwerking gebaseerd toezichtmodel eveneens zou moeten leiden tot een betere fiscale regel naleving, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst.

De theorieën geven mij tevens aanleiding om te veronderstellen dat er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling; in de zin dat een betere relatie zou moeten leiden tot een betere fiscale compliance, een betere fiscale compliance tot meer fiscale zekerheid en meer fiscale zekerheid tot minder fiscale compliancekosten.

Voor de aansturing van het toezicht vind ik het daarnaast van belang om te weten welk toetsingscriterium belastingplichtigen het meest van belang vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan.

Een en ander heeft mij tot de volgende probleemstelling gebracht:

Is het aannemelijk dat horizontaal toezicht, in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst? Welk toetsingscriterium vinden belastingplichtigen het meest van belang voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan? En bestaat er een verband tussen de toetsingscriteria onderling?

9.2 Doel en opzet

Doel van het onderzoek is het meten van de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht ten opzichte van traditioneel belastingtoezicht. Daarbij gaat het mij om de vraag of horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, althans of aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Ook gaat het mij om de vraag welk toetsingscriterium belastingplichtigen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of er een verband bestaat tussen de criteria onderling.

Om de probleemstelling te beantwoorden heb ik een fiscaal-juridisch en empirisch onderzoek opgezet (hoofdstuk 2). Om informatie van belastingplichtigen te verzamelen heb ik in samenwerking met de Belastingdienst een enquête ontwikkeld.

Voorafgaand aan de enquête heb ik interviews gehouden om te beoordelen of de toetsingscriteria ook maatgevend zijn in de praktijk en om informatie te verzamelen om enquêtevragen te ontwikkelen. Ook heb ik de interviews gebruikt om middelgrote ondernemingen te vragen naar het voor hen belangrijkste criterium om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen en of ook zij aannemelijk vinden dat er een verband bestaat tussen de criteria onderling.

Van de ten tijde van het onderzoek totale populatie van 10.465 middelgrote ondernemingen, zijn 3.025 ondernemingen benaderd om aan het enquête-onderzoek mee te doen. Om verschillende redenen zoals: onbekend op adres, faillietverklaring of opheffing, zijn 54 enquêteformulieren oningevuld retour gekomen. Uiteindelijk zijn 2.971 ondernemingen effectief benaderd, waarvan 895 vragenlijsten ingevuld retour zijn gekomen, wat een respons heeft opgeleverd van 30%. Het enquêteonderzoek is uitgevoerd in de vorm van schriftelijke en internetenquêtes onder zowel directieleden als financieel/fiscaal specialisten van Nederlandse middelgrote ondernemingen.

De uitkomsten van het empirisch onderzoek stellen mij in staat te beoordelen of horizontaal toezicht werkt, en vooral of het beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. De empirische resultaten beschrijf ik in hoofdstuk 8.

Om te weten *of* horizontaal toezicht werkt is het naar mijn mening ook van belang om te weten *hoe* horizontaal toezicht werkt. Om te weten hoe horizontaal toezicht werkt beantwoord ik in de hoofdstukken 3 tot en met 7 de volgende vragen: hoe heeft het Nederlandse belastingtoezicht zich ontwikkeld van een traditioneel hiërarchische vorm naar een meer moderne horizontale toezichtvorm (hoofdstuk 3), onder welke theoretisch wetenschappelijke randvoorwaarden zou horizontaal toezicht moeten werken (hoofdstuk 4), hoe is horizontaal toezicht ingebed in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem (hoofdstuk 5), hoe is het ingebed in het fiscale uitvoeringsproces (hoofdstuk 6) en wat leren internationale ervaringen ons over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht (hoofdstuk 7)? Aan elk van deze vragen heb ik een hoofdstuk gewijd, waarbij ik de deelvragen telkens aan de hand van meerdere subdeelvragen beantwoord.

9.3 Beantwoording deel- en subdeelvragen

Hoofdstuk 3 geeft een rechtshistorische analyse waarin de vraag centraal staat hoe het Nederlandse belastingtoezicht zich heeft ontwikkeld van een traditioneel hiërarchische vorm naar een meer moderne horizontale vorm. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van drie subdeelvragen, die ik als volgt beantwoord:

3.1 Hoe is het tot horizontalisering van het Nederlandse belastingrecht gekomen?

In de klassieke rechtsstaat is het overheidsoptreden altijd sterk verbonden geweest met de soevereine macht van de staat, ook in het belastingrecht. Een toenemende druk op de toezichtcapaciteit en snel veranderende maatschappelijke ontwikkelingen in de tweede helft van de twintigste eeuw - als de individualisering, internationalisering en de horizontalisering van de samenleving - brengen daar verandering in. Niet alleen de staat, maar ook de Belastingdienst, wordt in toenemende mate afhankelijk van de vrijwillige bereidheid van burgers en bedrijven om wettelijke regels na te leven en samen te werken bij de totstandkoming van een juiste belastingheffing.

3.2 Wat is voor de Belastingdienst de aanleiding geweest om op horizontaal toezicht over te gaan?

De horizontalisering van het belastingrecht raakte in een stroomversnelling na de publieke commotie die was ontstaan over het optreden van de Belastingdienst tegen bewoners van woonwagencentrum 'De Vinkenslag'. De zogenoemde Vinkenslagaffaire is voor het Ministerie van Financiën aanleiding geweest om onderzoek in te stellen naar *contra-legem* handelingen door de Belastingdienst. Uit dit onderzoek volgen 22 maatregelen, waarvan de laatste inhoudt dat de Belastingdienst vormen van horizontaal toezicht moet gaan verkennen. Ook vormen kritiek uit het bedrijfsleven, internationale ontwikkelingen op het terrein van *corporate governance* en eigen ervaringen dat werken in het verleden lastig is, additionele impulsen om tot horizontaal toezicht over te gaan. Daarnaast sluit horizontaal toezicht aan bij ontwikkelingen in de samenleving, waarbij steeds vaker een beroep wordt gedaan op de eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven.

3.3 Hoe verloopt de invoering van horizontaal toezicht in het Nederlandse belastingtoezicht?

De invoering van horizontaal toezicht gaat gepaard met een pilot onder twintig Nederlandse zeer grote ondernemingen (2005). De doelstelling is om 'in wederzijds vertrouwen te komen tot een goede, open relatie met de Belastingdienst, waarin snel zekerheid kan worden geboden, gewerkt wordt in de actualiteit en minder intensief toezicht achteraf noodzakelijk is'. Met nagenoeg alle ondernemingen uit de pilot is een convenant gesloten en de eerste ervaringen met de nieuwe werkwijze zijn ronduit positief. Deze positieve ervaringen resulteren in een verdere uitrol van het concept naar middelgrote ondernemingen (2008).

Hoofdstuk 4 geeft een theoretische analyse waarin de vraag centraal staat waarom horizontaal toezicht in het licht van wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* zou moeten werken. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van vier subdeelvragen, die ik als volgt beantwoord. De antwoorden heb ik tevens gebruikt om een kader van randvoorwaarden te formuleren, waaronder horizontaal toezicht *in theorie* zou moeten werken.

4.1 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Van der Burgs ideeën over Interactive Legislation moeten werken?

Van der Burgs ideeën over *Interactive Legislation* zijn er niet alleen op gericht om wetgeving communicatiever te maken in de zin van overleg tussen overheid en burgers bij de ontwikkeling ervan en responsiever in de zin van het gebruik van open normen om een situatiegerichte toepassing mogelijk te maken, maar ook om wetgeving interactiever te maken in de zin van voortzetting van de dialoog tussen overheid en burgers in de uitvoeringspraktijk; tussen burgers en *uitvoeringsinstanties*.

Gebruik van open normen geeft volgens Van der Burg ook (lagere) uitvoeringsinstanties ruimte om maatwerk toe te passen in de omgang met burgers. Ook de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goeddunken in te richten, geeft ruimte om maatwerk toe te passen in de omgang met belastingplichtigen en het toezicht voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander. De fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht vindt haar basis in het individueel convenant horizontaal toezicht. Het convenant kan dienen als kader voor een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst om een juiste belastingheffing tot stand te brengen; niet het convenant zelf levert het gewenste maatwerk, maar de uitleg van de convenantafspraken in relatie tot de situatie van belastingplichtigen.

Voortzetting van het interactieve proces in de uitvoeringspraktijk zou moeten leiden tot een betere aansluiting bij de behoeften van belastingplichtigen (meer fiscale zekerheid), meer draagvlak creëren onder betrokkenen (een betere relatie) en een grotere bereidheid teweeg brengen om op interactieve wijze tot stand gekomen oplossingen ook na te leven (betere fiscale compliance). Voor het welslagen van horizontaal toezicht is in het licht van de *Interactive Legislation-theorie* van Van der Burg van belang dat - binnen de ruimte die de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst biedt om belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven anders te behandelen dan belastingplichtigen die dat niet willen of niet kunnen - convenantaanslagen het resultaat zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingschuld.

4.2 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Ayres & Braithwaites ideeën over Responsive Regulation moeten werken?

Ayres & Braithwaite menen dat toezichthouders hun reactie op regelovertreding moeten afstemmen op de houding en beweegredenen van de overtreder; 'samenwerken waar kan, straffen waar nodig'. De toezichthouder moet op zoek naar het meest geschikte toezichtinstrument in een bepaalde situatie. In beginsel op een moraliserende manier, maar mocht de gewenste gedragsverandering niet worden bereikt, door alsnog te straffen. Volgens Ayres & Braithwaite weerhoudt de 'morele ter verantwoordingroeping' regelovertreders ervan om nogmaals in de fout te gaan. Regelovertreders die hun fiscale houding en gedrag willen verbeteren, moeten volgens Ayres & Braithwaite een mildere reactie treffen, dan regelovertreders die dat niet willen.

Omdat ook de Nederlandse Belastingdienst zijn horizontaal toezichtreactie afstemt op de fiscale houding en het gedrag van belastingplichtigen, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden, zou horizontaal toezicht in het licht van de ideeën van Ayres & Braithwaite moeten leiden tot een betere regelnaleving (betere fiscale compliance), een beter afgestemd toezicht (meer fiscale zekerheid) en omdat vrijwillige gedragsverandering goedkoper zou zijn dan bijvoorbeeld het kwijtraken van een vergunning, tot minder nalevingskosten (minder fiscale compliancekosten). Voor het welslagen van horizontaal toezicht is in het licht van de *Responsive Regulation*-theorie van Ayres & Braithwaite van belang dat belastingdiensten het toezicht afstemmen op de interne en fiscale beheersing van ondernemingen, waarbij de bereidheid om fiscale wet- en regelgeving vrijwillig na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden.

4.3 Onder welke randvoorwaarde zou horizontaal toezicht in het licht van Sigler & Murphy's ideeën over Interactive Compliance moeten werken?

Volgens Sigler & Murphy moeten (grote) ondernemingen en de overheid samenwerken vanuit vertrouwen, waarbij vrijwillige regelnaleving moet worden beloond en schaarse toezichtmiddelen moeten worden ingezet om ondernemingen, die de regels niet zo nauw nemen, aan te pakken. Belastingplichtigen en belastingdiensten moeten hun krachten vanuit een positieve insteek bundelen; partijen moeten in een interactief en op wederzijds vertrouwen gebaseerd proces op zoek naar een compliancestrategie, waar het topmanagement achter staat, het personeel bewust van is en in de dagelijkse praktijk wordt doorgevoerd. Ondernemingen met een kwalificerende compliancestrategie moeten een voorkeursbehandeling krijgen in de uitvoering en minder nalevingskosten hoeven maken.

Omdat ook onder horizontaal toezicht belastingplichtigen en de Belastingdienst vanuit een op wederzijds vertrouwen gebaseerde samenwerking op zoek moeten naar een op het niveau van de interne en fiscale beheersing afgestemd toezicht, hun samenwerking door ondertekening van een convenant op directieniveau bevestigen en via interne instructies zijn verdere loop in de onderneming moet krijgen, zou horizontaal toezicht in het licht van de ideeën van Sigler & Murphy moeten leiden tot een betere regelnaleving (betere compliance) en voordelen moeten bieden die met een betere regelnaleving samenhangen (meer fiscale zekerheid), onder gelijktijdige afname van de nalevingskosten (minder fiscale compliancekosten) en een verbetering van de onderlinge verhoudingen (betere relatie). Voor het welslagen van horizontaal toezicht is in het licht van de *Interactive Compliance*-theorie van Sigler & Murphy van belang dat belastingplichtigen laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving vrijwillig willen en kunnen naleven, door interne en fiscale beheersingssystemen op orde te brengen en te houden, compliance als essentieel onderdeel van de ondernemingsstrategie te beschouwen en die compliancestrategie ook ondernemingbreed door te voeren.

4.4 Theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken

Om een kader te schetsen waarin horizontaal toezicht *in theorie* zou moeten werken, wat wil zeggen dat aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot traditioneel belastingtoezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst, zou aan de volgende drie randvoorwaarden moeten zijn voldaan:

- 1) Convenantaanslagen dienen - binnen de ruimte die de discretionaire uitvoeringsbevoegdheid van de Belastingdienst biedt om belastingplichtigen die fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven anders te behandelen dan belastingplichtigen die dat niet willen of niet kunnen - het resultaat te zijn van een interactief proces tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling tot en met de formalisering van de belastingschuld (Van der Burg).
- 2) Belastingdiensten moeten het toezicht afstemmen op het niveau van interne en fiscale beheersing van de onderneming, waarbij de bereidheid van belastingplichtigen om fiscale wet- en regelgeving na te leven bepalend is voor de behandeling in de uitvoeringspraktijk, terwijl de mogelijkheid tot uitoefening van controlebevoegdheden en straffen achter de hand wordt gehouden voor het geval dat nodig mocht zijn (Ayres & Braithwaite).
- 3) Belastingplichtigen dienen te laten zien dat ze fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven, door hun interne en fiscale beheersingssysteem op orde te brengen en te houden, waarbij compliance een essentieel onderdeel vormt van de ondernemingsstrategie en de compliancestrategie ondernemingbreed wordt doorgevoerd (Sigler & Murphy).

De theoretische randvoorwaarden toets ik, na een uiteenzetting van *hoe* horizontaal toezicht werkt, aan het einde van hoofdstuk 6.

De hoofdstukken 5 en 6 geven een bronnenanalyse en gaan nader in op *hoe* horizontaal toezicht werkt. In hoofdstuk 5 staat de vraag centraal hoe horizontaal toezicht past in het Nederlandse fiscaal wettelijke systeem. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van acht subdeelvragen, die ik als volgt beantwoord.

5.1 Wat is de fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht?

De fiscaal wettelijke basis voor Nederlands belastingtoezicht is de AWR. Algemeen bestuursrechtelijke toezichtregels zijn te vinden in de Awb. De AWR laat deze buiten beschouwing en voorziet zelf in toezichtregels. Nadere fiscale toezichtregels zijn vooral te vinden in de artikelen 47 tot en 56 AWR en worden omschreven als de 'verplichtingen ten dienste van de belastingheffing'.

De discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst geeft ruimte om het fiscale uitvoeringsproces te flexibiliseren en het toezicht voor de ene belastingplichtige anders in te richten dan voor de ander; horizontaal toezicht is gebaseerd op de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om het fiscale uitvoeringsproces naar goedgevoelen in te richten.

5.2 Hoe komt een horizontaal toezichtrelatie tot stand?

Om tot een horizontaal toezichtrelatie te komen doorlopen belastingplichtigen en de Belastingdienst zeven stappen; het traject start met het in kaart brengen van het klantbeeld en eindigt als het goed is met de aanpassing van het toezicht. Daar tussenin voeren belastingplichtigen en de Belastingdienst een (of meerdere) horizontaal toezichtgesprek(ken), voert de Belastingdienst een compliance-verkenning uit, worden lopende fiscale problemen zoveel mogelijk opgelost, ondertekenen partijen het individueel convenant horizontaal toezicht en is er indien nodig nog ruimte om de interne en fiscale beheersing verder te verbeteren.

5.3 Wat is de basis voor fiscale samenwerking onder horizontaal toezicht?

De basis voor fiscale samenwerking is het individueel convenant horizontaal toezicht. Naast algemene bepalingen over partijen, looptijd, inwerkingtreding, evaluatie en beëindiging, bestaat het convenant uit inleidende woorden om tot een effectieve en efficiënte belastingheffing te komen, uitgangspunten van de fiscale samenwerking en de convenantafspraken. De uitgangspunten bepalen dat partijen samenwerken op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie, dat het convenant betrekking heeft op *alle* rijksbelastingen en de invordering, en dat reguliere rechten en verplichtingen zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven. De convenantafspraken zijn gericht op de realisering van toezicht op maat, actualisering van de fiscale invordering, actualisering van het inzicht in de fiscale positie van belastingplichtigen en de actualisering van het proces van belastingheffing. De convenantafspraken gaan op onderdelen *verder* dan het traditionele belastingtoezicht. De aanvullende verplichtingen kennen *geen* publiekrechtelijke wettelijke basis.

5.4 Mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen realiseren?

De belangrijkste betekenis van de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst is dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van *aanvullende* convenantverplichtingen naar de civiele rechter kunnen om *nakoming te eisen* en in uitzonderlijke gevallen het *vergoeden van schade*.

Het ontbreken van een publiekrechtelijke wettelijke basis voor de *aanvullende* convenantverplichtingen veronderstelt een samenloop tussen publiek- en privaatrechtelijk handelen door de Belastingdienst. Naar de thans geldende opvattingen over samenloop (de gemeenschappelijke rechtsleer), mag de Belastingdienst langs privaatrechtelijke weg publiekrechtelijke doelen realiseren.

5.5 Hoe kan het individueel convenant horizontaal toezicht juridisch worden gekwalificeerd?

Het individueel convenant horizontaal toezicht kan juridisch worden gekwalificeerd als een ter vervulling van de publieke taak door de Belastingdienst gesloten wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261 BW). Deze kwalificatie dankt het convenant aan de meerszijdige rechtshandelingen, die bepaalbaar, afdwingbaar en wederkerig zijn.

5.6 Wat is de betekenis van de kwalificatie van het convenant voor de toepassing in de rechtspraak?

Kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst betekent niet automatisch dat de civiele rechter bevoegd is over convenantgeschillen te oordelen. Voor zover een met voldoende waarborgen en rechtsbescherming omklede publiekrechtelijke weg openstaat, dienen partijen die (eerst) te volgen.

De publiekrechtelijke weg kan openstaan bij niet-nakoming van in het convenant opgenomen verplichtingen die rechtstreeks voortvloeien uit reguliere fiscale wet- en regelgeving; zoals het binnen de wettelijke termijn indienen van de aangifte (art. 9 AWR) of het opleggen van de aanslag (art. 11 AWR). Voor zover de publiekrechtelijke weg niet openstaat of niet voldoet, kunnen convenantpartijen zich voor aanvullende rechtsbescherming wenden tot de civiele rechter.

Voor geschillen over het aangaan, de nakoming van aanvullende convenantverplichtingen en de beëindiging van het convenant staat de publiekrechtelijke weg niet open. Deze geschillen kunnen worden voorgelegd aan de civiele rechter. Onrechtmatige afbreking van de convenant-onderhandelingen zou in uitzonderlijke gevallen voor beide partijen kunnen leiden tot een verplichting tot schadevergoeding uit onrechtmatige daad (in de vorm van gemaakte kosten). Het onrechtmatig niet aangaan ervan door de Belastingdienst ook.

Blijvende tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen kan resulteren in de ontbinding van de overeenkomst, welke in overeenstemming met de eisen van redelijkheid en billijkheid ook opgezegd kan worden. Blijvende tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen, kan in uitzonderlijke gevallen resulteren in het vergoeden van schade uit wanprestatie.

De aanvullende convenantverplichtingen moeten naar privaatrechtelijke maatstaven worden uitgelegd; naast een zuivere taalkundige uitleg is ook de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichtingen mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten van belang (Haviltex). Niet-aanvullende convenantverplichtingen moeten worden uitgelegd naar de regels van fiscaal publiekrecht, lees: traditioneel belastingtoezicht.

Door de privaatrechtelijke uitleg van de aanvullende convenantverplichtingen, krijgen enkele publiekrechtelijke verplichtingen een ruimere werking. Dat brengt met zich mee dat de 'resultaat- en inspanningslat' - voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst - onder horizontaal toezicht op onderdelen hoger ligt, dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Die lat ligt hoger voor wat betreft de interne en fiscale beheersing van de onderneming en het door de Belastingdienst daarop af te stemmen toezicht (*responsiviteit*), voor de wederzijdse fiscale *transparantie* in de omgang met elkaar en voor het verplicht (voor)overleggen en afstemmen van de reactie (*interactiviteit*) en de *snelheid* van handelen.

Het door belastingplichtige zorgdragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle evenals het verplicht voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten, kunnen worden aangemerkt als *resultaatverplichtingen*. Het door de Belastingdienst geven van een visie op door belastingplichtige voorgelegde standpunten ook. Het door de Belastingdienst afstemmen van de vorm en intensiteit van het toezicht op de interne en fiscale beheersing van belastingplichtige evenals de convenantverplichtingen, die voor zowel belastingplichtige als de Belastingdienst zijn gericht op het bevorderen van het werken in de actualiteit (*zo spoedig mogelijk* en *in overleg*), kunnen worden aangemerkt als *inspanningsverplichtingen*. Voor zover eventuele tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen betrekking heeft op een resultaatverplichting, kan dit worden vastgesteld door het *uitblijven van resultaat*. Voor zover eventuele tekortkoming betrekking heeft op een inspanningsverplichting, is het aan gedupeerde om de *onvoldoende inspanning* aannemelijk te maken.

De belangrijkste betekenis van de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst is dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van aanvullende convenantverplichtingen naar de civiele rechter kunnen om *nakoming te eisen* en in uitzonderlijke gevallen het *vergoeden van schade*.

Voor belastingplichtige kan het op actuele basis voorleggen van (fiscaal) relevante standpunten worden aangemerkt als de belangrijkste aanvullende convenantverplichting. Voor de Belastingdienst is dat het geven van een visie op de rechtsgevolgen ervan.

Een verwijtbare tekortkoming in de nakoming door belastingplichtige, zou voor de Belastingdienst in uitzonderlijke gevallen schade met zich mee kunnen brengen in de vorm van bijvoorbeeld *te weinig geheven belasting*. Een verwijtbare tekortkoming in de nakoming door de Belastingdienst, zou voor belastingplichtige in uitzonderlijke gevallen schade met zich mee kunnen brengen in de vorm van bijvoorbeeld *een misgelopen investering*. Om aan het vergoeden van schade toe te komen, is het aan gedupeerde om het causale verband tussen de geleden schade en de ingestelde schadevordering aannemelijk te maken (art. 6:98 BW); de causaliteit moet in de *niet-nakoming* zitten.

Voor het welslagen van een actie tot schadevergoeding wegens een tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen zal er sprake moeten zijn van een verwijtbare tekortkoming door de ene partij, die er de oorzaak van is dat de andere partij schade lijdt; dat zal slechts in uitzonderlijke situaties het geval zijn.

5.7 Is het beleid van de Belastingdienst om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen individueel convenant horizontaal toezicht te sluiten in strijd met het gelijkheidsbeginsel?

Als twee belastingplichtigen *feitelijk* (omdat ze beiden fiscale wet- en regelgeving willen en kunnen naleven) en *rechtens* (omdat op hen dezelfde regelgeving van toepassing is) in dezelfde positie verkeren, hebben ze in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen). Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving, kan echter een reden zijn om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant aan te gaan. Het vertrouwen in belastingplichtigen baseert de Belastingdienst op het *goede klantbeeld*. Het goede klantbeeld baseert de Belastingdienst op de *fiscale strategie*, de *interne en fiscale beheersing* en de *fiscale transparantie* van de onderneming.

Ik vind het wenselijk dat de Belastingdienst het al dan niet hebben van vertrouwen in een belastingplichtige kan objectiveren. Als twee belastingplichtigen feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkeren en de Belastingdienst kan niet objectiveren in de ene belastingplichtige wel vertrouwen te hebben en in de andere niet, dan levert dat strijd op met het materiële gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Feitelijk en rechtens gelijke gevallen, mogen slechts ongelijk worden behandeld als een objectief vast te stellen onderscheid dat rechtvaardigt.

5.8 Is er een noodzaak tot codificatie van horizontaal toezicht?

Door de combinatie van fiscale samenwerking op basis van een privaatrechtelijke overeenkomst, vastlegging van nadere afspraken, publicatie van horizontaal toezichtbeleid, de overeenkomstige toepassing van reguliere (fiscale) wet- en regelgeving evenals de altijd voor de Belastingdienst geldende algemene beginselen van behoorlijk bestuur, is er *geen* noodzaak tot codificatie van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel. Het horizontaal toezichtmodel biedt voldoende rechtszekerheid en rechtsbescherming tegen onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst; de toegang tot de civiele rechter vormt een kwaliteitstoets voor het functioneren van de Belastingdienst onder horizontaal toezicht.

Evenals hoofdstuk 5 geeft ook hoofdstuk 6 een bronnenanalyse en gaat over *hoe* horizontaal toezicht werkt. Centraal staat de vraag hoe horizontaal toezicht past in het fiscale uitvoeringsproces. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van zeven subdeelvragen, die ik als volgt beantwoord.

6.1 Hoe komt een convenantaangifte tot stand?

De totstandkoming van een convenantaangifte begint met het houden van vooroverleg. Vooroverleg is bedoeld om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, voorafgaand aan de indiening van de aangifte te bespreken en af te handelen. Onder horizontaal toezicht zijn ondernemingen verplicht om fiscaal relevante standpunten *voor* of uiterlijk *op* het moment van indienen van de aangifte aan de Belastingdienst voor te leggen. Het gaat daarbij niet alleen om rechtsvragen, maar ook om feitelijke vragen. Ondernemingen moeten actief inzicht verstrekken in alle fiscaal relevante feiten en omstandigheden en ook een eigen visie geven op de rechtsgevolgen van het standpunt. De Belastingdienst bespreekt de standpunten met belastingplichtige en geeft zijn visie op de rechtsgevolgen ervan. Wanneer mogelijke discussiepunten zijn afgekaart, kan de convenantaangifte worden ingediend.

Het voorleggen en bespreken van fiscaal relevante standpunten, evenals het geven van een visie daarop door de Belastingdienst, helpt om het lopen van fiscale risico's te beperken.

De ruimte voor fiscale grensverkenning door belastingplichtigen is wel beperkter dan onder traditioneel belastingtoezicht: *tax plannen* in overeenstemming met de geest van de wet mag, maar van *agressieve tax planning* moet onder dreigende opzegging van het convenant worden afgezien. Het voorleggen van een enkele agressieve structuur is voor de Belastingdienst niet meteen reden om het convenant op te zeggen, maar het zich bij voortduring bezighouden met agressieve fiscale grensverkenning wel.

De Belastingdienst moet onder horizontaal toezicht niet alleen antwoord geven op rechtsvragen, maar ook op feitelijke vragen. Het antwoord van de Belastingdienst moet worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst of een ander schriftelijk document. Voor de beantwoording van *rechtsvragen* kan aansluiting worden gezocht bij het traditionele belastingtoezicht. Voor zover het antwoord op een voorgelegde rechtsvraag is gericht op rechtsgevolg, kan deze worden aangemerkt als een beschikking in de zin van art. 1:3, lid 2, Awb. Het antwoord op een voorgelegde rechtsvraag is echter niet in de belastingwetgeving als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, zodat het instellen van bezwaar niet mogelijk is. Gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen is het evenmin mogelijk om bezwaar in te stellen tegen het niet-tijdig geven van antwoord. Onder horizontaal toezicht levert het niet-tijdig geven van antwoord op een voorgelegde rechtsvraag niet-nakoming van de convenantverplichting om dat wel te doen op.

Voor de beantwoording van *feitelijke vragen* bestaat geen publiekrechtelijke verplichting, waardoor deze naar privaatrechtelijke maatstaven moet worden uitgelegd. Onder horizontaal toezicht levert het niet-tijdig geven van antwoord op een voorgelegde feitelijke vraag eveneens niet-nakoming van de convenantverplichting om dat wel te doen op. Onder horizontaal toezicht kan een belastingplichtige zich zowel voor het *niet-tijdig* geven van antwoord op een voorgelegde rechts- dan wel feitelijke vraag tot de civiele rechter wenden om alsnog antwoord te krijgen.

Tegen een *onwelgevallige* visie kan echter niet worden opgekomen; de Belastingdienst is op grond van het convenant niet gehouden om een antwoord te geven dat bevalt. Geeft de Belastingdienst een onwelgevallig antwoord op een voorgelegde rechts- of feitelijke vraag, dan zal belastingplichtige moeten wachten op de definitieve aanslag, waarin het antwoord eventueel tot uitdrukking komt om daartegen bezwaar in te stellen. Wordt de voorgenomen rechtshandeling niet uitgevoerd, dan wordt aan het instellen van bezwaar niet toegekomen.

6.2 Hoe worden convenantaangiften door de Belastingdienst getoetst?

Toetsing van convenantaangiften betekent het geven van een oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte. De aangifte is aanvaardbaar als deze voldoet aan de eisen die fiscale wet- en regelgeving stellen en vrij is van materiële fouten (overeenkomstig een door de Belastingdienst gehanteerde materialiteitstabel). De Belastingdienst maakt bij de toetsing van aangiften zoveel mogelijk gebruik van werkzaamheden die al door de onderneming zelf of door externe deskundigen zijn verricht (overeenkomstig het schillenmodel); de eigen werkzaamheden van de Belastingdienst kunnen dan worden verminderd. Omdat fiscaal relevante zaken voor de indiening van de aangifte zijn besproken en afgehandeld, kan deze marginaal worden getoetst en kan de aanslag in het normale geval direct worden opgelegd. Echter, ook onder horizontaal toezicht is het mogelijk dat belastingplichtigen fouten maken en ook onder horizontaal toezicht is het mogelijk dat de Belastingdienst aanvullend onderzoek doet alvorens de aanslag op te leggen.

6.3 In hoeverre mag onder het convenant verkregen informatie door de Belastingdienst worden gebruikt?

Behoudens schending van wet- en regelgeving, gepubliceerd beleid en algemene rechtsbeginselen waaronder algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wordt onder het convenant verstrekte informatie op *rechtmatige* wijze door de Belastingdienst *verkregen*. Van eventueel onrechtmatig *gebruik* is slechts sprake als de informatie wordt gebruikt in strijd met een rechtsregel die de belangen van een belastingplichtige trachten te beschermen. Dat is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.

Onder horizontaal toezicht verkregen informatie is vrijwillig en zonder wettelijk gesanctioneerde meewerkplicht verstrekt, zodat het gebruik ervan een ruime toepassing kent. Gebruik van tijdens de convenantperiode verkregen informatie in de periode na ontbinding of opzegging is toegestaan, omdat reeds verrichte prestaties niet door de beëindiging worden geraakt.

Voor wat betreft internationaal gebruik van onder horizontaal toezicht verkregen informatie, brengen door Nederland gesloten inlichtingenuitwisselingsregelingen zodanig vergaande verplichtingen met zich mee, dat de Belastingdienst in beginsel *alle* fiscaal relevante informatie waar een andere staat om vraagt (op verzoek), waarover vaste afspraken zijn gemaakt (automatisch) en die de Belastingdienst voor een andere staat van belang acht (spontaan), moet verstrekken. Met ingang van 2014 krijgt een belastingplichtige geen in kennisstelling meer van spontane informatieverstrekking en kan geen bezwaar of beroep meer worden ingesteld. Belastingplichtigen zullen er derhalve rekening mee moeten houden dat - ook onder een convenant horizontaal toezicht - aan de Belastingdienst verstrekte informatie, zonder verdere tussenkomst van belastingplichtigen, voor internationale inlichtingenuitwisseling kan worden gebruikt.

6.4 Hoe verloopt de fiscale invordering van convenantaanslagen?

Horizontaal toezicht heeft niet alleen betrekking op de heffing van rijksbelastingen, maar ook op de invordering ervan. De Belastingdienst betreft de fiscale invordering niet alleen als een convenant al is gesloten, maar ook in de fase daaraan voorafgaand. Het convenant bevat geen aanvullende verplichtingen voor wat betreft de invordering; wel is op grond van de *Leidraad* vooroverleg mogelijk over de invordering van belastingsschulden. De Belastingdienst tracht gedurende het gehele traject van fiscaal relevante handeling naar de aanslagoplegging alert te zijn op (tijdelijke) liquiditeits- en invorderingsproblemen en tijdig invorderingsdeskundigheid in te roepen. Het vroegtijdig ingrijpen en inspelen op de invorderingssituatie helpt financiële verliezen, in de zin van verminderde belastingopbrengsten, te reduceren. Ook voor de invordering tracht de Belastingdienst maatwerk te leveren. Hoewel de Belastingdienst ook onder traditioneel belastingtoezicht rekening moet houden met een constructieve opstelling van belastingplichtigen, zegt de Belastingdienst onder horizontaal toezicht met zoveel woorden toe om mee te denken en te werken aan oplossingen, die zowel voldoening van de belastingsschulden als de continuïteit van de onderneming faciliteren.

6.5 Hoe kunnen fouten in een convenantaangifte worden hersteld?

Ook in een conventantsituatie kunnen fouten worden gemaakt; de Belastingdienst gaat ervan uit dat belastingplichtigen niet bewust fouten maken. De convenantverplichtingen om de interne en fiscale beheersing op orde te brengen en te houden, evenals het verplicht voorleggen van fiscaal relevante standpunten, moet het maken van fouten zoveel mogelijk voorkomen. Wanneer een aangifte toch een fout bevat, hanteert de Belastingdienst een *responsieve* benadering: de Belastingdienst overlegt met belastingplichtige hoe de fout is ontstaan, of de onderneming van de fout op de hoogte was en welke acties inmiddels ondernomen zijn om fouten in de toekomst te voorkomen. Het herstel van fouten betekent het uitvoeren van herstelacties en het alsnog voldoen van de verschuldigde belasting; uitgangspunt is dat *alle* fouten worden hersteld.

Als niet de onderneming, maar de Belastingdienst een fout ontdekt, kan de Belastingdienst naar regels van regulier belastingtoezicht navorderen of naheffen. Een toename onder horizontaal toezicht van de informatieplicht voor belastingplichtigen onder gelijktijdige afname van de onderzoeksplicht door de Belastingdienst, zorgt ervoor dat een nieuw feit voor navordering sneller aanwezig is, dan onder traditioneel belastingtoezicht. Het *bewust* niet-melden van een ontdekte fout, welke ertoe heeft geleid dat de definitieve aanslag naar een te laag bedrag is vastgesteld, maakt belastingplichtige niet te kwader trouw in de zin van art. 16 AWR, maar leidt wel tot niet-nakoming van de aanvullende convenantverplichting om fouten te melden, althans om transparant te zijn.

Noch fiscale wet- en regelgeving, noch het convenant *verplicht* belastingplichtigen om na verstrijking van de termijn met navordering akkoord te gaan. Fiscale samenwerking op basis van een convenant kan echter *onder omstandigheden* meebrengen, dat een onderneming toch met navordering akkoord zal gaan; niet omdat de onderneming daartoe verplicht is, maar ter afwending van een - ook na het verstrijken van de navorderingstermijn - mogelijk civielrechtelijke schadevergoedingsactie.

6.6 Hoe wordt omgegaan met het opleggen van fiscale boetes in een convenantsituatie?

Zowel onder traditioneel als horizontaal toezicht moet een boete zijn gebaseerd op een formeel wettelijke grondslag (art. 16 GW). Die grondslag is voor fiscale boetes te vinden in de AWR. Voor het niet tijdig doen van aangifte of het niet tijdig betalen op een aangifte kunnen verzuimboetes worden opgelegd. Voor het opzettelijk of grofschuldig niet of onjuist doen van aangifte of het niet of onjuist betalen op aangifte, kunnen vergrijpboetes worden opgelegd. Ook bij de boeteoplegging in convenantsituaties hanteert de Belastingdienst de uitgangspunten van *responsief* handhaven; de Belastingdienst stelt de onderneming in staat om zelf de omvang van de fouten te bepalen. Wanneer een boete wordt opgelegd stelt de Belastingdienst in overleg met belastingplichtige de schuldgradatie vast (opzet/grove schuld). Het convenant zelf kent *geen* verplichting om daaraan mee te werken. Ook kan belastingplichtige met een beroep op art. 6 EVRM van overleg afzien. De boete-inspecteur stelt tot slot de grondslag voor de boete vast en neemt eventuele strafverminderende of strafverzwarende omstandigheden in aanmerking.

Actieve participatie in horizontaal toezicht en een positieve houding om fouten te herstellen vormen strafverminderende omstandigheden; de Belastingdienst houdt bij de overweging om een boete op te leggen rekening met een constructieve opstelling van belastingplichtigen. Hoewel de Belastingdienst ook onder traditioneel belastingtoezicht rekening moet houden met een constructieve opstelling van belastingplichtigen, zegt de Belastingdienst dat onder horizontaal toezicht met zoveel woorden toe.

Het enkele afgesloten hebben van een convenant vormt geen strafverzwarende omstandigheid; een *verwijtbare gedraging* kan dat wel zijn. Hoewel de bevoegdheid om een boete op te leggen onder horizontaal toezicht niet anders is dan onder traditioneel belastingtoezicht en de verwijtbaarheid van het gedrag onder beide toezichtvormen bepalend is voor de hoogte van de boete, kunnen de verwijtbaarheid bepalende factoren onder horizontaal toezicht anders zijn dan onder traditioneel belastingtoezicht, waardoor de onderworpenheid aan horizontaal toezicht toch betekenis kan krijgen voor de hoogte van de boete; het opzettelijk niet-melden van een (fiscaal) relevant standpunt, waardoor de definitieve aanslag naar een te laag bedrag wordt vastgesteld, vormt onder horizontaal toezicht wel een verwijtbare gedraging maar onder traditioneel belastingtoezicht niet.

6.7 In hoeverre voldoet het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken?

Het in de hoofdstukken 5 en 6 beschreven Nederlandse horizontaal toezichtmodel voldoet aan de in hoofdstuk 4 geformuleerde theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken, mits de aan horizontaal toezicht onderworpen onderneming *zelf* zorgdraagt voor het *ondernemingbreed doorvoeren* van een tot de ondernemingsstrategie behorende *compliancestrategie*. Voor het ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie geeft het huidige horizontaal toezichtmodel (te) weinig houvast; de verantwoordelijkheid ligt bij belastingplichtigen zelf.

Hoofdstuk 7 geeft een analyse van de internationale ervaringen met horizontale vormen van belastingtoezicht, waarbij de vraag centraal staat wat deze ervaringen ons leren over de werking ervan. Deze vraag heb ik onderzocht aan de hand van vier subdeelvragen, die ik als volgt beantwoord.

7.1 Welke landen kennen enige vorm een compliance-gestuurd belastingtoezicht?

Na koploperlanden Australië, Nederland, Ierland en de Verenigde Staten veranderen aan het begin van de eenentwintigste eeuw steeds meer risicogerichte toezichtvormen in compliance-gestuurde toezichtmodellen. Binnen Europa introduceren het Verenigd Koninkrijk en Duitsland in 2006 respectievelijk de *Review of Links with Large Businesses* en het *Zeitnahe Betriebsprüfung*, Zweden in 2007 de *Enhanced Dialogue*, Denemarken en Spanje in 2008 respectievelijk de *Enhanced Relationship* en het *Código de Buenas Practicas Tributarias*, Slovenië in 2010 en Oostenrijk in 2011 een *Horizontal Monitoring-model*.¹¹⁷³

¹¹⁷³ CHTB 2012, p. 102.

Buiten Europa volgen Nieuw Zeeland in 2009 met *Enhanced Relationships* en Canada in 2011 met *A new Approach to large Business Compliance*.¹¹⁷⁴ Nadien is de horizontale toezichttrein niet meer te stoppen; met behulp van de OESO kan medio 2013 worden vastgesteld dat 24 OESO-landen enige vorm van compliance-gestuurd toezicht kennen.

7.2 Wat zijn de ontwikkelingen in de visie van de OESO op compliance-gestuurd belastingtoezicht?

In 2005 is de OESO een onderzoek gestart naar de toen recente ontwikkelingen in Nederland, Ierland en de Verenigde Staten op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht. Drie jaar later en zes *Working Papers* verder publiceert de OESO in 2008 haar eindrapport over *Enhanced Relationships*. Niet stilgezeten komt de OESO in 2013 met resultaten van vervolgonderzoek: *From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. De OESO ontwikkelt zes uitgangspunten voor een succesvolle fiscale samenwerking tussen belastingdiensten en *grote* ondernemingen met een *laag risicoprofiel*:

- 1) belastingdiensten moeten ondernemingsactiviteiten begrijpen (*commercial awareness*);
- 2) belastingdiensten moeten een onpartijdige houding aannemen (*an impartial approach*);
- 3) belastingdiensten moeten proportioneel (in verhouding) reageren (*proportionality*);
- 4) belastingdiensten moeten - net als belastingplichtigen zelf - openheid van zaken geven en fiscaal transparant zijn (*disclosure and transparency*);
- 5) reacties van belastingdiensten moeten aansluiten bij ondernemingspecifieke omstandigheden (*responsiveness*); en
- 6) ondernemingen moeten investeren in een *Tax Control Framework* en belastingdiensten moeten hun toezicht daarop afstemmen.

Het Nederlandse model voldoet aan de zes door de OESO geformuleerde uitgangspunten voor een succesvolle samenwerking.

Voortschrijdende technologische ontwikkelingen en de behoefte ook kleine ondernemingen aan een fiscale complianceverbetering te onderwerpen, brengt de OESO in 2014 tot verdere aanscherping van haar visie op fiscale regelnaleving: *Tax Compliance by Design*. De rode draad in de visie van de OESO is een verschuiving van de aandacht voor het proces van aangifte-indiening op basis van *door belastingplichtigen* zelf verstrekte gegevens (traditioneel belastingtoezicht), naar 1) bevordering van fiscale regelnaleving door *transparantie* van belastingplichtigen (zoals onder horizontaal belastingtoezicht) en 2) bevordering van fiscale regelnaleving *in de omgeving* van belastingplichtigen door *derden* te betrekken bij het verzamelen van fiscaal relevante gegevens (een maatregel van traditioneel belastingtoezicht).

7.3 Wat zijn de Europese ontwikkelingen op het terrein van compliance-gestuurd belastingtoezicht?

De behoefte aan een overkoepelend Europees fiscaal toezichtmodel op basis van uniforme wetgeving of andere overkoepelende vastleggingen, lijkt niet zo groot omdat lokale overheden daartoe heffingsbevoegdheden en andere belangen prijs moeten geven. Dat Europese samenwerking voor de omzetbelasting beter lijkt te lukken, heeft naar mijn mening te maken met het grensoverschrijdende en wederzijds afhankelijke karakter van deze belasting. Een Europees belang tot samenwerking lijkt veeleer te zijn gelegen in de bevordering van de fiscale compliance. Europese fiscale complianceverbetering zou voor alle lidstaten een gunstig effect op de lokale belastingheffing moeten hebben. De oplossing voor fiscale complianceverbetering lijkt echter niet zozeer gelegen in de ontwikkeling van een overkoepelend compliance-gestuurd toezichtmodel, maar in een intensivering van de fiscale samenwerking in de *uitvoeringssfeer*. Aan die samenwerking kan nadere invulling worden gegeven, door de - op onderlinge afhankelijkheid en reciprociteit gebaseerde - internationale fiscale inlichtingenuitwisseling te intensiveren.

¹¹⁷⁴ CHTB 2012, p. 100.

7.4 Wat kunnen internationale ervaringen ons leren over de werking van horizontale vormen van belastingtoezicht?

Internationale ervaringen met compliance-gestuurde toezichtmodellen leren ons dat horizontaal toezicht voor grote ondernemingen met een laag risicoprofiel beter werkt, dan traditioneel belastingtoezicht. Internationale ervaringen met compliance-gestuurd toezicht leren ook dat horizontaal toezicht voor kleine ondernemingen niet beter lijkt te werken, dan traditioneel belastingtoezicht. Daarnaast leren internationale ervaringen dat horizontaal toezicht beter werkt voor ondernemingen die hun interne- en fiscale beheersing op orde hebben, dan voor ondernemingen die dat niet hebben. Tot slot leren internationale ervaringen dat de oplossing voor Europese fiscale complianceverbetering niet zozeer lijkt te zijn gelegen in de ontwikkeling van één Europees op uniforme wetgeving en andere overkoepelende vastleggingen gebaseerd fiscaal toezichtmodel, maar in een interactieve samenwerking in de uitvoerings sfeer.

Hoofdstuk 8 geeft de resultaten van het empirische onderzoek. Centraal staat de vraag of horizontaal toezicht beter werkt dan het traditionele belastingtoezicht, althans of aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Ook centraal staan de vragen welk toetsingscriterium belastingplichtigen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te stappen en of er een verband bestaat tussen de criteria onderling. Deze vragen heb ik onderzocht aan de hand van vier subdeelvragen, die ik als volgt beantwoord.

8.1 Hoe kunnen de respondenten en ondernemingen die aan het onderzoek hebben meegedaan worden omschreven?

De respondenten die aan het onderzoek hebben meegedaan zijn voornamelijk mannen van tegen de vijftig, met een hoger beroeps- of wetenschappelijke opleiding (HBO of WO). Ze zijn eigenaar of directeur, dan wel financieel verantwoordelijk voor de onderneming. De meest voorkomende rechtsvorm is de BV, op geruime afstand gevolgd door de stichting. De jaaronzet van de meeste ondernemingen ligt tussen de 6 en 100 miljoen euro en het aantal werknemers tussen de 50 en 500. De ondernemingen zijn vrij evenwichtig verdeeld over verschillende sectoren en bijna tweederde van de respondenten geeft aan dat het (eind 2011) financieel-economisch gezien (zeer) goed gaat met de onderneming.

8.2 Wat zijn de algemene ervaringen met horizontaal toezicht?

De algemene ervaringen met horizontaal toezicht zijn (zeer) goed; de bekendheid met horizontaal toezicht is (zeer) groot en de waardering (zeer) positief. Bijna de helft van de gesprekken tussen middelgrote ondernemingen en de Belastingdienst hebben naar de ervaring van de respondenten geresulteerd in het maken van afspraken. Als gesprekken niet leiden tot het maken van afspraken, ligt dat volgens de respondenten vaker aan de belastingplichtigen zelf, dan aan de Belastingdienst. Voor een kleine minderheid van die belastingplichtigen (een op de vijf) vormen de kosten alsdan een brekende factor. De verdere invulling van het horizontaal toezichtstraject lijkt duidelijk. Circa 25% van de ondernemingen geeft aan afspraken te hebben gemaakt over horizontaal toezicht en circa 14% ook een convenant te hebben gesloten. Het oplossen van fiscale problemen uit het verleden lijkt voor de meeste ondernemingen geen rol te spelen bij het aangaan van een convenant. Voor zover die problemen er zijn, worden ze naar de ervaring van de respondenten nagenoeg allemaal opgelost. De ondernemingen die een convenant hebben afgesloten, geven overwegend aan daar (zeer) tevreden over te zijn.

8.3 Wat zijn de specifieke ervaringen met horizontaal toezicht?

De specifieke ervaringen met horizontaal toezicht heb ik onderzocht aan de hand van twee statistische toetsen. Bij de eerste toets heb ik horizontaal en traditioneel belastingtoezicht vergeleken *op basis van de toetsingscriteria*: een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Bij de tweede toets heb ik horizontaal en traditioneel belastingtoezicht vergeleken op basis van het *effect* van horizontaal toezicht op de toetsingscriteria.

Bij de eerste toets is het begrip horizontaal toezicht niet genoemd, zodat alle respondenten de vragen kunnen beantwoorden, ongeacht de ervaring met horizontaal toezicht. Bij de tweede toets is het begrip horizontaal toezicht juist wel genoemd, waardoor respondenten met ervaring de vragen kunnen beantwoorden vanuit die ervaring en respondenten zonder ervaring vanuit hun verwachtingen over horizontaal toezicht. Expliciete benoeming van het begrip horizontaal toezicht maakt het door de respondenten *ervaren effect* sterker, waardoor ook aannemelijker is dat het effect *door horizontaal toezicht* komt.

De resultaten van de eerste toets laten zien dat aan horizontaal toezicht onderworpen middelgrote ondernemingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht een *verbetering* ervaren voor wat betreft hun fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst. Dat volgt uit de significante verschillen tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht waarvan aannemelijk is dat ze *door horizontaal toezicht* komen (Tabel 76 en 77, par. 8.3.1.6). Door het niet zuiver kunnen vergelijken van de fiscale compliancekosten, kan over een eventuele vermindering daarvan op basis van deze toets geen uitspraken worden gedaan.

De resultaten van de tweede toets laten zien dat aan horizontaal toezicht onderworpen middelgrote ondernemingen ten opzichte van het traditionele belastingtoezicht een verbetering ervaren voor wat betreft *alle* toetsingscriteria.

De uitkomsten van de covariantieanalyse geven bovendien aan dat *zeer aannemelijk* is dat de verschillen voor wat betreft de directieleden komen *door horizontaal toezicht*, want de verschillen blijven ondanks dat gecontroleerd is op de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming, overeind. Alle directieleden zijn positief over een verbetering van de toetsingscriteria, maar directieleden van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan directieleden van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

Bij controle op de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming, blijven voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten de geconstateerde verschillen voor de *fiscale zekerheid* en de *relatie met de Belastingdienst* overeind, maar voor de *fiscale compliance* en de *vermindering van de fiscale compliancekosten* niet.

Dat betekent dat *zeer aannemelijk* is dat de geconstateerde verschillen voor de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst *door horizontaal toezicht* komen. Alle financieel/fiscaal specialisten zijn positief over een verbetering van de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst, maar financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die afspraken hebben gemaakt over horizontaal toezicht zijn *nog positiever* dan financieel/fiscaal specialisten van ondernemingen die geen afspraken hebben gemaakt.

Dat betekent ook dat de eerder geconstateerde verschillen voor de *fiscale compliance* en de *vermindering van de fiscale compliancekosten* kennelijk samenhangen met de achtergrondfactoren: jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen. Nadere analyse leert dat de ervaren verbetering van de fiscale compliance bij non-profit ondernemingen sterker is dan bij profit ondernemingen en de ervaren vermindering van de fiscale compliancekosten bij kleinere ondernemingen sterker dan bij grotere.

Dat betekent dat niet zozeer financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen van mening verschillen over een verbetering van de fiscale compliance, maar dat financieel/fiscaal specialisten bij profit dan wel non-profit ondernemingen van mening verschillen; non-profit ondernemingen zijn meer overtuigd van een verbetering van de fiscale compliance door horizontaal toezicht dan profit ondernemingen.

Dat betekent ook dat niet zozeer financieel/fiscaal specialisten van *wel* en *niet* aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen van mening verschillen over een vermindering van de fiscale compliancekosten, maar dat financieel/fiscaal specialisten van grotere dan wel kleinere ondernemingen van mening verschillen; kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht dan grotere ondernemingen.

De eerder geconstateerde verschillen worden voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten dus *niet alleen* verklaard door *horizontaal toezicht*, maar ook door de grootte van de onderneming en het al dan niet zijn van profit onderneming.

8.4 Wat zijn de meer specifieke ervaringen met horizontaal belastingtoezicht?

De meer specifieke ervaringen met horizontaal belastingtoezicht heb ik onderzocht aan de hand van de vragen welk toetsingscriterium middelgrote ondernemingen het meest van belang vinden voor de beslissing om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan en of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling.

De resultaten van het onderzoek laten zien dat middelgrote ondernemingen het hebben van *meer zekerheid over de belastingpositie* de belangrijkste overweging vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan. De resultaten laten ook zien dat naarmate ondernemingen groter zijn, ze vaker kiezen voor meer zekerheid over de belastingpositie als belangrijkste overweging. Ook non-profit ondernemingen kiezen vaker voor meer zekerheid over de belastingpositie, dan profit ondernemingen. Naarmate ondernemingen kleiner zijn, kiezen ze vaker voor een vermindering van de fiscale compliancekosten als belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan.

Daarnaast laten de resultaten van het onderzoek zien dat een verband tussen een betere relatie, een betere fiscale compliance en meer fiscale zekerheid aannemelijk lijkt. Een verband tussen meer fiscale zekerheid en een vermindering van fiscale compliancekosten lijkt minder aannemelijk. Een verband met de vermindering van fiscale compliancekosten lijkt veeleer samen te hangen met de grootte van de onderneming; kleinere ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht dan grotere ondernemingen.

9.4 Beantwoording van de probleemstelling

In de vorige paragraaf heb ik de antwoorden op de deel- en subdeelvragen samengevat. In deze paragraaf beantwoord ik de centrale probleemstelling.

Mijn antwoord op de probleemstelling luidt als volgt:

Aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Middelgrote ondernemingen vinden het hebben van meer zekerheid over de belastingpositie de belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan; naarmate ondernemingen kleiner zijn neemt het belang van een vermindering van de fiscale compliancekosten toe.

Ook is aannemelijk dat er een verband bestaat tussen een betere relatie met de Belastingdienst en een betere fiscale compliance evenals tussen een betere fiscale compliance en het hebben van meer zekerheid over de belastingpositie. Een verband tussen het hebben van meer zekerheid en een vermindering van de fiscale compliancekosten roept meer verdeeldheid op. Aannemelijker is dat een vermindering van de compliancekosten onder horizontaal toezicht samenhangt met de grootte van de onderneming; kleinere middelgrote ondernemingen zijn meer overtuigd dan grotere.

Dit antwoord kan als volgt worden verklaard.

De resultaten van het onderzoek laten zien dat er een *verschil* bestaat tussen de ervaringen van aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen en de ondernemingen die dat niet zijn. De aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen zijn echter *niet zonder meer vergelijkbaar* met de ondernemingen die dat niet zijn.

Niet kan worden uitgesloten dat er onder horizontaal toezicht sprake is van een vorm van *zelfselectie*; voor ondernemingen die onder traditioneel belastingtoezicht al welwillend fiscaal gedrag laten zien - door hun interne- en fiscale beheersingssystemen op orde te hebben en een maatschappelijk verantwoorde houding aan te nemen ten aanzien van belastingheffing - lijkt de onderworpenheid aan horizontaal toezicht slechts een formalisering van een al bestaand verschil in fiscale houding en gedrag.

Stel: er is alleen traditioneel belastingtoezicht en ik heb een bak en daar zitten alle Nederlandse middelgrote ondernemingen in. Een deel van die ondernemingen is bereidwillig, wil fiscale wet- en regelgeving graag naleven, wil liever geen fiscale risico's lopen en heeft er belang bij om 'het goed te doen'. Het andere deel van de ondernemingen heeft minder met fiscale regelnaleving, wil graag de fiscaal voordeligste route volgen en vooral niet teveel belasting betalen.

Nu zeg ik: de ondernemingen uit de eerste groep zijn onderworpen aan horizontaal toezicht en de ondernemingen uit de tweede groep blijven onderworpen aan traditioneel belastingtoezicht. Als deze herindeling het enige is wat er gebeurt, dan heeft horizontaal toezicht *geen effect*; dan zijn eventuele verschillen niet meer dan een bevestiging van hoe het al was.

Ik verwacht echter dat horizontaal toezicht wel effect heeft, en ik verwacht dat effect op de vier toetsingscriteria: fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst. Wanneer het onderzoek aannemelijk maakt dat horizontaal toezicht leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst, veronderstel ik dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht.

Nu komt er uit de analyses dat er een verschil bestaat tussen de ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en de ondernemingen die dat niet zijn. De vraag die dan rijst is: Komt dat verschil door horizontaal toezicht of spelen op de achtergrond andere kenmerken van de ondernemingen een rol? Als de fiscale compliance van onderworpen ondernemingen hoger is, komt dat dan door horizontaal toezicht of was het al zo? Verklaart horizontaal toezicht het verschil of vindt horizontaal toezicht bij bereidwillige ondernemingen sneller een plek? Deze laatste vraag kan ik niet beantwoorden; het antwoord hangt namelijk af van het *vertrekpunt* van de fiscale compliance, fiscale zekerheid, de kosten en de relatie van de ondernemingen. Dat individuele vertrekpunt is niet vast te stellen.

Uit mijn onderzoek komt naar voren, dat er op de getoetste criteria *significante verschillen* bestaan tussen ondernemingen die onderworpen zijn aan horizontaal toezicht en ondernemingen die dat niet zijn. Op grond daarvan lijkt het erop dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht. Maar mogelijk moeten de verschillen worden verklaard door een *ander achtergrondkenmerk* van de ondernemingen dan het verschil naar onderworpenheid aan horizontaal toezicht.

Met behulp van aanvullende statistische analyses kan de aannemelijkheid dat verschillen door horizontaal toezicht komen worden vergroot; uitsluiting van de invloed van enkele relevante achtergrondkenmerken maakt aannemelijk(er) dat de geconstateerde verschillen door horizontaal toezicht komen.

In dit onderzoek heb ik met behulp van aanvullende statistische analyses getoetst of de geconstateerde significante verschillen tussen al dan niet aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen overeind blijven, wanneer ik de invloed van de grootte van de onderneming (de jaaromzet en het aantal werknemers) evenals het zijn van profit dan wel non-profit onderneming uitsluit. Blijven de significante verschillen overeind als de grootte van de ondernemingen en het zijn van profit/non-profit onderneming geen rol meer spelen?

De resultaten van aanvullend onderzoek laten zien dat bij controle op de achtergrondkenmerken jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen de eerste toets de meeste significante verschillen overeind laat en sommige significante verschillen zelfs pas door uitsluiting van de achtergrondkenmerken naar voren komen.

De statistisch sterkere tweede toets laat bovendien zien dat voor wat betreft de directieleden van de ondernemingen *alle* significante verschillen overeind blijven. De tweede toets laat ook zien dat voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten de significante verschillen voor meer fiscale zekerheid en een betere relatie met de Belastingdienst overeind blijven. Het voor wat betreft de financieel/fiscaal specialisten wegvallen van de significante verschillen voor een betere compliance en een vermindering van de kosten, lijkt veeleer samen te hangen met de grootte van de onderneming en het zijn van profit/non-profit onderneming, dan met de onderworpenheid aan horizontaal toezicht.

Het onderzoek laat derhalve zien *dat* horizontaal toezicht *effect heeft* en dat geconstateerde verschillen *niet slechts een bevestiging zijn* van hoe het al was zonder horizontaal toezicht. Het onderzoek laat verder zien dat de ervaringen met horizontaal toezicht ook samenhangen met de grootte van de onderneming. Grotere ondernemingen zijn welwillender en vaker onderworpen aan horizontaal toezicht. Dat bevestigt de aanwezigheid van de hiervoor aangehaalde *zelfselectie*; grotere ondernemingen werken anders en daar past een andere inrichting van het toezicht bij.

Dat horizontaal toezicht een verbetering teweegbrengt ten opzichte van de situatie onder traditioneel belastingtoezicht wordt aannemelijk door de volgende twee uitkomsten:

- 1) Als in de analyses wordt gecontroleerd voor een aantal achtergrondkenmerken die met horizontaal toezicht samenhangen (jaaromzet, aantal werknemers en profit/non-profit ondernemingen) dan blijven de verschillen overeind. De verschillen komen derhalve niet (alleen) door de grootte van de onderneming of het al dan niet zijn van profit of non-profit onderneming, maar worden verklaard *door* de onderworpenheid aan *horizontaal toezicht*.
- 2) Als de respondenten worden gevraagd om aan te geven wat ze van horizontaal toezicht en de werking ervan vinden, dan zijn de ondernemingen die *ervaring* hebben met horizontaal toezicht op verschillende punten *positiever* dan de ondernemingen die geen ervaring hebben (ze zijn positiever over horizontaal toezicht, voelen zich fiscaal zekerder, hechten meer belang aan een goede relatie met de Belastingdienst en zijn daar ook vaker tevreden over).

Daarnaast volgt uit het onderzoek dat middelgrote ondernemingen het hebben van *meer zekerheid over de belastingpositie* de belangrijkste overweging vinden om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan. De resultaten laten ook zien dat naarmate ondernemingen groter zijn, ze vaker kiezen voor meer zekerheid over de belastingpositie als belangrijkste overweging. Ook non-profit ondernemingen kiezen vaker voor meer zekerheid over de belastingpositie, dan profit ondernemingen. Naarmate ondernemingen kleiner zijn, kiezen ze vaker voor een vermindering van de fiscale compliancekosten als belangrijkste overweging om al dan niet op horizontaal toezicht over te gaan.

Eveneens volgt uit het onderzoek dat een verband tussen een betere relatie, een betere fiscale compliance en meer fiscale zekerheid aannemelijk lijkt, terwijl een verband tussen meer fiscale zekerheid en een vermindering van de fiscale compliancekosten meer verdeeldheid oproept. Een verband met de vermindering van fiscale compliancekosten lijkt veeleer samen te hangen met de grootte van de onderneming; kleinere middelgrote ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten dan grotere middelgrote ondernemingen.

Hoewel de aannemelijkheid van een verband tussen de toetsingscriteria tevens steun vindt in de wetenschappelijke theorieën over *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* en *Interactive Compliance* is aanvullend onderzoek nodig om tot een (nog) beter inzicht te komen. Dat onderzoek zou zich naar mijn mening niet (meer) zozeer moeten richten op de vraag of er een verband bestaat tussen de toetsingscriteria onderling, maar of een *verbetering van de relatie* moet worden gezien als de katalysator voor een verbetering van de overige criteria; vooral kleinere ondernemingen ervaren namelijk een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht en vooral kleinere ondernemingen ontbreekt het aan een dergelijke relatie totdat de situatie van horizontaal toezicht zich voordoet.

9.5 Overige conclusies

In de vorige paragraaf heb ik de centrale probleemstelling beantwoord. In deze paragraaf trek ik overige conclusies:

- 1) Horizontaal toezicht is gebaseerd op de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst om beleid te ontwikkelen voor de inrichting van het fiscale uitvoeringsproces.
- 2) Op grond van art. 79 RO is de Belastingdienst gebonden aan het in de *Leidraad* gepubliceerde horizontaal toezichtbeleid.
- 3) Het afsluiten van een convenant is niet verplicht, omdat een publiekrechtelijke wettelijke basis daarvoor ontbreekt.
- 4) Het convenant bevat afspraken die op onderdelen verdergaan dan de rechten en verplichtingen op basis van traditioneel belastingtoezicht; de aanvullende convenantverplichtingen kennen geen publiekrechtelijke wettelijk basis.
- 5) Het individueel convenant horizontaal toezicht kwalificeert als wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst (art. 6:261 BW); de belangrijkste betekenis daarvan is dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van aanvullende convenantverplichtingen naar de civiele rechter kunnen om nakoming te eisen en in uitzonderlijke gevallen het vergoeden van schade.
- 6) De Belastingdienst is in al zijn privaatrechtelijke handelen tevens gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en gepubliceerde beleidsregels (art. 3:14 BW).
- 7) De aanvullende convenantverplichtingen moeten worden uitgelegd naar privaatrechtelijke maatstaven; naast een zuiver taalkundige uitleg gaat het om de zin die partijen gegeven de omstandigheden redelijkerwijs over en weer aan de verplichtingen mogen toekennen en wat ze redelijkerwijs van elkaar mogen verwachten (Haviltex).
- 8) De niet-aanvullende convenantverplichtingen moeten worden uitgelegd naar reguliere regels van traditioneel belastingtoezicht.
- 9) De aanvullende convenantverplichtingen brengen met zich mee dat de 'resultaat- en inspanningslat' voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen onder horizontaal toezicht op onderdelen hoger ligt, dan onder traditioneel belastingtoezicht.
- 10) Twee feitelijk en rechtens in dezelfde positie verkerende belastingplichtigen hebben in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen). Ontbrekend vertrouwen bij de Belastingdienst, kan een reden zijn om met de ene belastingplichtige wel en met de ander geen convenant aan te gaan (objectieve rechtvaardiging). Het ontbreken van vertrouwen moet wel kunnen worden geobjectiveerd.
- 11) Onder dreigende opzegging van het convenant zullen aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen (moeten) afzien van *agressieve* fiscale grensverkenning; onder horizontaal toezicht krijgt de *geest van de wet* een zwaardere betekenis.
- 12) Onder horizontaal toezicht verkregen informatie is vrijwillig en zonder wettelijk gesanctioneerde meewerkplicht verstrekt, zodat het gebruik ervan door de Belastingdienst een ruime toepassing kent.
- 13) Door een toename van de informatieplicht voor belastingplichtigen onder gelijktijdige afname van de onderzoeksplicht voor de Belastingdienst, is onder horizontaal toezicht een nieuw feit voor navordering sneller aanwezig, dan onder traditioneel belastingtoezicht.

- 14) Fiscale wet- en regelgeving, noch het individueel convenant horizontaal toezicht verplicht belastingplichtigen om na het verstrijken van de termijn met navordering akkoord te gaan; fiscale samenwerking op basis van een convenant kan onder omstandigheden met zich meebrengen dat belastingplichtigen - ter afwending van een civielrechtelijke schadevergoedingsactie - toch vrijwillig met navordering zullen instemmen.
- 15) Het enkele afgesloten hebben van een convenant vormt geen strafverzwarende omstandigheid bij de straftoemeting in het kader van een boeteoplegging; een *verwijtbare gedraging* kan dat wel zijn, maar dat is niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht.
- 16) De bevoegdheid om een fiscale boete op te leggen is onder horizontaal toezicht niet anders dan onder traditioneel belastingtoezicht en de verwijtbaarheid van het gedrag is in beide gevallen bepalend voor de hoogte van de boete; de *verwijtbaarheid bepalende factoren* kunnen anders zijn, waardoor de onderworpenheid aan horizontaal toezicht toch *betekenis* kan krijgen voor de hoogte van een op te leggen boete.
- 17) Belastingplichtigen onder horizontaal toezicht hebben meer *recht op antwoord*; niet alleen op voorgelegde rechtsvragen, maar ook op feitelijke vragen.
- 18) Van de Belastingdienst mag onder horizontaal toezicht meer *inspanning* worden verwacht als het gaat om de *tijdigheid* van een inhoudelijke standpuntbepaling; een verwijtbare schadesituatie is eerder aan de orde dan onder traditioneel belastingtoezicht.
- 19) Tegen een onwelgevallige visie op de rechtsgevolgen van een voorgelegd standpunt (feitelijke of rechtsvraag) staat geen rechtstreeks rechtsmiddel open; slechts wanneer de rechtsgevolgen in de definitieve belastingaanslag tot uitdrukking komen, kan belastingplichtige daartegen - net als onder traditioneel belastingtoezicht - bezwaar instellen.
- 20) Voor het welslagen van een actie tot schadevergoeding wegens een tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen, zal er sprake moeten zijn van een verwijtbare tekortkoming door de ene partij, die er de oorzaak van is dat de andere partij schade lijdt; dat zal in slechts uitzonderlijke situaties het geval zijn (art. 6:98 BW).
- 21) De civiele rechter is bevoegd te oordelen over geschillen ten aanzien van de totstandkoming, de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen en de beëindiging van het convenant.
- 22) Blijvende tekortkoming in de nakoming van convenantverplichtingen kan resulteren in de ontbinding van de overeenkomst (art. 6:265 BW), die in overeenstemming met de eisen van redelijkheid en billijkheid ook kan worden opgezegd (art. 6:248 BW).
- 23) Belastingplichtigen kunnen om welke reden dan ook opzeggen, de Belastingdienst moet zijn beslissing deugdelijk motiveren (art. 3:46 Awb); bijvoorbeeld met een onderbouwd verlies aan vertrouwen of een gebrek aan transparantie.
- 24) De toegang tot de civiele rechter vormt een kwaliteitstoets voor het functioneren van de Belastingdienst onder horizontaal toezicht.
- 25) Er is geen algemene noodzaak tot codificatie van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel.

9.6 Evaluatie en aanbevelingen

In de vorige paragraaf heb ik overige conclusies getrokken. In deze paragraaf evalueer ik methodologische en inhoudelijke leermomenten en doe ik enkele aanbevelingen ter verbetering van het Nederlandse model van horizontaal belastingtoezicht.

De leermomenten laten zich onderverdelen in opmerkingen over de gebruikte onderzoeksmethode, de resultaten van het onderzoek, de ontwikkeling van wetenschappelijke theorie, de betekenis voor de fiscale uitvoeringspraktijk evenals de betekenis voor overheids-toezicht in het algemeen.

De aanbevelingen hebben betrekking op de behoefte aan objectieve eisen die overheidsvertrouwen moeten onderbouwen, een *agree to disagree*-bezwaarmogelijkheid tegen ingenomen standpuntbepalingen, een verplichting tot ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie en enkele aanbevelingen voor toekomstig onderzoek.

Evaluatie

De gebruikte onderzoeksmethode

Bij empirisch onderzoek wordt de werkelijkheid zo goed mogelijk nagebootst. Het doen van empirisch onderzoek brengt echter ook beperkingen met zich mee. Een verbetering van de fiscale compliance, de fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst valt niet *eenduidig en objectief* te meten; daarvoor ontbreekt het aan *harde objectieve criteria*. Hoewel fiscale compliancekosten nog in een geldeenheden kunnen worden uitgedrukt, verschillen de nalevingskosten onder horizontaal toezicht (waarbij publiekrechtelijke toezichtlasten deels privaatrechtelijke nalevingskosten zijn geworden en het kostenaccent ligt op het begin van het traject naar de aanslagoplegging) en traditioneel belastingtoezicht (waarbij het kostenaccent ligt op het eind van dat traject) zodanig van karakter, dat zuivere vergelijking niet mogelijk is. Bij empirisch onderzoek en meer in het bijzonder de beoordeling van het functioneren van (een onderdeel van) het recht in de samenleving, spelen beperkingen om hard te kunnen meten vrijwel altijd een rol.

Daarnaast is het onmogelijk om het individuele 'vertrekpunt' van belastingplichtigen ten aanzien van de fiscale compliance, fiscale zekerheid, fiscale compliancekosten en de relatie met de Belastingdienst vast te stellen, laat staan om de vertrekpunten tussen ondernemingen die *wel* en die *niet* onderworpen zijn aan horizontaal toezicht met elkaar te vergelijken.

Bovendien kunnen geen causale verbanden worden gelegd; als ik wil zeggen dat a tot b leidt, dan moet ik meer dan één keer meten. Op basis van een eenmalige meting kan een onderzoeker geen causale verbanden leggen; alles wat op een tijdslijn zit, heb ik niet gemeten. Wel kan ik beoordelen of er in de situatie dat horizontaal toezicht speelt dingen beter gaan; hebben betrokkenen bij horizontaal toezicht het beeld dat er iets veranderd is? Ik kan ondernemingen vragen naar hun *ervaringen*; waarom zouden ze geen juist antwoord geven? Eventueel sociaal wenselijke antwoorden bij de toetsing van fiscale regelgeving zijn zoveel mogelijk ondervangen, door zowel vragen te stellen over het *fiscale gedrag* van de onderneming als de *onderliggende morele houding*.

Op basis van ervaringen kunnen dan wel geen *causale* verbanden worden gelegd, maar wel kan worden vastgesteld of die verbanden *aannemelijk* zijn. Die aannemelijkheid kan met aanvullende statistische analyses verder worden vergroot en wetenschappelijke theorieën verstevigen het fundament om betrouwbare uitspraken te kunnen doen.

Binnen de beperkingen van onderzoek naar de effectiviteit van overheidsbeleid, heb ik een zo hoog mogelijke kwaliteit van onderzoek nagestreefd. Het onderzoek kent een betrouwbaarheid van 99% bij een nauwkeurigheid van 5%. Dat betekent dat de resultaten slechts in 1% van de gevallen op toeval berusten en met een marge van 5% gegeneraliseerd kunnen worden naar de gehele populatie middelgrote ondernemingen. Bij een betrouwbaarheid van 99% en een nauwkeurigheid van 5%, moeten bij een populatie van 10.465 ondernemingen ten minste 624 ingevulde enquêtes zijn terugontvangen. In dit onderzoek zijn 895 ingevulde enquêtes terugontvangen, zodat ruimschoots aan de eis is voldaan.

Voorts is van belang dat de onderzochte groep representatief is voor de totale populatie. Door stratificatie van de steekproef naar belastingregio, aantal werknemers en afgesloten convenanten zijn de uitkomsten van het onderzoek niet zomaar representatief voor de totale populatie. Van de 2.971 ondernemingen die effectief zijn benaderd, hebben 895 ondernemingen meegedaan aan het onderzoek en 2.076 niet. Van de 2.076 ondernemingen die niet aan het onderzoek hebben meegedaan, hebben zes ondernemingen de weigering gemeld. Van 2.070 ondernemingen was derhalve niet bekend, waarom ze niet aan het onderzoek hebben meegedaan.

Omdat de resultaten van het hoofdonderzoek de werkelijke situatie zo dicht mogelijk dienen te benaderen, moet de samenstelling van de onderzochte groep zoveel mogelijk lijken op de samenstelling van de totale populatie.

Om te beoordelen of de samenstelling van de onderzochte groep lijkt op die van de totale populatie heb ik tevens *non-respons onderzoek* gedaan. De uitkomsten van het non-respons onderzoek laten zien, dat de ondernemingen die *niet* hebben meegedaan aan het hoofdonderzoek op enkele punten *afwijken* van de ondernemingen die *wel* hebben meegedaan. Het non-respons onderzoek geeft als het ware aan dat de uitkomsten van het hoofdonderzoek niet tot op de decimaal nauwkeurig zijn.

Nadere analyse van de resultaten van non-respons onderzoek laat zien dat ondernemingen die niet hebben meegedaan aan het hoofdonderzoek, maar *wel* met de Belastingdienst in gesprek zijn over horizontaal toezicht of een convenant hebben afgesloten, ten opzichte van de ondernemingen die *niet* in gesprek zijn of geen convenant hebben afgesloten, beter bekend zijn met en positiever staan tegenover horizontaal toezicht, evenals vaker tevreden zijn over het functioneren van de Belastingdienst. Hieruit kan worden opgemaakt dat aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen *over het algemeen positiever* zijn over horizontaal toezicht en het functioneren van de Belastingdienst, dan niet onderworpen ondernemingen.

Verhoudingsgewijs hebben aan het hoofdonderzoek meer onderworpen ondernemingen meegedaan, dan een representatief beeld zou laten zien. Omdat onderworpen ondernemingen veelal positiever zijn, is een *wegingscorrectie* toegepast naar de oorspronkelijke verhoudingen tussen de belastingregio's, het aantal werknemers en naar afgesloten convenanten. Na toepassing van de wegingscorrectie is de vertekening die door de stratificatie is ontstaan weer gecorrigeerd, vormt de steekproef weer een goede afspiegeling van de totale populatie en kunnen representatieve uitspraken worden gedaan. Omdat de verschillen in samenstelling tussen de ondernemingen uit het hoofdonderzoek en het non-respons onderzoek niet volledig (tot op een honderdste) kunnen worden ondervangen, moet met lichte nuance naar de uitkomsten van het hoofdonderzoek gekeken worden. Die nuance gaat echter niet zover dat ze tot significant andere uitkomsten leidt.

De resultaten van het onderzoek

De resultaten van het onderzoek laten zien dat horizontaal toezicht beter werkt dan traditioneel belastingtoezicht, dat wil zeggen: dat aannemelijk is dat horizontaal toezicht in vergelijking tot het traditionele belastingtoezicht, leidt tot een betere fiscale compliance, meer fiscale zekerheid, minder fiscale compliancekosten en een betere relatie met de Belastingdienst. Ook is aannemelijk dat het verkrijgen van meer fiscale zekerheid de belangrijkste reden is om op horizontaal toezicht over te gaan. Verder is aannemelijk dat een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere fiscale compliance en meer fiscale zekerheid. Dat meer fiscale zekerheid zou leiden tot minder fiscale compliancekosten is minder aannemelijk; de vermindering van fiscale compliancekosten lijkt veeleer samen te hangen met de grootte van de onderneming.

Tegen de verwachtingen in (par. 1.9) ervaren middelgrote ondernemingen een *vermindering* van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht. Naar de verwachtingen zou horizontaal toezicht een poging zijn van de overheid om eigen toezichtlasten af te wentelen op belastingplichtigen. Ook de CHTB kon niet vaststellen dat horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen zou leiden tot een daling van de lasten/kosten; noch voor belastingplichtigen, noch voor de Belastingdienst. De resultaten van het onderzoek laten echter zien dat een vermindering van de fiscale compliancekosten door middelgrote ondernemingen toch zo wordt *ervaren*. Nadere analyse laat echter ook zien dat de ervaren vermindering niet *alleen* komt door horizontaal toezicht maar ook samenhangt met de grootte van een onderneming; kleinere middelgrote ondernemingen zijn meer overtuigd van een vermindering van de fiscale compliancekosten door horizontaal toezicht dan grotere middelgrote ondernemingen.

Het onderzoek laat verder zien dat grotere en kleinere middelgrote ondernemingen een andere ervaring hebben met horizontaal toezicht. Grotere ondernemingen voelen zich verantwoordelijker voor regelnaleving, hebben meer behoefte aan beheersing en zekerheid, werken vaker met de Belastingdienst samen en zijn daar ook meer tevreden over, dan kleinere ondernemingen. Kleinere ondernemingen vinden het belastingproces veelal moeilijker en duurder, maar voelen zich wel vaker zeker over hun belastingpositie.

Ook profit en non-profit ondernemingen hebben een andere ervaring met horizontaal toezicht. Profit ondernemingen vinden het belastingproces duurder en tijdrovender, maar voelen zich wel vaker zeker, dan non-profit ondernemingen. Non-profit ondernemingen vinden het belastingproces moeilijker, maar voelen zich wel weer verantwoordelijker, hebben ook meer behoefte aan zekerheid en werken vaker met de Belastingdienst samen.

Grotere en non-profit ondernemingen zijn fiscaal bereidwilliger en hebben meer behoefte aan beheersing en zekerheid, dan kleinere en profit ondernemingen, waardoor de stap naar horizontaal toezicht vanzelfsprekender lijkt. Kleinere en profit ondernemingen zijn fiscaal minder bereidwillig, hebben een meer afstandelijke relatie met de Belastingdienst, maar voelen zich wel vaker zeker over hun belastingpositie en ervaren vaker een vermindering van de kosten door horizontaal toezicht. Deze verschillen rechtvaardigen een andere aanpak van grotere en non-profit ondernemingen, dan wel kleinere en profit ondernemingen. Horizontaal toezicht maakt dat verschil in aanpak mogelijk.

Hoewel de uitkomsten van het onderzoek niet generaliseerbaar zijn naar *zeer grote ondernemingen*, laten ze wel zien dat horizontaal toezicht *beter* past *naarmate* ondernemingen *groter* zijn. Dit biedt steun voor de visie van de OESO dat horizontaal toezicht beter werkt voor grote dan voor kleine ondernemingen (par. 7.4):

"Hoewel de Nederlandse Belastingdienst ook voor kleine ondernemingen een horizontaal toezichtmodel kent, volgt de OESO bij kleine ondernemingen de lijn naar fiscale informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen, door betrouwbare derden te betrekken bij de gegevensverzameling (traditioneel belastingtoezicht) en neigt de OESO niet naar het aangaan van horizontaal toezichtrelaties. Kennelijk werkt horizontaal toezicht naar de mening van de OESO bij kleine ondernemingen niet beter dan traditioneel belastingtoezicht."

Ervan uitgaande dat aanvullende informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen beter werkt bij kleinere ondernemingen - omdat aanvullende informatie bij kleinere ondernemingen sneller een beter beeld geeft dan bij grotere ondernemingen - lijkt een omgekeerd evenredig verband aanwezig tussen de grootte van de onderneming en de effectiviteit van aanvullende informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen. Om hier nadere uitspraken over te kunnen doen is aanvullend onderzoek nodig.

De resultaten laten verder zien dat middelgrote ondernemingen het hebben van meer zekerheid over hun belastingpositie de belangrijkste overweging vinden om op horizontaal toezicht over te gaan. Dat geldt vooral voor grotere en non-profit ondernemingen. Kleinere ondernemingen kiezen vaker voor een vermindering van de fiscale compliancekosten. Gelet op de uitkomsten van het onderzoek van Van der Kemp/Verbakel zou het hebben van zekerheid over de belastingpositie voor middelgrote ondernemingen minder van belang zijn dan voor zeer grote ondernemingen (par. 1.9). Dat beeld moet mijns inziens worden genuanceerd; voor grotere middelgrote ondernemingen is het hebben van meer zekerheid over de belastingpositie van groot belang, slechts voor kleinere middelgrote ondernemingen lijkt het hebben van *meer* zekerheid aan belang in te boeten (vermoedelijk omdat ze al meer zekerheid *ervaren* dan grotere ondernemingen). Ook moet het beeld dat maatschappelijke verantwoordelijkheid en reputatie voor middelgrote ondernemingen minder van belang zou zijn dan voor zeer grote ondernemingen mijns inziens worden genuanceerd; grotere middelgrote ondernemingen laten een grote verantwoordelijkheid zien en geven ook vaker dan kleinere middelgrote ondernemingen aan dat het de reputatie zal schaden als niet correct met belastingverplichtingen wordt omgegaan.

De verdere ontwikkeling van wetenschappelijke theorie

De discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst geeft ruimte voor flexibilisering van het toezicht en maatwerk toe te passen in de omgang met belastingplichtigen. De resultaten van het onderzoek laten zien dat horizontaal toezicht werkt; dat wil zeggen dat maatwerk de relatie helpt, de naleving en het gevoel van zekerheid verbeteren en nalevingskosten verminderen.

Hoewel de resultaten niet generaliseerbaar zijn naar *alle* overheidsrelaties, bieden ze wel steun voor Van der Burgs ideeën dat voortzetting van een interactief proces tussen overheid en burgers in de *uitvoeringspraktijk*, beter aansluit bij de behoeften van burgers (meer zekerheid), meer draagvlak creëert (betere relaties) en een grotere bereidheid teweegbrengt om op interactieve wijze tot stand gekomen oplossingen na te leven (compliance), dan wanneer een interactief proces ontbreekt.

Ook bieden de resultaten steun voor Ayres & Braithwaites ideeën dat een moraliserende benadering van regelnaleving, waarbij vrijwillige regelnaleving uitgangspunt is maar de mogelijkheid tot straffen achter de hand wordt gehouden, helpt om de relatie, compliance en zekerheid te verbeteren evenals nalevingskosten te verminderen.

Daarnaast bieden de resultaten steun voor Sigler & Murphy's ideeën dat een op samenwerking en vertrouwen gebaseerde relatie met de Belastingdienst, waarbij vrijwillige regelnaleving wordt beloond met een vermindering van toezicht en nalevingskosten, tot betere uitkomsten leidt dan traditioneel toezicht. De vermindering van nalevingskosten lijkt evenwel niet *alleen* te worden verklaard door het al dan niet onderworpen zijn aan horizontaal toezicht, maar tevens door het al dan niet onderworpen zijn van *grotere* dan wel *kleinere* ondernemingen.

De betekenis van het onderzoek voor de fiscale uitvoeringspraktijk

De belangrijkste betekenis van de kwalificatie van het convenant als privaatrechtelijke overeenkomst is dat partijen bij een tekortkoming in de nakoming van aanvullende convenantverplichtingen naar de civiele rechter kunnen om nakoming te eisen en in uitzonderlijke gevallen het vergoeden van schade. De civiele rechter vormt een kwaliteitstoets voor het functioneren van de Belastingdienst; waar de gedragsaspecten van horizontaal toezicht door geen enkele onafhankelijke partij worden getoetst, geeft de kwalificatie als privaatrechtelijke overeenkomst die ruimte aan de civiele rechter. Het convenant geeft aan horizontaal toezicht onderworpen ondernemingen een extra waarborg tegen mogelijk onbehoorlijk optreden door de Belastingdienst.

Aan horizontaal toezicht onderworpen belastingplichtigen lopen na het verstrijken van de publiekrechtelijke navorderingstermijn nog het risico om - wegens tekortkoming in de nakoming van (aanvullende) convenantverplichtingen - te worden geconfronteerd met een civielrechtelijke schadevergoedingsactie naar een bedrag gelijk aan door verwijtbaar toedoen van belastingplichtige te weinig geheven belasting. Dit risico loopt belastingplichtige onder traditioneel belastingtoezicht niet.

Onder horizontaal toezicht moeten zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst meer resultaat en inspanning leveren voor wat betreft *responsiviteit* (afstemming van het toezicht op het niveau van de interne en fiscale beheersing), *transparantie* (ruimhartigere informatieverstrekking), *interactiviteit* (overleg en afstemming) en de *snelheid* van handelen. Partijen moeten onder horizontaal toezicht meer rekening houden met de behoeften van de ander, ruimhartiger omgaan met het verstrekken van informatie en verplichtingen sneller uitvoeren, dan onder traditioneel belastingtoezicht. De ruimhartigere informatieplicht voor belastingplichtigen zorgt ervoor dat een nieuw feit voor navordering sneller aanwezig is en meer fiscaal relevante informatie (inter)nationaal kan worden gedeeld. De ruimhartigere antwoordplicht voor de Belastingdienst zorgt ervoor dat belastingplichtigen meer en sneller recht hebben op antwoord: niet alleen op rechtsvragen, maar ook op feitelijke vragen.

De betekenis van het onderzoek voor overheidstoezicht in het algemeen

Het onderzoek laat zien dat een moderne op wederzijds vertrouwen en onderlinge samenwerking gebaseerde relatie tussen overheid en burgers tot betere resultaten kan leiden, dan de van oudsher op hiërarchie en vijandigheid gebaseerde overheidsrelatie. Hoewel de uitkomsten van het onderzoek niet generaliseerbaar zijn naar *alle* overheidsrelaties, bieden ze wel steun voor de gedachte dat horizontaal toezicht ook op andere terreinen van overheidstoezicht tot betere resultaten kan leiden. Een responsieve, transparante, interactieve en actuele benadering van toezicht helpt niet alleen regelnaleving te bevorderen, maar draagt ook bij aan een gevoel van zekerheid, een vermindering van nalevingskosten en een verbetering van onderlinge relaties.

De uitkomsten van het onderzoek bieden eveneens steun voor de gedachte dat de aanbevelingen van de WRR uit 2002 om meer eigen verantwoordelijkheid te geven aan burgers en bedrijven die eigen verantwoordelijkheid kunnen dragen, de ontwikkeling van het overheidstoezicht een zet in een goede richting hebben gegeven. Ook bieden de uitkomsten steun voor de gedachte dat de koerswijziging van de Belastingdienst in 2005 door - naast traditioneel belastingtoezicht ook - horizontaal toezicht te introduceren, een juiste is geweest. Om het Nederlandse model van horizontaal belastingtoezicht nog effectiever te maken, heb ik drie aanbevelingen evenals enkele aanbevelingen voor toekomstig onderzoek.

Aanbevelingen

Objectieve eisen om overheidsvertrouwen te onderbouwen

De Belastingdienst is bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving gebonden aan algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wat onder meer betekent dat de Belastingdienst een behoorlijke afweging moet maken om de ene belastingplichtige op de ene manier en de andere belastingplichtige op een andere manier te behandelen. Die behoorlijke belangenafweging moet tot uitdrukking komen in het onderscheidende criterium om met de ene onderneming wel en met de andere onderneming geen convenant te sluiten.

Ik vind het wenselijk dat het vertrouwen van de Belastingdienst om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant te sluiten objectief kan worden getoetst en de in dat kader te stellen eisen *in het convenant* worden opgenomen (par. 5.2.6).

Als twee belastingplichtigen *feitelijk en rechtens* in dezelfde positie verkeren, hebben ze in beginsel beiden recht of geen recht op een convenant (gelijke gevallen). Onvoldoende vertrouwen bij de Belastingdienst in de bereidheid tot vrijwillige regelnaleving, kan echter een reden zijn om met de ene belastingplichtige wel en met de andere belastingplichtige geen convenant af te sluiten (feitelijke ongelijkheid). Die feitelijke ongelijkheid kan worden getoetst als het vertrouwen in belastingplichtigen kan worden geobjectiveerd.

Het vertrouwen van de Belastingdienst is gebaseerd op de positieve verwachting van het gedrag van belastingplichtigen: *een goed klantbeeld*. Het klantbeeld is gebaseerd op de *fiscale strategie*, de *interne en fiscale beheersing* en de *fiscale transparantie* van de onderneming. Om willekeur in behandeling van belastingplichtigen tegen te gaan dient het *goede klantbeeld* objectief te kunnen worden getoetst.

Met *acht deelprocessen voor optimalisering van het fiscale beheersingsproces* en de nadere invulling van verwachtingen omtrent de uitkomsten van die processen (Belastingdienst 2013, *Leidraad*, p. 29/31), komt de Belastingdienst naar mijn mening tegemoet aan de behoefte aan meer (objectieve) duidelijkheid over de eisen voor toetreding tot horizontaal toezicht.

De deelprocessen geven weliswaar geen minimumeisen voor de *inrichting* van het fiscale beheersingsproces, maar ze geven wel aan *waarin* het proces moet *resulteren*; zoals zicht op verschillende organisatieonderdelen, zicht op fiscaal relevante gebeurtenissen, volledige en juiste vastlegging van gegevens, identificatie en beheersing van fiscale risico's, een *tax planning* strategie die aansluit bij de ondernemingsstrategie et cetera.

Deze thans in gepubliceerd beleid opgenomen deelprocessen, hebben echter als nadeel dat belastingplichtigen de eisen al gauw als maximumeisen zullen zien; belastingplichtigen kunnen de Belastingdienst op grond van het beleid aan de eisen houden, maar de Belastingdienst belastingplichtigen omgekeerd niet. Dat kan tot gevolg hebben dat eigen initiatieven om opgedane ervaringen te gebruiken voor verdere optimalisering van het fiscale beheersingsproces worden afgeremd. Opname van de eisen in het convenant zal ook belastingplichtigen binden, waarna in onderling overleg kan worden vastgesteld hoe de eisen nader moeten worden ingevuld.

De Belastingdienst komt met de acht deelprocessen mijns inziens tegemoet aan de behoefte aan meer duidelijkheid over de eisen waaraan het *vertrouwen* zou moeten voldoen, maar zou deze - om ook belastingplichtigen te binden - moeten opnemen *in het convenant* zelf en niet alleen in gepubliceerd beleid.

Agree to disagree-bezwaarmogelijkheid tegen standpuntbepalingen

Voor de beantwoording van rechtsvragen kan aansluiting worden gezocht bij het traditionele belastingtoezicht. Voor zover het (schriftelijke) antwoord op een voorgelegde rechtsvraag is gericht op rechtsgevolg, kan het antwoord worden aangemerkt als een beschikking in de zin van art. 1:3, lid 2, Awb.

Het antwoord op een voorgelegde rechtsvraag is echter niet in de belastingwetgeving als voor bezwaar vatbaar aangemerkt, zodat het instellen van *inhoudelijk* bezwaar niet mogelijk is. Gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen is het evenmin mogelijk om bezwaar in te stellen tegen het *niet of te laat* geven van antwoord. Onder horizontaal toezicht levert het niet of te laat geven van antwoord op een voorgelegde rechtsvraag niet-nakoming van de convenantverplichting om dat wel te doen op.

Voor de beantwoording van feitelijke vragen bestaat geen publiekrechtelijke *verplichting*, waardoor deze naar privaatrechtelijke maatstaven moet worden uitgelegd. Onder horizontaal toezicht levert het niet of te laat geven van antwoord op een feitelijke vraag eveneens niet-nakoming van de convenantverplichting om dat wel te doen op. Onder horizontaal toezicht kan een belastingplichtige zich zowel voor het *niet of te laat* geven van antwoord op een voorgelegde feitelijke dan wel rechtsvraag tot de civiele rechter wenden om alsnog antwoord te krijgen.

Tegen een *onwelgevallige* visie kan echter niet civielrechtelijk worden opgekomen; de Belastingdienst is op grond van het convenant niet gehouden om een antwoord te geven dat bevalt. Geeft de Belastingdienst een onwelgevallig antwoord op een voorgelegde rechts- of feitelijke vraag, dan zal belastingplichtige moeten wachten op de definitieve aanslag, waarin het antwoord eventueel tot uitdrukking komt om daartegen bezwaar in te stellen. Wordt de voorgenomen rechtshandeling niet uitgevoerd, dan wordt aan het instellen van bezwaar niet toegekomen.

Er staat belastingplichtige derhalve - anders dan de omslachtige publiekrechtelijke weg van bezwaar en beroep tegen de definitieve aanslag waarin de rechtsgevolgen van een door de Belastingdienst gegeven visie op een voorgelegd standpunt eventueel tot uitdrukking komen - geen rechtstreeks middel ter beschikking om op te komen tegen een door de Belastingdienst gegeven onwelgevallig antwoord op een voorgelegde feitelijke dan wel rechtsvraag.

In een streven naar actuele belastingheffing vind ik het wenselijk dat het antwoord op een voorgelegde vraag, zowel bij rechtsvragen als bij feitelijke vragen, bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld (par. 6.1.4). Inkorten van de publiekrechtelijke weg om niet eerst de definitieve aanslag waarin het antwoord eventueel tot uitdrukking komt te hoeven afwachten, biedt zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst sneller en dus meer zekerheid. Ook hoeven belastingplichtigen standpunten niet eerst uit te voeren om de gewenste zekerheid te krijgen. Voorgenomen rechtshandelingen moeten wel enige reële betekenis hebben en niet slechts hypothetisch zijn.

Het bij voor bezwaar vatbare beschikking geven van antwoord op voorgelegde vragen zou - in het licht van een gelijke behandeling - moeten gelden voor zowel traditioneel als horizontaal belastingtoezicht. De mogelijkheid tot bezwaar zou - om capaciteitsredenen - kunnen worden beperkt tot situaties waarin belastingplichtigen en de Belastingdienst daartoe *gezamenlijk* besluiten. De op wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip gebaseerde relatie onder horizontaal toezicht, zal er naar verwachting toe leiden dat partijen eerder gezamenlijk zullen besluiten om een standpuntbepaling bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen, dan bij de veelal afstandelijkere relatie onder traditioneel belastingtoezicht.

Een *agree to disagree*-bezwaarmogelijkheid tegen standpuntbepalingen van de Belastingdienst zal helpen om sneller en meer zekerheid te krijgen over fiscale consequenties van voorgenomen activiteiten, aankopen en investeringen en draagt daarmee bij aan de behoefte aan meer fiscale zekerheid.

Een verplichting tot ondernemingbreed doorvoeren van de compliancestrategie

De toetsing van het Nederlandse horizontaal toezichtmodel aan de theoretische randvoorwaarden waaronder horizontaal toezicht zou moeten werken (par. 6.7), laat zien dat noch het convenant, noch de *Leidraad* belastingplichtigen bindt tot ondernemingbrede doorvoering van de compliancestrategie. Voor een effectief complianceprogramma is het van belang dat het management betrokken is, het personeel bewust en het complianceprogramma in de dagelijkse praktijk wordt doorgevoerd.

De verantwoordelijkheid voor ondernemingbrede doorvoering van de compliancestrategie ligt in het Nederlandse model bij belastingplichtigen zelf. Opname van een verplichting tot ondernemingbrede doorvoering van de compliancestrategie in het TCF, althans in *de acht deelprocessen voor optimalisering van het fiscale beheersingsproces* (par. 5.2.6), kan helpen de effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht nog verder te verbeteren.

Toekomstig onderzoek

Voor toekomstig onderzoek heb ik drie aanbevelingen:

- 1) Herhaling van het onderzoek; een meting op twee momenten geeft een nog beter inzicht in de aannemelijkheid van gelegde verbanden.
- 2) Toetsing van een verbetering van de relatie als *katalysator* voor een verbetering van de fiscale compliance, de fiscale zekerheid en de vermindering van de fiscale compliancekosten; een vermindering van de fiscale compliancekosten lijkt veeleer samen te hangen met een verbetering van de relatie, dan met een verbetering van de fiscale zekerheid: vooral kleinere middelgrote ondernemingen ervaren een vermindering van fiscale compliancekosten onder horizontaal toezicht en vooral kleinere middelgrote ondernemingen ontbreekt het aan een relatie met de Belastingdienst totdat de situatie van horizontaal toezicht zich voordoet.
- 3) Toetsing van een omgekeerd evenredig verband tussen de grootte van een onderneming en de effectiviteit van *aanvullende* informatieverzameling bij derden (een maatregel van traditioneel belastingtoezicht); uit het onderzoek komt naar voren dat grotere ondernemingen bereidwilliger zijn, meer belang hechten aan beheersing en zekerheid en het belangrijker vinden om belastingverplichtingen na te leven, dan kleinere ondernemingen. Naarmate ondernemingen groter zijn lijkt de toegevoegde waarde van aanvullende informatieverzameling bij derden af te nemen. Daarentegen geeft aanvullende informatie bij kleinere ondernemingen sneller een beter beeld, dan bij grotere ondernemingen. Naarmate ondernemingen kleiner zijn, lijkt de toegevoegde waarde van aanvullende informatieverzameling bij derden juist toe te nemen. Nader onderzoek kan helpen de inrichting van het belastingtoezicht aan vooral de onderkant van het segment middelgrote ondernemingen (nog) verder te verbeteren.

9.7 Tot besluit

Sinds de Bataafse omwenteling aan het eind van de achttiende eeuw, hebben opeenvolgende grondwetswijzigingen de macht van de koning en de staat steeds verder aan banden gelegd en is de Nederlandse burger vooral na de Tweede Wereldoorlog in toenemende mate invloed gaan uitoefenen op de ontwikkeling van wetgeving, de toepassing ervan in de rechtspraak en de omgang ermee in het uitvoeringsproces. Sinds de algehele grondwetswijziging van 1983, waarin de idealen van de sociale rechtsstaat tot uitdrukking zijn gebracht, lijkt een *status quo* te zijn bereikt.

Horizontaal belastingtoezicht past in de politieke trend naar meer eigen verantwoordelijkheid voor burgers en bedrijven die verantwoordelijkheid willen en kunnen dragen; de participatiemaatschappij is gemeengoed geworden. Horizontaal belastingtoezicht past ook in de theoretisch wetenschappelijke trend naar interactieve en responsieve omgang met burgers; maatwerk sluit beter aan bij de belevingswereld van burgers, creëert draagvlak onder betrokkenen en zorgt voor een betere naleving. Ook past horizontaal belastingtoezicht in de internationaal maatschappelijke trend, waarin fiscale regelgeving veeleer de norm is en niet (langer) het ontgaan ervan; fiscale moraliteit wint steeds meer aan terrein.

Middelgrote ondernemingen zijn positief over het door de Nederlandse Belastingdienst uitgeoefende toezicht; alle ondernemingen uit het onderzoek zijn tevreden, alleen de aan horizontaal belastingtoezicht onderworpen ondernemingen nóg meer dan de anderen.

Middelgrote ondernemingen zijn nog niet zo tevreden over de kosten van het toezicht; daar is ongeacht de toezichtvorm nog (veel) werk aan de winkel. Verdere terugdringing van fiscale nalevingskosten zal dan ook blijvend punt van aandacht moeten zijn, niet alleen voor het belastingtoezicht maar voor overheidstoezicht in het algemeen (WRR 2013).

Horizontaal belastingtoezicht werkt.

Horizontaal belastingtoezicht werkt nog beter voor grotere en non-profit ondernemingen, dan voor kleinere en profit ondernemingen. Voortschrijdende digitalisering van fiscaal relevante gegevens en internationale focusverlegging naar informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen, zal de Nederlandse Belastingdienst helpen om ook het fiscale uitvoeringsproces voor kleinere middelgrote ondernemingen (nog) beter in te richten. Daarbij zal de Belastingdienst op zoek moeten gaan naar een morele balans tussen de noodzaak tot aanvullende informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen en hun recht op bescherming van vertrouwelijke persoonsgegevens (art. 10 GW), terwijl belastingplichtigen ervoor zullen moeten waken dat ze hun te voet verworven *grondrecht op privacy* niet weer te paard zullen laten gaan. En daarmee staat de asymmetrie van informatiebezit tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst aan de vooravond van weer een nieuwe uitdaging.

Summary

Several years since the introduction of horizontal tax monitoring in the Netherlands the question has arisen whether it functions and especially whether it is better than traditional tax monitoring. Traditional tax monitoring is characterised by a hierarchical relationship between the tax authorities and taxpayers. I define horizontal tax monitoring as a means of administrative control based on mutual (informed) trust, understanding and transparency between individual taxpayers and the (Dutch) tax authorities. In exchange for providing relevant tax information on a voluntary basis, taxpayers obtain fiscal certainty on their duty to pay taxes in advance and are - in principle - no longer subject to time and effort-consuming tax audits, sanctions and prosecution afterwards. Dutch tax monitoring has never before been based on mutual trust, understanding and transparency, where the behaviour of taxpayers largely determines the way they will be treated, without (substantial) differences in the conclusion of the tax assessment. A taxpayer may voluntarily choose whether to join horizontal tax monitoring; there is no legal obligation.

In my study of the effectiveness of horizontal tax monitoring, I assess its 'consequences' from various points of view. I develop four indicators to measure the effectiveness in the practice of medium-sized Dutch companies: better tax compliance, greater certainty on the tax position, a reduction of tax compliance costs and better relationships with the tax authorities compared to traditional tax monitoring. I describe tax compliance as the willingness to comply with tax laws and tax compliance costs as the expenses of complying with the laws. I describe the certainty on the tax position and the relationship with the tax authorities as the certainty and relationship as perceived by the Dutch medium-sized companies.

Dutch medium-sized companies are interesting to investigate; not only do they consist of more than 10,000 companies, their population consists of a variety of companies. There are larger medium-sized companies, which have similarities to large companies (multinationals), and smaller medium-sized companies, which have similarities to small companies. Also non-profit companies are included. Probably one of the background characteristics: annual turnover, number of employees and profit/non-profit firms, play a part in the functioning of horizontal tax monitoring.

I derive the indicators from three academic theories on encouraging regulatory compliance: *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* and *Interactive Compliance*. I develop a framework of requirements being the basis for horizontal tax monitoring *in theory*. I map the functioning of the Dutch horizontal tax monitoring model and test whether it meets these requirements. I further assess the international experiences with horizontal monitoring models to record what could be learnt from its local functioning and finally test whether the Dutch horizontal tax monitoring model *in practice* yields an improvement in comparison to traditional tax monitoring.

Van der Burg's *Interactive Legislation* theory yields that a flexible arrangement of the tax enforcement process should result in better compliance, greater certainty and better relationships with the tax authorities. Ayres & Braithwaite's *Responsive Regulation* theory yields that a moralistic approach of tax monitoring, with the possibility of sanctions, should lead to better compliance, greater certainty, reduced tax compliance costs and better relationships with the tax authorities. Also Sigler & Murphy's *Interactive Compliance* theory yields that mutual trust and cooperation based tax monitoring, should result in better compliance, greater certainty, cost savings and better relationships with the tax authorities. With these theories I also assume there is a link among the indicators themselves in the sense that a better relationship should result in better compliance, better compliance should result in greater certainty and greater certainty should reduce the costs of tax compliance. Moreover, I like to know which indicator taxpayers find most important to decide whether or not to join horizontal tax monitoring.

The principal research-question is:

Is it likely that horizontal tax monitoring, compared to traditional tax monitoring, results in better tax compliance, greater certainty on the tax position, a reduction in tax compliance costs and a better relationship with the tax authorities? Which indicator find taxpayers most important for their decision whether or not to join horizontal tax monitoring? Is there a link between these indicators?

To answer these questions, I set up a tax law and empirical research (Chapter 2). To gather information on taxpayers, I developed a questionnaire in collaboration with the Dutch tax authorities. Before developing the questionnaire, I conducted interviews to assess whether the indicators are also decisive in practice and to gather information to develop the questions to be included in the survey. I also used the interviews to ask the respondents which is the main indicator whether or not to join horizontal tax monitoring and whether they also see a plausible link between the indicators themselves.

From the total population of 10,465 medium-sized companies (autumn 2011), 3,025 companies were approached to participate in the survey. For various reasons such as: unknown at address, bankruptcy or in dissolution, 54 questionnaires were returned unanswered. Ultimately, 2,971 companies were effectively approached, 895 questionnaires of which were returned, implying a response rate of 30 per cent. The survey was conducted in the form of written and internet surveys among both directors and financial/tax law specialists from the Dutch medium-sized companies. In principle, I do not take this distinction into account, as the project focusses on the overall picture obtained from medium-sized companies. When survey questions have both been raised to directors and financial/tax law specialists and the results show a significant difference, I include a note.

The results from the empirical research enable me to assess whether horizontal tax monitoring works, and especially whether it works better than traditional tax monitoring. I describe these results in Chapter 8. However, in order to understand *whether* horizontal monitoring works it is important to know *how* it works. In order to understand how it works, I give answers to the following questions first: how has Dutch tax monitoring evolved from a traditional hierarchical model to a more modern horizontal model (Chapter 3); under which academic preconditions should horizontal tax monitoring operate (Chapter 4); how is horizontal tax monitoring embedded in the Dutch legal tax system (Chapter 5); how is it embedded in the tax enforcement process (Chapter 6) and what may be learnt from international experiences with horizontal monitoring models (Chapter 7)? To each of these questions, I devote a chapter in which I give answers to the question on the basis of several sub-questions.

In Chapter 3, I describe the transition from traditional to horizontal tax monitoring in the Netherlands. Dutch tax authorities became increasingly dependent on *cooperation with taxpayers* to arrive at a correct tax assessment, influenced by social trends such as the individualisation and internationalisation of society by the end of the twentieth and the early twenty-first century.

In Chapter 4, I place horizontal tax monitoring in a more general social trend of horizontalisation of society and the law in particular. I describe why horizontal tax monitoring in the light of the academic theories *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* and *Interactive Compliance* should work and what the preconditions are.

To provide a framework in which horizontal tax monitoring should work *in theory*, which implies that it is plausible that horizontal tax monitoring compared to traditional tax monitoring results in better compliance, greater certainty, reduced tax compliance costs and a better relationship with the tax authorities, it must be subject to the following three conditions:

1. Tax assessments resulting from an individual compliance agreement (covenant) should – within the tax authorities’ discretion to treat taxpayers who are willing and able to comply with the laws and regulations differently from taxpayers who are not able to or will not comply – be the result of an interactive process between taxpayers and the tax authorities during the entire process from tax relevant transaction to the formalisation of the tax assessment (*Interactive Legislation*, Van der Burg);
2. Tax authorities should align the tax monitoring to the level of the internal and fiscal control system of the company, whereas the willingness of taxpayers to comply with the tax laws and regulations should determine their treatment in the tax enforcement process, with the possibility to exercise enforcement measures or punish on hand, if and when necessary (*Responsive Regulation*, Ayres & Braithwaite);
3. Taxpayers must show that they are willing and able to comply with the tax laws and regulations by bringing or keeping their internal and fiscal control system up to the standard, where tax compliance is an essential part of the business strategy and the compliance strategy is implemented across the company (*Interactive Compliance*, Sigler & Murphy).

In Chapter 5, I describe how horizontal tax monitoring works, in particular its incorporation in the Dutch tax legal system. Although horizontal tax monitoring has no specific legal basis, the Dutch tax authorities may arrange the enforcement process on the basis of discretion and may develop public policies. General rules on horizontal tax monitoring can be found in publicised policies, while the individual cooperation is based on a covenant which may according to Dutch civil law - in my view - be classified a private mutual agreement between the taxpayer and the Dutch tax authorities. As a consequence civil law apply to the agreement. However, traditional tax rules remain applicable whilst some covenant obligations (also) have a traditional tax law-basis. The tax administration is bound by publishing the policy. The covenant contains agreements which go beyond the rights and obligations resulting from traditional tax monitoring; these additional covenant obligations have no basis in public law. By classifying the covenant as a private agreement, the obligations not only bind the tax authorities but also the taxpayers. Mutual covenant arrangements are the basis for tax cooperation under horizontal tax monitoring. The main significance of classifying the agreement as a private agreement, is that covenant parties may request the civil court to impose fulfillment of the additional covenant rights and in exceptional cases, compensation of damage. The policy to treat companies who are willing and able to comply with the law and regulations (by having their internal and fiscal systems up to standard and the adoption of a socially responsible attitude towards taxation) differently from taxpayers who can or will not comply, does not conflict with the *principle of equality* (actual inequality).

In Chapter 6, I describe the embedding of horizontal tax monitoring in the tax enforcement process. The interactive relationship between the taxpayers and the tax authorities will not only actualise the tax monitoring but also makes it more flexible. Companies with a horizontal tax monitoring covenant are required to disclose relevant tax issues to the tax authorities and the tax authorities are obliged to provide an answer; not only questions about the application of the law but also questions about cases the law should be applied to. The flexibility for tax planning under horizontal tax monitoring is, however, limited compared to traditional tax law; tax planning in accordance with the spirit of the law is allowed, however, aggressive tax planning should be avoided as it risks termination of the covenant. Under horizontal tax monitoring the information from taxpayers is voluntarily obtained without a legally sanctioned obligation, so its use has a wide application.

The power to impose a tax penalty under horizontal tax monitoring is identical to that under traditional law and in both cases the culpability of the tax behaviour determines the amount of the fine; *culpability factors* may however be different, so the participation in horizontal tax monitoring may as yet be of importance for the level of the penalty to be imposed. For instance, whereas causing a deficient definitive tax assessment by the taxpayer’s deliberately withholding relevant tax issues, may be reproachful under horizontal tax monitoring, it may not be under traditional tax monitoring.

The Dutch horizontal tax monitoring model, as described in Chapters 5 and 6, meets the preconditions under which horizontal tax monitoring should work *in theory*, as formulated in Chapter 4, provided that companies take care of a company-wide implementation of the tax compliance strategy themselves.

In Chapter 7, I describe the international experiences with horizontal tax monitoring models. Based on these experiences the Dutch horizontal tax monitoring model meets the principles for a successful fiscal cooperation as formulated by the OECD (commercial awareness, an impartial approach, proportionality, disclosure and transparency, responsiveness and the investment in a Tax Control Framework by taxpayers). From these experiences we also learn that the monitoring of small companies is directed to gathering information from third parties acquainted to the taxpayers. Moreover, these experiences teach that horizontal tax monitoring for large companies, who better value internal control systems, works better than traditional tax monitoring. Finally, these experiences teach us that a solution to improve European tax compliance may consist of a cooperation-based tax enforcement process of mutually exchanging tax information, rather than entering into a single European tax model.

Chapter 8 shows the results of the empirical study. The results show a difference between the experience with regard to the four indicators of horizontal tax monitoring by companies which are and which are not subject to horizontal tax monitoring. However, the companies which are subject to horizontal tax monitoring are not directly comparable to the companies that are not. It may not be excluded that there is a form of *self-selection* under horizontal tax monitoring; for companies under traditional tax monitoring which show fiscal compliant behaviour - by having their internal and fiscal control systems up to standard and the adoption of a socially responsible attitude towards taxation - joining horizontal tax monitoring only seems a formalisation of the existing tax attitude and behaviour.

Suppose there were only traditional tax monitoring and all Dutch medium-sized companies were in one bucket. Some of these companies have a positive attitude, would like to comply with the tax laws and regulations, would rather not run risks, and take an interest in 'doing good'. The other part with a lower ambition toward tax compliance, would like to follow the most tax efficient route and prefer not pay too much tax.

When I reclassify these companies into a first group which is subject to horizontal tax monitoring, whilst the second group remains subject to traditional tax monitoring, and this *reclassification* is all that occurs, horizontal tax monitoring has *no effect*; in that case possible differences are no more than a confirmation of the actual situation.

However, I expect horizontal monitoring to affect the four indicators: tax compliance, fiscal certainty, tax compliance costs and the relationship with the tax authorities. When the outcome of this research shows that horizontal tax monitoring results in better compliance, greater certainty, lower tax compliance costs and a better relationship with the tax authorities, I presume that horizontal tax monitoring works better compared to traditional tax monitoring.

When the results show that there is a difference between companies subject to horizontal tax monitoring and companies which are not, the question arises whether the difference is a result of horizontal tax monitoring or whether other background characteristics of the company play a part? I judge whether horizontal tax monitoring works better than traditional tax monitoring on the basis of two tests:

- 1) A comparison between horizontal and traditional tax monitoring based on the four indicators: tax compliance, fiscal certainty, tax compliance costs and the relationship with the tax authorities;
- 2) A comparison between horizontal and traditional tax monitoring based on the *effect* of horizontal tax monitoring on the four indicators.

Based on the first test – in which the concept of horizontal tax monitoring is *not* mentioned – I can determine whether there are significant differences between the group with and without experience with horizontal tax monitoring. When I additionally exclude the influence of the background characteristics: annual turnover, number of employees and profit/non-profit firms and the differences remain *unaffected*, this contributes to the likelihood that the differences *result from* horizontal tax monitoring.

The more direct approach used in the second test – the concept of horizontal tax monitoring is *explicitly* mentioned – already makes it more likely that observed differences result from horizontal tax monitoring compared to the first test, but keeping the differences unaffected by excluding the background characteristics makes it *even more likely* that the differences result from horizontal tax monitoring. This makes the results from the second test even stronger compared to those from the first test.

The study shows significant differences between companies subjected to horizontal tax monitoring and companies which are not. It seems therefore that horizontal tax monitoring is more effective than traditional tax monitoring. However, the differences may be explained by different background characteristics rather than joining horizontal tax monitoring. Do these significant differences remain when the size of the company and the classification as profit or non-profit company are no longer relevant?

The results of the first test show that by eliminating the background characteristics: annual turnover, number of employees and profit/non-profit companies, most significant differences remain unaffected and some significant differences only even emerge by exclusion of the background characteristics.

The statistically stronger second test also shows that with regard to the directors of the companies, all significant differences remain. The results of the analysis of covariance show, moreover, that it is *very likely* that the differences as shown within the population of the directors *result from* horizontal tax monitoring, because the differences remain unaffected despite checking the background characteristics. All *directors* are positive about an improvement on the indicators, however, the directors of the subjected companies are *even more positive* than directors of non-subjected companies.

When eliminating the size of the company and whether or not the company is a profit company, for *financial and tax law specialists* the differences for *greater fiscal certainty* and a *better relationship with the tax authorities* remain unaffected, but the differences for *better tax compliance* and *reduced tax compliance costs*, do not. For that reason, I include a note.

Further analyses of the experiences of *financial and tax law specialists* imply that:

- it is *very likely* that the observed differences for *certainty on the tax position* and *the relationship with the tax authorities* result from horizontal tax monitoring. All financial and tax law specialists are positive about the increased certainty and the improved relationship with the tax authorities, but financial and tax law specialists of subjected companies are *even more positive* than financial and tax law specialists of non-subjected companies;
- the previously observed differences in the *tax compliance* and *reducing costs* are obviously *associated with the background characteristics*: annual turnover, number of employees and profit/non-profit companies;
- the perceived improvement on tax compliance by non-profit companies is stronger than for profit companies and the perceived reduction in tax compliance costs for smaller companies is stronger than for larger companies;

- it is not the financial and tax law specialists of subjected or non-subjected companies who disagree about an improvement in tax compliance, however it turns out that the financial and tax law specialists of profit or non-profit companies disagree; non-profit companies are more convinced of an improvement in tax compliance through horizontal tax monitoring compared to profit companies;
- it is not the financial and tax law specialists of subjected or non-subjected companies who disagree about a reduction in tax compliance costs, however, it turns out that the financial and tax law specialists of larger or smaller companies disagree; smaller companies are more convinced of a reduction in tax compliance costs as a result of horizontal tax monitoring compared to larger companies.

The study therefore shows that horizontal tax monitoring is *effective* and the observed differences are *not just a confirmation* of the actual situation. The study further shows that the experience with horizontal tax monitoring is also linked to the *size* of the company; larger companies are more willing to comply and are more often subjected to horizontal tax monitoring. This confirms the presence of the above-mentioned *self-selection*; larger companies work differently and horizontal tax monitoring seems to fit them better.

The fact that horizontal tax monitoring brings an improvement compared to traditional monitoring is likely due to the following two results:

- 1) When eliminating the impact of a number of background characteristics related to horizontal tax monitoring (annual turnover, number of employees and profit/non-profit companies) the observed differences remain unaffected. The differences are therefore not (only) influenced by the size of the company or whether or not being a profit company, but are also due to horizontal tax monitoring;
- 2) When respondents are asked to indicate what they think of horizontal tax monitoring, the subjected companies are more positive on various points than non-subjected companies (they are more positive about horizontal tax monitoring, feel more certainty, attach more importance to a good relationship with the tax authorities and are also more often satisfied about that relationship).

In addition, it follows from the research that medium-sized companies consider *having more certainty about the tax position* as the most important consideration to join horizontal tax monitoring. The results also show that the larger companies more often consider greater certainty about the tax position as the most important indicator. Moreover, *non-profit companies* consider greater certainty about the tax position as the most important indicator. The smaller companies more often consider a *reduction of the tax compliance costs* as the most important indicator as to whether or not to join horizontal tax monitoring.

The results from my research also show the likelihood of a link between a better relationship, better tax compliance and greater fiscal certainty, whilst the likelihood of a link between greater fiscal certainty and a reduction of tax compliance costs, causes greater dissension among the population. The reduction of tax compliance costs rather seems to be related to the size of the company; smaller companies are more convinced of a reduction of tax compliance costs through horizontal tax monitoring, rather than larger companies.

Although the likelihood of a link between the indicators is also supported by the theories of *Interactive Legislation*, *Responsive Regulation* and *Interactive Compliance*, more research is required to gain an (even) better insight. Such research should in my view no longer focus on the likelihood of a link between the indicators themselves, but whether an *improvement of the relationship* should be seen as the *catalyst* to improve the other indicators; especially smaller medium-sized companies experience a reduction in tax compliance costs through horizontal tax monitoring and these companies lack such a relationship until they join horizontal tax monitoring.

I give the following reply to the principal research question:

It is likely that horizontal tax monitoring, compared to traditional tax monitoring, leads to better tax compliance, greater fiscal certainty, reduction of tax compliance costs and a better relationship with the tax authorities. Medium-sized companies consider having more certainty on their tax position as the most important indicator to join horizontal tax monitoring; for smaller companies, the importance of a reduction in tax compliance costs increases. It is also plausible that there is a link between a better relationship with the tax authorities and better tax compliance as well as between better tax compliance and having more certainty on the tax position. A link between having greater certainty and a reduction in tax compliance costs causes greater dissension among the population. It is more likely that the reduction in compliance costs under horizontal tax monitoring is related to the size of the company; smaller medium-sized companies are more convinced than larger ones.

Larger and smaller medium-sized companies have different experiences with horizontal tax monitoring. Larger companies feel greater responsibility for compliance, require a higher level of control and greater certainty, collaborate more often with the tax authorities and are also more satisfied compared to smaller companies. Smaller companies are less willing to comply, have a more distant relationship with the tax authorities, find the tax process more difficult and expensive. However, they feel more confident about their tax position and more often experience a reduction of tax compliance costs through horizontal tax monitoring.

Profit and non-profit companies also have a different experience with horizontal tax monitoring. Profit companies find the tax process more expensive and time consuming, but more often feel certain, compared to non-profit companies. Non-profit companies find the tax process more difficult, however they feel more responsibility, require greater certainty and more often collaborate with the tax authorities.

Larger and non-profit companies are more willing to comply and need more control and greater certainty than smaller and profit companies, thereby joining horizontal tax monitoring seems more logical to them. These differences justify a different approach for larger and non-profit companies compared to smaller and profit companies. Horizontal tax monitoring makes such differentiated approach possible.

Recommendations

Objective requirements to underline the tax authorities' confidence

The Dutch tax authorities are bound to the execution of tax laws and regulations by the general principle of good governance, which includes ensuring that they have to make a decent judgment to treat one taxpayer in one way and another taxpayer in a different way. That judgment should be reflected in the distinctive criterion to enter into a covenant with one taxpayer and not with another.

I find it desirable that the tax authorities' comfort to agree a covenant with one taxpayer and not with another, is capable of objective assessment and specifically applicable requirements are included in the covenant.

Where two taxpayers are in an identical situation in fact and legally, in principle they are both entitled to a covenant or not (identical cases). Insufficient confidence in the anticipated willingness to comply voluntarily, may for the tax authorities, however, be a reason to agree a covenant with one taxpayer and not with another (actual inequality). The actual inequality can be tested if the confidence in taxpayers can be *objectified*.

The Dutch tax authorities' confidence is based on positive expectations of the taxpayer's behaviour: *a good client image*. The client image is based on the *tax strategy*, the *internal and fiscal control* and the *fiscal transparency* by the company. To counter arbitrary treatment of taxpayers, the *good client image* should be capable of being assessed objectively.

With *eight sub-processes to optimise the tax control process* and the details of the expectations regarding the outcome of these processes (Dutch Tax Authorities 2013, *Supervision Large Business in the Netherlands*, par. 7.2) in my opinion the Dutch tax authorities meet the requirement for more (objective) clarity to join horizontal tax monitoring.

The sub-processes, however, do not provide minimum requirements for the *establishment* of a tax control process, but they point to the *result* of the tax control process; such as an overview of relevant tax events in the various segments of the company, a tax planning strategy that fits with the company's compliance strategy, identification and management of tax risks, an internal control function, complete and accurate data recording, et cetera.

The sub-processes are currently publicised in public policies, which only bind the tax authorities and not taxpayers themselves. The disadvantage is that taxpayers might see the publicised requirements as maximum requirements, which might slow down their initiative to optimise the tax control process. Inclusion of the requirements in the covenant will also bind taxpayers and the requirements may further be specified by mutual agreement.

In my view, with the *eight sub-processes*, the Dutch tax authorities clarify the requirements that have to be met in order to substantiate their confidence in taxpayers. These requirements should however - in order also to bind taxpayers - be included in the covenant itself and not only be publicised in public policies.

The ability for objection against tax positions taken by the tax authorities on an agree to disagree basis

The answers given on application of the law by the Dutch tax authorities, are interpreted in accordance with traditional tax monitoring. According to traditional tax monitoring, an undesired answer to a *question of law* is not open to objection.

There is no public law obligation for the Dutch tax authorities to answer *factual* questions. The obligation resulting from the covenant should be interpreted according to private law. Failure or delay in giving an answer to a factual question, results in non-fulfillment of the covenant obligation. In such case a taxpayer may apply to the civil courts to get an answer. An undesired answer, however, can under private law not be challenged, as the covenant does not oblige the tax authorities to give an answer which *pleases* the taxpayer.

When the tax authorities give an undesired answer to a submitted question (on the facts or the law), the taxpayer has to await the final tax assessment, in which the answer is *possibly* reflected, to file an objection. When a planned activity - on which the tax authorities have answered a question raised by the taxpayer - is, however, not carried out, an objection against the assessment cannot be filed.

Taxpayers have no direct options available to challenge an undesired answer from the tax authorities in response to a submitted question (on the facts or on the law).

I find it desirable that the answer to a submitted question (on the facts or on law) is capable of being objected. If taxpayers would not need to await the tax assessment - in which the answer to a question is possibly reflected - before an objection can be filed, both taxpayers and the tax authorities alike faster and greater certainty. In addition, a planned activity should not be performed first in order to get the desired certainty. Planned activities should, however, have a real meaning and not be merely hypothetical.

The ability to objection should - with respect to the *principle of equality* - be available to taxpayers subjected to either horizontal tax monitoring or traditional tax monitoring. The possibility to file an objection could – for monitoring capacity reasons – be limited to situations in which taxpayers and tax authorities *jointly* decide. A relationship based on mutual trust, transparency and understanding under horizontal tax monitoring, is expected to create more room for a joint decision to issue a tax position which is open to objection, rather than a more distant relationship under traditional tax monitoring.

The ability to object against tax positions taken by the tax authorities on an *agree to disagree basis*, will ensure faster and greater certainty about tax implications of proposed activities, purchases and investments, and contributes to the need for more fiscal certainty.

A commitment to a company-wide implementation of the compliance strategy

Testing horizontal tax monitoring against the theoretical framework under which it should operate (Chapter 4), shows that neither the covenant nor public policies bind taxpayers to a company-wide implementation of the compliance-strategy. For an effective compliance programme it is important that management is involved, staff is aware and the compliance programme is implemented in daily practice. Under the Dutch horizontal tax monitoring model the responsibility for company-wide implementation of the compliance strategy lies with the taxpayers themselves. Including the commitment to a company-wide implementation of the compliance strategy in the company's Tax Control Framework, or at least in the *eight sub-processes to optimise the tax control process*, may help further to improve the effectiveness of horizontal tax monitoring.

Future research

I have three recommendations for future research:

- 1) Repetition of the research; a measurement at two points in time gives an even better understanding of the likelihood of the demonstrated links;
- 2) The review of an improvement in the relationship between taxpayers and the tax authorities as the *catalyst* for an improvement in tax compliance, fiscal certainty and the reduction of tax compliance costs; a reduction of tax compliance costs seems to be the result of an improved relationship rather than the improvement of fiscal certainty: especially smaller medium-sized companies experience a reduction in tax compliance costs through horizontal tax monitoring and these companies lack such a relationship until they join horizontal tax monitoring;
- 3) Review of an inversely proportional relationship between the size of a company and the effectiveness of gathering information from third parties acquainted to the taxpayers (a measure of traditional tax monitoring); the research shows that larger medium-sized companies are more willing to comply and need more control and greater certainty compared to smaller medium-sized companies. Where companies are larger, the added value of gathering information from third parties seems to diminish. By contrast, additional information with respect to smaller companies provides - compared to larger companies - a better picture more promptly. Where companies are smaller, the added value of additional information rather seems to be increasing. Further review may help to improve the tax enforcement process particularly for smaller medium-sized companies.

Bijlage A: Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

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

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

Inleiding

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

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

1. Uitgangspunten

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

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

2. Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst

[X]:

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

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

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met [X] zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met [X];
- Zal toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan [X], waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld;
- Bevordert het werken in de actualiteit. De aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met [X] vastgesteld.

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

3. Looptijd, periodieke evaluatie en beëindiging

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

4. Inwerkingtreding

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen.

Namens [ONDERTEKENENDE
VENNOOTSCHAP]

Namens de Belastingdienst

(Naam)
(Functie)

(Naam)
(Functie)

(Datum)

(Datum)

Bijlage B: Bemiddelingsbrief interviews

Rotterdam, 19 april 2011

Geachte klantcoördinator,

Graag vragen wij uw aandacht voor het volgende.

De Erasmus Universiteit te Rotterdam voert in samenwerking met de Belastingdienst een onderzoek uit naar de effectiviteit van Horizontaal Toezicht bij middelgrote ondernemingen in Nederland (hierna: MGOs).

Het onderzoek beoogt antwoord te geven op de vraag of Horizontaal Toezicht, in vergelijking tot het traditionele – verticale – toezicht, leidt tot betere naleving van de belastingverplichtingen (meer compliance), meer zekerheid over de belastingpositie, minder (compliance)kosten en betere onderlinge verhoudingen met de Belastingdienst. Ook richt het onderzoek zich op de vraag naar het belang van deze toetsingscriteria voor de beslissing van de MGO om al dan niet op Horizontaal Toezicht over te stappen.

Om te beoordelen of de uit de literatuur afkomstige toetsingscriteria ook maatgevend zijn voor de praktijk, of dat daar nog andere criteria een rol spelen, zullen zowel vertegenwoordigers van MGOs als de corresponderende klantcoördinatoren bij de Belastingdienst door middel van interviews naar hun mening gevraagd worden.

Om ervoor te zorgen dat zoveel mogelijk MGOs met verschillende achtergronden hun mening kunnen geven, is op basis van specifieke selectiecriteria (wel/niet HT, groot/klein, profit/non-profit, publiek/private aandeelhouder etc.) in samenwerking met de Belastingdienst een lijst opgesteld van MGOs waarmee wij graag in gesprek willen.

Wij zullen in dit verband twee acties ondernemen:

1. Wij gaan contact opnemen met de MGOs om een afspraak te maken voor een interview. Het interview zal worden gehouden met iemand van de directie of met de financieel/fiscaal specialist van de onderneming;
2. Wij nemen contact op met de corresponderende klantcoördinator om eveneens een afspraak in te plannen voor het houden van een interview.

Om u als klantcoördinator in de gelegenheid te stellen eerst zelf contact op te nemen met de MGO, zullen wij niet eerder dan maandag 2 mei 2011 gaan bellen voor afspraken. Ter toelichting kunt u gebruik maken van de informatie in deze brief en horen wij graag de uitkomst van het overleg.

Het interview duurt ongeveer 45-50 minuten en wij komen op locatie, op een tijdstip dat schikt. De resultaten van het interview zullen uiteraard vertrouwelijk behandeld worden.

Wij vertrouwen erop u met bovenstaande naar behoren te hebben geïnformeerd. Voor eventueel aanvullende informatie of andere zaken, kunt u met ons per e-mail huiskers@frg.eur.nl contact opnemen.

Wij danken u bij voorbaat voor uw medewerking en stellen het geven van een mening in ons onderzoek naar de effectiviteit van Horizontaal Toezicht zeer op prijs.

Hoogachtend,
namens de Erasmus Universiteit te Rotterdam,
mr. E.A.M. Huiskers-Stoop

Bijlage C: Interviewprotocol

1. Uitleg onderzoek (meten effectiviteit HT) / doel interview (beoordelen of toetsingscriteria uit de literatuur ook maatgevend zijn voor de praktijk) / vertrouwelijkheid (Belastingdienst krijgt geen inzicht in de individuele resultaten/uitspraken) / opnemen interview / etc.

2. Achtergrond respondent (Wie bent u? Rol/functie binnen de organisatie? KC Belastingdienst? Hoeveel jaar werkzaam bij [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE]?)

3. In welke sector is [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] actief? Sinds wanneer bestaat [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE]? Wat is de rechtsvorm? Heeft [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] een publieke of private aandeelhouder? Is [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] een profit of non-profit organisatie? Bij profit: Wordt [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] geleid door de eigenaar of zijn leiding en eigendom gescheiden? Bij profit: Hoeveel vestigingen heeft [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] in Nederland? En hoeveel in het buitenland? Is er een buitenlandse moedermaatschappij?

4. Hoeveel mensen werken er in Nederland (in loondienst, ongeacht het aantal uren)? Hoeveel was de netto omzet in 2010? Heeft [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] een eigen fiscaal specialist? Kan [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] naar uw eigen oordeel worden aangemerkt als een grote of kleine MGO?

- Waarde activa op de balans tussen € 4,4 en € 17,5 miljoen?
- Netto omzet over het boekjaar tussen € 8,8 en € 35 miljoen?
- Gemiddeld aantal werknemers tussen 50 en 250?

5. Doel van het onderzoek:

- a) meten van de effectiviteit van Horizontaal Toezicht in vergelijking tot traditioneel toezicht, en
- b) uitspraken doen over overwegingen die pleiten voor of tegen deelname aan Horizontaal Toezicht.

Neemt [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] deel aan het project Horizontaal Toezicht van de Belastingdienst?

- Zo ja, in hoeverre? (in overleg? covenant getekend? Hoe lang al 'deelnemer'?) Wat zijn voor [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] de overwegingen om mee te doen? (vraag naar in- en externe overwegingen, speelt publiek/private aandeelhouder of grote/kleine MGO een rol?)
- Zo nee, wat zijn voor [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] de overwegingen om niet mee te doen? (vraag naar in- en externe overwegingen, speelt publiek/private aandeelhouder of grote/kleine MGO een rol?)

Wat zou er voor [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE] moeten veranderen (in- en externe factoren) waardoor de organisatie wel aan Horizontaal Toezicht mee gaat doen?

6. Uit de literatuur volgen vier criteria waaraan de effectiviteit van horizontaal toezicht getoetst kan worden en welke criteria van belang lijken voor de beslissing van de MGO om al dan niet op Horizontaal Toezicht over te stappen. Dat zijn de toetsingscriteria:

1. Betere naleving van de belastingverplichtingen (meer compliance);
2. Meer zekerheid over de belastingpositie;
3. Minder fiscale compliancekosten;
4. Betere relatie met de Belastingdienst.

Vindt [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] deze criteria ook van belang voor het toetsen van de effectiviteit?

- a) Zo ja, waarom? (vraag naar in- en externe factoren)
- b) Zo nee, waarom niet? Welke criteria vindt [NAAM ONDERNEMING/KC] dan van belang (keurmerk, imago)?

7. Welk criterium vindt [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] het meest van belang?

- Waarom? (vraag naar in- en externe factoren)

8. Hoe zou [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] dat criterium meten? Welke concrete meetindicatoren zou [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] toepassen?

- a) Hoe zou je een betere naleving (meer compliance) kunnen meten? bijvoorbeeld: Of de bereidheid om fiscale informatie te verstrekken is verbeterd (transparantie), of er intern beleid is ontwikkeld om belastingverplichtingen beter te kunnen naleven, of er aanpassingen aan het interne risicobeheersingssysteem gedaan zijn, of er veranderingen in de belastingstrategie zijn, of de aangifte vaker tijdig wordt ingediend, of de kennis van wet- en regelgeving is toegenomen,
- b) Hoe zou je meer zekerheid kunnen meten? bijvoorbeeld: Of er nog oude openstaande problemen zijn, of het makkelijker is om actueel te werken, of het aantal openstaande issues verminderd is, of er snel op een verzoek om een standpuntbepaling gereageerd wordt, of de afhandeling van de aangifte minder fiscale verrassingen oplevert;
- c) Bij minder fiscale compliancekosten bijvoorbeeld: Of er minder boekenonderzoeken zijn, of er minder correcties en boetes zijn, of er minder bezwaar- en beroepsprocedures zijn, of er minder 'dubbel werk' is, of er meer kosten voor overleg gemaakt worden, of er meer kosten voor de investering in een intern risicobeheersingssysteem gemaakt worden, of er veranderingen in de belastingdruk zijn;
- d) Bij betere onderlinge verhoudingen bijvoorbeeld: Of er een gevoel van meer wederzijds begrip is, of er een gevoel van vertrouwen is, of er een gevoel van gelijkwaardigheid is, of er een gevoel van een beter inlevingsvermogen is, of er meer wordt samengewerkt, of er vaker overleg is, of er een betere kennis van de sector is.

9. Hoe zou [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] de andere criteria meten? Welke concrete meetindicatoren zou [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] daar toepassen?

10. Is [NAAM ONDERNEMING/ORGANISATIE/KC] het eens met de volgende stellingen:

- a) Een verbetering van de relatie met de Belastingdienst leidt tot een verbetering van de naleving van de belastingverplichtingen. Zo ja, waarom? Zo nee, waarom niet?;
- b) Een verbetering van de naleving van de belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie. Zo ja, waarom? Zo nee, waarom niet?;
- c) Meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder fiscale compliancekosten (kosten om fiscale risico's te beheersen). Zo ja, waarom? Zo nee, waarom niet?;

Tot slot:

- Dank voor het interview, hebben we nog iets gemist?
- Nogmaals procedure rondom uitwerking interview en geheimhouding kort toelichten
- Respondent wijzen op te ontwikkelen survey en peilen of hij/zij daaraan wil meewerken, eventueel in de testfase

Bijlage D: Uitnodigingsbrief deelname enquête

**Centrum voor kennis en
communicatie**

UTRECHT

Telefoon (030) 275 XX XX

O&M

Postbus 18200

3501 CE UTRECHT

Datum

oktober 2011

Kenmerk

P5660-<respnr>

Betreft: Onderzoek ondernemingen

Geachte heer, mevrouw,

De Belastingdienst streeft naar een goede dienstverlening aan belastingplichtigen en heeft de afgelopen jaren tal van initiatieven genomen om deze dienstverlening te vergroten. Het is belangrijk daarbij de mening van belastingplichtigen, zowel particulieren als ondernemers, te betrekken. Om te weten wat het oordeel is van belastingplichtigen over het functioneren van de Belastingdienst, op welke aspecten zij verbeteringen wensen, wordt ieder jaar een aantal onderzoeken uitgevoerd.

Dit jaar voert de Belastingdienst samen met de Erasmus Universiteit Rotterdam en bureau Veldkamp te Amsterdam een onderzoek uit onder ondernemingen en organisaties. Het onderzoek gaat over fiscale regelgeving en het functioneren van de Belastingdienst. Financiële informatie komt daarbij nauwelijks aan de orde. Er is een willekeurige steekproef genomen en uw organisatie behoort tot de steekproef. Ik stel het erg op prijs wanneer u meewerkt aan het onderzoek en wat tijd kunt en wilt vrijmaken voor het invullen van de vragenlijst.

Het onderzoek richt zich op de directie of hoogste leiding en op de financieel of fiscaal specialisten binnen uw organisatie die het contact onderhouden met de Belastingdienst. Daarvoor bestaat de vragenlijst uit twee delen, deel A voor het directielid en deel B voor de financieel specialist. Het invullen van deel A neemt ongeveer tien minuten in beslag en deel B circa vijftien minuten.

Wij zouden u willen vragen om de vragenlijst via internet in te vullen, het liefst binnen tien dagen. U kunt daarvoor in de adresbalk van de internetbrowser het volgende adres intypen:

deel A - directie:

[http://www.veldkamp.net/mee
doen](http://www.veldkamp.net/mee
doen)

inlogcode: V5662-<code1>

deel B - financieel specialist:

[http://www.veldkamp.net/meedoe
n](http://www.veldkamp.net/meedoe
n)

inlogcode: V5701-<code2>

(Veldkamp is een
zuster-organisatie
van TNS NIPO)

Voor het geval u niet zo gemakkelijk toegang heeft tot internet of de vragenlijst liever op papier invult, hebben wij tevens een schriftelijke vragenlijst meegezonden. De schriftelijke vragenlijst moet na invullen van één deel worden doorgegeven aan de ander. De ingevulde schriftelijke vragenlijst kunt u retourneren aan bureau Veldkamp, het liefst binnen tien dagen. Daarvoor kunt u gebruik maken van de bijgevoegde portvrije retourenvelop.

De Belastingdienst en bureau Veldkamp garanderen dat uw gegevens volledig vertrouwelijk blijven. Voor vragen of opmerkingen over het onderzoek kunt u contact opnemen met Veldkamp, tel. 020 – 522 XXXX. Vraagt u dan naar XX of XX.

Alvast hartelijk dank voor uw medewerking.

Hoogachtend,

Algemeen Directeur Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's

Bijlage E: Enquête hoofdonderzoek

Vragenlijst deel A Directieleden

Wij voeren dit onderzoek uit in opdracht van de Belastingdienst. Het invullen van de vragenlijst duurt ongeveer 10 minuten.

Alvast hartelijk dank voor uw medewerking.

VRAAG 10

FORMULIER VRAAG 1

1032L1

Allereerst een aantal algemene vragen. Deze vragen zijn bedoeld om een algemeen beeld te krijgen van uw organisatie en uw positie daarbinnen. Zoals gebruikelijk in marktonderzoek worden de anonimiteit van u en uw organisatie zorgvuldig door ons gewaarborgd.

Wat is uw functie binnen deze onderneming (of organisatie)?

- 1 directeur \ eigenaar
- 2 adjunct directeur
- 3 financieel directeur \ controller
- 4 anders, namelijk...

*TAB 2, 8, 12

VRAAG 20

FORMULIER VRAAG 2

Hoeveel jaar bent u al bij de onderneming (of organisatie) werkzaam?

VRAAG 21

FORMULIER VRAAG 3

1035L1

Wordt de onderneming (of organisatie) geleid door de eigenaar of zijn leiding en eigendom gescheiden?

- 1 wordt geleid door de eigenaar
- 2 leiding en eigendom zijn volledig gescheiden
- 3 anders, namelijk...
- 4 niet van toepassing
- 5 weet niet

VRAAG 25

FORMULIER VRAAG 4

1036L1

Wordt de onderneming (of organisatie) geheel of gedeeltelijk gefinancierd met publieke middelen?

- 1 geheel vanuit publieke middelen
- 2 voor het grootste deel vanuit publieke middelen
- 3 voor (ongeveer) de helft vanuit publieke middelen
- 4 voor het grootste deel vanuit private middelen
- 5 geheel vanuit private middelen

*TAB 2, 8, 20

VRAAG 30

FORMULIER VRAAG 5

Hoeveel vestigingen heeft de onderneming (of organisatie) in Nederland?

VRAAG 40**FORMULIER VRAAG 6**

1041L1

Heeft de onderneming (of organisatie) ook vestigingen of dochterondernemingen in het buitenland?

- 1 ja
- 2 nee

VRAAG 50**FORMULIER VRAAG 7**

1042L1

Heeft de onderneming (of organisatie) een in of buiten Nederland gevestigde holding of moedermaatschappij?

- 1 nee
- 2 ja, in Nederland gevestigde moedermaatschappij
- 3 ja, buiten Nederland maar in Europa gevestigde moedermaatschappij
- 4 ja, in de VS gevestigde moedermaatschappij
- 5 ja, in Azië gevestigde moedermaatschappij
- 6 ja, elders in het buitenland gevestigde moedermaatschappij, namelijk...

VRAAG 55**FORMULIER VRAAG 8**

1043L1

Is de onderneming (of organisatie) onderworpen aan nationale of internationale corporate governance regels of heeft de onderneming zich hieraan gecommitteerd?

Corporate governance regels gaan over de wijze waarop de onderneming goed, efficiënt en verantwoord geleid moet worden.

- 1 nee
- 2 ja, onderworpen aan Nederlandse regels
- 3 ja, onderworpen aan buiten Nederland geldende regels
- 4 ja, onderworpen aan zowel Nederlandse als aan buiten Nederland geldende regels
- 5 niet onderworpen maar wel gecommitteerd aan regels

*TAB 2, 8, 20

VRAAG 60**FORMULIER VRAAG 9**

Hoeveel mensen werken er bij de gehele onderneming (of organisatie) in Nederland in loondienst, ongeacht het aantal uren dat men werkzaam is?

VRAAG 70**FORMULIER VRAAG 10**

1050L2

Welke rechtsvorm heeft de onderneming (of organisatie)?

- 1 eenmanszaak
- 2 maatschap \ v.o.f.
- 3 B.V.
- 4 N.V.
- 5 rederij
- 6 commanditaire vennootschap
- 7 open commanditaire vennootschap
- 8 coöperatieve vereniging
- 9 vereniging
- 10 stichting
- 11 onderlinge waarborgmaatschappij
- 12 buitenlandse rechtsvorm
- 13 Europees economische samenwerkingsverband
- 14 gemeente
- 15 provincie
- 16 ministerie
- 17 anders, namelijk...

VRAAG 80**FORMULIER VRAAG 11**

1052L2

In welke sector is de onderneming (of organisatie) actief?

- 1 landbouw, tuinbouw en visserij
- 2 delfstoffenwinning
- 3 voedings-\genotmiddelenindustrie
- 4 hout- en meubelindustrie
- 5 metaal-, machine- en elektrotechnische industrie
- 6 overige industrie
- 7 bouwnijverheid\bouwinstallatie
- 8 nutsbedrijven
- 9 groot- en tussenhandel
- 10 detailhandel
- 11 horeca en toerisme
- 12 reparatie voor gebruiksgoederen
- 13 transportbedrijven, opslagbedrijven en communicatiebedrijven
- 14 banken\verzekeringsmaatschappijen\effectenhandel
- 15 zakelijke dienstverlening
- 16 verhuurbedrijven
- 17 openbaar bestuur\overheidsinstelling
- 18 gezondheidszorg\maatschappelijke dienstverlening
- 19 kunst en cultuur
- 20 woningcorporaties
- 21 anders, namelijk...

VRAAG 90**FORMULIER VRAAG 12**

Sinds wanneer bestaat de onderneming (of organisatie) in zijn huidige (rechts)vorm?

VRAAG 100**FORMULIER VRAAG 13**

1058L1

Wat was de totale omzet van de onderneming (of organisatie) voor 2010 in Nederland, exclusief BTW? (Het gaat hierbij om de omzet van de hele onderneming of organisatie, dus inclusief eventuele dochterbedrijven in Nederland, maar exclusief eventuele onderlinge leveranties)

- 1 minder dan 1 miljoen Euro
- 2 1 tot 5 miljoen Euro
- 3 6 tot 10 miljoen Euro
- 4 11 tot 25 miljoen Euro
- 5 26 tot 100 miljoen Euro
- 6 meer dan 100 miljoen Euro
- 7 weet niet \ wil niet zeggen

VRAAG 110**FORMULIER VRAAG 14**

1059L1

Hoe is op dit moment de financieel-economische situatie van de onderneming (of organisatie)? Is dat...

- 1 zeer goed
- 2 goed
- 3 niet goed, maar ook niet slecht
- 4 slecht
- 5 zeer slecht
- 6 weet niet \ wil niet zeggen

VRAAG 120**FORMULIER VRAAG 15**

1060L1

Is de financieel-economische situatie van de onderneming (of organisatie) verbeterd of verslechterd ten opzichte van een jaar geleden?

- 1 sterk verslechterd
- 2 verslechterd
- 3 niet verslechterd maar ook niet verbeterd
- 4 verbeterd
- 5 sterk verbeterd
- 6 weet niet \ wil niet zeggen

Nu volgt een aantal stellingen over de Belastingdienst en belasting betalen. U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens
- 6: weet niet

- Een goede relatie met de Belastingdienst is voor de onderneming (of organisatie) van groot belang
- De Belastingdienst en de onderneming (of organisatie) proberen zoveel mogelijk samen te werken
- De Belastingdienst besteedt veel tijd en aandacht aan de relatie met de onderneming (of organisatie)
- De onderneming (of organisatie) besteedt veel tijd en aandacht aan de relatie met de Belastingdienst
- De omgang tussen Belastingdienst en de onderneming (of organisatie) laat veel te wensen over
- De Belastingdienst en de onderneming (of organisatie) respecteren elkaar
- De relatie tussen de onderneming (of organisatie) en de Belastingdienst kenmerkt zich door conflicten
- Het zou de reputatie van de onderneming (of organisatie) schaden als niet correct met belastingverplichtingen zou worden omgegaan

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens
- 6: weet niet

- Voor de onderneming (of organisatie) is het van groot belang vooraf te weten wat de fiscale consequenties zijn van activiteiten, aankopen en investeringen
- Onzekerheid over de fiscale positie vormt een direct risico voor de onderneming (of organisatie)
- Het is voor de onderneming (of organisatie) van groot belang om alle fiscale zaken goed in de greep te hebben
- De onderneming (of organisatie) streeft er doelbewust naar om zijn 'fair share' aan belasting te betalen
- De onderneming (of organisatie) ziet belasting betalen als een bijdrage aan de samenleving
- Tegenover de belasting die door de onderneming (of organisatie) wordt betaald staan voldoende collectieve en openbare voorzieningen waar de onderneming voordeel van heeft
- De onderneming (of organisatie) doet er binnen de wettelijke grenzen alles aan om zo weinig mogelijk belasting te betalen
- Door slimme constructies te kiezen heeft de onderneming (of organisatie) de belastingdruk geminimaliseerd

VRAAG 135**FORMULIER VRAAG 16 q t/m v**

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens
- 6: weet niet

- De administratieve lasten die gepaard gaan met belastingverplichtingen zijn erg hoog
- De fiscale regels waaraan de onderneming (of organisatie) zich moet houden zijn erg complex
- De onderneming (of organisatie) heeft de interne beheersing goed op orde (Onder interne beheersing wordt verstaan het systeem dat de onderneming (of organisatie) in staat stelt ondernemingsrisico's vast te stellen en in de greep te houden)
- De interne beheersing van de onderneming (of organisatie) kost veel tijd en aandacht
- De onderneming (of organisatie) heeft de fiscale beheersing goed op orde (Onder fiscale beheersing wordt verstaan het systeem dat de onderneming (of organisatie) in staat stelt fiscale risico's vast te stellen en in de greep te houden)
- De fiscale beheersing van de onderneming (of organisatie) kost veel tijd en aandacht

VRAAG 140**FORMULIER VRAAG 17**

1083L2

In hoeverre bent u in het algemeen tevreden of ontevreden over het functioneren van de Belastingdienst? U kunt antwoorden op een schaal van 1 tot 10.

- 1 1 - zeer ontevreden
- 2 2
- 3 3
- 4 4
- 5 5
- 6 6
- 7 7
- 8 8
- 9 9
- 10 10 - zeer tevreden
- 11 weet niet

VRAAG 150**FORMULIER VRAAG 18**

1085L1

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst de belastingaangiften van de onderneming (of organisatie) op tijd binnen heeft?

- 1 zeer onbelangrijk
- 2 onbelangrijk
- 3 niet onbelangrijk, maar ook niet belangrijk
- 4 belangrijk
- 5 zeer belangrijk
- 6 weet niet

VRAAG 160**FORMULIER VRAAG 19**

1086L1

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst juiste en volledige belastingaangiftes van de onderneming (of organisatie) krijgt?

- 1 zeer onbelangrijk
- 2 onbelangrijk
- 3 niet onbelangrijk, maar ook niet belangrijk
- 4 belangrijk
- 5 zeer belangrijk
- 6 weet niet

VRAAG 170**FORMULIER VRAAG 20**

1087L1

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst het te ontvangen geld binnen de termijn binnen heeft?

- 1 zeer onbelangrijk
- 2 onbelangrijk
- 3 niet onbelangrijk, maar ook niet belangrijk
- 4 belangrijk
- 5 zeer belangrijk
- 6 weet niet

VRAAG 180**FORMULIER VRAAG 21**

1088L1

Vindt u de belastingtarieven in Nederland over het algemeen laag of hoog?

- 1 zeer laag
- 2 laag
- 3 niet laag, maar ook niet hoog
- 4 hoog
- 5 zeer hoog
- 6 weet niet

VRAAG 190**FORMULIER VRAAG 22**

1089L1

Vindt u de belastingtarieven in Nederland laag of hoog in vergelijking met andere landen?

- 1 zeer laag
- 2 laag
- 3 niet laag, maar ook niet hoog
- 4 hoog
- 5 zeer hoog
- 6 weet niet

VRAAG 2101**FORMULIER VRAAG 23**

1090L1

Sinds 2005 heeft de Belastingdienst naast de traditionele manier van toezicht een nieuwe vorm van toezicht geïntroduceerd, het zogenaamde Horizontaal Toezicht. Hierbij ligt de nadruk op samenwerking met organisaties die aan hun fiscale verplichtingen kunnen en willen voldoen. Zowel de fiscale houding van een organisatie als de mate van beheersing van het fiscale proces zijn daarbij van belang.

Uitgangspunten zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Bij Horizontaal Toezicht bespreken de organisatie en de Belastingdienst vóór de aangifte alle relevante fiscale issues, waarbij de organisatie volledige openheid van zaken geeft (m.u.v. fiscale adviezen). Bij Horizontaal Toezicht ligt het zwaartepunt op afstemming vooraf in plaats van controles achteraf en zal de aangifte snel worden afgehandeld. Hierdoor krijgt de organisatie sneller zekerheid over zijn fiscale positie.

Heeft u van deze ontwikkeling gehoord?

- 1 ja
- 2 nee

VRAAG 2102

FORMULIER VRAAG 24

INDIEN [Q2101, 1]; 1091L9

Hoe of via wie heeft u kennis genomen van Horizontaal Toezicht?
(meerdere antwoorden mogelijk)

- 1 door een medewerker van de Belastingdienst is hierover uitleg gegeven
- 2 door de fiscaal adviseur\accountant is hierover uitleg gegeven
- 3 artikelen of documenten hierover gelezen
- 4 door branchevereniging is informatie verstrekt
- 5 website van de Belastingdienst
- 6 anders, namelijk...

VRAAG 220

FORMULIER VRAAG 25

1100L1

Hoe beoordeelt u de ontwikkeling richting Horizontaal Toezicht?

- 1 zeer negatief
- 2 negatief
- 3 niet negatief, maar ook niet positief
- 4 positief
- 5 zeer positief
- 6 weet niet

VRAAG 230

FORMULIER VRAAG 26

INDIEN [Q2101, 1]; 1101L1

Is uw onderneming met de Belastingdienst in gesprek of in gesprek geweest over Horizontaal Toezicht?

- 1 ja, momenteel in gesprek
- 2 ja in gesprek geweest
- 3 nee

VRAAG 2401

FORMULIER VRAAG 27

INDIEN [Q2301, 2]; 1102L1

Zijn er in het kader van Horizontaal Toezicht afspraken gemaakt tussen de onderneming en de Belastingdienst?

- 1 ja, er zijn afspraken gemaakt
- 2 nee, er zijn (nog) geen afspraken gemaakt over Horizontaal Toezicht

VRAAG 2402**FORMULIER VRAAG 28***INDIEN [Q2401, 2]; 1103L1*

Heeft uw onderneming (of organisatie) of heeft de Belastingdienst het maken van afspraken tegen gehouden?

- 1 de onderneming (of organisatie)
- 2 zowel de onderneming (of organisatie) als de Belastingdienst
- 3 de Belastingdienst
- 4 niemand houdt afspraken tegen

VRAAG 2403**FORMULIER VRAAG 29***INDIEN [Q2401, 2]; 1104L1*

In hoeverre vormen kosten wel of geen belemmering om over te gaan op Horizontaal Toezicht?

- 1 helemaal geen belemmering
- 2 geen belemmering
- 3 neutraal
- 4 wel een belemmering
- 5 een grote belemmering

VRAAG 2404**FORMULIER VRAAG 30***INDIEN [Q2401, 1]; 1105L1*

Is voor u wel of niet duidelijk wat de Belastingdienst van u verwacht in het kader van Horizontaal Toezicht?

- 1 beslist niet duidelijk
- 2 niet duidelijk
- 3 neutraal
- 4 wel duidelijk
- 5 beslist wel duidelijk

VRAAG 2405**FORMULIER VRAAG 31***INDIEN [Q2401, 1]; 1106L1*

Is het afgesproken HT-traject wel of niet duidelijk?

- 1 beslist niet duidelijk
- 2 niet duidelijk
- 3 neutraal
- 4 wel duidelijk
- 5 beslist wel duidelijk
- 6 weet niet

VRAAG 2406**FORMULIER VRAAG 32***INDIEN [Q2401, 1]; 1107L1*

Is er een HT-convenant afgesloten tussen de onderneming (of organisatie) en de Belastingdienst?

- 1 ja
- 2 nee

VRAAG 2407**FORMULIER VRAAG 33***INDIEN [Q2401, 1]; 1108L1*

Heeft het Horizontaal Toezicht er wel of niet toe geleid dat (eventuele) problemen uit het verleden zijn opgelost?

- 1 ja, problemen uit het verleden zijn geheel opgelost
- 2 ja, problemen uit het verleden zijn gedeeltelijk opgelost
- 3 nee, problemen uit het verleden zijn nog niet opgelost
- 4 nee, er waren geen onopgeloste problemen uit het verleden

VRAAG 2408**FORMULIER VRAAG 34***INDIEN [Q2401, 1]; 1109L1*

In hoeverre bent u tot nu toe tevreden of ontevreden over Horizontaal Toezicht?

- 1 zeer ontevreden
- 2 ontevreden
- 3 neutraal
- 4 tevreden
- 5 zeer tevreden
- 6 weet niet

**TAB 57, 64, 71, 78, 85, 92, 99*

VRAAG 2410**FORMULIER VRAAG 35 a t/m g**

Nu volgt een aantal stellingen over Horizontaal Toezicht. U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens
- 6: weet niet

Ook als u voorafgaand aan dit onderzoek niet gehoord heeft van Horizontaal Toezicht, vernemen we graag uw mening.

- Horizontaal toezicht heeft veel voordelen voor de Belastingdienst
- Horizontaal toezicht heeft veel voordelen voor de onderneming (of organisatie)
- Horizontaal toezicht leidt tot een toename van de wederzijdse transparantie
- Horizontaal toezicht leidt tot een toename van het wederzijds vertrouwen
- De werkwijze van horizontaal toezicht leidt tot meer werken in de actualiteit door de Belastingdienst
- Horizontaal toezicht leidt tot meer overleg met de Belastingdienst
- Horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens
- 6: weet niet

- Door horizontaal toezicht heeft de onderneming (of organisatie) meer zekerheid over de fiscale positie
- Het is helder wat horizontaal toezicht voor de onderneming betekent
- De intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst neemt voor de onderneming (of organisatie) af door horizontaal toezicht
- Horizontaal toezicht leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving
- Horizontaal toezicht leidt tot vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen
- De kosten van interne beheersing nemen af door horizontaal toezicht
- De kosten van extern advies over belastingzaken nemen af door horizontaal toezicht
- De kwaliteit van de interne beheersing van de onderneming neemt toe door horizontaal toezicht

**TAB 37, 44, 51, 58, 65, 72*

Kunt u aangeven in welke volgorde de volgende overwegingen van belang zijn (geweest) voor de beslissing van de onderneming (of organisatie) om al dan niet op Horizontaal Toezicht over te stappen?

Geef de cijfers 1 t/m 4, waarbij een 1 het meest belangrijk is en 4 het minst belangrijk.

- Naleving van belastingverplichtingen
- Zekerheid over de belastingpositie
- Kosten voor naleving van belastingverplichtingen
- De relatie met de Belastingdienst

**TAB 57, 64, 71, 78, 85, 92, 99*

In hoeverre bent u het eens of oneens met de volgende stellingen? U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens
- 6: weet niet

- Een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van belastingverplichtingen
- Een betere naleving van belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie
- Meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven

VRAAG 250

FORMULIER VRAAG 38

Tot besluit van deze vragenlijst zouden we van u nog enkele gegevens willen vastleggen.

Wat is uw leeftijd?

VRAAG 260

FORMULIER VRAAG 39

1134L1

Bent u man of vrouw?

- 1 man
- 2 vrouw

VRAAG 270

FORMULIER VRAAG 40

1135L1

Wat is de hoogste opleiding die u heeft afgemaakt?

- 1 geen onderwijs
- 2 basisonderwijs
- 3 lager beroepsonderwijs (LBO, VBO, VMBO, LTS, LEAO, LHNO, e.d.)
- 4 MAVO, MMS, MULO, ULO, VMBO-TL
- 5 middelbaar beroepsonderwijs (MBO, MTS, MEAO, e.d.)
- 6 HAVO, VWO (HBS)
- 7 HBO, WO-bachelor (Hogeschool, HTS, HEAO, PABO, e.d.)
- 8 WO-doctoraal of Master

VRAAG 280

FORMULIER VRAAG 41

1136L1

Dit waren alle vragen over belastingen en de Belastingdienst. Heeft u zelf nog vragen of opmerkingen, of iets toe te voegen?

- 1 ja, namelijk...
- 2 nee

Vragenlijst deel B Financieel/fiscaal specialisten

Wij voeren dit onderzoek uit in opdracht van de Belastingdienst. Het invullen van de vragenlijst duurt ongeveer 15 minuten. Alvast hartelijk dank voor uw medewerking.

VRAAG 510

FORMULIER VRAAG 42

1137L1

Allereerst een aantal algemene vragen. Deze vragen zijn bedoeld om een algemeen beeld te krijgen van uw organisatie en uw positie daarbinnen. Zoals gebruikelijk in marktonderzoek worden de anonimiteit van u en uw organisatie zorgvuldig door ons gewaarborgd.

Wat is uw functie binnen deze onderneming?

- 1 directeur \ eigenaar
- 2 adjunct directeur
- 3 financieel directeur \ controller
- 4 administrateur
- 5 boekhouder
- 6 office manager
- 7 niet werkzaam binnen de onderneming maar als extern administrateur, boekhouder of adviseur
- 8 anders, namelijk...

VRAAG 520

FORMULIER VRAAG 43

1138L19

Wanneer u iets wilt weten of een vraag heeft over belastingen, op welke manier of manieren zoekt u dan meestal naar informatie? (meerdere antwoorden mogelijk)

- 1 via de website van de Belastingdienst
- 2 andere website
- 3 belastingtelefoon bellen
- 4 informatie bij de belastingaangifte
- 5 bezoek aan een kantoor van de Belastingdienst
- 6 via e-mail contact opnemen met contactpersoon bij de Belastingdienst
- 7 telefonisch contact opnemen met contactpersoon bij de Belastingdienst
- 8 telefonisch contact opnemen met iemand anders van een belastingkantoor
- 9 navragen bij interne fiscaal specialist
- 10 navragen bij externe accountant, adviseur, etc.
- 11 belastinggids (bijv. Kluwer of Elsevier)
- 12 folder van de Belastingdienst
- 13 anders, namelijk...

VRAAG 530

FORMULIER VRAAG 44

1157L1

Hoe lopen de contacten met de Belastingdienst doorgaans?

- 1 doorgaans zelf contact met iemand van de Belastingdienst
- 2 doorgaans contact tussen externe adviseur en Belastingdienst
- 3 beide komt ongeveer even vaak voor
- 4 anders, namelijk...

VRAAG 540**FORMULIER VRAAG 45**

1158L1

Heeft u een vaste contactpersoon binnen de Belastingdienst?

- 1 ja
2 nee

*TAB 15, 20, 25, 30, 35, 40, 50

VRAAG 550**FORMULIER VRAAG 46**

1159L1

In hoeverre is het voor u belangrijk of onbelangrijk om een vast aanspreekpunt binnen de Belastingdienst te hebben?

- 1 helemaal niet belangrijk
2 niet belangrijk
3 neutraal
4 belangrijk
5 zeer belangrijk

VRAAG 560**FORMULIER VRAAG 47**

1160L1

De Belastingdienst werkt bij de grotere ondernemingen met een zogenaamde klantcoördinator (KC). Kent u uw klantcoördinator bij de Belastingdienst?

- 1 ja
2 nee

*TAB 2, 8, 12

VRAAG 570**FORMULIER VRAAG 48**

INDIEN [Q540, 1 \ Q560, 1]

Hoe vaak per jaar heeft u zelf gemiddeld contact met de contactpersoon of klantcoördinator van de Belastingdienst?

*TAB 30, 40, 50, 60, 70, 80

VRAAG 580**FORMULIER VRAAG 49**

INDIEN [Q540, 1 \ Q560, 1]

In hoeverre bent u tevreden of ontevreden over de contacten met de contactpersoon of klantcoördinator als het gaat om...?

- 1: zeer tevreden
2: tevreden
3: neutraal
4: ontevreden
5: zeer ontevreden

- Vriendelijkheid
- Deskundigheid
- Snelheid van handelen
- Telefonische bereikbaarheid
- De frequentie van het contact
- Openheid/transparantie
- Het nemen van initiatief
- Het nakomen van afspraken
- Begrip voor de situatie van uw onderneming (of organisatie)

VRAAG 590**FORMULIER VRAAG 50**

1173L1

Legt u de fiscale issues aan de Belastingdienst voor die voor de Belastingdienst relevant kunnen zijn?

- 1 altijd
- 2 meestal
- 3 soms
- 4 (vrijwel) nooit

VRAAG 600**FORMULIER VRAAG 51**

1174L2

Hoe vaak heeft u gemiddeld per jaar overleg met de Belastingdienst over fiscale issues?

**TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98*

VRAAG 610**FORMULIER VRAAG 52**

Nu volgt een aantal stellingen over de Belastingdienst. U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens.
- 6: weet niet

- In het algemeen schiet de dienstverlening van de Belastingdienst tekort
- De Belastingdienst is meer bezig met organisaties of ondernemingen op fouten te betrappen dan ze te helpen
- De Belastingdienst doet al het mogelijke om organisaties of ondernemingen van dienst te zijn
- De Belastingdienst behandelt organisaties of ondernemingen met respect
- De Belastingdienst behandelt alle organisaties of ondernemingen rechtvaardig
- De Belastingdienst werkt vanuit vertrouwen
- De Belastingdienst houdt voldoende rekening met de omstandigheden van de onderneming (of organisatie)
- De Belastingdienst is transparant in zijn werkwijze ten aanzien van de onderneming (of organisatie)
- De Belastingdienst gaat zorgvuldig om met de door de onderneming (of organisatie) verstrekte fiscale informatie
- De Belastingdienst is goed op de hoogte van de activiteiten van de onderneming (of organisatie)

VRAAG 620**FORMULIER VRAAG 53**

1186L1

Handelt de onderneming alle administratieve zaken zelf af, of is de administratie geheel of gedeeltelijk uitbesteed? (bijvoorbeeld aan administratiekantoor)

- 1 behandelt alles zelf
- 2 besteedt sommige zaken uit
- 3 besteedt alles uit
- 4 weet niet \ wil niet zeggen

VRAAG 630**FORMULIER VRAAG 54**

1187L1

Handelt de onderneming alle belastingaangiften zelf af, of is het doen van belastingaangifte geheel of gedeeltelijk uitbesteed? (bijvoorbeeld aan accountant)

- 1 behandelt alles zelf
- 2 besteedt sommige zaken uit
- 3 besteedt alles uit
- 4 weet niet \ wil niet zeggen

VRAAG 640**FORMULIER VRAAG 55**

1188L1

Maakt de onderneming gebruik van een externe adviseur als het gaat om belastingzaken?

- 1 ja
- 2 nee

VRAAG 650**FORMULIER VRAAG 56**

INDIEN [Q640, 1]; 1189L1

Hoe vaak is er gemiddeld overleg met de externe adviseur of accountant als het gaat om belastingzaken?

- 1 dagelijks
- 2 wekelijks
- 3 maandelijks
- 4 meerdere keren per jaar
- 5 1 a 2 keer per jaar

VRAAG 680**FORMULIER VRAAG 57**

1190L2

In hoeverre bent u in het algemeen tevreden over het functioneren van de Belastingdienst? U kunt antwoorden op een schaal van 1 tot 10.

- 1 1 - zeer ontevreden
- 2 2
- 3 3
- 4 4
- 5 5
- 6 6
- 7 7
- 8 8
- 9 9
- 10 10 - zeer tevreden
- 11 weet niet

*TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98

VRAAG 690**FORMULIER VRAAG 58 a t/m d**

In hoeverre bent u in het algemeen tevreden of ontevreden over:

- 1: zeer ontevreden
- 2: ontevreden
- 3: neutraal
- 4: tevreden
- 5: zeer tevreden
- 6: weet niet

- De snelheid waarmee uw inhoudelijke vragen worden beantwoord door de Belastingdienst
- De snelheid waarmee uw aangiften worden afgehandeld door de Belastingdienst
- De snelheid waarmee de Belastingdienst geld dat de onderneming terugkrijgt op de rekening stort
- De snelheid waarmee de Belastingdienst problemen in zijn processen oplost

*TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98

VRAAG 730

FORMULIER VRAAG 58 e t/m k

Nu volgt een aantal stellingen over belasting betalen. U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens.
- 6: weet niet

- Belastingzaken zijn eenvoudig af te handelen
- Het is goed mogelijk om aan alle belastingverplichtingen te voldoen
- Het belastingsysteem is erg ingewikkeld
- De onderneming wordt sterk gehinderd door administratieve lasten rondom belastingzaken
- Tegenover de belasting die wordt betaald, staan voldoende opbrengsten in de vorm van collectieve en openbare voorzieningen
- Het belastinggeld wordt door de Nederlandse overheid goed besteed
- De belastingwetten en -regels waar de onderneming mee te maken heeft zijn rechtvaardig

VRAAG 740

FORMULIER VRAAG 59

1203L1

Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aanvullende informatie gevraagd nadat de onderneming aangifte had gedaan?

- 1 ja
- 2 nee
- 3 weet niet

VRAAG 745

FORMULIER VRAAG 60

INDIEN [Q740, 1]; 1204L1

Heeft de Belastingdienst wel of niet voldoende toegelicht waarom aanvullende informatie werd gevraagd?

Als in de afgelopen drie jaar meer keren aanvullende informatie werd gevraagd, ga dan uit van de laatste keer.

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel

VRAAG 750

FORMULIER VRAAG 61

1205L1

Is in de afgelopen drie jaar door de Belastingdienst bij de onderneming een controle of boekenonderzoek uitgevoerd?

- 1 ja
- 2 nee
- 3 weet niet

VRAAG 760**FORMULIER VRAAG 62***INDIEN [Q750, 1]; 1206L1*

Wat is uw oordeel over het verloop van die controle?

- 1 1-zeer negatief
- 2 2
- 3 3
- 4 4
- 5 5-zeer positief

VRAAG 770**FORMULIER VRAAG 63***INDIEN [Q750, 1]; 1207L1*

In hoeverre vond u de controle medewerker van de Belastingdienst die bij de onderneming langs kwam wel of niet deskundig?

- 1 1-helemaal niet deskundig
- 2 2
- 3 3
- 4 4
- 5 5-zeer deskundig

VRAAG 780**FORMULIER VRAAG 64***1208L1*

Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens te kennen gegeven het niet helemaal eens te zijn met een aangifte en is die aangifte daarom door de Belastingdienst aangepast?

- 1 ja
- 2 nee
- 3 weet niet

VRAAG 790**FORMULIER VRAAG 65***INDIEN [Q780, 1]; 1209L1*

Heeft u van de Belastingdienst wel of niet voldoende uitleg gekregen over die aanpassing?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel

VRAAG 800**FORMULIER VRAAG 66***INDIEN [Q780, 1]; 1210L1*

Was u het wel of niet eens met die beslissing van de Belastingdienst?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel

VRAAG 810**FORMULIER VRAAG 67**

1211L1

Heeft de Belastingdienst de onderneming in de afgelopen drie jaar wel eens een boete opgelegd?

- 1 ja
- 2 nee
- 3 weet niet

VRAAG 820**FORMULIER VRAAG 68**

INDIEN [Q810, 1]; 1212L1

Heeft u van de Belastingdienst wel of niet voldoende uitleg gekregen over het waarom van de boete?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel

VRAAG 830**FORMULIER VRAAG 69**

INDIEN [Q810, 1]; 1213L1

Was u het wel of niet eens met die beslissing van de Belastingdienst?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel

VRAAG 840**FORMULIER VRAAG 70**

INDIEN [Q810, 1]; 1214L1

Wat vond u van de hoogte van de boete die opgelegd werd. Vond u dat de hoogte van de boete wel of niet in verhouding stond tot de fout in de aangifte?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel

VRAAG 844**FORMULIER VRAAG 71**

1215L1

Is door de onderneming in de afgelopen drie jaar wel eens bezwaar of beroep aangetekend tegen een beslissing van de Belastingdienst?

- 1 ja
- 2 nee
- 3 weet niet

VRAAG 848**FORMULIER VRAAG 72**

1216L1

Heeft de onderneming (of organisatie) op dit moment nog aanzienlijke onopgeloste belastingproblemen?

- 1 ja
- 2 nee
- 3 weet niet

*TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98

VRAAG 850**FORMULIER VRAAG 73**

Nu volgt weer een aantal stellingen. U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens.

- 1: De onderneming (of organisatie) voelt zich verantwoordelijk voor de naleving van fiscale regels
- 2: Het niveau van interne beheersing is zodanig dat de onderneming (of organisatie) de verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving kan dragen (Onder interne beheersing wordt verstaan het systeem dat de onderneming (of organisatie) in staat stelt ondernemingsrisico's vast te stellen en in de greep te houden)
- 3: De onderneming (of organisatie) neemt het initiatief om met de Belastingdienst te overleggen
- 4: De onderneming (of organisatie) meldt fiscale risico's bij de Belastingdienst
- 5: De onderneming (of organisatie) is transparant in het verstrekken van fiscale informatie aan de Belastingdienst
- 6: De onderneming (of organisatie) voelt zich zeker over de ingediende belastingaangiftes
- 7: De onderneming (of organisatie) krijgt voldoende zekerheid van de Belastingdienst
- 8: De afhandeling van de aangiftes levert voor de onderneming (of organisatie) geen fiscale verrassingen op
- 9: De onderneming (of organisatie) weet waar zij fiscaal gezien aan toe is

VRAAG 860**FORMULIER VRAAG 74 a**

1226L1

In hoeverre vindt u het wel of niet toelaatbaar dat een onderneming (of organisatie)...
- onterechte kostenposten of aftrekposten in een belastingaangifte opvoert?

- 1 in zijn geheel niet toelaatbaar
- 2 niet toelaatbaar
- 3 neutraal
- 4 wel toelaatbaar
- 5 zeker wel toelaatbaar

VRAAG 865**FORMULIER VRAAG 74 b**

1227L1

In hoeverre vindt u het wel of niet toelaatbaar dat een onderneming (of organisatie)...

- niet alle omzet verantwoordt in een belastingaangifte?

- 1 in zijn geheel niet toelaatbaar
- 2 niet toelaatbaar
- 3 neutraal
- 4 wel toelaatbaar
- 5 zeker wel toelaatbaar

**TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98*

VRAAG 870**FORMULIER VRAAG 75**

Nu volgt een aantal stellingen. U kunt hierbij telkens antwoorden met:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens.
- 6: weet niet

1: In onze branche wordt het acceptabel gevonden als belastingregels niet strikt worden nageleefd.

2: Klanten zouden het sterk afkeuren als door de onderneming belastingverplichtingen niet zouden worden nagekomen.

3: In onze branche overtreedt iedereen wel eens doelbewust een regel van de Belastingdienst.

**TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98*

VRAAG 890**FORMULIER VRAAG 76**

Hoe groot is, denkt u, de kans dat de Belastingdienst bij een onderneming ontdekt dat deze...

- 1: zeer groot
- 2: groot
- 3: niet groot, maar ook niet klein
- 4: klein
- 5: zeer klein

1: Voor de wet ontoelaatbare fiscale constructies gebruikt om de belastingdruk te minimaliseren?

2: Onterechte kostenposten of aftrekposten in een belastingaangifte heeft opgevoerd?

3: Niet alle omzet heeft verantwoord in een belastingaangifte?

**TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98*

VRAAG 900**FORMULIER VRAAG 77**

Hoe ernstig denkt u dat de gevolgen voor de onderneming (of organisatie) zijn als de Belastingdienst ontdekt dat zij...

- 1: zeer ernstig
- 2: ernstig
- 3: neutraal
- 4: niet ernstig
- 5: helemaal niet ernstig

- 1: Voor de wet ontoelaatbare fiscale constructies gebruikt om de belastingdruk te minimaliseren?
2: Onterechte kostenposten of aftrekposten in een belastingaangifte heeft opgevoerd?
3: Niet alle omzet heeft verantwoord in een belastingaangifte?

VRAAG 910**FORMULIER VRAAG 78**

1237L1

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst de belastingaangiftes van de onderneming (of organisatie) op tijd binnen heeft?

- 1 zeer onbelangrijk
2 onbelangrijk
3 niet onbelangrijk, maar ook niet belangrijk
4 belangrijk
5 zeer belangrijk
6 weet niet

VRAAG 920**FORMULIER VRAAG 79**

1238L1

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst juiste en volledige belastingaangiftes van de onderneming (of organisatie) krijgt?

- 1 zeer onbelangrijk
2 onbelangrijk
3 niet onbelangrijk, maar ook niet belangrijk
4 belangrijk
5 zeer belangrijk
6 weet niet

VRAAG 930**FORMULIER VRAAG 80**

1239L1

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u het dat de Belastingdienst het te ontvangen geld binnen de termijn binnen heeft?

- 1 zeer onbelangrijk
2 onbelangrijk
3 niet onbelangrijk, maar ook niet belangrijk
4 belangrijk
5 zeer belangrijk
6 weet niet

VRAAG 9401**FORMULIER VRAAG 81**

1240L1

Sinds 2005 heeft de Belastingdienst naast de traditionele manier van toezicht een nieuwe vorm van toezicht geïntroduceerd, het zogenaamde Horizontaal Toezicht. Hierbij ligt de nadruk op samenwerking met organisaties die aan hun fiscale verplichtingen kunnen en willen voldoen. Zowel de fiscale houding van een organisatie als de mate van beheersing van het fiscale proces zijn daarbij van belang.

Uitgangspunten zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Bij Horizontaal Toezicht bespreken de organisatie en de Belastingdienst vóór de aangifte alle relevante fiscale issues, waarbij de organisatie volledige openheid van zaken geeft (m.u.v. fiscale adviezen). Bij Horizontaal Toezicht ligt het zwaartepunt op afstemming vooraf in plaats van controles achteraf en zal de aangifte snel worden afgehandeld. Hierdoor krijgt de organisatie sneller zekerheid over zijn fiscale positie.

Heeft u van deze ontwikkeling gehoord?

- 1 ja
- 2 nee

VRAAG 9402**FORMULIER VRAAG 82**

INDIEN [Q9401, 1]; 1241L9

Hoe of via wie heeft u kennis genomen van Horizontaal Toezicht? (meerdere antwoorden mogelijk)

- 1 door een medewerker van de Belastingdienst is hierover uitleg gegeven
- 2 door de fiscaal adviseur\accountant is hierover uitleg gegeven
- 3 artikelen of documenten hierover gelezen
- 4 door branchevereniging is informatie verstrekt
- 5 website van de Belastingdienst
- 6 anders, namelijk...

VRAAG 950**FORMULIER VRAAG 83**

1250L1

Hoe beoordeelt u de ontwikkeling richting Horizontaal Toezicht?

- 1 zeer negatief
- 2 negatief
- 3 niet negatief, maar ook niet positief
- 4 positief
- 5 zeer positief
- 6 Weet niet

VRAAG 960**FORMULIER VRAAG 84**

INDIEN [Q9401, 1]; 1251L1

Is uw onderneming met de Belastingdienst in gesprek of in gesprek geweest over Horizontaal Toezicht?

- 1 ja, momenteel in gesprek
- 2 ja, in gesprek geweest
- 3 nee

VRAAG 9701**FORMULIER VRAAG 85***INDIEN [Q960, 1, 2]; 1252L1*

Zijn er in het kader van Horizontaal Toezicht afspraken gemaakt tussen de onderneming en de Belastingdienst?

- 1 ja, er zijn afspraken gemaakt
- 2 nee, er zijn (nog) geen afspraken gemaakt over Horizontaal Toezicht

VRAAG 2492**FORMULIER VRAAG 86***INDIEN [Q9701, 2]; 1253L1*

Heeft uw onderneming (of organisatie) of heeft de Belastingdienst het maken van afspraken tegen gehouden?

- 1 de onderneming (of organisatie)
- 2 zowel de onderneming (of organisatie) als de Belastingdienst
- 3 de Belastingdienst
- 4 niemand houdt afspraken tegen

VRAAG 2493**FORMULIER VRAAG 87***INDIEN [Q9701, 2]; 1254L1*

In hoeverre vormen kosten wel of geen belemmering om over te gaan op Horizontaal Toezicht?

- 1 helemaal geen belemmering
- 2 geen belemmering
- 3 neutraal
- 4 wel een belemmering
- 5 een grote belemmering

VRAAG 9702**FORMULIER VRAAG 88***INDIEN [Q9701, 1]; 1255L1*

Is voor u wel of niet duidelijk wat de Belastingdienst van u verwacht in het kader van Horizontaal Toezicht?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel
- 6 weet niet

VRAAG 9703**FORMULIER VRAAG 89***INDIEN [Q9701, 1]; 1256L1*

Is het afgesproken HT-traject wel of niet duidelijk?

- 1 beslist niet
- 2 niet
- 3 neutraal
- 4 wel
- 5 beslist wel
- 6 weet niet

VRAAG 9704**FORMULIER VRAAG 90***INDIEN [Q9701, 1]; 1257L1*

Is er een HT-convenant afgesloten tussen de onderneming (of organisatie) en de Belastingdienst?

- 1 ja
2 nee

VRAAG 9705**FORMULIER VRAAG 91***INDIEN [Q9701, 1]; 1258L1*

Heeft het Horizontaal Toezicht er toe geleid dat (eventuele) problemen uit het verleden zijn opgelost?

- 1 ja, problemen uit het verleden zijn geheel opgelost
2 ja, problemen uit het verleden zijn gedeeltelijk opgelost
3 nee, problemen uit het verleden zijn nog niet opgelost
4 nee, er waren geen onopgeloste problemen uit het verleden

VRAAG 9706**FORMULIER VRAAG 92***INDIEN [Q9701, 1]; 1259L1*

In hoeverre bent u tot nu toe tevreden of ontevreden over Horizontaal Toezicht?

- 1 zeer ontevreden
2 ontevreden
3 neutraal
4 tevreden
5 zeer tevreden
6 weet niet

**TAB 50, 58, 66, 74, 82, 90, 98*

VRAAG 9707**FORMULIER VRAAG 93 a t/m g**

Nu volgt een aantal stellingen over Horizontaal Toezicht. U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
2: mee eens
3: neutraal
4: mee oneens
5: helemaal mee oneens.
6: weet niet

Ook als u voorafgaand aan dit onderzoek niet gehoord heeft van Horizontaal Toezicht, vernemen we graag uw mening.

- Horizontaal toezicht heeft veel voordelen voor de Belastingdienst
- Horizontaal toezicht heeft veel voordelen voor de onderneming (of organisatie)
- Horizontaal toezicht leidt tot een toename van de wederzijdse transparantie
- Horizontaal toezicht leidt tot een toename van het wederzijds vertrouwen
- De werkwijze van horizontaal toezicht leidt tot meer werken in de actualiteit door de Belastingdienst
- Horizontaal toezicht leidt tot meer overleg met de Belastingdienst
- Horizontaal toezicht leidt tot een betere relatie met de Belastingdienst

VRAAG 9708

FORMULIER VRAAG 93 h t/m o

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens.
- 6: weet niet

- Door horizontaal toezicht heeft de onderneming (of organisatie) meer zekerheid over de fiscale positie
- Het is helder wat horizontaal toezicht voor de onderneming betekent
- De intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst neemt voor de onderneming (of organisatie) af door horizontaal toezicht
- Horizontaal toezicht leidt tot betere naleving van de fiscale wet- en regelgeving
- Horizontaal toezicht leidt tot vermindering van de kosten voor naleving van belastingverplichtingen
- De kosten van interne beheersing nemen af door horizontaal toezicht
- De kosten van extern advies over belastingzaken nemen af door horizontaal toezicht
- De kwaliteit van de interne beheersing van de onderneming neemt toe door horizontaal toezicht

VRAAG 9709

FORMULIER VRAAG 94

In hoeverre bent u het eens of oneens met de volgende stellingen? U kunt telkens kiezen uit de antwoorden:

- 1: helemaal mee eens
- 2: mee eens
- 3: neutraal
- 4: mee oneens
- 5: helemaal mee oneens.
- 6: weet niet

- Een betere relatie met de Belastingdienst leidt tot een betere naleving van belastingverplichtingen
- Een betere naleving van belastingverplichtingen leidt tot meer zekerheid over de belastingpositie
- Meer zekerheid over de belastingpositie leidt tot minder kosten om belastingverplichtingen na te leven

VRAAG 980

FORMULIER VRAAG 95

Tot besluit van deze vragenlijst zouden we van u nog enkele gegevens willen vastleggen.

Wat is uw leeftijd?

VRAAG 990

FORMULIER VRAAG 96

1280L1

Bent u man of vrouw?

- 1 man
- 2 vrouw

VRAAG 1000**FORMULIER VRAAG 97**

1281L1

Wat is de hoogste opleiding die u heeft afgemaakt?

- 1 geen onderwijs
- 2 basisonderwijs
- 3 lager beroepsonderwijs (LBO, VBO, VMBO, LTS, LEAO, LHNO, e.d.)
- 4 MAVO, MMS, MULO, ULO, VMBO-TL
- 5 middelbaar beroepsonderwijs (MBO, MTS, MEAO, e.d.)
- 6 HAVO, VWO (HBS)
- 7 HBO, WO-bachelor (Hogeschool, HTS, HEAO, PABO, e.d.)
- 8 WO-doctoraal of Master

VRAAG 1010**FORMULIER VRAAG 98**

1282L1

Dit waren alle vragen over belastingen en de Belastingdienst. Heeft u zelf nog vragen of opmerkingen, of iets toe te voegen?

- 1 nee
- 2 ja, namelijk...

Bijlage F: Enquête non-respons onderzoek

VRAAG 800

PLAATS IN NAAM Q800

INDIEN [NAAM <> ""] PLAATS IN hulptxt "(ENQ.:indien persoon waarmee de afspraak gemaakt is toch niet de juiste persoon is, vraag dan naar iemand van de leiding, bijvoorbeeld de financieel directeur of het hoofd personeelszaken)"

INDIEN [NAAM = ""] PLAATS IN NAAM "iemand van de leiding, bijvoorbeeld de financieel directeur of het hoofd personeelszaken"

INDIEN [NAAM <> ""]

VRAAG 810

Goedemorgen, -middag, u spreekt met... van onderzoeksbureau Veldkamp in Amsterdam. Wij voeren onderzoek uit onder ondernemingen naar hun mening over fiscale regelgeving en het functioneren van de Belastingdienst. Dit onderzoek doen wij in opdracht van de Belastingdienst en de Erasmus Universiteit.

Daarvoor zou ik graag spreken met <?>.

(ENQ.: indien doorverbonden, introductie herhalen.)

<?>

Wij hebben uw bedrijf in de afgelopen weken benaderd voor deelname aan dit onderzoek.

Als het goed is, heeft u hierover een brief ontvangen. Heeft u die gezien of gelezen?

1 _ ja, brief wel gezien of gelezen

2 _ nee, brief niet gezien of gelezen

3 _ er kan een afspraak gemaakt worden

_ EINDE VAN INTERVIEW, NON-RESPONS "A"

4 _ vraaggesprek kan geen doorgang vinden\weigering

_ EINDE VAN INTERVIEW, NON-RESPONS "E"

VRAAG 815

INDIEN [Q810, 1]

Is er een speciale reden dat u niet deelnam aan het onderzoek?

(ENQ.: reden noteren waarom niet deelgenomen)

1 _ kwam niet uit

2 _ geen tijd, te druk

3 _ geen interesse

4 _ verspilling van geld

5 _ wil geen bedrijfsinformatie geven

6 _ doet nooit mee aan onderzoek

7 _ doet al te vaak mee aan onderzoek

8 _ geen vertrouwen in onderzoek

9 _ slechte ervaringen met onderzoek

10 _ weerstand tegen onderwerp

11 _ anders, namelijk:

12 _ respondent heeft wél vragenlijst ingevuld en opgestuurd

_ GA VERDER NAAR VRAAG 835

VRAAG 820

Ik zou graag een paar heel belangrijke vragen willen stellen. Dit neemt ongeveer 3 minuten in beslag.

Heeft u nu tijd om mee te werken? U helpt ons daarmee om zo goed mogelijk onderzoek te doen.

1 _ vraaggesprek kan beginnen

2 _ er kan een afspraak gemaakt worden

_ EINDE VAN INTERVIEW, NON-RESPONS "A"

3 _ vraaggesprek kan geen doorgang vinden\weigering

VRAAG 825

INDIEN [Q820, 3]

(ENQ.: noteer hier reden HUIDIGE weigering)

- 1 _ komt niet uit
- 2 _ geen tijd, te druk
- 3 _ geen interesse
- 4 _ verspilling van geld
- 5 _ wil geen bedrijfsinformatie geven
- 6 _ doet nooit mee aan onderzoek
- 7 _ doet al te vaak mee aan onderzoek
- 8 _ geen vertrouwen in onderzoek
- 9 _ slechte ervaringen met onderzoek
- 10 _ weerstand tegen onderwerp
- 11 _ anders, namelijk:

VRAAG 55

Is de onderneming onderworpen aan nationale of internationale corporate governance regels of heeft de onderneming zich hieraan gecommitteerd? Corporate governance regels gaan over de wijze waarop de onderneming goed, efficiënt en verantwoord geleid moet worden.

- 1 _ nee
- 2 _ ja, onderworpen aan Nederlandse regels
- 3 _ ja, onderworpen aan buiten Nederland geldende regels
- 4 _ ja, onderworpen aan zowel Nederlandse als aan buiten Nederland geldende regels
- 5 _ niet onderworpen maar wel gecommitteerd aan regels

VRAAG 25

Wordt de onderneming geheel of gedeeltelijk gefinancierd met publieke middelen?

Is dat:

(ENQ.: lees voor)

- 1 _ geheel vanuit publieke middelen
- 2 _ voor het grootste deel vanuit publieke middelen
- 3 _ voor (ongeveer) de helft vanuit publieke middelen
- 4 _ voor het grootste deel vanuit private middelen
- 5 _ geheel vanuit private middelen

VRAAG 21

Wordt de onderneming geleid door de eigenaar of zijn leiding en eigendom gescheiden?

- 1 _ wordt geleid door de eigenaar
- 2 _ leiding en eigendom zijn volledig gescheiden
- 3 _ anders, namelijk...
- 4 _ niet van toepassing
- 5 _ weet niet

VRAAG 4

Ik lees u drie stellingen voor. U kunt kiezen uit de antwoorden helemaal mee eens, mee eens, neutraal, mee oneens of helemaal mee oneens.

- De fiscale regels waaraan de onderneming zich moet houden zijn erg complex.
- De onderneming weet waar zij fiscaal gezien aan toe is.
- De onderneming heeft de interne beheersing goed op orde

(ENQ. lees voor: Onder interne beheersing wordt verstaan het systeem dat de onderneming in staat stelt ondernemingsrisico's vast te stellen en in de greep te houden)

Bent u het hier:

(ENQ.: lees voor)

- 1 _ helemaal mee eens
- 2 _ mee eens
- 3 _ neutraal
- 4 _ mee oneens
- 5 _ helemaal mee oneens
- 6 _ weet niet

VRAAG 2101

Heeft u wel eens van Horizontaal Toezicht gehoord? Horizontaal Toezicht is sinds 2005 geïntroduceerd en de uitgangspunten zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Bij Horizontaal Toezicht ligt het zwaartepunt op afstemming vooraf, in plaats van controles achteraf en zal de aangifte snel worden afgehandeld. Hierdoor krijgt de organisatie sneller zekerheid over zijn fiscale positie.

- 1 _ ja, gehoord
- 2 _ nee, niet gehoord

VRAAG 220

Hoe beoordeelt u de ontwikkeling richting Horizontaal Toezicht?

Is dat:

(ENQ.: lees voor)

- 1 _ zeer negatief
- 2 _ negatief
- 3 _ niet negatief, maar ook niet positief
- 4 _ positief
- 5 _ zeer positief
- 6 _ weet niet

VRAAG 140

En dan nu mijn laatste vraag. In hoeverre bent u in het algemeen tevreden of ontevreden over het functioneren van de Belastingdienst? U kunt antwoorden op een schaal van 1 tot 10, waarbij een 1 zeer ontevreden is en een 10 zeer tevreden.

- 1 _ 1 - zeer ontevreden
- 2 _ 2
- 3 _ 3
- 4 _ 4
- 5 _ 5
- 6 _ 6
- 7 _ 7
- 8 _ 8
- 9 _ 9
- 10 _ 10 - zeer tevreden
- 11 _ weet niet

VRAAG 830

INDIEN [Q820, 3]

Dan wens ik u nog een prettige dag.

2 _ EINDE (half geslaagd)

_ *EINDE VAN INTERVIEW, NIET GESLAAGD, WEL GESCHREVEN*

VRAAG 835

INDIEN [Q815, 12]

Dan dank ik u hartelijk voor uw medewerking. Ik wens u nog een prettige dag.

2 _ EINDE (half geslaagd: papieren lijst opgestuurd)

_ *EINDE VAN INTERVIEW, SCHRIJF NON-RESPONSCODE "28"*

VRAAG 9011

Dit waren alle vragen die ik u wilde stellen. Hartelijk dank voor uw medewerking.

(ENQ: Tik een 1 in om af te sluiten)

1 _ Einde gesprek (geslaagd)

Bijlage G: Toets 1, omklappen schalen

Deze achtergrondtabel hoort bij het gecomprimeerde overzicht van de vergelijkingsresultaten uit paragraaf 8.3.1.5 en gaat over het 'omklappen' van schalen met vragen.

De antwoorden op de schalen met enquêtevragen lopen niet allemaal van negatief naar positief of van positief naar negatief. Dat hangt af van de vraagstelling.

Is de vraagstelling bijvoorbeeld: de onderneming heeft de interne beheersing goed op orde, en de antwoordmogelijkheden lopen van: (helemaal) mee eens naar (helemaal) mee oneens, dan loopt de schaal van positief naar negatief. Is de vraagstelling: de interne beheersing van de onderneming kost veel tijd en aandacht, en lopen de antwoordmogelijkheden wederom van: (helemaal) mee eens naar (helemaal) mee oneens, dan loopt de schaal van negatief naar positief.

Voor de overzichtelijkheid heb ik alle schalen voor de fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst van negatief naar positief te laten lopen, zodat een hoger schaalgemiddelde een betere score representeert.

De schaal voor de kosten heb ik van minder naar meer kosten laten lopen, zodat een hoger schaalgemiddelde meer kosten betekent en gelet op het onderzoek een slechtere score representeert.

5-punts Likertschalen die van positief naar negatief lopen, kan een onderzoeker van negatief naar positief laten lopen door 6 min de gemiddelden te nemen. Datzelfde kan gedaan worden met kosten die van meer naar minder lopen.

De schaal over de 'verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving' loopt bijvoorbeeld van positief naar negatief. Door 6 - 1,8139 (= 4,1861) te nemen, kan de schaal worden omgeklapt.

De schaal voor 'het op orde brengen van de interne en fiscale beheersing' loopt van meer naar minder. Door 6 - 1,8541 (= 4,1459) te nemen, kan de schaal worden omgeklapt.

De spreiding (standaarddeviatie) blijft bij omklappen gelijk.

Tabel 73A: Schalen voor omklappen (D=directieleden en F=financieel/fiscaal specialisten)

Vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht		HT		NHT
Schalen voor omklappen	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding
Fiscale compliance				
De complexiteit van de regelgeving (D) (negatief->positief)	2,4394	,73302	2,4405	,68256
Het belang van fiscale regelnaleving (D) (negatief->positief)	4,1216	,63964	4,0861	,57661
Het belang van fiscale regelnaleving (F) (negatief->positief)	4,1338	,65516	4,1210	,56808
Verantwoordelijkheid voor regelnaleving (F) (positief->negatief)	1,8139	,48104	2,0257	,39781

Vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht		HT		NHT
Schalen voor omklappen	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding
Persoonlijke normen (F) (positief->negatief)	1,5833	,50443	1,6145	,56062
Sociale normen (F) (negatief->positief)	4,2495	,63041	4,0499	,66432
Rechtvaardigheidsgevoelens (D) (positief->negatief)	2,5751	,71184	2,6315	,69497
Rechtvaardigheidsgevoelens (F) (positief->negatief)	2,9761	,60820	3,0570	,65904
Fiscale zekerheid				
Het belang van fiscale zekerheid (D) (positief->negatief)	1,9034	,52367	1,9200	,51398
Het gevoel van fiscale zekerheid (F) (positief->negatief)	1,8868	,53754	2,0863	,50882
De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen (F) (negatief->positief)	3,6051	,65251	3,4482	,60826
Fiscale compliancekosten				
Het op orde hebben van de interne en fiscale beheersing (D) (meer->minder)	1,8541	,52720	2,0396	,47128
De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing (D) (meer->minder)	2,2554	,66946	2,3004	,58817
De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen (F) (minder->meer)	2,8995	,54082	2,9746	,59225
Relatie met de Belastingdienst				
Het belang van een goede relatie (D) (positief->negatief)	1,9462	,51165	2,1730	,49589
De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst (F) (positief->negatief)	2,0601	,52219	2,2607	,47934

Tabel 73B: Schalen na omklappen

Vergelijking tussen horizontaal en traditioneel belastingtoezicht		HT		NHT
Schalen na omklappen (van negatief naar positief of van minder naar meer kosten)	Schaal- gemiddelde	Spreiding	Schaal- gemiddelde	Spreiding
Fiscale compliance (een hoger gemiddelde betekent een betere compliance)				
De ervaren complexiteit van de regelgeving (27/V2401)	2,4394	,73302	2,4405	,68256
Het belang van fiscale regelnaleving voor directieleden (27/V2401)	4,1216	,63964	4,0861	,57661
Het belang van fiscale regelnaleving voor financieel/fiscaal specialisten (85/V9701)	4,1338	,65516	4,1210	,56808
De verantwoordelijkheid voor fiscale regelnaleving (85/V9701)	4,1861	,48104	3,9743	,39781
Persoonlijke normen (85/V9701)	4,4167	,50443	4,3855	,56062
Sociale normen (85/V9701)	4,2495	,63041	4,0499	,66432
Rechtvaardigheidsgevoelens voor directieleden (27/V2401)	3,4249	,71184	3,3685	,69497
Rechtvaardigheidsgevoelens voor financieel/fiscaal specialisten (85/V9701)	3,0239	,60820	2,9430	,65904
Fiscale zekerheid (een hoger gemiddelde betekent meer zekerheid)				
Het belang van fiscale zekerheid (27/V2401)	4,0966	,52367	4,0800	,51398
Het gevoel van fiscale zekerheid (85/V9701)	4,1132	,53754	3,9137	,50882
De snelheid waarmee fiscale zekerheid wordt verkregen (85/V9701)	3,6051	,65251	3,4482	,60826
Fiscale compliancekosten (een hoger gemiddelde betekent meer kosten)				
Het op orde hebben van de interne en fiscale beheersing (27/V2401)	4,1459	,52720	3,9604	,47128
De tijd en aandacht voor interne en fiscale beheersing (27/V2401)	3,7446	,66946	3,6996	,58817
De inspanningen om aan belastingverplichtingen te voldoen (85/V9701)	2,8995	,54082	2,9746	,59225
Relatie met de Belastingdienst (een hoger gemiddelde betekent een betere relatie)				
Het belang van een goede relatie (27/V2401)	4,0538	,51165	3,8270	,49589
De tevredenheid over de relatie met de Belastingdienst (85/V9701)	3,9399	,52219	3,7393	,47934

Bijlage H: Toets 2, omklappen schalen

Deze achtergrondtabel hoort bij het gecomprimeerde overzicht van de effectresultaten uit paragraaf 8.3.2.5 en gaat over het 'omklappen' van schalen met vragen.

De antwoorden op de schalen met enquêtevragen lopen niet allemaal van negatief naar positief of van positief naar negatief. De antwoorden voor de schalen met vragen over fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst lopen van positief naar negatief en de schaal over de kosten van minder naar meer kosten.

Voor de overzichtelijkheid heb ik alle schalen voor de fiscale compliance, fiscale zekerheid en de relatie met de Belastingdienst van negatief naar positief te laten lopen, zodat een hoger schaalgemiddelde een betere score representeert.

De schaal voor de kosten heb ik van minder naar meer kosten laten lopen, zodat een hoger schaalgemiddelde meer kosten betekent en gelet op het onderzoek een slechtere score representeert.

5-punts Likertschalen die van positief naar negatief lopen, kan een onderzoeker van negatief naar positief laten lopen door 6 min de gemiddelden te nemen.

De schaal over de 'fiscale compliance' loopt bijvoorbeeld van positief naar negatief. Door 6 - 2,2501 (= 3,7499) te nemen, kan de schaal worden omgeklapt.

De spreiding (standaarddeviatie) blijven bij 'omklappen' gelijk.

Directieleden

Tabel 84A: Schalen directieleden voor omklappen

Effectvragen		HT		NHT
Schalen voor 'omklappen'	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding
Fiscale compliance (positief->negatief)	2,2501	,45828	2,4443	,48305
Fiscale zekerheid (positief->negatief)	2,1072	,49955	2,2656	,51479
Fiscale compliancekosten (minder->meer)	2,9240	,58682	3,2356	,59314
Betere relatie (positief->negatief)	1,9224	,49045	2,2152	,59984

Tabel 84B: Schalen directieleden na 'omklappen' (D=directieleden)

Effectvragen		HT		NHT
Schalen na omklappen (van negatief naar positief)	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding
Fiscale compliance (D)	3,7499	,45828	3,5557	,48305
Fiscale zekerheid (D)	3,8928	,49955	3,7344	,51479
Fiscale compliancekosten (D)	2,9240	,58682	3,2356	,59314
Relatie Belastingdienst (D)	4,0776	,49045	3,7848	,59984

Financieel/fiscaal specialisten

Tabel 85A: Schalen financieel/fiscaal specialisten voor omklappen

Effectvragen		HT		NHT
Schalen voor 'omklappen'	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding
Fiscale compliance (positief->negatief)	2,2522	,45350	2,3633	,46990
Fiscale zekerheid (positief->negatief)	2,0825	,49680	2,2716	,49418
Fiscale compliancekosten (minder->meer)	3,0353	,62519	3,2305	,62362
Betere relatie (positief->negatief)	1,9573	,50806	1,9573	,50806

Tabel 85B: Schalen financieel/fiscaal specialisten na omklappen (F=financieel/fiscaal specialisten)

Effectvragen		HT		NHT
Schalen na omklappen	Schaal-gemiddelde	Spreiding	Schaal-gemiddelde	Spreiding
Fiscale compliance (F)	3,7478	,45350	3,6367	,46990
Fiscale zekerheid (F)	3,9175	,49680	3,7284	,49418
Fiscale compliancekosten (F)	3,0353	,62519	3,2305	,62362
Relatie Belastingdienst (F)	4,0427	,50806	2,2230	,57464

Portfolio

Wetenschappelijke artikelen:

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'De juridische kwalificatie van het individueel convenant horizontaal toezicht en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraak', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2014-11, p. 438-459.

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2013/2, p. 13-20.

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2013-1, p. 30-36.

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal toezicht en de eerste uitkomsten van een enquête onder middelgrote ondernemingen', *Maandblad Belastingbeschouwingen* 2012-3, p. 123-131.

E.A.M. Huiskers-Stoop en P.A.M. Diekman RA, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: *Jaarboek Compliance 2012*, p. 231-245.

Presentaties:

E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht*, Onderzoeksbijeenkomst Monitoring Safety & Security en Fiscaal Recht, Erasmus School of Law, 27 oktober 2014.

E.A.M. Huiskers-Stoop, *Empirisch fiscaalrechtelijk onderzoek: de effectiviteit van horizontaal toezicht*, Promovendi-overleg, Capaciteitsgroep Fiscaal Recht, Erasmus School of Law, 24 mei 2013.

Conferentie:

Participatie (tezamen met P.A.M. Diekman) aan de rondetafelconferentie voor wetenschappers van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst op 19 december 2011, waarvan het rapport *Fiscaal toezicht op maat – Soepel waar het kan, streng waar het moet*, op 20 juni 2012 (Den Haag, Ministerie van Financiën) is gepubliceerd.

Symposia:

Vereniging voor Belastingwetenschap, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet. Bespreking van het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst*, Den Haag, 31 oktober 2012.

KPMG Meijburg & Co Belastingadviseurs seminar, *Tax Control Framework*, Nyenrode Business Universiteit, Breukelen, 29 maart 2011.

19^e Maastrichts Fiscaal Symposium, *De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht*, Maastricht, 6 november 2009.

Onderwijs:

E.A.M. Huiskers-Stoop en W. van der Burg, *Interdisciplinair en empirisch onderzoek*, Hoorcollege Fiscaal Confrontatievak, Capaciteitsgroep Fiscaal Recht, Erasmus School of Law, voorjaar 2013, 2014 en 2015.

E.A.M. Huiskers-Stoop en B.P.A. Santen, *Financieelrechtelijke aspecten van formeel belastingrecht*, Hoorcollege Mastervak Financieel Recht, Erasmus School of Law, 15 september 2011.

Scriptiebegeleiding:

A.K.S. van der Vliet, *De Foreign Account Tax Compliance Act* (doctoraalscriptie Rotterdam Erasmus School of Law), april 2014.

W.R. Dhorai, *Horizontaal toezicht en de belangen van de Belastingdienst, belastingplichtige en belastingadviseur* (doctoraalscriptie Rotterdam Erasmus School of Law), maart 2014.

M. Kniest, *Compliance en horizontaal toezicht. Een definitie van fiscale compliance binnen de individuele klantbehandeling onder horizontaal toezicht* (doctoraalscriptie Rotterdam Erasmus School of Law), oktober 2013.

S.A. Oude Nijhuis, *De 'haalbaarheid' van een kwalificerend Tax Control Framework voor middelgrote ondernemingen* (doctoraalscriptie Rotterdam Erasmus School of Law), juli 2013.

M. Hoogerwerf, *Oplossingen voor geschillen bij horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling* (doctoraalscriptie Rotterdam Erasmus School of Law), juni 2013.

P. Schackmann, *De informatieplicht en het wederzijds vertrouwen binnen het Horizontaal Toezicht* (doctoraalscriptie Rotterdam Erasmus School of Law), oktober 2012.

Cursus:

RSM Erasmus University, *Introductory and Advanced Course on Web-based & Mobile Survey Research*, Rotterdam 23 en 24 juni 2010.

Curriculum Vitae

Esther A.M. Huiskers-Stoop (1970, Alkmaar) studeerde Nederlands en fiscaal recht aan de Universiteit van Amsterdam (doctoraal examens behaald in 1997). Na haar studie werkte zij als belastingadviseur in zowel de nationale als internationale belastingadviespraktijk van KPMG Meijburg & Co in Amstelveen (1997-2002), alwaar zij tevens de beroepsopleiding van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) heeft afgerond. Geraakt door de procesrechtelijke kant van het vak, werkte zij vervolgens als advocaat-belastingkundige in de fiscale proces- en invorderingspraktijk van Jaeger Advocaten-belastingkundigen in Amsterdam (2002-2008), alwaar zij tevens de beroepsopleiding van de Nederlandse Orde van Advocaten (NOVA) en haar advocatenstage bij de Rechtbank Amsterdam heeft afgerond. Haar wens om carrière en de zorg voor een jong gezin te combineren, heeft haar in 2009 doen besluiten een promotietraject in te gaan bij de Erasmus School of Law Rotterdam, waarvan het resultaat thans voor u ligt. Esther is getrouwd en woont met haar man en twee zonen in Ouderkerk aan de Amstel.

Trefwoorden

- Aanvullende convenantverplichtingen, 149, 166, 176, 181, 183, 186, 187, 189, 192, 199, 211, 212, 416, 417, 428, 433
- Actualisering, 19, 22, 162, 164, 165, 175, 182, 206, 211, 295, 299, 316, 416
- AFM, 15, 89, 116, 133, 193, 255, 301
- Agree to disagree, 192, 245, 247, 306, 429, 436
- Asymmetrie van informatiebezet, 17, 437
- Beheersing van fiscale risico's, 18, 88, 151, 152, 434
- Causaal verband, 32, 194
- Certificering, 31, 153
- Convenantaangiften, 20, 49, 149, 221, 247, 248, 250, 251, 252, 254, 271, 284, 419
- Convenantafspraken, 110, 123, 149, 156, 162, 163, 164, 166, 167, 170, 171, 172, 174, 175, 176, 180, 181, 182, 187, 188, 189, 197, 210, 211, 255, 414, 416
- Convenantgeschillen, 20, 182, 192, 209, 211, 416
- Discretionaire bevoegdheid, 19, 20, 134, 135, 148, 172, 221, 222, 272, 415, 428
- DNB, 15, 133, 193, 301
- Effectiviteit, 1, 3, 17, 24, 25, 27, 29, 31, 32, 34, 35, 38, 41, 47, 50, 51, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 75, 76, 80, 93, 99, 109, 110, 113, 119, 122, 283, 336, 337, 381, 411, 412, 430, 432, 436, 451, 452, 453, 491
- Eigen verantwoordelijkheid, 18, 21, 24, 26, 42, 85, 88, 89, 92, 93, 97, 99, 100, 112, 156, 160, 164, 202, 254, 282, 413, 434, 437
- Empirisch onderzoek, 24, 32, 33, 34, 47, 50, 51, 80, 323, 412, 430, 492
- Fiscaal gedrag, 40, 116, 208, 237, 313, 337, 340, 411, 426
- Fiscaal-juridische analyses, 34, 35, 47, 80, 83
- Fiscale houding, 123, 137, 138, 139, 141, 235, 236, 331, 350, 400, 414, 426, 461, 477
- Fiscale regelnaleving, 18, 21, 22, 23, 31, 38, 39, 40, 75, 151, 202, 295, 298, 299, 307, 309, 311, 312, 313, 317, 338, 339, 340, 341, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 351, 353, 374, 375, 376, 377, 378, 382, 383, 386, 402, 411, 422, 426, 430, 437, 474, 486, 488
- Fiscale strategie, 18, 136, 152, 158, 207, 212, 253, 418, 434
- Fiscale transparantie, 18, 152, 160, 161, 165, 184, 207, 212, 306, 417, 418, 434
- Freies ermessen, 88, 97
- Geest van de wet, 232, 233, 234, 235, 238, 283, 289, 304, 305, 418, 428
- Geïnformeerd vertrouwen, 158
- Gepubliceerd beleid, 19, 20, 24, 45, 49, 132, 134, 135, 153, 161, 171, 178, 181, 199, 204, 208, 209, 210, 219, 221, 224, 225, 229, 255, 263, 272, 283, 284, 292, 419, 428, 434, 435
- Geschillenregeling, 19, 23, 24
- Goed klantbeeld, 152, 207, 212, 236, 418, 434
- Grondwetswijziging, 84, 437
- Grootte van de onderneming, 77, 336, 348, 360, 395, 405, 406, 407, 424, 425, 427, 431, 432
- Herstel van fouten, 22, 49, 153, 155, 185, 221, 265, 268, 271, 273, 285, 420
- Hiërarchische verhouding, 17, 38, 87, 119
- Horizontalisering, 21, 26, 47, 83, 88, 89, 91, 92, 93, 99, 100, 105, 108, 122, 131, 149, 210, 413
- Individualisering, 87, 88, 99, 105, 108, 413
- Individuele klantbehandeling, 34, 37, 60, 99, 298, 316, 492
- Informatieverstrekking, 17, 222, 223, 224, 231, 256, 257, 258, 259, 262, 284, 302, 306, 308, 321, 420, 433
- Inspanningsverplichtingen, 186, 192, 193, 197, 199
- Interactief proces, 20, 24, 28, 29, 30, 31, 106, 107, 109, 110, 120, 122, 123, 124, 128, 281, 390, 400, 414, 415, 433
- Interactive Compliance, 29, 30, 31, 33, 36, 38, 47, 48, 105, 120, 122, 124, 131, 281, 323, 399, 401, 405, 411, 413, 414, 415, 428, 439, 440, 444
- Interactive Legislation, 29, 30, 31, 33, 36, 38, 47, 48, 105, 107, 110, 122, 123, 131, 281, 323, 399, 400, 405, 411, 413, 414, 428, 439, 440, 444
- Internationalisering, 87, 88, 99, 105, 108, 413
- Interne en fiscale beheersing, 18, 37, 40, 57, 59, 78, 99, 119, 123, 124, 140, 141, 142, 144, 152, 154, 158, 164, 176, 182, 184, 186, 187, 197, 198, 199, 206, 207, 210, 212, 232, 252, 253, 268, 281, 282, 285, 301, 308, 361, 362, 363, 364, 375, 376, 377, 378, 379, 380, 400, 414, 415, 416, 417, 418, 420, 433, 434, 486, 487, 488
- Kwaliteitstoets, 209, 213, 418, 429, 433
- Letter van de wet, 233, 234, 235, 238, 304, 305

Maatschappelijke ontwikkelingen, 26, 29, 87, 88, 89, 92, 93, 99, 105, 107, 108, 413
 Maatwerk, 19, 29, 105, 106, 109, 110, 119, 123, 150, 153, 184, 236, 285, 400, 414, 420, 432, 437
 Nalevingstekort, 25, 26
 Naming en shaming, 110
 Nieuw feit, 231, 267, 269, 270, 271, 285, 420, 428, 433
 Onbehoorlijk overheidsoptreden, 208, 209
 Ongelijkwaardige verhouding, 21, 24
 Open normen, 29, 106, 108, 109, 123, 127, 236, 400, 413, 414
 Operationaliseren, 51, 57
 Participatiemaatschappij, 21, 85, 437
 Privaatrechtelijke weg, 48, 167, 168, 169, 211, 416
 Publiekrechtelijke bevoegdheden, 22, 30, 38, 149, 169, 172, 173, 174, 175, 178, 310
 Publiekrechtelijke wettelijke basis, 149, 167, 171, 172, 173, 174, 183, 211, 227, 416, 428
 Recht op antwoord, 184, 225, 238, 429
 Rechtszekerheid, 21, 96, 107, 134, 208, 209, 210, 213, 235, 246, 263, 354, 418, 448
 Responsief, 28, 170, 214, 268, 273, 285, 338, 408, 421
 Responsieve handhaving, 30, 48, 105, 110, 119, 120, 281, 400
 Responsive Regulation, 29, 30, 31, 33, 36, 38, 41, 47, 48, 81, 105, 110, 111, 113, 115, 119, 122, 123, 125, 131, 170, 215, 236, 281, 287, 305, 307, 319, 320, 323, 399, 400, 405, 411, 413, 414, 428, 439, 440, 444
 Resultaatverplichtingen, 186
 Rijksbelastingen, 15, 17, 20, 46, 87, 95, 97, 101, 132, 133, 134, 156, 161, 162, 164, 178, 179, 205, 211, 220, 262, 285, 287, 293, 321, 416, 420
 Ruimte voor fiscale grensverkenning, 138, 221, 232, 238, 283, 302, 303, 418
 Schaarse toezichtmiddelen, 18, 122, 124, 400, 414
 Schadevergoedingsactie, 198, 199, 230, 231, 232, 244, 271, 280, 285, 420
 Schillenmodel, 37, 60, 143, 248, 250, 251, 284, 419
 Standaardtekst, 19, 135, 148, 149
 Strijd met het gelijkheidsbeginsel, 24, 48, 196, 202, 203, 212, 302, 418
 Tax Control Framework, 16, 18, 36, 41, 101, 144, 214, 282, 287, 290, 302, 303, 306, 309, 317, 422, 491, 492
 Toezichtcapaciteit, 18, 20, 22, 23, 24, 93, 99, 115, 122, 299, 307, 309, 313, 314, 413
 Toezichtlasten, 23, 29, 37, 93, 308, 380, 430, 431
 Verstrijken van de navorderingstermijn, 229, 230, 271, 285, 420
Verwijtbaarheid bepalende factoren, 276, 286, 421, 429
 Vooroverleg, 20, 93, 109, 150, 151, 164, 181, 221, 222, 224, 225, 239, 247, 254, 262, 265, 283, 285, 404, 418, 420
 Wederzijds begrip, 159
 Wederzijds vertrouwen, 17, 19, 22, 23, 24, 26, 31, 58, 93, 96, 98, 100, 124, 135, 156, 157, 170, 211, 247, 295, 331, 339, 389, 390, 400, 411, 413, 414, 415, 416, 433, 435, 462, 464, 477, 479, 484, 492
 Wederzijdse transparantie, 160
 Willen en kunnen, 18, 21, 93, 99, 110, 122, 123, 124, 206, 207, 236, 281, 282, 341, 414, 415, 437