

## Internetconsultatie horizontaal toezicht

Deze reactie is opgebouwd uit drie delen. In het eerste deel geef ik mijn mening over horizontaal toezicht. Ik ben voorstander van horizontaal toezicht, zowel op basis van theoretische als van praktische overwegingen. In onderdeel 2 volgen een aantal observaties over horizontaal toezicht vanuit vier verschillende gezichtspunten, namelijk vanuit de Belastingdienst, vanuit het bedrijfsleven, vanuit de fiscaal dienstverleners, en horizontaal toezicht bezien als relatie. In deel 3 ten slotte geef ik vijf suggesties over hoe horizontaal toezicht is te verbeteren en hoe de implementatie ervan is te versnellen.

### 1. Mijn mening over horizontaal toezicht.

1.1. Ik ben een overtuigd voorstander van horizontaal toezicht. Doorslaggevend voor mij is de verantwoordelijkheidsverdeling. Bij horizontaal toezicht is zonneklaar dat de belastingplichtige verantwoordelijk is voor een goede naleving van de fiscale regelgeving en voor het doen van goede aangiften. De Belastingdienst is op zijn beurt verantwoordelijk voor een goed stelsel van toezicht, dat waarborgt dat de staat voldoende inkomsten verkrijgt en dat de lasten maatschappelijk op een evenwichtige wijze worden verdeeld. Die verantwoordelijkheidsverdeling is altijd door de wetgever beoogd, maar de laatste decennia in de praktijk sterk opgeschoven in de richting van: 'ik probeer het en zo lang de fiscus er niets van zegt is het goed'. Niet alleen leidt dit tot een mate van calculerend gedrag die het maatschappelijk draagvlak uitholt, maar bovendien leidt het tot 'moreel witwassen': 'de fiscus heeft er niets van gezegd en dus is het kennelijk goed'. Deze vorm van moral hazard ondermijnt sluipenderwijs de belastingmoraal, ook van burgers. Noch de fiscale advieswereld, noch de belastingrechter heeft in dit proces gezorgd voor voldoende tegengas. Horizontaal toezicht geeft expliciet de verantwoordelijkheid terug aan het bedrijfsleven en aan de fiscale adviseurs.

1.2. Horizontaal toezicht is niet alleen nuttig, het is ook onontkoombaar. De traditionele benadering van de Belastingdienst is gericht op het achteraf toetsen van aangiften, al dan niet met behulp van een periodiek boekenonderzoek. Die benadering is ontstaan in een tijd waarin het aantal bedrijven veel geringer was dan nu het geval is, waarbij internationale contacten beperkt bleven tot een selecte groep bedrijven, waarin medewerkers nog uitgingen van 'life time employment'. Ook is inmiddels de dynamiek in het bedrijfsleven (wisseling van assortiment en in allianties) en in de regelgeving (op nationaal en Europees niveau) sterk toegenomen. Dat alles maakt het achteraf controleren tot een vrijwel ondoenlijke zaak, zelfs indien de beschikbare menskracht ongelimiteerd zou zijn. Deze ontwikkeling laat de Belastingdienst geen andere keus dan te opteren voor een geheel andere benadering, die veel meer proactief is en gebaseerd op afspraken over toekomstig handelen.

### 2. Een aantal observaties rond horizontaal toezicht.

#### 2.1. Wat betekent horizontaal toezicht voor Belastingdienst?

De Belastingdienst is met de introductie van horizontaal toezicht beland in een identiteitscrisis. Immers de belastingplichtige kan niet langer worden gezien als 'vijand' en het aanbrengen van correcties niet langer als de ultieme taakvervulling. Natuurlijk is dit overdreven gesteld, schets ik hier een karikatuur van de klassieke belastingambtenaar, geldt het voor sommige medewerkers in het geheel niet en voor velen slechts ten dele. Maar het beeld is wel op zoveel medewerkers van toepassing dat er voor de Belastingdienst als geheel inderdaad sprake is van een zware aanslag op

de eigen identiteit, met de nodige verwarring als resultaat. Dat verklaart ook waarom de Belastingdienst tot dusverre ambivalent is omgegaan met horizontaal toezicht: in woorden beleden, maar zelden in daden omgezet. Horizontaal toezicht wordt slechts spaarzaam met bezieling verkondigd en verdedigd; relatiebeheer komt mondjesmaat van de grond en er is nauwelijks sprake van krachtige resultaatgerichte sturing op de implementatie. Perikelen rond bezuinigingen en afslankingen vormen een welkom excuus om niet met horizontaal toezicht bezig te hoeven zijn. Tegelijkertijd komt de dienstleiding steeds meer tot de overtuiging dat horizontaal toezicht de enige manier is om het hoofd te bieden aan de massaliteit van het Mkb. De laatste tijd wordt dan ook sterker gestuurd op het traject richting de fiscaal dienstverleners en op de professionalisering van de relatiebeheerders. Ook is gelukkig ingezien dat het te arbeidsintensief is om voor het MGO-segment te kiezen voor individuele convenanten, het model dat voor het ZGO-segment wel adequaat is. In het kader van de identiteitscrisis is het gangbaar geworden te spreken over een cultuurverandering, over een paradigmashift en over het ontbreken van vertrouwen. Hoewel begrijpelijk, heeft het er toe geleid dat de veranderingen meer tijd hebben gevegd dan nodig zou zijn geweest. Het richtte immers de aandacht op de moeilijkheden in plaats van op de mogelijkheden en legitimeerde zodoende de moeizame voortgang van het veranderingsproces.

## 2.2. Wat betekent horizontaal toezicht voor bedrijven?

Het bedrijfsleven moet nog erg wennen aan horizontaal toezicht. Het aantal bedrijven met een convenant neemt weliswaar gestaag toe, maar de groei is beduidend lager dan verwacht en ook dan nodig is om horizontaal toezicht te maken tot dominante toezichtsvorm. Slechts een minderheid van de bedrijven is intrinsiek gemotiveerd voor compliance; het merendeel ziet het als een zakelijke afweging van kosten en baten. Omdat de baten (zekerheid, snelheid, betere beheersing) als erg abstract worden ervaren is men nog onvoldoende overtuigd van de voordelen van horizontaal toezicht. Daardoor wegen de te behalen voordelen niet op tegen de bezwaren.

De belangrijkste tegenwerpingen die ik hoor zijn:

- ik moet nog zien dat de fiscus dit waarmaakt;
- ik zie geen voordelen wat ik heb al een goede relatie met vooroverleg;
- mijn bedrijf stelt andere prioriteiten;
- mijn adviseur raadt het af;
- de kosten en de energie die het kost om 'fiscaal in control' te komen schrikken mij af.

Deze tegenwerpingen leiden meestal tot uitstel van de keuze, en van uitstel komt nog steeds vaak afstel. De Belastingdienst heeft geen helder en eenduidig verhaal (een 'elevator pitch') over de voordelen en geen antwoord op de tegenwerpingen.

## 2.3. Wat betekent horizontaal toezicht voor fiscaal dienstverleners?

Bij fiscaal dienstverleners tekent zich een tweedeling af. Aan de ene kant zijn er talloze dienstverleners (en hun koepelorganisaties) die voordeel zien in horizontaal toezicht en hiervan ook de commerciële waarde onderkennen. Aan de andere kant zijn er dienstverleners (vooral belastingadviseurs en de koepelorganisatie NOB) die van mening zijn dat horizontaal toezicht hen belemmert om de belangen van de belastingplichtige te behartigen. Horizontaal toezicht dwingt hen, zo stellen zij, tot een wijze van opstellen jegens de Belastingdienst en van informatie verschaffen aan de Belastingdienst, die zij strategisch niet prefereren. Zo ontstaat – door middel van zelfselectie – een tweedeling tussen de adviseurs die zich beschouwen als partner van de Belastingdienst en zij die zich beschouwen als opponent van de Belastingdienst. Deze tamelijk scherpe tweedeling dwingt op termijn – binnen enkele jaren – ook de Belastingdienst tot een sterk uiteenlopende benadering van fiscaal dienstverleners.

Fiscaal dienstverleners die kiezen voor een convenant zien zich geplaatst voor nieuwe vraagstukken. Allereerst moeten de eigen cliënten worden 'bewerkt' om mee te gaan doen aan horizontaal toezicht en moet de fiscaal dienstverleners daarvoor een wervend verhaal ontwikkelen. Tegelijkertijd moet een beeld worden gevormd van de integriteit en de interne beheersing van de cliënt (ken uw klant) teneinde als fiscaal dienstverlener de verantwoordelijkheid voor het doen van juiste aangiften te kunnen dragen. De fiscaal dienstverleners komt daarmee in precies dezelfde afweging die ook de Belastingdienst moet maken en krijgt zodoende ook meer begrip voor de Belastingdienst. Anderzijds zou de Belastingdienst kunnen leren van de aanpak die de fiscaal dienstverleners kiezen.

Een tweede vraagstuk is hoe om te gaan met bedrijven die in aanmerking komen voor een individueel convenant. De Belastingdienst prefereert een individueel convenant, de fiscaal dienstverleners kiest liever voor de collectieve benadering. Recent heeft de Belastingdienst voor het MGO-segment de collectieve benadering aanvaard, waardoor dit vraagstuk aan belang heeft verloren.

Het derde nieuwe vraagstuk betreft het organiseren van de interne beheersing binnen het kantoor (de vestigingen) van de fiscaal dienstverlener en het periodiek onderworpen zijn aan een kwaliteitstoets. Hier komen we ook op de rol van de koepelorganisaties, die in veel gevallen (o.m. SRA, RB, NOAB) al een vorm van kwaliteitstoetsing voor hun leden kennen. Wel moet de scope van de interne beheersing en van de toetsing worden uitgebreid met de fiscale advies- en aangifteprocessen. Vanwege de gevraagde kwaliteit ontstaat er ruimte voor nieuwe koepels (o.m. Novak), waardoor horizontaal toezicht toegankelijk wordt voor steeds meer fiscaal dienstverleners. De koepelorganisatie ziet, als hoeder van de kwaliteit van de aangesloten leden, zijn maatschappelijk belang toenemen en zijn rol groeien. Daarom is het uiterst positief dat de NOAB onlangs 27 aangesloten kantoren heeft geroyeerd en daaraan ruim publiciteit heeft gegeven. Ook indien het royement niet of nauwelijks is gebaseerd op de kwaliteit van de fiscale aangiftepraktijk, dan nog geeft dit optreden het juiste signaal, zowel aan de leden, aan de fiscaal dienstverleners in ruime zin en aan de maatschappij als geheel.

#### 2.4. Wat betekent horizontaal toezicht als relatie?

Horizontaal toezicht moet vooral worden gezien als een specifieke manier om de relatie tussen belastingplichtige en Belastingdienst vorm te geven. Die relatie heeft uit de aard van de wetgeving een veeljarig, zo niet permanent, karakter en uit de speltheorie is bekend dat in een dergelijke relatie beide partners strategisch gedrag gaan vertonen. Ze anticiperen voortdurend op de verwachte reactie van de ander. Dit kan leiden tot een schimmenspel, maar ook tot een wederzijds veel te hoog opgevoerde inspanning (vergelijk een bewapeningswedloop). Alleen een open communicatie kan een dergelijke escalatie voorkomen. Een goede onderlinge relatie verlaagt de drempel om zaken voor te leggen aan de andere partij, zowel wat betreft inhoudelijke (fiscale) punten, als wat betreft feedback op het gedrag van de andere partner. En een betere interactie versterkt vervolgens weer de onderlinge relatie. Ook in de literatuur wordt de interactie tussen samenwerkende partijen gezien als de succesfactor voor een effectieve (lonende) samenwerking. Beide partijen kunnen dus (meer) voordeel behalen indien zij investeren in betere interactie. De (convenants)begrippen respect en transparantie zijn hier volledig op hun plaats.

### 3. Een aantal suggesties over de verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht.

#### 3.1. De Belastingdienst moet een businesscase horizontaal toezicht (laten) ontwikkelen en beschikbaar stellen.

De businesscase is een 'leeg' format dat door een bedrijf dat overweegt te kiezen voor horizontaal toezicht kan worden gebruikt als hulpmiddel bij die keuze. Het bevat alle gebruikelijke voordelen

en nadelen van horizontaal toezicht en geeft daarbij een aantal voorbeelden en waar mogelijk kwantificeringen. Daardoor krijgt het bedrijf een evenwichtig en veelzijdig beeld, hetgeen de kwaliteit van de beslissing ten goede komt. Uiteraard kan het bedrijf voor deze afweging de hulp inroepen van belastingadviseur of accountant, maar ook in dat geval leidt het gebruik van de businesscase tot een weloverwogen keuze. Ten slotte is het ook denkbaar dat een aantal adviseurs zich specialiseren in het toepassen van de businesscase.

### 3.2. De Belastingdienst moet zijn controlefilosofie aanscherpen.

Niet alleen moet duidelijk worden wat het betekent te kiezen voor horizontaal toezicht; ook de andere kant moet duidelijker worden: wat betekent het als een bedrijf niet kiest voor horizontaal toezicht? Op dit moment leeft breed het beeld dat de Belastingdienst tandeloos is. Dat beeld vraagt om correctie. Daarom moet er een duidelijke controlefilosofie worden ontwikkeld en uitgevoerd voor de groep bedrijven die niet kiest voor horizontaal toezicht. Hierbij is het vooral belangrijk de pakkans sterk op te voeren. De pakkans bestaat uit twee elementen: de kans dat jouw bedrijf wordt gecontroleerd (controlekans) en de kans dat men daarbij een (substantiële) fout vindt (detectiekans). Om die beide kansen op te voeren moet de Belastingdienst enerzijds veel gebruik maken van informatieanalyse (vinden van afwijkende patronen) en anderzijds veel meer fysieke controles uitvoeren. Ik herhaal mijn pleidooi van enige jaren geleden voor het instellen van ambulante ploegen die zich uitsluitend bezighouden met gerichte flitscontroles zoals kascontroles. Uiteraard is een begeleidende communicatiestrategie (handavingscommunicatie) van wezenlijk belang om het beeld bij het bedrijfsleven (de gepercipieerde pakkans) bij te 'kleuren'.

### 3.3. De Belastingdienst moet openbaar maken welke bedrijven wel meedoen aan horizontaal toezicht en welke niet.

Bedrijven zijn erg gevoelig voor hun reputatie, zowel in de zin van het behouden van een goede naam (defensief) als in de zin van het uitdragen van de eigen kwaliteiten (offensief). De reputatie kan dan ook een belangrijke overweging zijn om te kiezen voor horizontaal toezicht. Ervaringen bij de NVWA wijzen hierop en ook de publicitaire gerichtheid van fiscaal dienstverleners waar het gaat om de ondertekening van een convenant horizontaal toezicht laat dit zien. Echter in fiscale zaken werkt publiciteit niet omdat de Belastingdienst tot geheimhouding verplicht is. Ik pleit ervoor de fiscale geheimhouding op te heffen, dan wel -desnoods- te beperken tot inkomensgegevens (belastbaar inkomen en de opbouw hiervan). Andere gegevens, waaronder het al dan niet deelnemen aan horizontaal toezicht, zou de Belastingdienst wel openbaar moeten kunnen maken. Dat de fiscale geheimhouding niet meer vanzelfsprekend is blijkt ook uit recente voornemens als openbaarheid van fiscale rechtspraak en openbaarheid van de WOZ-woningwaarde.

### 3.4. De Belastingdienst moet de complianceverkenning overlaten aan de markt.

De fase die voorafgaat aan het sluiten van een convenant noemt de Belastingdienst complianceverkenning. In deze fase gaat de Belastingdienst na of het bedrijf wel voldoet aan de voorwaarden die de Belastingdienst stelt, zoals een toereikende interne beheersing en de 'tone at the top'. De complianceverkenning heeft veel kenmerken van een nulmeting. De huidige praktijk kent drie nadelen. In de eerste plaats heeft de Belastingdienst de neiging de complianceverkenning te diepgaand uit te voeren; de controlecultuur speelt veel medewerkers hierbij parten (de 100% filosofie toegepast op horizontaal toezicht). In de tweede plaats duurt de complianceverkenning vaak veel te lang; een projectmatige aanpak ontbreekt. In de derde plaats, en deels een gevolg van de twee voorgaande punten, kosten de complianceverkenning de Belastingdienst veel menskracht. Deze menskracht wordt onttrokken aan de toch al geringe controlecapaciteit. Alle nadelen kunnen in belangrijke mate worden weggenomen door de complianceverkenning en de nulmeting over te

laten aan de markt. Een bedrijf dat kiest voor horizontaal toezicht kan zelf een rapport laten opstellen dat weergeeft hoe het is gesteld met de interne beheersing en de 'tone at the top' (de Belastingdienst kan eventueel eisen stellen aan een dergelijke rapportage en/of aan de partijen die zo'n rapport mogen opstellen). Voor de Belastingdienst kan de complianceverkenning dan beperkt blijven tot een marginale toetsing van het compliancerapport, aangevuld met een gesprek met de bedrijfsleiding.

3.5. De Belastingdienst moet bij gestolde verhoudingen samen met het bedrijf externe ondersteuning inschakelen.

Horizontaal toezicht gaat uit van wederzijds vertrouwen. Maar er zijn situaties waarin er volstrekt geen sprake is van wederzijds vertrouwen, waar integendeel sprake is van wederzijds wantrouwen. De onderlinge relatie is dan 'gestold'. Het is onwaarschijnlijk dat partijen dan op eigen kracht de impasse kunnen doorbreken; dat vraagt op zijn minst dat aan beide zijden andere personen naar voren worden geschoven. In dergelijke situaties zouden Belastingdienst en bedrijf samen moeten kiezen voor externe ondersteuning, in de vorm van een mediator, bemiddelaar of procesbegeleider. Door onder externe (bege)leiding samen aan de slag te gaan met de complianceverkenning krijgt de onderlinge relatie de kans weer naar een normaal niveau te groeien en komt wederzijds vertrouwen langzaam weer in beeld.