

Grenzeloze Overheid en de **Nieuwe Belastingadviseur**

Hoe de overheid heerst



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

INHOUD

Voorwoord	3
Mr. M.L.A. van Rij	
1 De wetgever en Horizontaal Toezicht	4
Mw. mr. H. Neppérus	
2 Ervaringen in de praktijk met Horizontaal Toezicht	8
Drs. A.H.M. Vredenbregt	
3 JOB'er, waar gaat je vak naartoe?	15
Dr. J.L. van de Streek, dr. W. Bruins Slot, mr. R.P.F.M. Hafkenscheid, mr. F.M.M. Duynstee, dhr. P.J. Wamper	
4 International development in tax supervision	22
Mr. E.M.E. van der Enden	
5 Toenemende repressie	30
Mr. D.G. Barmiento	
6 Compliance en btw	37
Mr. dr. R.A. Wolf	
7 Compliance & loonbelasting	42
Mr. A.L. Mertens	
8 Horizontaal Toezicht bij vermogende personen, de toekomst...	52
Mr. R.E. Zwier en mr. C.L.M. Brouwers	

VOORWOORD

Mr. M.L.A. van Rij, voorzitter NOB

Ruim 500 leden en gasten bezochten op donderdag 14 juni 2012 het NOB-jaarcongres in Spant! te Bussum. Ze volgden een gevarieerd en inhoudelijk boeiend programma rond het thema *Grenzeloze Overheid en de Nieuwe Belastingadviseur. Hoe de overheid heerst*. Aanleiding om dit congres-thema te kiezen was de constatering dat de overheid haar greep op de samenleving voortdurend versterkt via steeds stringenter wet- en regelgeving. De verantwoordelijkheid voor de uitvoering van al die wetten en regels legt diezelfde overheid echter steeds meer bij burgers en bedrijven neer. Dat is een soort paradoxale schaarbeweging, waarmee we ook op fiscaal gebied geconfronteerd worden.

De ontwikkelingen beïnvloeden ook het beroep belastingadviseur. Ons vak krijgt er een dimensie bij. We zijn ontstaan en groot geworden als belangenbehartiger, waarbij we ons inzetten voor het optimaliseren van de belastingpositie van onze cliënten. Dat blijft uiteraard zo, maar we zullen ook moeten voldoen aan nieuwe regels op het gebied van compliance, risicomanagement, ‘in control’ zijn en de verantwoording van de fiscale positie van cliënten in hun jaarrekening. Dat is een heel ander werkterrein, waarop we ons inmiddels volop aan het bekwamen zijn.

In het plenaire deel van het congres gingen de inleiders in op de achterliggende politieke en maatschappelijke ontwikkelingen en plaatsten zij het centrale thema daarmee in een breder kader. In het tweede deel van de middag vonden acht breakout-sessies plaats, geleid door fiscalisten (belastingadviseurs en medewerkers van de Belastingdienst) en een Tweede Kamerlid. Daar werd het centrale congres-thema in kleinere groepen vanuit uiteenlopende invalshoeken nader bediscussieerd. Horizontaal toezicht kwam op verschillende manieren aan de orde, maar ook de toekomst van ons vak en compliance in specifiek de loonbelasting en de btw. Deze congresbundel bevat de verslagen van de acht sessies.

Het NOB-bestuur kijkt met voldoening terug op het jaarcongres van 2012. Het thema was boeiend; de organisatie verliep vlekkeloos. Dank daarvoor aan de Congrescommissie (Wim Gohres, Rien van Dieren, Niels van der Linden) en de medewerkers van het NOB-bureau. De bijdragen die hier gebundeld zijn vormen een inspirerende bijdrage aan de discussie over een voor ons vak zeer actueel en relevant thema.

DE WETGEVER EN HORIZONTAAL TOEZICHT

Inleider mw. mr. H. Neppérus, lid Tweede Kamer en fiscaal woordvoerder VVD

Verslag drs. H. Bergman, zelfstandig fiscaal en juridisch journalist

1 INLEIDING

Mevrouw Neppérus stelt in haar openingswoord dat de Tweede Kamer *medewetgever* is – en het dus zeker niet alleen voor het zeggen heeft. Integendeel: het initiatief op wetgevingsgebied ligt in veruit de meeste gevallen bij het kabinet. Fiscale wetten en regels kunnen gedurende het hele parlementaire jaar aan de orde komen, maar de nadruk ligt toch sterk op de periode september-november, als het door het kabinet voorgestelde Belastingplan voor het komende jaar ter discussie staat.

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor de uitvoering van de fiscale wet- en regelgeving. Parlementair toezicht daarop is uiteraard belangrijk; daarom overlegt de Tweede Kamer twee keer per jaar met de Belastingdienst over de gang van zaken en over praktische uitvoeringsproblemen. Mocht de situatie daartoe aanleiding geven dan wordt de verantwoordelijke staatssecretaris tussendoor gevraagd in de Kamer over bepaalde zaken tekst en uitleg te geven.

2 HORIZONTAAL TOEZICHT

Neppérus beschouwt Horizontaal Toezicht als een boeiende en in principe ook goede weg. ‘Alles’ controleren is immers onmogelijk. Werken op basis van wederzijds vertrouwen en transparantie is een gedurfd, maar realistisch alternatief voor het traditionele verticale toezicht. Maar er zijn wel de nodige kanttekeningen te maken.

1. Horizontaal Toezicht is niet hetzelfde als géén toezicht. Het gaat om procedurele afspraken tussen fiscus en belastingplichtige. Over de vraag dus: hoe pakken we het aan? Maar toezicht in de ware betekenis van het woord blijft ook in deze situatie noodzakelijk – ook al is het maar steekproefsgewijs of met behulp van ‘speldenprikken’. Dat gebeurt nog te weinig.
2. Elke belastingplichtige heeft het recht ‘nee’ te zeggen als hem gevraagd wordt een horizontaaltoezichtconvenant met de Belastingdienst te sluiten. Wie daarvoor kiest mag beslist niet als ‘verdacht’ of als potentiële fraudeur worden aangemerkt. Ook mag hij niet zonder aanleiding ‘extra’ gecontroleerd worden. Dat moet in het contact met de belastingplichtige duidelijker worden uitgedragen dan nu gebeurt.
3. Verschillen van inzicht tussen de inspecteur en de belastingplichtige (*‘We agree to disagree’*) blijven bij Horizontaal Toezicht mogelijk. Feitencomplexen kunnen nu eenmaal op goede gronden verschillend geïnterpreteerd worden. De belastingrechter zal hier uitkomst moeten bieden. Maar hoe zijn definitieve oordeel ook luidt: het mag geen gevolgen hebben voor de verhouding tussen fiscus en belastingplichtige. Wel is het in dit verband gewenst dat rechterlijke beslissingen over conflicten tussen beide partijen sneller afkomen dan nu het

geval is; het tempo moet omhoog. Staatssecretaris Weekers heeft – naar aanleiding van een vraag van Kamerlid Neppérus – toegezegd over dit punt met een beleidsnotitie te komen, maar dat is nog niet gebeurd. De vragensteller houdt dit echter naar eigen zeggen ‘nauwkeurig in de gaten’. Ze wordt in haar wens naar een hoger tempo in rechtszaken vanuit de zaal gesteund door drs. P.A.W. Veld (directeur generaal van de Belastingdienst).

4. Er moet nog veel gedaan worden om de horizontaaltoezichtgedachte in breder verband uit te dragen en toe te lichten. Dat geldt des te meer nu de Belastingdienst deze benadering ook in het midden- en kleinbedrijf op steeds ruimere schaal wil toepassen.

3 POLITIEKE AGENDA

NOB-voorzitter mr. M.L.A. van Rij (Ernst & Young) stelt de vraag hoe prominent Horizontaal Toezicht op de politieke agenda van de Tweede Kamer staat. Neppérus antwoordt dat er politiek gezien nogal verschillend over het thema wordt gedacht. Een meerderheid is ‘behoorlijk positief’, maar er is ook angst – bijvoorbeeld bij de SP. In elk geval beseffen alle partijen dat de Belastingdienst de grootste rijksdienst is – die alleen al daarom nauwkeurig gevolgd moet worden in zijn doen en laten. Dat gebeurt, zoals gezegd, twee keer per jaar bij het Algemeen Overleg (AO) met de staatssecretaris. En verder is het wachten op het rapport van de Commissie Stevens over Horizontaal Toezicht – dat op 20 juni 2012 verschijnt. Stevens sprak voor zijn onderzoek met alle fiscale woordvoerders in de Tweede Kamer. Over zijn rapport zal de Tweede Kamer ongetwijfeld een discussie met de staatssecretaris voeren – binnen het AO of in een aparte bijeenkomst.

4 WETTELIJK REGELEN

De vraag komt aan de orde of Horizontaal Toezicht wettelijk geregeld moet worden. Neppérus vindt het onnodig, maar zou wel meedoen als zich in de Tweede Kamer een meerderheid voor een wettelijke regeling zou aftekenen. Mr. J.A.R. van Eijsden (Ernst & Young) wijst in dit verband op het sinds 1 januari 2012 van kracht zijnde artikel 10a AWR, dat belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen een actieve meldplicht oplegt als ze kennis hebben of krijgen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing relevante gegevens. Volgens Van Eijsden is dat artikel een illustratie van een trend: Financiën en de Belastingdienst zijn bezig om via wettelijke regels Horizontaal Toezicht aan bedrijven op te dringen. Ter aanvulling wijst een van de aanwezigen op de Algemene douanewet, waarin sinds 1 januari 2012 een certificeringsbepaling over Horizontaal Toezicht zou zijn opgenomen. Van Rij concludeert dat in verticale situaties kennelijk de semantiek van Horizontaal Toezicht wordt gebruikt om tot aanscherping van de regelgeving te komen.

Mr. B.R. Zoetmulder (voorzitter Commissie Internationale Fiscale Zaken NOB/Loyens & Loeff) wijst erop dat de Belastingdienst vaak werkt vanuit de dichotomie wenselijk/onwenselijk – bijvoorbeeld om bepaalde structuren te ontmoedigen. ‘Dan zeggen ze dat ze die liever niet willen en zetten zo de belastingplichtige onder druk.’ Hetzelfde ziet hij gebeuren bij Horizontaal Toezicht: de Belastingdienst benadrukt sterk de ‘wenselijkheid’ daarvan. Vanuit de zaal wordt als aanvulling het voorbeeld

genoemd van een bedrijf dat te horen kreeg niet meer op overheidsopdrachten te kunnen inschrijven zolang het niet instemde met de invoering van Horizontaal Toezicht.

Neppérus antwoordt in dit verband ‘verschillende geluiden te horen’. Belastingplichtigen onder druk zetten moet volgens haar echter niet als strategie of tactiek worden toegepast; zeker niet als dat gepaard gaat met een dreiging – hoe licht ook – van extra controles. Ze wijst nog eens op de positie van degenen die niet willen ingaan op het verzoek van de fiscus om een convenant af te sluiten en in het bijzonder op de noodzaak om over juridische geschillen tussen inspecteur en belastingplichtige versneld duidelijkheid te krijgen. ‘Dat zou er aanzienlijk aan bijdragen om problemen bij Horizontaal Toezicht te voorkomen.’

5 BOETE

Ter sprake komt de vraag of het bij een verdere ontwikkeling van Horizontaal Toezicht past dat de vennootschapsbelasting van een aanslagbelasting wordt veranderd in een aangiftebelasting, in combinatie met een strak boetestelsel in gevallen van grove schuld en opzet. Neppérus is niet enthousiast over het idee, maar wijst het ook niet bij voorbaat af. Wel benadrukt ze nogmaals dat Horizontaal Toezicht in de huidige vorm niet gelijk is – in elk geval niet gelijk zou moeten zijn – aan géén toezicht; het is een bepaalde vorm van toezicht. Dus wanneer blijkt dat de belastingplichtige de gemaakte afspraken met de fiscus bewust niet nakomt is het een kwestie van gerechtigheid dat er (zware) boetes kunnen worden opgelegd.

6 MIDDELGROTE ONDERNEMINGEN

Mr. X.G.R. Auerbach (PwC) vraagt aandacht voor het middelgrote (familie)bedrijf. Hij stelt dat de verplichting om de fiscale standpunten die ze innemen vooraf expliciet aan de fiscus voor te leggen veel van die bedrijven ervan zal weerhouden met Horizontaal Toezicht mee te doen. Neppérus denkt dat dit wel meevalt: met de Belastingdienst zijn goede uitvoeringsafspraken te maken. Ze krijgt bijval van Veld. Zijn ervaring vanuit de Belastingdienst is dat ondernemers – ook familiebedrijven – doorgaans ingenomen zijn met Horizontaal Toezicht. Een belangrijke reden daarvoor is dat ze in die situatie een beter inzicht hebben in de rol die belastingen in hun bedrijf spelen.

Dit standpunt wordt vanuit de zaal door een aantal deelnemers bestreden. Wat is nu precies het voordeel van Horizontaal Toezicht? Een kosten-batenanalyse valt beslist niet altijd ten gunste van een handhavingsconvenant uit. Veel bedrijven hebben – met de nodige inspanningen – in de loop der jaren een goede relatie met de Belastingdienst opgebouwd. In die gevallen is al sprake van vergaande samenwerking, gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Maar de belastingplichtige heeft wel de vrijheid behouden om over een bepaalde zaak vooraf *niet* met de inspecteur te overleggen. Die vrijheid is heel wat waard.

Neppérus vult nog aan dat de Tweede Kamer graag goed op de hoogte wil worden gehouden van problemen die bedrijven tegenkomen in de uitvoering van

Horizontaal Toezicht. Uiteraard moeten die eerst met de Belastingdienst besproken worden, maar in de gevallen dat men er niet uitkomt is melden aan de fiscale woordvoerders in de Tweede Kamer – bijvoorbeeld via de brancheorganisatie – een logische vervolgstap.

7 KOSTEN

Volgend punt: kan Horizontaal Toezicht niet eenvoudiger worden georganiseerd? Worden er niet te zware eisen gesteld aan het afsluiten van een handhavingsconvenant? Ondernemingen krijgen in de aanloopperiode te maken met beslag op het personeel en met extra externe kosten vanwege de uitvoerige procesbeschrijvingen die de Belastingdienst vraagt. Veld reageert door te stellen dat veel ondernemers uiteraard kritisch naar de kosten kijken, maar dat ze achteraf het nut van de exercitie goed inzien. Hij herhaalt dat ze er volgens hem zelfs hun voordeel mee doen, omdat ze een beter zicht hebben gekregen op de fiscale processen binnen hun bedrijf.

Neppérus zegt dat ze over dit punt weinig klachten krijgt – en zeker niet van grote bedrijven. Bovendien: nu gemaakte kosten leveren in een later stadium weer voordeel op in de vorm van een minder ‘lastige’ fiscus. Die stelling wordt niet algemeen onderschreven. Er wordt verwezen naar de al genoemde kosten-batenanalyse van een overstap naar Horizontaal Toezicht: de uitkomst daarvan is voor veel ondernemers bepalend voor hun beslissing om al dan niet op de avances van de Belastingdienst in te gaan. Dat geldt zeker voor bedrijven met een dga, waar de afweging zal zijn: blijft die euro in mijn eigen zak of verdwijnt hij in de schatkist?

8 BELASTINGADVISEUR

Tot slot stelt mr. W.J.D. Gohres (voorzitter Commissie Beroepszaken NOB/PwC) de vraag aan de orde in hoeverre de Tweede Kamer de positie van de belastingadviseur op het gebied van Horizontaal Toezicht bewaakt. Aan die professional worden immers bij deze controleaanpak extra eisen gesteld, die van invloed kunnen zijn op de relatie met de cliënt. Voor de NOB is dat een ‘punt van zorg’ – temeer daar die relatie sinds de invoering van de vierde tranche Awb en de Wwft toch al het nodige te verduren heeft gekregen. Neppérus is er kort over. Ze zit op dit punt niet op wetgeving te wachten en ze heeft ook geen enkele indicatie dat die er komt. ‘Als liberaal ben ik allergisch voor extra regels.’

NOOT:

Mw. mr. H. Neppérus studeerde Nederlands recht en fiscaal recht aan de Universiteit Leiden. Van 1978-1981 was ze inspecteur van 's Rijksbelastingen. Daarna vervulde ze tot 2005 verschillende beleids- en managementfuncties op het Ministerie van Financiën, onder meer plv. directeur Algemene Fiscale Zaken en lid van het managementteam van de Belastingdienst. Sinds 30 november 2006 is ze lid van de Tweede Kamer voor de VVD; sinds 2010 is ze fiscaal woordvoerder.

ERVARINGEN IN DE PRAKTIJK MET HORIZONTALAAL TOEZICHT

Inleider drs. A.H.M. Vredenburg, werkzaam als Tax Partner bij Deloitte Belastingadviseurs; de heer Vredenburg zit in verschillende commissies en platforms, daar komen praktijkervaringen met Horizontaal Toezicht aan de orde (NOB, Belastingdienst, Deloitte)

Verslag R.W. Goodijk MSc – Deloitte Belastingadviseurs – International Corporate Income Tax – Analyst

1 INLEIDING

In onze moderne samenleving is samenwerking de sleutel om te komen tot kwaliteit. In productieprocessen is het belangrijk dat voortbrengingsketens optimaal op elkaar zijn afgestemd om snelle doorlooptijden, lage kosten en een goede kwaliteit te waarborgen. Dat geldt ook voor het fiscale proces: de hele administratieve keten van transactie tot aangifte en aanslag is een keten waarin de ondernemer, de fiscale dienstverlener én de Belastingdienst een rol spelen. Met Horizontaal Toezicht wil de Belastingdienst in het toezicht samenwerking veel meer centraal zetten. Dat betekent afstemming vooraf waar nodig, in plaats van controles achteraf. Dat betekent ook gebruikmaken van de kwaliteit die er in de keten is, afspraken maken over die kwaliteit en dubbel werk voorkomen. Samenwerken staat dus centraal: ieder vanuit zijn eigen rol, maar wel gericht op een goede uitvoering van de belastingwetten op een efficiënte manier én op een manier waarbij de belastingplichtige weet waar hij aan toe is.

‘Bij Horizontaal Toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal Toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is.’¹

In deze lezing komen verschillende praktijkvoorbeelden met Horizontaal Toezicht aan bod en zal tevens besproken worden hoe deze ervaringen passen in de ontwikkelingen van Horizontaal Toezicht tot op de dag van vandaag. De ervaringen die de inleider naar voren brengt zijn niet alleen afkomstig uit zijn eigen praktijk maar ook ervaringen die met hem gedeeld zijn door andere adviseurs of die opgekomen zijn in overleggen met de Belastingdienst. Er is naar gestreefd de ervaringen niet anekdotisch weer te geven maar te plaatsen in de verschillende fases die bij Horizontaal Toezicht te herkennen zijn.

Tijdens de inleiding ontstond een levendige discussie met de aanwezigen. In dit verslag zijn de inleiding en de discussie geïntegreerd.

¹ Brief over Horizontaal Toezicht (d.d. 8 april 2005) van de staatssecretaris aan de Tweede Kamer.

2 KADERS

2.1 Individueel Horizontaal Toezicht

De Belastingdienst sluit individuele convenanten met zeer grote en middelgrote ondernemingen (zgo en mgo). In deze convenanten worden gewenste houding en gedrag benoemd en afspraken gemaakt over de wijze en intensiteit van het toezicht. Dit toezicht stemt de Belastingdienst af op de mate waarin het bedrijf ‘in control’ is. Hiervoor moet de Belastingdienst inzicht hebben in de opzet, het bestaan en de werking van het fiscaal relevante deel van de interne beheersing, door de Belastingdienst aangeduid met Tax Control Framework. Een Tax Control Framework is een instrument van interne beheersing, specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf. De fiscale functie is niet beperkt tot de afdeling fiscale zaken. Een Tax Control Framework maakt integraal onderdeel uit van het Business of Internal Control Framework van een bedrijf.

De Belastingdienst betreft het MKB-segment op twee manieren erbij: via vertegenwoordigers zoals brancheorganisaties en koepels, en via fiscale dienstverleners.

2.2 Fiscaal Dienstverleners Horizontaal Toezicht

De Belastingdienst sluit een convenant met de fiscale dienstverlener. Daarin zijn de afspraken vastgelegd over houding en gedrag en de werkprocessen. De fiscale dienstverlener gaat op zijn beurt met zijn klant een overeenkomst aan, waarin de ondernemer ervoor tekent dat hij zijn gegevens juist, tijdig en volledig zal indienen bij zijn fiscale dienstverlener. Binnen Horizontaal Toezicht vormen de ondernemer, de fiscale dienstverlener en de Belastingdienst samen de convenantketen. Deze keten kent een aantal pijlers, waaronder de houding en gedrag van de ketenpartners en de kwaliteit van de werkprocessen bij zowel de cliënt, de fiscale dienstverlener als de Belastingdienst. Deze pijlers vormen als het ware het Tax Control Framework van de fiscale keten. Binnen de keten sluit de Belastingdienst aan bij de werkprogramma’s van de fiscale dienstverleners en overlegt waar nodig over aanvullende eisen. Het gezamenlijk streven is te komen tot kwaliteitsaangiften die in overeenstemming zijn met wet- en regelgeving en jurisprudentie, de zogenoemde convenantaangiften. De Belastingdienst monitort de wijze waarop de afspraken in het convenant worden nageleefd door steekproefsgewijs een beperkt aantal aangiften te beoordelen. Dit noemen we metatoezicht. Metatoezicht geeft inzicht in de kwaliteit van de keten en signaleert mogelijke verbeterpunten.

2.3 Brancheorganisaties en koepels

Met brancheorganisaties en koepels sluit de Belastingdienst raamwerkconvenanten af. De ondernemers kunnen zich vervolgens individueel aansluiten bij het convenant. Deze convenanten zien allereerst op de intentie tot samenwerking en de gewenste houding en gedrag. Daarbij worden afspraken gemaakt over specifieke onderwerpen die in de branche spelen. Dat kunnen zaken zijn die veel ‘administratief gedoe’ met zich meebrengen, waar onduidelijkheid over is of die discussie opleveren. In het convenant leggen de partijen vervolgens vast hoe zij, vanaf de ondertekening van het convenant, met die onderwerpen zullen omgaan. Deze afspraken dragen direct bij aan een toename van de kwaliteit van de aangifte. De Belastingdienst past zijn toezicht hierop aan. Dit tezamen biedt meer zekerheid voor de belastingplichtige over zijn fiscale positie.

2.4 Commissie Stevens

De Commissie Stevens zal op korte termijn (20 juni) met een rapport komen waarin het Horizontaal Toezicht wordt geëvalueerd.

3 ERVARINGEN

3.1 Individuele aanpak van ambtenaren

De aanpak van het horizontaaltoezichtstraject verschilt nogal per ambtenaar en komt niet altijd overeen met het beleid van de Belastingdienst. Binnen de Belastingdienst is de beleving van Horizontaal Toezicht niet bij iedereen gelijk. In een bepaalde casus werd een ontvanger aan een behandelteam van een cliënt toegevoegd. De ontvanger weigerde om aan Horizontaal Toezicht mee te werken. Dit past dus niet binnen het beleid van de Belastingdienst. Er zou een bepaalde uniformiteit moeten komen. De vraag is alleen of de prijs voor uniformiteit niet te hoog is. Er zouden eenzelfde soort eisen voor ondernemingen in dezelfde branche nodig zijn om concurrentienadeel of voordeel te voorkomen. Er zijn dan ook duidelijke brancheconvenanten nodig om bijvoorbeeld concurrentievervalsing te voorkomen.

3.2 Verschil in aanpak adviseurs

De Big Four-organisaties hebben ook een verschillende aanpak bij Horizontaal Toezicht. Zouden deze kantoren ook aan harmonisatie moeten werken? In beginsel wel, maar dat is een leerproces. Binnen elke firma moet bekeken worden hoe met het Horizontaal Toezicht omgegaan moet worden en hoe dit in de praktijk uitwerkt. Uniformiteit hoeft niet volledig, maar de Belastingdienst zou wel moeten streven naar bepaalde richtlijnen. Als adviseur moet je bij het aanleveren van informatie (bij bijvoorbeeld een vooroverleg) er zelf van uit kunnen gaan dat de door de cliënt verstrekte informatie correct is. Een adviseur kan gevraagd worden om een handtekening onder de aangeleverde informatie te zetten. Heeft dat ook te maken met aansprakelijkheid? Want in het geval er iets mis gaat, in hoeverre ben je dan als adviseur aansprakelijk? De adviseur wordt in dit geval een partij en niet alleen behartiger van de belangen van de cliënt. Moet er dan gedetailleerder naar de aan te leveren informatie worden gekeken?

Voor de adviseur is het belang wel groter om zeker te weten dat de informatie in lijn is met wat van de cliënt verwacht zou worden. De adviseur zal in veel gevallen in gesprek treden met de cliënt om deze te informeren over Horizontaal Toezicht en welke verwachtingen en verplichtingen daarbij zijn ontstaan.

3.3 Toetsingskader

De wet- en regelgeving vormen een duidelijk kader. De ervaringen met Horizontaal Toezicht kunnen niet in een verdergaand toetsingskader geplaatst worden. Er is geen algemeen toetsingskader, maar het beleidsverslag van de Belastingdienst kan als indicatie gelden. In het beleidsverslag van de Belastingdienst komt Horizontaal Toezicht prominent aan bod met een paar opmerkelijke punten. De Belastingdienst is er niet op uit om bedrijven in een negatieve concurrentiepositie te duwen.

De Belastingdienst kan ook niet zeggen dat een bedrijf bepaalde afspraken (die eerder met concurrenten zijn gesloten) moet accepteren omdat een horizontaaltoezichtconvenant is gesloten. Een groep bedrijven in dezelfde branche heeft wel de mogelijkheid om gezamenlijk een afspraak met de Belastingdienst te sluiten. Ieder bedrijf mag zelf kiezen of het wel of niet een convenant wil afspreken. De Belastingdienst heeft een geheimhoudingsplicht en zal niet naar buiten treden met informatie over afspraken die met een concurrerend bedrijf zijn afgesloten. De adviseur zal eerder gebruikmaken van de kennis over gemaakte afspraken met een concurrent om zo de Belastingdienst te verzoeken eenzelfde soort afspraak met de cliënt te maken. Voorzichtigheid is hierbij geboden, immers specifieke omstandigheden kunnen voor de Belastingdienst aanleiding vormen om bepaalde afspraken wel met de ene vennootschap te willen maken maar niet met een andere branchegenoot. Uniformiteit blijft vaak het probleem. De cliënten willen graag een toetsingskader en uniformiteit.

Heeft het ontbreken van een toetsingskader geleid tot rechtsonzekerheid? Enerzijds zijn er geen heldere strakke kaders. Anderzijds kunnen de beperkte regels ook weer genuanceerd worden. Het is namelijk niet slechts een juridische overeenkomst, maar het biedt juist ruimte voor een gesprek in openheid en transparantie.

4 AFWEGING HORIZONTAAL TOEZICHT; JA OF NEE?

Wie neemt het initiatief bij de afweging Horizontaal Toezicht? Bij individueel Horizontaal Toezicht neemt de Belastingdienst meestal het initiatief. In de praktijk is gebleken dat er inspecteurs zijn die openlijk aangeven dat er een bepaalde 'target' behaald moet worden op het aantal bedrijven dat een horizontaaltoezichtconvenant af moet sluiten. Volgens de Belastingdienst zou Horizontaal Toezicht in beginsel zichzelf moeten verkopen. Er worden geen targets vastgesteld bij de Belastingdienst.

Er wordt door inspecteurs wel eens aangegeven dat bij een fiscaaldienstverlenersconvenant te weinig horizontaaltoezichttrajecten worden gesloten. De Belastingdienst vindt dat als er een convenant wordt afgesloten met een kantoor ervan uitgegaan mag worden dat er cliënten zijn binnen het kantoor die een horizontaaltoezichttraject kunnen gaan volgen. Er mogen geen targets genoemd worden, maar er is dan wel een bepaalde verwachting van het kantoor. Vanuit eigen ambitie zullen inspecteurs misschien af en toe te enthousiast zijn en het idee geven dat er targets behaald moeten worden. De ervaring leert dat ook de Belastingdienst veel waarde toekent aan de betrokkenheid van de belastingadviseur bij Horizontaal Toezicht, ook bij individuele trajecten. De gedachte dat de belastingadviseur bij individueel Horizontaal Toezicht buitenspel zou komen te staan wordt door de Belastingdienst zeker niet ondersteund. Er zou tijdens een horizontaaltoezichttraject altijd met drie partijen (cliënt, adviseur en belastinginspecteur) aan tafel gesproken moeten worden.

5 DE KERNVRAAG: 'WHAT'S IN IT FOR ME?'

Wanneer er een horizontaaltoezichtconvenant is afgesloten met de cliënt heeft dat een behoorlijk aantal voordelen. De cliënt weet duidelijk wie het aanspreekpunt is voor vragen en overleg voor afspraken voorafgaand aan de aangifte. Hierdoor krijgt

die cliënt sneller antwoord op de vragen en hij verkrijgt daarmee zekerheid vooraf. Ook oude geschillen kunnen in het horizontaaltoezichttraject opgelost worden. Er wordt wel van de cliënt verwacht dat er vooroverleg plaatsvindt om afspraken te maken alvorens de aangifte wordt ingediend. Anderzijds zullen er vanuit de Belastingdienst minder controles plaatsvinden.

Een goed voorbeeld van het voordeel van Horizontaal Toezicht is dat een multinational zijn definitieve aanslag 2011 al in februari 2012 ontving.

Met betrekking tot het verplichte vooroverleg is de vraag of we nu verplicht alles voorafgaand moeten bespreken. Welke informatie moet je wel en welke informatie hoef je niet delen met de Belastingdienst tijdens een horizontaaltoezichttraject? Dit zijn vragen die de Belastingdienst altijd te horen krijgt tijdens het traject. Daarbij komt de vraag of er überhaupt wel extra voordelen zijn bij een horizontaaltoezichtconvenant als de cliënt al een goede relatie heeft met een inspecteur. Het is de vraag of het Horizontaal Toezicht iets toevoegt als er al een perfecte relatie is. De cliënt is dan al open en transparant, waardoor het traject niet meer nodig zou hoeven zijn. De Belastingdienst zou in die situatie moeten kunnen vertrouwen op de informatie die de cliënt aanlevert. Toch zien we dat de Belastingdienst meer en meer aandringt op het daadwerkelijk afsluiten van een convenant.

Voor de Belastingdienst en de cliënt kost controle veel tijd en dit brengt onzekerheid met zich mee aangezien het achteraf plaatsvindt. Bij vooroverleg worden de onzekere zaken van tevoren besproken, wat minder tijdrovend is. Als de lijn zo doorgaat en er komen steeds meer bedrijven in het horizontaaltoezichttraject, dan blijft er minder tijd voor de Belastingdienst voor overleg met cliënten die niet in een horizontaaltoezichttraject zitten.

Via de OESO worden andere landen op de hoogte gebracht van Horizontaal Toezicht in Nederland. Nederland is een van de eerste landen waarbij horizontaaltoezichtconvenanten worden afgesloten tussen Belastingdienst en bedrijven. In sommige andere landen lijkt het Nederlandse initiatief vertaald te worden in een systeem dat uitgaat van zwarte en witte lijsten. De wet blijft wel de wet, maar bij een horizontaaltoezichtconvenant kunnen de voordelen gevonden worden in extra serviceverlening, een meer transparante houding bij gesprekken en een vermindering van administratieve lasten. Het kan zelfs deels een due diligence besparen bij verkoop als je een horizontaaltoezichtconvenant hebt (zekerheid dat de cijfers goed zijn). In de praktijk blijkt dat banken ook soepeler acteren bij een horizontaaltoezichtconvenant.

6 HOUDING FISCAAL DIENSTVERLENERS T.O.V. HORIZONTAAL TOEZICHT

De Belastingdienst merkt een zeer groot verschil in houding van kantoren. Het ene kantoor meldt alle cliënten aan voor het horizontaaltoezichttraject, terwijl een ander kantoor alleen acteert als de cliënt er zelf om vraagt. Er bestaat discussie of ook cliënten aangemeld mogen worden wanneer een andere auditpraktijk de cijfers voorbereidt. Als een fiscale dienstverlener namelijk een horizontaaltoezichtconvenant heeft afgesloten is dit ook van invloed op de beoordeling van de jaarcijfers. De belangrijkste vraag voor de Belastingdienst is niet hoe de aangifte tot stand komt, maar of de ingediende aangifte aanvaardbaar is. De Belastingdienst wil uiteindelijk graag naar zo veel mogelijk horizontaaltoezichtconvenanten toe.

De grote vraag die vervolgens opkomt bij cliënten en adviseurs is wat er gaat gebeuren als het misgaat na afsluiting van een convenant. Het blijkt dat wanneer een convenant met een cliënt niet langer in stand kan blijven, het convenant onder geheimhoudingsplicht wordt opgebroken en opnieuw in samenspraak met de cliënt wordt bekeken hoe de toekomst vorm te geven. Dit komt maar zelden voor. Ook in situaties waar alsnog (oude) onregelmatigheden blijken is de fiscus soms geneigd te bezien of er binnen horizontaaltoezichtuitgangspunten naar een oplossing toegewerkt kan worden.

Soms zijn er ook hele plausibele redenen om een convenant te beëindigen, zoals in een situatie van een bedrijf dat overgenomen wordt door een bedrijf in het buitenland. Het Nederlandse bedrijf had een convenant afgesloten, maar het buitenlandse bedrijf kon zich daar niet in vinden en het convenant moest verbroken worden. Als een convenant alsnog teneinde komt (wat zeer zelden het geval is), is de Belastingdienst terughoudend in zijn reactie. De cliënt komt dan weer terug in de massa van de cliënten die geen horizontaaltoezichtconvenant hebben.

Denkt iedere ondernemer momenteel na over het horizontaaltoezichttraject? Nee, in de praktijk blijkt dat dit bij veel MKB-bedrijven nog niet duidelijk op de radar staat. In een gecombineerde praktijk zou het ook lastig kunnen zijn, want accountants kunnen onzeker zijn over de aangeleverde cijfers van de cliënt. Het is voldoende als de cijfers marginaal worden gecontroleerd. Echter de controle volgens de CAB is iets anders dan de regels die voor accountants gelden. Als aangifte wordt gedaan is dit altijd verantwoordelijkheid van de cliënt. Ook onder fiscaaldienstverlenersconvenanten gaat dit niet over op de adviseur. Het is wel belangrijk dat je jezelf afvraagt of je de cliënt goed genoeg kent. Bij twijfel zou men een cliënt niet moeten aandragen voor Horizontaal Toezicht. De Belastingdienst merkt dat fiscale dienstverleners behoorlijk kritisch zijn en vrijwel alleen cliënten aandragen die hun zaken (zeer) goed voor elkaar hebben.

7 NULMETING / TAX CONTROL FRAMEWORK / WERKPROCESSEN

7.1 Nulmeting en TCF

Op het moment van ingaan van het horizontaaltoezichttraject wordt gekeken wat er al qua Tax Control Framework bij de cliënt aanwezig is. In principe kan de Belastingdienst de nulmeting uitvoeren, maar vaak neemt de adviseur deze taak op zich. In het geval de adviseur de nulmeting bij de cliënt uitvoert, zal de Belastingdienst serieus naar de rapporten van het onderzoek kijken en in overleg met cliënt en adviseur zal besproken worden wat er nog moet gebeuren alvorens de cliënt 'in control' wordt verklaard. De Belastingdienst zal ook aan de cliënt vragen in hoeverre deze in control meent te zijn. De adviseur zal gevraagd worden of het vertrouwen aanwezig is dat de zaken bij de cliënt in control zijn.

De verschillende belastingen, zoals VPB, LB en OB, worden hierin wel onderscheiden. Een adviseur kan aangeven dat de cliënt op een bepaald gebied nog niet in control is. De Belastingdienst wil graag voortbouwen op het werk dat al door adviseurs en cliënt gedaan is. Als de Belastingdienst overtuigd is dat de cliënt het wil en kan, dan kan een horizontaaltoezichtconvenant worden afgesloten. Er moet kritisch gekeken worden of de aard van de onderneming dit aankan.

7.2 Beoordelen werkprocessen fiscale dienstverlener

Ter discussie staat of de Belastingdienst door horizontaaltoezichtconvenanten niet meer zal verwachten van de interne werkprocessen van de adviseur dan het noodzakelijke. De Belastingdienst keurt werkprocessen van adviseurs niet goed, maar neemt er wel kennis van. De aanwezigheid van een reviewproces is belangrijk maar niet doorslaggevend, de Belastingdienst kijkt wel naar de review. De Belastingdienst toetst wel of het werkproces in een concrete situatie heeft geleid tot een aanvaardbare aangifte. Er wordt geen algemeen stempel geplaatst, maar het werkproces wordt per concrete situatie bekeken.

Een mooi voorbeeld is de auto van de zaak, waarbij slechts als er minder dan 500 km privé mee gereden wordt geen inhouding van loonheffing hoeft plaats te vinden. Is in dit geval de verklaring van cliënt voldoende? Dat kan het geval zijn als het werkproces niets meer dan dat voorschrijft. Door de adviseur moet wel worden vastgelegd dat dit verklaard is door de cliënt. Als in het werkproces beschreven staat dat de administratie van de cliënt gecheckt moet worden, dan ben je dat wel verplicht. Als er beschreven staat dat nog meer acties ondernomen moeten worden om de cliënt te checken, dan is de adviseur wel gebonden aan wat hierover in het werkproces beschreven staat. Het is erg belangrijk dat het toetsingskader volledig is gedocumenteerd. Stel dat in het werkproces staat beschreven dat de adviseur de verklaring van de cliënt aanvaardt en later blijkt uit een steekproef dat er toch meer dan 500 km privé is gereden. Dan wordt gekeken naar het werkproces van de adviseur en of dit in overeenstemming is met hetgeen is afgesproken in het convenant. Stel dat het een keer fout gaat, dan betekent dat niet dat het gehele werkproces aangepast dient te worden, want er moet gekeken worden waar het fout is gegaan. Dat kan voortkomen uit het niet goed volgen van het werkproces, maar het kan ook zijn dat in een gedetailleerder werkproces de fout wel opgemerkt was. Tot slot is het mogelijk dat de fiscus over informatie beschikt die de adviseur nooit had kunnen hebben. Misschien was de aansluitovereenkomst met de cliënt toch niet terecht.

De term intermediair wordt niet meer toegepast. De adviseur is nu de fiscale dienstverlener, de behartiger van de belangen van de cliënt.

8 VOOROVERLEG / INDIENEN AANGIFTEN

De meeste zaken dienen voorafgaand afgestemd te worden met de Belastingdienst. Zeker in het kader van een reorganisatie moet er vooroverleg plaatsvinden. Het niet opzoeken van een vooroverleg over bepaalde zaken kan alleen betekenen dat deze situatie al eerder is afgestemd of dat er geen verwachting is dat een discussie over het onderwerp zal ontstaan. Het is opmerkelijk als bij een individueel convenant een jaar voorbijgaat waarin geen sprake is geweest van vooroverleg. De Belastingdienst heeft een team van inspecteurs klaarstaan die snel antwoorden kunnen geven. De Belastingdienst merkt in de praktijk dat er in het begin bij een horizontaaltoezichtconvenant veel meer wordt voorbesproken dan een paar jaar later. Op een gegeven moment worden situaties herkend en is geen vooroverleg meer nodig omdat het standpunt bij eerdere discussies al voldoende zekerheid heeft gegeven. Te adviseren is dat er zeker in het begin nadrukkelijk vooroverleg moet plaatsvinden met de inspecteur. Daarbij gaat de Belastingdienst wel uit van positieve voorinformatie, waarbij de cliënt geacht wordt een betrouwbare gesprekspartner te zijn.

JOB'ER, WAAR GAAT JE VAK NAARTOE?

Inleiders dr. J.L. van de Streek, dr. W. Bruins Slot, mr. R.P.F.M. Hafkenscheid, mr. F.M.M. Duynstee, dhr. P.J. Wamper

Verslag mr. J. Grabarz LL.M.

1 INLEIDING

Voor het eerst in de geschiedenis van het NOB-jaarcongres was één van de break-outsessies specifiek gericht op de leden van de JOB. Met 163 deelnemers was dit tevens de best bezochte breakoutessie van dit NOB-jaarcongres. Doordat dit jaar – in tegenstelling tot voorgaande jaren – wat meer tijd voor de breakoutsessies was uitgetrokken, was deze sessie een goede gelegenheid om van gedachten te wisselen over de evolutie van het belastingadviesberoep.

Gediscussieerd werd onder meer over de geschiedenis en de actuele trends binnen het fiscale adviesvak. Wat had je vroeger nodig om een goede adviseur te worden en over welke kwaliteiten dien je tegenwoordig te beschikken? Welke manier van adviseren past bij de huidige tijdgeest en in hoeverre wijkt dit af van wat cliënten vroeger van hun belastingadviseur verwachtten?

De breakoutessie werd voorgezeten door de heer Van de Streek (verbonden aan de Universiteit van Amsterdam), die samen met mr. N.P.A. van der Linden van het JOB-bestuur een viertal discussieleiders bereid had gevonden de discussie in te leiden met prikkelende stellingen. Het inleidende viertal bezit vele jaren ervaring binnen de belastingadvieswereld.

2 DE HEER BRUINS SLOT

De eerste discussieleider was de heer Bruins Slot. Na 22 jaar voor de Belastingdienst gewerkt te hebben, is de heer Bruins Slot sinds 2001 werkzaam als belastingadviseur bij KPMG Meijburg & Co.

2.1 Stelling 1

'Er bestaan twee soorten adviseurs: de creatieve (maken iets uit niets) en de probleemoplossers (lossen bestaande problemen op basis van bestaande wet en jurisprudentie). Ze verschillen wezenlijk maar zijn even waardevol.'

De heer Bruins Slot leidt de eerste stelling in met een terugblik op zijn tijd als inspecteur bij de Belastingdienst. In deze periode werd hij voor het eerst geconfronteerd met de creativiteit van belastingadviseurs die zich onder meer vertaalde in haast 'kunstzinnige' taxplanning-ideeën en structuren. Als inspecteur keek de heer Bruins Slot vol bewondering naar belastingadviseurs die 'uit niets iets konden maken'. Naar eigen zeggen ontbrak het de heer Bruins Slot zelf aan deze vindingrijkheid hetgeen

hem erg nederig maakte. In zijn latere praktijk als adviseur kwam de heer Bruins Slot tot de ontdekking dat dit talent echter ook onder belastingadviseurs schaars is en dat veel goede ideeën van een beperkte groep belastingadviseurs afkomen. De heer Bruins Slot stelt dat het ontbreken van deze vorm van creativiteit niet funest hoeft te zijn. Ook de belastingadviseur die minder scheppend bezig is kan nuttige kwaliteiten hebben, zoals het kunnen oplossen van bestaande problemen. De prikkelende boodschap was dan ook: ‘wanhoop niet als je niet tot categorie creatievelingen behoort en je meer een *pottenbakker* dan een *kunstschilder* bent.’

De eerste stelling leidde tot veel verschillende reacties uit de zaal. Eén van de deelnemers vroeg zich af of het, JOB’er zijnde, überhaupt mogelijk is in een dusdanig vroeg stadium van de carrière te weten of je tot de categorie creatievelingen of probleemoplossers behoort. Daarnaast werd de vraag gesteld in hoeverre het ene het andere uitsluit. Kun je niet over beide talenten beschikken? Kun je, daarnaast, de vaardigheden die noodzakelijk zijn om een creatief belastingadviseur te zijn jezelf niet aanleren? De heer Bruins Slot vertelde dat hij persoonlijk weinig belastingadviseurs is tegengekomen die over beide talenten beschikken. Belangrijk volgens hem is echter wel om in een zo vroeg mogelijk stadium van je carrière te achterhalen waar jouw talenten liggen en te proberen deze verder te ontwikkelen.

Voorts werd ingegaan op de vraag welk type belastingadviseur hoger staat aangeschreven. De reacties uit de zaal lijken te suggereren dat de creatieveling meer erkenning geniet. De heer Duynstee merkt echter op dat hij ‘creatieveling’ eigenlijk een vriendelijk woord vindt voor ‘chaoot’ en vraagt zich daarom of de probleemoplosser hoger aangeschreven zou moeten staan. De heer Van de Streek probeert de zaal te prikkelen door zich hardop af te vragen waarmee meer geld te verdienen valt. Is een cliënt meer bereid om voor een creatieveling of voor een probleemoplosser te betalen? De heer Bruins Slot is het eens met een deelnemer uit de zaal die stelt dat cliënten zowel behoeften aan creatievelingen als aan probleemoplossers hebben. Wel voegt hij daaraan toe dat gezien de ontwikkelingen in het recht creatievelingen steeds minder ruimte zullen krijgen en verwacht hij meer conflicten tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Derhalve verwacht hij dat in de toekomst een grotere rol weggelegd zal zijn voor probleemoplossers.

2.2 Stelling 2

‘Een belastingadviseur die richting fiscus open kaart speelt, bereikt voor zijn cliënten op lange termijn betere resultaten.’

De heer Bruins Slot vertelt dat hij in zijn tijd bij de Belastingdienst vaak werd geconfronteerd met complexe casusposities die uitmondten in een discussie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Sommige belastingadviseurs reikten stevast een set ingewikkeld ogende oplossingen aan, waarvan de heer Bruins Slot in eerste instantie er geen een wilde accepteren. Echter, na de nodige tijd gependend te hebben aan het doornemen van de vakliteratuur, kwam hij niet verder dan de oplossingen die de belastingadviseurs al hadden geïnventariseerd, maar waartussen alleen nog een keuze moest worden gemaakt. In een later stadium begon de heer Bruins Slot de belastingadviseurs die – op basis van literatuuronderzoek – diverse oplossingen aanreikten te herkennen en ‘vinkte’ hij bij spoedeisende gevallen soms één van die oplossingen ‘af’ op basis van vertrouwen. Hoewel hij erkent dat eigen

onderzoek door de Belastingdienst altijd te prefereren valt, is de heer Bruins Slot wel van mening dat een belastingadviseur niet vroeg genoeg kan beginnen met het creëren van een vertrouwensband met de Belastingdienst.

De discussieleiders en de zaal zijn het erover eens dat eerlijkheid het langst duurt en dat het geen zin heeft om het vertrouwen dat een adviseur bij de Belastingdienst heeft opgebouwd te misbruiken teneinde dubieuze structuren ‘afgevinkt’ te krijgen. Bijvoorbeeld door niet alle informatie bloot te geven. Het duurt immers een tijd voordat een adviseur een vertrouwensband met de fiscus heeft opgebouwd, terwijl het eenmalig misbruiken van dit vertrouwen voor eens en altijd de goede naam van de adviseur bezoedelt. Een deelnemer in de zaal vraagt zich af of altijd open kaart spelen ook de juiste strategie is in de procesfase. De heer Duynstee merkt op dat als je gaat procederen dit uitgangspunt niet meer onverminderd geldt. Procesrechtsspecialisten vinden dat bij een proces de rechter moet bepalen in hoeverre open kaart gespeeld moet worden. In deze fase zouden de belastingadviseur en de belastingplichtige de fiscus dus niet meer hoeven te paaien door alle mogelijke oplossingsrichtingen, waaronder die ten nadele van de belastingplichtige, op tafel te leggen.

Een deelnemer uit de zaal vraagt zich af in hoeverre het zinvol is om een relatie op te bouwen met een inspecteur waarvan bekend is dat deze spoedig met pensioen gaat. De deelnemer maakt deze opmerking daar algemeen bekend is dat de Belastingdienst een vergrijzend instituut is. De heer Bruins Slot is van mening dat het onderhouden van een goede relatie ook dan de moeite waard is. Een goede naam ‘blijft hangen’. Ook als de desbetreffende inspecteur met pensioen gaat.

3 DE HEER HAFKENSCHIED

De heer Hafkenscheid was de tweede discussieleider. Na enkele jaren als adviseur van het Nederlandse parlement gewerkt te hebben, was de heer Hafkenscheid als partner verbonden aan Andersen en later Deloitte. Momenteel is de heer Hafkenscheid als of-counsel verbonden aan VMW Taxand.

3.1 Stelling 1

‘De NOB moet bij de informatieverschaffing aan fiscale studenten een duidelijker beeld geven van het hoge ‘debiteuren/crediteuren’-gehalte van het fiscale adviesvak.’

De heer Hafkenscheid leidt de eerste stelling in door een onderscheid te maken tussen de verschillende vormen van kennis die belastingadviseurs over het algemeen verkopen. Allereerst is er de zogenoemde ‘unieke kennis’. Dit is kennis die een adviseur – op het moment waarop het vraagstuk zich voordoet – ontwikkelt en die is toegespitst op één specifiek probleem van een bepaalde cliënt. Vaak gaat het hierbij om complexe vraagstukken waar de wet noch de jurisprudentie een eenduidig antwoord op geeft. Mede hierdoor zijn alleen belastingadviseurs van het hoogste niveau in staat dit type kennis te ontwikkelen en te verkopen (Kennistype 1). Daarnaast is er de kennis die is gebaseerd op ervaring. De waarde van die kennis wordt gevormd door het feit dat de adviseur het al eens eerder heeft gedaan. Veel cliënten hechten hieraan. Een voorbeeld hiervan is het onderhandelen van een ruling.

Een belastingadviseur die al meerdere malen betrokken is geweest bij dit proces zal voor een groot gedeelte kennis kunnen putten uit voorgaande soortgelijke projecten (Kennistype 2). Ook is er kennis die wordt aangewend om procesmatige werkzaamheden voor cliënten te verrichten. Een voorbeeld hiervan is het begeleiden van de compliance van cliënten (Kennistype 3). De heer Hafkenscheid stelt dat slechts een klein percentage adviseurs terechtkomt in praktijken waarbij Kennistype 1 wordt verkocht. Het merendeel van de adviseurs komt terecht in een praktijk waar met name Kennistype 3 wordt verkocht. De vraag aan de zaal is of zij als fiscaal student hier wel voldoende over waren geïnformeerd. Veel deelnemers herkennen dit beeld niet. Het merendeel van de deelnemers geeft aan dat het 'debiteuren/crediteuren'-gehalte waarmee zij te maken hebben, niet te veel afwijkt van de verwachtingen die zij tijdens hun studie koesterden. Hoewel de zaal lijkt te erkennen dat zij vaak worden ingezet bij werkzaamheden van Kennistype 3, vinden veel deelnemers dat zij ook vaak betrokken worden bij werkzaamheden van Kennistype 1 en 2.

3.2 Stelling 2

'De kennis van fiscalisten over waarschijnlijkheidstheorie schiet tekort. De universiteiten moeten daarom een Master Fiscale Besliskunde ontwikkelen.'

Volgens de heer Hafkenscheid wordt door fiscalisten over het algemeen te weinig gerekend. Dat vindt hij vreemd, omdat je als adviseur je cliënten begeleidt bij het nemen van beslissingen en het dan toch wel praktisch is voor de cliënt als hij weet wat de verwachte uitkomst van een advies is. Het aardige voor fiscalisten is dat de uitkomst van een fiscaal advies altijd in geldbedragen valt uit te drukken. Rekenen zou dus een wezenlijk onderdeel van de werkzaamheid van een belastingadviseur moeten zijn. Eén van de obstakels bij het maken van deze berekeningen is dat de uitkomst vaak onzeker is. En dan is het 'eng' om een uitspraak te doen in cijfers, want de cliënt gaat je daar op vastpinnen. Veel fiscalisten lossen dat op door dan maar geen cijfermatige uitkomst te geven. Volgens de heer Hafkenscheid is het niet alleen van belang om cliënten te informeren over de voordelen die kunnen worden behaald wanneer de Belastingdienst (of uiteindelijk de rechter) de fiscale vormgeving van een transactie al dan niet accepteert, maar dient de belastingadviseur ook de risico's en de kans dat deze zich materialiseren te kwantificeren.

Een deelnemer uit de zaal vraagt zich af of het invoeren van een dergelijke Master zin heeft en of fiscaaltechnische kennis niet veel belangrijker is. Is het niet zo dat het inschatten van risico's mogelijk wordt zodra de belastingadviseur over voldoende ervaring beschikt? De heer Hafkenscheid erkent dat ervaring belangrijk is. Vaak is het echter zo dat men bepaalde beslissingen niet neemt omdat iemand met ervaring heeft meegedeeld dat deze gezien het risico niet genomen dienen te worden. Doordat een adviseur niet over waarschijnlijkheidstheoriekennis beschikt, is hij echter niet in staat om zelf te beoordelen wat het risico is en of de beslissing van de persoon met ervaring wel correct is.

4 DE HEER DUYNSTEE

De heer Duynstee begon zijn loopbaan in 1986 als belastingadviseur bij Deloitte De Boer & Van Keulen Belastingadviseurs (nu onderdeel van PwC). In 1989 trad

de heer Duynstee in dienst bij Star Busmann & Hoofd Graafland (nu CMS Derks Star Busmann). In 1991 was de heer Duynstee een van de medeoprichters van Van Mens & Wisselink, thans VMW Taxand, waar hij momenteel managing partner is. Van 2001 tot 2009 was de heer Duynstee bestuurslid van de NOB.

4.1 Stelling 1

‘De tijd van hoge beloningen voor belastingadviseurs is voorbij. Jonge afgestudeerde fiscalisten zullen primair voor het vak van belastingadviseur moeten kiezen omdat het vak leuk is en niet zozeer omdat de beloning bovengemiddeld hoog zou zijn.’

De heer Duynstee leidt deze stelling in door erop te wijzen dat in de generatie waarin hij begon nagenoeg iedereen per se partner wilde worden. De vraag was dan ook niet *of* je partner ging worden maar *wanneer* je partner ging worden. Tegelijkertijd gaan belastingadviseurs vroeg met pensioen en binnen de NOB is momenteel slechts één adviseur ouder dan 65. De heer Duynstee vraagt zich daarom af of in zijn generatie veel belastingadviseurs voor het beroep hebben gekozen vanwege het geld en of de keuze voor dit beroep hen wel gelukkig heeft gemaakt. De heer Duynstee peilt de deelnemers in de zaal omtrent hun motieven in het adviseurschap te stappen. Niemand van de deelnemers in de zaal geeft aan voor het beroep van belastingadviseur te hebben gekozen vanwege een bovengemiddelde beloning.

4.2 Stelling 2

‘Het is niet meer maatschappelijk aanvaard om hoge beloningen te vragen voor zoiets “onmaatschappelijks” als belastingbesparing.’

De ervaring van de heer Duynstee is dat zodra cliënten groter en ‘publiekelijker’ worden zij minder de tax planning opzoeken. In plaats van harde tax planning streven zij naar een hogere mate van voorspelbaarheid van de belastingdruk. De heer Duynstee refereert aan de SOMO-rapporten waarin staat dat eenieder zijn steentje hoort bij te dragen en noemt Griekenland als voorbeeld. Veel Griekse ondernemers maken volop gebruik van belastingplanningsmogelijkheden die veelal ontstaan door een tekortschietende wetgeving en belastingautoriteiten, wat veel schade toebrengt aan de Griekse economie. Is het niet ook de taak van de belastingadviseur om de cliënt te ‘sturen’ bij het maken van ethische afwegingen betreffende belastingplanning? Zijn wij slechts ‘hired guns’ die ervoor moeten zorgen dat de cliënt volop de mogelijkheden van de wet gebruikt om belasting te besparen?

De meningen in de zaal zijn verdeeld. Een gedeelte van de deelnemers vindt dat het niet aan de belastingadviseur is om cliënten te wijzen op ethische casu quo morele overwegingen. Er zijn echter ook deelnemers die het hier niet mee eens zijn. Eén van de deelnemers, die refereert aan *social and corporate responsibility*, is van mening dat het ook aan belastingadviseurs is om andere belangen dan winstoptimalisatie (door middel van belastingbesparing) te overwegen. Het gedeelte van de adviseurs dat van mening is dat wij niet slechts ‘hired guns’ zijn, vindt wel dat het in ogen-schouw nemen van ethische overwegingen uiteindelijk ook het commercieel belang van cliënten dient. Agressieve tax planning kan het imago van ondernemingen schaden. Met name om commerciële redenen besluiten steeds meer multinationals om tax-havenvennootschappen uit hun structuur te ‘slopen’. Daarnaast willen

ook belastingadviseurs over het algemeen niet op de voorkant van een dagblad verschijnen als verantwoordelijken voor het feit dat hun cliënt, een multinationale onderneming, door het agressieve belastingadvies van de desbetreffende adviseur nauwelijks belasting betaalt.

5 DE HEER WAMPER

De heer Wamper was de laatste discussieleider. De heer Wamper begon zijn carrière bij de Belastingdienst, waar hij onder meer Hoofdcontroleur 's Rijksbelastingen was. Vervolgens was de heer Wamper 25 jaar verbonden aan Ernst & Young, waarna hij – vorig jaar – de organisatie PIITS Management oprichtte.

5.1 Stelling 1

'De Nederlandse belastingadvieswereld: van nationaal geleide en op de lokale markt gerichte kantoren naar internationaal geleide en op multinationale dienstverlening gerichte kantoren.'

De heer Wamper leidt zijn stelling, die een ontwikkeling omschrijft, in met een korte geschiedenis van het belastingadvieskantorenlandschap in Nederland. De Big Four (oorspronkelijk de Big Eight) zijn ontstaan vanuit de wens van multinationaal opererende ondernemingen om geadviseerd te worden door dienstverleners die ook multinationaal georganiseerd en georiënteerd zijn. De grote accountantskantoren konden aan die vraag voldoen. In feite droeg ook de internationalisering van de markt bij aan de toename van het aantal fiscalisten in Nederland. Van 119 in 1970, tot 1280 leden in 1990, tot 4805 leden in 2012. Zonder de internationalisering van het in Nederland opererende bedrijfsleven was deze groei niet mogelijk geweest.

Gediscussieerd wordt over de invloed die deze internationalisering heeft op het werk en de kansen voor belastingadviseurs bij hun kantoren. De heer Wamper wijst op het feit dat gemiddeld slechts 1 op de 10 belastingadviseurs partner bij een groter kantoor wordt. De organisatie van deze kantoren opereert volgens de heer Wamper vaak onder het credo: 'up or out in de vaart der volkeren'. Daarnaast wijst de heer Wamper op de toenemende invloed van buitenlandse vestigingen van de grote advieskantoren. De markt van advieskantoren wordt steeds meer door New York en Londen geleid. Cliënten vragen steeds meer om structuren die niet alleen in Nederland werken maar die de buitenlandse belastingautoriteiten ook accepteren. Uit al deze ontwikkelingen leidt de heer Wamper af dat de ambities van de beginnende belastingadviseur toenemend internationaal van aard zullen moeten zijn om het tot partner te schoppen.

5.2 Stelling 2

'Van gesecculariseerd Nederlands belastingadvieskantoor naar grote international, althans als Nederlands onderdeel daarvan.'

De heer Wamper memoreert dat de verzuiling in Nederland vroeger ook terug te vinden was in de belastingadvieswereld. Zo waren er katholieke kantoren en gereformeerde kantoren. Deze demarcatie was van invloed op zowel cliënten als de

adviseurs die er werkten. Daarnaast waren over het algemeen veel oud-inspecteurs werkzaam bij de belastingadvieskantoren. De tendens om van inspecteur adviseur te worden heeft de vorige eeuw lang de belastingadviespraktijk getekend en de wijze waarop belastingadviseurs adviseerden werd voor een belangrijk deel bepaald door het zijn van oud-inspecteur. Doordat belastingadviseurs hun ex-collegae aan de andere zijde van de tafel tegenkwamen werd in het algemeen niet te scherp aan de wind gevaren. De heer Wamper licht dit toe aan de hand van het hem bekende geval waarin een bestuursvoorzitter van een advieskantoor, die tevens oud-inspecteur was, weigerde om aan vermogende cliënten een structuur te adviseren die als resultaat had dat een vermogende cliënt in Nederland geen inkomsten- en vermogensbelasting betaalde. Dit onder het motto: 'Redde Caesari quae sunt Caesaris'.

Gediscussieerd wordt over de vraag hoe de huidige jonge belastingadviseurs hierover denken. Hoe verhoudt de 'traditionele' mentaliteit – zoals hierboven uiteengezet – zich tot het NOB-standpunt ten aanzien van de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de adviseur? Duidelijk is dat de belastingadviseur die conform de 'traditionele' mentaliteit adviseert vaak niet in overeenstemming met de NOB-voorschriften opereert. Belastingadviseurs die hun cliënten bij voorbaat de meest optimale fiscale route onthouden, opereren in principe immers in strijd met de eigen NOB-regels. Volgens de NOB-regels dienen belastingadviseurs binnen de grenzen van de wet de meest optimale positie voor hun cliënt uit te zoeken. Hoe verhoudt zich dat met de eigen normen en waarden van de belastingadviseur? Hoe pak je dat aan? De zaak is het erover eens dat opereren conform de 'traditionele' mentaliteit vaak tot strijdigheid met de NOB-regels zal leiden. Met name wordt verwezen naar het NOB-standpunt met betrekking tot de 'Maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingadviseur'.

6 AFSLUITING

Voorzitter Van de Streek rondt de breakoutssessie af met een woord van dank aan de vier inleiders. Zij hebben volgens hem voor het nodige vuurwerk gezorgd. Vuurwerk dat aanzet tot overdenking, maar waarvan ook een ongebreideld enthousiasme voor het vak uitgaat. Vanuit de zaal krijgen de voorzitter en de inleiders een welverdiend applaus.

INTERNATIONAL DEVELOPMENTS IN TAX SUPERVISION

Inleider mr. E.M.E. van der Enden, verbonden aan Universiteit Nyenrode en PwC Belastingadviseurs

Verslag mr. N. Burgersdijk, verbonden aan PwC Belastingadviseurs

1 INLEIDING

Van der Enden begint de sessie met de vraag waarom dit onderwerp juist op dit moment zo actueel is. Hij meent dat tien jaar geleden bij een presentatie over toezicht op belastingheffing hoogstens twee man aanwezig geweest zouden zijn, terwijl er nu ruim veertig man in de zaal zitten. Vervolgens krijgt de inleiding een filosofische insteek. Waarom betaalt men op zich belasting? Er is ooit collectief besloten dat dat moest. Belastingheffing dient ter financiering van de staat. Van der Enden verwijst naar de boeken *Tax Tales (from the second millennium)* en *Belasting, Vrijheid en Eigendom* van Grapperhaus en De Vrankrijker's *Geschiedenis van de Belastingen*. Feitelijk zijn belastingen volgens Van der Enden een onvrijwillige bijdrage ter financiering van de Staat die zorgdraagt voor een collectief nut dat individueel niet bereikt kan worden. Vervolgens staat hij stil bij het begrip 'Staat', dat door verschillende groepen op verschillende manieren wordt uitgelegd. Als voorbeeld geeft hij een vergelijking tussen de visie op het begrip 'Staat' van een lid van de Tea Party uit de Verenigde Staten en van een lid van de Marxistische partij uit West-Bengalen.

Van der Enden verwijst naar *Du contrat social* van Rousseau, waaruit volgt dat iedereen een stuk vrijheid opgeeft om daarvoor een stuk veiligheid terug te krijgen. De rechtvaardiging hiervan ligt in een algemeen belang, wat een individu op zichzelf nooit kan dienen. Deze veiligheid moet weer gefinancierd worden door middel van belastingopbrengsten, wat weer inlevering van een stuk vrijheid inhoudt. Van der Enden redeneert dat, hoe meer vrijwillig die betaling van belastingen is, hoe meer rechtvaardiging gevonden kan worden om die belasting daadwerkelijk te heffen. Als er meer rechtvaardiging te vinden is, zal dat ertoe leiden dat mensen eerder bereid zijn hun bijdrage vrijwillig te leveren. Hoe meer mensen bereid zijn hun bijdrage vrijwillig te leveren, hoe eenvoudiger het toezicht op het heffen van deze belastingen zal zijn. Van der Enden meent dat het fundament van het hedendaagse Horizontaal Toezicht gevonden kan worden in dit gedachtegoed van Rousseau uit 1762, wat mensen nog wel eens lijken te vergeten. Horizontaal Toezicht avant la lettre.

2 KLASSIEK EN MODERN TOEZICHT

Van der Enden vervolgt zijn verhaal aan de hand van een voorbeeld gebaseerd op een discussie die hij had met een collega uit de Verenigde Staten. De collega gaf een presentatie over een constructie die fiscaal heel voordelig kon zijn. De presentatie ging ook in op de implementatie van de structuur in de bedrijfsvoering. Een

groot onderdeel van de presentatie had betrekking op de *audit defense*. Toen de vraag kwam wat verstaan moet worden onder audit defense, werd uitgelegd dat een constructie die belastingdruk minimaliseert betekent dat de kans dat de fiscale autoriteiten komen kijken aanzienlijk toeneemt. De audit defense betreft eigenlijk de voorbereiding op een mogelijke actie van fiscale autoriteiten. Er moet zeker gesteld worden dat alles wat fiscaal beoogd is ook bedrijfseconomisch realiteit wordt. Datgene wat fiscaal(juridisch) geprobeerd wordt te bereiken, moet ook terug te vinden zijn in de bedrijfsadministratieve systemen. De fiscale verantwoording moet deugdelijk zijn. Er moet een systeem op basis van controls en monitoring worden ingericht, wat ervoor zorgt dat de structuur de komende jaren intern en extern bewaakt wordt. Dit alles om aanvallen van de fiscus te kunnen afweren.

Tijdens deze toelichting van de audit defense liet de collega weten dat hij het Europese *principle based* toezicht maar onzin vindt. Naar zijn mening was dat geen *sustainable compliance enforcement strategy*. De vraag werd gesteld waar de wereld van audit defense en de wereld van Horizontaal Toezicht, of beter de wereld van de *enhanced relationship*, bij elkaar samen komen. Van der Enden meent dat beide werelden niet eens zo ver uit elkaar liggen. De definiëring van audit defense lijkt zeer veel op de beschrijving van een Tax Control Framework (TCF). Een TCF is een vereiste voor een relatie onder Horizontaal Toezicht. Het grote verschil is echter dat een TCF van tevoren met de fiscale autoriteiten wordt afgestemd, terwijl de audit defense pas ter sprake komt tijdens een audit, met alle bijkomende risico's en kosten. Horizontaal Toezicht is proactief en audit defense reactief.

Van der Enden meent dat dit verschil van enerzijds de audit defense en anderzijds de *enhanced relationship* in feite slechts een andere visie op de omgang met de fiscale autoriteiten is.

3 A CHANGING ENVIRONMENT

Van der Enden gaat verder in op de vraag waarom juist nu deze nieuwe handhavingsstrategie zo actueel is. Hij meent dat het met name een gevolg is van de wereldwijde economische crisis. Er zijn minder middelen beschikbaar en de fiscale autoriteiten worden aangesproken om hun taken in de vorm van toezicht houden en collecteren scherper uit te voeren. Er wordt meer gevraagd, maar met een kleiner budget. Een trend die we niet alleen in Nederland terugzien, maar ook elders in de wereld. Evident is dat overheden aan het kijken zijn hoe zij het functioneren van de fiscale autoriteiten kunnen verbeteren. Hier zijn twee manieren voor. Meer mensen aannemen, of een ander aansturings- en controlemodel.

Ook meent Van der Enden dat overheden zijn gaan nadenken over de rationaliteit van de fiscale systemen. Ter illustratie vraagt hij de zaal of zij bereid zijn 80% van hun budget te investeren in 8% van het totaal van de belastingopbrengsten. Vanzelfsprekend wordt niemand in de zaal hier enthousiast van, maar toch is dit wat momenteel grosso modo gebeurt met winstbelastingen. Het verhaal gaat dat 80% van de capaciteit van de Belastingdienst bij de handhaving van deze wet wordt ingezet, terwijl deze wet 8% van de totale belastingopbrengst bedraagt. Van der Enden concludeert dat dit een dood businessmodel is.

4 JOINT AUDIT

Van der Enden geeft aan dat hij in de praktijk merkt dat, over het algemeen, het bedrijfsleven de nieuwe handhavingsmethodologie een warm hart toedraagt. Met name omdat de kosten van compliance afnemen. Agenda's van multinationals en overheden groeien enigszins naar elkaar toe. Beide streven naar een zo efficiënt en effectief mogelijke bedrijfsvoering als het gaat om de naleving van fiscale regels. Overheden willen de kosten beperken bij het bepalen en innen van de verschuldigde belasting. De multinationals willen zo min mogelijk kosten maken bij het zeker stellen dat het minimale wat moet worden afgedragen wordt afgedragen en dat zij verder geen last krijgen van de fiscale autoriteiten. Deze gezamenlijke doelstelling leidt tot nadenken over gezamenlijke audits.

Van der Enden illustreert bovenstaande aan de hand van een zogeheten joint audit. Waarom zou een staat een interne verrekenprijs controleren, wanneer een andere staat of instantie deze zelfde transactie op dit punt reeds heeft gecontroleerd? Het idee is dat staten gezamenlijk een protocol formuleren. Dit heeft als gevolg dat de multinational één keer geaudit wordt. Het is duidelijk dat indien deze methodologie daadwerkelijk uitgerold zou worden, het enorme kostenbesparingen oplevert voor zowel overheden als het bedrijfsleven. Van der Enden is van mening dat richtlijnen voor een dergelijk jointauditprotocol uitgerold moeten worden onder de OESO-vlag.

5 TOEZICHTHOUDER

In het kader van de joint audit komt de opmerking uit de zaal dat de kwaliteit van de fiscale toezichthouder wel goed dient te zijn. De vraag is verder hoe dit toezicht ingevuld dient te worden. Van der Enden vraagt of dit toezicht wel per se bij overheden dient te liggen. Zijn mening ligt wat genuanceerder en hij redeneert: als toezicht op bijvoorbeeld het milieu door andere instanties kan worden uitgevoerd, waarom zou toezicht op fiscaliteit dan niet door een (eventueel gecertificeerde) beroepsgroep kunnen worden uitgevoerd? De accountant is immers ook geen onderdeel van de overheid, terwijl een accountant niets anders doet dan namens verschillende stakeholders beoordelen of de overgelegde gegevens kloppen. Van der Enden verwijst hierbij terug naar het bij zijn inleiding besproken gedachtegoed van Rousseau. Wanneer op vrijwillige basis wordt aangetoond dat fiscale regelgeving wordt nageleefd, waarom zou dan nog controle moeten plaatsvinden? De legitimiteit van de inbreuk op de privacy komt te vervallen.

5.1 *Psychologische component*

In dit kader haalt Van der Enden een onderzoek aan van prof. dr. E. Kirchler van de psychologische faculteit van Wenen. Uit dit onderzoek komt naar voren dat in de particuliere sector een overgrote meerderheid van de deelnemers aan het onderzoek, wat overigens plaatsvond in Oostenrijk, bereid is vrijwillig belasting te betalen. Deze bereidheid neemt echter af naarmate men ziet dat de wijze waarop toezicht op en handhaving van de fiscale wetgeving te repressief is, of naarmate men weet dat geen sanctie staat op het vertonen van niet-compliant gedrag door anderen.

5.2 Internationale voorbeelden

Van der Enden gaat verder op deze theorie in aan de hand van een aantal internationale voorbeelden. Allereerst gaat hij in op Griekenland, waar naar zijn mening sprake is van een fiscale handhavingscrisis. Wanneer in Griekenland belasting was geheven zoals de bedoeling was, waren de huidige omstandigheden van de financiële crisis veel beperkter. Zo verwijst hij naar een collega die een vakantiehuis in Griekenland heeft. Op het biljet dat de Griekse variant van de onroerendezaakbelasting moet voorstellen, staat niet eens een rekeningnummer waarop de verschuldigde belasting moet worden gestort. Een dergelijke werkwijze van de fiscale autoriteiten zal de bereidwilligheid mee te werken niet ten goede komen.

Een ander voorbeeld speelt in India. Een multinational ging met een fiscaal geschil naar de Supreme Court en won de zaak. Naar aanleiding hiervan werd de betreffende wetgeving de volgende dag door de minister van Financiën gewijzigd, met vijftig jaar terugwerkende kracht. Dergelijk gedrag van de overheid zal niet bepaald een klimaat van vertrouwen scheppen.

Terugkomend op de vraag of toezicht op fiscaliteit wel per se door de overheid dient plaats te vinden, verwijst Van der Enden naar Turkije. In Turkije heeft men *certified tax assurance providers*. Deze hebben een vergunning om een aangifte te mogen opstellen. Aangiften worden steekproefsgewijs gecontroleerd door de fiscale autoriteiten. Een fout kan tot gevolg hebben dat de certified tax assurance provider zijn vergunning verliest.

Een vergelijkbaar systeem is recent ingevoerd in Griekenland, waar tegenwoordig een externe accountant de fiscale positie van de belastingplichtige moet controleren. De aangifte moet door de externe accountant worden ondertekend, op risico van die accountant.

In Denemarken speelt momenteel het plan om, indien een belastingplichtige als gevolg van interne verrekenprijzen enkele jaren in een verliessituatie zit, binnen negentig dagen na het indienen van de aangifte een door de accountant gecertificeerd rapport te vragen. Uit dit rapport moet blijken dat de interne verrekenprijs *at arm's length* is en dat datgene wat in de administratie staat hiermee overeenkomt.

6 COMPLIANCE

Van der Enden gaat aan de hand van een model in op fiscale compliance. In eerste instantie zijn er twee mogelijkheden. Iemand is wel of iemand is niet compliant. Indien iemand wel compliant is, komt vervolgens de vraag hoe dit aangetoond dient te worden. Indien iemand niet compliant is, kan dit bewust of onbewust zijn. Bewust niet-compliant gedrag komt feitelijk neer op fraude. Onbewust niet-compliant gedrag heeft twee mogelijkheden. Het is niet verwijtbaar, wat het geval is bij een pleitbaar standpunt of omstandigheden die buiten iemands macht liggen, of het is voorkombaar. Op de laatste situatie, onbewust niet-compliant voorkombaar gedrag, gaat Van der Enden dieper in.

Van der Enden stelt dat onbewust niet-compliant voorkombaar gedrag speelt bij 95% van alle bedrijven, waarbij hij verwijst naar een ander onderzoek van Kirchler. Dit gedrag heeft drie mogelijke oorzaken. Er zijn onvoldoende mensen in de organisatie om het werk goed op te pakken, de aanwezige mensen zijn onvoldoende geschoold, of de organisatiestructuur zelf is onduidelijk. Men weet niet wie waar verantwoordelijk voor is, met vaak als excuus dat sprake is van een gedecentraliseerde organisatie (of zoals hij zegt 'de schaaamlap voor het niet nemen van verantwoordelijkheid'). Of de IT-systemen zijn van onvoldoende kwaliteit om alle informatiestromen in goede banen te leiden. Hij merkt op dat deze problemen doorgaans niet goed worden opgepakt. Tax zit volgens Van der Enden absoluut niet structureel in de boardroom, maar wordt gezien als een noodzakelijk kwaad.

Vervolgens redeneert Van der Enden dat als dit lang genoeg speelt, onbewust niet-compliant gedrag verschuift naar bewust niet-compliant gedrag. Uiteindelijk wordt willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat een onjuiste aangifte wordt ingediend, omdat de systemen binnen de organisatie van onvoldoende kwaliteit zijn om tot een correcte aangifte te komen. Hij meent dat steeds meer fiscale autoriteiten hier op focussen bij de audit.

7 GLOBAL BUSINESS AND REGULATORY ENVIRONMENT

Van der Enden verwijst terug naar de inleiding en meent dat mensen (en landen) vaak de neiging hebben datgene wat ze hebben, of de manier waarop ze het aanpakken, te promoveren tot het ultieme goed. Hij legt uit dat de perceptie van belastingen per persoon verschilt. Een systeem dat succesvol is in het ene land, hoeft dus helemaal niet succesvol te zijn in het andere land. Dit is terug te vinden in bijvoorbeeld de systemen binnen een organisatie of een relatie tussen de fiscus en de onderneming. Hierbij moeten de culturele factoren altijd in ogenschouw worden genomen.

Aan de hand van een model verdeelt Van der Enden de wereld in drie gebieden. De Verenigde Staten, de Europese Unie met OESO-landen en landen die in ontwikkeling zijn. De fiscale autoriteit in de Verenigde Staten is sterk ontwikkeld. De fiscale functie in het bedrijfsleven is ook sterk ontwikkeld. Het personeel is hoogopgeleid, veelal met een accounting-achtergrond. De technische expertise is zeer sterk en geborgd in de bedrijfsprocessen. De regulatorische omgeving is *rule based*. Er is een langzame verschuiving naar coöperatieve compliancemonellen en meer werken in de actualiteit. Als voorbeeld verwijst Van der Enden naar een Amerikaanse klant, waar als *key performance indicator* voor de fiscale afdeling mede is opgenomen het zo veel mogelijk aangaan van een enhanced relationship met de fiscale autoriteiten.

In de Europese unie met OESO-landen is ook sprake van fiscale autoriteiten van een bepaald niveau, ook op het gebied van technische expertise. Op de fiscale afdelingen in het bedrijfsleven zitten met name juristen. Er sprake van *issue driven* aansturing van de fiscale functie en *stand alone reporting*. Dat laatste wil zeggen dat fiscaliteit minder is geborgd in de systemen maar op 'stand alone spreadsheets' wordt bijgehouden. De regulatorische omgeving is in principe rule based, maar er is meer sprake van een principle-based benadering dan in de Verenigde Staten. Er wordt gestreefd naar toezicht in de vorm van een enhanced relationship.

In de landen die in ontwikkeling zijn, is sprake van fiscale autoriteiten die nog niet goed zijn ontwikkeld. Hun gedrag is vaak heel onvoorspelbaar. De fiscale afdelingen in het bedrijfsleven zijn ook nog onderontwikkeld, of op hoofdkantoorniveau niet existent. Technische expertise is in beide gevallen ook nog niet erg gevorderd. De regulatorische omgeving is rule based, met focus op compliance output.

Om de relevantie van de culturele factoren te benadrukken, geeft Van der Enden een voorbeeld van een collega die naar Japan was verplaatst om de verkoop van fiscale producten te ondersteunen. De collega ging bij een groot Japans bedrijf langs, om te praten over een eventuele implementatie van een fiscaal voordelige structuur. Bij aankomst bij de CFO werd hij niet eens aangekeken. Er werd gezegd: *'We invest in making good products, not accounting or tax'*. De collega kon weer vertrekken. Naderhand bleek dat in Japan jaarlijks een lijst wordt gepubliceerd van de 25 grootste bijdragers aan de Japanse schatkist. Enkele jaren hiervoor was deze onderneming van de lijst gezakt, als gevolg waarvan publiekelijk excuses zijn gemaakt. Deze houding ten opzichte van fiscaliteit is niet te vergelijken met bijvoorbeeld de Nederlandse houding. Opmerkelijk dat dit bedrijf tegelijkertijd zeer hard wordt aangepakt met betrekking tot transfer pricing elders op de wereld. Dit terwijl ze dus in eerste instantie in het thuisland helemaal niet geïnteresseerd zijn in agressieve tax planning.

8 ONTWIKKELINGEN OESO

Van der Enden gaat in op de Seoul Declaration¹. Hierin wordt de internationale agressieve tax planning besproken en de rol van de fiscaal intermediair hier bij. Uit het onderzoek dat hieruit voortvloeide, bleek dat een en ander toch wat genuanceerder lag. Slechte fiscale compliance bleek ook een gevolg van slechte wetgeving te zijn, maar de slechte fiscale compliance bleek vooral veroorzaakt te worden door de manier waarop fiscale autoriteiten de belastingplichtigen benaderden. Als gevolg hiervan werd besloten nader onderzoek te doen naar de relatie tussen de fiscale autoriteit, de fiscaal intermediair en de belastingplichtige. Dit onderzoek heeft uiteindelijk geleid tot de *Study into the Role of Tax Intermediaries*. De OESO stuurt hierin aan op een fiscale handhavingmethodologie, waarbij wordt uitgegaan van een risk based approach.

8.1 Risk based approach

Het idee achter de risk based approach is dat de belastingplichtige benaderd wordt aan de hand van het risico dat die belastingplichtige vormt. De compliancestrategie van de fiscale autoriteit moet worden afgestemd op de houding ten opzichte van fiscale compliance van de belastingplichtige. Wanneer de belastingplichtige bewust niet compliant wil zijn, gebruik dan alle mogelijke middelen om dit af te dwingen. Probeer de belastingplichtige compliant te zijn, maar lukt het niet altijd, help dan de belastingplichtige. Is de belastingplichtige compliant, maak het dan makkelijk voor hem.

¹ De Seoul Declaration is het besluit dat is voortgekomen uit een bijeenkomst van de hoofden van vijftig belastingdiensten onder auspiciën van het OECD Forum on Tax Administration. Doel van het besluit is te onderzoeken hoe agressieve tax planning kan worden tegengegaan en wat de rol van de fiscaal intermediair is bij agressieve tax planning.

Bij deze risk based approach komt de enhanced relationship ter sprake. Wanneer uitgegaan wordt van een risk based approach en gewerkt wordt in een omgeving van transparantie en wederzijds vertrouwen, waarin de belastingplichtige aantoont dat hij compliant is, dan kan de fiscale autoriteit zich meer concentreren op de belastingplichtigen die dit niet zijn. Door gebruik te maken van deze nieuwe audit-methodologie, waarin beoordeeld wordt of de belastingplichtige heeft aangetoond dat hij compliant is, kan op een veel gerichtere, efficiëntere en meer rechtvaardige manier toezicht worden gehouden.

In een voorbeeld gaat Van der Enden in op een bepaalde industrie. Binnen een industrie zijn altijd bepaalde onderwerpen die vanuit fiscaal oogpunt een pijnpunt vormen. Op basis van die pijnpunten kan de fiscale autoriteit een gesprek aangaan met de belastingplichtige en vragen hoe de belastingplichtige met deze punten omgaat en of men bereid is hierover open en transparant te rapporteren. Zo ja, kan aangetoond worden dat wat de belastingplichtige hierover rapporteert klopt? Dat kan aangetoond worden met een systeem dat geïmplementeerd is binnen de organisatie, waarin interne validatie is geborgd en dat garandeert dat de gegenereerde output goed is. Een TCF.

8.2 De fiscale autoriteit

In de *Study into the Role of Tax Intermediaries* wordt ook ingegaan op de houding en rol van de fiscale autoriteit. Er wordt geschreven dat, om tot een enhanced relationship te komen, de fiscale autoriteit ook zijn houding en processen moet aanpassen. De OESO laat weten dat, om tot een succesvolle enhanced relationship te komen, de fiscale autoriteit verstand moet hebben van de *industry*, onbevooroordeeld moet zijn, proportioneel moet handelen, proactief gedrag moet laten zien en ook transparant dient te zijn. Van der Enden merkt echter op dat deze onderwerpen nog al eens vergeten worden bij de uitrol van enhanced relationship, en ook bij de uitrol van Horizontaal Toezicht in Nederland.

Hij merkt op dat sommigen binnen de Belastingdienst en ook belastingadviseurs bijzonder slecht kritiek kunnen verdragen. Hij tekent daar verder bij aan, verwijzend naar de inleiding, dat de Belastingdienst niet in het leven is geroepen om zichzelf bezig te houden maar om de collectieve inning van belasting te organiseren en het goede verloop van dit proces te bewaken, om degenen die weigeren mee te werken er uit te filteren. Belastingadviseurs moeten de belangen van hun cliënten dienen en niet die van zichzelf of hun eigen ego laten prevaleren middels contraproductieve spitsvondigheden. Dit essentiële besef ontbreekt soms nog bij de Belastingdienst en de adviseurs. Hij verwijt de Belastingdienst dat je, als je horizontaal wilt werken en in dit kader de wederpartij vraagt transparant te zijn, zelf ook transparant dient te zijn en je organisatie hierop dient in te richten. Voor de adviseurs geldt precies hetzelfde. *It takes two to tango*. Hoewel Horizontaal Toezicht in het licht van de fiscale intermediairs wel een meer op een ‘menage à trois’ zou kunnen lijken.

9 TAX MANAGEMENT MATURITY MODEL

Ten slotte gaat Van der Enden in op een model dat is ontwikkeld met de Nyenrode Business Universiteit. Het Tax Management Maturity Model is een model aan de

hand waarvan bepaald kan worden wat de huidige status en ambitie is van de fiscale functie binnen een organisatie en waarmee de belastingplichtige kan aantonen in hoeverre hij klaar is voor een enhanced relationship. In een overzicht wordt weergegeven wat het volwassenheidsniveau is van verschillende onderdelen binnen de organisatie met betrekking tot fiscaliteit.

10 AFSLUITEND

De enhanced relationship is onderdeel van een door de OESO aanbevolen nieuwe fiscale handhavingsmethodologie. (Van der Enden pleit overigens voor een ander term: co-operative compliance. Dat dekt volgens hem de lading veel meer.) Deze is in versneld tempo ingevoerd in verschillende staten vanwege de zwaardere last die gedragen moet worden door de fiscale autoriteiten. Fiscale compliance wordt mede beïnvloed door psychologische en culturele aspecten. Hiermee dient rekening gehouden te worden bij de keuze voor een bepaalde fiscale handhavingsstrategie. Ten slotte is van belang dat om tot een enhanced relationship te komen dit niet alleen eisen stelt aan de belastingplichtige, maar ook aan de fiscale autoriteit. Transparantie en vertrouwen kan immers niet van één kant komen.

TOENEMENDE REPRESSIE

Inleider mr. D.G. Barmentlo, hoofd van de Fiscale procesgroep bij KPMG Meijburg & Co in Amstelveen

Verslag mw. mr. J.F.A. Ijpma, werkzaam bij KPMG Meijburg & Co in Amstelveen

1 INLEIDING

Als thema van het jaarcongres 2012 koos de NOB voor: ‘Een grenzeloze overheid en de nieuwe belastingadviseur’. Tijdens dit jaarcongres speelde Horizontaal Toezicht een prominente rol. Horizontaal Toezicht houdt in dat de fiscus en de belastingplichtige op basis van een relatie van wederzijds vertrouwen en transparantie met elkaar samenwerken. Deze nieuwe manier van samenwerken heeft de laatste jaren een sterke opmars gemaakt. Naast deze nieuwe vorm van toezicht bestaat bij de Belastingdienst ook nog steeds het traditionele toezicht, namelijk het verticaal toezicht dat van bovenaf plaatsvindt. Tegenover het feit dat Horizontaal Toezicht de afgelopen jaren sterk is gegroeid, constateert Barmentlo dat tegelijkertijd sprake is van ‘toenemende repressie’. Deze twee naast elkaar staande ontwikkelingen zijn op zichzelf opmerkelijk te noemen, want met de groei van Horizontaal Toezicht – waarbij begrip, onderling vertrouwen en transparantie kernbegrippen zijn geworden – zou je denken dat de focus minder ligt op repressie.

Tijdens deze breakout sessie is Barmentlo ingegaan op de formele kant van Horizontaal Toezicht en de geconstateerde toegenomen repressiewetgeving. Hoe staan deze twee ontwikkelingen in verhouding tot elkaar? Zijn extra repressiemaatregelen eigenlijk wel nodig, of is onze huidige wetgeving al toereikend genoeg? Hoe ziet de fiscale toekomst eruit? Dit zijn vragen die tijdens deze breakout sessie naar voren zijn gekomen en waarover is gediscussieerd.

2 DE RELATIE TUSSEN DE BELASTINGPLICHTIGE EN DE BELASTINGDIENST

Wanneer wordt gesproken over de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, is het belangrijk om eerst goed voor ogen te hebben waar en hoe deze relatie is ontstaan. De basis van deze relatie is te vinden in de wet. Een belastingplichtige kiest niet voor een relatie met de Belastingdienst, deze is hem door de wetgever opgelegd in wetten in formele zin. Dit betekent dat belastingheffing niet mag plaatsvinden op basis van willekeur en dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden. Beide beginselen zijn niet alleen vastgelegd in ons Nederlandse rechtsstelsel, maar ook in het supranationale recht, zoals het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).

De afgelopen jaren is er, in vergelijking met enkele jaren geleden, bij de overheid een terugtrekkende houding te bespeuren met betrekking tot het heffen van belastingen. Vanaf medio 2000 ontstond bij de overheid het idee dat in de relatie met

burgers veel meer op basis van wederzijds vertrouwen moest worden gewerkt.¹ Deze gedachte is doorgetrokken naar de fiscaliteit en sindsdien is de Belastingdienst bezig met een verkenningstocht op het gebied van Horizontaal Toezicht.² Deze manier van toezicht houden komt er in de praktijk op neer dat de Belastingdienst en de belastingplichtige met een systeem werken waarin de belastingplichtige zelf openheid van zaken geeft ten aanzien van zijn fiscale positie. De informatievoorziening binnen Horizontaal Toezicht steunt dan ook op gegevens die de belastingplichtige zelf heeft aangedragen. Belangrijk hierbij is dat deze informatie voldoende duidelijk, toegankelijk en toereikend moet zijn voor de Belastingdienst. Met andere woorden: de uitdrukkingen 'steunen op', 'bouwen op' en 'vertrouwen op' zijn in dit verband kernnotities. Hoewel deze nieuwe samenwerkingsvorm in het begin door velen en ook door de NOB terughoudend werd ontvangen, is Horizontaal Toezicht in ons huidige tijdsbestel toch niet meer weg te denken. Geconcludeerd kan dan ook worden dat Horizontaal Toezicht de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige blijvend heeft beïnvloed.

2.1 Het handhavingsconvenant binnen Horizontaal Toezicht: een discrepantie tussen vorm en inhoud

In de verkenningstocht naar Horizontaal Toezicht en in het bijzonder naar de vormgeving ervan heeft de staatssecretaris van Financiën aansluiting gezocht bij het zogenoemde handhavingsconvenant.³ Hierin moeten afspraken worden vastgelegd die wederzijds zijn gemaakt en die moeten worden nagekomen. Het convenant bepaalt als het ware de geldende spelregels onder Horizontaal Toezicht. Het is hierbij belangrijk om te realiseren dat wanneer een belastingplichtige instemt met Horizontaal Toezicht en er dus een handhavingsconvenant wordt opgesteld, hij zich verplicht tot het ongevraagd verstrekken van gegevens terwijl dit wettelijk niet is verplicht. Ondanks de toepassing van Horizontaal Toezicht blijven de formele wettelijke kaders van de AWR en de Awb gewoon bestaan. Deze spelen echter geen (hele) grote rol meer; het wederzijds vertrouwen, vastgelegd in het handhavingsconvenant, vormt immers het uitgangspunt.

Formele kaders gaan weer de boventoon voeren wanneer problemen ontstaan. Bijvoorbeeld wanneer ten gevolge van een steekproef blijkt dat de informatie waarop wordt gesteund niet voldoende deugdelijk is en er een correctie wordt doorgevoerd. Denk hierbij met name aan de aangiftebelastingen, zoals de loonbelasting en de omzetbelasting waarbij deze problemen zich nogal eens voordoen. In dergelijke situaties ontstaat een discrepantie tussen vorm en inhoud. De Belastingdienst zal namelijk op grond van het gelijkheidsbeginsel, ondanks Horizontaal Toezicht, handelen volgens de formele wettelijke regelgeving. Dit kan een beschadiging van de Horizontaal Toezicht-relatie met de belastingplichtige opleveren. Uiteraard geldt dit ook voor de omgekeerde situatie, waarbij de belastingplichtige terugvalt op de formele kaders en zich bijvoorbeeld beroept op de overschrijding van de aanslagtermijn. Het is niet alleen de Horizontaal Toezicht-relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige die een deuk kan oplopen door de handhaving van formele wettelijke kaders, de praktijk leert ook dat binnen internationaal verband problemen kunnen

1 Zie het rapport van 29 oktober 2002 van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid met als titel 'De toekomst van de nationale rechtsstaat'.

2 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB2005/1109.

3 Brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DBG2005/1109.

ontstaan. Zo zal het voor een Nederlandse dochtermaatschappij moeilijk zijn om aan een buitenlandse moedermaatschappij uit te leggen dat zij zich ten aanzien van de Belastingdienst niet zal beroepen op wettelijk formele kaders, omdat zij op basis van een Horizontaal Toezicht-relatie met elkaar samenwerken. Gezien de discrepantie tussen vorm en inhoud zou het een oplossing kunnen zijn om binnen Horizontaal Toezicht de formele wettelijke kaders geheel los te laten. Het is echter de vraag of we hier in de praktijk naartoe willen, zo wordt immers zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige de rechtszekerheid deels overboord gezet.

3 TOEGENOMEN REPRESSIE IN DE WETGEVING

De efficiëntiewinst wordt gezien als een van de grootste voordelen van Horizontaal Toezicht. Hiermee wordt bedoeld dat, omdat de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, controle achteraf in beginsel niet meer nodig is. Kennelijk blijkt het middel van Horizontaal Toezicht echter onvoldoende toereikend te zijn, gezien de groeiende aanscherpingen in de wetgeving en het geconstateerde gegeven dat de bestaande repressiewetgeving in de praktijk meer wordt toegepast. Hierna volgen enkele voorbeelden.

3.1 Artikel 67d AWR wordt meer toegepast

Artikel 67d AWR regelt de boeteoplegging bij een primitieve aanslag. Hoewel deze mogelijkheid vanaf 1998 bestaat, leidde de toepassing ervan aanvankelijk een verscholen bestaan: een vergrijpboete bij een primitieve aanslag werd niet of nauwelijks opgelegd. Hierin is de laatste jaren verandering gekomen. De vergrijpboete op grond van artikel 67d AWR kan alleen worden opgelegd indien het aan *opzet* van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De Hoge Raad oordeelde echter dat hieronder ook voorwaardelijke opzet valt. Vanuit juist dat perspectief komt boeteoplegging op grond van artikel 67d AWR in de praktijk steeds vaker voor.

3.2 Verhoging van de boetegrondslag naar 300% voor box 3-inkomens

Vanaf 2 juli 2009 kan de vergrijpboete die wordt opgelegd ter zake van niet, dan wel onjuist of onvolledig aangegeven box 3-inkomen op grond van artikel 67d, vijfde lid en artikel 67e, zesde lid, AWR oplopen tot 300% over het bedrag van de opzettelijk niet geheven belasting. Deze verhoging is ingevoerd met als doel om de zogenoemde zwartsparenders aan te pakken. De wetgever heeft hier dus primair de focus gelegd op buitenlands inkomen. Niettemin vallen ook de onjuist of onvolledig aangegeven binnenlandse box 3-inkomens onder deze verhoogde boeteregel. Hierbij moet wel de kanttekening worden gemaakt dat in de rechtspraak nog geen voorbeelden bekend zijn van situaties waarbij deze boete is opgelegd.

3.3 Vierde tranche Awb

Vanaf 1 juli 2009 is de vierde tranche Awb ingevoerd. Met de invoering van deze regeling is het fiscale boeterecht drastisch gewijzigd. Naast de belastingplichtige en de inhoudingsplichtige kan nu ook aan de medepleger van een fiscaal verzuim en aan degenen die daaraan feitelijk leiding hebben gegeven en die daartoe opdracht

hebben gegeven een fiscale boete worden opgelegd. In de advieswereld heeft de invoering van deze regeling tot heel wat ophef geleid, omdat een belastingadviseur niet langer meer wordt veiliggesteld voor de oplegging van fiscale boetes.

3.4 Beperking van de inkeerregeling, artikel 67n AWR

Artikel 67n AWR biedt aan belastingplichtigen de mogelijkheid om alsnog een juiste en volledige aangifte te doen en alsnog volledige en juiste inlichtingen, aanwijzingen en/of gegevens te verstrekken aan de Belastingdienst. Dit wordt ook wel de inkeerregeling genoemd. Vanaf 1 januari 2010 is deze regeling aangescherpt. Voor deze datum had een 'inkeerder' onbepaald de tijd om in te keren, mits hij niet wist of redelijkerwijs had moeten vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend was of bekend zou worden. Indien in deze periode werd ingekeerd, dan werd geen vergrijpboete opgelegd. Dit is vanaf 1 januari 2010 veranderd, in die zin dat wanneer een belastingplichtige op de juiste manier binnen twee jaar inkeert nadat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of nadat hij aangifte had moeten doen, alleen dan geen vergrijpboete krijgt opgelegd. Wordt ingekeerd na deze tweejaarsperiode, dan wordt een vergrijpboete opgelegd die op basis van paragraaf 7 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) kan oplopen tot 30% van het wettelijk maximum. De zekerheid van een ruime boeteloze inkeerregeling bestaat dus nagenoeg niet meer, met als gevolg dat veel minder belastingplichtigen tot inkeer komen.

3.5 Beperking van het beroep op een nieuw feit

Een belangrijke ontwikkeling op het gebied van het navorderen is de wettelijke verruiming van deze bevoegdheid door de invoering van artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR ten faveure van de Belastingdienst. Op grond van dit artikel mag de Belastingdienst overgaan tot navorderen – ondanks dat er geen nieuw feit is – wanneer sprake is van een fout die bij de belastingplichtige of bij de belastingadviseur terstond duidelijk moet zijn. Hiervan is in elk geval sprake wanneer de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de verschuldigde belasting bedraagt. Deze verruiming van de navorderingsbevoegdheid is een antwoord geweest op de welbekende zaak waarin door een tikfoutje van de inspecteur een torenhoog bedrag aan hypotheekrente werd afgetrokken: *het foutje van 3,4 miljoen euro*.⁴

3.6 Forse verhoging van de verzuimboetes

Vanaf 1 januari 2010 zijn de verzuimboetes fors verhoogd. Voor de vennootschapsbelasting geldt dat wanneer een belastingplichtige zijn aangifte niet op tijd indient hij al bij het eerste verzuim een boete krijgt opgelegd van € 2.460. De maximale boete die kan worden opgelegd voor het niet tijdig doen van aangifte bedraagt zowel voor de inkomsten- als voor de vennootschapsbelasting € 4.920. Voorheen lagen deze bedragen stukken lager. Zo kreeg een vennootschap die niet op tijd was met het indienen van haar aangifte een boete opgelegd van € 567, waarbij het maximum lag op € 1.134. Gelet op de financiële gevolgen is het dus erg belangrijk geworden om tijdig aangifte te doen. Dit is ook de boodschap die in de toelichting op deze forse verhogingen naar buiten is gebracht: met klem moet worden benadrukt dat er fiscale verplichtingen zijn waaraan moet worden voldaan.

⁴ HR 7 december 2007, *BNB* 2008/178.

3.7 Meldingsplicht artikel 10a AWR

Met ingang van 1 januari 2012 is in de AWR een nieuw artikel opgenomen: artikel 10a. Dit artikel verplicht belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen om uit eigen beweging melding te maken van onjuiste dan wel onvolledig verstrekte informatie aan de Belastingdienst op het moment dat dit aan het licht komt. Blijft de melding achterwege, dan kan dit worden bestraft met een boete die kan oplopen tot 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de meldingsverplichting niet is of zou zijn geheven. Het artikel heeft geen onbeperkt toepassingsbereik, maar vindt nochtans toepassing in de volgende situaties: het privégebruik van de auto of bestelauto door een ondernemer of werknemer, de bestrijding van de zogenoemde Edelweissconstructie in de Successiewet en de suppletieaangifte in de omzetbelasting – voor de praktijk misschien wel de belangrijkste situatie. Volgens de wetgever moet het melden van onjuistheden en onvolledigheden in de aangifte omzetbelasting niet meer plaatsvinden op basis van vrijwilligheid, maar op basis van een wettelijke verplichting die kan worden gesanctioneerd door boeteoplegging. De situatie die zich nu kan voordoen is dat een belastingplichtige die geen suppletieaangifte doet, een vergrijpboete krijgt opgelegd wegens het niet voldoen aan de informatieverplichting op grond van artikel 10a AWR en daarnaast nog een naheffingsaanslag inclusief verzuimboete, of, wanneer sprake is van een opzetsituatie, een vergrijpboete wegens het niet voldoen aan de betaal- en/of aangifteverplichting. Dit is repressiewetgeving *pur sang*. In theorie begaat de belastingplichtige twee aparte beboetbare gedragingen, in de praktijk zal dit echter worden ervaren als het dubbel worden gestraft voor dezelfde gedraging. Dat de gezamenlijke hoogte van de twee opgelegde boetes niet hoger mag zijn dan de maximale boete op het zwaarste vergrijp, is een tegemoetkoming van de wetgever die wordt gezien als een schrale troost.⁵

3.8 Cumulatie van vergrijp- en verzuimboete, artikel 67q AWR

Artikel 67q AWR maakt het mogelijk om onder bepaalde omstandigheden voor dezelfde gedraging zowel een verzuim- als een vergrijpboete op te leggen. Deze mogelijkheid is bewust in de wet opgenomen voor de gevallen waarin eerst systematisch een verzuimboete is opgelegd en vervolgens achteraf door de behandelend inspecteur wordt vastgesteld dat sprake is van opzet. Het is de vraag of dit een rechtstreekse schending van het ne-bis-in-idembeginsel oplevert, omdat de eerder opgelegde verzuimboete wordt verrekend met de wegens hetzelfde feit opgelegde vergrijpboete. Te verwachten is dat het Europese Hof zich hierover zal uitspreken. Feit blijft wel dat deze mogelijkheid doelbewust in de wet is opgenomen.

3.9 Fiscale strafbeschikking

Nieuw in de wetgeving is de fiscale strafbeschikking. Een transactie die wordt overeengekomen met de directie van de Belastingdienst wordt niet meer aangemerkt als een 'gewone' transactie, maar als een fiscale strafbeschikking. Kenmerkend verschil hierbij is dat deze op het 'track record' komt te staan en daarnaast dat de belastingplichtige zelf binnen twee weken actie moet ondernemen om de beschikking van tafel te krijgen.

⁵ Zie paragraaf 28a van het BBBB van 1 januari 2012, nr. DGB2011/2248M.

3.10 Repressieve gevolgen ook buiten de fiscaliteit

Het feit dat het belastingrecht repressiever is geworden, heeft ook gevolgen buiten de fiscaliteit. Denk hierbij aan de tuchtrechtelijke gevolgen, de meldingsplicht bij beroepsorganisaties, de betrouwbaarheidstoetsing bij DNB en AFM en de toepassing van de Wet Bibob. Het voorbeeld dat in dit verband is gegeven, is de bestuurder van een 'financial' die na het opleggen van een vergrijpboete kan aftreden als bestuurder. Dit gevolg is op zijn zachtst gezegd 'verstrekking' te noemen.

4 MEER REPRESSIEMOGELIJKHEDEN, WAAROM EIGENLIJK?

De toegenomen repressiemaatregelen in het belastingrecht hebben ertoe geleid dat de Belastingdienst meer mogelijkheden en bevoegdheden heeft om te kunnen optreden tegen fiscale vergrijpen. De vraag is of de Belastingdienst deze wel echt nodig heeft. Met andere woorden: is de huidige wetgeving niet al voldoende toereikend? Hierover wordt verschillend gedacht. Aan de ene kant wordt betoogd dat de toegenomen repressie in de fiscaliteit past binnen de context waarin de overheid zich staande probeert te houden binnen onze huidige maatschappij. Deze ontwikkeling staat niet op zichzelf, maar is een onderdeel van een veel groter geheel aan maatregelen binnen verschillende rechtsgebieden. Het gaat hier om bewust beleid van de overheid om goed te kunnen functioneren. Hierbij speelt een grote rol dat aan de kant van de Belastingdienst moet worden bezuinigd en er dus minder capaciteit is om toezicht te houden. Dit heeft als gevolg dat er meer ingrijpende maatregelen moeten worden genomen om tot hetzelfde resultaat te komen. Aan de andere kant wordt ook betoogd dat de toegenomen repressie in de belastingwetgeving een strategische keus is geweest van de overheid. Er zijn meer bevoegdheden gecreëerd waarop ambtenaren kunnen worden ingezet waarvoor door de bezuinigingen geen plek meer was.

Barmentlo verbaast zich over de toegenomen repressiemaatregelen in de fiscaliteit. Deze extra mogelijkheden zijn niet nodig, omdat de huidige wetgeving al voldoende is uitgerust met maatregelen om effectief te kunnen handhaven. Het is opmerkelijk te noemen dat binnen het concept van Horizontaal Toezicht waarop de overheid zich de afgelopen jaren heeft gefocust, een boodschap is uitgegaan dat extra repressiemaatregelen in de wetgeving nodig zijn om doelstellingen te kunnen effectueren. Denk hierbij ook aan het strafrecht dat niet meer wordt gezien als een ultimatum remedium, maar als middel dat deel uitmaakt van het handhavingproces. Een goed voorbeeld van de toepassing van ons strafrechtelijke apparaat is de welbekende zaak van de bekende voetbaltrainer waarin de adviseur door de Hoge Raad werd veroordeeld tot medeplegen.⁶

5 SAFE HARBOURS

In het kader van de toegenomen repressiewetgeving is het belangrijk om stil te staan bij de *safe harbours*. Voor verzuimboeten geldt dat bij afwezigheid van alle schuld en het ontbreken van verwijtbaarheid geen boete wordt opgelegd. De *safe harbour*

6 HR 6 maart 2012, LJN: BQ8596.

voor een vergrijpboete is het hebben van een pleitbaar standpunt.⁷ Dit is een van de belangrijkste uitwegen voor een belastingplichtige, maar ook voor een belastingadviseur. Wanneer is sprake van een pleitbaar standpunt? Hierover kan verschillend worden gedacht. Volgens de Hoge Raad is er geen pleitbaar standpunt: “(...) indien de belastingadviseur, in aanmerking genomen de van hem te verwachten deskundigheid, na adequaat onderzoek van de feiten die hem bekend zijn of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn, redelijkerwijs zozeer heeft moeten twijfelen aan de juistheid van dat standpunt dat hij dat standpunt niet, althans niet zonder meer, voor juist mocht houden”. De Hoge Raad legt dus de nadruk op het handelen. Wanneer precies is voldaan aan de onderzoeksplicht is niet duidelijk te zeggen. De rechtspraak op het gebied van een ‘pleitbaar standpunt’ is oppervlakkig te noemen.

6 RECHTSBESCHERMING

Tijdens deze breakout sessie is ook in het kort stilgestaan bij de rechtsbescherming. Volgens Barmantlo komt de rechtsbescherming wezenlijk in gevaar, omdat – anders dan in het verleden het geval was – niet alle kosten meer worden vergoed als een procedure wordt gewonnen. De keuze of wordt overgegaan tot procederen is afhankelijk geworden van de vraag of het belang zodanig is dat de kosten kunnen worden gedekt. Dit is in de ogen van Barmantlo een onjuiste afweging, die leidt tot een reële belemmering van de rechtsbescherming. In deze context wordt ook gewezen op de afschaffing van het instellen van bezwaar tegen een voorlopige aanslag. De stelling is dat van rechtsbescherming steeds minder kan worden verwacht.

7 EEN VISIE OP DE TOEKOMST; ZULLEN AANSLAGBELASTINGEN IN DE TOEKOMST MUTEREN NAAR AANGIFTEBELASTINGEN?

Barmantlo voorspelt dat als het proces van Horizontaal Toezicht zo gaat worden verbreed, daar waar het al wordt ingezet, de actieve informatieverplichting een zodanige betekenis zal krijgen dat het ertoe zal leiden dat het opleggen van een aanslag niet meer is dan alleen maar een formaliteit. De opgelegde aanslag zal worden gezien als enkel en alleen een vastlegging van wat in de aangifte is opgenomen. Het is niet ondenkbaar dat door het proces van Horizontaal Toezicht in de toekomst geen aanslagbelastingen meer bestaan, maar louter aangiftebelastingen. Met andere woorden: het is geheel niet uitgesloten dat het Amerikaanse systeem voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting ook in Nederland haar toepassing gaat vinden. In een dergelijk systeem past dat een voorlopige aanslag niet meer door middel van bezwaar of beroep wordt verminderd, maar via een open *portal*. Rechtsbescherming zal dan ook een minder grote rol gaan spelen. De vraag die hier kan worden gesteld, is of in een dergelijk systeem repressiewetgeving nog wel nodig is en of hier nog wel plaats voor is. Volgens Barmantlo zal voor een klein gedeelte van de belastingplichtigen verharding in de belastingwetgeving nodig zijn, maar door de toenemende verbredering door Horizontaal Toezicht zal deze wetgeving in de toekomst een steeds kleinere rol gaan spelen.

⁷ Uitgewerkt in paragraaf 4 van het BBBB.

COMPLIANCE EN BTW

Inleider mr. dr. R.A. Wolf, werkzaam als belastingadviseur bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

Verslag mr. T. Albayrak, werkzaam als belastingadviseur bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

1 INLEIDING

In deze breakoutssessie stond de wisselwerking tussen compliance en btw(-regeling) centraal. De btw is een doe-het-zelfheffing. Ondernemers moeten zelf de verschuldigde belasting berekenen, zelf de aangifte opstellen en indienen, en zelf zorgdragen voor betaling. Hiernaast bestaan nog aanvullende administratieve verplichtingen. Niet al deze verplichtingen hangen samen met het vaststellen of controleren van de btw-positie van de ondernemer zelf. Ondernemers die internationaal opereren krijgen al snel te maken met btw-gerelateerde administratieve verplichtingen in andere landen. Een andere eigenaardigheid van de btw is de centrale positie van EU-recht. Al deze elementen beïnvloeden het al dan niet voldoen aan (alle) btw-regels.

2 COMPLIANCE MET VAKANTIE?

Aan het begin van de sessie kregen alle deelnemers een rode en groene stemkaart uitgereikt waarmee een stem uitgebracht kon worden op diverse stellingen.

Op bepaalde kampeerplaatsen in de Verenigde Staten is het gebruikelijk dat men bij een zogenoemd *self-service pay station* zelf aangeeft hoelang men daar komt kamperen en een envelop met het vereiste aantal dollars in een groene paal met gleuf stopt.

Stel: je komt zelf aan bij zo'n kampeerplaats aan en je weet dat het gebruikelijk is dat iedereen betaalt en dat de kampeerplaats zeer goed onderhouden is. Overal is stromend water beschikbaar en er is zelfs gratis internet aanwezig. Zou je bij de ingang aangeven hoe lang je blijft en de envelop met de vereiste dollars in de gleuf stoppen?

En wat als je bij een kampeerplaats aankomt en je ziet dat alles zeer slecht onderhouden is? De paden zijn nauwelijks begaanbaar, de vragenlijst is lang en onduidelijk en niemand schijnt te betalen. Zou je in dit geval betalen?

Stelling: Zou u aan alle verplichtingen voldoen?

In het eerste voorbeeld gaven de deelnemers aan wel te betalen. Het tweede voorbeeld zorgde voor veel twijfel in het publiek en de meeste deelnemers gaven aan niet te zullen betalen.

3 WAT IS COMPLIANCE?

Het bovenstaande voorbeeld geeft aan waar het om draait als het gaat om compliance. Compliance houdt in: doen wat je gezegd wordt. De meeste ondernemingen willen op btw-gebied compliant zijn. Vanwege de vele verplichtingen is dit niet altijd even eenvoudig.

Volgens het Beheersverslag 2011 van de Belastingdienst houdt compliance in 'de bereidheid om de wettelijke verplichtingen na te komen'. Wolf is van mening dat het niet zozeer gaat om de *bereidheid* maar meer om het daadwerkelijk *nakomen* van wettelijke verplichtingen.

Als factoren die de mate van compliance beïnvloeden, noemt Wolf moraal, legitimiteit en straf. Op grond van ervaringsregels kan het verband tussen deze factoren met de volgende formule worden weergegeven:

$$\text{Compliance} = \frac{\text{Moraal} \times \text{Legitimiteit} \times \text{Straf}}{\text{Verplichtingen}}$$

Uiteraard is geen sprake van een wiskundige samenhang. Toch zal een toename van verplichtingen de compliance over het algemeen negatief beïnvloeden. De ervaring leert eveneens dat een strengere bestraffing de compliance veelal doet toenemen.

Legitimiteit speelt een belangrijke rol bij compliance. De Belastingdienst verkrijgt gezag als sprake is van consequent optreden dat is gebaseerd is op inzichtelijke regelgeving. Een dergelijk optreden ervaren ondernemers als legitiem. Het gevolg hiervan is dat macht tot gezag leidt. Hoe groter de legitimiteit, des te groter de compliance van ondernemers.

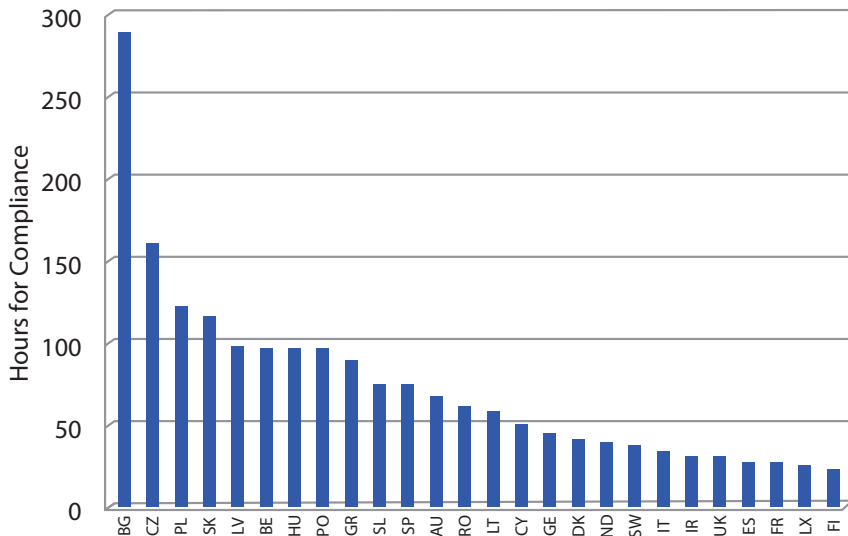
Van belang is tevens onderling vertrouwen. De Belastingdienst in Nederland is zich hiervan bewust. Vertrouwen maakt samenwerking mogelijk. Het idee van samenwerking ligt ten grondslag aan Horizontaal Toezicht. Door onderlinge afspraken te maken zou minder verticaal toezicht nodig zijn. Hierdoor kan de Belastingdienst efficiënter optreden en zich meer richten op daadwerkelijke fraude.

Vertrouwen speelt ook bij de belastingmoraal een rol. Als het vertrouwen stijgt in de Belastingdienst, dan zullen belastingplichtigen eerder geneigd zijn om aan alle (administratieve) verplichtingen te voldoen.

Stelling: De Belastingdienst bevordert de compliance in de eerste plaats door goede voorlichting en dienstverlening aan burgers en bedrijven.

De meningen over deze stelling liepen uiteen. Tegenstanders betoogden onder meer dat de Belastingdienst te weinig doet aan voorlichting. De btw-regelgeving is voor ondernemers vaak nog onduidelijk, waardoor de ondernemers zich genoodzaakt voelen om zich te wenden tot belastingadviseurs.

Figure 4.2. Consumption tax compliance burdens



Source: Paying Taxes 2011

4 BTW EN ADMINISTRatieve VERPLICHTINGEN

Bovenstaande figuur geeft de uren weer die ondernemers gemiddeld kwijt zijn aan btw-compliance in de verschillende EU-lidstaten.¹ Hoewel in Nederland het tijdsbeslag voor het vervullen van administratieve verplichtingen voor de btw laag is, vergeleken met andere Europese landen, wordt het door ondernemers toch als belastend ervaren.

Wolf noemt de volgende administratieve verplichtingen waarmee een btw-ondernemer in Nederland geconfronteerd wordt:

- btw betalen;
- (suppletie)aangifte indienen;
- facturen opstellen/ontvangen/bewaren;
- onderbouwing tarief/vrijstelling/plaats van dienst;
- bijhouden administratie;
- listing;
- intrastat.

Listing is een voorbeeld van een controlemiddel dat zich richt op de btw-positie van andere ondernemers. De verplichting om opgaaf te doen van leveringen en diensten aan ondernemers in andere EU-lidstaten betekent voor ondernemers een aanmerkelijke verzwaring van administratieve verplichtingen. De belastingdiensten in de verschillende lidstaten hebben hierdoor inzicht in de goederen- en diensten-

¹ A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system – Final Report, TAXUD/2010/DE/328, IFS, CPB, European Commission (DG TAXUD), 2011, p. 9.

stroom tussen de verschillende ondernemers. De opgave door de leverancier in lidstaat 1 wordt vergeleken met de aangifte van de afnemer in lidstaat 2. Dit proces (bekend als: ‘matching’) is geautomatiseerd. Bij mismatches stelt de Belastingdienst vragen. Als gevolg hiervan kunnen er nog meer administratieve verplichtingen voor de betrokken ondernemers ontstaan. Dergelijke mismatches komen in de praktijk regelmatig voor. Dit leidt tot ergernis bij de ondernemers.

De formaliteiten voor registratie en het indienen van aangiften zijn niet geharmoniseerd. De betreffende procedures en formulieren verschillen per lidstaat. Meer dan eens is het gebruik van de taal van de betreffende lidstaat verplicht. Het gebruik van ‘local counsel’ is dikwijls onontkoombaar.

Een btw-registratie in een andere lidstaat is dan ook kostbaar. In de praktijk trachten ondernemingen dergelijke registraties te voorkomen. Soms worden hiervoor zelfs handelsstromen verlegd.

Stelling: Ondernemer ondervindt te veel btw-gerelateerde verplichtingen.

De voorstanders en tegenstanders van deze stelling hielden elkaar in evenwicht. Een bedrijfsfiscalist in het publiek merkte op dat haar bedrijf steeds vaker geconfronteerd werd met vragenbrieven van buitenlandse belastingdiensten. Dit naar aanleiding van mismatches. Hieruit ontstond een levendige discussie, waarbij de waarde van ‘listing’ centraal stond.

5 REGELGEVING VOORSPELBAAR?

In Nederland is het wetgevingsproces transparant. Kamerstukken zijn openbaar en de behandeling in het parlement is voor publiek toegankelijk. In voorkomend geval kan een rechter op de parlementaire geschiedenis terugvallen om de bedoelingen van de wetgever te achterhalen. De uitleg van regelgeving is hierdoor min of meer voorspelbaar. De btw in Nederland is echter gebaseerd op Europese regelgeving. Het proces van totstandkoming van Europese regelgeving is niet transparant. Het is de Commissie die met een tekstvoorstel komt en met een toelichting. De Raad kan het tekstvoorstel aanpassen. De uiteindelijke tekst is het resultaat van politieke compromissen in de Raad. Voor regelgeving op btw-gebied geldt bovendien de eis van unanimiteit. Omdat de beraadslagingen van de Raad niet openbaar zijn en geen (openbare) verslagen worden opgemaakt, is de uitleg van bepalingen – en het doel van EU-regelgever – niet altijd vanzelfsprekend. Het is dan aan het HvJ om in voorkomend geval de knoop door te hakken. Door de niet altijd even duidelijke richtlijnteksten beschikt het HvJ over een aanzienlijk ‘*freies Ermessen*’. Het HvJ gaat bovendien soms verder dan op grond van de bepalingen in de richtlijn verwacht mag worden. Zo introduceerde het HvJ in *Kittel* een beperking op het recht op aftrek waarvoor een grondslag in de Btw-richtlijn ontbreekt. De uitleg van Europese regelgeving door het HvJ werkt *ex tunc*. De uitleg van btw-regels kan aldus met terugwerkende kracht veranderen. Een en ander komt de rechtszekerheid niet ten goede.

Stelling: De kenbaarheid van de btw-regelgeving is onvoldoende.

Het merendeel van het publiek was het eens met deze stelling.

6 FRAUDE EN MISBRUIK

In de btw zijn fraude en misbruik geen onbekende verschijnselen. De lidstaten zouden hierdoor jaarlijks zo'n 100 miljard euro aan btw-inkomsten mislopen. Bestrijding van fraude en misbruik staan hoog op de agenda. Btw-regels worden aangescherpt en met name worden nieuwe formaliteiten ingevoerd. Maar is dit wel zinvol? De gang van zaken rondom listing is hierbij illustratief.

Listing biedt schijnzekerheid. Bij listing is de kans op mismatches vrij groot. In de meeste gevallen gaat het om ondernemers die te goeder trouw zijn. Deze ondernemers worden door alle formaliteiten onevenredig hard getroffen. Ondanks al deze formaliteiten is het btw-stelsel nog steeds fraudegevoelig.

In het kader van fraudebestrijding volgen steeds nieuwe formaliteiten. Zo heeft Duitsland onlangs de *Gelangensbestätigung* geïntroduceerd. Ondernemers die goederen vanuit Duitsland naar andere EU-lidstaten leveren, dienen voor toepassing van het nultarief te beschikken over een door de afnemer ondertekende verklaring dat de goederen Duitsland verlaten. Dit een aanzienlijke verzwaring van btw-verplichtingen. Na hevige kritiek door het bedrijfsleven is momenteel de verdere invoering uitgesteld.

Op EU-niveau is het Groenboek en het bijbehorende Witboek van de Commissie over de toekomst van de btw vermeldenswaardig. De Commissie is tot de conclusie gekomen dat het definitieve btw-stelsel voor intra-EU-goederentransacties niet zal worden gebaseerd op het oorspronglandbeginsel. Het btw-stelsel moet transparanter en eenvoudiger worden. Dit wil de Europese Commissie bereiken door bijvoorbeeld de regels voor registratie en aangifte te harmoniseren en de regelgeving in verschillende lidstaten beter inzichtelijk te maken.

Stelling: Het aantal administratieve verplichtingen is afgenomen.

De stelling werd door het merendeel van de deelnemers onderschreven. Met name de nieuwe plaatsvendienstregels werden als positief ervaren.

7 CONCLUSIES

Compliance is de uitkomst van de wisselwerking tussen enerzijds moraal, legitimiteit en (mogelijke) bestraffing en anderzijds de omvang van de betreffende verplichtingen. Wat betreft de btw zijn de administratieve verplichtingen aanzienlijk, vooral met betrekking tot internationale transacties. Hoewel het belang van vermindering van administratieve lasten wordt erkend, leidt zorg over misbruik en fraude tot nieuwe verplichtingen. Compliance wordt dan niet eenvoudiger of meer vanzelfsprekend.

COMPLIANCE & LOONBELASTING

Inleider mr. A.L. Mertens, werkzaam als onafhankelijk belastingadviseur

Verslag mw. mr. M. Keijser, werkzaam als belastingadviseur bij Loyens & Loeff Arnhem

1 INLEIDING

Waar gaat het voor belastingadviseurs heen met de loonheffingen? Dat was de vraag waarmee mr. A.L. Mertens, als spreker van deze breakoutsessie, begon. En is de wijze waarop de loonheffingen worden geheven niet al een vorm van Horizontaal Toezicht? Of anders gezegd, wat is waar van de volgende uitspraak: 'Compliance & loonbelasting? Horizontaal Toezicht avant la lettre!'

Tijdens de breakoutsessie besprak Mertens wat de positie van de loonheffingen is binnen het kader van het fenomeen Horizontaal Toezicht en wat de ontwikkelingen zijn ten aanzien van de loon(som)heffingen die deze positie beïnvloeden. Mertens wees erop, dat wanneer men de betekenis van Horizontaal Toezicht en de loon(som)-heffingen wil begrijpen, het onmiskenbaar belangrijk is om te weten wat loonheffingen zijn en hoe deze zich hebben ontwikkeld in de loop der tijd. Om het verhaal in de correcte context te plaatsen begon de sessie daarom met een korte uiteenzetting over de geschiedenis van de loonheffingen.

2 GESCHIEDENIS

De moeder van de loonheffingen is de in 1901 ingevoerde Ongevallenwet. Krachtens deze wet werd de eerste premie werknemersverzekeringen geheven. De loonbelasting is voor het eerst in 1935 in Nederlands-Indië ingevoerd, om vervolgens in 1941 in Nederland een definitieve plek te krijgen in ons belastingstelsel. Hoewel de Bedrijfsbelasting van 1894 en de Inkomstenbelasting van 1914 – ook – een heffing naar het loon betroffen, was van de loonbelasting als een voorheffing op de inkomstenbelasting toen nog geen sprake. In de jaren '30 werd deze mogelijkheid voor het eerst besproken. Omdat het in Nederlands-Indië, als kolonie van het Koninkrijk der Nederlanden, nagenoeg onmogelijk bleek om bij de lagere inkomenscategorieën een inkomensheffing te realiseren werd de mogelijkheid geoperd om deze belasting aan de bron te innen. Door de heffing en inning grotendeels naar de werkgevers te verleggen werd een enorme lastenverlichting voor de overheid gecreëerd en tevens werd de taalbarrière op deze wijze omzeild. De werkgever, in die tijd veelal een Nederlander, werd voor de Indische loonbelasting de belastingplichtige. Hij moest de belasting over het loon berekenen, waarbij hij bevoegd – dus niet verplicht – was deze op het loon in te houden. Er gold destijds een vast tarief van 4%. Nu zouden we een dergelijke heffing typeren als een loonsomheffing met het recht van verhaal. Dat het eventueel niet verhalen van de verschuldigde belasting tot een loonvoordeel zou leiden werd destijds niet bedacht. Het verschijnsel dat bruteren heet zou pas vele jaren later betekenis krijgen. Bij deze vorm van loonbelasting binnen het Koninkrijk was het de werkgever die als belastingplichtige werd

aangewezen, terwijl het principe uitging van de werknemer als belastingschuldige. In onze huidige wetgeving wordt, afhankelijk van de heffingssystematiek, de werknemer of de werkgever als belastingplichtige aangewezen.

Na het geslaagde experiment in Nederlands-Indië werd in Nederland in 1938 in het kader van een algehele belastingherziening een loonbelasting naar een tarief van 2% voorgesteld. In het originele voorstel zou de heffing verschuldigd zijn door de werkgever en zou de heffing door hem kunnen worden ingehouden op het loon. Een mogelijkheid om de heffing te verrekenen met de inkomstenbelasting ontbrak. Deze vorm van heffing lijkt nog meer op een loonsomheffing dan de variant die in Nederlands-Indië werd toegepast. Echter, het voorstel heeft nooit doorgang gevonden vanwege het uitbreken van de Tweede Wereldoorlog.

De basis van ons huidige systeem van loonheffingen is gelegen in het Besluit op de loonbelasting 1940 dat onder de Duitse bezetting is doorgevoerd. De verschuldigde loonbelasting werd door de werkgever ingehouden op het loon van de werknemer en kon als voorheffing op de verschuldigde inkomstenbelasting worden verrekend.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de volksverzekeringen van een nog veel latere datum dateren. Deze worden sinds 1957 geheven en sinds 1990 samen met de loonbelasting. Als jongste telg is in 2006 de Zorgverzekeringswet toegevoegd aan het rijtje loonheffingen.

3 ONTWIKKELINGEN IN DE TIJD

In de loop van de tijd is er aan de wijze van heffing het een en ander gesleuteld. Stevenen we met deze wijzigingen weer af op een loonsomheffing zoals in de jaren '30 in Nederlands-Indië? En was daarmee vroeger inderdaad alles 'beter'?

In 1941 werd in Nederland de eerste loonbelasting als zodanig geheven. Om de loonbelasting en de socialeverzekeringswetten beter op elkaar af te stemmen vond in 1953 een coördinatie van de verschillende wetten plaats door wijziging van het Besluit LB 1940¹ en de invoering van de Coördinatiewet Sociale Verzekering. Het Besluit LB 1940 gold tot 1 juli 1965. Vanaf deze datum wordt de loonbelasting geheven krachtens de Wet op de loonbelasting 1964. Behoudens een enkele uitbreiding in de heffingssfeer en enkele wijzigingen in de definitiebepalingen komt deze wet grotendeels overeen met het Besluit LB 1940. Bij de belastingherziening 1990, oftewel de Oort-wetgeving, werd de tariefstructuur vereenvoudigd door een vermindering van het aantal tariefschijven, werden de mogelijkheden voor het vergoeden van onbelaste beroepskosten beperkt en werden de loonbelasting en sociale verzekeringen verder gecoördineerd. Vanaf 1990 worden de loonbelasting en premie volksverzekeringen gezamenlijk onder de titel 'loonheffing' geheven. In 1997 werd de mogelijkheid om de loonbelasting in de vorm van een eindheffing af te dragen wettelijk verankerd. De eerste specifieke loonsomheffing is daarmee een feit. De belastingherziening van 2001 heeft met name grote impact gehad op het systeem van de heffing van inkomstenbelasting. Maar ook in de loonheffingsfeer vonden wijzigingen plaats. In verband met het afschaffen van de mogelijkheden voor de aftrek van beroepskosten in de

¹ Het Besluit LB 1940 trad op 1 januari 1954 in werking, Wet van 24 december 1953, *Stb.* 589.

inkomstenbelasting sfeer en het voortbestaan van de vrijstellingen in de loonheffingen is toen het regime van 'vrije vergoedingen en verstrekkingen' geïntroduceerd. Met de operatie 'WALVIS'² werd de coördinatiewet Sociale Verzekering ingetrokken en werd een verdere coördinatie bereikt voor de heffing van loonbelasting, premie volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen. Tevens is per 1 januari 2006 de Zorgverzekeringswet als loonheffing geïntroduceerd. In 2007 werden met het project 'Paarse Krokodil' zo veel mogelijk vereenvoudiging in het systeem van vergoedingen en verstrekkingen en een reductie van de administratieve lasten nagestreefd. Ondanks de 'Paarse Krokodil' was het aantal specifieke regelingen binnen het systeem van vergoedingen en verstrekkingen groot. Met het idee om voor eens en voor altijd afscheid te nemen van de gedetailleerde regelgeving is de werkkostenregeling per 1 januari 2011 ingevoerd. Echter, al voor de invoering bleek dat een eenvoudig systeem met een forfaitaire ruimte waaruit alle vergoedingen en verstrekkingen konden worden gedaan zonder belastingheffing, een wat te ambitieus plan was. We weten hoe complex de regelgeving momenteel is en zicht op verbetering is er helaas nog niet, althans niet binnen het werkkostenregelingproject. Biedt een pure loonsomheffing uitkomst? En in hoeverre is hier een rol weggelegd voor Horizontaal Toezicht?

4 WAT ZIJN LOONHEFFINGEN?

Voor een verdere bespreking van de vraag in hoeverre de wijze waarop loonheffingen worden geheven reeds een vorm van Horizontaal Toezicht vormt, is van belang om te begrijpen wat loonheffingen zijn.

Waarom behoren de genoemde heffingen nu eigenlijk tot de loonheffingenfamilie? Wat maakt een heffing tot een loonheffing? De twee belangrijkste criteria zijn dat loonheffingen:

1. het loon als maatstaf kennen en
2. bij de bron worden geheven.

Of ze door de werkgever of door de werknemer verschuldigd zijn of dat ze, in het verlengde daarvan, al dan niet een voorheffing zijn, is minder relevant voor de vraag of van een loonheffing sprake is. Sinds 1997 kan namelijk zowel de werkgever als de werknemer het heffingssubject zijn. Daarbij zijn op dit moment de werknemersverzekeringpremies geheel door de werkgever verschuldigd.

5 COMPLIANCE: DE DEFINITIE

De Belastingdienst, als uitvoerder van de verschillende heffingswetten, heeft belang bij werkgevers die compliant zijn. Er is echter geen eenduidige definitie van het begrip 'compliance' in een fiscale context. Dat maakt het direct lastig om te bepalen wanneer kan worden gesproken van een werkgever die compliant is. We komen de volgende betekenissen tegen:

- To act in agreement with rules or requests.
- The ability to reasonably ensure conformity and adherence to organization policies, plans, procedures, laws, regulations and contracts.

² Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging socialeverzekeringswetten.

Volgens de Belastingdienst is er sprake van compliance als burgers en bedrijven:

- zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
- (tijdig) aangifte doen;
- juist en volledig aangifte doen;
- (tijdig) de belasting op aangifte betalen.

6 STELLINGEN

Tijdens de breakoutsessie werden aan de hand van zeven stellingen het compliancebegrip en de ontwikkelingen in het Horizontaal Toezicht kritisch onder de loep genomen. Welke rol de betrokken partijen hebben en de impact van het Horizontaal Toezicht op deze rol werd hierbij als leidraad genomen. Met name kwam aan de orde wat de ontwikkelingen betekenen voor de rol van adviseur.

6.1 Stelling 1: LH-advisering: dat is compliance

Ben je als adviseur niet altijd bezig met het bereiken van een situatie waarin de klant compliant is? En is er dan nog wel onderscheid te maken tussen compliance en advisering? Om compliant te zijn behoort men zich volgens de gegeven definities aan de regels te houden. Ervan uitgaande dat iedere NOB-adviseur zich aan de beroepsregels houdt en zich daarmee bij zijn advisering beperkt tot de wettelijke mogelijkheden is men eigenlijk altijd bezig met compliance. Op de fiscale kantoren wordt nog wel onderscheid gemaakt tussen de adviespraktijk en de compliancepraktijk, waarbij de compliancepraktijk met name bestaat uit het verzorgen van de fiscale aangiften. Aangezien het doen van de aangiften slechts het gevolg is van de, al dan niet gestuurde, ingenomen fiscale positie kan worden geconcludeerd, dat ook de adviesmedewerkers zich bezig houden met compliance. In het 'al dan niet gestuurde' zit het onderscheid. Bijvoorbeeld in het geval van advisering bij een salary split, waarbij een bestuurder mogelijk een extra bestuursfunctie zal gaan bekleden in een ander land. In de adviespraktijk zullen de mogelijkheden en consequenties voor belastingplichtigen worden onderzocht, maar de feiten blijven de feiten. Er kan worden geadviseerd dat het een aanmerkelijk financieel voordeel oplevert wanneer werknemer X 60% van zijn werkzaamheden in Spanje zal gaan verrichten. Werkt deze werknemer echter feitelijk maar 10% van zijn tijd in Spanje dan zal dit voordeel wellicht teruglopen of zelfs omslaan in een nadeel. En dan zijn we weer terug bij compliance, in de aangifte zal namelijk de feitelijke situatie moeten worden verantwoord.

Belangrijke vraag die de adviseur zich steeds moet stellen is: 'Wat wil de klant?' De klant kan bijvoorbeeld enkel de wens hebben om de huidige feiten en omstandigheden onveranderd te laten en op basis daarvan aangifte doen en eventueel geïnformeerd te worden over de fiscale positie in de toekomst bij onveranderde feiten. Anderzijds kan een klant aangeven graag nader geadviseerd te worden over de verschillende mogelijkheden en ook bereid zijn de feitelijke situatie daadwerkelijk hierop aan te passen. Er is een belangrijke rol weggelegd voor de adviseur om uit te zoeken welke wensen de klant heeft zodat hij hierop kan anticiperen.

6.1.1 Horizontaal Toezicht

Volgens de staatssecretaris moet onder het begrip ‘Horizontaal Toezicht’ het volgende worden verstaan:

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

Het moge duidelijk zijn dat bovenstaande meer een state of mind weergeeft en geen formele definitie van het begrip is. Mertens geeft aan dat het fenomeen Horizontaal Toezicht helemaal niet zo nieuw is als wel wordt gepretendeerd. Immers, in de sfeer van de loonheffingen wordt al op basis van goed vertrouwen in de werkgevers een belangrijke taak verschoven. Wat wel nieuw is, is dat de inhoudingsplichtige zich moet conformeren aan de afspraken die worden gemaakt met de overheid door het ondertekenen van een convenant. Het verleggen van de kasfunctie voor het innen van de verschuldigde loonbelasting naar de werkgever heeft nooit op basis van een keuze van de werkgever plaatsgevonden.

6.1.2 Het Spel

Mertens benadert voor de discussie het Horizontaal Toezicht als een spel, waarin wordt ingezoomd op de spelers en het spel. Om Horizontaal Toezicht te bereiken dienen alle spelers van het spel hun eigen taken te vervullen en hiervoor hun verantwoordelijkheid te nemen. Het is dan wel noodzakelijk om te weten wie de spelers zijn en welke taken en verantwoordelijkheden deze spelers hebben.

6.1.3 De Spelers

De spelers van het spel zijn:

- werkgever/inhoudingsplichtige;
- werknemer;
- Belastingdienst/overheid.

Maar ook: de belastingadviseur!

De belastingadviseur is dan wel geen partij, hij speelt wel degelijk een belangrijke rol in het proces. Zowel bij het tot stand brengen van de afspraken als bij de uitvoering.

Een belangrijke speler van het spel voor de belastingadviseur is de werkgever. Het is namelijk doorgaans de werkgever die de cliënt is. Dit is gelijk ook de partij die er niet om heeft gevraagd om partij te zijn. De werkgevers zijn belast met de inhouding en afdracht van de loonheffingen. Er is een aantal rechtvaardigingsgronden aan te voeren voor deze positie van werkgever. In de eerste plaats is het vooral makkelijk voor de overheid. Deze verlegt een zware administratieve last

naar de werkgevers, de werkgever heeft al zoveel informatie dat het draaien van een payroll relatief eenvoudig zou moeten zijn. Het is daarmee – overall bekeken – waarschijnlijk de meest efficiënte manier om de verschuldigde heffingen te innen. Niet onbelangrijk is dat de loonbelasting is gebaseerd op het beginsel van de minste pijn. De heffing vindt op zodanige wijze plaats dat deze de minste pijn veroorzaakt bij de werknemer. De werknemer ontvangt slechts een nettoloon en ‘voelt’ niet in zijn portemonnee wat hij heeft betaald aan de Belastingdienst. Een ander veel aangevoerd argument is de beperking van het incassorisico. Wanneer de werkgever direct de verschuldigde belasting inhoudt en afdraagt hoeft de Belastingdienst geen inningsmaatregelen te treffen.

De partij ‘werkgever’ is zoals gezegd voor loonheffingenadviseurs doorgaans de belangrijkste. In de adviseur-klantrelatie speelt op microniveau ook een vorm van Horizontaal Toezicht. Ter verduidelijking het volgende voorbeeld.

U bent adviseur van een grote werkgever en heeft in dat kader veelal contact met de HR-adviseur of iemand van het hoger management. Op een dag belt één van de managers u op met de mededeling dat hij is ontslagen en dat er momenteel wordt onderhandeld over de ontslagvergoeding. De manager in kwestie wil zijn ontslagvergoeding graag storten in een stamrecht. Hij vraagt u om advies. Op dat moment komt u in een spreekwoordelijke spagaat. Uiteraard bent u bereid deze manager te adviseren over de fiscale mogelijkheden, maar hij is niet uw klant. Het is in een dergelijke situatie aan te raden om vooraf met de werkgever afspraken te maken over welke werkzaamheden u mag verrichten. Op zo'n moment sluit u als het ware een horizontaaltoezichtconvenant in de driehoeksverhouding werkgever-werknemer-adviseur. Veelal zal een dergelijke situatie niet tot problemen leiden omdat er een parallel belang is. Let wel nog even op het eventuele loonvoordeel dat wordt verkregen door de manager indien hij zich op kosten van de werkgever in privé laat adviseren.

Een andere speler in het spel is de werknemer. Uitzonderingen door eindheffing daargelaten, is de werknemer de belastingplichtige en daarmee, wat de heffing zelf betreft, de uiteindelijk belanghebbende. Gelet op de ontwikkelingen die de loonheffingen hebben doorgemaakt lijkt de werknemer steeds meer buiten beeld te raken, terwijl dit de partij is waar het om draait. Nog altijd is het loon van de werknemer een maatstaf voor de heffing. Met de introductie van de werkkostenregeling is de positie van de individuele werknemer echter meer naar de achtergrond verdwenen. Onder de werkkostenregeling vormt de totale loonsom een belangrijke maatstaf. De werkgever kan, binnen bepaalde kaders, fiscaal gezien vergoeden en verstrekken wat hij wil. De werknemer heeft hierin geen enkele stem. Arbeidsrechtelijk kan dit overigens anders zijn. Dit is afhankelijk van de afspraken die zijn gemaakt tussen de werkgever en de werknemer. Met de komst van de werkkostenregeling lijkt het de tendens te zijn om het karakter van de heffing te verleggen naar een heffing van de werkgever en de individuele werknemer buiten beeld te laten. Is dit in de huidige samenleving nog wel een logische koers om te varen?

6.2 Stelling 2: Loonheffingen zijn niet meer van deze tijd

Of het nog wel reëel is om de werkgever op te laten draaien voor de enorme administratieve last, die de inhouding en afdracht van loonheffingen met zich meebrengt komt zo nu en dan nog wel eens op in een discussie over de hervorming van het

loonheffingenregime. Ook wanneer de loonheffingen steeds verder verwijderd raken van de individuele werknemer als heffingssubject, ligt het dan niet in de rede om definitief afscheid te nemen van de loonheffingen in de vorm zoals we deze nu kennen, als voorheffing op de inkomstenbelasting? Argumenten voor deze stelling zijn bijvoorbeeld dat werknemers tegenwoordig beter geïnformeerd zijn en dat het door de automatisering voor werknemers eenvoudig is geworden om de verschuldigde belasting te berekenen en te betalen. Een belangrijk tegenargument is dat het incasorisico groot is. Het is kennelijk menseigen om bepaalde vormen van struisvogelpolitiek te bedrijven. Het loon dat niet op de bankrekening wordt bijgeschreven wordt niet gemist. Indien het loon bruto wordt overgemaakt en de werknemer zelf een deel daarvan moet overmaken naar de Belastingdienst ervaart men dat als 'last', terwijl hetzelfde nettoresultaat wordt bereikt. Werknemers zullen geneigd zijn hun 'eigen' uitgaven voor te laten gaan op de betaling van belasting, met als risico dat de belasting niet meer kan worden betaald of later wordt betaald. Een andere optie is om het loon van de werknemers over te maken aan de overheid die vervolgens onder inhouding van de verschuldigde heffingen het nettoloon aan de werknemers overmaakt. Deze optie zal op niet veel steun kunnen rekenen, immers met het tussenschuiven van deze extra schakel zullen veel kosten gemoeid zijn en vooralsnog zijn het nog steeds de burgers en bedrijven die als belastingbetalers deze extra lasten zouden moeten dragen.

De derde speler van het spel is de Belastingdienst of overheid. Bij de Belastingdienst is er ten aanzien van de structuur in de loop van de jaren nogal wat veranderd. Bij de Belastingdienst is sprake van een voortdurend proces van verandering en reorganisatie. Tot medio jaren '80 was de loonbelasting en premieheffing van volksverzekeringen (er gold nog geen gecoördineerde heffing met de werknemersverzekeringen) een echte 'controleursheffing', er waren slechts drie inspecteurs belast met de loonbelasting. Met de komst van de Oort-wetgeving werd het inspecteursbestand in de periode van 1990-2000 sterk uitgebreid met als neveneffect een verjonging van het personeelsbestand. Door de coördinatie met de werknemersverzekeringen kwamen daar in 2006 nog de 'heffers' van het UWV bij. Wellicht mede hierdoor lijkt er sinds 2006 sprake van een algemene personeelsstop. Door deze stop vergrijst de Belastingdienst onvermijdelijk en kampt deze met capaciteitsproblemen om de inning en controle op hoog niveau te kunnen blijven uitvoeren. Vanwege budgettaire beperkingen is het niet mogelijk om dit personeelsbestand te vergroten en dit is naar de mening van Mertens een belangrijke aanzet voor wat Horizontaal Toezicht is gaan heten. Met Horizontaal Toezicht, een door de Belastingdienst ontwikkeld concept, spreekt men af zich aan de regels te houden en beperkt de controle zich idealiter tot die van de interne controleprocessen bij de ondernemingen zelf.

De vierde speler van het spel, of misschien moeten we hem wel de joker noemen, grapt Mertens, is de adviseur. De adviseur kan op elk moment en in elk traject worden ingezet, mits er duidelijkheid bestaat over zijn rol, de vooraf gestelde spelregels. Anders dan bij de Belastingdienst hebben de adviesorganisaties geen grote structuurwijzigingen doorgemaakt. Tot de Oort-wetgeving haar intrede deed waren de meeste loonbelastingadviezen afkomstig van inkomstenbelastingadviseurs. Met de Oort-wetgeving werd de wetgeving meer gedetailleerd en ontstond de behoefte aan specialisten loonbelasting. Veel van de specialisten die in dit werkveld als adviseur aan de slag gingen waren afkomstig van de overheid. Na 2000 nam het aantal overstappers af en werd meer geïnvesteerd in eigen kweek. De integratie met

het UWV zorgde niet voor een massale toestroom in de bestaande adviespraktijk maar er ontstonden wel hier en daar 'premiëwinkeltjes': ex-UWV-medewerkers, die werkgevers adviseerden, dikwijls op no-cure-no-paybasis, hoe zij premies kunnen besparen. Behalve een toename van adviseurs die zich hebben gespecialiseerd in de loonheffingen is de structuur van de adviesorganisaties overigens gelijk gebleven.

Wanneer één van de spelers van het spel, namelijk de Belastingdienst, een gedaantewisseling ondergaat doet de rest van de spelers er goed aan zich daar op aan te passen. Daarom de volgende stelling.

6.3 Stelling 3: Adviesorganisaties dienen hun structuur aan te passen aan de eisen van deze tijd

Het blijft een gegeven dat de Belastingdienst of eigenlijk de overheid de regels van het spel bepaalt. Dit is een verschijnsel waar alle spelers en dus ook de adviseur mee om moeten gaan. Verder zijn ook de werkgevers en werknemers in de tijd ontwikkeld. Afgevraagd moet worden of de structuur van adviesorganisaties nog optimaal is afgestemd op het gewijzigde spel.

Mede door de toegenomen automatisering zien we in de loop van de tijd toenemende kennis en awareness bij de werkgevers. Ondernemingen doen steeds meer zaken over de grens en de advisering van de Raad van Bestuur is een meer gespecialiseerde tak van sport geworden. Deze ontwikkelingen vragen om een meer gerichte advisering. Ook de werknemer als heffingssubject is in de loop van de jaren een andere speler van het spel geworden. Het vertrouwen in de werkgever is groot, maar hij is ook zelf beter geïnformeerd en kan zijn werkgever indien nodig van repliek dienen. Hij zal echter nog steeds niet snel zelf extern advies in de sfeer van de loonheffingen zoeken. Ook zien we op het terrein van de loonheffingen dat de fiscaliteit en het arbeidsrecht steeds meer in elkaar overvloeien. Denk dan bijvoorbeeld aan de werkkostenregeling waarbij de werkgever fiscaal het recht krijgt om zelf te beslissen welke werknemer welke vergoeding of verstrekking onbelast mag ontvangen.

Daar waar in de jaren tot 2000 de Belastingdienst bekend stond om de aanwezige juridische kennis van hoog niveau heeft dit steeds meer plaatsgemaakt voor kwaliteiten op het gebied van procesbeheersing. Dit wordt nog eens versterkt met de komst van Horizontaal Toezicht. Steeds meer lijkt de relatie met de bevoegde inspecteur belangrijker dan de juiste wettoepassing. Vakinhoudelijke discussies verdwijnen meer en meer naar de achtergrond. Ook inspecteurs zijn in deze rol steeds meer genegen om de fiscale grenzen op te zoeken. Deze ontwikkelingen vragen om een aangepaste vorm van advisering. De loonheffingenadviseurs van weleer hebben de vaktechniek en het belang van juridisch denken hoog in het vaandel. De tarieven voor hun diensten stijgen onverminderd terwijl er een grotere mate van proactiviteit nodig is om de uurstaten te vullen. Deze adviseurs worden namelijk geconfronteerd met relatief nieuwe, goed geïnformeerde spelers die ook onderdeel uitmaken van het spel. Dat zijn de bedrijfsfiscalisten, de salarisverwerkers en de nichespelers. Daar waar Horizontaal Toezicht voor deze nieuwe spelers erg aantrekkelijk lijkt vanwege de zekerheid en risicobeperkende werking, zijn over het algemeen de klassieke adviseurs huiverig voor een dergelijke ontwikkeling. Deze groep is jurist pur sang en binnen het juridische gedachtegoed is geen plaats voor het innemen van onvoldoende beargumenteerde standpunten zonder juridische

basis. Feit blijft dat de spelregels langzaam wijzigen en alle spelers een nieuwe positie moeten bepalen. De volgende stelling luidt dan ook als volgt.

6.4 Stelling 4: De rol van de LH-adviseur is de laatste 10 jaar afgenomen

Het wijzigen van spelregels betekent niet direct dat de bestaande rol van de LH-adviseur afneemt. Wat wel belangrijk is, is dat de klassieke jurist als adviseur flexibel is en zich in zijn advisering aanpast aan de behoeften van de klant. Wanneer wordt gekoerst op een systeem waarin het Horizontaal Toezicht bepalend is voor de relatie van de cliënt met de fiscus zal de loonheffingenadviseur hierop moeten inspelen. Voor de Belastingdienst zorgt Horizontaal Toezicht ervoor dat het capaciteitsprobleem wordt opgelost en het bewerkstelligt dat een belangrijk deel van het huidige takenpakket van de Belastingdienst wordt neergelegd bij de werkgever. De werkgevers krijgen in een dergelijk systeem meer zekerheid over de controleprocessen, de Belastingdienst wordt toegankelijker en het contact met een loonheffingenadviseur lijkt op de langere termijn minder vaak noodzakelijk wat een besparing van de advieskosten met zich meebrengt. Voor de loonheffingenadviseur is de belangrijke taak weggelegd om ook in het vernieuwde spel zijn toegevoegde waarde te laten gelden. Horizontaal Toezicht is een nieuw product voor de klassieke adviseur en het vergt enige inspanning om dit product onder de knie te krijgen. De relatief eenvoudige korte vragen zullen onder het Horizontaal Toezicht regime nagenoeg verdwijnen. Ook de ouderwetse verticale looncontroles zullen op den duur (nagenoeg) niet meer worden uitgevoerd. De toegevoegde waarde van een loonheffingenadviseur zal met name zichtbaar zijn door de goede beheersing van de processen en de vaardigheid om op goede voet met de belastinginspecteur tot afspraken te komen. Vanzelfsprekend blijft de juridische kennis van groot belang, het beschikken over deze kennis alleen zal echter niet meer voldoende zijn.

6.5 Stelling 5: Loonheffingen kosten de werkgever het minst als hij compliant is

Deze stelling is ten dele waar. Een werkgever die compliant is houdt de verschuldigde loonbelasting bij de werknemer in zodat deze geen kostenpost voor hem wordt. Hij loopt evenmin risico op kostenverhogende boeten. Uitgangspunt is uiteraard dat werkgevers compliant zijn, zodat de stelling vanuit deze optiek bevestigend moet worden beantwoord. Echter, een werkgever die niet compliant is (waarbij onder 'niet compliant zijn' het niet naleven van wettelijke regelgeving wordt verstaan), heeft in eerste aanleg mogelijk een lagere afdracht loonheffingen. Hij loopt wel het bruterings- en boeterisico.

6.6 Stelling 6: LH-advisering wordt meer een kwestie van kwaliteit dan van kwantiteit

Onder stelling 4 werd duidelijk dat de rol van de loonheffingenadviseur aan veranderingen onderhevig is. De relatief korte en kleine vragen van klanten worden vervuld voor een groter en meeromvattend traject, namelijk het sluiten en naleven van een onder het Horizontaal Toezicht gesloten handhavingsconvenant. De kwaliteit van de werkzaamheden van de adviseur zal vanzelfsprekend van grote betekenis zijn voor de klant. Overigens is dit in de huidige advisering natuurlijk ook het geval. Het verschil is dat meerdere kwaliteiten worden gevegd dan de fiscaal-inhoudelijke alleen.

7 OVERIGE ONTWIKKELINGEN OP GEBIED VAN DE LOONHEFFINGEN

Met de introductie van de werkkostenregeling wordt principieel losgekomen van de oorspronkelijke uitgangspunten in de loonheffingen. Vanwege het eindheffingsregime is de werkgever het heffingssubject geworden in plaats van de werknemer. Loonbestanddelen die onder de werkkostenregeling worden aangewezen hebben geen invloed op het persoonlijke inkomen van de werknemer voor andere regelingen. Op deze wijze raakt de heffing van een loonbelasting steeds verder verwijderd van het subject, de werknemer. Een ander kenmerk van de werkkostenregeling is dat de maatschappelijke opvattingen over wat zich kenmerkt als een loonvoordeel niet meer relevant zijn, ook vergoedingen voor zakelijke kosten kwalificeren als loon. Dat de werkgever de belasting (mits de bestanddelen zijn aangewezen) betaalt, waarbij de berekening van de verschuldigde belasting is gebaseerd op de totale loonsom van de werkgever, maakt dat de werkkostenregeling, zij het voor bepaalde looncategorieën, een loonsomheffing is. Deze gewijzigde benadering van het heffingsobject zorgt voor een verandering van het speelveld tussen werknemer en werkgever. De werkgever wordt meer en meer het eindstation voor de loonheffingen. Voorlopig blijft het bij het verkennen van de mogelijkheden om een volledige loonsomheffing in te voeren. De introductie van de werkkostenregeling en de uniformering van het loonbegrip zijn alvast een aantal stappen in die richting. Of het huidige systeem van loonheffingen uiteindelijk wordt gewijzigd in een loonsomheffing zal de toekomst uit moeten wijzen. Er zijn nog tal van vragen, die daaraan voorafgaand zouden moeten worden beantwoord.

8 TOT SLOT

Indien het Horizontaal Toezicht zich laat kenmerken door het ergens anders neerleggen van de handhavingsbal en compliant zijn, dan kan niet anders worden geconcludeerd worden dat de loonheffingen de moeder zijn van het Horizontaal Toezicht. De slotstelling dekt dan ook de lading voor deze breakoutssessie.

***Slotstelling: Compliance & loonbelasting?
Horizontaal Toezicht avant la lettre!***

NOOT:

Inmiddels is het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst verschenen. Onder leiding van prof. dr. L.G.M. Stevens heeft de commissie onderzoek gedaan naar de effectiviteit, de efficiency en de rechtmatigheid van Horizontaal Toezicht. De conclusie luidt dat het concept van Horizontaal Toezicht een juiste richting is maar dat het, vooral op intuïtie gebaseerde, introductieproces thans dringend aanvulling behoeft van rationele sturing op basis van valide empirische informatie. Vertrouwen alleen is een te broze basis, aldus de commissie. Voor de geïnteresseerde lezer wordt verwezen naar het rapport dat is te vinden op: www.rijksoverheid.nl.

HORizontaal TOEZICHT BIJ VERMOGENDE PERSONEN, DE TOEKOMST...

Inleiders mr. R.E. Zwier is Landelijk vaktechnisch coördinator IH/S&E bij team vaktechniek, Landelijk kantoor Belastingregio's en mr. C.L.M. Brouwers is Regionaal vaktechnisch coördinator IH/S&E bij de Belastingdienst / Oost Brabant¹

Verslag mw. F.M. Richelle LL.M. is verbonden aan Mazars Private Clients te Den Haag

1 INLEIDING

Horizontaal Toezicht bij vermogende personen staat ten opzichte van het Horizontaal Toezicht bij bedrijven nog in de kinderschoenen. De Belastingdienst is op zoek naar hoe je Horizontaal Toezicht bij vermogende personen zou moeten vormgeven. Nu is de Belastingdienst vooral gericht op de aangifte, waardoor veelal discussies achteraf ontstaan met soms procedures tot gevolg. De breakoutsessie op het jaarcongres van 14 juni jongstleden was een coproductie van de heren mr. R.E. Zwier en mr. C.L.M. Brouwers, beiden werkzaam bij de Belastingdienst.

2 HUIDIGE SITUATIE BELASTINGDIENST

Er is sprake van een terugtrekende overheid. Niet zozeer in de kwaliteit, maar door de bezuinigingen kan het lastig zijn deze kwaliteit te behouden/te versterken. Vermogende personen zijn geen 'segment' bij de Belastingdienst. Zij krijgen een gewone aangifte net als iedere belastingplichtige natuurlijke persoon en bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn bijvoorbeeld geen speerpunt voor controle. Gelet op de groeiende estateplanningspraktijk zou je verwachten dat vermogende personen meer aandacht vanuit de Belastingdienst zouden krijgen. De huidige situatie is echter dat er vaak nog gewacht wordt op de aangifte erfbelasting na iemands overlijden. Er is fiscaal vaak meer aandacht voor de corporate aspecten dan voor de privéaspecten van vermogende personen.

3 ONTWIKKELINGEN VERMOGENDEN

De vraag die als eerste opkomt bij Horizontaal Toezicht bij vermogende personen is: hoe definieer je het begrip vermogende personen? Hierover zijn de meningen echter verdeeld. Uit publicaties volgt dat iemand met een vrij besteedbaar vermogen van één miljoen euro reeds als vermogende particulier kan worden aangemerkt. Andere publicaties daarentegen stellen dat een persoon ten minste tussen de twintig en dertig miljoen euro vrij besteedbaar vermogen zou moeten hebben om aan deze definitie te voldoen. Hierop is dus geen eenduidig antwoord te geven. De Belastingdienst zoekt wel een fiscaal profiel voor personen met een groot fiscaal belang, maar er

¹ Ter volledigheid wordt opgemerkt dat bepaalde meningen van de inleiders niet per definitie de mening van het management bij de Belastingdienst vertegenwoordigen. De bijdrage van de inleiders is op persoonlijke titel.

bestaan geen duidelijke criteria/richtlijnen binnen de Belastingdienst om te bepalen wanneer iemand kwalificeert als vermogende particulier.

Het aantal vermogenden is in de afgelopen jaren sterk toegenomen. Landen die hierbij duidelijk naar voren komen zijn bijvoorbeeld de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en China. De problematiek van het groeiende aantal vermogenden heeft onder meer te maken met globalisering, snelle veranderingen en de mobiliteit van mensen en vermogen (emigratie en immigratie).

Vermogen kan een hoog afbreukrisico met zich meebrengen. Hierbij kan gedacht worden aan reputatieschade en imagoschade, zoals dit bijvoorbeeld geldt voor pensioenfondsen, woningcorporaties, banken, beursgenoteerde bedrijven en privépersonen. Overigens geldt dit niet alleen voor de vermogende zelf, maar ook voor de Belastingdienst en adviseur. Vermogenden investeren dan ook vaak in hoogwaardig fiscaal advies, hetgeen tot complexe (fiscale) structuren kan leiden. Bij fiscale aspecten kan gedacht worden aan het vergaren van vermogen (beloningsstructuren), het in stand houden van het vermogen (beleggingsvennootschappen, SPF's, trusts en emigratie) en de bestemming van het vermogen (persoonlijke estate planning, bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en vastgoedbeheer). Daarnaast is er ook sprake van niet-fiscale aspecten die een rol spelen bij vermogenden, zoals maatschappelijke betrokkenheid, bekendheid bij de Autoriteit Financiële Markten, De Nederlandsche Bank en bij voorkeur de onbekendheid bij de Kamer van Koophandel en tijdschriften als *Quote*.

4 INTERNATIONALE ASPECTEN / OESO

De inleiders maken deel uit van een informeel OESO-netwerk. Hieruit komt naar voren dat het Verenigd Koninkrijk een voorloperspositie heeft ten opzichte van de andere landen. In het Verenigd Koninkrijk kennen ze zogenoemde HNWI-teams (High Net Worth Individuals) die zich focussen op vermogenden. In het Verenigd Koninkrijk sluiten vermogenden en de Belastingdienst niet zozeer convenanten met elkaar, maar is er sprake van een continue overlegsituatie. Terwijl in Frankrijk juist weer wel vanuit convenanten wordt gewerkt. Canada is een land dat is teruggekomen van Horizontaal Toezicht bij vermogende personen, omdat de balans tussen verticaal en Horizontaal Toezicht vervaagd was.

5 ONZE BEVINDINGEN

In 2008 is een pilot van Horizontaal Toezicht gestart bij vermogende personen (en hun adviseurs). De 'Big Five'-kantoren zijn benaderd en gevraagd vijf dossiers per kantoor aan te leveren. Dit bleek achteraf gezien een lastige klus. Niet alle kantoren waren in de gelegenheid dossiers aan te leveren, waardoor effectief slechts vijf dossiers voor de pilot in aanmerking kwamen. Concreet is uiteindelijk voor drie dossiers een convenant gesloten tussen de vermogende particulier en de Belastingdienst. De bedoeling van deze pilot is geweest om los te komen van de aangifte en te werken naar een periodiek overleg in plaats van controle achteraf. De Belastingdienst krijgt op deze wijze veel meer inzicht en betrokkenheid bij fiscale issues. De adviseurs van de vermogende personen reageren positief, maar de

vermogenen zelf staan terughoudend en aarzelend tegenover Horizontaal Toezicht. Er zijn echter voor vermogende personen wel degelijk voordelen te benoemen. Hierbij kan gedacht worden aan het feit dat de fiscale positie is afgestemd met de Belastingdienst, hetgeen uiteraard zekerheid biedt voor de belastingplichtige. Doordat de Belastingdienst meer weet van de fiscale positie van de vermogenen is het makkelijker om afspraken te maken omtrent deze fiscale positie.

6 DENKRICHTING BELASTINGDIENST

Vanuit de Belastingdienst zou meer aandacht en service voor vermogende personen (het 'private wealth'-segment) moeten bestaan. Daarnaast dient duidelijkheid te komen over wat onder het horizontaaltoezichtproces bij vermogende personen wordt verstaan. Richtlijn hierbij zou in ieder geval moeten zijn dat het voor deze groep altijd maatwerk betreft, waarvan de overeengekomen afspraken kunnen worden vastgelegd in een convenant. De Belastingdienst vindt daarnaast de betrokkenheid van de adviseur van de vermogende particulier van belang, omdat deze op de hoogte is van de fiscale aspecten die bij zijn cliënt spelen. Uiteraard kunnen hierin ook andere partijen een rol spelen, zoals de vermogensbeheerder of een family office.

7 CONCLUSIE

Horizontaal Toezicht bij vermogende personen staat nog in de kinderschoenen. De Belastingdienst is bezig met de vormgeving van Horizontaal Toezicht bij deze vermogende personen. Dit zal, gelet op het toenemende aantal vermogenen in de wereld, ook wel moeten. Horizontaal Toezicht voor vermogende personen heeft de toekomst!

COLOFON

© 2012, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
de Muiderpoort
Sarphatistraat 500, 1018 AV AMSTERDAM
Postbus 2977, 1000 CZ AMSTERDAM

Congrescommissie

mr. M.L.A. van Rij
mr. W.J.D. Gohres
mr. M.J. van Dieren
mr. N.P.A. van der Linden

Bureauredactie

mw. J.Y. van der Toorn-Hoeksma

Vormgeving

Studio Putto BNO, Edam

Organisatie

mr. F.H.J. Sobels
mw. A.B.M.O. van Streepen

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever(s), alsmede de NOB geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. het besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan 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 (artikel 16 Auteurswet 1912) dient men zich tot de uitgever te wenden.