

## Position paper Horizontaal toezicht

### Inleiding

Sinds 2002 zijn SRA en de Belastingdienst het gesprek met elkaar aangegaan om te onderzoeken of er betere werkafspraken tussen fiscaal dienstverleners en de Belastingdienst gemaakt zouden kunnen worden, en dan met name over het proces in de keten en de onderlinge communicatie.

Horizontaal toezicht werd mede ingegeven door de maatschappelijke ontwikkeling dat bedrijven naar stakeholders/belanghebbenden toe steeds transparanter moeten en willen zijn over de mate waarin zij 'in control' zijn. De Belastingdienst haakte aan op die trend door met bedrijven afspraken (convenanten) te maken over de fiscale verantwoording of te wel het fiscaal in control zijn. Bij grote bedrijven (ZGO's en MGO's) kan dit door individuele convenanten. Voor het mkb is deze aanpak praktisch onuitvoerbaar. De Belastingdienst wenste dan ook het horizontaal toezicht in het mkb te bereiken via brancheverenigingen, koepels en fiscale dienstverleners.

SRA ondertekende na de gezamenlijk uitgevoerde pilot met de Belastingdienst op 31 oktober 2008 als eerste fiscaal dienstverlener een koepelconvenant Horizontaal toezicht, dat zich vooralsnog alleen op Loonbelasting richtte. Op 31 augustus 2009 werd het koepelconvenant vervangen en uitgebreid naar de Inkomsten-, Omzet- en Vennootschapsbelasting. Het koepelconvenant is de basis voor de convenanten die de SRA-leden zelf afsluiten met de Belastingdienst.

Op 29 november jl. spraken SRA-bestuursleden drs. J.F.M. Zweekhorst FB en P.C.J. Dinkgreve RA met leden van de commissie Stevens, die de opdracht heeft om Horizontaal toezicht door de Belastingdienst te evalueren.

Op verzoek stelt SRA ten behoeve van deze evaluatie een position paper op.

### Convenantenmodel

Sinds 2005 probeert de Belastingdienst om op steeds grotere schaal het zogenoemde Horizontaal toezicht (HT) in te voeren. HT komt er, volgens criticasters, kortheidshalve op neer dat het bedrijfsleven zichzelf fiscaal reguleert en controleert onder leiding en regie van de Belastingdienst.

Dat deze opmerking te kort door de spreekwoordelijke bocht gaat, mag blijken uit de afspraken die in het af te sluiten handavingsconvenant staan. Artikel 1 van een dergelijk convenant bevat de tekst dat wet- en regelgeving van toepassing blijft. Met de benoemde uitgangspunten blijft derhalve ook de (formele) gezagsverhouding bestaan alsmede ieders rol in het systeem. De rol van de Belastingdienst is dat zij invulling geeft aan het toezicht. De Belastingdienst geeft/(wenst) vertrouwen in de belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener (te geven), doch gelet op haar rol is de Belastingdienst bepalend; niet een tekstueel convenant.

Vraag is dan ook: Wat willen partijen bereiken met het sluiten van een convenant? Op grond van het convenant zullen partijen op basis van vertrouwen, eerlijk en open met elkaar omgaan. De belastingplichtige zegt toe dat hij alles open en transparant zal melden en de Belastingdienst belooft in het vervolg begrip te tonen en snel tot beslissingen te komen. Daarnaast kunnen allerlei andere aanvullende afspraken tussen belastingplichtige en

Belastingdienst gemaakt worden over zaken waarover men veelal altijd discussies en of vragen heeft in het kader van het aangiftetraject. Uit de omschrijving blijkt dat een convenant vooral betrekking heeft op het aangiftetraject. Het gaat blijkbaar om een soepelere manier om te komen van aangifte tot aanslag (de aangifteketen). Men kan zich dan ook afvragen of een dergelijk convenant niet veeleer een wettelijke grondslag zou moeten krijgen. Ook van belang is het besef dat deze verschuiving naar systeemtoezicht alleen mogelijk is als die systemen ook op kwaliteit worden getoetst, hetgeen ook normen veronderstelt waaraan getoetst kan worden.

In het traditionele werken is er aantal momenten waar inspecteur en belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener in een confrontatiemodel terecht kunnen komen. Dat leidt veelal tot vertragingen in de afwikkeling van de aangifte en vervolgens een lange bezwaar- en wellicht beroepsfase. Het werken vanuit Horizontaal toezicht zorgt er voor dat op een aantal momenten partijen met elkaar in contact kunnen (moeten) komen/blijven. Hierdoor worden de valkuilen van een conflictmodel ontweken en wordt tevens de snelheid in het proces gewaarborgd. Die snelheid is van belang om compliante belastingplichtigen snel, de gewenste rechtszekerheid te geven. Dit laatste is voor fiscale dienstverleners een duidelijk pluspunt. Een cliënt werkt fiscaal in het heden.

## Steunen op kwaliteit

SRA heeft inmiddels een lange weg achter de rug als het gaat om horizontaal toezicht. Daarbij hebben het SRA-bestuur en het management van de Belastingdienst periodiek geëvalueerd, om na te gaan of zij nog met elkaar op de goede weg waren en zijn.

De drijfveren voor SRA om in te stappen waren destijds (en feitelijk) nog steeds

- De Belastingdienst steunt op de systemen en de kwaliteit van de aangesloten SRA-leden, en dan met name op de SRA-review en het SRA-keurmerk. De Belastingdienst beoordeelt het systeem (systeemtoetsen).
- De investeringen in kwaliteit door de SRA-leden in het kader van onder meer Wwft en Wta zullen ook hun nut afwerpen in de fiscale aangiftepraktijk.
- Beide partijen streven naar efficiency en (relatieve) lastenvermindering.

Voor SRA, -en naar onze mening geldt dat ook voor HT-, is het kwaliteitssysteem een belangrijk en essentieel uitgangspunt. Het SRA-kwaliteitssysteem wordt gekenmerkt door (kwaliteits)normen die door onafhankelijke reviewers periodiek worden getoetst. Dit driedig normenkader bestaat uit: cliëntacceptatie, kwaliteitsborging en vaktechniek.

Voor de SRA-leden zijn de voordelen van aansluiting bij Horizontaal toezicht dan ook gelegen in de volgende punten:

- De kwaliteit van kantoor wordt erkend en (beter) zichtbaar gemaakt voor cliënten en relaties
- De SRA-review is een basis voor vele controles (Belastingdienst, AFM, andere toezichthouders) en levert daarmee administratieve lastenverlichting/beheersing op voor zowel kantoren als cliënten
- Toezicht op maat en aan- (en liefst uit)sluitend bij kantoor
- Ketenintegratie, het SRA-kantoor neemt de rol van ketenregisseur op zich
- Snelle beslissingen en aanslagen, werken in het heden
- Snel toegang voor voorverleg e.d.

Zoals eerder opgemerkt, is Horizontaal toezicht destijds ingegeven door de maatschappelijk wens naar meer transparantie. Criticasters gebruiken ook wel eens het volgende argument:

Gelet op het feit dat het personeelsbestand van de Belastingdienst al jaren krimpt en controle daardoor gemiddeld nog maar éénmaal in de 25 tot 30 jaar plaatsvindt, is het begrijpelijk dat de Belastingdienst naar een andere controlewijze zoekt. Als dit al waar is, is dat een motief voor de Belastingdienst en hoeft dat geen beletsel te zijn voor belastingplichtige en diens adviseur om toch in het HT te stappen.

Voor belastingplichtigen en diens adviseur kunnen andere, moverende redenen leiden naar de keuze voor Horizontaal toezicht. Een belangrijke reden daarvoor aan de kant van belastingplichtige is bijvoorbeeld de snelheid van het verkrijgen van rechtszekerheid en nooit meer gedoe achteraf. Kortom, beide partijen hebben eigen redenen en prikkels om tot een HT convenant te komen. Er moet immers een win-winsituatie ontstaan.

Uiteindelijk zullen aan beide zijden, bij de Belastingdienst en onder belastingplichtigen, partijen zijn die moeite hebben met Horizontaal toezicht en niet meedoen. Deze partijen blijven in het verticale systeem, dat geen waardeoordeel over belastingplichtige geeft, werken. Voordeel voor de Belastingdienst is echter wel dat binnen deze groep de controle-intensiteit naar aanvaardbare termijnen gaat.

Zichtbare nadelen c.q. knelpunten

### **Snelheid**

Zoals hiervoor aangegeven is de snelheid van afwikkeling van een aangiftetraject voor beide partijen een duidelijk pluspunt. Deze snelheid komt echter in gevaar als inspecteurs niet de ruimte voelen en gebruiken om bij vooroverleg keuzes te maken en standpunten in te nemen. In het aangiftetraject zien we immers een tweetal beslismomenten.

Het eerste beslismoment vindt plaats vóór het indienen van de aangifte. Indien en voor zover de belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener niet zeker is over de fiscale interpretatie, kan (moet) men contact opnemen met de inspecteur. Indien belastingplichtige of diens fiscale dienstverlener een pleitbaar standpunt voorleggen aan de inspecteur zal deze dan direct moeten aangeven of dat wat betreft de Belastingdienst akkoord is. Mocht de belastingdienst niet akkoord zijn, dan kunnen partijen ook direct afspreken wat te doen als belastingplichtige toch dit pleitbare standpunt inneemt in de aangifte. Kortom, er vindt versnelling in de keten plaats ten opzichte van het traditionele werken.

Het tweede beslismoment is het moment waarop de inspecteur de aanslag oplegt. De inspecteur zal bij geconstateerde afwijkingen in de steekproef, contact moeten opnemen met de fiscale dienstverlener of de belastingplichtige. Daarbij is uitgangspunt niet direct 'correctie', maar juist nagaan wat er (in de processen) aan de hand is.

Dit laatste moment wordt door verschillende eenheden bij de Belastingdienst verschillend uitgelegd. Indien een eenheid hier het gesprek begint met "Dit hadden we van u als HT klant niet verwacht...", dan is blijkbaar de perceptie van HT niet goed.

In deze situaties zou een verdere wettelijke regulering of openlijke aansturing duidelijkheid kunnen geven. De vrijheid van de inspecteurs laat in het kader van HT hier een te enge verwachting/perceptie zien.

## **Vooroverleg**

Uiteraard is het niet de bedoeling dat fiscaal dienstverleners alles voorleggen aan de Belastingdienst. Het gaat om vragen van materieel belang (in de aangifte) en om vragen waarvan de fiscaal dienstverlener van te voren weet/denkt dat de inspecteur, ondanks dat het pleitbaar is, afwijkend zal of kan beslissen. De Belastingdienst heeft een aantal handreikingen gegeven waarbij de fiscale dienstverlener echter altijd een eigen verantwoordelijkheid heeft.

Horizontaal toezicht kan niet leiden tot extreem meer voor overleg. Dit zou er immers toe leiden dat er een enorme druk op de medewerkers van de Belastingdienst ontstaat; Anderzijds kan dit leiden tot een aanzienlijke stijging van de kosten waarmee de belastingplichtigen/ relaties in het horizontaal toezicht dan te maken kunnen krijgen.

## **Metatoezicht**

Uitgangspunt is dat aangiften die binnen het horizontaal toezicht worden ingediend, na een steekproef op werking van de systemen (systeemtoets) verder volledig automatisch en snel afgewerkt kunnen worden.

Probleem in de beginfase is dat de steekproef een aanzienlijk deel van het (nog te kleine) totaal beslaat. Praktisch lijkt het daardoor dat een belastingplichtige/relatie in het horizontaal toezicht vaker en intensiever wordt beoordeeld. In de dagelijkse praktijk van dit moment ervaren fiscale dienstverleners en relaties dit als onredelijk. Dit wordt nog versterkt door het feit dat de Belastingdienst de steekproeven uitvoert in de vorm van (minimale) bezoeken en (gedeeltelijke) boekenbeoordeling (soms bij dan wel in overleg met de klant). De aankondiging daarvan vindt plaats via standaardbrieven die normaal gesproken een boekenonderzoek aankondigen. Dit leidt tot verwarring. Ook binnen het metatoezicht dient meer maatwerk geleverd te worden inclusief aangepaste correspondentie.

## **De kritische succesfactoren**

De SRA-kantoren staan thans voor de grote uitdaging om hun relaties de voordelen van het Horizontaal toezicht te laten zien. Hoe meer relaties in het bestand komen hoe meer ervaring met vooroverleg en hoe eenvoudiger het metatoezicht zich ontwikkelt. Dit is een lastige kip-ei problematiek.

Er wordt door alle partijen getracht een versnelling te maken. Zo heeft de Belastingdienst inmiddels een onderzoek uitgevoerd op het SRA-reviewsysteem. Daarbij heeft men een (zeer goede) indruk gekregen van de manier waarop de SRA-reviewers de kantoren onderzoeken. De diepte van het systeemonderzoek door SRA is daarbij aandachtig bekeken en ook de werking (self-assessment) van de kantoren. SRA vindt het kwaliteitsborgingsysteem een van de meest belangrijke randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie van Horizontaal toezicht.

## Wettelijk kader

Een belangrijk beginsel in ons recht en dus belastingstelsel is de gelijkheid van belastingplichtige. Zonder een goed wettelijk kader mag de Belastingdienst gelijke belastingplichtigen niet ongelijk behandelen. Daar doet ook/zeker een convenant -lijkt het- niets aan af.

Voor belastingplichtigen met of zonder convenant gaat dit beginsel echter volgens SRA niet meer geheel op. De Belastingdienst maakt onderscheid tussen 'convenantaangiften' en 'niet-convenantaangiften'. De belastingplichtige die een convenant heeft gesloten, wordt dus anders behandeld dan eenzelfde belastingplichtige die geen convenant heeft gesloten. Dit komt voort uit het eenvoudige beginsel dat het geen gelijke gevallen meer zijn; De 'belastingplichtige met convenant' heeft immers een andere relatie en dus ander vertrekpunt dan de 'belastingplichtige zonder convenant'. De 'belastingplichtige met convenant' heeft afgesproken bij twijfel in vooroverleg te gaan. De 'belastingplichtige zonder convenant' "gokt" in dat geval wellicht op het beginsel "wat niet weet wat niet deert".

Volgens de tegenstanders is dat in strijd met artikel 1 van onze Grondwet. De Belastingdienst stelt verschillende kaders voor de belastingheffing vast al naar gelang HT van toepassing is. Men vindt het daarbij onbegrijpelijk dat het parlement dit toestaat.

## Objectieve criteria

Als het al mogelijk is onderscheid te maken in 'typen' belastingplichtigen, is het natuurlijk van belang dat helder (transparant) is wie wel en wie niet in aanmerking komt voor HT. Dit is een terecht punt van de criticasters/tegenstanders. Op dit terrein staat het HT nog in de kinderschoenen. Zo is er geen mogelijkheid om in bezwaar te komen tegen het niet toestaan van HT.

Het traject wordt echter steeds transparanter. Zo zijn de pijlers van HT voor fiscaal dienstverleners al grotendeels objectief meetbaar. Het moet gaan om Cliëntenacceptatie, Kwaliteitsborging en Vaktechniek (ondersteuning). Wat betreft de ondernemingen individueel gaat de Belastingdienst uit van een beoordeling van het Business Control System. Is er voldoende controle (zelf controle en assessment) intern om te garanderen dat de aangifte juist en volledig is, alsmede voldoet de aangifte aan wet- en regelgeving?

## Aanbevelingen, kanttekeningen en conclusies in het kort

1. Om te komen tot een soepelere manier van aangifte tot aanslag (de aangifteketen) lijkt het raadzaam om na te gaan of de convenanten niet veeleer een wettelijke grondslag zouden moeten krijgen.
2. Een verschuiving naar systeemtoezicht is alleen mogelijk als die systemen ook op kwaliteit worden getoetst, hetgeen ook normen veronderstelt waaraan getoetst kan worden.
3. Voor SRA is het kwaliteitssysteem een belangrijk uitgangspunt. Dit kwaliteitssysteem wordt gekenmerkt door (kwaliteits)normen die door onafhankelijke reviewers periodiek worden getoetst. Dit drieledig normenkader bestaat uit: cliëntacceptatie, kwaliteitsborging en vaktechniek.
4. Om meer duidelijkheid te krijgen over de andere behandeling van HT relaties is een verdere wettelijke regulering of openlijke aansturing van belang. Duidelijkheid over de verwachtingen over en weer (verwachtingen management).
5. Duidelijke handvatten inzake wanneer wel en wanneer niet vooroverleg lijkt moeilijk. Richtlijnen lijken wel wenselijk om snel tot een juiste verhouding van vooroverleg te komen.
6. Ook binnen het metatoezicht dient meer maatwerk geleverd te worden inclusief aangepaste correspondentie. De automatisering dient ingezet te worden voor een snelle optimale correspondentie
7. SRA vindt het kwaliteitsborgingsysteem een van de meest belangrijke randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie van Horizontaal toezicht.
8. Het is natuurlijk van belang dat helder (transparant) is wie wel en wie niet in aanmerking komt voor HT. Tegen negatieve besluiten op dit punt (beschikkingen) dient bezwaar en beroep mogelijk te zijn.

Nieuwegein, 6 december 2011

P.C.J. Dinkgreve RA & drs. J.F.M. Zweekhorst FB  
SRA

SRA is een netwerk van 370 zelfstandige Nederlandse accountantskantoren met 1000 vestigingen. Onze kantorenorganisatie verbindt zo'n 20.000 professionals die kwaliteit leveren op accountancy, fiscaal en juridisch gebied in het mkb-segment en volgens het SRA-keurmerk. AFM en Belastingdienst steunen op de kwaliteitssystemen van SRA. Meer dan 50% van het mkb is klant bij een SRA-kantoor. SRA werkt samen met andere organisaties en de overheid (AFM, Belastingdienst, ministeries) om goede voorwaarden voor een praktische wet- en regelgeving te creëren.