

# HORIZONTALAAL IDEEAL

PROF. MR. J. W. BELLINGWOUT\*

## 1 Inleiding

Wij hadden vroeger thuis horizontaal toezicht *avant la lettre*. Als ik uit school kwam (althans dat dachten mijn ouders), volgde steevast de vraag: 'Zo jongen, wat voor kattenkwaad heb je vandaag weer uitgehaald? Je weet, voor elke streek drie klappen, maar als je het niet opbiecht en ik kom er toch achter: tien klappen!' Na enig onderhandelen kwam ik uit op één klap. Daarna biechte ik braaf alles op en volgde een discussie of het nu streken waren of niet. Weliswaar was er veel begrip van de kant van mijn vader, maar hij vond toch dat hij zijn *fair share* aan klappen moest uitdelen en aldus geschiedde. Waarna ik weer met een schone lei aan de volgende dag kon beginnen.

Natuurlijk gaat de vergelijking niet helemaal op. Enkele elementen zijn echter herkenbaar.

## 2 Tom en Jerry

Horizontaal toezicht wordt gepresenteerd onder de vlag van 'gelijkwaardigheid' en 'zelfregulering'. Van gelijkwaardigheid is natuurlijk geen sprake. De overheid heeft de macht om naleving van de fiscale wetgeving af te dwingen. Daar is overigens niets mis mee; wij hebben daar binnen ons democratisch bestel zelf voor gekozen. Immers, zonder belastingheffing geen welvaartsstaat, uitzonderingen van het type Monaco daargelaten. Een geheel vrijwillige afdracht van belastingen is ondenkbaar. Weliswaar valt te verwachten dat degenen die belastingheffing anno 2008 nog steeds als 'roof' bestempelen zwaar in de minderheid zijn, maar te veronderstellen dat alle overige belastingplichtigen braaf en op volstrekt vrijwillige basis aan hun fiscale verplichtingen voldoen, is het andere uiterste. Als iets zich niet leent voor zelfregulering, is het wel belastingheffing.

Gelijkwaardigheid en zelfregulering zijn dus niet aan de orde. Niet alleen in de machtsverhouding is er geen sprake van gelijkwaardigheid, ook inhoudelijk is er een groot verschil tussen beide posities, nu de overheid weliswaar alle bevoegdheden heeft, maar de belastingplichtige over alle informatie beschikt die voor een goede naleving nodig is. Horizontaal toezicht zou je kunnen zien als Tom en

Jerry die hun gedurende decennia ingesleten tijd- en energievretende animositeit vervangen door een instrument om die informatie zo snel en efficiënt boven tafel te krijgen. Dat impliceert wel dat Jerry met het voorstel van Tom akkoord moet gaan en stopt met zijn streken. Maar is dat wel in het belang van Jerry en heeft hij wel de vrije keuze om daartoe te besluiten?

Zonder daarover een waarde oordeel te willen vellen, lijkt horizontaal toezicht in eerste instantie een efficiëntcyoperatie, waarmee een groot deel van de uitvoering op de belastingplichtigen zelf wordt afgewenteld. Met minder mensen een kwalitatief betere controle en een meer efficiënte aanslagregeling. Dat klinkt naar kostenbesparing (bij de overheid) en wellicht zelfs een hogere belastingopbrengst. Maar ook naar een toename van de administratieve lasten bij het bedrijfsleven. (Was het niet de bedoeling die juist te verminderen?) Dus waarom zou Jerry het doen?

## 3 Carrot and stick

De 'carrot and stick'-benadering kan goede diensten bewijzen om de belastingplichtige zover te krijgen dat deze een 'tax control framework' ontwikkelt, onderhoudt en operationaliseert, de daaruit voortvloeiende informatie verwerkt en interpreteert en de gesignaleerde 'risico's' voorlegt aan de fiscus. Kortom, zichzelf binnenstebuiten keert en volledige transparantie aanbiedt aan de fiscus. De 'carrot' in deze context is de bereidheid van de Belastingdienst om snel zaken af te handelen zodat de belastingplichtige zekerheid heeft en weer voort kan met zijn eigenlijke doel: ondernemen. Een ander voordeel voor de belastingplichtige is het in een vroeg stadium signaleren van fiscale risico's in de eigen organisatie en het nog tijdig kunnen bijsturen, al dan niet in overleg met de fiscus. Eenmaal gedane zaken nemen geen keer en op jarenlange conflicten over zaken uit het verleden zit niemand te wachten, de belastingplichtige niet en de fiscus evenmin. Hoe de 'stick' er precies uitziet, weet niemand. Ook de

\* Verbonden aan de Vrije Universiteit, Amsterdam en aan KPMG Meijburg & Co, Amstelveen.

Belastingdienst niet, vermoed ik. Een gepercipieerde dreiging van een niet coöperatieve opstelling (geen zekerheid vooraf meer willen geven, extra boekenonderzoeken, op alle slakken zout leggen) hangt in de lucht, maar wellicht is die perceptie nergens op gebaseerd.

#### 4 Enige observaties

Ook voor de Belastingdienst is horizontaal toezicht niet alleen rozengneur en maneschijn. Voor de traditionele boekenonderzoeken komen nu beoordelingen en controles van het door de belastingplichtige in te voeren 'tax control framework' in de plaats. Daar komt bij dat de exacte standaard ten aanzien van wanneer de belastingplichtige 'in control' is, nog werkende weg moet worden vastgesteld. Een goed functionerend 'tax control framework' levert vervolgens een veelheid aan informatie die op actuele basis door de Belastingdienst moet worden verwerkt. En lenen alle heffingen zich wel even goed voor een procesmatige benadering? Zijn de loon- en omzetbelasting, om er twee te noemen, niet veel beter te vangen in een 'framework' dan bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting? Aangezien alle zaken van enig materieel gehalte ter bespreking moeten worden voorgelegd, moet ook een standpunt over die zaken worden ingenomen. Vooral in de sfeer van de vennootschapsbelasting kan dit gaan knellen. Waar nu nog enige luwte bestaat voor de Belastingdienst om in eigen tempo centraal beleid te vormen ten aanzien van de toepassing van nieuwe wetgeving, zal bij een breed uitgerold horizontaal toezicht, zoals dat nu wordt overwogen, besluitvorming in een veel eerder stadium moeten plaatsvinden. Voor landelijke afstemming zal vaak geen ruimte zijn. Het valt te verwachten dat de kennisgroepen hun centrale rol niet meer kunnen vervullen en dat eenheid van beleid onder druk komt te staan. Daarnaast is het nog maar de vraag of de fiscus de mankracht heeft en erop ingesteld is om telkens op zeer korte termijn standpunten in te nemen waarmee ook de belastingplichtige voort kan. De Belastingdienst zal zich een behoorlijke portie durf moeten eigen maken om ook op de veel grotere schaal van een breed uitgerold horizontaal toezicht het gewenste tempo in de besluitvorming te realiseren.

In het verlengde komt de vraag op naar transparantie. Dat is een sleutelwoord waar het gaat om de houding van de belastingplichtige die meedoet met het horizontaal toezicht (niets verbergen, alle informatie delen, ook de eigen fiscale interpretatie van de feiten). Aan de zijde van de Belastingdienst zal transparantie (openbaarheid van ingenomen standpunten, al dan niet beleid) juist onder druk komen te staan. Hoe anders kan precedentwerking van vroegtijdig ingenomen standpunten immers worden voorkomen? De open besprekrelatie met de eigen inspecteur over de gesignaleerde fiscale risico's zal voortdurend tot afspraken leiden waarbij niet alleen wederzijds vertrouwen maar ook vertrouwelijkheid een factor zal zijn. Informatie over de gemaakte afspraken zal niet of minder snel naar buiten komen. Dit lijkt mij een punt van zorg

voor het horizontaal toezicht.

Een andere valkuil schuilt in de 'fair share'-gedachte. Het reguliere contact met de fiscus over fiscale knelpunten in de context van het horizontaal toezicht biedt een uitnodigende voedingsbodem om problemen op te lossen en zekerheid vooraf te geven, indien maar wordt overeengekomen dat een 'fair' deel van de winst in Nederland neerslaat. Met een positieve bril op bezien, biedt deze benadering ruime mogelijkheden om knellende wetgeving van enige olie te voorzien. Het kan zonder meer nuttig zijn om op deze wijze complexe kwesties af te kaarten, vaak naar tevredenheid van beide partijen. Maar het risico dat aan de onderhandelingstafel, met alle goede bedoelingen, een buitenwettelijk fiscaal systeem wordt gebouwd dat te ver verwijderd raakt van de fiscaal-juridische werkelijkheid, acht ik wel aanwezig. Een ontwikkeling bovendien die niet geremd wordt door rechterlijke toetsing, aangezien die als gevolg van het horizontaal toezicht op de achtergrond zal geraken.

#### 5 Buitenlandse multinationals

Met het verder uitrollen van het horizontaal toezicht komt onvermijdelijk de vraag op of dit ook moet gaan gelden voor buitenlandse multinationals met een vestiging in Nederland. Een eerste stap in deze richting lijkt al te zijn gezet. Met deze groep zal eerder 'convenantachtig' worden gewerkt dan aan de hand van een getekend convenant. Het eisenpakket ten aanzien van het 'in control' zijn kan niet zo maar op deze groep worden losgelaten. Het alleen voor de Nederlandse fiscus invoeren van een tax control framework voor de gehele multinational is uiteraard ondenkbaar, dat realiseert de Nederlandse Belastingdienst zich uiteraard ook. Maar toch zal ook van buitenlandse multinationals worden verlangd dat zij ten aanzien van de Nederlandse fiscale verplichtingen 'in control' zijn en dat zij dat kunnen aantonen. Daartoe kan maar slechts ten dele worden aangesloten bij bestaande rapportages in het kader van Sarbanes Oxley of FIN 48 verplichtingen, eenvoudigweg omdat die doorgaans niet alle relevante heffingen bestrijken en ook niet het gewenste detailniveau eisen. Wat dan wel van buitenlandse multinationals kan worden verlangd, is nog niet duidelijk. Deze weg moet nog worden bereid, hetgeen inherent is aan de beginfase van een nieuwe ontwikkeling. Van veel buitenlandse multinationals zal het een flinke cultuuromslag vergen om in de context van het horizontaal toezicht veel meer informatie te gaan verstrekken dan waartoe zij wettelijk verplicht zijn. Alleen al het overleggen van een plaatje met de complete groepsstructuur aan de Nederlandse fiscus stuit vaak op onoverkomelijke bezwaren. Met de invoering van de nieuwe deelnemingsvrijstelling in 2007 is voor het eerst de trend ingezet dat – ten behoeve van de toerekeningsbalans – op detailniveau en desgewenst meerdere malen per jaar informatie moet worden verstrekt over alle groepsmaatschappijen die onder een Nederlandse holding hangen. Veel sympathie heeft het Nederlandse regime (ook) op dit punt niet geogst. Enige reserve ten aanzien

van de toepassing van het concept van horizontaal toezicht/tax control framework op deze categorie belastingplichtigen is dan ook geboden. Het is vast niet de bedoeling dat verhoging van efficiency in de uitvoeringssfeer ten koste gaat van het vestigingsklimaat. Een meer beperkt eisenpakket ten aanzien van het 'in control' zijn valt voor deze categorie aan te bevelen, in elk geval zolang in EU-verband of OESO-verband nog geen internationale standaard op dit terrein is gezet.

## 6 Slot

Terug naar de vraag of Jerry moet instemmen met horizontaal toezicht. Ik zou zeggen dat hij geen keus heeft. Niet uit angst voor de 'stick' of uit urgente behoefte aan de 'carrot', maar meer vanuit de optiek dat het een ontwikkeling is die niet valt te stuiten. Horizontaal toezicht en de eis 'in control' te zijn, hebben een sterke internationale inbedding in de wereldwijd aangescherpte financiële verslagleggingsregels en meer specifiek in de exponentieel gegroeide aandacht voor de waardering van fiscale posities in de jaarrekening. Wij kunnen ons nu al niet meer

voorstellen hoe tien jaar geleden jaarrekeningen konden worden vastgesteld zonder grondige analyse van de fiscale risico's! Transparantie, in de zin van informatieverstrekking aan overheidsinstanties, past ook in het internationale plaatje. De OESO heeft hiervan al sinds 1998 een speerpunt gemaakt (Harmful Tax Practices, an Emerging Global Issue) en de activiteiten van de FATF (wereldwijde maatregelen tegen witwassen en financiering van terrorisme) dragen daar nog verder aan bij. De ontwikkeling van het horizontaal toezicht en het 'in control' zijn op basis van een tax control framework is in een beginfase. Veel elementen zijn nog lang niet uitgekristalliseerd. Indien ieder zich realiseert dat het vooralsnog meer een 'horizontaal ideaal' is dan een uitgewerkt pakket, is al veel gewonnen. Het zou me niet verbazen indien gaandeweg wordt geconstateerd dat met name de Nederlandse vennootschapsbelasting veel te complex is om de daarmee verband houdende risico's te vangen in een procesmatig 'framework'. Dat dit uiteindelijk vanuit de uitvoeringssfeer wordt teruggekoppeld naar de wetgever, met als resultaat een sterk vereenvoudigde heffing die zich wel praktisch laat uitvoeren, is mijn eigen 'horizontaal ideaal'!