

“Tempora mutantur, nos et mutamur in illis”

“De tijden veranderen, en wij veranderen daarin mee”

[Metamorphoses (Ovidius), Liber XV, line 165]

Een vergelijkend onderzoek naar horizontaal toezicht en DOTAS in de context van agressieve belastingplanning

Masterscriptie Fiscale
Economie

Erasmus Universiteit
Rotterdam

Erasmus School of
Economics

Naam: N. El Allaoui

Studentnummer: 374815

Begeleider:
drs. M. Nieuweboer

Tweede lezer:
mr. M.P.L. Adriaansen

Afstudeerplaats en -datum:
Rotterdam, 20 mei 2015



Een vergelijkend onderzoek naar horizontaal toezicht en
DOTAS in de context van agressieve belastingplanning

Nadia El Allaoui

20 april 2015

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	2
Lijst van gebruikte afkortingen	5
1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling	8
1.3 Afbakening en verantwoording onderzoek	9
2 Horizontaal Toezicht	10
2.1 Inleiding	10
2.2 Horizontaal toezicht in historisch perspectief	11
2.2.1 Horizontalisering van de Nederlandse samenleving	11
2.2.2 Kabinetsprogramma ‘Andere Overheid’	13
2.2.3 Van command-and-control naar responsive regulation	14
2.2.4 Introductie horizontaal toezicht	16
2.3 Het handhavingsbeleid van horizontaal toezicht	18
2.3.1 Segmentering	18
2.3.2 Het HT-traject	18
2.3.3 Het Tax Control Framework	19
2.4 De uitgebreidere informatieverplichting onder HT	22
2.4.1 Achtergrond verplicht vooroverleg	22
2.4.2 Reikwijdte verplichting tot vooroverleg	23
2.4.3 (Agressieve) Tax planning in de context van HT	25
2.5 Tussenconclusie	28
3 Disclosure Of Tax Avoidance Schemes regime	30
3.1 Inleiding	30
3.2 Achtergrond en doelstelling DOTAS-regime	31
3.3 Wettelijke basis van het DOTAS-regime	32
3.3.1 Algemeen	32
3.3.2 Primaire en secundaire wetgeving	32
3.4 De werking van het DOTAS-regime	33
3.4.1 Algemeen	33
3.4.2 De promoter	34
3.4.3 Hallmarked schemes	36

3.4.4	De te verstrekken informatie en het moment van disclosure	38
3.4.5	Informatiebevoegdheden van HMRC	39
3.4.6	Boeten	39
3.5	Tussenconclusie	40
4	Horizontaal toezicht en DOTAS nader beschouwd	42
4.1	Inleiding	42
4.2	Knelpunten en kwetsbaarheden van horizontaal toezicht	43
4.2.1	Internationale ontwikkelingen	43
4.2.2	Juridische duiding handhavingsconvenant	44
4.2.3	Het rechtsgelijkheidsbeginsel	47
4.2.4	De rechtsbescherming binnen HT	50
4.2.5	Onduidelijkheid over het TCF	54
4.2.6	Vertrouwensrisico	56
4.2.7	Van wantrouwen naar vertrouwen	57
4.2.8	Het succes van de regeling	58
4.3	Knelpunten en kwetsbaarheden van het DOTAS-regime	60
4.3.1	Algemeen	60
4.3.2	Het aantal disclosures	60
4.3.3	De effectiviteit van het DOTAS-regime	61
4.3.4	Het succes van DOTAS nader beschouwd	65
4.4	Tussenconclusie	66
5	Conclusie & aanbevelingen	68
5.1	Inleiding	68
5.2	Schematische vergelijking van beide toezichtsinstrumenten	69
5.3	Bevindingen ten aanzien van de rechtmatigheid	69
5.4	Bevindingen ten aanzien van de effectiviteit	72
5.5	Aanbevelingen	74
Bijlage A: Standaardtekst Individueel Convenant Horizontaal Toezicht		76
Bijlage B: Het schillenmodel		79
Bijlage C: Overzicht primaire wetgeving (inclusief wijzigingen) DOTAS		80
Bijlage D: Het vaststellen van een “hallmarked scheme”		81
Bijlage E: Overzicht aantal disclosures		82
Bijlage F: Toelichting stappen HT-traject		83
Literatuurlijst		88

Voorwoord

Voor u ligt mijn masterscriptie die ik ter afronding van de studie Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam heb geschreven. Deze scriptie is het resultaat van een vergelijkend onderzoek naar twee toezichtsinstrumenten in de context van (internationale) agressieve belastingplanning.

Na het afronden van de hbo-studie Fiscaal Recht & Economie in 2012, ben ik in datzelfde jaar begonnen aan het schakelprogramma Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam om vervolgens in 2013 te starten met de master Fiscale Economie. Inmiddels ben ik ruim twee en een half jaar verder sinds de start aan dit universitaire avontuur en kan ik met veel tevredenheid en plezier terugkijken op deze periode. Het schrijven van deze scriptie heeft mij geleerd dat het doen van onderzoek en het op papier krijgen van de bevindingen en gedachten een proces is dat continu aan verbetering onderhevig is. Alhoewel mijn motivatie en doorzettingsvermogen soms op de proef werden gesteld, heb ik het schrijven van deze scriptie als plezierig en enorm leerzaam ervaren. Ik vond het een leuke uitdaging, met name omdat ik mij moest verdiepen in, voor mij, onbekende Britse wetgeving.

Tot slot wil ik vanaf deze plaats van de gelegenheid gebruik maken een dankwoord uit te spreken aan Mark Nieuweboer die mij heeft begeleid bij het schrijven van deze scriptie. Het afstudeertraject is een traject dat veel zelfstandigheid vergt. Niettemin heb ik veel gehad aan de – hoewel schaarse – momenten waarop ik met mijn begeleider van gedachten kon wisselen over de keuze van mijn onderwerp, de onderzoeksopzet en de invulling daarvan.

Waddinxveen, 20 april 2015

Lijst van gebruikte afkortingen

art.	artikel
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBBB	Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
BCF/ICF	Business control framework/internal control framework
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAB	Controleaanpak Belastingdienst
DOTAS	Disclosure Of Tax Avoidance Schemes regime
EU	Europese Unie
FA	Finance Act
GAAR	General Anti-Abuse Rule
GO	grote ondernemingen
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
HR	Hoge Raad
HT	horizontaal toezicht
IFRS	International Financial Reporting Standards
IW	Invorderingswet 1990
JITSIC	Joint International Tax Shelter Information Center
MGO	middegrote ondernemingen
MKB	midden- en kleinbedrijf
NAO	The National Audit Office
NOB	Nederlandse orde van belastingadviseurs
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
s.	section
SI	Statutory Instruments
SOx	Sarbanes-Oxley wet
SRN	scheme reference number
TCF	Tax Control Framework
TMA	Taxes Management Act
WRR	Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid
ZGO	zeer grote ondernemingen

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Aanleiding

De omstandigheid dat er verschillen bestaan tussen de fiscale stelsels van soevereine staten, brengt niet alleen het risico van dubbele belastingheffing met zich, doch ook het risico van dubbele niet-heffing. Teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen, worden sinds jaar en dag belastingverdragen afgesloten die de heffingsrechten verdelen. De totstandbrenging van internationaal beleid tegen agressieve belastingplanning van multinationals is volgens De Graaf evenwel minder succesvol.¹ Vanuit een juridische optiek kan men weinig inbrengen tegen belastingontwijkende strategieën, mits die in overeenstemming zijn met de wet en jurisprudentie. Op het moment dat, bijvoorbeeld, wordt getwijfeld aan het realiteitsgehalte van (ondernemings)activiteiten die worden verricht in een laag belast land en de prijzen die worden gehanteerd bij interne transacties, kunnen er vanuit economisch, ethisch en sociaal oogpunt wel bezwaren zijn. De term belastingontwijking heeft dan ook veelal betrekking op situaties waarin de verschuldigde belasting formeel juist is, maar waarin het de vraag is of de economische realiteit zich daarbij aansluit.² Belastingontwijking door multinationale ondernemingen wordt als een probleem gezien, omdat het vanuit maatschappelijk oogpunt wenselijk is als iedere persoon zijn fair share bijdraagt aan de financiering van publiek gefinancierde goederen.³

De afgelopen jaren is de discussie over belastingontwijking aangewakkerd. Met name vermeende excessieve gedragingen van multinationals hebben tot zowel publieke als politieke verontwaardiging geleid. Zo is in 2009 door het televisieprogramma Zembla een aflevering gewijd aan de positie van Nederland als vermeend belastingparadijs. Ook de hoorzitting van de Committee of Public Accounts van het Britse Lagerhuis in november 2012 heeft er voor gezorgd dat het onderwerp belastingontwijking door multinationals steeds vaker opduikt in de media.⁴ Dat de

¹A.J. Nederhoed en M. Evers, 'Excessieve gedragingen en internationaal fiscaal beleid', *WFR* 2013/95.

²J. Kruithof, 'Strategieën tegen belastingontwijking door multinationals', *WFR* 2013/1418.

³H. Vording en J.P. Boer, 'Faire share: naar een alternatieve minimumbelasting', *WFR* 2013/1435.

⁴Zie bijvoorbeeld: R. Fernandez, 'Brievenseconomie draait op volle toeren', *Volkscrant* 28 mei 2013 en M. Rengers en X. van Uffelen, 'Google, Ikea en Starbucks weigeren uitleg

Nederlandse politiek zich eveneens over deze kwestie buigt, blijkt onder meer uit drie moties die de Tweede Kamer in 2013 heeft aangenomen over het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat en het fiscale verdragsbeleid.⁵ In het verlengde hiervan kan gewezen worden op de ontwikkelingen op EU-niveau waar het onderwerp belastingontwijking de afgelopen jaren hoger op de agenda is komen te staan. Dit blijkt onder meer uit een door het Europees Parlement ontwikkelde ontwerpresolutie van 29 januari 2013.⁶ In deze resolutie onderschrijft het Europees Parlement het beleid van de Europese Commissie dat reeds was gepubliceerd⁷ en wordt aangegeven dat de wens bestaat dat beleid verder aan te scherpen. Na de publicatie van de ontwerpresolutie is een groot aantal amendementen ingediend. Een van die amendementen bevat het voorstel een verplichting in te voeren voor accountants en belastingadviseurs om de fiscus op de hoogte te brengen van agressieve tax planning; of althans de minste of geringste tekenen daarvan. Een vergelijkbaar voorstel is ook te vinden in het Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting van de OESO (twaalfde actiepunten).⁸ De OESO spreekt van “mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements or structures”. De gedachte achter een dergelijke maatregel is dat meer transparantie bijdraagt aan een effectievere aanpak van belastingontwijking. Ofschoon het verplicht melden van agressieve tax planning een vergaande maatregel lijkt te zijn, neemt het aantal landen dat mandatory disclosure rules in de belastingwetgeving opneemt, toe. In navolging van de Verenigde Staten hebben het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Portugal en Canada inmiddels mandatory disclosure rules geïmplementeerd in hun belastingwetgeving.⁹ Zo is met ingang van 1 augustus 2004 in het Verenigd Koninkrijk het Disclosure Of Tax Avoidance Schemes regime (hierna: DOTAS) ingevoerd, dat onder andere als doelstelling heeft het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie omtrent belastingontwijkende constructies, teneinde de risico’s van dergelijke constructies in te schatten en, indien nodig, passende wetgeving in te voeren.¹⁰

Vooralsnog heeft Nederland de informatieverplichting voor belastingplichtigen (art. 47 AWR e.v.) niet zodanig vormgegeven dat zij verplicht zijn agressieve belastingstructuren te melden bij de fiscus; de Hoge Raad heeft in zijn arrest BNB 2006/21 met het fair play beginsel zelfs het recht verankerd om dit niet te melden. Wel heeft Nederland met betrekking tot het politieke debat over het openbaar maken van belastinggegevens, aangegeven voorstander te zijn van uitgebreidere transparantie, mits dat internationaal wordt afgestemd.¹¹ Het

belastingontwijking’, *Volkscrant* 5 september 2013.

⁵Kamerstukken II 2012-2013, 25 087, nr. 35, 38 en 46.

⁶Ontwerpresolutie van het Europees Parlement van 29 januari 2013 over de strijd tegen belastingfraude, belastingontduiking en belastingparadijzen (2012/0000(INI)).

⁷Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, Com(2012)722 final en Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final.

⁸OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, *OECD Publishing*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

⁹OECD, (2011) Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, *OECD Publishing*, Annex 1: Overview of mandatory early disclosure rules.

¹⁰HMRC, Consultation Document DOTAS, December 2009, p. 8.

¹¹M.P.A. Spanjers, ‘Parlementair’, *WFR* 2014/72.

feit dat de opbrengst van de vennootschapsbelasting het afgelopen decennium sterk is gedaald terwijl de bedrijfsresultaten geen overeenkomstig dalend verloop laten zien,¹² vraagt om een verklaring die wellicht gegeven kan worden door de informatieverplichting aan te scherpen en daarmee de transparantie te vergroten. Dat grondslaguitholling van de vennootschapsbelasting de voornaamste oorzaak is van de sterke daling, is immers niet onwaarschijnlijk.

Zoals reeds vermeld, kent Nederland (nog) geen toezichtsinstrument dat belastingplichtigen verplicht fiscale gegevens aangaande agressieve structuren bekend te maken aan de fiscus. Het in 2005 in Nederland geïntroduceerde horizontaal toezicht is evenwel een toezichtsinstrument dat gelijkenissen vertoont met het door de OESO en het Europees Parlement voorgestelde DOTAS. De kern van het beleid van horizontaal toezicht is dat de naleving van de fiscale regels bevordert wordt door vrijwillige samenwerking tussen de fiscus en de belastingplichtige in een relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie.¹³ Anders dan DOTAS wordt horizontaal toezicht op vrijwillige basis toegepast en is het gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Wel hebben beide toezichtsinstrumenten gemeen dat getracht wordt de transparantie te vergroten en de naleving van de fiscale wet te bevorderen. Ook kan door middel van beide toezichtsmethoden inzicht verkregen worden in de mate waarin fiscaal agressieve structuren worden ontwikkeld.

1.2 Probleemstelling

Uit het voorgaande kan opgemaakt worden dat belastingontwijking door multinationals een zeer actueel onderwerp is en dat op verschillende niveaus wordt nagedacht over mogelijke oplossingen. Een betere en tijdige informatievoorziening speelt een belangrijke rol bij de bestrijding van agressieve belastingplanning, omdat de fiscale wetgeving dan eerder en sneller aangepast kan worden. Ervan uitgaande dat de Nederlandse wetgever de tijd tussen het ontwikkelen van agressieve structuren en het moment dat de wetgeving hierop wordt aangepast, wenst te verkleinen, kan enerzijds horizontaal toezicht en anderzijds DOTAS gebruikt worden om deze doelstelling te realiseren. Interessante vraag is derhalve welke van deze twee methoden zich daar het beste voor leent. De probleemstelling die in deze scriptie centraal staat, luidt dan ook als volgt:

Probleemstelling: *In hoeverre werken horizontaal toezicht en DOTAS in het bestrijden van agressieve belastingplanning en welke van deze toezichtsinstrumenten verdient de voorkeur voor Nederland om de wetgever tijdig in staat te stellen passende wetgeving door te voeren?*

¹²Ibidem.

¹³Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012.

1.3 Afbakening en verantwoording onderzoek

Teneinde de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, is een aantal deelvragen geformuleerd die de leidraad vormen van dit afstudeeronderzoek. Deze zullen in de hiernavolgende hoofdstukken afzonderlijk besproken en beantwoord worden. Aan de hand van wettelijke bepalingen (zowel Nederlandse als Britse belastingwetgeving zal geraadpleegd worden), papers, (wetenschappelijke) artikelen, onderzoeksrapporten en consultatiedocumenten zal een antwoord gegeven worden op de deelvragen, zodat uiteindelijk de probleemstelling beantwoord kan worden. Een volledig overzicht van de gebruikte literatuur is te vinden in de bijgevoegde literatuurlijst.

Aangezien het voor de beantwoording van de onderzoeksvraag noodzakelijk is inzicht te verkrijgen in het beleid van horizontaal toezicht, zal in het tweede hoofdstuk antwoord gegeven worden op de (deel)vraag waarom horizontaal toezicht in Nederland is ingevoerd en hoe dat toezichtsinstrument is vormgegeven, en dan met name welke mogelijkheden dit biedt om belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers te dwingen inzicht te geven in agressieve tax planning structuren waar zij bij zijn betrokken. Voor een goede vergelijking is voorts noodzakelijk dat een beeld wordt verkregen van de werking van DOTAS. Het derde hoofdstuk is dan ook gewijd aan de bespreking van het DOTAS-regime zoals dat in het Verenigd Koninkrijk geldt. Vervolgens komen de knelpunten en kwetsbaarheden van zowel horizontaal toezicht als DOTAS in het vierde hoofdstuk aan bod. Tot slot wordt in het vijfde hoofdstuk een conclusie gegeven en worden beleidsaanbevelingen gedaan.

In de eerste paragraaf is reeds aangegeven dat momenteel meerdere landen DOTAS hebben geïmplementeerd in hun belastingwetgeving. Deze scriptie beperkt zich evenwel tot een onderzoek naar DOTAS zoals dat in het Verenigd Koninkrijk geldt. Een onderzoek dat zich uitstrekt tot alle landen die DOTAS toepassen, zal van dusdanige omvang zijn dat een dergelijk onderzoek niet geschikt is voor een afstudeeronderzoek. Bovendien bestaat dit regime al tien jaar in het Verenigd Koninkrijk zodat al ruime ervaring bestaat. Voorts zal bij het schrijven van deze scriptie geen aandacht geschonken worden aan de vraag waarom belastingontwijking momenteel als een probleem gezien wordt en ook zullen de (overige) oplossingen die door de Europese Unie en de OESO zijn voorgedragen, verder onbesproken blijven. Tot slot zij opgemerkt dat bij de bestudering van horizontaal toezicht en DOTAS de nadruk gelegd zal worden op multinationale ondernemingen.

Hoofdstuk 2

Horizontaal Toezicht

2.1 Inleiding

De Belastingdienst gaat in beginsel uit van de veronderstelling dat belastingplichtigen bereid zijn om hun wettelijke verplichtingen inzake de heffing en invordering van belastingen na te komen (compliance). De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is dan ook het versterken en onderhouden van de compliance, teneinde de belastingopbrengsten te waarborgen en verder te optimaliseren.¹⁴ Van compliant gedrag is sprake indien een belasting- of inhoudingsplichtige (rechts)persoon “zich terecht registreert voor belastingplicht, tijdig, juist en volledig aangifte doet en tijdig betaalt.”¹⁵ Deze verplichtingen vloeien voort uit de AWR en de IW.

Concreet kan de algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst vertaald worden in een handhavings- en toezichtstaak waar verschillende instrumenten voor gebruikt kunnen worden.¹⁶ Een van die toezichtsinstrumenten is het in 2005 geïntroduceerde horizontaal toezicht (hierna: HT). In de hiernavolgende paragraaf zal uiteengezet worden wat de aanleiding is geweest voor de invoering van HT (naast het traditionele (verticale) toezicht) en hoe HT in de loop van de jaren is ontwikkeld als toezichtsvorm voor de Belastingdienst. De derde en vierde paragraaf worden vervolgens gewijd aan de bespreking van het beleid van HT waarbij de nadruk gelegd zal worden op de mogelijkheden die HT biedt om belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers te dwingen inzicht te verschaffen tax planning structuren. In het onderhavige hoofdstuk staat de beantwoording van onderstaande deelvragen dan ook centraal. Het hoofdstuk wordt afgesloten door de bevindingen samen te vatten in een tussenconclusie.

¹⁴Belastingdienst, Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, april 2013, p. 4.

¹⁵Ibidem.

¹⁶Uiteraard bestaan de taken van de Belastingdienst niet uitsluitend uit de heffing, controle en inning van belastingen en premies volksverzekeringen. De Belastingdienst verricht bijvoorbeeld ook taken op het gebied van de in-, uit- en doorvoer van goederen. Ik ga daar vanwege de reikwijdte van mijn onderzoek niet verder op in.

Deelvragen:

- Welke ontwikkelingen hebben geleid tot de invoering van HT in Nederland?
- Wat is het beleid ten aanzien van HT?
- Welke mogelijkheden biedt HT om belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers te dwingen tijdig inzicht te geven in (agressieve) tax planning structuren?

2.2 Horizontaal toezicht in historisch perspectief

2.2.1 Horizontalisering van de Nederlandse samenleving

Zoals reeds vermeld, streeft de Belastingdienst ernaar de compliance van belastingplichtigen te onderhouden en versterken door het houden van toezicht. In de notitie Controleanpak Belastingdienst (CAB) wordt toezicht als volgt omschreven: “*Het verzamelen van informatie over het subject en zijn handelingen om vast te stellen of er sprake is van regelnaleving en interventie op basis van dat oordeel, gericht op het versterken van de naleving.*”¹⁷. Deze omschrijving is betrekkelijk formeel en abstract en dekt daarmee vrijwel elke toezichtsmethode. Van oudsher waakt de Belastingdienst door middel van verticaal toezicht ervoor dat belastingplichtigen hun wettelijke verplichtingen nakomen. Kenmerkend voor het verticale toezicht is, dat het met name retrospectief van aard is. Met andere woorden, het toezicht wordt minder in de actualiteit uitgevoerd (denk hierbij aan de aanslagregeling, boekenonderzoeken, invorderingsactiviteiten etc.). Daarnaast is de verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst sterk hiërarchisch van aard (de overheid staat boven de burger).

De gedachte voor de invoering van een nieuwe toezichtsvorm naast het traditionele verticale toezicht vindt zijn oorsprong in het rapport “*De toekomst van de nationale rechtsstaat*” van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (hierna: WRR).¹⁸ In dit rapport wordt een analyse gegeven van de consequenties die de ontwikkelingen op gebied van internationalisering en individualisering hebben voor het goed functioneren van de rechtsstaat. De afgenomen soevereiniteit van de staat (internationalisering) en de toegenomen mondigheid van zelfstandige burgers (individualisering) hebben volgens dit rapport gevolgen voor de manier waarop het ideaal van de rechtsstaat nu en in de toekomst moet worden ingevuld.¹⁹ De aanbevelingen in het rapport strekken ertoe een goed functionerende rechtsstaat te waarborgen. Een belangrijke ontwikkeling waar in het WRR-rapport gewag van wordt gemaakt en die gelieerd is aan de eerder genoemde ontwikkeling

¹⁷Belastingdienst, Controleanpak Belastingdienst (CAB) – De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht, p. 2 http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z1fd.pdf

¹⁸Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, SDU Uitgevers: Den Haag 2002. De WRR verschaft ten behoeve van het regeringsbeleid informatie over ontwikkelingen die op langere termijn de samenleving kunnen beïnvloeden.

¹⁹Ibidem, p. 10.

van individualisering, is de horizontalisering van de Nederlandse samenleving.²⁰ Volgens Van Hout kan de horizontalisering gezien worden als de egalisering van gezagsverhoudingen.²¹ Hiermee wordt bedoeld dat de hiërarchische verhouding tussen de overheid en haar burgers is verminderd. Gestreefd wordt naar een meer gelijkwaardige, horizontale relatie tussen de overheid en de burger. Sinds de jaren zeventig toont de burger meer interesse in publieke belangen. Zo worden bij de vormgeving van beleid de verschillende belangen van de maatschappij steeds vaker ingebracht. Daar komt bij dat overheidsorganen de burger zijn gaan behandelen als klant, met het gevolg dat burgers zich zijn gaan gedragen als *weerbare* klanten.²² Horizontalisering kan aldus kort worden samengevat als een maatschappelijke ontwikkeling waarbij burger en overheid op een andere manier tegenover elkaar zijn komen te staan. De burger is gaan verlangen dat de overheid meer naast de burger staat in plaats van boven de burger.

Duidelijk is dat de verhoudingen tussen de burgers en de overheid zijn veranderd. De vraag die opkomt, is of de horizontalisering van de Nederlandse samenleving ook van invloed is geweest op de verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. Deze vraag dient bevestigend beantwoord te worden. Van Hout merkt op dat sedert de jaren zeventig van de vorige eeuw de verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst begon te verharderen.²³ Dit vertaalde zich onder meer in het feit dat belastingplichtigen steeds vaker de kostenpost belastingen wilden minimaliseren door gebruik te maken van fiscale constructies. Zolang werd gehandeld volgens de letter van de wet, was er niks aan de hand. Zo was de gedachte. Doel en strekking van de wet raakte op de achtergrond bij de toepassing en uitlegging van fiscale wet- en regelgeving. Volgens Happé kan de oorzaak van de omslag in de houding van de belastingplichtigen, gevonden worden in de omstandigheid dat de verantwoordelijkheid van de belastingopbrengsten (uitsluitend) bij de overheid werd neergelegd en niet (meer) gezien werd als een individuele verantwoordelijkheid.²⁴ De verharding van de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige werd daarnaast versterkt door de komst van fiscale studierichtingen op universiteiten.²⁵ De fiscus kreeg hierdoor steeds vaker te maken met assertieve fiscalisten die niet schroomden om de confrontatie aan te gaan.

²⁰Ibidem, p. 117.

²¹M.B.A. van Hout, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Wetenschappelijke Reeks, deel 21, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013, Hoofdstuk 2, par. 2.2.1.

²²Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, SDU Uitgevers: Den Haag 2002, p. 101.

²³M.B.A. van Hout, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Wetenschappelijke Reeks, deel 21, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013, Hoofdstuk 2, par. 2.4.1. Zie in dit kader ook: J.A. Booi, *De vermenselijking van de relatie Belastingdienst en belastingplichtige*, in de vriendenbundel *Van mens tot mens*, Sdu Uitgevers: Den Haag 2011.

²⁴R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer: Deventer 1996, p. 21.

²⁵M.B.A. van Hout, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Wetenschappelijke Reeks, deel 21, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013, Hoofdstuk 2, par. 2.4.1. Vgl. ook: N. Nobel, '50 jaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs', WFR 2004/975 en P. van de Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken*, Kluwer: Deventer 2005, p. 18.

2.2.2 Kabinetsprogramma ‘Andere Overheid’

De bevindingen in het WRR-rapport *De toekomst van de nationale rechtsstaat* waren voor het tweede kabinet-Balkenende aanleiding om wat betreft de rol van de overheid een andere koers te gaan varen. Een rol die meer aansluit bij de geconstateerde ontwikkelingen. Bij brief van 1 december 2003 heeft voormalige minister voor Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties De Graaf de visie en het actieprogramma tot modernisering van de overheid (kortweg kabinetsvisie en actieprogramma Andere Overheid) aangeboden aan de Tweede Kamer.²⁶ In die visie wordt, refererend aan het hoofdlijnenakkoord dat toentertijd gesloten was door de coalitiepartijen CDA, VVD en D66, onderkend dat de rolverdeling tussen de burger en overheid aan hervorming toe is. Opgemerkt wordt dat de maatschappelijke ontwikkelingen niet waren te herkennen in de rollen van enerzijds de burgers en hun organisaties (de civil society²⁷) en anderzijds de overheid. Ter onderbouwing van dit standpunt verwijst minister De Graaf naar het WRR-rapport *De toekomst van de nationale rechtsstaat*. Waar in het WRR-rapport de nadruk wordt gelegd op de veranderingen die doorgevoerd moeten worden om een goed functionerende rechtsstaat nu en in de toekomst te waarborgen, wordt in de kabinetsvisie Andere Overheid een bredere benadering gegeven. Anders gezegd, de doelstelling van het tweede kabinet-Balkenende was om de gehele openbare sector te moderniseren.²⁸ Het volgende citaat uit de kabinetsvisie Andere Overheid geeft dit helder weer: “*De paternalistische verzorgingsstaat dient te worden hervormd tot een participatiestaat die zich vooral kenmerkt door meer gelijkwaardige verhoudingen tussen burgers en overheid.*”²⁹ Kern van het voorgestelde beleid was om de verhouding tussen de burger en de overheid te verbeteren, het aantal regels te verminderen (dejuridisering) en bepaalde verantwoordelijkheden zo veel mogelijk terug te leggen bij de samenleving.

Alhoewel de bespreking van de noodzakelijk geachte aanpassingen die in de kabinetsvisie genoemd worden om de overheid te moderniseren, interessante inzichten kan bieden, beperk ik mij vanwege de reikwijdte van dit onderzoek tot de benoeming van slechts die aanpassingen die relevant zijn in het kader van de totstandkoming van HT.

- “*Het toezicht op de beleidsuitvoering is nog steeds overwegend hiërarchisch (verticaal) en detaillistisch. Te weinig wordt gebruik gemaakt van het potentieel van de civil society om horizontale verantwoordingsrelaties te creëren.*”³⁰
- “*Voorts is het kabinet van mening dat publieke controle niet alleen een zaak is die binnen de overheden moet worden geregeld. Dit betekent dat in aanvulling op een sterk versoberd, want zich beperkend tot verantwoording*

²⁶Kamerstukken II, 2003-2004, 29 362, nr. 1.

²⁷De term ‘civil society’ wordt in het kamerstuk in een voetnoot als volgt toegelicht (p. 2): “Met de term civil society wordt niet alleen de door de burgers gedragen maatschappelijke organisaties bedoeld, maar ook meer informele uitingen van burgerzin, dat betekent dat ook op de res publica gerichte optredens van individuele burgers deel uitmaken van de civil society.”

²⁸Kamerstukken II, 2003-2004, 29 362, nr. 1, passim.

²⁹Kamerstukken II, 2003-2004, 29 362, nr. 1, p. 6.

³⁰Ibidem, p. 7.

*over de regime van verticale, verantwoording, controle en toezicht ook de burgers en hun organisaties hierin een belangrijke rol moeten gaan vervullen. Concreet denken wij bij deze horizontalisering aan een mix van instrumenten als klantenpanels, kwaliteitshandvesten en benchmarking. Een absolute voorwaarde voor succes is wel dat de transparantie van de desbetreffende uitvoeringsorganisaties aanmerkelijk wordt vergroot.”*³¹

- “Voorts zal de versnippering in het rijkstoezicht worden tegengegaan en nieuwe vormen van toezicht – zoals horizontalisering – zullen worden ingevoerd.”³²

Opmerking verdient dat in het WRR-rapport *De toekomst van de nationale rechtsstaat* noch in de kabinetsvisie Andere Overheid de toepassing van HT door de Belastingdienst expliciet wordt genoemd. Pas bij brief van 8 april 2005, nr. DGB2005/01109, Kamerstukken II, 2004-2005, 29 643, nr. 4 is door de staatssecretaris van Financiën de toepassing van HT door de Belastingdienst geïntroduceerd. Ik kom hier later nog op terug.

2.2.3 Van command-and-control naar responsive regulation

Eerder is vermeld dat de relatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst in de jaren zeventig van de vorige eeuw begon te verharden en dat als gevolg hiervan onder meer de belangstelling voor belastingontwijking toenam. In die tijd trachtte de fiscus door middel van de zogenaamde command-control-benadering of 100%-filosofie het recht te handhaven,³³ i.e. de belastingplichtige doet aangifte en de inspecteur controleert vervolgens of deze voldoet aan de geldende fiscale wet- en regelgeving. Het besef brak echter in de laatste decennia van de vorige eeuw door, dat de fiscus de grip op de belastingplichtigen aan het verliezen was en dat een andere werkwijze noodzakelijk was om hier verandering in te brengen.³⁴ Door de internationalisering van het bedrijfsleven werden de constructies complexer en ondoorzichtiger waardoor een juridische bestrijding door de belastinginspecteur nauwelijks mogelijk was.³⁵ Met name de feitelijke ondoorzichtigheid was voor de fiscus een doorn in het oog. Ook de groei van de uitvoeringslast voor de Belastingdienst – door onder meer de toename van het aantal belastingplichtigen en de toegenomen regeldruk – zorgde voor een zwaardere toezichtslast.

Medio jaren tachtig en negentig van de vorige eeuw werd besloten om de Belastingdienst te reorganiseren.³⁶ Daarbij werd ook een nieuwe werkwijze geïntroduceerd. De nadruk moest voortaan gelegd worden op het verbeteren van de compliance bij belastingplichtigen. Door belastingplichtigen als een klant

³¹Ibidem, p. 10.

³²Ibidem, p. 17.

³³R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/5.

³⁴Ibidem.

³⁵Ibidem.

³⁶M.B.A. van Hout, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Wetenschappelijke Reeks, deel 21, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013, Hoofdstuk 2, par. 2.4.1.

te beschouwen en te behandelen, moest dit gerealiseerd worden.³⁷ Een andere belangrijke wijziging in de werkwijze was dat het toezicht werd afgestemd op de mate waarin de belastingplichtige compliant gedrag vertoont, i.e. responsive regulation. Happé vervat deze benadering treffend in de volgende woorden: “coöperatie waar mogelijk, dwang waar nodig.”³⁸ De huidige visie van de Belastingdienst is nog steeds het versterken en onderhouden van de compliance (zie par. 2.1 hiervoor).

Hoewel de nieuwe benadering moest leiden tot een verbetering van de relatie tussen de belastingplichtige en de fiscus en daarmee tot een verbetering van de compliance, werd in 2003 door vertegenwoordigers van grote ondernemingen, VNO-NCW en de NOB kritiek geuit op het functioneren van de Belastingdienst. Poolen (vertegenwoordiger van de top van de Belastingdienst) merkt in het onder noot 39 aangehaalde artikel op dat een van de kritiekpunten was, dat de Belastingdienst zich schuldig maakte aan wij-zij denken. Volgens het bedrijfsleven werkte de fiscus vanuit de gedachte dat bedrijven de fiscus graag een nederlaag wilde bezorgen, hetgeen resulteerde in een te veel wantrouwende werkwijze door de Belastingdienst.³⁹ Het controleproces verliep dan ook erg traag en moeizaam. Poolen noemt als voorbeeld de situatie waarin bedrijven vragenbrieven kregen met meer dan zeventig vragen over ingewikkelde feitencomplexen van vijf jaar geleden. Ook de omstandigheid dat – in de optiek van het bedrijfsleven – de belastinginspecteurs leden aan scoringsdrift en nauwelijks freies Ermessen (discretionaire beoordelingsvrijheid) hadden, leidde tot onvrede bij het bedrijfsleven. Dat de belastinginspecteur geen freies Ermessen had, werd veroorzaakt door het feit dat alle belangrijke vragen via kennisgroepen liepen.⁴⁰ In wezen fungeerde de inspecteur als communicatiemiddel tussen belastingplichtige en de kennisgroepen. Het behoeft geen toelichting dat een dergelijke werkwijze in de regel niet compliance bevorderend is.

Wellicht niet geheel opmerkelijk is dat in de periode waarin kritiek werd geuit op het toezichtsproces bij de Belastingdienst, ontwikkelingen waren te bespeuren op het gebied van corporate governance. Naar aanleiding van de boekhoudschandalen rondom Enron, Worldcom, Ahold etc. is wereldwijd een aantal corporate governance wetten c.q. codes ontworpen en ingevoerd.⁴¹ Zo heeft de commissie Tabaksblat de Nederlandse Corporate Governance Code ontwikkeld – ook wel de code-Tabaksblat genoemd – welke stringente eisen stelt aan het bestuur van beursgenoteerde ondernemingen. Deze code schrijft voor dat door middel van een ‘in control statement’ in het jaarverslag aangegeven moet worden in hoeverre de onderneming in control is. Hiervoor is het noodzakelijk dat een

³⁷Ibidem.

³⁸R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/5.

³⁹Th.W.M.Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO* 2009/16. Vgl. tevens het Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet, Den Haag: juni 2012, par. 3.2.2.

⁴⁰Ibidem. Vgl. ook: A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 1.2 Vinkenslagproblematiek en horizontaal toezicht door de Belastingdienst.

⁴¹R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/5. Zo is in de Verenigde Staten in 2002 de Sarbanes-Oxley Act (SOx) ingevoerd die eisen stelt aan het interne controle- c.q. beheerssysteem van een onderneming.

business control (BCF) framework of een internal control framework (ICF) wordt geïmplementeerd. Daarnaast is in paragraaf III 5.4e van de code-Tabaksblat opgenomen dat toezicht gehouden moet worden op het beleid van de onderneming met betrekking tot tax planning. Tot slot kan in dit kader de opmars van tax risk management genoemd worden.⁴² Tax risk management houdt in dat een onderneming haar fiscale risico's in kaart brengt en adequaat beheerst door middel van een tax control framework. Al deze ontwikkelingen leidden ertoe dat, anders dan in het verleden, op een andere manier naar belastingen werd gekeken.

2.2.4 Introductie horizontaal toezicht

De conclusies uit het WRR-rapport *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, de kabinetsvisie *Andere Overheid*, de kritiek vanuit het bedrijfsleven op het functioneren van de Belastingdienst en de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance leidden uiteindelijk in 2005 tot de introductie van HT bij de Belastingdienst. De behoefte om een andere werkwijze te beproeven werd door zowel de Belastingdienst als de politiek gedeeld. Waar voorheen bij de handhaving de nadruk werd gelegd op het vergroten van de pakkans en een sterkere strafbedreiging, is men de accenten gaan leggen op de verantwoordelijkheid die burgers en bedrijven moeten nemen waar het de naleving van – in dit geval – de fiscale wet- en regelgeving betreft. In zijn brief van 8 april 2005, nr. DGB2005/01109⁴³ licht de staatssecretaris van Financiën het concept van HT als volgt toe:

“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. (...) Horizontaal toezicht vervangt het verticale toezicht niet. Het zal ook nodig blijven verticaal toezicht uit te oefenen, omdat niet alle belastingplichtigen het even nauw nemen met de aan hen opgelegde fiscale en douaneverplichtingen.”

In de brief wordt verder aangegeven dat met ongeveer twintig zeer grote, overwegend beursgenoteerde ondernemingen, een pilot gestart zal worden.⁴⁴ Het doel

⁴²Zie bijvoorbeeld: <https://www.kpmg.com/ca/en/topics/managing-risk-driving-performance/documents/tax%20in%20the%20boardroom.pdf>.

⁴³Kamerstukken II, 2004-2005, 29 643, nr. 4. Door middel van deze brief heeft HT in wezen een constituerende werking gekregen. Volledigheidshalve merk ik op dat de staatssecretaris van Financiën reeds in zijn brief van 3 juni 2004, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 643, nr. 2 de toezegging had gedaan dat Belastingdienst vormen van horizontaal toezicht zou gaan verkennen. Aanleiding van de brief van 3 juni 2004 was echter niet zozeer de introductie van HT als toezichtsmethode, maar de commotie rondom de Vinkenslag-affaire. De commotie ontstond nadat de Belastingdienst contra legem afspraken had gemaakt over de wijze van winstvaststelling.

⁴⁴De categorie zeer grote ondernemingen wordt in de brief als volgt gepreciseerd: *“De Belastingdienst verstaat onder zeer grote ondernemingen, entiteiten die vanwege hun omvangrijke en complexe, veelal grensoverschrijdende, structuur, hun dynamiek en de grootte van het fiscale belang permanent individuele aandacht verdienen.”*

van de pilot was om met de deelnemende ondernemingen een handhavingsconvenant te sluiten, waarin zowel de verplichtingen voor de toekomst als de afwikkeling van het verleden werden vastgelegd. Kernbegrippen van HT zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. De aan HT deelnemende organisatie dient *transparant* te zijn met betrekking tot de gehanteerde fiscale strategie en relevante fiscale kwesties waarover verschil in inzicht kan ontstaan. De Belastingdienst is op zijn beurt *transparant* over de achtergrond van zijn vragen en de invulling van het toezicht. Een dergelijke samenwerking vereist *begrip* voor de tegenovergestelde belangen van de betrokken partijen en *wederzijds vertrouwen*.⁴⁵ Naar aanleiding van vragen vanuit de Tweede Kamer benadrukte de staatssecretaris dat HT niet zal resulteren in coulanter optreden waar het de inhoudelijk merites van de belastingwetgeving betreft.⁴⁶ Een gelijke behandeling van alle partijen staat voorop, aldus de voormalige staatssecretaris. De afspraken in het convenant hebben derhalve alleen betrekking op procedurele punten.

In 2007 heeft vervolgens een evaluatie van de nieuwe werkwijze plaatsgevonden door een schriftelijke enquête te laten uitvoeren bij de ondernemingen die onderdeel uitmaakten van de pilot. Bij brief van 12 april 2007, nr DGB2007-1685 worden de uitkomsten van de evaluatie door de staatssecretaris van Financiën toegelicht. Frappant is dat het is de eerste brief is waarin de doelstelling van HT duidelijk wordt verwoord. De staatssecretaris beschrijft deze als volgt: “*De doelstelling van het horizontaal toezicht betreft het in wederzijds vertrouwen te komen tot een goede, open relatie met de Belastingdienst, waarin snel zekerheid kan worden geboden, gewerkt wordt in de actualiteit en waarbij minder intensief toezicht achteraf noodzakelijk is*”. Alhoewel niet direct af te leiden uit de doelstelling, lijkt het mijns inziens voor de hand liggend dat door middel van HT impliciet beoogd wordt de compliance te verbeteren.

De ondervraagde ondernemingen zijn verzocht een reactie te geven op de vraag in hoeverre de geformuleerde doelstelling behaald is en een toelichting te geven op de onderlinge relatie. Daarnaast is gevraagd naar de voor- en nadelen van HT en de mate van tevredenheid over de werkwijze. Volgens de staatssecretaris waren de resultaten zonder meer positief te noemen. Vervolgens worden hier, in mijn optiek, wel enige kanttekeningen bij geplaatst. De geënquêteerden hebben aangegeven dat zij het eens zijn met de stelling dat HT tot een beter vestigingsklimaat leidt en dat het een effectievere en efficiëntere werkwijze is, maar niet in de regel tot een betere *compliance* leidt. De behandelteams van de Belastingdienst waren evenwel de mening toegedaan dat HT wel leidt tot meer compliance. Waar dit verschil in mening wordt veroorzaakt, wordt in de brief van de staatssecretaris niet toegelicht. De voordelen die door de geënquêteerden werden genoemd zijn: *het werken in de actualiteit, de snellere standpuntbepaling door de fiscus – en daarmee een vermindering van fiscale onzekerheden – en meer openheid*. Wel werd geopperd de belastinginspecteur meer zelfstandig een beslissing te laten nemen in individuele casussen. Opmerkelijk is verder dat reeds voor de pilot de onderlinge relatie door zowel de fiscus als de ondernemingen als ‘goed’ werd ervaren. De staatssecretaris eindigt zijn brief met de conclusie dat vanwege de positieve

⁴⁵Belastingdienst, Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, p. 8.

⁴⁶Kamerstukken II, 2004-2005, 29 800, nr. 2.

uitkomsten de nieuwe werkwijze voortgezet dient te worden. Het startschot voor HT was hiermee gegeven.

2.3 Het handhavingsbeleid van horizontaal toezicht

2.3.1 Segmentering

Refererend aan de eerste paragraaf van dit hoofdstuk, houdt de algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst in het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen inzake de heffing en invordering van belastingen na te komen. Sinds 2008 spreekt de Belastingdienst van handhavingsregie om deze doelstelling te verwezenlijken. Hiermee wordt bedoeld dat afhankelijk van de situatie c.q. casus wordt bepaald welk toezichtsinstrument wordt toegepast en met welke diepgang, teneinde het gewenste nalevingsgedrag te bereiken dan wel goed gedrag te ondersteunen (responsief handhaven).⁴⁷ Horizontaal toezicht wordt derhalve gezien als een onderdeel van het handhavingspalet en wordt toegepast naast het verticale toezicht. Om een goede keuze te kunnen maken ten aanzien van het (de) te hanteren handhavingsinstrument(en), heeft de Belastingdienst gekozen voor segmentering. Anders gezegd, het totaal aantal belastingplichtigen wordt – naargelang het financiële belang, complexiteit van de fiscale problematiek en de omvang – onderverdeeld in verschillende groepen. Waar bij de introductie van HT nog een onderscheid werd gemaakt tussen zeer grote ondernemingen (ZGO's), middelgrote ondernemingen (MGO's) en het midden- en kleinbedrijf (MKB), is dat onderscheid inmiddels teruggebracht naar twee categorieën, te weten grote ondernemingen (GO's) en MKB. Dit blijkt onder meer uit de herziene uitgave van de leidraden waarin het concept van HT is uitgewerkt. De "Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)" is in april 2013 – onder meer naar aanleiding van de uitkomsten van de commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst – vervangen door de "Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen" (hierna: De Leidraad). Volledigheidshalve merk ik op dat in de hiernavolgende paragrafen alleen ingegaan wordt op de beleidsuitgangspunten van HT bij grote ondernemingen.

2.3.2 Het HT-traject

Binnen het traject van HT worden door de Belastingdienst en de belastingplichtige verschillende stappen genomen die er uiteindelijk in moeten resulteren de vorm en intensiteit van het toezicht aan te passen aan de mate waarin de belastingplichtige transparant en 'in control' is. Het volgende overzicht geeft de stappen van het proces schematisch weer:

Een uitgebreide beschrijving van de stappen acht voor het onderhavige onderzoek niet relevant. Ik volsta derhalve met een verwijzing naar Bijlage F waarin de bovenvermelde stappen nader worden toegelicht.

⁴⁷Kamerstukken II, 2004-2005, 29 800, nr. 2.

Stap	Omschrijving	Doel
Stap 1	Klantoriëntatie	Oriëntatie op HT
Stap 2	HT-gesprek	Wederzijdse verkenning van mogelijkheden
Stap 3	Complianceverkenning	Vaststelling haalbaarheid HT
Stap 4	Afronding lopende problematiek	Werken in de actualiteit
Stap 5	Individueel handhavingsconvenant	Vaststelling afspraken omtrent wijze van omgang
Stap 6	Analyse en versterking fiscale beheersing	Invulling c.q. versterking fiscale beheersing
Stap 7	Aanpassing toezicht	Afstemming vorm en intensiteit toezicht

2.3.3 Het Tax Control Framework

De aan HT deelnemende belastingplichtige dient de interne beheersing gericht op de fiscale functie binnen het bedrijf op orde te hebben. De belastingplichtige dient met andere woorden ‘in control’ te zijn. Het tax control framework (TCF) is een belangrijk instrument om dat doel te verwezenlijken en maakt integraal onderdeel uit van het BCF/ICF. Door middel van het TCF kan gerealiseerd worden dat de administratieve en organisatorische processen die de basis vormen de fiscale aangiften op orde zijn en dat bovendien adequate, actuele en fiscaal relevante informatie wordt verschaft.⁴⁸ In dit kader heeft de Belastingdienst in 2008 de notitie *Tax control framework, van risico gericht naar ‘in control’: het werk verandert* (hierna: de Notitie) gepubliceerd.⁴⁹ Deze Notitie is niet louter een intern stuk, maar is ook bedoeld voor leidinggevendenden van het segment GO.

Het TCF legt de nadruk op de beheersing van de totale fiscaliteit binnen een organisatie en dat betekent dat alle belastingen onder het TCF vallen. Dit blijkt ook uit de standaardtekst van het convenant. Een van de uitgangspunten is namelijk dat het convenant betrekking heeft op alle Rijksbelastingen en op de invordering daarvan. Hoewel de zorg voor een adequate fiscale beheersing door de belastingplichtige een van de belangrijkste afspraken uit het convenant is, is de aanwezigheid van een TCF niet een controledoel op zich voor de Belastingdienst. Anders gezegd, er worden geen inhoudelijke, algemene (minimum)eisen gesteld aan het TCF c.q. de fiscale beheersing, maar wel aan de output van daarvan: er dient sprake te zijn van aanvaardbare aangiften.⁵⁰ De Belastingdienst gebruikt het TCF veelal echter wel om die aanvaardbaarheid te toetsen en de wijze en intensiteit van het toezicht te bepalen, zodat de belastingplichtige de facto gedwongen wordt om haar TCF op orde te hebben. Dat de aanwezigheid van een TCF een cruciale rol speelt, blijkt ook uit het volgende citaat uit de Notitie: “*Het TCF als onderdeel van het interne controle systeem speelt dus een cruciale rol in het opbouwen en versterken van het vertrouwen tussen een bedrijf en de*

⁴⁸ A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 3.1 Algemeen.

⁴⁹ Belastingdienst, *Tax control framework, van risico gericht naar ‘in control’: het werk verandert*, Den Haag: maart 2008.

⁵⁰ Belastingdienst, *Tax control framework, van risico gericht naar ‘in control’: het werk verandert*, Den Haag: maart 2008, p. 4. Zie ook: Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, par. 3.4.6.

*Belastingdienst.*⁵¹ Dit neemt evenwel niet weg dat de Belastingdienst in beginsel aansluit bij hetgeen de belastingplichtige noodzakelijk acht om haar processen te beheersen.⁵² Bovendien wordt in de Notitie nergens gesproken over het feit dat een TCF een absolute voorwaarde is voor HT. Deze benadering is in lijn met de bewaar- en administratieverplichting van art. 52 AWR, met betrekking tot welke de belastingplichtige de ruimte heeft om naar eigen inzicht haar administratie vorm te geven en invulling te geven aan de bewaarplicht, op voorwaarde dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige alsmede de voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens daar duidelijk uit gedistilleerd kunnen worden. Betoogd zou kunnen worden dat het TCF onderdeel uitmaakt van de administratie als bedoeld in de AWR, omdat het een ruim begrip is.⁵³ In het licht van het voorgaande kan ik de opmerking van de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 9 juni 2006 omtrent het vereiste van een TCF dan ook niet geheel plaatsen.⁵⁴ In die brief benadrukt hij dat *“het primaire uitgangspunt [onderstreping door NEA] is dat handhavingsconvenanten worden gesloten met bedrijven die hun ‘tax control framework’ [onderstreping door NEA] op orde hebben, mede ingegeven door IFRS-standaarden en de Amerikaanse Sarbanes-Oxley wet.”* Kennelijk moet dit zo opgevat worden dat het TCF de ‘standaard’ is, tenzij de belastingplichtige op een andere wijze kan aantonen dat de beheersing van fiscale risico in orde is. Immers, een “primaire uitgangspunt” impliceert mijns inziens nog geen (dwingende) voorwaarde. Ook in de standaardtekst van het convenant staat niet vermeld dat implementatie c.q. verbetering van het TCF een *conditio sine qua non* is.

De vraag wat een TCF nu exact is, kan niet ondubbelzinnig beantwoord worden.⁵⁵ De inrichting van een TCF is een aangelegenheid die maatwerk vereist en hangt af van verschillende factoren (denk hierbij aan de complexiteit, grootte en inrichting van de desbetreffende onderneming). Van der Laan merkt op dat een TCF geen tastbaar instrument is, maar een continue verbeterproces waarmee (beheers)doelstellingen in kaart gebracht worden en gerealiseerd kunnen worden. Daarnaast is het TCF volgens hem een hulpmiddel bij het aansturen van het

⁵¹Belastingdienst, *Tax control framework, van risico gericht naar ‘in control’: het werk verandert*, Den Haag: maart 2008, p. 9.

⁵²Th.W.M.Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO 2009/16*.

⁵³Van Dale definieert het begrip administratie als volgt: *het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen en doen functioneren van een huishouding*.

⁵⁴Brief van 9 juni 2006 aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal van de Staatssecretaris van Financiën, nr. DGB06-3312.

⁵⁵Een eenduidige definitie is niet aanwezig. De Belastingdienst definieert een TCF in de Notitie als volgt (p. 4): *“Een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf. Een TCF maakt integraal onderdeel uit van het BCF/ICF van een bedrijf. Het uiteindelijke doel van een TCF is te komen tot juiste, volledige en tijdige aangiften voor alle middelen.”* Van der Enden geeft een andere definitie: *“Een TCF is een fiscaal risicobeheersings- en controlesysteem. Een TCF stelt de onderneming in staat de fiscaal operantele en financiële doelen te bereiken en de fiscale strategie uit te voeren op een beheersbare en controleerbare wijze (1), stuurt het gedrag van mensen m.b.t. fiscaliteit in de juiste richting (2) en helpt de onderneming helder te communiceren m.b.t. fiscaliteit in de richting van haar externe en interne belanghebbenden (3)”* (E.M.E. van der Enden, ‘Tax Control Framework: een inleiding’, *ControllersMagazine oktober 2007*).

gedrag van mensen en het verbeteren van de communicatie met verschillende partijen.⁵⁶ Blijkens de Notitie gaat het om de beoordeling van (bedrijfs)processen, de mate waarin die processen worden beheerst, de wijze waarop fiscaal kritische momenten worden benoemd, daar vervolgens de nodige beheersmaatregelen aan gekoppeld worden en daar intern dan wel extern controle op uitgeoefend wordt.⁵⁷ Omdat beursgenoteerde ondernemingen de facto het COSO-model gebruiken bij de inrichting van het BCF/ICF wordt ook door de Belastingdienst de voorkeur gegeven aan het COSO-model bij de inrichting van het TCF.⁵⁸ Dit laat onverlet dat belastingplichtigen de vrijheid hebben om een andere methodologie te hanteren om de fiscale risico's te beheersen. Een uitgebreide bespreking van het COSO-model acht ik in het kader van mijn onderzoek niet relevant en laat ik derhalve onbesproken.

Bij de beoordeling van het TCF steunt de Belastingdienst zoveel mogelijk op het werk dat reeds door professionals – zoals de interne en externe accountant, de afdeling Fiscale Zaken etc. – is verricht, zodat voorkomen wordt dat dubbel werk wordt verricht.⁵⁹ Deze vorm van monitoring is gebaseerd op het schillenmodel en houdt in dat de Belastingdienst gebruikt maakt van de interne beheersing, de interne controle en de externe controle van de betreffende organisatie.⁶⁰ Aan de hand van het model “Levers of Control” van Simons⁶¹ wordt inzicht verkregen in de verschillende aspecten van het TCF.⁶² Het model is een conceptueel model dat vier ‘hefbomen’ (open normen) bevat op basis waarvan de toetsing plaatsvindt. Deze hefbomen – belief systems, boundary systems, diagnostic control systems en de interactive control systems – zijn met elkaar verbonden door een gemeenschappelijke doelstelling (compliance). De belief systems hebben betrekking op de waarden van de onderneming. Hierbij kan gedacht worden aan ethiek, integriteit, ‘tone at the top’ etc. Het gaat met name om zogenoemde soft controls waarmee bedoeld wordt de verantwoordelijkheid van het bestuur om de waarden van de onderneming actief uit te dragen en voorbeeldgedrag te vertonen. De boundary systems geven vervolgens weer welke concrete normen (bijvoorbeeld wet- en regel-

⁵⁶R.A. van der Laan, ‘TCF: een groeiproses’ in: Tax Assurance in beeld 2, Verkenning van een nieuw vakgebied, Nyenrode Business Universiteit. Zie ook: A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 3.2.2 Standaardconvenantteksten; leidraad en TCF.

⁵⁷Belastingdienst, *Tax control framework, van risico gericht naar ‘in control’: het werk verandert*, Den Haag: maart 2008, p. 3.

⁵⁸Ibidem, p. 17. COSO staat voor *Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission* en is een vrijwillige private organisatie die naar aanleiding van de boekhoudschandalen in 2002 aanbevelingen heeft gedaan en richtlijnen heeft ontwikkeld ten aanzien van interne controle en interne beheersing. In opdracht van COSO is het zogenoemde *Internal Control Framework* ontwikkeld dat in de praktijk een standaard model geworden is. Veelal wordt gesproken van het COSO-model. Dit model heeft een belangrijke rol gespeeld bij de totstandkoming van regelgeving op het gebied van corporate governance, zoals de Sarbanes-Oxley Act en de code-Tabaksblat. Zie: <http://www.coso.org/aboutus.htm>.

⁵⁹Belastingdienst, *Controleaanpak Belastingdienst (CAB) – De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, p. 7 en Belastingdienst, *Tax control framework, van risico gericht naar ‘in control’: het werk verandert*, Den Haag: maart 2008, p. 3.

⁶⁰Zie Bijlage B voor een schematische weergave.

⁶¹Simons, R (1995), *Levers of Control, How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts. Zie ook Bijlage C.

⁶²Vgl. R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, ‘Tax Control Framework. Van risico gericht naar “in control”: het werk verandert voor ons allemaal’, *WFR 2008/126*.

geving, interne richtlijnen en/of prestatie-indicatoren) voortvloeien uit de waarden van de onderneming (belief systems). Daarnaast wordt de focus gelegd op de vraag hoe de normen worden gecommuniceerd naar het lagere management en overig personeel. De volgende stap betreft de beoordeling van de beheersmaatregelen die ervoor dienen te waken dat de op de waarden gebaseerde normen worden nageleefd, teneinde de fiscale processen goed te laten verlopen (diagnostic control systems). De interactive control systems tot slot zijn gericht op de vraag hoe wordt ingespeeld op veranderingen die van invloed kunnen zijn op de realisatie van de strategische doelstellingen. Met andere woorden, hoe wordt, bijvoorbeeld, gewaarborgd dat een wijziging in wet- en regelgeving geïmplementeerd en nageleefd wordt? Met enige regelmaat zal door de belastingplichtige getest moeten worden of de ingevoerde beheersmaatregelen in de praktijk werken. Resumerend betekent het voorgaande dat de vier hefboomen (levers of control) inzichtelijk maken in welke mate een organisatie in control is en aldus de fiscale risico's worden onderkend en in de actualiteit worden afgedekt.

2.4 De uitgebreidere informatieverplichting onder HT

2.4.1 Achtergrond verplicht vooroverleg

In de voorgaande paragrafen is uitgebreid stil gestaan bij de historie van HT, het beleid van HT en het TCF. In deze laatste paragraaf wordt aandacht besteed aan wellicht het meest intrigerende aspect van HT, te weten de verplichting om ingenomen of in te nemen relevante fiscale standpunten zo snel mogelijk aan de fiscus voor te leggen (verplicht vooroverleg). Het feit dat de fiscus in een achterstandspositie verkeert door een gebrek aan informatiele transparantie is een van de grootste problemen voor de fiscus om de naleving van de fiscale wet- en regelgeving te handhaven.⁶³ Door middel van onder meer boekenonderzoeken (verticaal toezicht) probeert de fiscus zijn informatiele achterstand te verkleinen. Dergelijke onderzoeken brengen evenwel niet alleen voor de Belastingdienst maar ook voor de desbetreffende organisatie veelal grote administratieve lasten met zich. De gedachte is dat het bespreken en oplossen van fiscale kwesties waarover verschil in inzicht kan bestaan, ertoe leidt dat de aangifte geen geschilpunten (meer) bevat. Op deze wijze wordt beoogd het werken in de actualiteit te bevorderen en de administratieve lasten voor beide partijen te verlichten. Bovendien zou door de Belastingdienst capaciteitswinst behaald kunnen worden doordat controles achteraf worden verminderd.⁶⁴ De standaardtekst van het convenant bevat de volgende zinsnede over de achtergrond van het verplichte vooroverleg: *“Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten.”* In het verlengde van de voorgaande paragraaf merk ik volledigheidshalve op dat de verplichting tot vooroverleg en het TCF

⁶³Vlg. R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO 2009/5*.

⁶⁴A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 4.1 Achtergrond verplicht vooroverleg.

onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Het TCF maakt het mogelijk fiscale risico's in kaart te brengen en vormt derhalve een belangrijk middel om fiscaal relevante kwesties te melden aan de fiscus. De aanpassing van de vorm en intensiteit van het toezicht is immers onder meer afhankelijk van de mate van transparantie.

2.4.2 Reikwijdte verplichting tot vooroverleg

Het voorleggen van fiscale standpunten aan de Belastingdienst is een fenomeen dat zich niet alleen voordoet onder HT. Ook de belastingplichtige die niet onder HT valt, heeft de mogelijkheid zekerheid te vragen omtrent fiscale consequenties van voorgenomen handelingen. Uiteraard is er wel een belangrijk verschil; het vooroverleg onder HT is een plicht en derhalve niet vrijblijvend en afhankelijk van de wens van de belastingplichtige die onder HT valt. De verplichting tot vooroverleg heeft geen wettelijke basis en gaat verder dan de informatieverplichting van de AWR (art. 47 AWR). Bovendien gaat de Belastingdienst onder het traditionele toezicht ervan uit dat ingenomen standpunten (impliciet) duidelijk worden gemaakt via de aangifte. De aangifte dient immers ingevolge art. 8, eerste lid, onderdeel a AWR *duidelijk, stellig en zonder voorbehoud* ingevuld te worden. Het is vervolgens de taak van de inspecteur om de ingediende aangifte te bestuderen, eventuele ingenomen standpunten daar uit te deduceren en indien nodig actie te ondernemen. Het gevolg van een dergelijke werkwijze is dat jaren nadat zich de feiten hebben voorgedaan fiscale discussies gevoerd worden.

Blijkens de standaardtekst van het convenant dienen zaken waarover verschil in inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan voorgelegd te worden. Het verschil in inzicht kan bijvoorbeeld ontstaan door een verschil in duiding van feiten of door een verschil in wetsinterpretatie. De verplichting is echter niet beperkt tot het melden van relevante standpunten en feiten. De belastingplichtige dient ook inzicht te verschaffen in haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen. Het moge duidelijk zijn dat deze verplichting verder gaat dan hetgeen de belastingplichtige wettelijk verplicht is. Op grond van art. 47 AWR is de belastingplichtige immers uitsluitend verplicht feitelijke gegevens te verstrekken. De toepassing van art. 47 AWR is in het baanbrekende 'fair play' arrest van 23 september 2005, nr. 38811, BNB2006/21 verduidelijkt. In dat arrest overwoog de Hoge Raad dat verslagen van directie- en commissarissenvergaderingen gegevens kunnen bevatten welke voor de belastingheffing van belang kunnen zijn en dat het niet overleggen van dergelijke stukken tot omkering en verzwaring van de bewijslast tot gevolg heeft (vgl. r.o. 3.1). De Hoge Raad overwoog in datzelfde arrest echter ook dat het beginsel van fair play zich ertegen verzet dat "een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden [NEA: in casu betrof het due diligence-rapport] voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren" (vgl. r.o. 3.2).

De opvatting dat de inlichtingenverplichting onder HT verder gaat dan hetgeen de AWR vraagt, wordt niet door iedereen gedeeld. Poolen is de mening toegedaan dat het handhavingsconvenant binnen de kaders van wet, jurisprudentie en beleid wordt uitgevoerd en dat het convenant de *procedure* rondom de informatieverplichting

regelt.]⁶⁵ Hij betoogt verder dat onder HT het *moment* waarop informatie wordt verschaft verschilt met het traditionele toezicht (m.a.w. proactief en in de actualiteit) en dat de risico's en de bijbehorende informatie die gemeld worden niet afwijken van hetgeen de inspecteur op grond van de AWR kan en mag vragen. Ik deel het betoog van Poolen niet. In mijn optiek strookt het betoog van Poolen niet met de standaardtekst van het convenant en het voornoemde arrest van de Hoge Raad. Het fundamentele karakter van het convenant is, naar ik begrijp, dat de belastingplichtige (vrijwillig) meer opening van zaken geeft dan zij op grond van wet en jurisprudentie is verplicht. Indien – zoals Poolen betoogt – de te melden risico's en de daarbij behorende informatie inderdaad niet afwijken van hetgeen op grond van de AWR gemeld dient te worden, wordt mijns inziens de waarde van het convenant tenietgedaan. Dat de deelnemers aan HT de verplichting tot vooroverleg accepteren, heeft wellicht te maken met het feit dat de rechtszekerheid wordt vergroot. De vergroting van de rechtszekerheid wordt ook expliciet als doel vermeld in de standaardtekst van het convenant.⁶⁶ Volgens Essers heeft HT zelfs een positieve impuls op het fiscale vestigingsklimaat van Nederland omdat minder geïnvesteerd behoeft te worden in langdurige rechtsprocedures en kostbare belastingadviezen.⁶⁷

Een belangrijke vervolgvraag is wat thans exact voorgelegd moet worden. Het initiatief om ingenomen of in te nemen standpunten aan de Belastingdienst voor te leggen, ligt bij belastingplichtige (en diens adviseur). Dit betekent derhalve dat de belastingplichtige allereerst dient te beoordelen of de fiscale kwestie relevant is. Indien deze vraag bevestigend beantwoord wordt, moet vervolgens ingeschat worden of een verschil inzicht met de fiscus kan ontstaan. Dat *fraus legis*achtige constructies gemeld moet worden, behoeft geen toelichting. Dit neemt niet weg dat veelal sprake zal zijn van een beoordelingsmarge. Het fiscale recht kent immers veel open normen, getuige de hoeveelheid jurisprudentie en beleidsbesluiten. De een kan bijvoorbeeld een bepaalde constructie kwalificeren als fiscaal agressief terwijl de ander die opvatting niet deelt. Ook Heidekamp en Van der Sar gaan in op de reikwijdte van de voorlegplicht. Volgens hen is de formulering van de voorlegplicht zeer ruim en vallen vrijwel alle denkbare fiscale discussiepunten daar onder.⁶⁸ Anders gezegd, vrijwel elke situatie waarin fiscaal advies is ingewonnen, zouden volgens hen in beginsel aan de fiscus voorgelegd moeten worden. Ik denk dat een dergelijk benadering te ruim is. Met Van Lint ben ik van mening dat een fiscale kwestie relevant is wanneer die betrekking heeft op een principiële rechtsvraag (kwalitatief element) en sprake is van een enigszins substantieel financieel belang (kwantitatief element).⁶⁹ Een dergelijk benadering sluit mijns inziens ook beter aan

⁶⁵Th.W.M.Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16.

⁶⁶Zie in dit verband ook De Leidraad p. 36: "De belangrijkste functie van vooroverleg is dat het zowel de organisatie als de Belastingdienst meer zekerheid biedt over de fiscale positie. Vooroverleg is een van de reality checks die van belang zijn voor de aanpassing van het toezicht."

⁶⁷P.H.J. Essers, 'Positieve dopingtest Rubikovereenkomsten', *NTFR* 2012/2577.

⁶⁸A. Heidekamp en B.M. van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht', *TFO* 2012/123.1.

⁶⁹A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 4.3 Wanneer moet vooroverleg plaatsvinden en wie bepaalt dat? Zie in dit verband ook: S.F.J.J. Schenk, 'HT-evaluatie: stof tot doordenken', *Het Register* 2012, nr. 4.

bij doel en strekking van HT. Wanneer van de belastingplichtige wordt verwacht dat lukraak elk (pleitbaar) standpunt wordt gemeld, zou de basis van het convenant – transparantie, begrip en vertrouwen – wellicht geschaad kunnen worden. Minpunt van de benadering van Van Lint is evenwel dat discussie kan ontstaan over de vraag wat thans exact substantieel is, maar dit kan opgelost worden door aansluiting te zoeken bij het begrip ‘materialiteit’ in de accountancy. Ook in de CAB wordt, in het kader van de beoordeling van een steekproef, het begrip materialiteit gehanteerd. Dit begrip wordt omschreven als “*het totaalbedrag aan fouten in de populatie dat ondanks het uitgeoefende toezicht maximaal onontdekt mag blijven.*”⁷⁰ Overigens wordt met het begrip materialiteit – net zoals in de accountancy – gedoeld op de *kwantitatieve materialiteit*. Dit houdt in dat niet de *betekenis en de aard* van de fout in overweging worden genomen, doch – zoals uit de hierboven geciteerde definitie blijkt – het *totaalbedrag* aan fouten. In dit kader is door de Belastingdienst een materialiteitstabel opgesteld op basis waarvan de hoogte van de materialiteit vastgesteld kan worden.⁷¹ De hoogte van de materialiteit is afhankelijk van de omvang van de betreffende organisatie. Naar mate een organisatie meer omzet genereert, wordt een hoger materialiteitsbedrag gehanteerd.

De voorlegplicht houdt overigens niet in dat de belastingplichtige wordt beperkt in diens standpuntbepaling. Het feit dat voor de belastingplichtige de verplichting tot vooroverleg geldt, impliceert niet de verplichting om het met elkaar eens te worden. Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven immers zonder enige beperking van toepassing.⁷² Dit wordt ook wel aangeduid als ‘agree to disagree’; de mogelijkheid om het geschil aan de (belasting)rechter voor te leggen blijft onder alle omstandigheden bestaan.

2.4.3 (Agressieve) Tax planning in de context van HT

In het kader van het onderhavige onderzoek – en in het verlengde van de voorgaande subparagraaf – is een relevante vraag of de werkzaamheden van de belastingadviseur onder HT veranderen in de zin dat minder ruimte zal zijn voor grensverkennde adviezen en procedures.⁷³ Moeten bijvoorbeeld double dip- en dual residentsituaties ook actief aan de inspecteur voorgelegd worden? Bezien vanuit puur nationaal perspectief houdt de betreffende multinational zich aan de wetgeving van beide landen. Dat bijvoorbeeld dezelfde kosten in meerdere landen van de winst worden afgetrokken wordt veelal veroorzaakt door een dispariteit. Wordt de situatie echter bekeken vanuit een gezamenlijk perspectief van beide landen, dan zal de fiscus wel degelijk geïnformeerd willen worden over de

⁷⁰Belastingdienst, *Controleaanpak Belastingdienst (CAB) – De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht*, p. 23 http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z1fd.pdf.

⁷¹Ibidem, p. 24.

⁷²Zie: Bijlage A: Standaardtekst Individueel Convenant Horizontaal Toezicht, onderdeel 1 Uitgangspunten.

⁷³Zie in dit verband: P.H.J. Essers, ‘De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever’, *WFR2009/12*.

bijzonderheden van de constructie.⁷⁴

Reeds bij de introductie van HT is door de politiek aandacht besteed aan dit aspect van HT. De leden van de VVD-fractie in de Eerste Kamer hebben toentertijd aangegeven benieuwd te zijn naar hoe in de praktijk invulling gegeven zou moeten worden aan de mogelijkheden voor fiscale grensverkenning. De staatssecretaris is gevraagd welke ruimte belastingplichtigen in dit verband geboden wordt om op legale wijze belasting te besparen.⁷⁵ Het antwoord van de staatssecretaris luidde als volgt: *“Bij horizontaal toezicht beogen partijen te komen tot een efficiëntere en effectievere werkwijze tussen de Belastingdienst en ondernemingen. Rechtsvragen die door ondernemingen worden voorgelegd in een situatie van horizontaal toezicht zullen op dezelfde wijze beantwoord worden als bij belastingplichtigen bij wie geen sprake is van horizontaal toezicht. Een efficiëntere en effectievere werkwijze betekent evenwel niet dat horizontaal toezicht en convenanten van ondernemingen vragen dat zij in specifieke situaties de minst voordelige weg kiezen. Aan de andere kant is het ook zo dat de Belastingdienst geen convenanten sluit met ondernemingen die met aanwending van alle mogelijke middelen het betalen van belasting proberen te ontgaan.”*⁷⁶

Deze reactie geeft in mijn optiek geen volledig antwoord op de door de leden van VVD-fractie gestelde vraag. De staatssecretaris benadrukt dat geen convenanten worden gesloten met ondernemingen die het betalen van belasting trachten te ontgaan. Dat lijkt mij vanzelfsprekend. Belastingarbitrage kan echter niet een op een gelijk worden gesteld met het ontgaan van belasting. Anders gezegd, is fiscale grensverkenning gelijk aan het ontgaan van belasting? Fiscale grensverkenning kan immers ook zo geïnterpreteerd worden dat een belastingadviseur in feite altijd de grenzen verkent vanwege de vele open normen die de belastingwetgeving kent. Dit staat in principe los van gekunstelde constructies. In die zin is fiscale grensverkenning onderdeel van het vak.⁷⁷ Bovendien heeft de Hoge Raad beslist dat de belastingplichtige de meest gunstige fiscale weg mag kiezen.⁷⁸ Daarbij is het niet ondenkbaar dat ook de Belastingdienst standpunten inneemt waarmee de grenzen van de wet worden opgezocht. Overigens is wet- en regelgeving juist bedoeld om grenzen te stellen en zolang die grenzen niet overschreden worden, wordt legaal gehandeld. Vanuit ethisch oogpunt kunnen er wel bezwaren zijn. Het is echter onmogelijk om met een beroep op de ethiek andere grenzen te stellen aan de wet, omdat dat zou leiden tot een te subjectieve invulling van de wet- en regelgeving.⁷⁹

Dat fiscale grensverkenning onder HT kennelijk niet getolereerd wordt, blijkt

⁷⁴Vgl. R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO 2009/5*.

⁷⁵Kamerstukken I, 2006-2007, 30 322, D, p. 2.

⁷⁶Ibidem.

⁷⁷Vgl. A.J. van Lint, ‘Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht’, *NTFR2011/160* en E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht’, *MBB2013/1*.

⁷⁸HR 19 januari 1994, nr. 28646.

⁷⁹A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 4.5 Rol van de adviseur als belangenbehartiger en R.E.C.M. Niessen, ‘Wat is er mis met fiscale grensverkenning?’, *WFR2005/1473*

uit het besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M.⁸⁰ In dat besluit is onder meer bepaald dat indien sprake is van fiscale grensverkenning, het vooroverleg niet wordt gecontinueerd en geen standpunt ingenomen wordt. Met dergelijke belastingplichtigen wordt het dan ook niet opportuun geacht convenanten mee af te sluiten.⁸¹ Waar nu exact de grens ligt, is mij toch niet geheel duidelijk. De volgende opmerkingen in De Leidraad kan ik, gelet op het voorgaande, niet geheel plaatsen: “*De Belastingdienst stelt niet de voorwaarde dat de belastingplichtige organisatie een fair share betaalt. Hier zijn twee nuances op hun plaats. Ten eerste is het belangrijk om de organisatie reflectie te geven als gebruik wordt gemaakt van een fiscaalagressieve methode. (...) Wel geeft het behandelteam (...) zijn mening over het gebruik van een agressieve structuur. Het is geen voorwaarde voor een convenant dat een organisatie afziet van een – in de ogen van de Belastingdienst agressieve structuur* [onderstreping door NEA]. *Het is echter ook van belang dat de keuze van een organisatie om gebruik te maken van een agressieve structuur niet wordt gelegitimeerd door stilzwijgen van de kant van de Belastingdienst.*”⁸² en: “Het ligt niet voor de hand om een HT-traject in te gaan met een organisatie die bij voortduring [onderstreping door NEA] de grenzen van het fiscaal aanvaardbare opzoekt en probeert op te rekken. Dat zou immers niet alleen een verkeerd signaal afgeven, maar ook permanent intensief toezicht noodzakelijk maken; iets wat zich verzet tegen het concept van horizontaal toezicht.”⁸³

Kennelijk mogen belastingplichtigen ook onder HT in beginsel kiezen voor de fiscaal voordeligste weg. Een belastingplichtige die echter *voortdurend* de grenzen van de fiscale wet opzoekt en zich derhalve *continue* bedient van fiscaal agressieve structuren (‘fiscaal trapezewerk’) komt niet in aanmerking voor HT. Een dergelijke benadering lijkt voor de hand te liggen omdat de fiscale wet- en regelgeving voor meerdere interpretaties vatbaar is. Het kan dan voorkomen dat een belastingplichtige ‘noodgedwongen’ in een situatie van fiscale grensverkenning terecht komt doordat de belastingplichtige gehouden is fiscaal ingenomen of in te nemen standpunten te melden.

Volgens Huiskers-Stoop betekent de acceptatie van fiscale grensverkenning onder HT dat de Belastingdienst een vertrouwensrisico loopt, omdat fiscale grensverkenning afbreuk doet aan de mate waarin het handelen van de belastingplichtige gecontroleerd en met zekerheid voorspeld kan worden.⁸⁴ De neiging om het convenant te beëindigen wordt daarmee volgens hem vergroot. Met Huiskers-Stoop ben ik van mening dat de Belastingdienst een verantwoord risico kan nemen door informatie te vergaren en op die wijze zijn voordeel te doen met het convenant. In dit verband is ook de brief van de oud-minister De Jager van Financiën van 1 juli

⁸⁰Stct. 13 juli 2011, nr. 12570. Fiscale grensverkenning wordt in het besluit als volgt gedefinieerd: “*Fiscale grensverkenning doet zich voor als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt over de voorgelegde casus, de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren*”.

⁸¹Vgl. Th.W.M.Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO 2009/16*.

⁸²De Leidraad, p. 14.

⁸³De Leidraad, p. 15.

⁸⁴E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Fiscale grensverkenning binnen een convenant horizontaal toezicht’, *MBB 2013/1*.

2010, nr. DGB2010/2996U relevant. In die brief gaat hij in op de vraag of een covenant tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst gehandhaafd blijft, wanneer bewust een route is opgezet met het doel de belasting te ontwijken (vraag 8). De minister antwoordde dat *“een covenant tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst een afspraak is over de wijze en de intensiteit van het toezicht, gebaseerd op begrip, transparantie en wederzijds vertrouwen. Uitgangspunt daarbij is dat een ondernemer alle fiscale risico’s in kaart brengt, bij de Belastingdienst meldt en de Belastingdienst op korte termijn zijn mening hierover geeft. Indien een belastingplichtige volledig transparant is en vooraf de fiscaal relevante punten bij de inspecteur op tafel legt, is het opzeggen van een covenant niet aan de orde. Ook niet in gevallen waarin de belastingplichtige en de inspecteur het niet met elkaar eens zijn over de fiscale gevolgen van een bepaald feitencomplex. In een dergelijke situatie kan het geschil uiteindelijk aan de rechter worden voorgelegd. In gevallen waarin een belastingplichtige zich bedient van fiscaal agressieve structuren en daarin niet (volledig) transparant is [onderstreping door NEA], komt de basis aan het covenant te ontvallen. Overigens past niet binnen een covenant dat een belastingplichtige zich bij voortdurende bezighoudt met fiscale grensverkenning.”*

Al met al is mijns inziens de slotsom dat fiscale grensverkenning niet bij voorbaat resulteert in beëindiging van het covenant. Voorwaarde is wel dat de belastingplichtige *volledig transparant* is ten aanzien van de beoogde structuur.

2.5 Tussenconclusie

Resumerend is de conclusie dat de door de WRR geconstateerde ontwikkeling van horizontalisering van de Nederlandse samenleving, de kritiek vanuit het bedrijfsleven op het functioneren van de Belastingdienst en de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance in 2005 leidde tot de introductie van HT bij de Belastingdienst. De kern van het beleid van horizontaal toezicht is dat de naleving van de fiscale regels bevordert wordt door vrijwillige samenwerking tussen de fiscus en de belastingplichtige in een relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie.

Binnen het traject van HT worden door de Belastingdienst en de belastingplichtige verschillende stappen genomen die er uiteindelijk in moeten resulteren de vorm en intensiteit van het toezicht aan te passen aan de mate waarin de belastingplichtige transparant en ‘in control’ is. In een individueel handhavingscovenant worden de afspraken omtrent de wijze van omgang vastgesteld. Een van de afspraken betreft de verplichting van de belastingplichtige om zorg te dragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. Daarnaast is de belastingplichtige gehouden tot het voorleggen van ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten aan de Belastingdienst. De Belastingdienst is op zijn beurt onder meer verplicht tot het afstemmen van de intensiteit van het toezicht op de kwaliteit van de beheersing van de fiscale risico’s, en het zo spoedig mogelijk vaststellen van aanslagen.

De verplichting tot het voorleggen van (mogelijke) fiscale discussiepunten is geen wettelijke verplichting en gaat verder dan hetgeen op basis van art. 47 AWR

van de belastingplichtige verlangd wordt. Door de uitgebreidere informatieverplichting wordt de transparantie vergroot en kan de fiscus zijn informationele achterstand op het gebied van (agressieve) tax planning verkleinen. In het kader van het onderhavige onderzoek is dan ook aandacht besteed aan de verhouding tussen de voorlegplicht en (agressieve) tax planning onder HT, in de zin dat aan de orde is geweest of de ruimte die belastingplichtigen hebben om op legale wijze belasting te besparen wordt beperkt wanneer zij onder HT vallen. Anders gezegd, leidt fiscale grensverkenning uit de aard der zaak tot beëindiging van het covenant en daarmee de HT-relatie? De slotsom is dat laatstvermelde vraag ontkennend beantwoord moet worden. Voorwaarde is wel dat de belastingplichtige volledig transparant is ten aanzien van de beoogde structuur.

Hoofdstuk 3

Disclosure Of Tax Avoidance Schemes regime

3.1 Inleiding

Belastingontwijking respectievelijk fiscale grensverkenning is een fenomeen dat zich wereldwijd voordoet en heeft de afgelopen jaren niet alleen de aandacht van de media getrokken maar ook die van overheden wereldwijd. Op politiek niveau heeft de discussie met name betrekking op de wijze waarop belastingontwijkend gedrag aangepakt kan worden.⁸⁵ De focus ligt daarbij op het vergroten van de transparantie, omdat de gedachte is dat meer transparantie bijdraagt aan een effectievere aanpak van belastingontwijking.⁸⁶ Zoals gezegd, betreft een van de suggesties de invoering van de verplichting voor belastingadviseurs om agressieve tax planning structuren te melden aan de fiscus (mandatory disclosure rules). Het Verenigd Koninkrijk loopt wat dat betreft al geruime tijd voor. Reeds in 2004 introduceerde de Britse fiscus, HM Revenue & Customs (hierna: HMRC), het zogenoemde “Disclosure Of Tax Avoidance Schemes regime” (DOTAS). Het werd door HMRC gepresenteerd als een innovatieve toezichtsmethode waarmee getracht wordt belastingontwijkend gedrag tegen te gaan (“change the economics of avoidance”).

In dit hoofdstuk staat de bespreking van de werking het DOTAS-regime centraal. De beantwoording van de onderstaande deelvragen vormt de leidraad van het onderhavige hoofdstuk. De hiernavolgende paragraaf zal gewijd worden aan de achtergrond en doelstelling van DOTAS. Daarna wordt in de derde paragraaf kort toegelicht wat de wettelijke basis is van DOTAS. Dit acht ik noodzakelijk omdat ik veronderstel dat men in de regel niet op de hoogte is van de Britse wet- en regelgeving. De inhoudelijke bespreking van het DOTAS-regime komt in de vierde paragraaf aan bod. Voor de goede orde merk ik op, dat voornamelijk beoogd wordt in *hoofddlijnen* weer te geven hoe het regime werkt. Het hoofdstuk wordt afgesloten door middel van een tussenconclusie.

⁸⁵Zie de eerder aangehaalde resolutie van het Europees Parlement en het Action plan on BEPS van de OESO.

⁸⁶Vgl. OECD, (2011) Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, *OECD Publishing*.

Deelvragen:

- *Wat is de achtergrond en doelstelling van het DOTAS-regime?*
- *In welke wet- en regelgeving is DOTAS verankerd?*
- *Hoe is het DOTAS-regime in de betreffende wet- en regelgeving vormgegeven?*

3.2 Achtergrond en doelstelling DOTAS-regime

Belastingplanning en belastingadvies kunnen voor individuen en ondernemingen een belangrijke rol spelen bij het bepalen van de hoogte van de verschuldigde belasting. Dat de belastingwetgeving daar enige ruimte voor biedt, wordt ook door HMRC onderkend.⁸⁷ De Britse wetgever acht de situatie waarin belastingadviseurs (en daarmee ook belastingplichtigen) een loopje met de wet nemen (“try to bend the rules to breaking point”) evenwel onacceptabel. De ontwikkeling van belastingontwijkende strategieën resulteert volgens hen in complexere belastingwetgeving, ondermijning van de structuur van de samenleving en een verplaatsing van de belastingdruk naar belastingplichtigen die wel compliant zijn.⁸⁸

De (algemene) beleidsdoelstelling van HMRC is het minimaliseren van de zogenaamde tax gap.⁸⁹ De tax gap is het verschil tussen de *daadwerkelijk* geïnde belasting en het totale bedrag aan belasting dat volgens de geldende belastingwetgeving geïnd *zou moeten* worden. Door de tax gap te minimaliseren wordt beoogd een ‘eerlijk speelveld’ (a level playing field) te creëren voor alle belastingplichtigen. De belastingopbrengsten die als gevolg van belastingontwijking worden misgelopen, worden in het Verenigd Koninkrijk geschat op enkele miljarden ponden en hebben volgens de Britse wetgever niet alleen gevolgen voor de financiering van publiek gefinancierde goederen maar ook voor de economische groei.⁹⁰ Belastingontwijking verstoort de markten en is vanuit economisch perspectief improductief, aldus HMRC.⁹¹

Het DOTAS-regime is met ingang 1 augustus 2004 in het Verenigd Koninkrijk in werking getreden. Dit regime houdt kort gezegd in dat zogenoemde “promoters” en gebruikers (users) van (bepaalde) belastingontwijkende structuren, de verplichting hebben informatie daaromtrent aan de fiscus te verstrekken. In het eerder aangehaalde Consultation Document worden de (beleids)doelstellingen van het DOTAS-regime als volgt omschreven:

- het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie over belastingontwijkende structuren, opdat de risico’s daarvan ingeschat kunnen worden en, indien nodig, passende wetgeving doorgevoerd kan worden;
- het kunnen identificeren van de gebruikers van belastingontwijkende structuren;

⁸⁷HMRC, Consultation Document DOTAS, December 2009, p. 4.

⁸⁸Ibidem.

⁸⁹Ibidem, p. 6.

⁹⁰Ibidem.

⁹¹Alhoewel het een interessante discussie is of deze stellingname van de Britse fiscus juist is, ga ik daar verder niet op in.

- het gebruik van belastingontwijkende structuren verminderen door belastingontwijkend gedrag te ontmoedigen; en
- de opbrengsten van dergelijke structuren voor zowel promoters als gebruikers te verminderen door de mazen in de wet sneller te dichten.

Kort gezegd houdt de regeling in dat een zogenaamde *promoter* informatie over een structuur aan de Britse fiscus moet verstrekken, indien een belastingplichtige met die structuur een belastingvoordeel kan behalen en het behalen van dat voordeel de voornaamste reden of een van de voornaamste redenen is voor het gebruik van de structuur. Een promoter kan – kortweg – gedefinieerd worden als een persoon die een structuur heeft ontwikkeld of voor uitvoering beschikbaar stelt. De structuur dient echter alleen door de promoter bij de Britse fiscus gemeld te worden indien deze onder een zogenoemde “*prescribed description*” valt. De *prescribed description* worden ook wel “*hallmarks*” genoemd. In bepaalde situaties rust de disclosureverplichting niet op de promoter van een structuur, maar op de gebruiker (“*user*”). In paragraaf 3.4 zal de werking van het DOTAS-regime nader toegelicht worden.

3.3 Wettelijke basis van het DOTAS-regime

3.3.1 Algemeen

Voor een goed begrip van het DOTAS-regime is het noodzakelijk dat inzicht verkregen wordt in de wet- en regelgeving waarin dit regime is verankerd. Sinds de invoering van het regime is een groot aantal wijzigingen en aanvullingen doorgevoerd om DOTAS te verbeteren. Dit blijkt onder meer uit de Consultation Documents die sinds de inwerkingtreding van DOTAS zijn gepubliceerd.⁹² In een Consultation Document worden nieuwe maatregelen voorgesteld en toegelicht die, in dit geval, moeten waarborgen dat de hiervoor genoemde DOTAS-doelstellingen worden gerealiseerd. Aanleiding voor de introductie van nieuwe maatregelen is veelal de omstandigheid dat problemen worden gesignaleerd bij de uitvoering van het regime doordat belastingplichtigen DOTAS-wetgeving trachten te omzeilen. Een Consultation Document bevat naast een toelichting op de voorgestelde wijzigingen en het gesignaleerde probleem, concept-wetgeving (draft legislation). Afhankelijk van het commentaar dat wordt geleverd, wordt door de Britse wetgever besloten of en zo ja, in welke vorm de maatregelen worden ingevoerd.

3.3.2 Primaire en secundaire wetgeving

Het DOTAS-regime is neergelegd in zowel primaire als secundaire wetgeving (primary and secondary legislation). In de Finance Act 2004 (section 306 t/m 319)

⁹² Vgl.: HMRC, Consultation Document: Ensuring compliance with the DOTAS-regime, 18 December 2006; HMRC, Consultation Document: Improving the Scheme Reference Number System, 20 November 2007; HMRC, Consultation Document: High Risk Tax Avoidance Schemes, 31 May 2011; HMRC, Consultation Document: Lifting the lid on tax avoidance schemes, 23 July 2012; HMRC, Consultation Document: Raising the stakes on tax avoidance, 12 August 2013 en HMRC, Consultation Document: Tackling marketed tax avoidance, 24 January 2014.

zijn de bepalingen te vinden die het raamwerk vormen van het DOTAS-regime. Hiervoor is opgemerkt dat het regime sinds de inwerkingtreding ervan vele malen is gewijzigd en aangevuld. Deze wijzigingen zijn opgenomen in de Finance Act van het jaar waarin de maatregelen rechtskracht moeten krijgen. Zo wordt een wijziging van het DOTAS-regime in 2007 opgenomen in de Finance Act 2007. Deze Finance Acts en de Taxes Management Act 1970 (section 98C) vormen de primaire wetgeving van het DOTAS-regime. Het gevolg is dat een ietwat onwerkbaar situatie ontstaat doordat de Finance Act 2004, part 7 de basis vormt en tegelijkertijd de Finance Acts van de jaren na 2004 geraadpleegd dienen te worden om een beeld te kunnen krijgen van de stand van de DOTAS-wetgeving. Om toch enigszins een handvat te bieden, is in Bijlage C een overzicht, inclusief de wijzigingen, van de primaire wetgeving opgenomen. Overigens zal in het vervolg uitsluitend verwezen worden naar Finance Act 2004 (FA 2004), ook in het geval waarin het een wettelijke bepaling betreft die na 2004 is ingevoerd of gewijzigd.

Het DOTAS-regime is vervolgens nader uitgewerkt in zogenoemde “Regulations”, welke de secundaire wetgeving vormen.⁹³ Voor het DOTAS-regime zijn de volgende Regulations van kracht:

- The Tax Avoidance Schemes (*Information*) Regulations 2012 (SI 2012/1836, zoals laatstelijk gewijzigd bij SI 2013/2592)
- The Tax Avoidance Schemes (*Promoters and Prescribed Circumstances*) Regulations 2004 (SI 2004/1865, zoals laatstelijk gewijzigd bij SI 2004/2613)
- The Tax Avoidance Schemes (*Prescribed Description of Arrangements*) Regulations 2006 (SI 2006/1543, zoals gewijzigd bij SI 2007/2484, SI 2010/2834 en SI 2013/2595)
- The Tax Avoidance Schemes (*Penalty*) Regulations 2007 (SI 2007/3104, zoals laatstelijk gewijzigd bij SI 2010/2743).

3.4 De werking van het DOTAS-regime

3.4.1 Algemeen

Het DOTAS-regime is momenteel onder meer van toepassing op de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, vermogenswinstbelasting, overdrachtsbelasting en de successiebelasting (vgl. FA 2004, s.318(1)). Voor de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de vermogenswinstbelasting gelden vrijwel dezelfde regels. Deze regels worden ook wel aangeduid als het “main regime”.⁹⁴ Omdat voor het onderhavige onderzoek uitsluitend de regels van het main regime relevant zijn, beperk ik mij tot de bespreking van de regels die in ieder geval relevant zijn voor de

⁹³Zowel de primaire als de secundaire wetgeving van het DOTAS-regime kan overigens geraadpleegd worden via <http://www.legislation.gov.uk/>.

⁹⁴HMRC, Consultation Document DOTAS, December 2009, p. 8. Zie ook : HMRC, Guidance DOTAS Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contribution, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax, 4 November 2013, p. 18.

vennootschapsbelasting. De structuur van de DOTAS-wetgeving zal verduidelijkt worden door na te gaan voor wie de disclosureverplichting geldt, *wanneer* sprake is van een meldingsplicht, wat voor informatie aan HMRC verstrekt dient te worden, *op welk moment* de betreffende informatie verschaft dient te worden en wat de *consequenties* zijn van het niet voldoen aan de disclosureverplichting. Volledigheidshalve merk ik op dat ik uitga van de stand van de wetgeving per 1 augustus 2014. Een inhoudelijke bespreking van de wijzigingen die de afgelopen jaren zijn doorgevoerd, laat ik achterwege. Deze zullen – voor zover relevant bij de analyse van DOTAS – in het volgende hoofdstuk aan de orde komen, omdat deze een indicatie kunnen geven van de knelpunten en kwetsbaarheden van DOTAS.

3.4.2 De promoter

De verplichting (belastingontwijkende) structuren (a scheme) te melden aan de fiscus (duty to disclose) rust in beginsel op de zogenoemde “promoter” (FA 2004, s.308(1)).⁹⁵ Blijkens FA 2004, s.307(1) moet onder een promoter worden verstaan, een persoon (hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een rechtspersoon) die:

- a) in enige mate verantwoordelijk is voor het *ontwerp* van een structuur;
- b) een ander persoon (C) *benadert* met als doel de betreffende structuur eventueel *voor uitvoering beschikbaar* te stellen aan C of aan andere partijen;
- c) een structuur voor implementatie *beschikbaar stelt*; of
- d) verantwoordelijk is voor de *organisatie en management* van een structuur

Bij de situaties a t/m d kunnen enige nuances geplaatst worden. Zo wordt een persoon die uitsluitend *betrokken* is bij de ontwikkeling van (een element van een) structuur en de structuur niet voor uitvoering beschikbaar stelt, niet aangemerkt als een promoter indien wordt voldaan aan de benign test, de non-adviser test of de ignorance test (vgl. SI 2004/1865, regulation 4).⁹⁶ Daarnaast wordt ook een zogenoemde “introducer” niet aangemerkt als een promoter omdat een introducer gelijk wordt gesteld met een intermediair, die louter bemiddelt tussen de promoter

⁹⁵Gemakshalve gebruik ik de term structuur (scheme). Wat thans exact bij de Britse fiscus gemeld moet worden en in welke situaties zal in de volgende subparagrafen nader toegelicht worden.

⁹⁶ Aan de benign test wordt voldaan indien een persoon niet verantwoordelijk is voor het ontwerp van een structuur of een element daarvan. Een voorbeeld: een promoter die een structuur wil ontwikkelen of promoten wint advies in bij een andere firma in over een specifiek element van de structuur. In een dergelijk geval wordt het bedrijf bij wie advies wordt ingewonnen niet aangemerkt als een promoter, mits het (belasting)advies dat door dat bedrijf verstrekt wordt niet bijdraagt aan het te behalen fiscale voordeel. Wanneer een persoon wel betrokken is geweest bij de ontwikkeling van een structuur, maar geen belastingadvies verstrekt heeft, is voldaan aan de non-adviser test. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een promoter een advocatenkantoor raadpleegt voor advies over vennootschapsrecht. In dat geval wordt het advocatenkantoor niet aangemerkt als promoter. De ignorane-test, tot slot, is van toepassing wanneer van een persoon redelijkerwijs niet verwacht kan worden dat hij over voldoende informatie beschikt(e) op basis waarvan hij zou moeten kunnen vaststellen dat sprake is van een structuur die gemeld moet worden. De situatie kan zich namelijk voordoen dat een persoon voor slechts een deel weet hoe de structuur werkt, waardoor hij niet in staat is aan de disclosureverplichting te voldoen.

en de potentiële gebruiker van de structuur. Een intermediair is in de regel niet betrokken geweest bij de ontwikkeling van de betreffende structuur en is daarom veelal niet op de hoogte van de vormgeving ervan. Voor hen geldt daarom geen meldingsplicht. Wel zijn zij gehouden te voldoen aan een informatieverzoek van HMRC (FA 2004, s.313C). Ik kom hier later op terug. Een uitgebreidere bespreking van bovenstaande situaties (a t/m d) zal leiden tot een te gedetailleerde uitwerking van FA 2004, s.307(1), hetgeen ik niet noodzakelijk acht voor de beantwoording van de onderzoeksvraag. Ik volsta derhalve met een verwijzing naar pagina 22 t/m 27 van de Guidance DOTAS waarin de situaties a t/m d nader worden toegelicht.⁹⁷

In een aantal situaties wordt van de hierboven beschreven hoofdregel (FA 2004, s.307) afgeweken. De verplichting voor promoters om de door hen ontwikkelde of beschikbaar gestelde structuren te melden aan de fiscus geldt voor zowel binnenlandse als buitenlandse promoters. Uit de betreffende wettelijke bepaling blijkt dat geen onderscheid wordt gemaakt naargelang de woon- of vestigingsplaats van de promotor. Indien een buitenlandse promotor (offshore promotor) echter niet aan zijn meldingsplicht voldoet, verschuift de verplichting naar de gebruiker van de structuur (FA 2004, s.309(1)). De vraag die echter opkomt, is hoe de gebruiker van de structuur kan weten dat de structuur nog niet is gemeld bij de fiscus. Ook hier is aan gedacht. Een promotor die een structuur heeft gemeld bij HMRC krijgt namelijk voor de betreffende structuur een scheme reference number (SRN) toegewezen, welke door hem verstrekt dient te worden aan de gebruiker van de structuur. De gebruiker neemt het SRN vervolgens op in zijn aangifte. (FA 2004, s.311 t/m s.313). Indien een gebruiker van zijn buitenlandse promotor geen SRN toegewezen krijgt binnen de daarvoor gestelde termijn, kan dat duiden op een verschuiving van de meldingsplicht naar de gebruiker.

Ook in het geval waarin een bepaalde structuur wordt geadviseerd door een advocaat, wordt van de hoofdregel afgeweken. Advocaten zullen veelal niet (volledig) aan de meldingsplicht kunnen voldoen in verband met de geheimhoudingsplicht die voor hen geldt. In een dergelijk geval wordt van de *gebruiker* verlangd dat de structuur wordt gemeld bij de fiscus, tenzij een andere (co-)promoter aanwezig is waar geen geheimhoudingsplicht voor geldt (FA 2004, s.310 en SI 2004/1865, regulation 6). Tot slot kan zich de situatie voordoen waarin *geen* promotor aanwezig is. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan de situatie waarin structuren worden ontwikkeld door de fiscale afdeling van een onderneming (“in-house schemes provided by own in-house tax departments”) en aan de situatie waarin door een groepsmaatschappij belastingadvies wordt verstrekt aan een andere groepsmaatschappij. Beide situaties worden namelijk uitgezonderd van s.307(1) op basis van SI 2004/1865, regulation 2(1). De verplichting de fiscus op de hoogte te brengen van een structuur rust daarom in deze gevallen op de gebruiker ervan (FA 2004, s.310).

⁹⁷HMRC, Guidance DOTAS Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contribution, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax, 4 November 2013.

3.4.3 Hallmarked schemes

In de vorige paragraaf is hoofdlijnen besproken voor *wie* de meldingsplicht geldt. De vervolgvraag rijst wanneer thans sprake is van een meldingsplicht. Met andere woorden, hoe dient beoordeeld te worden of de promoter dan wel de gebruiker tot melden dient over te gaan? In de kern komt het erop neer dat beoordeeld dient te worden of sprake is van een “notifiable arrangement” of “notifiable proposal” (FA 2004, s.306(1)). Door HMRC is een stroomschema ontwikkeld op basis waarvan vastgesteld kan worden of hier al dan niet sprake van is.⁹⁸ HMRC gebruikt echter de term “hallmarked scheme” in plaats van “notifiable arrangement” of “notifiable proposal”. Gelet op de inhoud van s.306(1) en het stroomschema, kan het niet anders zijn dan dat met beide termen hetzelfde wordt bedoeld. Wanneer ik in het vervolg de term ‘structuur’ gebruik, doel ik op een arrangement of proposal zoals bedoeld in FA 2004, s.318(1) respectievelijk een hallmarked scheme. De toetsen in het stroomschema zullen hierna kort toegelicht worden.

De eerste twee toetsen spreken in principe voor zich. Aan de eerste twee toetsen wordt voldaan indien (1) door middel van een “arrangement” of “proposal” een *fiscaal voordeel* wordt behaald of behaald kan worden en (2) *het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen* het behalen van dat fiscale voordeel is (vgl. FA 2004, s.306(1)(b) en (c)). Zowel het begrip arrangement als het begrip fiscaal voordeel (an advantage in relation to any tax) is in FA 2004, s.318(1) nader gedefinieerd. Ik volsta daarom met een verwijzing naar die bepaling.

De derde toets heeft betrekking op de promoter en behoeft geen toelichting omdat deze reeds in de vorige paragraaf is besproken. Wanneer de eerste drie toetsen ‘succesvol’ doorlopen worden, dient beoordeeld te worden of de betreffende arrangement of proposal binnen het kader van een “prescribed description” valt, zoals opgenomen in de The Tax Avoidance Schemes (*Prescribed Description of Arrangements*) Regulations 2006 SI 2006/1543 (vgl. FA 2004, s.306(1)(a)). In het stroomschema worden de prescribed descriptions aangeduid als “hallmarks”. Vanuit eenvoudoverwegingen zal ook ik spreken van hallmarks. Blijkens SI 2006/1543, regulation 5 zijn (vooralsnog) in totaal acht hallmarks van toepassing op het main regime. Ik zal deze niet allemaal toelichten, maar slechts de belangrijkste om een indruk te geven.

Hallmark 1: Confidentially where promoter involved:

De eerste hallmark is neergelegd in SI 2006/1543, regulation 6 en heeft in beginsel betrekking op de situatie waarin een promoter aanwezig is. Op basis van deze regulation dient de promoter de fiscus op de hoogte te brengen van een structuur indien de structuur (of een element daarvan) – kort gezegd – geheim gehouden dient te worden van (1) een andere promoter (m.a.w. een concurrent) of (2) de fiscus. Door middel van deze hallmark wordt kennelijk beoogd zicht te krijgen op nieuwe (innovatieve) structuren. Structuren die reeds welbekend zijn – bijvoorbeeld in de jurisprudentie of in de vakliteratuur – vallen klaarblijkelijk niet onder deze hallmark. Wanneer regulation 6, subsection 1 en 2 goed gelezen worden, valt overigens op dat de promoter die een structuur ontwikkeld heeft

⁹⁸Zie Bijlage D: Het vaststellen van een “hallmarked scheme”.

of beschikbaar stelt, zich ook moet afvragen of – indien de structuur volgens *hem* niet betrouwbaar is – *een andere promotor* – de structuur redelijkerwijs wel geheim wenst te houden. In de betreffende bepalingen wordt immers gesproken van *a promotor* en niet *the promotor*. Het voorgaande geldt mutatis mutandis ook voor de *gebruiker* van een structuur, indien de disclosureverplichting is verschoven naar de gebruiker ingevolge FA 2004, s.309(1) en SI 2004/1865, regulation 6 (vgl. SI 2006/1543 regulation 6(3)). Ook voor in-house situaties is een soortgelijke hallmark van toepassing (vgl. SI 2006/1543, regulation 7: Confidentiality where no promotor involved).

Hallmark 5: Standardised tax products:

De vijfde hallmark (SI 2006/1543, regulation 10) is betrekkelijk abstract waardoor in eerste instantie niet geheel duidelijk is wat de reikwijdte ervan is. Blijkens de Guidance DOTAS beoogt deze hallmark “mass marketed schemes” te ondervangen.⁹⁹ Het fundamentele karakter van dergelijke structuren is volgens HMRC dat de structuur op vrij eenvoudige wijze gerepliceerd kan worden. Met andere woorden, de structuur kan, bijvoorbeeld, door het aanbrengen van kleine wijzigingen in vrijwel elk gewenste situatie toegepast worden. HMRC spreekt ook wel van “shrunked-wrapped” of “plug and play” schemes. Belangrijk om op te merken is dat een structuur alleen onder de reikwijdte van hallmark vijf valt wanneer voldaan is aan de definitie van een “standardised tax product”. Hiervan is sprake indien:

- 1) een gereed (*finished*) product door een promotor wordt aangeboden door middel van *gestandaardiseerde* documenten (SI 2006/1543, regulation 10(2)(a));
- 2) de cliënt een specifieke *gestandaardiseerde* transactie of serie transacties uitvoert (denk hierbij aan een specifieke lening, rechtsvorm etc.) (SI 2006/1543, regulation 10(2)(b) en (c));
- 3) het voornaamste doel van het product het behalen van een fiscaal voordeel is (SI 2006/1543, regulation 10(3))¹⁰⁰;
- 4) het product door meer dan een persoon geïmplementeerd kan worden (SI 2006/1543, regulation 10(4)); en
- 5) geen uitzondering als bedoeld in SI 2006/1543, regulation 11 van toepassing is.

Duidelijk is dat de vijfde hallmark een algemeen karakter heeft en daarmee een groot toepassingsbereik. In de kern gaat het, naar ik begrijp, om structuren waarvan niet gezegd kan worden dat het ‘maatwerk’ is.

⁹⁹HMRC, Guidance DOTAS Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contribution, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax, 4 November 2013, p. 49.

¹⁰⁰Waarom deze voorwaarde wordt gesteld, is mij niet geheel duidelijk. Bij de eerste twee toetsen dient men zich immers al af te vragen of het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen het behalen van een fiscaal voordeel is. Zie FA 2004, s.306(1).

Wordt de vierde toets – of de vijfde toets als het een in-house situatie betreft – bevestigend beantwoord dan is sprake van een hallmarked scheme en dient de promotor de structuur te melden aan de fiscus (vgl. FA 2004, s.308(1), s.309(1) and s.310)). Voor in-house situaties geldt de meldingsplicht uitsluitend indien het bedrijf dat het fiscale voordeel wenst te behalen, een grote onderneming is (vgl. SI 2006/1543, regulation 4 and regulation 7).

3.4.4 De te verstrekken informatie en het moment van disclosure

De promotor of de gebruiker van een structuur is verplicht voorgeschreven informatie te verstrekken aan HMRC. Welke informatie de Britse fiscus wenst te hebben, is in SI 2012/1836, regulation 4 nader geregeld. Daaruit blijkt dat de volgende gegevens verstrekt dienen te worden door degene op wie de meldingsplicht rust:

- naam en adres;
- naam en adres van de promotor (uitsluitend wanneer het een buitenlandse promotor betreft);
- de van toepassing zijnde hallmark(s) c.q. prescribed description(s);
- een korte opsomming van de structuren en onder welke naam deze bekend zijn;
- een uitleg ten aanzien van de werking van de structuur c.q. hoe het beoogde belastingvoordeel verkregen kan worden; en
- de wettelijke bepalingen die ten grondslag liggen aan het fiscale voordeel.

De *promoter* dient uiterlijk vijf (werk)dagen na het moment waarop een disclosure wordt getriggerd de betreffende informatie te verstrekken aan de Britse fiscus (SI 2012/1836, regulation 5(4) and 5(5)). Dit moment vangt aan op:

- “a) the date on which the promoter *first makes a firm approach* to another person in relation to a notifiable proposal (FA 2004, s.308(2)(za)); or
- b) the date on which the promoter makes the notifiable proposal *available for implementation* by any other person (FA 2004, s.308(2)(a)); or
- c) the date on which the promoter *first becomes aware of any transaction forming part of notifiable arrangements* implementing the notifiable proposal (FA 2004, s.308(2)(b)).”

Afhankelijk van de situatie, kan het moment onder a), b) of c) bepalend zijn. Wel dient in het oog gehouden te worden dat – indien een disclosure op meerdere momenten getriggerd wordt – uitgegaan moet worden van het vroegste moment. De aanhef van FA 2004, s.308(2) luidt immers: “*In subsection (1) “the relevant date” means the earliest [onderstreping door NEA] of the following (..)*.” Indien de meldingsplicht op de *gebruiker* van de structuur rust, geldt evenzeer een termijn van vijf dagen, behoudens indien sprake is van een in-house structuur. In het

laatste geval geldt een termijn van 30 dagen. In afwijking van de situatie waarin de meldingsplicht op de promoter rust, vangt het moment aan op de dag waarop de eerste transactie – die onderdeel uitmaakt van de betreffende structuur – wordt uitgevoerd (FA 2004, s.309, s.310 en SI 2012/1836, regulation 5(6), 5(7) and 5(8)).

Naast de hierboven vermelde gegevens dient de promoter elk kwartaal een client list te verstrekken aan HMRC (FA 2004, s.313ZA(3), s.311, s.312 en SI 2012/1836, regulation 13(1)(a)). Deze lijst bevat de naam en het adres van de promoter, de naam en het adres van de cliënt (de gebruiker) aan wie een SRN is verstrekt, het SRN, het fiscaal nummer van de cliënt en het kwartaal waar de gegevens betrekking op hebben (SI 2012/1836, regulation 13(1)(b)). Deze informatie wordt door HMRC gebruikt om het risico van de gemelde structuren te beoordelen en te monitoren.¹⁰¹

3.4.5 Informatiebevoegdheden van HMRC

Tegelijk met de invoering van de regels aangaande de disclosureverplichting, heeft de Britse fiscus een aantal (extra) informatiebevoegdheden gekregen. Zoals hiervoor in par. 3.4.2 reeds is toegelicht, heeft een introducer niet de verplichting een structuur te melden aan de fiscus, simpelweg omdat hij veelal niet over de relevante informatie beschikt. De Britse fiscus kan in een dergelijk geval een introducer verzoeken de identiteit van de diegene door wie de (beperkte) informatie omtrent de betreffende structuur is verstrekt, bekend te maken (FA 2004, s.313C(1) en SI 2012/1836, regulation 15). Op deze wijze wordt beoogd de identiteit van de promoter (alsnog) te achterhalen.

Ook indien vermoed wordt dat een structuur niet is gemeld – terwijl dat volgens HMRC wel had moeten gebeuren – kan HMRC van zijn bevoegdheid gebruik maken om de (‘verdachte’) promoter of introducer te verzoeken een verklaring te geven voor het feit dat structuur niet is gemeld (FA 2004, s.313A(1)). Dat een introducer ook benaderd kan worden hoewel voor hem geen meldplicht geldt, ligt besloten in de omstandigheid dat het niet altijd duidelijk is wie de promoter is. Van een introducer wordt dan ook verlangd dat uitgelegd wordt wat zijn rol is ten aanzien van de (niet-gemelde) structuur.

Tot slot kan in dit kader de bevoegdheid genoemd worden die HMRC in staat stelt door middel van een gerechtelijke procedure extra informatie te verkrijgen ten aanzien van de gemelde structuur (FA 2004, s.308A(2)). Deze bevoegdheid wordt uitsluitend uitgeoefend indien – in de ogen van HMRC – sprake is van een incomplete melding.

3.4.6 Boeten

Teneinde compliant gedrag ten aanzien van het DOTAS-regime te waarborgen, is gekozen voor de invoering van een boeteregeling (FA 2004, s.315 en Taxes Management Act, s. 98C). De boete die door HMRC opgelegd kan worden, hangt af van het beboetbare feit, bedraagt in de zogenoemde initiële periode

¹⁰¹ HMRC, Guidance DOTAS Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contribution, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax, 4 November 2013, p. 99.

maximaal £600 per dag en wordt vastgesteld door een gerecht in eerste aanleg (First-tier Tribunal).¹⁰² Aanleiding voor het opleggen van een boete kan zijn het niet melden van een structuur (disclosure penalty) of het niet voldoen aan een informatieverplichting (information penalty). De initiële periode vangt aan op het moment dat de disclosuretermijn wordt overschreden (zie par. 3.4.4 hiervoor) en eindigt op het moment dat de structuur alsnog gemeld wordt of op het moment dat de boete vastgesteld wordt de rechter. Daarnaast kan voor *hetzelfde* beboetbare feit een tweede boete (secondary daily penalty) opgelegd worden van maximaal £600 per dag zolang – na het opleggen van de initiële boete – de omissie niet hersteld wordt.¹⁰³ In sommige gevallen kan de boete zelfs verhoogd worden naar een maximum van £5,000 per dag (SI 2007/3104, regulation 3 en 4). De boete kan in zijn totaliteit echter niet meer bedragen dan £1 miljoen.

Voor de gebruiker van een structuur die verzuimt het SRN op te nemen in zijn aangifte, gelden afwijkende regels. De boete die in een dergelijk geval opgelegd wordt, bedraagt ten minste £100 en ten hoogste £1,000. De hoogte is met name afhankelijk van het antwoord op de vraag hoe vaak de gebruiker in verzuim is geweest ten aanzien van zijn verplichting het SRN in zijn aangifte op te nemen.

3.5 Tussenconclusie

Het in het onderhavige hoofdstuk besproken DOTAS-regime is, vergeleken met HT, een fundamenteel andere (toezichts)methode om belastingontwijkend gedrag tegen te gaan. Dit regime is in 2004 in het Verenigd Koninkrijk ingevoerd met als voornaamste doel het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie over belastingontwijkende constructies, zodat de risico's daarvan ingeschat kunnen worden, en indien nodig, adequate wetgeving ingevoerd kan worden. De bepalingen die het raamwerk van het DOTAS-regime vormen, zijn te vinden in de Finance Act 2004, section 306 t/m 319 en de Taxes Management Act 1970, section 98C. Een nadere uitwerking van de regeling is te vinden in zogenoemde “Regulations”, welke de secundaire wetgeving van het DOTAS-regime vormen.

Het DOTAS-regime houdt – kernachtig weergegeven – in dat een zogenoemde promoters van (bepaalde) belastingontwijkende structuren, de verplichting hebben informatie daaromtrent aan de Britse fiscus te verstrekken (disclosureverplichting). Een promotor kan – kortweg – gedefinieerd worden als een persoon die een structuur heeft ontwikkeld of voor uitvoering beschikbaar stelt. In bepaalde situaties rust de disclosureverplichting niet op de promotor van een structuur, maar op de gebruiker (“user”). De structuur dient alleen door de promotor of de gebruiker bij de Britse fiscus gemeld te worden, indien een belastingplichtige met die structuur een belastingvoordeel kan behalen, het behalen van dat voordeel de voornaamste reden of een van de voornaamste redenen is voor het gebruik van de structuur en de structuur onder een zogenoemde “*prescribed description*” valt.

¹⁰² Deze rechterlijke instantie stelt ook vast of de verplichtingen inzake het DOTAS-regime al dan niet nageleefd zijn. Afhankelijk van de situatie wordt bepaald wat een passende en geboden boete is.

¹⁰³ Bij het opleggen van een tweede boete is het niet noodzakelijk dat een gerechtelijke procedure wordt ingesteld. De tweede boete wordt dan ook vastgesteld door HMRC.

De prescribed description worden ook wel “*hallmarks*” genoemd. Is sprake van een disclosureverplichting dan dient onder meer informatie omtrent de werking van de structuur aan de Britse fiscus verstrekt te worden. Het niet voldoen aan de verplichtingen van het DOTAS-regime wordt bestraft met een boete die kan oplopen tot maximaal £1 miljoen.

Hoofdstuk 4

Horizontaal toezicht en DOTAS nader beschouwd

4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is met name stilgestaan bij de vormgeving van HT en DOTAS. Op deze wijze is getracht inzicht te verschaffen in de mate waarin beide toezichtsinstrumenten geschikt zijn om informatie omtrent belastingontwijkende c.q. grensverkennende structuren te verkrijgen. Gebleken is dat beide toezichtsmethoden wezenlijk van elkaar verschillen. Men zou kunnen zeggen dat HT en DOTAS elkaars tegenpolen zijn. Dit neemt evenwel niet weg dat ook belangrijke gelijkenissen aanwezig zijn. Zo wordt door middel van beide methoden getracht de transparantie te vergroten en de (fiscale) compliance te bevorderen. Zeker niet onbelangrijk om te noemen is dat de belastingadministraties van Nederland en het Verenigd Koninkrijk door middel van HT respectievelijk DOTAS hun achterstandspositie – welke wordt veroorzaakt door een gebrek aan informatiele transparantie – kunnen verkleinen en daardoor beter kunnen inspelen op de ontwikkelingen op het gebied van (agressieve) tax planning.

Aan een belangrijke vraag is in dit onderzoek echter nog geen aandacht besteed. Het ‘sleutelwoord’ lijkt informatie te zijn, maar interessante vraag is welke methode voor Nederland de voorkeur verdient waar het de bestrijding van agressieve belastingplanning en adequaat optreden door de Nederlandse wetgever betreft. In het kader van de beantwoording van deze vraag wordt in dit laatste inhoudelijke hoofdstuk onderzocht wat de knelpunten en kwetsbaarheden zijn van zowel HT als DOTAS. Deze knelpunten en kwetsbaarheden zullen in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk behandeld worden. Ook zal aandacht geschonken worden aan de mate van succes van beide regelingen. Opmerking verdient dat ik voor het onderhavige onderzoek een knelpunt definieer als een uitkomst die afbreuk doet aan de doelstelling(en) van HT respectievelijk DOTAS en een kwetsbaarheid als een omstandigheid die aan het succes van de regeling in de weg *kan* staan. Het hoofdstuk wordt afgesloten door de bevindingen samen te vatten in een tussenconclusie. Overzichtelijkheidshalve worden hieronder de deelvragen vermeld die in dit hoofdstuk beantwoord zullen worden.

Deelvragen:

- Wat zijn de knelpunten en kwetsbaarheden van HT en DOTAS?
- In hoeverre zijn beide regelingen succesvol?

4.2 Knelpunten en kwetsbaarheden van horizontaal toezicht

4.2.1 Internationale ontwikkelingen

Zoals gezegd, wordt HT gekenmerkt door samenwerking en wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtigen (meer in het bijzonder internationale ondernemingen) en de fiscus. Door de OESO is al meerdere malen onderzoek gedaan naar de ontwikkeling van een dergelijke relatie. Zo blijkt uit een door de OESO verricht onderzoek in 2008 dat zij voorstander is van zogenoemde *enhanced relationships* tussen belastingadministraties en grote organisaties.¹⁰⁴ Ook in het eerder aangehaalde OESO-rapport *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* wordt de ontwikkeling van “co-operative compliance programmes” als een van de (toezichts)methoden genoemd die kunnen bijdragen aan een sneller optreden door de wetgever waar het de aanpak van agressieve belastingplanning betreft. Als voorbeeld wordt onder meer het door Nederland ontwikkelde HT genoemd (Horizontal Monitoring).

Tot slot kan in dit kader verwezen worden naar het OESO-rapport *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance*.¹⁰⁵ Dit rapport borduurt voort op het eerder in 2008 verrichtte onderzoek naar de totstandkoming van *enhanced relationships* tussen belastingplichtigen en belastingadministraties (zie voetnoot 103). In het rapport wordt onder meer vermeld dat het in 2008 geïntroduceerde begrip *enhanced relationship* de inhoud van het concept onvoldoende afdekt, in de zin dat misvattingen kunnen ontstaan over de invulling en de reikwijdte van co-operative relationships.¹⁰⁶ Om die reden is gekozen voor de meer toepasselijke term *co-operative compliance*. Door middel van deze term wordt niet alleen de samenwerking benadrukt die aan de relatie ten grondslag ligt, doch evenzeer het doel van de relatie, te weten het verbeteren van de compliance bij multinationale ondernemingen.

Het OESO-rapport *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance* bevat naast een uitgebreide beschrijving van de ervaringen van verschillende OESO-landen op het gebied van co-operative compliance programmes, een analyse van een aantal kwesties van formeel rechtelijke aard. Zo wordt onder meer ingegaan op de vraag of de rechtsgelijkheid (“issue of equality before the law”) in situaties waarin naast het traditionele toezicht

¹⁰⁴OECD, (2008) Study into the Role of Tax Intermediaries, *OECD Publishing*, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.

¹⁰⁵OECD, (2013) Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance, *OECD Publishing*, <http://www.oecd.org/ctp/administration/Co-operative-Compliance-Preliminary.pdf>.

¹⁰⁶Ibidem, p. 14.

gebruik wordt gemaakt van co-operative compliance programmes, in het geding komt. Dit onderdeel van het OESO-rapport (Chapter 3. Co-operative compliance: Key issues) vormt voor het onderhavige onderzoek een belangrijke informatiebron omdat ook in Nederland al meerdere malen de vraag is gerezen of HT geen afbreuk doet aan belangrijke beginselen zoals het rechtsgelijkheidsbeginsel. Bij de bespreking van de knelpunten en kwetsbaarheden van HT in de hiernavolgende subparagrafen zullen derhalve ook de bevindingen van de OESO op het gebied van co-operative compliance in acht genomen worden. Internationale ontwikkelingen spelen naar mijn mening evenzeer een belangrijke rol bij de beoordeling van HT omdat zij belangrijke inzichten kunnen bieden.

4.2.2 Juridische duiding handhavingsconvenant

In het tweede hoofdstuk is reeds uitgebreid ingegaan op de achtergrond en de doelstellingen van HT. De gedachte dat de compliance verbeterd kan worden door de onderlinge relatie te verbeteren en het toezicht aan te passen naar gelang de mate van transparantie en beheersing van de fiscale risico's, vind ik zeker geen onlogische gedachte. Ook de soms moeizame beslechting van geschillen vindt veelal zijn oorzaak in de verslechterde verhouding en de verstoorde communicatie. Desondanks is in de literatuur de nodige kritiek geuit op HT. Zo geeft De Bont aan dat het voor hem volstrekt onduidelijk is wat men moet verstaan onder een relatie die is gebaseerd op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen en spreekt in dit verband van holle frasen.¹⁰⁷ De Bont geeft onder meer aan dat hij zich vanuit juridisch oogpunt niet veel kan voorstellen bij de term "begrip". Zo vraagt hij zich af of "*de cliënt begrip moet hebben voor de inspecteur als hij een wettelijke aanslagtermijn heeft laten verlopen of als hij wil navorderen zonder nieuw feit of kwader trouw?*"¹⁰⁸ De kritiek die door De Bont wordt geuit, is begrijpelijk wanneer deze uitsluitend door een juridische bril wordt gezien. De belastingplichtige (i.c. een grote onderneming) en de Belastingdienst spreken immers door middel van een contract (een convenant) met elkaar af dat zij hun onderlinge relatie baseren op transparantie, begrip en vertrouwen. Dergelijke afspraken kunnen inderdaad moeilijk bij een rechter afgedwongen worden, hetgeen bovendien zou leiden tot vreemde procedures. In die zin kan ik mij dan ook vinden in de door De Bont geuite kritiek. Ik meen evenwel dat de basis van het convenant – transparantie, begrip en vertrouwen – niet geïnterpreteerd moet worden als een 'echte' juridische afspraak. Vooropgesteld dient te worden dat door middel van een handhavingsconvenant in de eerste plaats beoogd wordt de *gewenste wijze van werken en communiceren* helder in kaart te brengen. Gelet op het karakter van een handhavingsconvenant, betwijfel ik of wel gesproken kan worden van een 'hard' juridisch contract. Dat partijen onder HT op een open manier met elkaar wensen om te gaan door begrip te tonen voor elkaars (tegenovergestelde) belangen, transparant te zijn, vertrouwen als uitgangspunt te nemen en dit vervolgens vastleggen in een convenant, dient mijns inziens dan ook eerder gezien te worden

¹⁰⁷G.J.M.E de Bont, 'Ik wil een relatie met de Belastingdienst', *NTFR 2010/1365*.

¹⁰⁸*Ibidem*.

als een intentieverklaring dan als een juridisch afdwingbare afspraak.¹⁰⁹ Mooij merkt terecht op dat HT uiteindelijk over menselijke attitude gaat.¹¹⁰

In de literatuur lijkt evenwel veel onduidelijkheid te bestaan over de juridische duiding van een (handhavings)convenant. Niessen spreekt liever van een gentlemen's agreement en/of een inspanningsverplichting.¹¹¹ Ook Gribnau stelt dat een convenant een soft law-instrument is en geen 'hard' juridisch instrument, zoals wetgeving of een overeenkomst¹¹². Oenema en Van der Enden betogen dat de kwalificatie van een convenant afhankelijk is van de juridische afdwingbaarheid van de in het convenant opgenomen afspraken.¹¹³ Dat lijkt mij een logische constatering omdat de discussie over de juridische duiding van een convenant dan niet zou spelen. Overigens dient bedacht te worden dat bepaalde afspraken – zoals de verplichting van de belastingplichtige tot het indienen van een aanvaardbare aangifte en de verplichting van de inspecteur tot vaststelling van de belastingschuld – reeds uit de AWR en de IW voortvloeien. Oenema en Van der Enden doelen, naar ik begrijp, met name op de afdwingbaarheid verplichtingen (van zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst) die verder gaan dan hetgeen de AWR en de IW verlangen (denk hierbij aan de proactieve informatieverplichting, de afstemming van het toezicht op de kwaliteit van de beheersing van de fiscale risico's, etc.).

Wanneer de afspraken in het convenant juridisch afdwingbaar zijn, is volgens Oenema en Van der Enden sprake van een bevoegdhedenovereenkomst. Ontbreekt die afdwingbaarheid dan kan het convenant volgens hen beschouwd worden als een gentlemen's agreement. Vervolgens gaan zij in op de hamvraag of de afspraken in het convenant al dan niet afdwingbaar zijn en verwijzen in dit verband naar de "Aanwijzingen voor convenanten" (hierna: de Aanwijzingen) die door het Ministerie van Algemene Zaken in 2003 zijn gepubliceerd.¹¹⁴ Deze Aanwijzingen bevatten voorschriften voor het opstellen van convenanten en dienen als hulpmiddel voor beleids- en wetgevingsambtenaren bij de totstandkoming van convenanten. Het begrip convenant wordt in de Aanwijzingen als volgt gedefinieerd: "*een schriftelijke en door partijen ondertekende afspraak of een samenstel van zulke afspraken, hoe ook genoemd, van de centrale overheid, met één of meer wederpartijen, die betrekking of mede betrekking heeft op de uitoefening van publiekrechtelijke bevoegdheden, of anderszins gericht of mede gericht is op het voorbereiden dan wel realiseren van rijksoverheidsbeleid.*"¹¹⁵

¹⁰⁹ Vgl. ook A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 2.1 Basis van horizontaal toezicht is transparantie, begrip en vertrouwen. Poolen spreekt evenzeer van een intentieovereenkomst (Th.W.M.Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *FO 2009/16*).

¹¹⁰ A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Enhanced relationship – de internationale variant van horizontaal toezicht. Een interview met Hans Mooij', *TFB 2013/2*.

¹¹¹ R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken, Kluwer: Deventer 2010, p. 227.

¹¹² L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', *MBB 2013/7-8*.

¹¹³ M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'De kracht van het convenant – Tax peace in our time', *WFR 2013/545*

¹¹⁴ Regeling van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken van 21 januari 2003, nr. 03M448108, tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten, Stct. 2003, nr. 18.

¹¹⁵ Zie de in de bijlage opgenomen "Aanwijzing 1, tweede lid" van de Aanwijzingen voor

Deze definitie zegt niet veel over het juridische karakter van een convenant. Dat is op zich niet vreemd als men zich bedenkt dat convenanten er in vele soorten en maten zijn. Wel is in de Aanwijzingen opgenomen dat “*indien partijen beogen met het convenant niet-afdwingbare rechten en verplichtingen in het leven te roepen, dit uitdrukkelijk in het convenant wordt bepaald.*”¹¹⁶ Dit impliceert dat rechten en verplichtingen uit het convenant per definitie dwingend en in rechte afdwingbaar zijn, indien daaromtrent niets is geregeld. Vermelding van de toelichting op Aanwijzing 16, eerste lid acht ik in dit verband noemenswaardig: “*Indien partijen echter geen afdwingbaarheid in rechte beogen, dient in het convenant, bijvoorbeeld in een expliciete bepaling, uitdrukkelijk te worden bepaald dat men met het convenant, of gedeelten daarvan, geen afdwingbare afspraken heeft beoogd. In dat geval willen partijen met het convenant een zogenoemd herenakkoord (gentlemen’s agreement) sluiten.*” Anderzijds is in de Aanwijzingen ook bepaald dat indien door middel van het convenant afdwingbare rechten en verplichtingen in het leven worden geroepen, in het convenant bepaald moet worden op welke wijze geschillen worden beslecht c.q. opgelost.¹¹⁷ Nu in de door de Belastingdienst opgestelde standaardconvenanten niets is vermeld omtrent de niet-afdwingbaarheid of de wijze van geschilbeslechting indien de afspraken wel afdwingbaar zijn, kan de onduidelijkheid over de juridische duiding van een convenant mijns inziens niet weggenomen worden. Vermoedelijk zijn de civielrechtelijke bepalingen van toepassing, zodat de civiele rechter het aangewezen ‘instituut’ lijkt te zijn, althans voor zover (een van de) partijen betogen (betoogt) dat de afspraken afdwingbaar zijn.¹¹⁸ Het ligt mijns inziens niet voor de hand dat een geschil over (de inhoud van) het convenant aan een bestuursrechter c.q. belastingrechter kan worden voorgelegd. Het convenant bevat immers uitsluitend procedurele afspraken. Bovendien is geen rechtsingang aanwezig gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen dat in het Nederlandse belastingrecht wordt gehanteerd. Ook Oenema en Van der Enden komen tot de slotsom dat het onduidelijk is of het convenant gekwalificeerd kan worden als een rechtens afdwingbare overeenkomst. Aangezien geenszins duidelijk is welke status aan het convenant kan worden toegekend, is naar mening sprake van een knelpunt. De (rechts)zekerheid wordt er in ieder geval niet mee gediend, terwijl het snel bieden en vergroten van (rechts)zekerheid een van de speerpunten van HT is.

Ik begon deze paragraaf met de opmerking van De Bont dat de begrippen transparantie, begrip en vertrouwen holle frasen zijn. Ik meen echter dat afspraken met betrekking tot de attitude van partijen noodzakelijk zijn om het concept van HT tot een succes te kunnen brengen. De ervaring leert dat een goede verstandhouding tussen de belastingplichtige en de fiscus geen vanzelfsprekendheid is. Weliswaar komt het enigszins vreemd over dat omgangsvormen die in het dagelijks leven normaal zouden moeten zijn in een convenant worden vastgelegd,

convenanten.

¹¹⁶Zie de in de bijlage opgenomen “Aanwijzing 16, eerste lid” van de Aanwijzingen voor convenanten.

¹¹⁷Zie de in de bijlage opgenomen “Aanwijzing 16, tweede lid” van de Aanwijzingen voor convenanten.

¹¹⁸ Vgl. A.K.H. Klein Sprokkelhorst, ‘Themanummer horizontaal toezicht’, *TFB 2013/02* die betoogt dat een met de Belastingdienst gesloten convenant niet anders dan een overeenkomst betiteld kan worden en aldus gewoon een beroep gedaan kan worden op het verbintenissenrecht.

maar blijktens het rapport van de commissie Stevens hebben belastingplichtigen die aan HT deelnemen en de Belastingdienst meer inzicht in elkaars handelen en daardoor wel degelijk meer begrip voor elkaars belangen.¹¹⁹ De stelling van De Bont dat de begrippen transparantie, begrip en vertrouwen getypeerd kunnen worden als holle frasen deel ik dan ook niet.

4.2.3 Het rechtsgelijkheidsbeginsel

Een van de afspraken in het convenant houdt in dat de Belastingdienst *zo snel mogelijk* na ontvangst van ingenomen of in te nemen standpunten zijn visie zal geven. Op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hebben belastingplichtigen echter sowieso recht op een snelle beantwoording van vragen. Door Niessen wordt dan ook terecht opgemerkt dat het niet zo zou moeten zijn dat een dergelijk voordeel uitsluitend wordt voorbehouden aan convenantpartners.¹²⁰ Ook in de situatie waarin door een belastingplichtige *geen* convenant met de Belastingdienst is gesloten, is het immers mogelijk fiscale kwesties aan de fiscus voor te leggen. Het voorgaande geldt evenzeer voor de toezegging dat aanslagen *zo spoedig mogelijk* na indiening van de aangifte worden vastgesteld. De opname van dergelijke afspraken in een convenant (overeenkomst) leidt er volgens Niessen toe dat de rechten van andere belastingplichtigen impliciet worden gekort.

Ook door de commissie Stevens is aandacht besteed aan de verhouding tussen HT en het rechtsgelijkheidsbeginsel. Opgemerkt wordt dat belastingplichtigen onder HT eerder zekerheid krijgen over hun aanslag en minder worden geconfronteerd met tijdrovende controles achteraf.¹²¹ Ook het feit dat belastingplichtigen onder HT kunnen genieten van een hogere servicegraad van de zijde van de Belastingdienst, wordt door convenantpartners gewaardeerd. In dit kader wordt door de commissie Stevens terecht de vraag opgeworpen of een dergelijke werkwijze resulteert in rechtsongelijkheid in het nadeel van belastingplichtigen die niet onder HT vallen. Zorgwekkender is de constatering van de commissie dat uit kringen van de Belastingdienst opgemaakt kon worden dat de afhandelingen van oude fiscale jaren de Belastingdienst wel ‘wat mocht kosten’, opdat convenanten afgesloten kunnen worden.¹²² Een dergelijke begunstigende behandeling van convenantpart-

¹¹⁹Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 46. De commissie concludeert: “Uit de rondetafelgesprekken en de internetconsultatie komt naar voren dat belastingplichtigen het concept van horizontaal toezicht waarderen. Dat geldt met name voor de andere houding van de Belastingdienst en de daarmee gepaard gaande verbeterde verhouding tussen belastingplichtige en Belastingdienst.”

¹²⁰R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken, Kluwer: Deventer 2010, p. 228.

¹²¹Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 47 en 86.

¹²²Ibidem. Vgl. ook het interview met A.R. Leemreis (voormalig raadsheer in de Hoge Raad) in: Aertjan Grotenhuis, *Fiscalist achter de schermen vandaan*, Kluwer: Deventer 2008 waarin hij het volgende heeft gezegd: “Zoals ik het hoor – maar dat zijn verhalen die mij bereiken – is het succes van de convenanten in belangrijke mate terug te voeren op het toedekken van alle nog openstaande kwesties uit het verleden van de betrokken belastingplichtige. (...) kun je je afvragen of zich dit wel verdraagt met het beginsel van behoorlijk bestuur van een gelijke behandeling van belastingplichtigen”.

ners duidt op strijdigheid met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en/of de wet. Alhoewel de staatssecretaris bij de introductie van HT benadrukte dat een gelijke behandeling van alle partijen voorop staat, wijst de praktijk wellicht op een andere uitkomst.¹²³ Wel moet enige voorzichtigheid betracht worden bij de interpretatie van de hiervoor genoemde mogelijke gunstigere behandeling van deelnemers aan HT. Door de commissie Stevens wordt nadrukkelijk aangegeven dat de rondetafelgesprekken en de tot haar beschikbare informatie geen harde aanwijzingen geven op basis waarvan geconcludeerd kan worden dat inderdaad van een dergelijk handelen door de Belastingdienst sprake is geweest. In verband met de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst, belastingplichtigen en andere betrokkenen (art. 67 AWR) zal deze informatie ook niet boven tafel komen. In dit kader verdient ook opmerking dat het niet ongebruikelijk is dat een belastingplichtige en de fiscus tot een compromis komen. Alhoewel ik nog niet veel (praktijk)ervaring in de fiscaliteit heb opgedaan, heb ik – als gerechtssecretaris – wel al meerdere malen ervaren dat partijen op instigatie van een raadsheer ter zitting tot een compromis komen. Uiteraard is het ook mogelijk dat partijen buiten een gerechtelijke procedure besluiten tot een compromissoire afwikkeling van openstaande fiscale kwesties. Wel sluit ik mij aan bij het standpunt van de commissie Stevens dat het wenselijk zou zijn geweest als bij de implementatie van HT een duidelijke procedure zou zijn opgezet voor de afhandeling van fiscale kwesties uit het verleden.¹²⁴ Zodoende had de Belastingdienst op *verifieerbare* wijze tot een bredere afweging van belangen kunnen komen. Ik ben mij er evenwel van bewust dat een dergelijk standpunt getypeerd kan worden als wijsheid achteraf. Uiteraard blijf ik erbij dat het rechtsgelijkheidsbeginsel een belangrijk fundament is van ons rechtsstelsel.

Met bovenstaande uiteenzetting is echter nog geen antwoord gegeven op de vraag of HT resulteert in rechtsongelijkheid. Onderkend moet worden dat HT altijd gepresenteerd werd, en nog steeds wordt, als een toezichtsmethode die resulteert in een win/win-situatie, waardoor ten minste de suggestie wordt gewekt dat het aangaan van een HT-relatie leidt tot een gunstigere positie.¹²⁵ Dat dit in de praktijk heeft geleid tot verwarring en discussie over rechtsgelijkheid wekt bij mij, op het eerste gezicht, geen verbazing. Bij het beantwoorden van de vraag of door toepassing van HT het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden, dient evenwel vooropgesteld te worden dat een belastingplichtige zich alleen met vrucht op het gelijkheidsbeginsel kan beroepen indien sprake is van feitelijk en rechtens vergelijkbare gevallen.¹²⁶ Met feitelijk en rechtens vergelijkbaar wordt bedoeld dat gevallen in de eerste plaats dezelfde kenmerken moeten hebben en ten tweede onder dezelfde wettelijke bepalingen gerangschikt moeten kunnen

¹²³Kamerstukken II, 2004-2005, 29 800, nr. 2. Zie ook par. 2.2.4 hiervoor.

¹²⁴Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 47.

¹²⁵Vlg. G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR 2012/1024*. Dat sprake zal moeten zijn van een win/win-situatie acht ik overigens wel een noodzakelijke voorwaarde omdat anders nooit convenanten zullen worden afgesloten.

¹²⁶Vgl. HR 13 oktober 1982, nrs. 21 253 en 21 237 en meer recentelijk HR 13 juli 2012, nr. 11/00162.

worden.¹²⁷ Aldus dient de vraag beantwoord te worden of convenantdeelnemers en niet-convenantdeelnemers zich feitelijk en rechtens in dezelfde situatie bevinden. Blijkens het rapport van de commissie Stevens wordt deze vraag, in algemene zin, in de praktijk zowel bevestigend als ontkennend beantwoord,¹²⁸ zodat vooralsnog geen ondubbelzinnig antwoord voor handen is. Het komt mij overigens voor dat deze vraag moeilijk beantwoord kan worden, omdat het antwoord sterk afhangt van de feiten en omstandigheden van het betreffende geval. De commissie Stevens komt tot de slotsom dat zij de toepassing van HT niet in strijd acht met het gelijkheidsbeginsel, met het voorbehoud dat overeenkomstig het beleid van de Belastingdienst geen afspraken worden gemaakt over de interpretatie van wettelijke bepalingen.¹²⁹ Ik kan mij vinden in deze conclusie omdat, zoals hiervoor vermeld, bij de beoordeling of sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel rekening gehouden moet worden met de feiten en omstandigheden van het specifieke geval en bovendien de toepassing van een specifieke wettelijke bepaling ter discussie gesteld moet worden. Om dan te oordelen dat het concept van HT bij voorbaat niet deugt, in de zin dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden, gaat wellicht te ver. Wel vind ik dat, gelet op hetgeen hiervoor is uiteengezet, sprake van een kwetsbaarheid omdat in de praktijk vooralsnog vraagtekens worden geplaatst bij de verhouding tussen HT en het rechtsgelijkheidsbeginsel¹³⁰ en de Belastingdienst enige voorzichtigheid moet betrachten bij de toekenning van bepaalde faciliteiten in het kader van HT.

Ook in het eerder aangehaalde OESO-rapport *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance* wordt ingegaan op de vraag of het aangaan van een zogenoemde co-operative compliance relationship resulteert in een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Voor het antwoord op deze vraag acht de OESO van belang te benadrukken dat een co-operative compliance relationship niet zou moeten resulteren in andere of gunstigere belastingpositie.¹³¹ Wat wel wordt beoogd, is het op een effectievere wijze verbeteren van de tax compliance.¹³² Strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel acht de OESO dan ook in beginsel niet aan de orde, gelet op het feit dat ook onder co-operative compliance programmes, toepassing van de fiscale wet- en regelgeving niet afwijkt zoals dat onder het traditionele (verticale) toezicht wordt toegepast. Ook door de OESO wordt evenwel aangekaart dat grote ondernemingen van bepaalde voordelen (zoals meer zekerheid, minder controles achteraf etc.) kunnen genieten wanneer zij een co-operative compliance relationship aangaan met een belastingadministratie. Vervolgens wordt de vraag opgeworpen of het onthouden van

¹²⁷R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer: Deventer 1996, p. 297.

¹²⁸Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 90.

¹²⁹Ibidem, p. 91.

¹³⁰Vlg. onder meer: E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten horizontaal toezicht', *TFB 2009/04*, F.R. Herreveld, 'Fair play en horizontaal toezicht', *WFR 2009/23* en L.J.A. Pieterse, 'Horizontaal toezicht, Enkele notities, actuele plaatsbepaling en de rol van de rechter', *TFB 2008/2*.

¹³¹OECD, (2013) *Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance*, *OECD Publishing*, p. 45.

¹³²De OESO verwijst hiervoor, bij wijze van voorbeeld, naar de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen van de Belastingdienst.

dergelijke voordelen aan een bepaalde groep belastingplichtigen gezien kan worden als een gerechtvaardigde reactie, gelet op het feit dat belastingplichtigen die wel respectievelijk geen co-operative compliance relationship (kunnen) aangaan van elkaar verschillen. De OESO meent van wel en betoogt dat de aanwezigheid van een TCF in combinatie met de bereidheid van de belastingplichtige om vrijwillig meer opening van zaken te geven dan op grond van wettelijke bepalingen verplicht is, een objectieve en rationele basis is voor een verschillende behandeling.¹³³

Het betoog van de OESO sluit aan bij het pleidooi van de WRR “voor een meer gedifferentieerde behandeling van al naar gelang de burger zelf verantwoordelijkheid heeft genomen.”¹³⁴ Een belangrijke wijziging in het (verticale) toezicht die ruim voor de introductie van HT is doorgevoerd, betreft de afstemming van het toezicht op de mate waarin de belastingplichtige compliant gedrag vertoont (zie par. 2.2.3 hiervoor). Dit wordt responsive regulation genoemd. Ook buiten HT wordt dus in enige mate een onderscheid gemaakt met betrekking tot de intensiteit van het toezicht. Bovendien komt het mij – in navolging van het betoog van de OESO – alleszins redelijk voor dat in ruil voor meer transparantie (lees: het melden van fiscale risico’s) de intensiteit van het toezicht wordt teruggebracht en het werken in de actualiteit wordt bevorderd.

4.2.4 De rechtsbescherming binnen HT

Ook de rechtsbescherming binnen HT heeft de nodige pennen in beweging gebracht. Fiscale rechtsbescherming houdt in dat de bevoegdheden ter zake van de belastingheffing en de belastingheffing zelve door een onafhankelijke rechter getoetst moeten kunnen worden. De rechtsbescherming in belastingzaken wordt echter beperkt door het zogenoemde gesloten stelsel van bestuurlijk beroep, hetgeen betekent dat uitsluitend tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit, beroep ingesteld kan worden bij de bestuursrechter (vgl. art. 26 AWR).

Vanzelfsprekend geldt het gesloten stelsel van rechtsbescherming ook onder HT. In die context is in de literatuur meerdere malen de vraag gerezen hoe binnen HT omgegaan moet worden met conflicten.¹³⁵ Ook uit het rapport van de commissie Stevens blijkt dat behoefte bestaat aan duidelijke en objectieve criteria bij de behandeling van interpretatieproblemen en de wijze van conflictbeheersing en geschilbeheersing.¹³⁶ Zo kan zich de situatie voordoen dat in de ogen van Belastingdienst het TCF aanpassing behoeft, terwijl de belastingplichtige de tegenovergestelde mening is toegedaan, omdat de kosten die gemaakt moeten worden

¹³³OECD, (2013) Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance, *OECD Publishing*, p. 46-47.

¹³⁴Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, SDU Uitgevers: Den Haag 2002, p. 111. Vgl. ook J.L.M. Gribnau, ‘Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen’, *MBB 2013/7-8* en Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 18-19.

¹³⁵Vgl. onder meer A. Heidekamp en B.B. van der Sar, ‘Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht’, *TFO 2012/123.1* en E. Poelmann, ‘Enige formeelrechtelijke aspecten horizontaal toezicht’, *TFB 2009/04*.

¹³⁶Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 87.

voor de aanpassing van het TCF in geen verhouding staan tot het te beheersen risico. Ook kunnen vraagstukken die betrekking hebben op de aanwezigheid van een nieuw feit (zoals bedoeld in art. 16 AWR) tot spanningen leiden. De belastingplichtige is immers verplicht om vooraf fiscale risico's te melden, zodat door de inspecteur betoogd kan worden dat onder HT sneller sprake zal zijn van een nieuw feit. Vanuit het bedrijfsleven is vanwege dergelijke verschillen in mening gepleit voor de opname van een geschillenbeslechtsprocedure in het convenant.¹³⁷ Daarnaast wijst Niessen op het risico dat een belastingplichtige met een HT-convenant kan lopen doordat de Belastingdienst het convenant op elk gewenst moment kan beëindigen.¹³⁸ Volgens hem kunnen met name beursvennootschappen een convenant onder omstandigheden als knellend ervaren omdat zij vanwege de beursnotering gevoeliger zijn voor negatieve publiciteit die kan voortkomen uit de opzegging van een convenant.

Bij de introductie van HT is echter bewust niet gekozen voor de opname van een geschillenregeling in het convenant. De staatssecretaris heeft toentertijd aangegeven dat bij geschillen over de interpretatie van convenanten, overleg uitkomst moet bieden.¹³⁹ Volgens de staatssecretaris ligt het bovendien niet voor de hand de rechter in te schakelen of gebruik te maken van mediation, omdat het convenant uitsluitend procedurele afspraken bevat en bovendien mogelijk geen vertrouwensbasis meer aanwezig is voor de voorzetting van HT bij een verschil van mening over de uitleg van het convenant.¹⁴⁰ Dit argument snijdt volgens Essers evident geen hout.¹⁴¹ Volgens hem zou elk convenant, net zoals bij elk ander zakelijk contract, een regeling moeten bevatten die bepaald op welke wijze geschillen worden beslecht. Een dergelijke zakelijke geschillenregeling in een convenant doet volgens hem niets af aan de vertrouwensrelatie tussen partijen. Door andere auteurs is kritiek van gelijke strekking geuit.¹⁴² De commissie Stevens acht het evenwel niet noodzakelijk dat nadere (wettelijke) stappen tot rechtsbescherming worden genomen, omdat de huidige rechtsbescherming volstaat.¹⁴³ De rechtsbescherming wordt volgens Stevens niet geschaad omdat de juistheid van een aanslag altijd

¹³⁷Vgl. onder meer T.P.M. Schmit, 'Ter uitleiding: Enkele korte aantekeningen over het horizontaal toezicht vanuit het perspectief van het bedrijfsleven', *TFO 2009/33* en R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO 2009/5*.

¹³⁸R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken, Kluwer: Deventer 2010, p. 228

¹³⁹Kamerstukken I, 2006-2007, 30 322, D, p. 2. Vlg. ook Th.W.M.Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO 2009/16*.

¹⁴⁰Ibidem.

¹⁴¹P.H.J. Essers, 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR 2008/3* en P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht door de wetgever', *WFR 2009/12*).

¹⁴²Vgl. onder meer F.R. Herreveld, 'Fair play en horizontaal toezicht', *WFR 2009/23*; J.A.G. van der Geld, 'Horizontaal Toezicht', *TFO 2009/2*; G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR 2012/1024*; G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', *TFB 2013/2*; M.L.A. van Rij, 'Innovatie in de werkprocessen van de Belastingdienst, belicht vanuit een rechtsstatelijk perspectief', *WFR 2013/422* en E.C.G. Okhuizen, 'Horizontaal toezicht: over de invulling van een containerbegrip en het gebruik van convenanten', *TFB 2011/01*.

¹⁴³Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 89 en p. 92.

door de rechter getoetst kan worden en eventueel vernietigd kan worden, indien een rechtsbeginsel is geschonden.¹⁴⁴

De kern van de discussie over de rechtsbescherming onder HT heeft, naar ik begrijp, betrekking op het antwoord op de vraag of de rechtsbescherming in convenantsituaties wordt beperkt. Bepaalde verplichtingen in het convenant gaan immers verder dan de verplichtingen die uit de AWR voortvloeien. Het uitgangspunt van HT is (onder meer) dat de wettelijke rechten en verplichtingen onverkort van toepassing blijven. In die zin worden convenantpartners wat betreft de rechtsbescherming dan ook niet benadeeld ten opzichte van niet-convenantpartners. Zoals hiervoor is gebleken, wordt een en ander echter gecompliceerder wanneer de wens bestaat het convenant ter toetsing aan een rechter voor te leggen.¹⁴⁵ Ook wanneer verschillen in inzicht tijdens het vooroverleg niet weggenomen kunnen worden, kunnen problemen ontstaan doordat de gang naar de rechter niet per direct mogelijk is. Voor de aanslagbelastingen geldt immers dat een aanslag eerst kan worden opgelegd na afloop van het boekjaar (vgl. art. 11, vierde lid AWR). Een geschillenprocedure zou in dit geval uitkomst kunnen bieden, omdat daarmee op een snelle en effectieve wijze een oplossing gevonden kan worden voor het geschil. Met name indien grote belangen op het spel staan, kan niet ontkend worden dat snelle arbitrage wenselijk is.

Alhoewel in de praktijk kennelijk behoefte bestaat aan duidelijke en objectieve criteria bij de behandeling van interpretatieproblemen en de wijze van conflict-beheersing en geschilbeheersing in convenantsituaties, concludeert de commissie Stevens, zoals gezegd, dat de huidige rechtsbescherming afdoende is. Ik acht deze conclusie, mede gelet op de geuite kritiek in de literatuur, frappant. Wel moet ik hierbij de kanttekening plaatsen dat ik uit de kritiek en de conclusie van de commissie Stevens moeilijk kan afleiden of deze van algemene aard is, in de zin dat zowel het MKB als de grote ondernemingen pleiten voor een geschillenregeling. Ik kan mij voorstellen dat discussies over bijvoorbeeld het TCF zich eerder in het MKB zullen voordoen dan bij (grote) multinationale ondernemingen. Laatstgenoemde ondernemingen moeten namelijk reeds op grond van internationale voorschriften zoals de IFRS en de SOx financiële risico's in kaart brengen (door middel van een BCF/ICF). Daarnaast kan betoogd worden dat naarmate de omvang van een onderneming afneemt, de gelijkwaardigheid van partijen ook afneemt (anders gezegd: de ongelijkheid in de positie van partijen neemt toe), waardoor de kans dat een geschil binnen het segment GO wordt beslecht mogelijk groter is dan binnen het segment MKB. Een multinationale onderneming kan immers, net zoals de overheid, strategisch handelen doordat meerdere dossiers tegelijk of rond elkaar in discussie zijn. Anders gezegd, een multinationale onderneming kan – uiteraard binnen de grenzen van de wet (rule of law) – dossiers 'uitruilen', samenvoegen, bedekken etc. Bij eventuele relatieproblemen tussen de Belastingdienst en grote ondernemingen is er bovendien toegang tot de ambtelijke top van de Belasting-

¹⁴⁴L.G.M. Stevens, 'Bespiegelingen rond horizontaal toezicht', *TFB 2013/02*.

¹⁴⁵Een dergelijke situatie kan zich voordoen wanneer concrete afspraken uit het convenant niet worden nagekomen. Bijvoorbeeld wanneer de fiscus in de ogen van de belastingplichtige niet voortvarend genoeg te werk gaat of wanneer de belastingplichtige het vereiste TCF niet op orde heeft. Overigens zij opgemerkt dat het eerder voor de hand ligt dat het convenant wordt opgezegd, wanneer een geschil dreigt te escaleren.

dienst. De staatssecretaris heeft bij de introductie van HT – toen van uitrol van HT naar het MKB nog geen sprake was – aangegeven dat bij geschillen over de uitleg van convenanten ook een rol is weggelegd voor het management van het verantwoordelijke belastingkantoor.¹⁴⁶ Ik betwijfel of ook het MKB – mede gelet op het aantal belastingplichtigen dat tot het MKB-segment behoort – toegang heeft tot de ambtelijke top van de Belastingdienst. Dat in dergelijke situaties meer behoefte bestaat aan een geschillenregeling, is begrijpelijk omdat binnen het MKB-segment mogelijk minder sprake zal zijn van direct contact met de belastingplichtige.

Het voorgaande neemt mijns inziens niet weg dat indien een (grote) onderneming tijdens het HT-traject te kennen geeft een geschillenregeling in het convenant te willen opnemen, die mogelijk geboden moet worden. Schmit van Koninklijke Philips Electronics NV merkte in 2008 – in zijn hoedanigheid van Chief Tax Officer – op dat de fiscus het een brug te ver vond om arbitrage of mediation af te spreken voor geschillen binnen het convenant.¹⁴⁷ Ik zie niet in waarom de fiscus zich wat dat betreft tegenwerkend opstelt. Bovendien schrijven de eerder aangehaalde Aanwijzingen voor convenanten voor dat in het convenant bepaald moet worden op welke wijze geschillen worden beslecht c.q. opgelost (zie par. 4.2.2 hiervoor). Men zou zich kunnen afvragen of de Belastingdienst überhaupt op de hoogte is van het bestaan van de Aanwijzingen voor convenanten. De inhoud van het modelconvenant doet vermoeden dat deze vraag ontkennend beantwoord moet worden. Het onthouden van een alternatieve wijze van geschillenbeslechting moet in mijn optiek gezien worden als een knelpunt. Een geschillenregeling draagt bij aan een snelle en effectieve beslechting van het geschil, hetgeen juist past in het concept en bij de doelstellingen van HT. Het standpunt dat door de staatssecretaris wordt aangedragen voor het achterwege laten van een geschillenregeling, vind ook ik zwak. Dat partijen verschillen van mening en daar tijdens het vooroverleg niet uitkomen, impliceert niet dat de relatie dusdanig is verslechterd dat geen vertrouwensbasis meer aanwezig is. ‘Normale’ interpretatieverschillen zijn immers aan de orde van de dag. Overigens komt het mij voor dat een geschillenregeling kan bijdragen aan de instandhouding van de (goede) HT-relatie. De belastingplichtige heeft dan mogelijk meer vertrouwen in een goede afloop, hetgeen ten goede kan komen aan de HT-relatie. Hierbij moet ik wel benadrukken dat uit de aard der zaak geen gelijkheid bestaat tussen de overheid en een belastingplichtige, ook niet wanneer het een grote onderneming betreft. De overheid heeft immers meer middelen (meer tijd, meer mensen, etc.). Wel kan een geschillenregeling het evenwicht enigszins herstellen. Ook de OESO is de mening toegedaan dat, alhoewel altijd de mogelijkheid bestaat een geschil aan een rechter voor te leggen, geschillenbeslechtingmethoden zoals mediation en arbitrage een goed alternatief vormen in situaties waarin een belastingadministratie een co-operative compliance relationship is aangegaan met een belastingplichtige.¹⁴⁸

¹⁴⁶Kamerstukken I, 2006-2007, 30 322, D, p. 3.

¹⁴⁷F.R. Herreveld, ‘Een boekbespreking van ‘Fiscalisten achter de schermen vandaan’ van Aertjan Grotenhuis door mr. F.R. Herreveld’, *WFR 2008/1315*.

¹⁴⁸OECD, (2013) Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance, *OECD Publishing*, p. 49.

4.2.5 Onduidelijkheid over het TCF

Een belastingplichtige die deelneemt aan HT dient te zorgen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle, opdat aanvaardbare aangiften opgesteld en ingediend kunnen worden. Een TCF is een belangrijk instrument waarmee een adequate fiscale beheersing gerealiseerd kan worden. Zoals eerder is opgemerkt bij de bespreking van het TCF in par. 2.4, bestaan geen strikte voorschriften over de inrichting c.q. vormgeving van het TCF. De invulling daarvan wordt aan de praktijk overgelaten. Het voordeel hiervan is dat de flexibiliteit wordt gediend. De inrichting van een TCF hangt immers af van verschillende factoren (denk hierbij aan de complexiteit en de grootte van de onderneming), waardoor maatwerk vereist is. Anderzijds ontstaat door de geboden flexibiliteit onzekerheid, niet alleen bij de belastingplichtigen die onder HT vallen, maar evenzeer bij de medewerkers van de Belastingdienst. Dit blijkt althans uit het rapport van de commissie Stevens waarin wordt vermeld dat de medewerkers van de Belastingdienst het lastig vinden om het stadium van ontwikkeling van een TCF te beoordelen en dat het bedrijfsleven behoefte heeft aan meer sturing.¹⁴⁹ Er bestaat met andere woorden behoefte aan duidelijke minimumeisen voor het TCF. Voor sommige medewerkers van de Belastingdienst was het begrip TCF zelfs een onbekend fenomeen. Dat een normatief kader ontbreekt – zowel wat betreft de beoordeling als de inrichting van het TCF of welk beheersingssysteem dan ook – moet derhalve gezien worden als een knelpunt, temeer omdat het TCF een fundamenteel onderdeel vormt van het concept van HT. Het is nota bene een conditio sine qua non voor de totstandkoming van een convenant en daarmee de HT-relatie. Dat ondernemingen binnen het segment GO op grond van de regels van corporate governance (zoals de code Tabaksblad) reeds een BCF/ICF hebben ontwikkeld en aldus bij die ondernemingen mogelijk minder behoefte bestaat aan objectieve criteria, laat onverlet dat ook de medewerkers van de Belastingdienst een objectief oordeel moeten kunnen vellen over de kwaliteit van het TCF. Bovendien kunnen door het ontbreken van minimumeisen sneller verschillen in mening ontstaan. Ook de kans op willekeur en rechtsongelijkheid wordt vergroot door het ontbreken van een normatief kader.

Meussen pleit vanwege bestaande onduidelijkheid over het TCF voor de invoering van een voor bezwaar vatbare beschikking waarin door de inspecteur wordt beslist over de vraag of een TCF al dan niet voldoet.¹⁵⁰ Oenema en Van der Enden gaan een stap verder en doen het voorstel om naast het bestaande verticale en horizontale toezicht een derde toezichtvariant in te vullen, te weten: *gereguleerde zelfcontrole*.¹⁵¹ Het probleem is volgens hen dat dat zowel in de wetenschap als in de praktijk geen nader gedefinieerde normen met betrekking tot het vraagstuk van de fiscale beheersing aanwezig zijn. Het gevolg is dat

¹⁴⁹Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 48.

¹⁵⁰G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', *TFB 2013/2*.

¹⁵¹E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'Horizontaal Toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom', *WFR2013/430*. Zie ook: M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'Het horizontale 'dreh- und angelpunkt' – Het TCF nader beschouwd.', *WFR 2013/1294*.

toetsing moeilijk kan plaatsvinden. Normen ontbreken immers. Anders gezegd, hoe kan de Belastingdienst een oordeel vellen over een TCF als onduidelijk is wanneer iets ‘goed genoeg’ is? Ook een onderneming wil graag inzicht hebben in hetgeen de fiscus toelaatbaar acht en wat niet. Weliswaar geldt een (open) ‘doelnorm’, namelijk de oplevering van aanvaardbare aangiften, maar kennelijk bestaat behoefte aan een zogenoemde middelnorm (*hoe kan het vereiste resultaat behaald worden?*).

Het belang van een goedwerkend TCF in het kader van co-operative compliance relationships wordt ook door de OESO onderkend. De OESO concludeert: “*The original pillars of co-operative compliance relationship described in the 2008 Study remain valid but certain additional features are now seen as essential* [onderstreping door NEA]. *In particular, the central importance of the Tax Control Framework (TCF) is now valid. Basing the relationship on an explicit and objective assessment of the taxpayer’s ability and willingness to provide the necessary disclosure and transparency (the TCF) means that it is and can be seen to be based on justified trust and empirical evidence* [onderstreping door NEA]. *It also provides a foundation on which it is possible to develop a measure of the contribution made by co-operative compliance to securing the tax base.*”¹⁵² De OESO beveelt daarom aan dat door belastingadministratie richtlijnen ontwikkeld moeten worden, zodat door ondernemingen een effectief en efficiënt TCF in hun bedrijfsvoering kunnen implementeren.

Met Oenema en Van der Enden – en in navolging van de OESO – ben ik van mening dat herkenbare en werkbare maatstaven ontwikkeld dienen te worden, op basis waarvan door de Belastingdienst aangegeven kan worden welk niveau van interne beheersing bereikt dient te worden en wat dat vervolgens betekent voor het (aangepaste) toezicht. Oenema en Van der Enden typeren HT als een vorm van *ongereguleerde zelfcontrole*. Volgens hen zou het wenselijk zijn als er naast het traditionele toezicht en HT een derde toezichtsmethode, een tussenvariant, wordt geïntroduceerd. Volgens hen is *gereguleerde zelfcontrole* een goed alternatief voor HT omdat daarmee alle onduidelijkheid over het TCF en over de rechtskracht van het convenant weggenomen kan worden. Gereguleerde zelfcontrole beschrijven Oenema en Van der Enden als een toezichtsvorm die op basis van heldere voorwaarden en vrijwilligheid wordt toegepast. Hiertoe doen zij zelfs een concreet wetsvoorstel.¹⁵³ Ik ben het in zekere zin eens met het voorstel van Oenema en Van der Enden. De onduidelijkheid die momenteel bestaat over HT wordt denk ik name veroorzaakt doordat een juridische inbedding van HT ontbreekt. Hierdoor ontstaat in de praktijk aan behoefte minimale objectieve criteria. De introductie van een derde toezichtsmethode vind ik evenwel te ver gaan. Het zou mijns inziens beter zijn als het huidige HT wordt aangepast c.q.

¹⁵² OECD, (2013) Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance, *OECD Publishing*, p. 87.

¹⁵³ Het voorstel luidt – voor zover van belang – als volgt: “Art. 52b AWR: 1) Een belastingplichtige die aantoont dat bedrijfsadministratieve systemen deugdelijk kunnen waarborgen dat er een bij de belastingwet voorziene aangifte wordt ingediend, kan een beroep doen op Uitvoeringsbesluit Hoofdstuk (X) inzake fiscale zelfcontrole. 2) De bedrijfsadministratieve systemen dienen in ieder geval te voldoen aan de in Uitvoeringsbesluit (X) neergelegde uitgangspunten. Dit wordt door de inspecteur gecontroleerd. Zijn oordeel legt hij neer in een voor bezwaar vatbare beschikking.”

verbeterd. Het creëren van meer eenheid in het beleid van HT door bijvoorbeeld een (beleids)besluit of een wettelijke bepaling zou een optie kunnen zijn. Hiermee wordt ook tegemoet gekomen aan de veel in de literatuur geuite kritiek over de rechtmatigheid van HT. Door de ervaringen die de afgelopen jaren zijn opgedaan, is in wezen gebleken dat HT in zijn geheel meer richting en invulling behoeft. De introductie van een tussenvariant zoals die door Oenema en Van der Enden wordt gepresenteerd, zal er wellicht toe leiden dat aan HT geen betekenis meer wordt toegekend. Gereguleerde zelfcontrole is in mijn optiek een verbeterde versie van HT. Men zou zich in het verlengde hiervan de vraag kunnen stellen welke functie HT in het handhavingspalet van de Belastingdienst dan nog vervult.

4.2.6 Vertrouwensrisico

Een andere kwetsbaarheid vormt het vertrouwensrisico dat de Belastingdienst loopt. Niessen meent dat het vanuit theoretisch oogpunt niet juist is om uit te gaan van een vertrouwensrelatie omdat partijen tegenovergestelde belangen hebben en ieder geval ook sprake is van een rechtsverhouding waarin de belastingplichtige zich niet vrijwillig heeft begeven (de ‘wettelijke’ relatie).¹⁵⁴ Weliswaar wordt gedurende het HT-traject in zekere zin het vertrouwensgehalte getoetst, maar volgens Niessen neemt dit niet weg dat twijfel op zijn plaats is, omdat ook belastingplichtigen die goedwillend zijn de neiging kunnen hebben bij afnemende controle niet volledig aan hun verplichtingen te voldoen. Niessen beveelt dan ook aan om de op het TCF gebaseerde controletechniek goed in de gaten te blijven houden en wijst erop dat de kredietcrisis heeft laten zien wat het belang is van onafhankelijke toezichthouders. Niessen benadrukt met andere woorden het wezenlijke belang van voldoende zichtbaar controle door de Belastingdienst.¹⁵⁵ Door Bokhorst en De Goede wordt het belang van evenwicht tussen HT en verticaal toezicht evenzeer gesignaleerd. Zij wijzen op het risico dat de toezichthouder zich laat ‘inpakken’ door de onder toezicht gestelden (“regulatory capture”).¹⁵⁶

Ook in het rapport van de commissie Stevens wordt gewag gemaakt van het vertrouwensrisico dat de fiscus (mogelijk) loopt. De commissie stelt in dit kader de vraag hoe zo goed mogelijk ingeschat kan worden in hoeverre ondernemingen bona fide zijn.¹⁵⁷ Het uitgangspunt bij een vertrouwensbenadering is dat beoordeeld dient te worden of sprake is van *gerechtvaardigd* vertrouwen, in de zin dat de Belastingdienst erop kan vertrouwen dat de belastingplichtige zijn verantwoordelijkheid neemt waar het de naleving van de wet- en regelgeving betreft.¹⁵⁸ Dit gerechtvaardigde vertrouwen moet zijn ontleend aan *objectieve* criteria zoals de door de belastingplichtige genomen beheersingsmaatregelen ten-

¹⁵⁴R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken, Kluwer: Deventer 2010, p. 228. Vgl. ook: A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 2.1 Basis van horizontaal toezicht is transparantie, begrip en vertrouwen.

¹⁵⁵Vlg. R.E.C.M. Niessen, ‘Belastingheffing is als het toilet bij V&D: als de juffrouw weg is, blijft het bakje leeg’, *FTV 2011/01*.

¹⁵⁶A.M. Bokhorst en P.M.J. de Goede, ‘De effectiviteit van (horizontaal) toezicht’, *WFR 2014/254*.

¹⁵⁷Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 22.

¹⁵⁸*Ibidem*.

einde fiscaal ‘in control’ te zijn. Het volgende citaat geeft de zienswijze van de commissie Stevens goed weer: “ (...) *De les die toezichthouders op financieel-economisch terrein - de AFM en DNB voorop - hebben moeten trekken, is dat een vertrouwensbenadering niet moet leiden tot ‘lichtvaardig vertrouwen’ in plaats van ‘gerechtvaardigd vertrouwen’. Deze toezichthouders zijn op onderdelen juist steviger gaan optreden. Hoewel dit in de visie van de Commissie niet principieel in strijd is met een vertrouwensbenadering (maar eerder een toepassing van het adagium ‘Zacht waar het kan, hard waar het moet’), dient ook de Belastingdienst de door anderen getrokken les in acht te nemen. (...).*”¹⁵⁹ Een risico dat verband houdt met het vertrouwensrisico is het risico van verkleving. Door uit te gaan van een vertrouwensrelatie ontstaat volgens de commissie Stevens het gevaar van corruptie doordat de band minder zakelijk wordt.¹⁶⁰ Het is een belangrijke zaak dat medewerkers van de Belastingdienst hun objectieve oordeelsvorming niet uit het oog verliezen. Om die reden pleit de commissie voor afdoende flankerend beleid, zoals een roulatiesysteem of kwaliteitstoetsing van dossiers.

4.2.7 Van wantrouwen naar vertrouwen

HT is een fundamenteel andere toezichtsmethode. Waar bij het verticale toezicht de aangifte leidend is en vooral op zoek wordt gegaan naar fouten, wordt onder HT getracht fouten te *voorkomen* en wordt de focus gelegd op het werken in de actualiteit en de beoordeling van het fiscale beheersingssysteem van de belastingplichtige. Een ander belangrijk verschil is dat onder HT meer dan onder het traditionele toezicht geïnvesteerd moet worden in de relatie met de belastingplichtige. Een dergelijke werkwijze betekende een cultuuromslag voor de medewerkers van de Belastingdienst. In de literatuur wordt veelal gesproken van een paradigkawisseling.

In 2009 merkt Poolen op dat de betrokken medewerkers de cultuuromslag heel goed hebben vormgegeven.¹⁶¹ Het onderzoek van de commissie Stevens laat evenwel een genuanceerder beeld zien. Volgens de commissie Stevens blijkt uit gesprekken en een onder medewerkers – die werkzaam zijn voor de verschillende segmenten – afgenomen enquête dat verdeeldheid bestaat ten aanzien van het concept van HT, in de zin dat bij een substantiële groep medewerkers weerstand bestaat als gevolg van de cultuuromslag.¹⁶² Ongeveer een derde is negatief of neutraal.¹⁶³ Dit uit zich ook in het feit dat het bedrijfsleven de indruk heeft dat de Belastingdienst nog niet helemaal klaar is voor HT. Opmerking verdient wel dat alhoewel het werken vanuit vertrouwen dus nog geen gemeengoed is, de medewerkers van het segment (Z)GO beduidend positiever zijn dan de overige medewerkers.¹⁶⁴ De vraag of de weerstand die bij een deel van de medewerkers

¹⁵⁹Ibidem, p. 126.

¹⁶⁰Ibidem, p. 48.

¹⁶¹ Th.W.M.Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO 2009/16*

¹⁶²Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 44 en p. 62.

¹⁶³Ibidem, p. 69.

¹⁶⁴Ibidem, p. 62.

bestaat, aangemerkt kan worden als een kwetsbaarheid, kan mijns inziens niet gemakkelijk beantwoord worden. Enerzijds acht ik het van belang dat, wil men van HT een succesvolle toezichtsmethode maken, het concept breed gedragen wordt, omdat anders mogelijk problemen kunnen ontstaan bij de roulatie van medewerkers of wanneer (intensief) samengewerkt moet worden met kennisgroepen binnen de Belastingdienst. Anderzijds is het bekend dat het MKB over het algemeen niet positief is over de Belastingdienst en vice versa. In die zin verrast het mij niet dat de MKB-medewerkers zich niet (volledig) kunnen vinden in het concept van HT. Mogelijk verzetten zij zich met name tegen de uitrol van HT naar het MKB, maar dit neemt niet weg dat zij mogelijk wel positiever zijn over HT binnen het segment GO.

4.2.8 Het succes van de regeling

In de voorgaande subparagrafen is duidelijk geworden dat HT op een aantal punten verbetering c.q. aanpassing behoeft. In deze laatste subparagraaf zal stilgestaan worden bij het succes van de regeling, waarbij gemakshalve geabstraheerd wordt van de hiervoor genoemde knelpunten en kwetsbaarheden. Belangrijke vragen die in dit kader beantwoord dienen te worden, zijn vragen zoals in hoeverre de Belastingdienst de afspraken (zoals snel verschaffen van zekerheid en de vermindering van het toezicht) in het convenant nakomt en in hoeverre HT bijdraagt aan het kaart brengen en aanpakken van fiscale risico's.

Van Lint geeft aan dat hij in de praktijk met enige regelmaat verneemt dat met name middelgrote ondernemingen nog nooit zoveel toezicht hebben ervaren als in het kader van HT.¹⁶⁵ Uit het onderzoek van de commissie Stevens is gebleken dat de Belastingdienst geen concrete informatie kon leveren met betrekking tot de intensiteit van het toezicht in het segment ZGO en MGO, door het ontbreken van gestructureerde beleidsinformatie.¹⁶⁶ Zo is onduidelijk op welke wijze 'reality checks' plaatsvinden in het segment GO. Bovendien wordt het voeren van vooroverleg en het bespreken van fiscale risico's door medewerkers van de Belastingdienst ervaren als een tijdrovende aangelegenheid. Omdat de Belastingdienst de gevraagde informatie niet heeft kunnen verstrekken, heeft de commissie Stevens een enquête laten instellen onder de medewerkers van de Belastingdienst. Daaruit bleek dat ondernemingen in het segment MGO/ZGO ongeveer 40% minder toezichtslast ervaren, aldus de medewerkers van de Belastingdienst. Mijns inziens strookt deze uitkomst niet helemaal met de hiervoor vermelde constatering dat het vooroverleg en de bespreking van fiscale risico's een tijdrovende aangelegenheid is. Onderkend moet worden dat het voeren van vooroverleg en het bespreken van risico's niets anders is dan het op een andere wijze houden van toezicht. Dat minder verticaal toezicht wordt gehouden, impliceert niet dat per definitie sprake is van een vermindering van de toezichtslast voor beide partijen. Ik betwijfel dan ook of de belofte van de fiscus dat onder HT minder toezicht plaatsvindt, waargemaakt kan worden. Vanwege het ontbreken van objectieve gegevens kan

¹⁶⁵A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht, aantekening 5.2 Toezicht in het kader van horizontaal toezicht bij (M)GO-cliënten.

¹⁶⁶Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 60.

mijns inziens evenwel geen onderbouwd oordeel geveld worden over de toezichtslast binnen HT.

Alhoewel vraagtekens gezet kunnen worden bij intensiteit van het toezicht onder HT, blijkt uit een door de Belastingdienst verricht onderzoek uit 2011 dat een groot deel van de belastingplichtigen binnen de segmenten ZGO en MGO het concept van HT omarmt.¹⁶⁷ De positiviteit vloeit met name voort uit het feit dat op een meer constructieve wijze overleg met de Belastingdienst kan plaatsvinden en geen energie gestoken hoeft te worden in de beslechting van kwesties uit het verleden. Ook zijn belastingplichtigen binnen het segment ZGO/MGO over het algemeen positief over de snelheid waarmee standpunten worden ingenomen en zaken worden afgehandeld.

Een interessante vraag is wat het effect is van HT op de compliance van belastingplichtigen. Maar ook hier heeft de commissie Stevens geen informatie over kunnen verkrijgen omdat bij de introductie van HT geen nulmeting van de compliance heeft plaatsgevonden en geen enkel inzicht bestaat in de resultaten van het vooroverleg, het aangifte- en betaalgedrag en de ontwikkeling van belastingbesparende constructies.¹⁶⁸ Ook na de publicatie van het rapport van de Commissie Stevens lijkt de Belastingdienst weinig aan effectmeting te doen. De halfjaarrapportage over periode juli-december 2013 vermeldt niets over of en zo ja, op welke wijze aan effectmeting op toezichtsinstrumenten is gedaan.¹⁶⁹ Hetzelfde heeft te gelden voor de halfjaarsrapportage over de periode januari-juli 2014, zij het dat wel wordt opgemerkt dat effectmeting een beeld moet opleveren van de relatie tussen handhaving door de Belastingdienst en de naleving van de fiscale wet- en regelgeving door belastingplichtigen en dat in 2014 is gestart met een uitgebreid evaluatieonderzoek onder 350 grote ondernemingen. Door het verrichten van boekenonderzoeken en het afnemen van anonieme enquêtes bij de geselecteerde (grote) ondernemingen wordt beoogd gegevens te verzamelen en meer inzicht te krijgen in de fiscale beheersing van die ondernemingen en hun ervaringen met de Belastingdienst. De uitkomsten van dit onderzoek worden naar verwachting in 2016 bekend gemaakt en kunnen derhalve niet in het onderhavige onderzoek verwerkt worden.¹⁷⁰

Gelet op het voorgaande is het opvallend dat in het rapport van de commissie Stevens is vermeld dat medewerkers van de Belastingdienst in een derde van alle gevallen in alle segmenten een afname in het aantal agressieve structuren waarnemen.¹⁷¹ Naar ik begrijp, berust deze waarneming niet op concrete informatie, maar op de ervaringen van de medewerkers. Wel kan gezegd worden dat dit een zeer interessante waarneming is. Als het aantal agressieve structuren als gevolg van HT werkelijk met een derde is afgenomen, dan is dat mijns inziens zeker geen

¹⁶⁷Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht Monitor*, Den Haag: mei 2011.

¹⁶⁸Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 63 en p. 74.

¹⁶⁹Ministerie van Financiën DG Belastingdienst, 13e halfjaarsrapportage Belastingdienst juli-december 2013, maart 2014.

¹⁷⁰Ministerie van Financiën DG Belastingdienst, 14e halfjaarsrapportage Belastingdienst januari-juli 2014, oktober 2014, p. 36.

¹⁷¹*Ibidem*, p. 75.

slechte oogst omdat het laat zien dat door middel van HT een gedragsverandering op het gebied van agressieve belastingplanning teweeg gebracht kan worden.

Al met al is de conclusie dat de Belastingdienst te weinig aan effectmeting heeft gedaan en mitsdien geen gefundeerd eindoordeel gegeven kan worden over het succes van de regeling.¹⁷²

4.3 Knelpunten en kwetsbaarheden van het DOTAS-regime

4.3.1 Algemeen

In deze paragraaf staat de bespreking van de knelpunten en kwetsbaarheden van het DOTAS-regime centraal. Zoals hiervoor is gebleken, vinden de knelpunten en kwetsbaarheden van HT hun oorzaak voornamelijk in de omstandigheid dat een wettelijke inbedding van het concept ontbreekt. Anders dan HT, is DOTAS wel wettelijk verankerd. Om die reden is bij in het kaart brengen van de knelpunten en kwetsbaarheden van het DOTAS-regime voornamelijk onderzocht in hoeverre de regeling succesvol is. Op deze wijze is getracht inzicht te verkrijgen in de problemen die zich voordoen bij de uitvoering van het DOTAS-regime.

4.3.2 Het aantal disclosures

Volgens de OESO zijn sinds de invoering van het regime in 2004 positieve resultaten behaald en voert hiervoor aan dat in de periode van 1 augustus 2004 tot en met 31 maart 2010, 2.928 structuren (“schemes”) zijn gemeld bij de Britse fiscus.¹⁷³ De OESO onderbouwt haar stelling met een verwijzing naar de “*avoidance disclosure statistics*” die door de Britse fiscus op haar website zijn gepubliceerd.¹⁷⁴ Ook wijst de OESO op het feit dat sinds de invoering van het regime tot en met de periode 31 maart 2010, 49 anti-avoidance maatregelen zijn ingevoerd, waarmee is bewerkstelligd dat voor een bedrag van £12 miljard aan “avoidance opportunities” is gedicht.¹⁷⁵

Het door de OESO genoemde aantal disclosures heeft betrekking op zowel de directe als indirecte belastingen. In de periode tot en met 31 maart 2010 zijn 548 meldingen gedaan onder het main regime. Op 30 september 2014 bedraagt het totaal aantal disclosures dat betrekking heeft op het main regime 853.¹⁷⁶ Opvallend aan de statistieken is dat het aantal disclosures sinds de invoering van DOTAS

¹⁷² Vgl. ook M. Bokhorst en P.M.J. de Goede, ‘De effectiviteit van (horizontaal) toezicht’, *WFR* 2014/254.

¹⁷³ OECD, (2011) *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing, p. 17.

¹⁷⁴Zie: <https://www.gov.uk/government/statistics/tax-avoidance-and-disclosure-statistics>. In bijlage E is een overzicht opgenomen van het aantal jaarlijkse disclosures dat het afgelopen decennium is gedaan.

¹⁷⁵De OESO verwijst in dit kader naar: HMRC, Consultation Document DOTAS, December 2009, p. 6.

¹⁷⁶Zie ook nu: <https://www.gov.uk/government/statistics/tax-avoidance-and-disclosure-statistics> en Bijlage E. Voor een uitleg van het begrip main regime verwijs ik naar par. 3.4.1 hiervoor.

substantieel is afgenomen. Dit geldt niet alleen voor het main regime, maar voor alle belastingen. Zo werden in het belastingjaar 2006/2007 en het belastingjaar 2007/2008 respectievelijk 125 en 205 structuren gemeld die betrekking hebben op het main regime. In het belastingjaar 2012/2013 en 2013/2014 bedraagt dit aantal slechts 59 respectievelijk 28. De vraag die opkomt, is wat de oorzaak is van de daling van het aantal disclosures. Kan hieruit afgeleid worden dat “*the economics of avoidance*” daadwerkelijk is veranderd door het DOTAS-regime? Of hebben belastingadviseurs in de loop der jaren – door de toegenomen ervaring met het regime – steeds meer mogelijkheden gezien om het DOTAS-regime te omzeilen? Of is de verklaring voor de daling van het aantal meldingen dat promoters in de beginfase zich nog niet goed bewust waren van hetgeen al dan niet gemeld moest worden en mitsdien uit voorzorg meer structuren hebben gemeld dan eigenlijk nodig was? Het antwoord op deze vragen zal hierna beantwoord worden door na te gaan in hoeverre het DOTAS-regime een effectieve regeling is.

4.3.3 De effectiviteit van het DOTAS-regime

In 2012 is door The National Audit Office (hierna: NAO) onderzoek gedaan naar de effectiviteit van het DOTAS-regime.¹⁷⁷ Kanttekening die op voorhand geplaatst moet worden bij de relevantie van het onderzoek van de NAO voor het onderhavige onderzoek, is dat het onderzoek van de NAO voornamelijk gericht is op de invloed van DOTAS op het gebruik van belastingontwijkende structuren door particulieren (*individuals*) en het MKB (*smaller businesses*).¹⁷⁸ Dit laat mijns inziens onverlet dat – zoals hierna zal blijken – het door de NAO verrichtte onderzoek belangrijke inzichten kan bieden en dat algemene conclusies getrokken kunnen worden ten aanzien van het succes van DOTAS.

Complexiteit van de belastingwetgeving

Een van de doelstellingen van DOTAS betreft het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie over belastingontwijkende structuren, zodat de risico’s daarvan ingeschat kunnen worden en, indien nodig, passende wetgeving doorgevoerd kan worden. Vóór de invoering van DOTAS trachtte HMRC door het analyseren van de ingediende aangiften te achterhalen of gebruik werd gemaakt van een belastingontwijkende constructie. Het behoeft geen toelichting dat dit een lastige exercitie is, die bovendien pas kan plaatsvinden nadat de aangifte door de belastingplichtige is ingediend. Volgens de NAO draagt DOTAS bij aan het op een effectieve wijze en in een vroeg stadium verkrijgen van informatie.¹⁷⁹ Op basis van de verkregen informatie kan de wettelijke bepaling waar de structuur op ziet over het algemeen vrij snel aangepast worden. Sinds de invoering van DOTAS zijn maar liefst 93

¹⁷⁷Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012. Het rapport vermeldt over NAO het volgende: “*The National Audit Office scrutinises public spending for Parliament and is independent of government. (...)*”.

¹⁷⁸In het rapport van de NAO wordt hier geen verklaring voor gegeven.

¹⁷⁹Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012, p. 22.

wijzingen in de belastingwetgeving doorgevoerd,¹⁸⁰ maar het is zeer de vraag of hiermee op een effectieve wijze belastingontwijkend gedrag wordt tegengegaan. Door NAO wordt terecht opgemerkt dat er ook belangrijke nadelen kleven aan het gericht veranderen van de belastingwetgeving. Het gevolg van al die wijzigingen is namelijk dat de belastingwetgeving niet alleen enorm wordt uitgebreid maar ook erg complex wordt.¹⁸¹ Bovendien is de kans dat nieuwe regelgeving ook mazen bevat, aanzienlijk. Ik betwijfel dan ook DOTAS bijdraagt aan een verbetering van de kwaliteit van de belastingwetgeving. Deze twijfels worden ook geuit door Bowler die stelt dat disclosure initiatieven hebben geleid tot een versnipperd (belasting)stelsel (“*an increasingly fragmented and reactive system*”).¹⁸² Het resultaat van regelingen zoals DOTAS is dat de belastingwetgeving te gedetailleerd wordt en daarmee te complex.

De hiervoor beschreven nadelen kunnen gezien worden als een belangrijk knelpunt. Weliswaar kan de Britse fiscus door de verkregen informatie in een vroeg stadium de belastingwetgeving aanpassen, maar hiermee wordt louter bewerkstelligd dat het gebruik van een specifieke structuur wordt tegengegaan. Voor belastingplichtigen (en hun belastingadviseurs) blijft immers de weg open om nieuwe varianten te bedenken die (net) niet onder de nieuwe wetgeving vallen. Het voorgaande geldt evenzeer voor de DOTAS-wetgeving. Ook deze is sinds de invoering ervan vele malen gewijzigd en uitgebreid, omdat in de praktijk bleek dat promoters en belastingplichtigen de mazen in die wetgeving opzoeken.¹⁸³ In mijn optiek is in wezen sprake van symptoombestrijding omdat niet de oorzaak van belastingontwijkend gedrag wordt aangepakt. Ik vind het dan ook niet verwonderlijk dat de NAO (onder meer) aanbeveelt meer onderzoek te doen naar de werking van de markt voor belastingontwijking, zodat op basis daarvan een methode ontwikkeld kan worden die het probleem gericht aanpakt. Het volgende citaat geeft dit helder weer: “*It should analyse the economics of promoting and operating avoidance schemes, the incentives and potential disincentives for promoting schemes, and the types of interventions that could change behaviour. HMRC should use this analysis to inform its approach to influencing the market.*”¹⁸⁴

Compliance

Een andere vraag die beantwoording behoeft, is in hoeverre promoters en belastingplichtigen (“users”) compliant zijn ten aanzien van het DOTAS-regime. Anders dan de OESO (kennelijk) meent, impliceert het aantal disclosures dat het afgelopen decennia is gedaan mijns inziens niet dat sprake is van een hoog compliancegehalte of van een succesvolle regeling. Het antwoord op de voormelde

¹⁸⁰Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012, p. 23.

¹⁸¹Vgl. ook Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, ‘The disclosure of tax avoidance schemes regime’, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 3rd December 2012, p. 11.

¹⁸²Tracey Bowler, ‘Countering Tax Avoidance in the UK: which way forward’, *Institute for Fiscal Studies, Tax Law Review Committee*, Discussion Paper No. 7, February 2009, par. 2.9.

¹⁸³Zie par. 3.3.1 hiervoor.

¹⁸⁴Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012, p. 9.

vraag ligt niet direct voorhanden, omdat HMRC niet over data beschikt waarmee inzicht gegeven kan worden in het aantal structuren dat niet gemeld is, maar wel gemeld had moeten worden.¹⁸⁵ Wel is gebleken dat HMRC moeilijkheden ondervindt bij het handhaven van de compliance, omdat in de praktijk is gebleken dat het opleggen van een boete minder eenvoudig is dan men had verwacht.¹⁸⁶ Zoals hiervoor in par. 3.4.6 is vermeld, kan bij het niet nakomen van de disclosureverplichtingen een boete opgelegd worden. De bij het DOTAS-regime ingevoerde boetebepalingen dienen dus als handhavingsmiddel. De bewijslast dat een bepaalde structuur ten onrechte niet is gemeld rust op HMRC (meer in het bijzonder de belastinginspecteur). Indien door een promotor of een belastingplichtige een “*reasonable excuse for non-disclosure*” wordt aangedragen is het voor HMRC echter onmogelijk om aan de op haar rustende bewijslast te voldoen. In section 118(2) van de Taxes Management Act 1970 (TMA) is hierover het volgende opgenomen: “*For the purpose of this Act, a person shall be deemed not to have failed to do anything required to be done (...) where a person had a reasonable excuse for not doing anything required to be done he shall be deemed not to have failed to do it unless the excuse ceased and, after the excuse ceased, he shall be deemed not to have failed to do it if he did it without unreasonable delay after the excuse had ceased* [onderstreept door NEA].

Een definitie van het begrip “reasonable excuse” ontbreekt in de TMA. De invulling daarvan is overgelaten aan de rechtspraak, omdat afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het betreffende geval beoordeeld dient te worden of een promotor (of belastingplichtige) zich terecht beroept op de aanwezigheid van een reasonable excuse.¹⁸⁷ Veelal worden juridische argumenten aangedragen voor het niet melden van een structuur.¹⁸⁸ Een eenduidige definitie is dus niet aanwezig, maar mogelijk is het begrip reasonable excuse vergelijkbaar met het Nederlandse “pleitbaar standpunt” en “afwezigheid van alle schuld (avas)”.¹⁸⁹ Op grond van paragraaf 4, eerste lid van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) legt de inspecteur geen boete op in geval van een pleitbaar standpunt of bij avas. Wat hier verder ook van zij, volgens de NAO wordt door HMRC onderkend dat zij in de praktijk problemen ondervindt bij het opleggen van een boete en dat als gevolg daarvan de afschrikkende werking van het boeteregime wordt aangetast.¹⁹⁰ In mijn optiek kan dit probleem gezien worden als een knelpunt omdat het in de weg kan staan aan de realisatie van de (beleids)doelstellingen van het DOTAS-regime.

¹⁸⁵ Ibidem, p. 27.

¹⁸⁶ Ibidem, p. 30.

¹⁸⁷ HMRC, Guidance DOTAS, 4 November 2013, p. 134.

¹⁸⁸ Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, ‘The disclosure of tax avoidance schemes regime’, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 3rd December 2012, p. 22.

¹⁸⁹ Het tweede lid van par. 4 BBBB geeft de volgende definitie van pleitbaar standpunt: “*Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door een belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen.*”

¹⁹⁰ Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012, p. 30.

Rechtszekerheidsbeginsel

Een ander kritiekpunt heeft betrekking op het rechtszekerheidsbeginsel. Volgens Freedman, Devereux en Vella vallen twee vormen van belastingontwijking onder de reikwijdte het DOTAS-regime, te weten “*ineffective avoidance*” en “*effective avoidance*”.¹⁹¹ Van ineffectieve belastingontwijking is sprake indien deze door middel van de stand van de wetgeving en jurisprudentie bestreden kan worden. Het DOTAS-regime kan bijdragen aan het opsporen van dergelijke ineffectieve belastingontwijking. Effectieve belastingontwijking ziet op de situatie waarin ingrijpen door de wetgever – door middel van een wetswijziging – wel noodzakelijk is. In het laatste geval bevat de belastingwetgeving dus mazen die gedicht moeten worden. In dit verband verdient opmerking dat de Britse wetgever tax planning definieert als “*using a tax allowance for the purposes intended by Parliament*” en tax avoidance als “*using the tax law to get a tax advantage that Parliament never intended*”.¹⁹² Het DOTAS-regime heeft een grote reikwijdte, gelet op het feit dat het regime gericht is op zowel het tegen gaan van effectieve en ineffectieve belastingontwijking. Het gevaar daarvan is echter dat mogelijk een inbreuk wordt gemaakt op het recht van belastingplichtigen dat zij in enige mate vertrouwen moeten kunnen ontleen aan de belastingwetgeving (“*right to rely on tax legislation*”).¹⁹³ Het rechtszekerheidsbeginsel wordt met andere woorden geschaad, omdat de rechtspositie van belastingplichtigen door het continu veranderen van de wet onzeker is. Een duidelijke grens is niet aanwezig en het begrip “*tax advantage*” is in s. 318, FA 2004 erg breed geformuleerd. Het gevolg is dat belastingplichtigen zich ook in het geval sprake is van ‘normale’ tax planning zich steeds vaker moeten afvragen of de wet juist is geïnterpreteerd en juist is toegepast. Bovendien moeten niet alleen de structuren gemeld worden waarvan klaarblijkelijk gezegd kan worden dat een belastingvoordeel behaald *kan* worden, maar ook in het geval belastingplichtigen een belastingvoordeel *verwachten* te behalen. In het verlengde hiervan wijzen Freedman, Devereux en Vella ook op een praktisch probleem, namelijk dat belastingplichtigen – als gevolg van de onzekerheid – ook irrelevante informatie zullen verstrekken aan de fiscus, hetgeen contraproductief is. Ik onderschrijf de door Freedman, Devereux en Vella geuite kritiek. Het gevaar van ‘overdisclosure’ en schending van het rechtszekerheidsbeginsel moet mijns inziens gezien worden als een kwetsbaarheid omdat het in de weg staat aan het op een gerichte wijze aanpakken van belastingontwijking.¹⁹⁴ De moeilijkheid van regelingen zoals het DOTAS-regime zit hem denk ik in goed definiëren van de reikwijdte ervan. De reikwijdte wordt voor een belangrijk deel bepaald door de hallmarks. Het vinden van een goede balans is echter niet eenvoudig, omdat enerzijds voorkomen moet worden dat elke vorm van tax planning gemeld wordt en anderzijds dat de hall-

¹⁹¹Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, ‘Tax Avoidance’, Oxford University Centre for Business Taxation, 3rd December 2012, p. 3-6.

¹⁹² Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012, p. 10.

¹⁹³Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, ‘The disclosure of tax avoidance schemes regime’, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 3rd December 2012, p. 15.

¹⁹⁴Vgl. ook: Joshua D. Blank, ‘Overcoming overdisclosure: toward tax shelter detection’, 56 *UCLA Law Review* 1629 (2009): “*Conservative types overdisclose out of excessive caution, while aggressive types overdisclose in an attempt to avoid detection of abusive tax planning*”.

marks niet ‘under-inclusive’ worden. Daar komt bij dat – wat betreft de invulling van de hallmarks – continue ingespeeld moet worden op de veranderingen in de markt van belastingontwijking.

4.3.4 Het succes van DOTAS nader beschouwd

Een ondubbelzinnig antwoord op de vraag of DOTAS een goed instrument is waarmee belastingontwijking tegengegaan kan worden, kan niet gemakkelijk gegeven worden. Niet alleen omdat de hiervoor beschreven knelpunten en kwetsbaarheden een genuanceerder beeld geven wat betreft de kwaliteit van de regeling, maar ook omdat andere factoren van invloed geweest kunnen zijn op het aanbod van belastingontwijkende structuren. De NAO wijst er onder meer op dat de publieke houding ten aanzien van belastingontwijking, de veranderingen op het gebied van corporate governance en de verbeterde betrokkenheid van HMRC bij grote ondernemingen (“*enhanced engagement with large companies*”)¹⁹⁵ evenzeer een belangrijke rol spelen. De laatstgenoemde ontwikkeling heeft veel weg van HT. HMRC is van mening dat het toewijzen van een “*relationship manager*” aan grote ondernemingen bijdraagt aan het verkleinen van het risico dat belastingontwijking onopgemerkt blijft.¹⁹⁶ Een relationship manager is verantwoordelijk voor de opbouw van een goede relatie met grote ondernemingen. Op deze wijze wordt beoogd meer inzicht te verkrijgen in de fiscale kwesties van grote ondernemingen en wordt bovendien het wederzijdse begrip vergroot.¹⁹⁷ Ook treden vertegenwoordigers van grote ondernemingen en relationship managers met enige regelmaat in overleg met elkaar om fiscale discussiepunten te bespreken.

Daarnaast dient bedacht te worden dat DOTAS niet hét middel is in de strijd tegen belastingontwijking. Door het Verenigd Koninkrijk zijn namelijk – afgezien van de hiervoor besproken “*enhanced engagement*” – ook andere maatregelen getroffen. Zo zijn in 2005 “*anti-arbitrage provisions*” ingevoerd.¹⁹⁸ Door middel van deze bepalingen wil de Britse wetgever het gebruik van inconsistenties in bepalingen van verschillende landen voorkomen (denk hierbij aan verschillen in de duiding van het begrip “inwoner” of de begrippen “vreemd en eigen vermogen”). Mark Boyle beschrijft deze regelgeving als “*the most sustained legislative attack on international tax arbitrage that has been seen in this country*”.¹⁹⁹ Het Verenigd Koninkrijk is daarnaast lid van het Joint International Tax Shelter Information Center (JITSIC). Deze organisatie is in 2004 door Australië, Canada, de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk opgericht, met als doel het uitwisselen van informatie over agressieve belastingstructuren (abusive tax schemes) en het delen van ervaringen en best practises.²⁰⁰ Tot slot kan de introductie van de zogenoemde

¹⁹⁵Report by the Comptroller and Auditor General, Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes, National Audit Office, 21 November 2012, p. 26.

¹⁹⁶Ibidem, p. 27.

¹⁹⁷Ibidem.

¹⁹⁸House of Lords Select Committee on Economic Affairs, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?*, 1st Report of session 2013-2014 HL paper 48, p. 18. Zie ook: Taxation (International and Other Provisions) Act 2010.

¹⁹⁹Mark Boyle, ‘Cross-border tax arbitrage – policy and political motivations’, *British Tax Review*, 2005-5, p. 527-543.

²⁰⁰House of Lords Select Committee on Economic Affairs, *Tackling corporate tax avoidance in*

General Anti-Abuse Rule (GAAR) genoemd worden. De GAAR wordt gezien als een belangrijk nieuw ‘wapen’ in de strijd tegen belastingontwijking.²⁰¹

Toch lijkt de Britse wetgever overtuigt te zijn van het succes van DOTAS. Zo beschreef Dave Harnett (voormalig Permanent Secretary for Tax) DOTAS in 2011 als “*our key and crucial tool for dealing with avoidance*”.²⁰² Bij de evaluatie van DOTAS in 2009 betoogde HMRC dat dankzij DOTAS jaarlijks tussen £ 225 miljoen en £ 650 miljoen extra belastinginkomsten zijn binnengehaald en dat de markt van belastingontwijking sinds de invoering van het DOTAS-regime is veranderd.²⁰³ In 2012 voegt HMRC hier aan toe dat “(. . .) *more robust legislation has led to both a reduction in the quantity and quality of avoidance schemes being marketed*”.²⁰⁴ Ik heb zo mijn bedenkingen bij deze uitingen, omdat in beperkte mate statistisch bewijs aanwezig is, hetgeen ook door Freedman, Devereux en Vella onderkend wordt.²⁰⁵ Het betoog van HMRC wordt uitsluitend ondersteund door het aantal disclosures dat de afgelopen jaren is gedaan. Ook de Committee on Economic Affairs wijst erop dat in beperkte mate statistisch bewijs aanwezig is en dat meer informatie nodig is voor een gefundeerd oordeel.²⁰⁶

4.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is uitgebreid stil gestaan bij de knelpunten en kwetsbaarheden van zowel HT als DOTAS en heeft geresulteerd in een relatief omvangrijk hoofdstuk. Derhalve is gekozen voor een schematische weergave van de conclusies die getrokken kunnen worden. In onderstaande schema’s is een en ander beknopt en puntsgewijs weergegeven:

a global economy: is a new approach needed?, 1st Report of session 2013-2014, HL paper 48, p. 18. Inmiddels zijn ook China, Frankrijk, Duitsland, Japan en Korea lid geworden van JITSIC.

²⁰¹HMRC’s GAAR Guidance, 15 April 2015. Vgl. ook: Report by Graham Aaronson QC, *GAAR Study - A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, 11 November 2011.

²⁰²House of Lords Select Economic Affairs Committee, *The Finance Bill 2011*, 4th Report, Session 2010-2012 HL Paper 158, p. 33.

²⁰³HMRC, Consultation Document DOTAS, December 2009.

²⁰⁴HMRC, *Lifting the Lid on Tax Avoidance Schemes*, 23 July 2012, p. 6.

²⁰⁵Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, ‘The disclosure of tax avoidance schemes regime’, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 3rd December 2012, p. 3-4 en p. 23. “*There is some anecdotal evidence and some limited statistical evidence, to support the view that the DOTAS regime is having a measure of success but HMRC claims that this is highly successful have to be set against the frequency with which DOTAS is being amended to make it more robust against avoidance, which suggests some concern as to its scope and operation. Further information is required to make a more meaningful assessment.*”

²⁰⁶House of Lords Select Committee on Economic Affairs, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?*, 1st Report of session 2013-2014 HL paper 48, p. 43.

TABEL 4.1: Horizontaal toezicht

	Knelpunt*	Kwetsbaarheid**
Juridische duiding handhavingsconvenant	X	
Gelijkheidsbeginsel		X
Rechtsbescherming	X	
Het TCF	X	
Vertrouwensrisico		X
Cultuuromslag		X

*Uitkomst die afbreuk doet aan de doelstelling(en) van HT.

**Omstandigheid die aan het succes van HT in de weg kan staan.

Doelstellingen HT:

- snel bieden en vergroten van (rechts)zekerheid
- werken in de actualiteit
- minder intensief toezicht achteraf c.q. vergroten van de compliance; en
- komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze, zodat de administratieve lasten voor beide partijen worden verlicht.

TABEL 4.2: DOTAS

	Knelpunt*	Kwetsbaarheid**
Complexiteit	X	
Compliance	X	
Rechtszekerheid		X

*Uitkomst die afbreuk doet aan de doelstelling(en) van DOTAS.

**Omstandigheid die aan het succes van DOTAS in de weg kan staan.

Doelstellingen DOTAS:

- het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie over belastingontwijkende structuren, opdat de risico's daarvan ingeschat kunnen worden en, indien nodig, passende wetgeving doorgevoerd kan worden;
- het kunnen identificeren van de gebruikers van belastingontwijkende structuren;
- het gebruik van belastingontwijkende structuren verminderen door belastingontwijkend gedrag te ontmoedigen; en
- de opbrengsten van belastingontwijkende structuren voor zowel promoters als gebruikers verminderen door de mazen in de wet sneller te dichten.

Hoofdstuk 5

Conclusie & aanbevelingen

5.1 Inleiding

“Tempora mutantur, nos et mutamur in illis” is een eeuwenoud Latijns gezegde en wordt in de regel vertaald met: ‘de tijden veranderen en wij veranderen daarin mee’. Dit gezegde lijkt ook de strekking te zijn van het onderhavige onderzoek. De tijden veranderen omdat de discussie over agressieve belastingplanning de afgelopen jaren flink is aangewakkerd. Met name vermeende excessieve gedragingen van multinationale ondernemingen hebben de aandacht getrokken van de media. Ofschoon deze bedrijven formeel gezien het juiste bedrag aan belasting afdragen, kunnen er vanuit economisch, sociaal en ethisch oogpunt bezwaren zijn wanneer de economische realiteit daar niet bij aansluit. Met name in de huidige tijd waarin de economische crisis alle facetten van de samenleving raakt, wordt het door de maatschappij als bezwaarlijk ervaren als niet iedereen zijn ‘faire share’ bijdraagt aan de financiering van publiek gefinancierde goederen. Dat men ‘mee verandert’ blijkt uit het feit dat op verschillende niveaus (EU, OESO, NL) wordt nagedacht over de wijze waarop agressieve belastingplanning c.q. belastingontwijking in internationaal verband aangepakt kan worden. Uit de verschillende oplossingen die zijn aangedragen kan in ieder geval opgemaakt worden dat veel waarde wordt gehecht aan een betere en tijdige informatievoorziening, onder meer omdat het de wetgever in staat stelt adequaat op te treden. In dit kader is onderzocht in hoeverre HT en DOTAS geschikte toezichtsinstrumenten zijn, waarbij de volgende probleemstelling centraal staat:

- *In hoeverre werken horizontaal toezicht en DOTAS in het bestrijden van agressieve belastingplanning en welke van deze toezichtsinstrumenten verdient de voorkeur voor Nederland om de wetgever tijdig in staat te stellen passende wetgeving door te voeren?*

5.2 Schematische vergelijking van beide toezichtsinstrumenten

In de voorgaande hoofdstukken is een uitgebreide beschrijving gegeven van beide regeling, zijn de voor- en nadelen genoemd en is onderzocht wat de knelpunten en kwetsbaarheden zijn van beide regelingen. Al deze bevindingen vormen het raamwerk voor de vergelijking die in het onderhavige hoofdstuk uitgewerkt zal worden. Ten behoeve van deze vergelijking heb ik gekozen voor een toetsingskader bestaande uit twee (overkoepelende) vergelijkingsmaatstaven, te weten de rechtmatigheid en de effectiviteit. Aan de hand van verschillende criteria zijn deze maatstaven beoordeeld. Onderstaand schema bevat de uitkomsten hiervan.

5.3 Bevindingen ten aanzien van de rechtmatigheid

De gevolgtrekking uit onderstaande vergelijkingstabel is dat HT op het gebied van de rechtmatigheid slechter scoort dan DOTAS. Die uitkomst verbaast mij niet. HT heeft immers geen wettelijke basis, als gevolg waarvan HT in zijn geheel meer richting en invulling behoeft. De rechtmatigheid is door mij beoordeeld door in te zoomen op aantal fundamentele beginselen van het Nederlandse rechtsstelsel. Overigens wil ik met bovenstaande uitkomsten ten aanzien van de rechtmatigheid niet insinueren dat HT een onrechtmatig toezichtsinstrument is. Wel behoeft HT in mijn optiek verbetering waar het de waarborging van een aantal belangrijke rechtsbeginselen betreft.

Allereerst is het frappant te constateren dat HT op het gebied van de rechtszekerheid tekort schiet. Een van de speerpunten van HT is immers het sneller bieden en vergroten van de rechtszekerheid. Het bespreken en oplossen van fiscale kwesties waarover verschil in inzicht kan bestaan, bevordert het werken in de actualiteit en draagt bij aan het vergroten van de rechtszekerheid. De onduidelijkheid over de juridische duiding van het handavingsconvenant en het ontbreken van duidelijke criteria voor het TCF doen evenwel afbreuk aan de beloofde rechtszekerheid. Ofschoon DOTAS wel een wettelijke grondslag heeft, leidt ook dit regime tot een beperking van de rechtszekerheid. Belastingplichtigen moeten in bepaalde mate vertrouwen kunnen ontlenen aan de belastingwetgeving (right to rely on tax legislation). Door het continue veranderen van de belastingwetgeving wordt de rechtspositie van belastingplichtigen onzekerder en kan betwijfeld worden in hoeverre sprake is van 'right to rely on tax legislation'.

Wat betreft de rechtsgelijkheid merk ik op dat ik voor HT een waardering van '+/-' heb gegeven omdat in praktijk vraagtekens worden gezet bij de verhouding tussen het rechtsgelijkheidsbeginsel en HT, als gevolg waarvan de Belastingdienst enige voorzichtigheid moet betrachten bij het toekennen van bepaalde faciliteiten in het kader van HT. Ook het feit dat voor het TCF geen duidelijke normen gelden, vergroot het risico op rechtsongelijkheid. Wel hecht ik eraan te benadrukken dat het concept van HT in beginsel niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, ervan uitgaande dat conform het beleid van de Belastingdienst geen afspraken worden gemaakt omtrent de interpretatie van wettelijke bepalingen. Daarnaast acht ik het alleszins redelijk dat de intensiteit van het toezicht wordt aangepast

Vergelijkings- maatstaf	Toetsings- criterium	Horizontaal Toezicht		DOTAS	
RECHTMATIGHEID	<i>Rechtszekerheid</i>	--	Wettelijke grondslag ontbreekt.	++	Wettelijke grondslag aanwezig.
		-	Onduidelijk is of het handavingsconvenant een rechtens afdwingbare overeenkomst is.		N.v.t.
		++	Door het vooraf bespreken en oplossen van fiscale kwesties waarover verschil in inzicht kan bestaan (voorlegplicht), wordt het werken in de actualiteit bevorderd en de rechtszekerheid vergroot.	-	Wettelijke meldplicht. Rechtspositie van belastingplichtigen wordt geschaad door het continue veranderen van de belastingwetgeving (right to rely on tax legislation).
		-	Er bestaan geen duidelijke minimeisen voor het TCF. De kans op geschillen wordt hierdoor vergroot.		N.v.t.
	<i>Rechtsgelijkheid</i>	+/-	In beginsel keuzevrijheid ten aanzien van deelname. Doch, rechten en plichten van belastingplichtigen die niet kiezen voor HT, worden impliciet gekort door met HT-klanten af te spreken dat vragen en aanslagen zo spoedig mogelijk worden beantwoord respectievelijk opgelegd. Verder wordt door het ontbreken van nader gedefinieerde normen voor het TCF de kans op rechtsongelijkheid vergroot.	++	Geen keuzevrijheid. Risico van rechtsongelijkheid is gering door wettelijke inbedding van het regime.
	<i>Rechtsbescherming</i>	-	Geschillenregeling ontbreekt. Er bestaat in de praktijk behoefte aan duidelijke en objectieve criteria bij de behandeling van interpretatieproblemen en de wijze van conflictbeheersing.	++	Aanvullende rechtsbescherming is niet noodzakelijk doordat wettelijke basis aanwezig is.

EFFECTIVITEIT

	<i>Vertrouwensrisico</i>	+/-	Ook belastingplichtigen die goedwillend zijn, kunnen bij afnemende controle de neiging hebben niet volledig aan de verplichtingen te voldoen. Er moet sprake zijn van gerechtvaardigd vertrouwen, dat ontleend is aan objectieve criteria.		N.v.t.
	<i>Cultuuromslag</i>	+	Medewerkers van het segment GO zijn over het algemeen positief over HT. Ook een groot deel van de belastingplichtigen binnen de segmenten GO omarmt het concept van HT.		N.v.t.
	<i>Compliance</i>	+/-	Onduidelijk is wat het effect van HT is op de compliance, in de zin dat objectieve gegevens ontbreken. Wel is ervaren dat het aantal agressieve structuren met een derde is afgenomen.	-	Beperkt statistisch bewijs aanwezig. Het feit dat de afgelopen jaren veel wijzigingen zijn doorgevoerd om het regime te verbeteren, doet vermoeden dat de regeling nog niet goed werkt en dat de reikwijdte ervan nog onvoldoende is afgebakend.
	<i>Transparantie</i>	++	Verplicht vooroverleg vergroot de transparantie voor beide partijen.	++	DOTAS draagt bij aan het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie over belastingontwijkende constructies.
	<i>Uitvoerbaarheid</i>	+	Eenvoudig in te passen in het bestaande handhavingspalet.	--	Uitbreiding van het bestaande verticale toezicht. Het gericht veranderen van belastingwetgeving resulteert in omvangrijke en complexe wetgeving.
	<i>Toezichtslast</i>	+/-	Vooroverleg wordt als tijdrovend ervaren. Ondernemingen in het segment MGO en ZGO ervaren ongeveer 40% minder toezichtslast.	--	Een praktisch probleem is dat belastingplichtigen uit voorzorg te veel of irrelevante informatie verstrekken, waardoor de toezichtslast voor beide partijen meer toeneemt dan bij strikte toepassing van het regime.

naar gelang de mate van transparantie en beheersing van de fiscale risico's. Het probleem van rechtsongelijkheid zal zich onder het DOTAS-regime niet, althans veel minder snel, voordoen omdat dit regime wettelijk is verankerd. Hetzelfde heeft te gelden voor de rechtsbescherming onder DOTAS. De rechtsbescherming binnen HT behoeft evenwel aandacht. Niet alleen in de literatuur is de vraag gerezen hoe omgegaan moet worden met conflicten, maar ook de commissie Stevens heeft geconstateerd dat bij de Belastingdienst behoefte bestaat aan duidelijke en objectieve criteria bij de behandeling van interpretatieproblemen en de wijze van conflictbeheersing. Daarnaast is vanuit het bedrijfsleven gepleit voor een geschillenregeling. Bij de invoering van HT is echter bewust niet gekozen voor de opname van een geschillenregeling in het handhavingsconvenant. Het is echter zeer goed denkbaar dat discussies kunnen ontstaan over de afspraken die verder gaan dan de wettelijke verplichtingen die uit de AWR voortvloeien (proactieve informatieverplichting, beheersing van de fiscale risico's, aanpassing van het toezicht etc.), waardoor men zich voor de vraag gesteld ziet of de bestaande rechtsbescherming in convenantsituaties afdoende is. Onduidelijk is immers of (de inhoud van) een convenant ter toetsing aan een rechter voorgelegd kan worden. Het op voorhand onthouden van een alternatieve wijze van geschillenbeslechting past mijns inziens dan ook niet bij het karakter van HT, mede gelet op het feit dat een dergelijke regeling kan bijdragen aan een snelle effectieve beslechting van het geschil.

5.4 Bevindingen ten aanzien van de effectiviteit

Bij het beantwoorden van de vraag welk toezichtsinstrument de voorkeur verdient, speelt de effectiviteit van beide regelingen evenzeer een belangrijke rol. Uit bovenstaande vergelijkingstabel kan opgemaakt worden dat HT op het gebied van de effectiviteit een betere regeling lijkt te zijn dan het DOTAS-regime. De toetsingscriteria die aan deze conclusie ten grondslag liggen, zullen hierna nader toegelicht worden. In dit verband verdient opmerking dat voor zowel DOTAS als HT geldt dat slechts in beperkte mate empirische gegevens aanwezig zijn, omdat te weinig aan effectmeting is gedaan. Mijn oordeel met betrekking tot de effectiviteit is dan ook niet (volledig) gebaseerd op objectieve gegevens. Wel heb ik aan de hand van de tot mij beschikbare informatie een aantal criteria geformuleerd en beoordeeld. Deze criteria hebben gemeen dat zij hetzij in positieve zin, hetzij in negatieve zin van invloed kunnen zijn op de effectiviteit van HT respectievelijk DOTAS. Op deze wijze is – ondanks het ontbreken van statistisch bewijs – getracht een oordeel te vellen over de effectiviteit van beide toezichtsinstrumenten.

Een aandachtspunt voor HT betreft het vertrouwensrisico dat de Belastingdienst loopt. Aanpassing van het toezicht naar gelang de mate van transparantie en de beheersing van de fiscale risico's is acceptabel, doch dit neemt niet weg dat voldoende zichtbaar controle door de Belastingdienst van belang blijft. Er dient met andere woorden sprake te zijn van evenwicht tussen HT en het verticale toezicht. Omdat bij HT sprake is van een vertrouwensbenadering, zal continu beoordeeld moeten worden of sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen, in de zin dat het ontleend is aan objectieve criteria, zoals de beheersmaatregelen die door

de belastingplichtige zijn genomen. Wanneer te lichtvaardig wordt omgegaan met het in de belastingplichtige gestelde vertrouwen, wordt het risico dat belastingplichtigen bij afnemende controle niet volledig aan hun verplichtingen voldoen, vergroot. In het eerder aangehaalde artikel van Niessen is dit door hem treffend verwoord: “Belastingheffing is als het toilet bij V&D: als de juffrouw weg is, blijft het bakje leeg.”

Alhoewel de introductie van HT voor veel medewerkers van de Belastingdienst een cultuuromslag betekende en thans nog steeds verdeeldheid bestaat ten aanzien van het concept van HT, heb ik dit criterium toch beoordeeld met een ‘+’. Reden hiervoor is dat zowel de medewerkers als de belastingplichtigen van het segment (Z)GO positief zijn over HT. Dat op een constructieve wijze overleg plaats kan vinden wordt gewaardeerd. Daarnaast zijn de convenantpartners (i.c. grote ondernemingen) tevreden over de snelheid waarmee door de Belastingdienst standpunten worden ingenomen. Dit betekent dat voldoende draagvlak aanwezig is voor het concept. Het feit dat beide partijen zich goed kunnen vinden in het concept vormt mijns inziens een belangrijke basis om van HT – binnen het segment GO – een succesvolle toezichtsmethode te maken.

Kenmerkend voor zowel HT als DOTAS is dat beoogd wordt de transparantie te vergroten en de compliance te bevorderen. Achtergrond van het verplicht vooroverleg is dat door het bespreken en oplossen van fiscale kwesties waarover verschil in inzicht kan bestaan het werken in de actualiteit bevorderd wordt. Door deze uitgebreide informatieverplichting wordt de transparantie voor beide partijen dus vergroot. Voor de Belastingdienst heeft dit als voordeel dat de informationele achterstand verkleind kan worden en beter ingespeeld kan worden op de ontwikkelingen op het gebied van (agressieve) tax planning. Voor convenantdeelnemers heeft het verplicht vooroverleg als voordeel dat hen in een vroeg stadium zekerheid wordt geboden. Een ander voordeel is dat minder geïnvesteerd hoeft te worden in langdurige procedures en kostbare belastingadviezen. Ook het DOTAS-regime scoort goed op het gebied van de transparantie. Op grond van dit regime hebben belastingplichtigen de verplichting informatie omtrent belastingontwijkende structuren aan de Britse fiscus te verstrekken. Uit het onderzoek van de NAO blijkt dat DOTAS bijdraagt aan het in een vroeg stadium verkrijgen van informatie en dat op basis van de verkregen informatie de betreffende wettelijke bepaling vrij snel aangepast kan worden.

Het antwoord op de vraag of een vergroting van de transparantie ook leidt tot een verbetering van de compliance ligt echter minder voor de hand. Omdat objectieve gegevens ontbreken is onduidelijk wat het effect van HT is op de compliance. Er bestaat geen enkel inzicht in de resultaten van het verplicht vooroverleg, het aangiftegedrag en de ontwikkeling van belastingbesparende constructies. In die zin is het dan ook opmerkelijk dat medewerkers van de Belastingdienst in een derde van alle gevallen een afname in het aantal agressieve structuren waarnemen. Waar deze waarneming op gebaseerd is, is mij niet duidelijk geworden maar het impliceert wel – wordt deze waarneming voor juist aangenomen – dat door middel van HT een gedragsverandering teweeg gebracht kan worden.

Ook voor het DOTAS-regime geldt dat te weinig statistisch bewijs aanwezig is. Het betoog van de Britse wetgever dat DOTAS een succesvolle regeling

is, berust op anekdotisch en gelimiteerd statistisch bewijs. Vaststaat dat de afgelopen jaren een groot aantal wijzigingen is doorgevoerd, niet alleen in de Britse belastingwetgeving maar ook de DOTAS-wetgeving is aanzienlijk uitgebreid en op verschillende onderdelen verbeterd. Dit doet sterk vermoeden dat de regeling nog (steeds) niet goed werkt. Daarnaast is gebleken dat HMRC moeilijkheden ondervindt bij het handhaven van de compliance ten aanzien van dit regime. Daar komt bij dat het gericht veranderen van de belastingwetgeving leidt tot omvangrijke en complexe wetgeving, hetgeen de uitvoerbaarheid van zowel het DOTAS-regime als de belastingwetgeving niet ten goede komt. In het verlengde hiervan betwijfel ik zeer of DOTAS bijdraagt aan het verbeteren van de kwaliteit van de belastingwetgeving en het aanpakken van belastingontwijkend gedrag. De door critici geuite zorg dat disclosure initiatieven zoals DOTAS leiden tot een versnipperd en reactief belastingstelsel is dan ook terecht.

Het laatste criterium betreft de toezichtslast. HT wordt door de Belastingdienst gepropageerd als een toezichtsinstrument waarbij sprake is van een afname van de toezichtslast voor beide partijen door minder controles achteraf en meer zekerheid vooraf. Of deze belofte wordt waargemaakt, is niet geheel duidelijk. Enerzijds wordt het voeren van vooroverleg ervaren als een tijdrovende aangelegenheid, anderzijds hebben de ondernemingen in het segment MGO/ZGO te kennen gegeven dat zij 40% minder toezichtslast ervaren. Omdat de Belastingdienst niet beschikt over concrete informatie met betrekking tot de intensiteit van het toezicht, heb ik dit criterium een waardering '+/-' gegeven.

Het DOTAS-regime vormt een uitbreiding van het bestaande verticale toezicht in het Verenigd Koninkrijk. Dat dit regime resulteert in een toename van de toezichtslast voor beide partijen, lijkt mij evident. Zorgwekkender is de constatering dat uit voorzorg te veel of irrelevante informatie aan de Britse fiscus wordt verstrekt. Dit impliceert dat door middel van het DOTAS-regime niet op een effectieve wijze informatie omtrent belastingontwijkende structuren vergaard kan worden.

5.5 Aanbevelingen

Een van de redenen voor de invoering van HT was de individualisering van de Nederlandse samenleving. De burger is van de wetgever gaan verlangen dat beter rekening wordt gehouden met hun specifieke wensen en kenmerken. Dit heeft erin geresulteerd dat overheid en burgers steeds meer horizontale betrekkingen onderhouden. Een goed voorbeeld is een verandering in de werkwijze van de Belastingdienst die reeds medio jaren tachtig van de vorige eeuw werd doorgevoerd, inhoudende dat belastingplichtigen voortaan als klant worden beschouwd en behandeld. Wat dat betreft sluit HT goed aan bij de ontwikkelingen op het gebied van de horizontalisering van de Nederlandse samenleving en de (corporate) governance. In het huidige tijdsbestek bevat het handhavingspalet van de Belastingdienst bovendien instrumenten zoals voorlichting en de mogelijkheid tot het sluiten van een compromis waarmee getracht wordt de compliance te bevorderen. DOTAS daarentegen sluit aan bij het traditionele toezicht waarbij handhaving gezien wordt als het bestraffen van handelingen die in strijd zijn met de wet. Het

traditionele toezicht is met andere woorden retrospectief van aard en wordt gekenmerkt door het gebruik van instrumenten zoals het opleggen van boetes en instellen van boekenonderzoeken.

Welke van de onderzochte toezichtsinstrumenten de voorkeur verdient, heeft in wezen betrekking op de vraag of agressieve belastingplanning het beste tegengegaan kan worden door middel van een traditioneel handhavingsinstrument of een instrument dat beoogd aan te sluiten bij de ontwikkelingen in de samenleving (hard law- versus soft law-instrument). Alvorens ik deze vraag ga beantwoorden, besteed ik aandacht aan het eerste deel van mijn onderzoeksvraag, te weten: In hoeverre werken HT en DOTAS in het bestrijden van agressieve belastingplanning? In de voorgaande paragraaf zijn de bevindingen verwoord ten aanzien van de effectiviteit van beide regelingen. De conclusie die daaruit getrokken kan worden is dat door middel van HT vermoedelijk eerder een gedragsverandering teweeg gebracht kan worden dan door middel van het DOTAS-regime. De ervaringen van de Britse fiscus met DOTAS hebben laten zien dat belastingplichtigen bij het continu gericht veranderen van de wet op zoek blijven gaan naar de mazen in de wet. Het resultaat is een ‘versnipperd en reactief’ belastingsysteem, hetgeen ik bepaald geen wenselijke uitkomst acht. Ik meen dat ‘the economics of avoidance’ door middel van een regime zoals DOTAS niet veranderd wordt. Hiermee lijkt ook het antwoord gegeven te zijn op het tweede deel van de onderzoeksvraag, namelijk: welk toezichtsinstrument verdient de voorkeur voor Nederland om de wetgever in staat te stellen passende wetgeving door te voeren? Hoewel HT op het gebied van de rechtmatigheid verbetering behoeft, geniet HT niettemin mijn voorkeur. HT vergroot de transparantie en de coöperatieve houding van de Belastingdienst vormt mijns inziens een belangrijke basis voor het teweegbrengen van een gedragsverandering ten aanzien van agressieve belastingplanning. Ik denk dat een verhouding waarbij begrip en openheid centraal staan, de compliance ten goede komt. Al met al ben ik van mening dat met HT de goede weg is ingeslagen. Wel verdient het aanbeveling het belang van de aanwezigheid van het verticale toezicht niet te onderschatten. Een juiste balans tussen het traditionele en horizontale toezicht is cruciaal voor de handhaving van het recht en verbetering van de compliance. Ik sluit dit hoofdstuk af met de aanbeveling enkele belangrijke rechtbeginselen die onder het huidige HT niet in alle situaties gewaarborgd lijken te zijn, nog eens kritisch te evalueren. Doordat een wettelijk kader ontbreekt, bestaat in de praktijk nog te veel onduidelijkheid over belangrijke elementen van HT, zoals het handhavingsconvenant en het TCF.

Bijlage A: Standaardtekst Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

- [ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP], gevestigd te [adres],
hierbij vertegenwoordigd door [naam]
en de Belastingdienst, hierbij vertegenwoordigd door
-[naam, functie, Belastingdienst/]

Dit convenant heeft mede betrekking op lichamen waarin [ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP] zeggenschap heeft. Partijen hebben in overleg vastgesteld welke lichamen dit betreft. Tezamen worden zij verder aangeduid met [X].

Inleiding

Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd.

Dit convenant is opgesteld in de Nederlandse taal. Indien tevens een vertaling is opgemaakt, is de Nederlandse tekst leidend.

1. Uitgangspunten

- Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen;
- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing;
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij [X] voor alle Rijksbelastingen¹ en op de invordering.

¹In voorkomende gevallen wordt hieronder tevens begrepen de toepassing van het BTW-Compensatiefonds.

2. Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst

[X]:

- Draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften²;

- Zorgt voor het tijdig betalen van belastingschulden;
- Legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. [X] verstrekt aan de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen;
- Bevordert het werken in de actualiteit. Aangiften over een verstreken tijdvak worden zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak ingediend. De door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt.

² Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten.

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met [X] zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met [X];
- Zal toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan [X], waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld;
- Bevordert het werken in de actualiteit. De aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met [X] vastgesteld.

Partijen hebben ten aanzien van problematiek met betrekking tot (fiscaal) relevante zaken uit het verleden, die op dit moment bekend is bij [X] en/ of de Belastingdienst - binnen wet- en regelgeving – een oplossing gevonden, dan wel hebben daarvoor procedureafspraken gemaakt.

3. Looptijd, periodieke evaluatie en beëindiging

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door [X] en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere

partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daarop prijs stelt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd.

4. Inwerkingtreding

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen.

Namens [ONDERTEKENENDE
VENNOOTSCHAP]

Namens de Belastingdienst

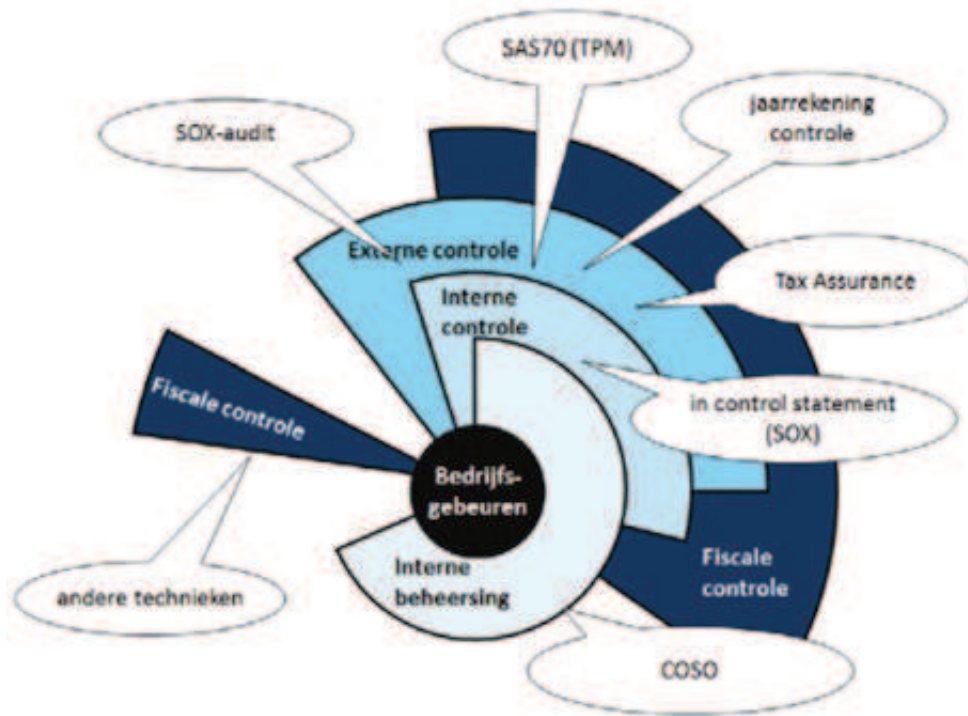
(Naam)(Functie)

(Naam) (Functie)

(Datum)

(Datum)

Bijlage B: Het schillenmodel

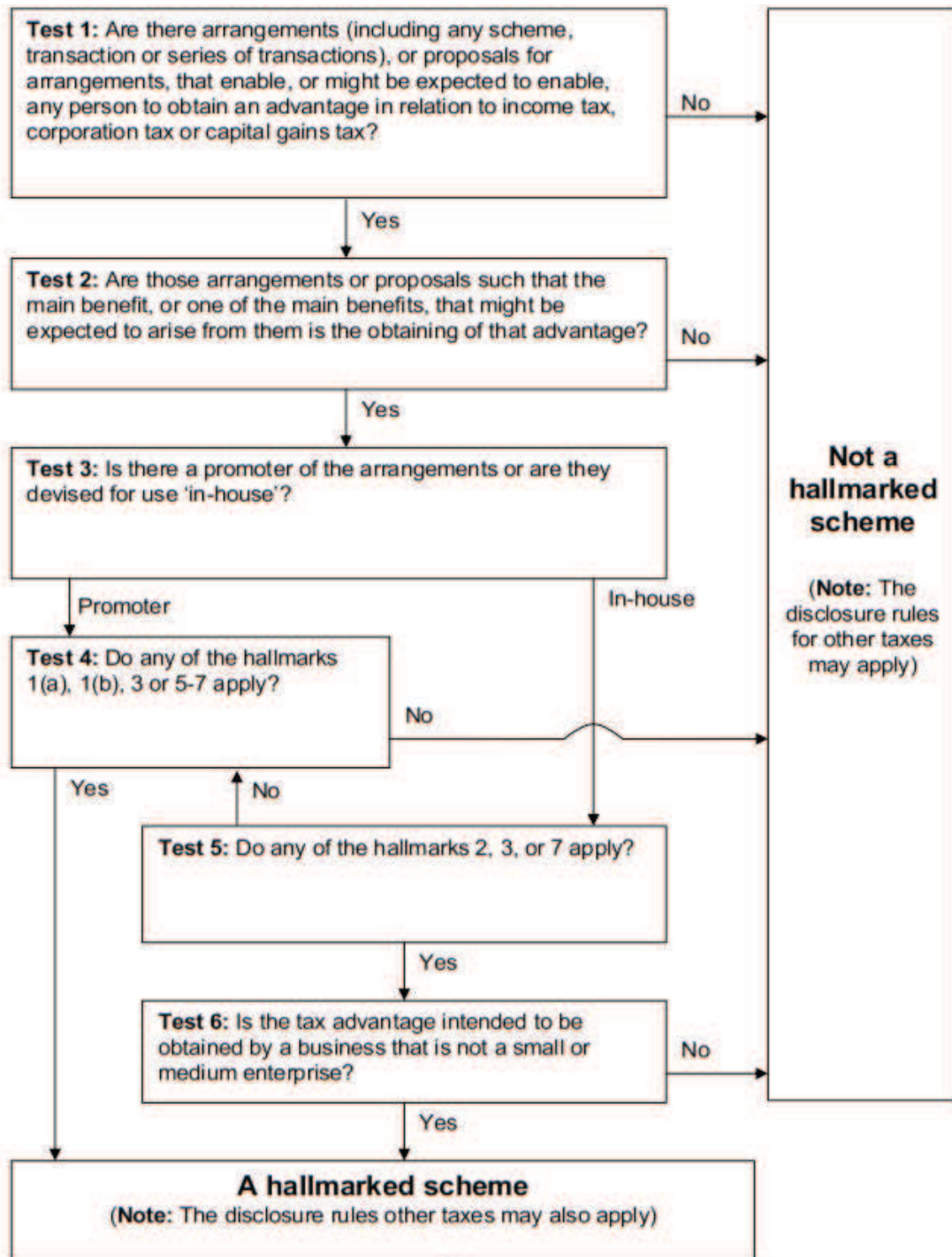


Bron: Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012, p. 41.

Bijlage C: Overzicht primaire wetgeving (inclusief wijzigingen) DOTAS

	Section	Content		Section/Schedule	Content
Finance Act 2004, part 7 (FA 2004, part 7)	306	Meaning of “notifiable arrangements” and “notifiable proposal”	Finance Act 2008, part 7 (FA 2008, part 7)	S. 116	Reference to Schedule 38
	307	Meaning of “promoter”		Sch. 38	Amendment of section 308 and 312 of FA 2004. Inserting of new section 312A (Duty of client to notify parties of number)
	308	Duties of promoter			
	309	Duty of person dealing with promoter outside United Kingdom	Finance Act 2010, part 2 (FA 2010, part 2)	S. 56	Reference to Schedule 17
	310	Duty of parties to notifiable arrangements not involving promoter		Sch. 17	Amendment of section 307, 308, 313A and 318 of FA 2004 and section 98C of TMA. Inserting of sections: - 313ZA Duty to provide details of clients - 313C Information provided to introducers
	311	Arrangements to be given reference number			
	312	Duty of promoter to notify client of number	Finance Act 2012, part 8 (FA 2012, part 8)	S. 215	Amendment of section 308 of FA 2004
	313	Duty of parties to notifiable arrangements to notify Board of number, etc.	Finance Act 2013, part 8 (FA 2013, part 6)	S. 223	Amendment of Part 7 of Finance Act 2004 by inserting: - section 312B Duty of client to provide information to promoter - section 313ZB Enquiry following disclosure of client details
	314	Legal professional privilege			
	315	Penalties	Finance Act 2014, part 6 (FA 2014, part 6)	S. 284	Amendment of Part 7 of Finance Act 2004 by inserting: - section 310A Duty to provide further information requested by HMRC - section 310B Failure to provide information under section 310A: application to the Tribunal Amendment of section 316, 318 of FA 2004 and 98C of TMA
	316	Information to be provided in form and manner specified by Board			
	317	Regulations under Part 7			
	318	Interpretation of Part 7			
319	Part 7: commencement and savings				
Finance Act 2007, part 7 (FA 2007, part 7)	Section	Content	Taxes Management Act 1970 (TMA 1970)	98C	Penalties
	108	Amendment of Part 7 of Finance Act 2004 by inserting: - section 306A Doubt as to notifiability - section 308A Supplemental information - section 313A Pre-disclosure enquiry - section 313B Reasons for non-disclosure: supporting information - section 317A Special Commissioners: procedure			

Bijlage D: Het vaststellen van een “hallmarked scheme”



Bron: HMRC, Guidance DOTAS Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contribution, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax, 4 November 2013, p. 29.

Bijlage E: Overzicht aantal disclosures

A. Direct tax disclosures

			Financial	Employment	Main Regime	(NI Hallmark)	IHT	SDLT	ATED
Financial Year									
1 August 2004	31 March 2005		340	163	0	(0)	0	0	0
1 April 2005	31 March 2006	a	94	28	0	(0)	0	485	0
1 April 2006	31 March 2007		29	7	125	(0)	0	185	0
1 April 2007	31 March 2008	**	2	0	205	(23 N)	0	70	0
1 April 2008	31 March 2009	***	0	0	102	(Fewer than 5 N)	0	28	0
1 April 2009	31 March 2010		0	0	116	(6 N)	0	61	0
1 April 2010	31 March 2011		0	0	97	(11 N)	0	21	0
1 April 2011	31 March 2012	***	0	0	116	(17 N)	Fewer than 5	13	0
1 April 2012	31 March 2013	***	0	0	59	(7 N)	Fewer than 5	18	0
1 April 2013	31 March 2014	***	0	0	28	(7 N)	Fewer than 5	10	Fewer than 5
1 April 2014	30 September 2014	*** p	0	0	Fewer than 5	0	0	Fewer than 5	0
Historic									
1 August 2004	30 September 2004		161	98	0	(0)	0	0	0
1 October 2004	31 March 2005		179	65	0	(0)	0	0	0
1 April 2005	30 September 2005	a	33	15	0	(0)	0	295	0
1 October 2005	31 March 2006		61	13	0	(0)	0	190	0
1 April 2006	31 July 2006		17	7	0	(0)	0	32	0
1 August 2006	30 September 2006		0	0	34	(0)	0	43	0
1 October 2006	31 March 2007		12	0	91	(0)	0	110	0
1 April 2007	30 September 2007		0	0	81	(12 N)	0	36	0
1 October 2007	31 March 2008	** ***	Fewer than 5	0	124	(11 N)	0	34	0
1 April 2008	30 September 2008	***	0	0	49	(Fewer than 5 N)	0	14	0
1 October 2008	31 March 2009	***	0	0	53	(Fewer than 5 N)	0	14	0
1 April 2009	30 September 2009	***	0	0	52	(Fewer than 5 N)	0	32	0
1 October 2009	31 March 2010	***	0	0	64	(Fewer than 5 N)	0	29	0
1 April 2010	30 September 2010	***	0	0	44	(7 N)	0	Fewer than 5	0
1 October 2010	31 March 2011	***	0	0	53	(Fewer than 5 N)	0	17	0
1 April 2011	30 September 2011	***	0	0	50	(12 N)	Fewer than 5	8	0
1 October 2011	31 March 2012	***	0	0	66	(5 N)	0	5	0
1 April 2012	30 September 2012	***	0	0	27	(Fewer than 5 N)	Fewer than 5	8	0
1 October 2012	31 March 2013	***	0	0	32	(Fewer than 5 N)	0	10	0
1 April 2013	30 September 2013	***	0	0	17	(7 N)	0	6	0
1 October 2013	31 March 2014	***	0	0	11	(0)	Fewer than 5	Fewer than 5	Fewer than 5
1 April 2014	30 September 2014	*** p	0	0	Fewer than 5	(0)	0	Fewer than 5	0

Bijlage F: Toelichting stappen HT-traject²⁰⁷

Klantoriëntatie en HT-gesprek (stap 1 & 2)

Het traject van HT begint met de klantoriëntatie. In deze fase wordt door de Belastingdienst of de belastingplichtige het initiatief genomen om een gesprek aan te gaan over de deelname aan HT. De tweede stap betreft het voeren van een (of meerdere) HT-gesprek(ken). Dit gesprek wordt gevoerd met de directie (CEO, CFO, digra) van de belastingplichtige en beoogt de mogelijkheden voor toepassing van HT wederzijds te verkennen. Gedurende een HT-gesprek komen de volgende onderwerpen aan bod:

- de plaats van HT in het handhavingspalet van de Belastingdienst
- het doel en de kernbegrippen (wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie) van HT
- positieve en negatieve ervaringen met de betreffende onderneming
- de beweegredenen voor het HT-gesprek
- het belang van ‘toon aan de top’ ten aanzien van de fiscaliteit²⁰⁸
- verantwoordelijkheden en verwachtingen c.q. verplichtingen van beide partijen
- de stappen in het HT-proces
- afstemming van het vervolgttraject

Complianceverkenning (stap 3)

Indien naar aanleiding van het (de) HT-gesprek(ken) beide partijen te kennen hebben gegeven het HT-traject te willen continueren, wordt met behulp van een complianceverkenning getoetst of horizontalisering van het toezicht haalbaar is. Doel van de complianceverkenning is het verkrijgen van een beter beeld van de fiscale houding van de belastingplichtige en de daarbij betrokken partijen (m.a.w. is de wil aanwezig) en de mogelijkheden om te komen tot een adequaat fiscaal beheerssysteem (m.a.w. is de capaciteit aanwezig). Gestart wordt met een *kickoff meeting* waarin de werkzaamheden van de complianceverkenning en (nogmaals) de verantwoordelijkheden van de partijen worden toegelicht. Van de deelnemende belastingplichtige wordt verwacht dat een transparante houding wordt

²⁰⁷Deze bijlage is ontleend aan Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, H2 t/m H9

²⁰⁸Met ‘toon aan de top’ wordt bedoeld op de houding en het gedrag van de directie c.q. het bestuur, niet alleen bij de betreffende organisatie maar ook bij de Belastingdienst. In beginsel sluit het gedrag en de houding van de directie aan bij de visie en strategie van een organisatie en wordt van alle personen die onderdeel uitmaken van die organisatie geacht een houding aan te nemen die daarmee in overeenstemming is. Zie p. 14 van De Leidraad.

aangenomen en een adequaat fiscaal intern beheerssysteem wordt ingericht.²⁰⁹ De Belastingdienst is op zijn beurt verantwoordelijk voor de aanpassing van het toezicht indien de mate van transparantie en de inspanningen van de organisatie dat rechtvaardigen. Daarnaast zal door de Belastingdienst snel een standpunt ingenomen worden ten aanzien van fiscale kwestie (snelle standpuntbepaling) en zegt de Belastingdienst toe belastingteruggaven tijdig uit te betalen. Door de uitgangspunten van HT nogmaals goed door te nemen wordt voorkomen dat verkeerde verwachtingen ontstaan ten aanzien van het traject en het concept van HT.

Na de kickoff meeting vindt een aantal interviews plaats. Door middel van (bij voorkeur) open vragen wordt getracht beter inzicht te verkrijgen in de ‘toon aan de top’, de fiscale houding en de interne beheersing. De vragen kunnen betrekking hebben op de volgende onderwerpen (deze lijst is niet uitputtend):

- de mate waarin de fiscale verplichtingen worden nagekomen
- de risicobereidheid en de gevolgen daarvan voor tax planning
- het fiscale beleid van de organisatie
- transparantie ten aanzien van de fiscale activiteiten c.q. gedragingen
- de wijze waarop de fiscale beheersing verbeterd kan worden
- de werkzaamheden van de fiscale afdeling
- taken en bevoegdheden van externe deskundigen
- etc.

Hoeveel interviews uiteindelijk worden afgenomen, is met name afhankelijk van de omvang en de complexiteit van de belastingplichtige. In dit kader dient opgemerkt te worden dat gedurende de complianceverkenning geen diepgaand fiscaal onderzoek wordt verricht. In De Leidraad wordt dit als volgt beargumenteerd (p. 18): “Gezien de doelstelling en uitgangspunten van de verkenning is de Belastingdienst terughoudend met het opvragen van documentatie en met de beoordeling en analyse van de documentatie die de belastingplichtige organisatie verstrekt tijdens of naar aanleiding van de interviews”. Na afloop van de interviews, vindt de evaluatie plaats door te beoordelen of horizontalisering van het toezicht mogelijk is. Een belangrijke vraag die – door het behandelteam en de klantcoördinatoren²¹⁰ – beantwoord dient te worden is of het *beeld* is ontstaan dan wel bevestigd dat de betreffende organisatie haar fiscale risico’s *wil* en *kan* beheersen. Daarnaast dient een overweging gemaakt te worden ten aanzien van de mate van transparantie over fiscale vraagstukken.

²⁰⁹In de volgende paragraaf zal dieper ingegaan worden op het vereiste fiscale beheerssysteem. Zie ook “Analyse en versterking fiscale beheersing (stap 6)” hierna.

²¹⁰Wanneer wordt gesproken van ‘klanten’, wordt de door de Belastingdienst gehanteerde term gebruikt om aan te geven dat het om belastingplichtigen gaat. Een behandelteam bestaat uit specialisten op het gebied van fiscaliteit, controletechniek, fiscale beheersing en invordering en staat onder leiding van een aantal klantcoördinatoren. Zie p. 10 van De Leidraad.

Afronding lopende problematiek en het sluiten van een convenant (stap 4 & 5)

Een van de speerpunten van het beleid van HT is het werken in de actualiteit. Om dat mogelijk te kunnen maken, is het streven van de Belastingdienst de lopende problematiek zo veel mogelijk voorafgaand aan het sluiten van een individueel handhavingsconvenant af te ronden. Onder lopende problematiek moet worden verstaan alle fiscale kwesties en/of invorderingszaken die reeds bij aanvang van het traject bekend waren bij zowel de convenantpartner in spe als de Belastingdienst. Hierbij kan gedacht worden aan lopende boekenonderzoeken, openstaande aangiften en lopende bezwaar- en beroepsprocedures. De Belastingdienst gaat derhalve niet actief op zoek naar fouten die bij aanvang van het HT-traject onbekend waren. Uitsluitend de bekende zaken worden afgedaan. Allicht wordt hiervan afgeweken indien concrete aanwijzingen aanwezig zijn die duiden op onregelmatigheden.

Het streven is, zoals gezegd, om de lopende problematiek zo veel mogelijk voorafgaand aan het sluiten van een convenant af te handelen. Dit betekent evenwel niet dat het een doel op zich is van de Belastingdienst om met betrekking tot alle discussiepunten overeenstemming te bereiken. Bij de waardering en inschatting van onzekerheden maakt het behandelteam – net zoals bij de behandeling van fiscale kwesties van belastingplichtigen die niet onder HT vallen – gebruik van freies Ermessen om te komen tot een correcte toepassing van de fiscale wet- en regelgeving. Indien geen overeenstemming wordt bereikt over de oplossing van de lopende problematiek wordt het geschil aan de rechter voorgelegd.

De volgende stap is het vastleggen van de ‘HT-relatie’ in een individueel handhavingsconvenant (hierna: convenant). Hiervoor is een standaardtekst is ontwikkeld waar niet van afgeweken mag worden.²¹¹ Zodoende wordt beoogd de rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit te waarborgen. Om die reden zijn, bijvoorbeeld, geen concrete eisen gesteld aan de interne beheersing. De verantwoordelijkheid voor een adequaat beheerssysteem ligt bij de belastingplichtige (HT-klant). In uitzonderlijke situaties wordt overeengekomen *convenantconform* te werken. In een dergelijk geval weigert de HT-klant een convenant te sluiten, maar wordt wel de wens geuit te willen samen werken conform de uitgangspunten van HT. Het ontbreken van een convenant laat onverlet dat de rechten en plichten in het kader van HT van beide partijen onverkort van toepassing.

Analyse en versterking fiscale beheersing (stap 6)

Een van de afspraken in het convenant betreft de verplichting voor de belastingplichtige zorg te dragen voor een “systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften” (fiscale beheersing). Hoewel de verantwoordelijkheid voor een adequate fiscale beheersing bij de belastingplichtige ligt, heeft de Belastingdienst wel een stimulerende rol door bijvoorbeeld feedback te geven. Op deze wijze wordt voorkomen dat de belastingplichtige een afwachtende houding aanneemt en verzuimt eigen verantwoordelijkheid te nemen.

²¹¹Zie Bijlage A: Standaardtekst Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

De fiscale beheersing maakt onderdeel uit van het gehele beheersingssysteem (business control framework (BCF)) van een organisatie en kan onderverdeeld worden in een aantal deelprocessen met daarbij behorende aandachtsgebieden. In De Leidraad is het volgende voorbeeld opgenomen ten aanzien van de te onderscheiden deelprocessen²¹²

Deelproces	Aandachtsgebieden
Fiscale organisatie	Overeenstemming fiscale doelstelling en organisatiedoelstellingen Organisatiestructuur en fiscale structuur Taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden Bezetting en opleiding Inbedding in de organisatie
Tax planning	Het onderkennen en implementeren van fiscale mogelijkheden
Tax risk management	Fiscaal bewustzijn binnen de organisatie organiseren Identificeren van fiscale risico's Reageren op fiscale risico's (beheersen)
Communicatie	Het bevorderen van het fiscale bewustzijn in de organisatie Opstellen van rapportages
IT	Ondersteuning IT bij realisatie fiscale doelstellingen
Monitoring	Het monitoren van de fiscale functie
Fiscale boekhouding (Tax accounting)	Belastingposities in de jaarrekening Fiscale voorzieningen in de jaarrekening
Fiscale compliance	Het tijdig volledig en juist indienen van de fiscale aangiften Het tijdig en volledig voldoen van belastingschulden

In deze voorlaatste fase van het HT-traject dient de belastingplichtige te analyseren wat het *huidige* niveau is van de fiscale beheersing door te beoordelen op welke wijze bovengenoemde deelprocessen zijn geïmplementeerd, opdat inzicht wordt verkregen in de mate waarin de belastingplichtige het risico loopt dat fiscale kwesties niet dan wel niet volledig worden gesignaleerd. Door vervolgens te bepalen wat het *gewenste* niveau van fiscale beheersing is, kan bepaald worden welke stappen genomen dienen te worden. Veelal leidt de analyse tot de invoering dan wel verbetering van het tax control framework (TCF). Merk op dat op het moment dat het convenant wordt getekend, van de belastingplichtige niet verwacht wordt dat hij 'in control' is. Wel wordt de eis gesteld dat de belastingplichtige daar naar toewerkt. De concrete invulling van de fiscale beheersing verschilt naargelang de grootte en complexiteit van de onderneming. In de hierna volgende paragraaf zal dieper ingegaan worden op het TCF.

²¹²Zie p. 29 van De Leidraad.

Aanpassing toezicht (stap 7)

Het sluitstuk van het HT-traject is de (continue) aanpassing van het toezicht aan de mate waarin de belastingplichtige haar fiscale beheersing op orde heeft en aan de mate van transparantie. Dit betekent dat de afstemming van het toezicht maatwerk is en per belastingplichtige verschilt.

Literatuurlijst

Vakliteratuur

Blank 2009

Joshua D. Blank, 'Overcoming overdisclosure: toward tax shelter detection', *56 UCLA Law Review* 1629 (2009).

Bokhorst & De Goede 2014

A.M. Bokhorst en P.M.J. de Goede, 'De effectiviteit van (horizontaal) toezicht', *WFR* 2014/254.

Booij 2011

J.A. Booij, *De vermenselijking van de relatie Belastingdienst en belastingplichtige*, in de vriendenbundel Van mens tot mens, Sdu Uitgevers: Den Haag 2011.

Bowler 2009

Tracey Bowler, 'Countering Tax Avoidance in the UK: which way forward', *Institute for Fiscal Studies, Tax Law Review Committee, Discussion Paper No. 7*, February 2009.

Boyle 2005

Mark Boyle, 'Cross-border tax arbitrage – policy and political motivations', *British Tax Review*, 2005-5.

De Bont 2010

G.J.M.E de Bont, 'Ik wil een relatie met de Belastingdienst', *NtFR* 2010/1365.

Devereux, Freedman & Vella 2012

Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, 'The disclosure of tax avoidance schemes regime', *Oxford University Centre for Business Taxation*, 3rd December 2012.

Michael P. Devereux, Judith Freedman and John Vella, 'Tax Avoidance', *Oxford University Centre for Business Taxation*, 3rd December 2012.

Essers 2008

P.H.J. Essers, 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008/3.

Essers 2009

P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12.

Essers 2012

P.H.J. Essers, 'Positieve dopingtest Rubikovereenkomsten', *NTFR* 2012/2577.

Gribnau 2013

J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', *MBB* 2013/7-8.

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer: Deventer 1996.

Happé 2009

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

Heidekamp & Van der Sar 2012

A. Heidekamp en B.M. van der Sar, 'Formele haken en ogen aan Horizontaal Toezicht', *TFO* 2012/123.1.

Herreveld 2008

F.R. Herreveld, 'Een boekbespreking van 'Fiscalisten achter de schermen vandaan' van Aertjan Grotenhuis door mr. F.R. Herreveld', *WFR* 2008/1315.

Herreveld 2009

F.R. Herreveld, 'Fair play en horizontaal toezicht', *WFR* 2009/23.

Huiskers-Stoop 2013

E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Fiscale grensverkenning binnen een covenant horizontaal toezicht', *MBB* 2013/1.

Klein Sprokkelhorst 2013

A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Enhanced relationship – de internationale variant van horizontaal toezicht. Een interview met Hans Mooij', *TFB* 2013/2.

A.K.H. Klein Sprokkelhorst, 'Themanummer horizontaal toezicht', *TFB* 2013/02.

Kruithof 2013

J. Kruithof, 'Strategieën tegen belastingontwijking door multinationals', *WFR* 2013/1418.

Meussen 2012

G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/1024.

Meussen 2013

G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', *TFB 2013/2*.

Nederhoed & Evers 2013

A.J. Nederhoed en M. Evers, 'Excessieve gedragingen en internationaal fiscaal beleid', *WFR 2013/95*.

Niessen 2005

R.E.C.M. Niessen, 'Wat is er mis met fiscale grensverkenning?', *WFR2005/1473*.

Niessen 2010

R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale Handboeken, Kluwer: Deventer 2010.

Niessen 2011

R.E.C.M. Niessen, 'Belastingheffing is als het toilet bij V&D: als de juffrouw weg is, blijft het bakje leeg', *FTV 2011/01*.

Nobel 2004

N. Nobel, '50 jaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs', *WFR 2004/975*.

Oenema & Van der Enden 2013

M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'De kracht van het convenant – Tax peace in our time', *WFR 2013/545*.

M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'Horizontaal Toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom', *WFR2013/430*.

M.E. Oenema en E.M.E. van der Enden, 'Het horizontale 'dreh- und angelpunkt'-Het TCF nader beschouwd', *WFR 2013/1294*.

Okhuizen 2011

E.C.G. Okhuizen, 'Horizontaal toezicht: over de invulling van een containerbegrip en het gebruik van convenanten', *TFB 2011/01*.

Pieterse 2008

L.J.A. Pieterse, 'Horizontaal toezicht, Enkele notities, actuele plaatsbepaling en de rol van de rechter', *TFB 2008/2*.

Poelmann 2009

E. Poelmann, 'Enige formeelrechtelijke aspecten horizontaal toezicht', *TFB 2009/04*.

Poolen 2009

Th.W. M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belasting-

dienst', *TFO 2009/16*.

Schenk 2012

S.F.J.J. Schenk, 'HT-evaluatie: stof tot doordenken', *Het Register 2012, nr. 4*.

Schmit 2009

T.P.M. Schmit, 'Ter uitleiding: Enkele korte aantekeningen over het horizontaal toezicht vanuit het perspectief van het bedrijfsleven', *TFO 2009/33*.

Simons 1995

Simons, R (1995), *Levers of Control, How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Spanjers 2014

M.P.A. Spanjers, 'Parlementair', *WFR 2014/72*.

Stevens 2013

L.G.M. Stevens, 'Bespiegelingen rond horizontaal toezicht', *TFB 2013/02*.

Stevens 2013

L.G.M. Stevens, 'Bespiegelingen rond horizontaal toezicht', *TFB 2013/02*.

Van de Wal 2005

P. van de Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken*, Kluwer: Deventer 2005.

Van der Enden 2007

E.M.E. van der Enden, 'Tax Control Framework: een inleiding', *ControllersMagazine oktober 2007*.

Van der Geld 2009

J.A.G. van der Geld, 'Horizontaal Toezicht', *TFO 2009/2*.

Van der Laan 2007

R.A. van der Laan, 'TCF: een groeiproses' in: *Tax Assurance in beeld 2, Verkenning van een nieuw vakgebied*, Nyenrode Business Universiteit.

Van der Laan & Weerman 2008

R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, 'Tax Control Framework. Van risico gericht naar "in control": het werk verandert voor ons allemaal', *WFR 2008/1269*.

Van Hout 2013

M.B.A. van Hout, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Wetenschappelijke Reeks, deel 21, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013, Hoofdstuk 2.

Van Lint 2011

A.J. van Lint, 'Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht', *NTFR2011/160*.

Van Lint 2014

A.J. van Lint, NDFR Commentaar Horizontaal Toezicht.

Van Rij 2013

M.L.A. van Rij, 'Innovatie in de werkprocessen van de Belastingdienst, belicht vanuit een rechtsstatelijk perspectief', *WFR 2013/422*

Vording & Boer 2013

H. Vording en J.P. Boer, 'Faire share: naar een alternatieve minimumbelasting', *WFR 2013/1435*.

Jurisprudentie

HR 13 oktober 1982, nrs. 21 253 en 21 237.

HR 19 januari 1994, nr. 28646.

HR 13 juli 2012, nr. 11/00162.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II, 2003-2004, 29 362, nr. 1.

Kamerstukken II, 2004-2005, 29 643, nr. 4.

Kamerstukken II, 2004-2005, 29 800, nr. 2.

Kamerstukken I, 2006-2007, 30 322, D.

Kamerstukken II, 2008-2009, 31700 IXB, nr. 2.

Kamerstukken II 2012-2013, 25 087, nrs. 35, 38 en 46.

Brief van 9 juni 2006, nr. DGB06-3312.

Besluit van 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, Stct. 13 juli 2011, nr. 12570.

Regeling van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken van 21 januari 2003, nr. 03M448108, tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten, Stct. 2003, nr. 18.

(Beleids)publicaties Belastingdienst en HMRC

Bedrijfsplan Belastingdienst 2007-2011.

Belastingdienst, Tax control framework, van risico gericht naar 'in control': het werk verandert, Den Haag: maart 2008.

Belastingdienst, Horizontaal Toezicht Monitor, Den Haag: mei 2011.

Belastingdienst, Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, april 2013.

Belastingdienst, Controleaanpak Belastingdienst (CAB) – De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht.

Ministerie van Financiën DG Belastingdienst, 13e halfjaarsrapportage Belastingdienst juli-december 2013, maart 2014.

Ministerie van Financiën DG Belastingdienst, 14e halfjaarsrapportage Belastingdienst januari-juli 2014, oktober 2014.

HMRC, Consultation Document: Ensuring compliance with the DOTAS-regime, 18 December 2006.

HMRC, Consultation Document: Improving the Scheme Reference Number System, 20 November 2007.

HMRC, Consultation Document DOTAS, December 2009.

HMRC, Consultation Document: High Risk Tax Avoidance Schemes, 31 May 2011.

HMRC, Consultation Document: Lifting the lid on tax avoidance schemes, 23 July 2012.

HMRC, Consultation Document: Raising the stakes on tax avoidance, 12 August 2013.

HMRC, Guidance DOTAS Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance Contribution, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings and Inheritance Tax, 4 November 2013.

HMRC, Consultation Document: Tackling marketed tax avoidance, 24 January 2014.

HMRC's GAAR Guidance, 15 April 2015.

Britse wetgeving

Finance Act 2004, part 7.

Finance Act 2007, part 7.

Finance Act 2008, part 7.

Finance Act 2010, part 2.

Finance Act 2012, part 8.

Finance Act 2013, part 8.

Finance Act 2014, part 6.

Taxes Management Act 1970 (section 98C).

The Tax Avoidance Schemes (Information) Regulations 2012 (SI 2012/1836).

The Tax Avoidance Schemes (Promoters and Prescribed Circumstances) Regulations 2004 (SI 2004/1865).

The Tax Avoidance Schemes (Prescribed Description of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543).

The Tax Avoidance Schemes (Penalty) Regulations 2007 (SI 2007/3104).

Rapporten

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, SDU Uitgevers: Den Haag 2002.

OECD, (2008) Study into the Role of Tax Intermediaries, *OECD Publishing*, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

House of Lords Select Economic Affairs Committee, *The Finance Bill 2011*, 4th Report, Session 2010-2012 HL Paper 158.

OECD, (2011) Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, *OECD Publishing*.

Report by Graham Aaronson QC, GAAR Study - *A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, 11 November 2011.

Rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: juni 2012.

Report by the Comptroller and Auditor General, *Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*, National Audit Office, 21 November 2012.

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, *OECD Publishing*.

OECD, (2013) Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced relationship to co-operative compliance, *OECD Publishing*.

House of Lords Select Committee on Economic Affairs, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?*, 1st Report of session 2013-2014 HL paper 48.

Overig

<https://www.gov.uk/government/statistics/tax-avoidance-and-disclosure-statistics>

Ontwerpresolutie van het Europees Parlement van 29 januari 2013 over de strijd tegen belastingfraude, belastingontduiking en belastingparadijzen (2012/0000(INI)).

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, Com(2012)722 final Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final.

R. Fernandez, 'Brievenbuseconomie draait op volle toeren', Volkskrant 28 mei 2013.

M. Rengers en X. van Uffelen, 'Google, Ikea en Starbucks weigeren uitleg belastingontwijking', Volkskrant 5 september 2013.