

Inleiding

Eerder verschenen de versies 1 en 2 van de *SVLO Handreiking ten behoeve van de invoering van de Vennootschapsbelasting: Willen en Kunnen*. Volgens afspraak wordt hier nu een derde versie ('Doen') aan toegevoegd. Voor deze versie is bewust gekozen voor een "addendum" op versie 2 van de handreiking. In een aantal losse notities wordt ingegaan op een aantal praktische zaken die van belang zijn bij de implementatie en uitvoering van de Vennootschapsbelastingplicht (en daarna).

Leeswijzer

Aan het einde van deze oplegnotitie is het overzicht opgenomen van uitgewerkte onderwerpen. Daarbij is onderscheid gemaakt in "algemene onderwerpen" (denk aan de bewaarverplichting van relevante stukken en de belastingrente), "fiscale beheersing" (denk aan een toelichting op het tax control framework) en "toezicht".

De laatste notitie is een samenvattende beschouwing over hoe de Belastingdienst het toezicht op de invoering van de Vennootschapsbelasting (Vpb) bij de overheidslichamen vorm geeft.

Wat voor de Belastingdienst in elk geval relevant is, is de wijze waarop de regie op het fiscale proces van de Vpb vorm heeft gekregen. Wanneer dat veel vertrouwen schept voor de Belastingdienst, zal de concrete invulling van het toezicht anders vorm worden gegeven ("aangepast toezicht") dan wanneer het vertrouwen in een juiste en volledige aangifte ontbreekt. Gemeenten, provincies en waterschappen hebben zelf dus een belangrijke rol in hoe de Belastingdienst het toezicht vorm kan geven.

Kern daarbij is dat de belastingplichtigen zelf moeten zorg dragen voor een goede onderbouwing en een goede vastlegging van de keuzes, argumenten en motivering van waarom iets wel of niet belastingplichtig is voor de Vpb en de concretisering/implementatie daarvan in de eigen organisatie.

Bij het schrijven van de notities heeft de zelfstandige leesbaarheid voorop gestaan. Als gevolg hiervan is sprake van (gedeeltelijke) overlap van onderwerpen in de notities. Dit is met name het geval bij de notitie "Regie op het fiscale proces beloofd met aanpassing van toezicht" en "Belastingdienst en Toezicht; een korte beschouwing".

Samenvatting versie 2: 'Willen en Kunnen'

Toelichting Wet Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen

In dit onderdeel staan de hoofdlijnen en achtergronden van de wet beschreven. Naast de wet zijn ook de vrijstellingen en ondernemingsactiviteiten uiteengezet.

Opstartfase

In de opstartfase is uiteengezet hoe de projectorganisatie eruit zou kunnen zien om de invoering van de Vpb in goede banen te leiden. Bij het volgen van de planning die in dit deel opgenomen is, kunt u tijdig de aangifte van de Vpb over het (boek)jaar 2016 realiseren.

Inventarisatie- en analysefase

De inventarisatie- en analysefase ('Willen') gaat in op hoe u tot een goede inventarisatie van alle activiteiten komt die mogelijk leiden tot Vpb-plicht, die vervolgens nader geanalyseerd moeten worden. Een goede opleiding en communicatie over deze fase is erg belangrijk. Hoe moet de administratie aangepast worden? Is aanpassing van het boekhoudprogramma noodzakelijk, of kan alles extracomptabel bijgehouden worden? Deze vragen, evenals de vraag hoe het financiële beleid en beheer eruit moet komen te zien, komen aan bod in deze fase.

Bouwfase

De bouwfase is de fase waarin het 'echte' werk ('Kunnen') moet gebeuren. Na het inventariseren is het nu het moment om daar handen en voeten aan te geven. Daarbij spelen uiteraard ook de vraagstukken als: hoe benader ik mijn verbonden partijen, hoe ga ik om met de dividenden van deze partijen, die wellicht afnemen door de Vpb-plicht? Is de begroting nog wel sluitend als er minder dividendbaten zijn? En wat kunt u hieraan doen?

Wat voor de Vpb vooral ook van belang is, is de vraag hoe u zicht houdt op de belastingplicht. En de belastingplicht is één, de documentatie en vastlegging van het hele (implementatie)proces naar de belastingplicht toe is minstens zo belangrijk. Want u zult te allen tijde aan moeten kunnen geven *waarom* bepaalde activiteiten wel of juist niet onder de Vpb-plicht vallen. In dit verband is het goed om ook alle risico's te onderkennen die zich voor zouden kunnen doen. Een goede inbedding van het risicomanagementproces is dan ook een belangrijk onderdeel van de bouwfase.

Onderwerpen notities

Algemeen

[Notitie Standaard Business Reporting](#)

[Notitie Belastingrente](#)

[Notitie Bewaarverplichting](#)

[Notitie Tax Planning](#)

[Notitie Verbonden partijen en Vpb-plicht](#)

[Notitie Belastingdienst: vertrouwen en zekerheid](#)

Fiscale beheersing

[Notitie Actueel houden inventarisatie Vpb-plichtige activiteiten](#)

[Notitie TCF](#)

[Notitie Regie op het fiscale proces beloofd met aanpassing van toezicht](#)

Toezicht

[Notitie Belastingdienst en Toezicht; een korte beschouwing](#)

Inleiding

Standard Business Reporting (SBR) is een methode voor het samenstellen en aanleveren van financiële berichten, meestal externe rapportages. Met SBR worden de gegevens in de bedrijfsadministratie eenmalig op een standaard manier 'gelabeld' zodat op eenvoudige wijze een koppeling gelegd kan worden met gegevens die gerapporteerd moeten worden (ook wel 'mapping' genoemd). De bedrijfsadministratie is het bronbestand: de te rapporteren gegevens kunnen eenvoudig gebruikt worden voor verschillende soorten berichten aan bijvoorbeeld overheidsinstellingen en banken. Zo vergt het samenstellen van de verplichte rapportages minder werk. Vanaf 2017 zal de aangifte vennootschapsbelasting via SBR verlopen. Momenteel worden de administratie-softwarepakketten geschikt gemaakt voor gebruik van SBR.

Standaardisatie

SBR betekent standaardisatie van:

- *Gegevens in de rapportage*
Om gegevens te standaardiseren, zijn onder meer alle gegevens die aangeleverd worden aan overheidsinstellingen opgenomen in de Nederlandse Taxonomie. Dit is een woordenboek met definities van alle gegevens die nodig zijn voor het samenstellen van verplichte rapportages op het gebied van belastingaangiften, jaarrekeningen en statistieken. Dankzij deze taxonomie kunnen rapportagegegevens worden hergebruikt.
- *Processen*
Digipoort is het exclusieve digitale kanaal voor het aanleveren, verwerken en ontvangen van berichten van ondernemers en intermediairs aan verschillende overheidsorganisaties (en omgekeerd).
- *Techniek*
SBR werkt met XBRL. XBRL is een open standaard die aan gegevens bepaalde informatielabels meegeeft. Die labels zeggen iets over de betekenis van die gegevens.

Door deze standaardisatie biedt SBR veel voordelen: hergebruik van gegevens (dus minder werk), verhoging efficiency door het verminderen van handmatige en ad hoc activiteiten, een betere kwaliteit van rapportages, minder fouten bij de verwerking van rapportages, het eerder ontdekken van fouten in rapportages en een snellere terugmelding.

Gebruik SBR

SBR is te gebruiken bij de berichtgeving aan:

- de Belastingdienst, voor:
 - o De aangifte inkomstenbelasting, de aangifte vennootschapsbelasting en het aanvragen van uitstel voor deze aangiften;
 - o Het verzoek om (een wijziging van) een voorlopige aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting;
 - o De (suppletie-)aangifte btw;
 - o De aangifte loonheffingen;
 - o De jaarloonopgaaf;
 - o De eerstedagsmelding.
- het Centraal Bureau voor de Statistiek, voor statistiekopgaven.

Meer informatie over het werken met SBR is te vinden op de [SBR-site](#) van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK).

Inleiding

Door de invoering van de Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen kan er sprake zijn van belastingrente over de afdracht vennootschapsbelasting. Deze rente is een vergoeding voor gemiste rente en de Belastingdienst kan deze in rekening brengen, maar ook vergoeden.

Over welke periode wordt belastingrente berekend?

Belastingrente wordt berekend over de periode van 1 juli volgend op het belastingjaar tot zes weken na dagtekening van de aanslag.

In geval van een gebroken boekjaar wordt belastingrente berekend over de periode die aanvangt zes maanden (vanaf de zevende maand) na afloop van het gebroken boekjaar tot zes weken na dagtekening van de aanslag.

Uitzondering

De periode waarover te betalen belastingrente wordt berekend, wordt beperkt in de situatie dat de Belastingdienst niet binnen drie maanden na het indienen van de aangifte een voorlopige of definitieve aanslag heeft opgelegd. Legt de Belastingdienst buiten deze periode een voorlopige of een definitieve aanslag op *conform de ingediende aangifte*, dan wordt de periode beperkt tot maximaal 19 weken na het indienen van de aangifte.

Voorbeeld

Op 21 mei 2017 wordt de aangifte over het boekjaar 2016 ingediend. Er wordt een aanslag opgelegd naar een te betalen bedrag, welke is gedagtekend op 6 augustus 2017.

De Belastingdienst brengt belastingrente in rekening over de periode van 1 juli 2017 tot en met 17 september 2017 (6 weken na dagtekening van de aanslag).

Hoogte belastingrente vennootschapsbelasting

Vanaf 1 april 2014 is het percentage voor de vennootschapsbelasting gekoppeld aan de wettelijke rente voor handelstransacties. Daarbij geldt een minimum van 8 procent.

De belastingrente voor de vennootschapsbelasting bedraagt momenteel 8,00 procent (periode 1-9-2016 tot 1-3-2017). [Actuele rentepercentages](#) zijn te vinden op de site van de Belastingdienst.

Hoe kan belastingrente worden voorkomen?

Belastingrente kan worden voorkomen door middel van het aanvragen van een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting.

Directe en indirecte overheidslichamen die verwachten over het boekjaar 2016 (periode 1 januari 2016 tot en met 31 december 2016) vennootschapsbelasting verschuldigd te zijn, dienen uiterlijk vóór 1 mei 2017 een voorlopige aanslag aan te vragen.

Hoe kan een voorlopige aanslag worden aangevraagd?

Een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting kan digitaal worden aangevraagd met het programma '[verzoek/wijziging voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2016](#)'

Let op! Indien er geen aangiftebiljet is uitgereikt, kan er geen verzoek voor het opleggen van een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting worden ingediend. Er dient dan eerst een verzoek tot uitreiking van een aangiftebiljet te worden ingediend. Overheidslichamen die binnen het segment Grote Ondernemingen vallen kunnen hiervoor bij hun klantcoördinator terecht. Overheidslichamen die in het MKB-segment vallen kunnen contact opnemen met het [Bureau Belastingplicht Overheidsondernemingen \(BBO\)](#).

Inleiding

Met de invoering van de Wet Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen vallen de gegevens die betrekking hebben op de vennootschapsbelasting onder de fiscale bewaarplicht. De Belastingdienst heeft op 13 april 2016 de [brochure](#) 'uw geautomatiseerde administratie en de fiscale bewaarplicht' uitgebracht. Hieronder is daarvan een korte samenvatting opgenomen.

Bewaartermijn

Op grond van fiscale wettelijke bepalingen moeten boeken, bescheiden en gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing in principe zeven jaar bewaard blijven. Basisgegevens moeten in ieder geval zeven jaar bewaard blijven, voor de overige gegevens kunnen er afspraken met de Belastingdienst worden gemaakt. In de brochure wordt hier nader op ingegaan.

De bewaartermijn van zeven jaar begint te lopen op het moment dat een stuk geen actuele waarde meer heeft en dus geen deel meer uitmaakt van de (jaar)administratie.¹

Basisgegevens

Bepaalde onderdelen van de administratie worden door de Belastingdienst aangemerkt als basisgegevens waaronder:

- het grootboek;
- de debiteuren- en crediteurenadministratie;
- de voorraadadministratie;
- de in- en verkoopadministratie;
- de loonadministratie.

In principe moeten de gegevens in de originele vorm bewaard worden. Dat wil zeggen dat de oorspronkelijkheid (authenticiteit van de herkomst) en de inhoud van de gegevens (integriteit van de inhoud) juist zijn. Als de gegevens digitaal bewaard worden dan moeten de programma's en bestanden bij een controle gebruikt kunnen worden door de Belastingdienst. De gegevens moeten verder altijd op detailniveau beschikbaar blijven.

Stamgegevens

Wanneer gebruik gemaakt wordt van vaste gegevens of stamgegevens dan kunnen deze op verschillende manieren digitaal bewaard worden, namelijk door:

- een tijdselement op te nemen in de bestanden met vaste gegevens.
- de waarde van de vaste gegevens vast te leggen in het bestand met mutatiegegevens op het moment dat een transactie definitief wordt.
- een vast gegeven te wijzigen met daaraan gekoppeld een automatisch was/wordt-mutatiebestand.

Conversie

Als gegevens overgebracht worden naar een andere gegevensdrager (conversie), bijvoorbeeld als een nieuw ERP-systeem wordt geïmplementeerd, dan moet aan de volgende voorwaarden voldaan worden:

- alle gegevens moeten omgezet worden (*authenticiteit van de gegevens dient te worden gewaarborgd*);
- de gegevens worden inhoudelijk juist overgezet (*integriteit van de gegevens dient te worden gewaarborgd*);
- de nieuwe gegevensdrager is tijdens de hele bewaartermijn beschikbaar;

¹ Voorbeeld: In het jaar van factureren ("t") heeft een inkoopfactuur "actuele waarde". Stel: de inkoopfactuur wordt betwist en de factuur maakt in het jaar ("t+1") nog onderdeel uit van de post crediteuren. De factuur heeft in het jaar "t+1" dan ook "actuele waarde". Pas als de betaling van de factuur volledig is afgewikkeld en de factuur als zodanig geen onderdeel meer uitmaakt van de jaaradministratie verliest een dergelijke factuur de "actuele waarde". De bewaartermijn gaat lopen met ingang van het boekjaar dat hierop volgt.

- de geconverteerde gegevens zijn binnen redelijke tijd (re)produceerbaar en leesbaar te maken;
- de controle van de geconverteerde gegevens is binnen een redelijke tijd uitvoerbaar;
- de uitkomsten van de interne controle worden bewaard.

Als hieraan wordt voldaan, is het niet meer noodzakelijk om de originele gegevens op basis van de fiscale bewaarplicht te bewaren. Alleen de balans en de resultatenrekening moeten altijd op papier bewaard blijven. Oude (informatie)systemen hoeven dan ook niet meer operationeel te blijven.

Inleiding

Zoals aangegeven in versies 1 en 2 van de de *SVLO Handreiking ten behoeve van de invoering van de Vennootschapsbelasting: Willen en Kunnen*, kan een overheidslichaam een projectorganisatie instellen om invulling te geven aan een tijdige, juiste en volledige implementatie van de Wet Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. De projectorganisatie kan voor de tenuitvoerlegging van haar opdracht een projectstrategie bepalen. Deze kan worden bepaald langs dezelfde strategische uitgangspunten als de vastgestelde (of nog vast te stellen) organisatiestrategie. De projectstrategie kan worden bepaald voor verschillende deelgebieden van het project, zoals fiscaliteit, financieel beleid en -beheer, administratie, automatisering, communicatie en voorlichting. De fiscale strategie is voor de Belastingdienst van belang voor het bepalen van het klantbeeld en de klantbeeldanalyse. Deze is medebepalend voor de mate waarin het toezicht wordt aangepast. De fiscale strategie geeft de houding van het bestuur ten aanzien van fiscale risico's en de risicobereidheid weer en de gevolgen daarvan voor de tax planning.

Hoe past tax planning binnen de fiscale strategie?

In de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen van de Belastingdienst¹ staat over tax planning het volgende:

"Tax planning is één van de manieren om invulling te geven aan de fiscale strategie".
en

"Tax planning is het plannen en structureren van (ondernemings)activiteiten en de juridische vorm waarin deze plaatsvinden om de belastingdruk te beheersen. Organisaties moeten in hun ondernemingsbeslissingen mede de daaraan verbonden fiscale gevolgen betrekken. Het is daarom belangrijk dat de tax planning aansluit bij de organisatiestrategie en de risicobereidheid van de organisatie. Tax planning leidt in de praktijk vaak tot vooroverleg met de Belastingdienst. Het is daarom voor het behandelteam van belang zicht te hebben op de wijze waarop de tax planning door de organisatie is georganiseerd".

Tax planning kan zich in verschillende gradaties voor doen. Zoals in de Leidraad wordt beschreven kan tax planning gevolgen hebben voor de wijze waarop de Belastingdienst zijn toezicht vorm geeft.² Zo kan tax planning leiden tot positieve voorinformatie over de belastingplichtige, waardoor de Belastingdienst tot een reductie van zijn toezichtswerkzaamheden kan komen. Dit wordt weergegeven in het strategisch behandelplan voor de belastingplichtige. Naast de positieve effecten van tax planning zijn er ook agressieve methoden denkbaar die minder positieve effecten met zich mee brengen. Hierbij is te denken aan grondslaguitholling. Dit kan ook leiden tot het aanpassen van het strategisch behandelplan.

De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen vermeldt ten aanzien van agressieve tax planning het volgende:

"Met name inzake het vooroverleg komen in de praktijk fiscaal-ethische vragen op over de rol van fair share (...). De fiscaal-ethische dilemma's moeten vanuit de rol van uitvoerder van belastingwetten worden beschouwd. Ook op dit vlak is het uitgangspunt dat er geen verschil wordt gemaakt tussen organisaties met een HT-convenant en niet-convenantpartners. Het uitgangspunt is wel dat de Belastingdienst altijd reflectie geeft aan de organisatie als die zich bedient van een fiscaal agressieve methode. (...) Op deze manier legt het behandelteam de verantwoordelijkheid voor de ethische keuze om de agressieve structuur toe te passen bij de leiding van de organisatie zelf en wil het voorkomen dat de keuze van deze structuur als 'gelegitimeerd' wordt opgevat door stilzwijgen van de Belastingdienst".

¹ [Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen](#), p. 30

² Zie naast de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen ook het document "kaders toezicht handreiking" (dit document is momenteel een concept binnen de Werkgroep Implementatie).

Betreffende de Wet Modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen heeft de Staatsecretaris tijdens het parlementaire proces aangegeven dat belastingplichtigen vrij zijn in het kiezen van hun organisatiestructuur.³ Tegelijkertijd verwacht hij, wanneer het grondslaguitholling betreft, een terughoudende houding van de (mede)overheid.⁴

³ *Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, F, p. 7.*

⁴ *Kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 8 en Kamerstukken I 2014-2015, 34 003, D, p. 30.*

Inleiding

Overheden brengen de realisatie van maatschappelijke doelen soms onder bij privaatrechtelijke of publiekrechtelijke lichamen. Deze lichamen worden op basis van BBV¹-regelgeving verbonden partijen genoemd als de overheid een bestuurlijk en een financieel belang bij deze organisaties heeft.² Een bestuurlijk belang bestaat uit een bestuurszetel of stemrecht. Een financieel belang betreft een aan de verbonden partij ter beschikking gesteld bedrag dat niet verhaalbaar is indien de verbonden partij failliet gaat onderscheidenlijk het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat indien de verbonden partij haar verplichtingen niet nakomt. Tot de privaatrechtelijke verbonden partijen behoren onder andere deelnemingen in een vennootschap (BV, NV, CV), stichtingen en verenigingen en vennootschappen onder firma (VOF)³. Bij verenigingen gaat het onder meer om coöperatieve verenigingen en waarborgmaatschappijen. Daarnaast kan ook een publiekrechtelijke rechtspersoon, zoals de gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid, een verbonden partij zijn van het overheidslichaam.

Belang fiscale beheersing

De verbondenheid van het overheidslichaam bestaat uit een financieel én bestuurlijk belang. Een goede fiscale beheersing bij de verbonden partij is daarmee vanzelfsprekend in het belang van de betreffende overheidslichamen.

De mate waarin het overheidslichaam zich bezighoudt met de fiscale beheersing hangt af van het toezicht dat het overheidslichaam op de verbonden partij uitoefent. Dit kan per verbonden partij zeer verschillend zijn. Vaak worden de kaders voor het toezicht in een zogenoemde *Nota Verbonden Partijen* door het overheidslichaam beschreven.

Zekerheid

De manier waarop zekerheid ("assurance") kan worden gekregen over de interne beheersing met betrekking tot de Vennootschapsbelasting (Vpb) hangt bij een verbonden partij af van de toezichtrol en van de risico-inschatting. Idealiter wordt via de reguliere toezicht-middelen (periodieke rapportages, besprekingen) voldoende informatie gedeeld over de interne, inclusief fiscale, beheersing. Omdat de Vpb-belastingplicht voor een verbonden partij nieuw kan zijn, kan specifieke informatie gevraagd worden over de voorbereiding erop, zoals een uitgevoerde impactanalyse, en veranderingen in de interne beheersing als gevolg van de belastingplicht. Verbonden partijen kunnen goed gebruik maken van de in versie 2.0 van de SVLO Handreiking implementatie Vennootschapsbelasting gegeven handvatten voor een goede voorbereiding. Afhankelijk van de risico-inschatting en de zekerheid uit het reguliere toezichtproces, kan gekozen worden om buiten de reguliere toezichtmiddelen aanvullende informatie aan de verbonden partij te vragen.

Verbonden partijen, bijvoorbeeld 100 procent-deelnemingen, kunnen vallen onder de reikwijdte van het convenant Horizontaal Toezicht tussen het overheidslichaam en de Belastingdienst. In dit geval is er een directere verantwoordelijkheid voor de fiscale beheersing bij de verbonden partij. Daarmee zal vanzelfsprekend een grotere zekerheid nodig zijn dan bij een 'verbonden partij op afstand'.

¹ Besluit Begroting en Verantwoording.

² Naast het begrip "verbonden partij" vanuit de BBV regelgeving kent de Wet Vpb ook het begrip verbonden partij. Deze begrippen overlappen weliswaar maar zijn niet geheel gelijk aan elkaar. Het valt buiten het kader van deze notitie om de verschillen tussen de diverse begrippen in detail te duiden. Daarnaast dient het overheidslichaam ook alle "deelnemingen" inzichtelijk te hebben, omdat deze verantwoord dienen te worden in de bijlage van de aangifte Vpb.

³ Een VOF kan op basis van het BBV een verbonden partij zijn ingeval het overheidslichaam als vennoot deelneemt in de samenwerking. Voor de Wet Vpb 1969 kan er echter geen sprake zijn van een verbonden/gelieerde partij, daar de VOF geen rechtspersoonlijkheid bezit. Het aandeel in en de resultaten van de samenwerking worden derhalve rechtstreeks toegerekend aan de vennoot (het participerende overheidslichaam).

Inleiding

Het is de verantwoordelijkheid van een overheidslichaam om een aangifte vennootschapsbelasting (Vpb) in te dienen die voldoet aan wet- en regelgeving. In het proces van opstellen, indienen en afhandelen van een aangifte (inclusief het opleggen van een aanslag en een eventueel boekenonderzoek) zijn er verschillende contactmomenten met de Belastingdienst mogelijk. Vanuit de overheidslichamen komt vaak de vraag op in welke situaties een belastingplichtige zekerheid heeft verkregen dan wel vertrouwen mag ontlenen aan dergelijke contactmomenten. In deze notitie zijn een aantal onderwerpen opgenomen die daarop betrekking kunnen hebben. De teksten zijn weergegeven als zijnde "screenshots" van de website van de Belastingdienst waardoor de teksten zijn weergegeven vanuit het perspectief van de Belastingdienst. Onder de "screenshots" is steeds de link naar de website van de Belastingdienst opgenomen.

Vooroverleg / Ruling

Door middel van vooroverleg bieden wij nationaal en internationaal opererende bedrijven (maar ook individuen en kleine ondernemers) de mogelijkheid vooraf zekerheid te krijgen over de toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Dat doen we binnen de kaders van wet- en regelgeving, beleid en jurisprudentie. Zo weet u vooraf waar u aan toe bent bij de belastingheffing.

Vooroverleg

Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur en de belastingplichtige en/of zijn vertegenwoordiger. Het vooroverleg leidt tot een standpunt van de inspecteur over de manier waarop het recht in een specifiek geval zal worden toegepast. Belastingplichtige kan via vooroverleg zekerheid vooraf krijgen over de gevolgen van voorgenomen handelingen.

Waar moet een verzoek tot vooroverleg aan voldoen?

Wilt u vooroverleg? Doe dan schriftelijk een verzoek tot vooroverleg bij uw belastingkantoor (zie adressen [Belasting- en douanekantoren](#)).

Zet in uw verzoek:

- de kwestie waarover u een standpunt vraagt
- alle relevante feiten en omstandigheden
- de fiscale gevolgen van uw toekomstige handelingen

Gaat uw verzoek over de manier waarop het recht moet worden toegepast? Dan moet uw verzoek een duidelijke analyse bevatten van het toepasselijke recht waarmee het standpunt, de zienswijze of de conclusie wordt onderbouwd.

Wanneer gaan wij niet in op een verzoek tot vooroverleg?

Is sprake van fiscale grensverkenning of 'strijd met de goede trouw'? Dan stopt de inspecteur het vooroverleg. Voorbeeld van 'strijd met de goede trouw' is als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorisme-financiering.

Is een belastingbesparende constructie het doorslaggevende doel van de voorgenomen rechtshandeling? Dan wijst de inspecteur uw standpunt af. Voorbeeld: het miskennen van doel en strekking van fiscale regels en verdragen.

Het vooroverleg is niet bedoeld om belastingadviezen te geven.

Nadere informatie:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

Nota bene:

In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is een paragraaf opgenomen in het kader van individueel vooroverleg. Zie hiervoor onderstaande link.

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2016/02/15/besluit-fiscaal-bestuursrecht-blkb2016-19>

Wat gebeurt er als u bezoek krijgt van de Belastingdienst?

Als uw onderneming eenmaal draait, kunt u vroeg of laat bezoek verwachten van één van onze medewerkers.

Bedrijfsbezoek

Bij een bedrijfsbezoek komen wij langs om informatie te verzamelen en inzicht te krijgen in uw bedrijfsvoering en uw administratie. Het gaat daarbij niet om een onderzoek naar een specifieke aangifte. U krijgt bijna altijd een aankondiging van het bezoek. Wij maken een rapport op van het bezoek. Het meeste dat daarin staat, is openbaar. Dat wil zeggen dat u er kennis van kunt nemen. U krijgt meestal automatisch een kopie van het openbare deel van het rapport. Gebeurt dat niet, dan kunt u daarom vragen.

Een bijzondere vorm van een bedrijfsbezoek is de waarneming ter plaatse. Bij een waarneming ter plaatse gaat het erom inzicht te krijgen in de dagelijkse gang van zaken in een onderneming. Er kan bijvoorbeeld worden gekeken hoe druk het in de onderneming is en hoeveel personeel er aanwezig is. Wij kunnen vragen naar de identiteit van het personeel, het aantal eerstedagsmeldingen nagaan en controleren of uw administratie bij is. Zo'n waarneming ter plaatse kan meerdere keren herhaald worden. U krijgt - bijna altijd - vooraf een aankondiging dat wij bij uw onderneming een waarneming ter plaatse komen doen. Waar en wanneer de waarneming zal plaatsvinden, wordt niet van tevoren bekend gemaakt. Vervolgbezoeken worden meestal niet afzonderlijk aangekondigd.

Ook van een waarneming ter plaatse wordt een rapport gemaakt. U krijgt meestal een kopie van het openbare deel van het rapport. Gebeurt dat niet, dan kunt u daarom vragen.

Boekenonderzoek

Het boekenonderzoek is een controle van uw aangiften en administratie. Het kan gaan om een onderzoek over een periode of om controle van bepaalde onderdelen van uw aangiften en administratie. Een boekenonderzoek wordt altijd van tevoren aangekondigd. Net als bij een bedrijfsbezoek wordt bij een boekenonderzoek een rapport opgemaakt en krijgt u het openbare deel toegezonden.

Let op!

Tijdens een bedrijfsbezoek of een boekenonderzoek kunnen wij bij u informatie verzamelen die van belang is voor de heffing van belasting bij bijvoorbeeld andere ondernemingen. Het vooroverleg is niet bedoeld om belastingadviezen te geven.

Nadere informatie:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/ondernemen/onderneming_starten/voordat_u_start/bezoek_belastingdienst/wat_gebeurt_er_als_u_bezoek_krijgt_van_de_belastingdienst

Vertrouwensbeginsel

Wanneer mag je vertrouwen op informatie en mededelingen die je van de Belastingdienst krijgt? En wanneer kunt u daar met succes een beroep op doen? Er zijn verschillende vormen van mededelingen zoals (algemene) inlichtingen en (vaak meer op de specifieke situatie van de persoon toegespitste) toezeggingen. Mededelingen kunnen zowel mondeling als schriftelijk worden gegeven.

Inlichting of toezegging?

Het onderscheid tussen inlichtingen en toezeggingen is van belang vanwege het gevolg dat zij kunnen hebben. Aan inlichtingen is de Belastingdienst minder snel gebonden dan aan toezeggingen. Dit heeft te maken met de voorlichtende taak van de Belastingdienst. Wij moeten vrij zijn om algemene informatie te kunnen verstrekken. Dat is lastig als wij aan iedere inlichting zijn gebonden. Als hoofdregel geldt dat een inlichting niet-bindend is voor de Belastingdienst en dat een specifieke toezegging de Belastingdienst wel bindt.

Inlichtingen

Wanneer de Belastingdienst een onjuiste inlichting verstrekt, kunt u daar geen beroep op doen. Hieronder vallen ook de inlichtingen die door de BelastingTelefoon worden gegeven. U kunt alleen een beroep doen op het vertrouwensbeginsel als u door deze onjuiste inlichtingen iets hebt gedaan of achterwege gelaten én u naast de te betalen belasting ook nog andere schade hebt geleden.

Is een inlichting op zichzelf juist maar inmiddels door nieuwe wetgeving ingehaald? Dan kunt u niet met succes een beroep doen op het vertrouwensbeginsel.

Voorbeeld

U vult digitaal uw belastingaangifte inkomstenbelasting 2010 in. Volgens de berekening van de te betalen belasting die bij het programma is uitgevoerd, hoeft u bij deze ingevulde gegevens geen belasting te betalen. Uit de uiteindelijke aanslag inkomstenbelasting 2010 blijkt echter dat u wel een bedrag moet betalen. Kunt u een beroep doen op het vertrouwensbeginsel?

Nee, het betreft hier het geven van een inlichting. Volgens de rechter kunt u niet vertrouwen op de berekening die volgt uit het invullen van de aangifte. Vooral niet omdat bij de berekening de mededeling toegevoegd was dat aan de berekening geen rechten ontleend konden worden.

Toezegging

Een toezegging is een door de Belastingdienst ingenomen en kenbaar gemaakt standpunt. Een standpunt geldt vaak in een individueel geval, waarbij alle bijzondere omstandigheden voor dat specifieke geval zijn meegenomen.

De Belastingdienst is niet gebonden aan een toezegging als:

- de gegevens die u heeft verstrekt niet juist en volledig zijn of
- de toezegging zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat u in alle redelijkheid niet mag verlangen dat de Belastingdienst de toezegging nakomt.

Voorbeeld

U vraagt in een brief om een standpunt over een bepaalde belastingzaak en zet uw mening uitgebreid op papier. In de laatste zin van de brief schrijft u: 'deelt u mijn standpunt?'

De Belastingdienst schrijft daarop een brief terug waarin er in detail en duidelijk wordt uitgelegd waarom zij van mening is dat uw standpunt niet juist is. De brief wordt afgesloten met de zin: 'De conclusie moet helaas zijn dat ik uw standpunt deel', waarbij men dus vergeet het woord 'niet' te typen. Kunt u deze brief in redelijkheid opvatten als een toezegging?

In dit geval kunt u dat in redelijkheid niet volhouden. Het moet aan de hand van de volledige tekst en samenhang van de brief voor u duidelijk zijn geweest dat de Belastingdienst een duidelijk andere mening had.

Vertrouwensbeginsel (vervolg)

Bewuste standpuntbepaling

Of de Belastingdienst bewust een standpunt heeft ingenomen, moet worden bekeken vanuit de positie van de belastingplichtige. Het gaat er daarbij niet om of de Belastingdienst daadwerkelijk bewust een standpunt heeft bepaald, maar of u op grond van een handelen of niet handelen van de inspecteur, in de gegeven omstandigheden, redelijkerwijs mocht menen dat de Belastingdienst een bewust standpunt heeft ingenomen.

Voorbeeld

Stelt u in de aangifte inkomstenbelasting een aftrekpost uitdrukkelijk aan de orde? En wordt deze aangifte vervolgens automatisch afgedaan?

Dan heeft de inspecteur niet daadwerkelijk een bewust standpunt ingenomen met betrekking tot de aftrekpost. U bent echter niet op de hoogte van de organisatie van het werk van een belastingkantoor en dit hoeft u ook niet te zijn. U weet niet beter dan dat de aftrekpost, waar u toch speciale aandacht voor had gevraagd door deze uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde te stellen, is geaccepteerd.

Als de Belastingdienst door de automatische afdoening niet opmerkt dat in een aangifte een aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd is vermeld, legt de rechter dit uit als een instemming met het standpunt van belastingplichtige van de kant van de Belastingdienst.

Voor de werking van het vertrouwensbeginsel is het niet van belang hoe de Belastingdienst ten opzichte van anderen heeft gehandeld. Het gaat om het handelen jegens uzelf en het vertrouwen dat u er aan mocht ontlelen.

Beleid

In de dagelijkse praktijk zijn de beleidsbeslissingen van de minister van Financiën van groot belang. U mag van de Belastingdienst verwachten dat zij zich houdt aan de toepassing van deze standpunten.

Vaststellingsovereenkomst

Is er onzekerheid of onenigheid tussen u en de Belastingdienst? Dan kunnen wij deze onzekerheid of onenigheid opheffen door een vaststellingsovereenkomst met u te sluiten. Aan een dergelijke vaststellingsovereenkomst kunt u vertrouwen ontlelen. Dit is alleen anders als u onjuiste informatie hebt verstrekt of de vaststellingsovereenkomst zozeer in strijd is met wettelijke regelingen dat u niet op nakoming van de overeenkomst mag rekenen.

Nadere informatie:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/niet_met_ons_spelregels/vertrouwensbeginsel

Navorderingsaanslag

Blijkt binnen 5 jaar na het belastingjaar waarvoor de aanslag is opgelegd dat deze niet klopt, dan kan de inspecteur een navorderingsaanslag opleggen. Dit houdt in dat u het verschil tussen het nieuwe en het oude belastingbedrag, inclusief de rente, moet bijbetalen. Als de aanslag door een fout van u niet klopt, kunt u daarbovenop ook nog een boete krijgen. Om een navorderingsaanslag op te mogen leggen, moeten wij wel een nieuw feit hebben of u moet te kwader trouw zijn geweest. Dit laatste houdt in dat u bewust de aangifte zo hebt ingediend dat er een te lage aanslag is opgelegd.

Nadere informatie:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/aangifte_doen/aangifte_doen_belastingen_en_premies_betalen/aanslagbelastingen/navorderingsaanslag

Inleiding

Vanuit het belang van fiscale beheersing en de eis van volledigheid van de aangifte moet de inventarisatie van activiteiten die mogelijk leiden tot Vennootschapsbelastingplicht (Vpb-plicht) actueel gehouden worden. In deze notitie wordt een handvat gegeven voor het jaarlijks tegen het licht houden en actualiseren van deze inventarisatie. Tevens worden mogelijkheden geschetst om nieuwe activiteiten, die wellicht leiden tot Vpb-plicht, te signaleren.

Vpb-inventarisatie

In de voorbereiding op een eventuele eerste aangifte voor de Vennootschapsbelasting (Vpb) hebben gemeenten, provincies, waterschappen en hun samenwerkingsverbanden de activiteiten geïnterpreteerd die mogelijk leiden tot Vpb-plicht. Deze activiteiten zijn in de regel opgenomen in een 'inventarisatie-overzicht', waarin per activiteit is beoordeeld of sprake is van een ondernemingsactiviteit en of er sprake is van een vrijstelling. Per activiteit zullen in dit overzicht ook de kosten en opbrengsten zijn opgenomen. Voor de Vpb-plichtige activiteiten moet door het overheidslichaam op basis van de feiten en omstandigheden over het boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2016 aangifte worden gedaan.

Het overzicht van activiteiten die (mogelijk) leiden tot Vpb-plicht is echter geen statisch geheel. Na 2016 kunnen bepaalde activiteiten worden beëindigd, zodat daar geen aangifte meer over wordt gedaan. Bestaande activiteiten kunnen alsnog aan de criteria van het ondernemerschap voldoen, zodat deze in de aangifte moeten worden betrokken. Het fiscale resultaat zal per jaar verschillen. En er kunnen door een organisatie nieuwe activiteiten worden ontplooid die mogelijk tot Vpb-plicht leiden. Vanuit het belang van fiscale beheersing en de eis van het volledig moeten zijn van de aangifte, is een goede monitoring van dit soort bewegingen van groot belang.

Jaarlijkse evaluatie van de Vpb-inventarisatie

Het verdient aanbeveling het Vpb-inventarisatie-overzicht jaarlijks tegen het licht te houden en indien nodig bij te stellen. Het is het meest logisch dat deze evaluatie plaatsvindt als onderdeel van de begrotingsvoorbereiding, zodat een daaruit resulterende raming van de in het volgend jaar te betalen Vpb ordentelijk in het begrotingsproces kan meelopen. Ook waarborgt een dergelijk vroegtijdig traject dat de betreffende medewerkers voldoende tijd hebben voor de voorbereiding van het Vpb-aangifteproces in de eerste maanden van het daarop volgende jaar.

Praktisch zou de evaluatie kunnen bestaan uit het aan sleutelfiguren in de organisatie (budgethouders, afdelingshoofden/teamleiders en medewerkers die met onderzoek en innovatie bezig zijn) voorleggen van het bestaande inventarisatie-overzicht met de vraag dit te actualiseren en aan te vullen. Met de vraag omtrent het aanvullen zou expliciet gemaakt moeten worden dat het de bedoeling is dat alle activiteiten worden gemonitord, dus ook nieuwe activiteiten, zodat tijdig zicht ontstaat op wijzigingen in de Vpb-plicht. Zeker voor het tweede belastingjaar zou nog niet moeten worden volstaan met alleen 'schriftelijke' informatie-uitwisseling. Met een gesprek kunnen de medewerkers van de fiscale functie waarschijnlijk meer informatie naar boven krijgen en tegelijk werken aan de fiscale bewustwording in de organisatie. In dit gesprek moet expliciet worden gevraagd naar nieuwe activiteiten en ontwikkelingen op het vlak van samenwerking.

Op basis van datgene wat uit de evaluatie naar voren is gekomen kan het inventarisatie-overzicht worden bijgesteld. Er volgt een nieuwe beoordeling of er sprake is van ondernemingsactiviteiten, of er vrijstellingen van toepassing zijn en/of er sprake is van fiscale winst per activiteit (of cluster van activiteiten). Gemaakte keuzes worden onderbouwd en gedocumenteerd. Over de fiscale winst wordt aangifte gedaan.

Praktische invulling van het zicht houden op nieuwe activiteiten

Zoals al in de inleiding is aangegeven, is het van belang om nagenoeg continu zicht te hebben op nieuwe activiteiten die mogelijk leiden tot belastingplicht in het kader van de Vpb. Dat is makkelijk gezegd, maar lastiger in de praktijk te brengen. De volgende activiteiten kunnen in ieder geval een

bijdrage leveren aan het beter zicht krijgen op nieuwe activiteiten. Uiteindelijk zouden de resultaten van dit meer continue zicht op nieuwe activiteiten, die mogelijk leiden tot Vpb-plicht, moeten landen in het eerder beschreven proces van het jaarlijkse tegen het licht houden en indien nodig bijstellen van de inventarisatie van Vpb-activiteiten.

Zo vroeg mogelijke fiscale betrokkenheid bij nieuwe activiteiten door vergroten van fiscale kennis en het fiscaal bewustzijn in de organisatie

Zoals hiervoor aangegeven kunnen wij ons voorstellen dat de medewerkers die belast zijn met de fiscale functie ook nog het tweede Vpb-jaar via sleutelfiguren de hele organisatie bevragen op nieuwe activiteiten en waarvoor mogelijk de Vpb-plicht aan de orde is. Op deze manier wordt gewerkt aan de fiscale bewustwording. Er moet worden nagestreefd dat de organisatie zo fiscaal bewust wordt dat bij vermoedens van een mogelijk nieuwe Vpb-plicht direct contact wordt opgenomen met de fiscale functie. Een hulpmiddel dat kan worden ingezet is het opnemen van een verplicht in te vullen fiscale paragraaf in de formats van opdrachten, projectvoorstellen en projectplannen die door de organisatie worden gebruikt.

Scannen van agenda's directieteam en college / dagelijks bestuur

In de meeste organisaties zal geen nieuwe activiteit kunnen worden ontplooid dan nadat de voorstellen daartoe zijn goedgekeurd door de directie en/of het college / dagelijks bestuur. Door de agenda's van deze organen te scannen op dergelijke voorstellen kan de fiscale functie mogelijke nieuwe Vpb-plichtige activiteiten in beeld krijgen. Betrokkenheid van de fiscale functie bij deze activiteiten kan vervolgens invloed hebben op een eventuele belastingdruk.

Fiscale toets op voorstellen voor directieteam en college / dagelijks bestuur

Bij de meeste organisaties moeten voorstellen die aan het directieteam en het college / dagelijks bestuur worden voorgelegd vooraf op diverse aspecten zijn getoetst. Het getoetst zijn blijkt in de regel door een paraaf of een kort tekstje in het betreffende veld op de aanbiedingsnota. Juridische, financiële en staatssteuntoetsen zijn gemeengoed. Hieraan zou een (verplichte) fiscale toets kunnen worden toegevoegd, bijvoorbeeld als onderdeel van de financiële toets.

Signaleringsfunctie financiële administratie en P&O richting fiscale functie bij nieuwe activiteiten

In principe zijn alleen activiteiten waarmee een overheidsorganisatie een opbrengst genereert potentieel Vpb-plichtig. Daarom zou de debiteurenadministratie in het kader van de Vpb-plicht een signaleringsfunctie kunnen vervullen: als er sprake is van een factuur die aan een derde wordt gestuurd en een inkomst van een derde die niet kan worden gekoppeld aan een bestaande activiteit zou sprake kunnen zijn van een nieuwe activiteit die Vpb-plichtig kan zijn. De administratie zou een dergelijk signaal kunnen doorgeven aan de fiscale functie, die door nader onderzoek kan vaststellen of er inderdaad sprake is van een nieuwe activiteit die Vpb-plichtig is. Een zelfde signaleringsfunctie zou kunnen worden belegd bij de personeelsadministratie. Als zij betrokken zijn bij nieuwe activiteiten die voor een externe partij worden uitgevoerd (kan ook het geval zijn bij detachering) zou sprake kunnen zijn van een activiteit die Vpb-plichtig is.

Contractenregister

De meeste organisaties kennen de verplichting om nieuw afgesloten contracten op te nemen in een contractenregister. Als het goed is, wordt er door de hiervoor benoemde activiteiten geen enkel nieuw contract afgesloten als er vooraf geen fiscale toets heeft plaatsgevonden. Maar zeker in de eerste Vpb-jaren zou er nog wel eens iets door heen kunnen slippen. Het raadplegen van het contractenregister kan een vangnet zijn om ook de laatste activiteiten op te sporen die wel Vpb-plichtig zijn, maar nog niet in beeld waren.

Inleiding

De noodzaak tot een goede fiscale beheersing is groot en wordt nog eens versterkt door de implementatie van de Wet Modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Een goede inrichting van de fiscale beheersing geeft een impuls aan het overheidslichaam om meer comfort te verkrijgen over fiscale aspecten in financiële verantwoordingen. Deze notitie beschrijft algemene kaders voor fiscale beheersing en het Tax Control Framework (TCF). Dit helpt uw organisatie in de praktijk (verdere) stappen te zetten in de verbetering van de fiscale beheersing als onderdeel van de reguliere bedrijfsvoering. Daarnaast hebben overheidslichamen vanuit "corporate governance" in algemene zin, hun maatschappelijke positie en context alsook de (veelal) getekende convenanten Horizontaal Toezicht (HT) een direct belang om inzicht te geven in het proces van fiscale beheersing en hoe zij tijdige, juiste en volledige belastingaangiften doen.

1. Algemeen

Een TCF maakt deel uit van het Internal Control Framework (ICF) van een organisatie. Het ICF is het geheel van formele en informele maatregelen die een organisatie neemt om met redelijke zekerheid de ondernemingsdoelstellingen te realiseren, efficiënt gebruik te maken van middelen, verantwoording af te leggen aan belanghebbenden middels verslaggeving en te voldoen aan wet- en regelgeving. Voor het opzetten van een ICF is het COSO-model een belangrijke standaard. Het COSO ERM-model (Enterprise Risk Management - Integrated Framework) is verreweg het meest gebruikte raamwerk voor het beoordelen en inrichten van risicomanagement. Dit raamwerk helpt organisaties met het beoordelen en verbeteren van interne beheersingssystemen.

De doelstellingen van fiscale beheersing liggen in het verlengde van de algemene (conform COSO) beheersingsdoelstellingen van een organisatie:

- *de (fiscale) strategische doelstellingen realiseren*
Dit is voor elk overheidslichaam specifiek en vergt bewuste aandacht.
- *een doelmatige en efficiënte bedrijfsvoering (inclusief fiscaliteit) bevorderen*
Deze doelstelling ziet op de primaire en ondersteunde processen. Een overheidslichaam heeft een belang bij het zo spoedig mogelijk kennen van de fiscale consequenties van haar (nieuwe) activiteiten.
- *de kwaliteit van de interne en externe (fiscale) verslaggeving bevorderen*
Deze doelstelling ziet op belastingaangiften en op gegevens die aan stakeholders (waaronder de Belastingdienst als toezichthouder) over de fiscaliteit worden verstrekt.
- *de naleving van de relevante (fiscale) wet- en regelgeving bevorderen*
Het overheidslichaam dient belastingaangiften in die voldoen aan wet- en regelgeving en vrij zijn van materiële fouten ("aanvaardbare aangiften"¹).

Het TCF is onlosmakelijk verbonden met het ICF omdat fiscaliteit, als belangrijk onderdeel van de bedrijfsvoering, moet zijn geborgd in de bedrijfsprocessen van het overheidslichaam. Elke organisatie is echter anders. Dat verklaart dan ook dat er niet zoiets bestaat als een standaard TCF.

2. De oorsprong van het ICF

De toegenomen aandacht voor het ICF is de indirecte resultante van de internationale en nationale boekhoudschandalen uit de jaren negentig. Diverse overheden hebben nieuwe en strengere regelgeving aangenomen om het risico op nieuwe schandalen te beperken en het vertrouwen in de ondernemingen (weer) te vergroten.

¹ Het is belangrijk op te merken dat de term 'aanvaardbare aangiften' geen zelfstandig juridisch begrip is. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Een belastingplichtige heeft de verplichting en verantwoordelijkheid om deze wet- en regelgeving na te leven als hij zijn aangifte opstelt en indient. De term 'aanvaardbare aangifte' heeft betekenis in de context van het beheersen van de fiscaliteit. Zie op dit punt ook de Leidraad Toezicht en de CAB-notitie zoals gepubliceerd door de Belastingdienst.

Het feit dat het TCF een integraal onderdeel is van het ICF, maakt COSO ook voor fiscaliteit een belangrijke standaard. Op de uitgangspunten, de inrichting en werking van het COSO-model wordt hier niet verder ingegaan.

3. Fiscale beheersing

Fiscale beheersing wordt wel geduid als het geheel aan maatregelen (taken, bevoegdheden, verantwoordelijkheden, processen, administraties en communicatielijnen) die een organisatie treft om het indienen van een aanvaardbare aangifte te waarborgen. Dit impliceert dat de maatregelen borgen dat tijdige, juiste en volledige relevante fiscale informatie wordt opgeleverd. Deze informatie is ook nodig om grip te houden op tijdig te betalen belastingbedragen dan wel tijdig te verkrijgen belastingteruggaven.

Deze duiding bevestigt dat fiscale beheersing geen op zichzelf staand proces is. Fiscale beheersing maakt, zoals gezegd, deel uit van het stelsel van interne beheersingsmaatregelen van het overheidslichaam. Hierbij geldt dat beheersing meer is dan controle (het toetsen aan gemaakte afspraken en normen). Beheersing houdt ook in het proactief adviseren en toetsen van de fiscale mogelijkheden om (bij) te sturen.

4. TCF & zes principes voor de bouw van een TCF

De term "TCF" is door de Staatssecretaris van Financiën geïntroduceerd in zijn brief van april 2005 aan de Tweede Kamer. In deze brief is echter geen duidelijke definitie van een TCF opgenomen. Vaak worden de termen fiscale beheersing en TCF door elkaar gebruikt en wordt in de praktijk met beide begrippen nagenoeg hetzelfde bedoeld.

De Belastingdienst heeft zijn visie over het TCF neergelegd in een notitie.² Hoewel de notitie een goede bijdrage levert aan de gedachtevorming over dit onderwerp, treffen overheidslichamen in de notitie geen kaders of handvatten aan hoe hiermee in de praktijk om te gaan.

Meer concrete kaders zijn wel opgenomen in de leidraad "Co-operative Tax Compliance - Building Better Tax Control Frameworks" van de OECD. Daarnaast is in die leidraad zowel een goede definitie als ook een goede doelomschrijving van het TCF opgenomen.

Definitie TCF:

Een TCF wordt in de notitie van de OECD gedefinieerd als dat deel van de interne beheersing dat de juistheid en volledigheid garandeert van de ingediende aangiften, inclusief de toelichtingen daarop. Ook speelt het TCF een centrale rol in het concretiseren van de uitgangspunten van HT.

Doelstelling TCF:

In de notitie van de OECD is beschreven dat indien een organisatie participeert in een individueel convenant HT en zij transparant kan aantonen een effectief werkend TCF te hebben ingeregeld dit een belangrijk voordeel op kan leveren. Voorwaarde is wel dat de organisatie dan bereid moet zijn daar volledig en actief transparant over te zijn richting de Belastingdienst. Blijkens de leidraad van de OECD, kan in een dergelijke situatie de omvang van de beoordelingen en controles vanuit de Belastingdienst aanzienlijk worden verminderd. De Belastingdienst kan dan vertrouwen op de ingediende aangiften en hij kan er van uitgaan dat onzekere fiscale posities en andere problematische fiscale standpunten actief onder de aandacht worden gebracht.³

² Notitie Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert (21 maart 2008).

³ In een dergelijke situatie is het wel van belang vast te stellen in hoeverre in de fiscaal strategische uitgangspunten van het overheidslichaam rekening is gehouden met de verwachtingen en eisen vanuit de Belastingdienst met betrekking tot de aanvaardbaarheid van aangiften, zeker in een situatie waarin sprake is van een individueel convenant HT.

Uitgangspunten:

De OECD licht toe dat organisaties hun systemen van fiscale beheersing kunnen baseren op algemeen aanvaarde principes, waaronder die van het COSO-framework. Het is niet mogelijk om een "one-size-fits-all" systeem voor te schrijven. Er zijn echter wel generieke aandachtsgebieden en uitgangspunten te benoemen. De OECD heeft zes belangrijke principes geïdentificeerd. Vanuit deze principes kan het overheidslichaam een TCF ontwerpen en implementeren. De OECD stelt dat als aan deze principes wordt voldaan, een organisatie de doelstelling van een goed werkend TCF kan bereiken.

De zes principes van een TCF zijn (samengevat en vertaald naar het Nederlands):

Principe 1: Gedefinieerde fiscale strategie

De fiscale strategie moet onder verantwoordelijkheid van het senior management (op bestuursniveau) tot stand worden gebracht en worden gedocumenteerd;

Principe 2: Breed werkingsgebied

Het TCF moet alle door de organisatie aangegane transacties afdekken. Dat betekent dat het TCF het volledige scala van activiteiten van de organisatie omvat. Idealiter wordt het TCF ingebed in de dagelijkse bedrijfsprocessen;

Principe 3: Toegewezen verantwoordelijkheden

Het senior management is verantwoordelijk voor het ontwerp, de implementatie en de effectiviteit van het TCF. De rol van de fiscale afdeling en de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van het TCF moeten duidelijk worden benoemd en belegd. De fiscale afdeling wordt ondersteund met afdoende middelen;

Principe 4: Gedocumenteerde governance

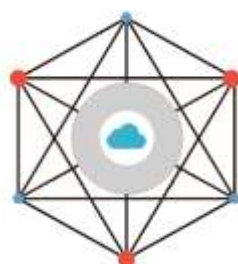
Het governance proces moet beheerst en gedocumenteerd zijn. Het governance proces waarborgt dat gebeurtenissen en activiteiten (indien relevant) worden beoordeeld ten opzichte van de gedefinieerde (strategische) uitgangspunten. Potentiële risico's op non-compliance moeten daarbij in kaart worden gebracht en gemanaged, waarbij afdoende middelen beschikbaar worden gesteld, zodat het TCF kan worden aangepast op de geformuleerde maatregelen. Periodiek moet de werking van het TCF worden getoetst;

Principe 5: Uitvoering testwerkzaamheden

Het opgestelde beleid en de geformuleerde processen (vertaald in het TCF) dienen periodiek op naleving te worden gemonitord en getoetst, waarbij een leercirkel is ingeregeld (in het kader van onderhoud en versterking);

Principe 6: Zekerheid

Het TCF moet voorzien in het geven van een redelijke mate van zekerheid ("assurance") aan relevante stakeholders, met inbegrip van externe belanghebbenden zoals de Belastingdienst. Dit betekent dat het TCF de fiscale risico's in afdoende mate beheerst en dat de output, zoals de belastingaangiften, in voldoende mate betrouwbaar zijn. Het is daarvoor noodzakelijk dat de mate van risicobereidheid is gedefinieerd en het risicomanagement adequaat is ingeregeld. Als gevolg daarvan worden fiscale risico's tijdig onderkend en treft de organisatie maatregelen om deze risico's te mitigeren.



De principes en daarmee het ontwerp, de bouw en het onderhoud van het TCF dienen daarbij als één geheel te worden beschouwd. De bouw en het onderhoud van een TCF is een niet op zichzelf staande gebeurtenis. Het is een proces dat veelal over een langere periode wordt gepland en uitgevoerd. Bovendien is het proces cyclisch en iteratief. Het overheidslichaam moet daarom zicht hebben (en houden) op de voortgang

van dit proces, zodat het overheidslichaam daarover op transparante wijze kan communiceren. Uiteindelijk moet op transparante wijze aan de stakeholders verslag kunnen worden gedaan dat het overheidslichaam fiscaal "aantoonbaar in control is".

5. Verwachtingen van de fiscale beheersing binnen het overheidslichaam

Een goede fiscale beheersing betekent dat de betrokken medewerkers worden voorzien van tijdige, juiste, volledige en relevante fiscale informatie, zodat aanvaardbare aangiften kunnen worden gedaan en de onderliggende administraties, transacties en taken doelmatig en correct worden uitgevoerd. Het overheidslichaam dient daarbij zicht te hebben op alle fiscale aspecten die voorkomen binnen de organisatieonderdelen. Daarbij is van belang dat de fiscale structuur kan verschillen van de organisatiestructuur, die weer kan verschillen van de juridische structuur. Deze structuren dienen helder in beeld te zijn.

Beleids- en bestuursbesluiten

De verwachting van een goede fiscale beheersing over beleids- en bestuursbesluiten (bijvoorbeeld bij organisatiewijzigingen) ziet op het tijdig inwinnen van fiscaal advies (uit "solide" bronnen) bij de totstandkoming van deze besluiten. Bij het overheidslichaam dient de fiscale impact van deze besluiten vooraf bekend te zijn (en te zijn afgewogen), alsook de fiscale (en financiële) gevolgen daarvan.

Financiële planning- en control

Om een goede fiscale beheersing bij de uitvoering van financiële planning- en controltaken te waarborgen moet fiscaliteit in ieder geval voldoende hoog op de agenda's van de betrokken medewerkers staan. Dit betekent ook dat de betrokken medewerkers kennis moeten hebben van elementaire fiscale onderwerpen. In de financiële rapportages (begrotingen, budget- en kadernota's, tussentijdse rapportages, jaarrekeningen) dient altijd aandacht te zijn voor fiscaliteit, waaronder voor de loonheffingen, omzetbelasting en nu dus ook de vennootschapsbelasting en de (zekere of onzekere) posities ervan in deze rapportages.

Operationele fiscale taken

De verwachtingen van een goede fiscale beheersing over de operationele fiscale taken is dat deze taken doelmatig en correct moeten worden uitgevoerd. Vanuit de administraties en transacties met fiscale consequenties mag worden verwacht dat de gegenereerde fiscale informatie tijdig en van goede kwaliteit - dat betekent: zonder materiële fouten - is, zodat aanvaardbare belastingaangiften kunnen worden gedaan. Dit houdt ook in dat de organisatie waarborgt dat de aangiften tijdig en volledig worden ingediend en (aanslagen) op tijd worden betaald. Er dienen daartoe effectieve maatregelen in de organisatie aanwezig te zijn die de kans op operationele fouten in de aangiften minimaliseren. Gemaakte fouten worden tijdig gesignaleerd en gecorrigeerd.

Verwachtingen TCF

De verwachtingen over het gewenste TCF dienen zowel helder als robuust te zijn, maar moeten ook ruimte geven voor aanpassingen die voortvloeien uit nieuwe activiteiten, wijzigingen in wet- en regelgeving en aanpassingen die kunnen voortkomen uit de monitoring en testingfase van het TCF zelf. Met de inrichting van een goed werkend TCF moet een zelf-analyserend en zelfcorrigerend mechanisme ontstaan, waarbij knelpunten en kansen worden herkend, erkend en - indien nodig - geëscaleerd naar het geëigende besluitvormende niveau binnen het overheidslichaam. Om er voor te zorgen dat de fiscale beheersmaatregelen daadwerkelijk werken, dient hierop te worden getoetst. Een afwijking zal tijdens de monitoring en testingfase onderbouwd moeten worden, waarna een gepaste actie wordt genomen. Deze actie kan ook zijn een gemotiveerd besluit om op een later moment opnieuw te analyseren of juist niets te doen.

De verwachtingen over het gewenste TCF moeten tegelijkertijd ook realistisch zijn. Er zullen zich altijd omstandigheden voordoen waarop het TCF op dat moment "geen grip" heeft, maar waar de organisatie wel zo snel mogelijk zicht en grip op wil hebben. Daarbij kan gedacht worden aan veranderingen die buiten de directe invloedssfeer van het overheidslichaam liggen. Op basis van het

ingeregelde TCF dient het overheidslichaam in staat te zijn om snel inzicht te kunnen bieden in de fiscale risico's bij deze veranderingen en, indien nodig, maatregelen te treffen die de risico's tot een aanvaardbaar niveau mitigeren.

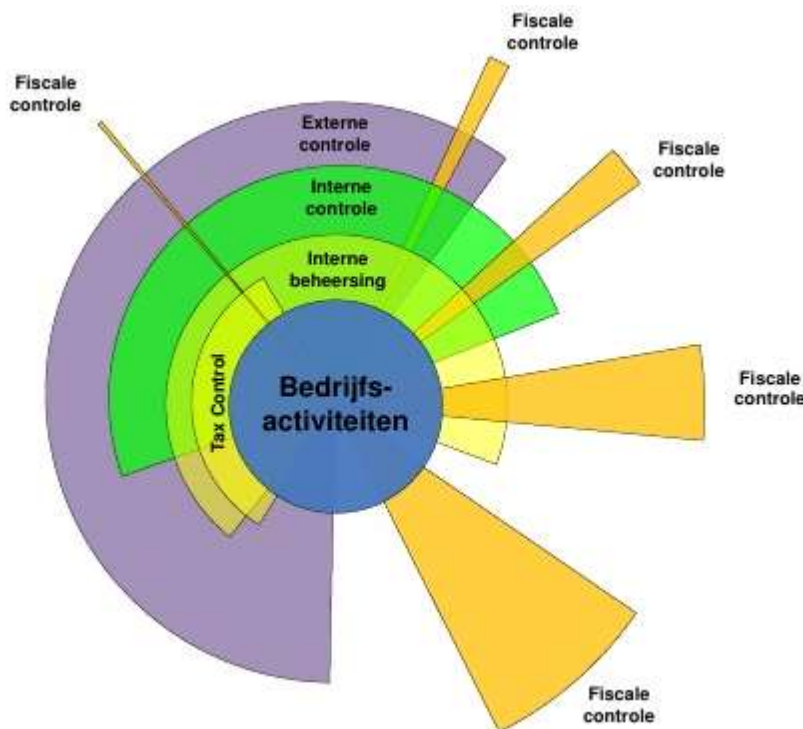
Benodigde fiscale kennis en ervaring

Om de verwachtingen waar te kunnen maken moet de fiscale functie binnen het overheidslichaam worden ingericht. Betrokken medewerkers dienen voor deze functie te beschikken over kennis op het gebied van (fiscale) beheersing en de relevante belastingmiddelen (vanuit de context van dit stuk in ieder geval voor de Vennootschapsbelasting, maar in algemene zin ook van loonheffingen en omzetbelasting). Vervolgens dienen de specialisten (en andere medewerkers van de fiscale functie) te beschikken over een vaktechnische infrastructuur (en hulplijnen) waarop zij bij complexe vraagstukken kunnen terugvallen en waarmee zij hun kennis kunnen verrijken en onderhouden.

Hoewel fiscaliteit de gehele bedrijfsvoering raakt benoemen we hier nog expliciet de functies financieel en HR, gelet op de directe betrokkenheid ervan met de fiscaliteit.

6. Welke waarde hecht de Belastingdienst aan het TCF

De fiscale beheersing van overheidslichamen zorgt ervoor dat de Belastingdienst zijn controleactiviteiten kan verminderen. Uiteraard onder de voorwaarde dat het bereik en de kwaliteit van de fiscale beheersing naar het oordeel van de Belastingdienst goed genoeg zijn. In het schillenmodel kan dit als volgt worden weergegeven:⁴



7. TCF voor iedereen toepasbaar?







Vaak wordt gedacht dat een TCF een uiterst complex en ondoorgrondelijk instrument is. Dit hoeft echter niet zo te zijn. Als er wordt gekeken hoeveel maatregelen, procedures, beheersprocessen en interne controles er al in de organisatie aanwezig zijn, kan blijken dat onbewust al een groot deel van het TCF is geïmplementeerd. Zo zullen vaak al allerlei beheersingsmaatregelen aanwezig zijn die ervoor zorgen dat de aangiften omzetbelasting tijdig worden ingediend en dat de betaling van

⁴ Zie in dit verband ook de notities "[Notitie Regie op het fiscale proces beloond met aanpassing van toezicht](#)" en "[Notitie Belastingdienst en Toezicht; een korte beschouwing](#)".

de af te dragen loonbelasting tijdig geschiedt. In de praktijk bestaat een belangrijk deel van de implementatie van een TCF dan ook uit het systematisch in kaart brengen en ordenen van bestaande maatregelen en procedures. Vanuit die inventarisatie en ordening kan bepaald worden waar nog aandacht aan besteed moet worden.

Benader het TCF vooral praktisch. Belangrijk is dat u als organisatie "fiscaal in control" wilt zijn. Een TCF is niet voor de Belastingdienst, het is voor de eigen organisatie en maakt onderdeel uit van de reguliere bedrijfsvoering.

8. Publicaties:

<p>A. Belastingdienst - Notitie Tax Control Framework - Van risicogericht naar 'in control': het werk verandert, 21 maart 2008</p>	
<p>B. OECD - Cooperative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks, 2016</p>	
<p>C. TCF Working - Tax Control Framework: From a focus on risks to being in control: a different approach, 2008.</p>	
<p>D. Belastingdienst - Controleanpak Belastingdienst (CAB).</p>	
<p>E. Belastingdienst - Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, april 2013.</p>	
<p>F. COSO: http://www.coso.org/guidance.htm</p>	

Inleiding

Het is de verantwoordelijkheid van een onderneming om aangiften in te dienen die voldoen aan wet- en regelgeving, zo ook voor de vennootschapsbelasting (Vpb). De onderneming die maximale regie neemt op het (aangifte)proces en daarbij een redelijke mate van zekerheid kan geven dat de ingediende aangiften aanvaardbaar¹ zijn, beloont zichzelf met aanpassing van het toezicht. Toezicht dat zowel ziet op het heden als op het verleden.

Interne beheersing en de implementatie van de wet Vpb

In algemene zin stelt interne beheersing het bestuur/de directie van een overheidslichaam in staat doelstellingen op het gebied van effectiviteit en doelmatigheid van bedrijfsprocessen, kwaliteit van financiële rapportage en naleving van wet- en regelgeving te realiseren. Overheidslichamen die 'in control' willen zijn, besteden hier in de praktijk veel aandacht aan (niet alléén vanuit fiscaal oogpunt maar mede vanuit andere - governance - regelgeving).

Fiscale beheersing maakt deel uit van het totale beheersingssysteem van een organisatie. Het doel van fiscale beheersing is voor alle organisaties min of meer hetzelfde: tijdig, juiste en volledige fiscale informatie opleveren. Dit stelt de organisatie in staat aangiften in te dienen die aanvaardbaar zijn, dat verschuldigde belastingbedragen tijdig worden betaald dan wel dat belastingteruggaven tijdig worden verkregen.

Het (fiscale) beheersingsproces is een proces dat zich uitstrekt over verschillende aandachtsgebieden en is te onderscheiden in een aantal deelprocessen. Monitoring is hier één van.²

Interne monitoring

Monitoring stelt overheidslichamen in staat vast te stellen dat getroffen beheersingsmaatregelen (blijven) werken zoals bedoeld en om - eventuele - hiaten in de interne beheersing op te sporen. Daarnaast kunnen naar aanleiding van de uitgevoerde werkzaamheden eerder getroffen maatregelen worden aangepast aan relevante veranderingen. De interne monitoringfunctie zorgt er zo voor dat (materiële) afwijkingen en tekortkomingen in de interne beheersing worden gesignaleerd en gecorrigeerd voordat ze ertoe kunnen leiden dat de doelstellingen niet worden verwezenlijkt. Specifiek voor de fiscaliteit ziet dit op materiële afwijkingen in de relevante aangiften.

Daarnaast stelt fiscale interne monitoring de organisatie in staat aan te tonen dat zij fiscaal 'in control' is. Een goed werkende fiscale interne monitoring geeft de Belastingdienst de basis om vorm te geven aan het aangepast toezicht.

Uitgangspunten toezicht Belastingdienst

De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden om wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken (compliance). Daarvan spreken we als belasting- en inhoudingsplichtige (rechts)personen

1. zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
2. (tijdig) aangifte doen;
3. juist en volledig aangifte doen;
4. (tijdig) betalen.

¹ De "aanvaardbare aangifte" is geen zelfstandig juridisch begrip. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Een belastingplichtige heeft de verplichting en verantwoordelijkheid om deze wet- en regelgeving na te leven als hij zijn aangifte opstelt en indient. De term "aanvaardbare aangifte" heeft betekenis in het toezicht van de Belastingdienst. Met 'aanvaardbaar' wordt invulling gegeven aan de eis van doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving, zoals verwoord in de permanente opdracht aan de Belastingdienst.

² De "[Leidraad toezicht Grote Ondernemingen](#)" noemt de volgende deelprocessen: Fiscale organisatie, Tax planning, Taks risk management, Communicatie, IT, Monitoring, Fiscale boekhouding (Tax accounting), Fiscale compliance. (p 29)

Het beleid bij de Belastingdienst/Grote ondernemingen is gericht op het verhogen van de compliance van belastingplichtigen. Uitgangspunt daarbij is gerechtvaardigd vertrouwen en een inzet op de versterking van de eigen verantwoordelijkheid van de onderneming.

Bij de uitvoering van de toezichthoudende taak gaat het de Belastingdienst allereerst om het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de aangifte als geheel en vervolgens om de tijdige betaling van het daaruit resulterende belastingbedrag.

Bij zowel de planning als de uitvoering van toezichtswerkzaamheden wordt zoveel mogelijk rekening gehouden met, dan wel gebruik gemaakt van, het werk dat al door de organisatie in kwestie en de betrokken externe deskundigen is verricht.³ Hoe meer zicht bestaat op de kwaliteit van dat werk, des te effectiever het toezicht van de Belastingdienst daarop kan worden aangepast. Deze benadering is gebaseerd op het zogenoemde schillenmodel⁴ en komt voor het overheidslichaam onder andere tot uitdrukking in de aandacht voor en verbetering van het eerder genoemde fiscaal relevante deel van de interne beheersing, het *tax control framework* (verder TCF). Ook de toezichthoudende werkzaamheden van interne controleafdelingen en/of externe deskundigen zijn daarbij van belang. Immers, deze werkzaamheden dragen eveneens bij aan de kwaliteit van de informatie die uiteindelijk ten grondslag zal liggen aan de aangiften.

Responsief handhaven en het strategische behandelplan

De Belastingdienst stemt het optreden in de praktijk af op de kennis die er is over de houding en het gedrag van de organisaties ("responsief handhaven"). De Belastingdienst brengt het responsief handhaven tot uiting in het (strategisch) behandelplan (verder SBP). Het SBP bestaat uit: het klantbeeld, de klantbeeldanalyse, de behandelstrategie en de behandelvoornemens. De klantbeeldanalyse is gebaseerd op de waarnemingen van de zijde van de Belastingdienst van de houding en het gedrag van de organisatie. Het gaat dan om de mate van transparantie, de mate van fiscale beheersing en om de fiscale strategie. Op basis van het klantbeeld en de klantbeeldanalyse wordt in het strategisch behandelplan de keuze voor een bepaald handhavingsinstrument (of een mix daarvan) toegelicht en wordt de inrichting van het toezicht vastgelegd.

Hiermee wordt niet alleen de interne transparantie vergroot, maar wordt tevens een basis gelegd voor externe openheid. De behandelstrategie wordt zoveel mogelijk concreet gemaakt door behandelvoornemens voor de korte en lange termijn te benoemen.

Met organisaties die participeren in Horizontaal Toezicht (HT), zijn concrete afspraken gemaakt over wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Die afspraken zijn vastgelegd in een convenant. In de standaardtekst van een dergelijk convenant staat expliciet beschreven dat de Belastingdienst de vorm en intensiteit van zijn toezicht afstemt op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle. Hiermee wordt concreet invulling gegeven aan het algemene uitgangspunt dat de Belastingdienst de voorinformatie die hij krijgt tijdens de uitvoering van het toezicht gebruikt om de vorm en intensiteit van het toezicht aan te passen.⁵

Omdat voor HT transparantie jegens de belastingplichtige organisatie en de voorspelbaarheid van het toezicht essentieel zijn, licht de klantcoördinator de behandelstrategie en de

³ Een externe deskundige is iedere partij betrokken bij de dienstverlening aan (variërend van advies met betrekking tot en de analyse en versterking van het tax control framework (TCF)) en het toezicht op de organisatie. Dit omvat dus ook de fiscale adviseur en de openbaar accountant.

⁴ Zie "[Controleaanpak Belastingdienst \(CAB\) - De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht](#)".

⁵ De Belastingdienst verkrijgt de hier bedoelde voorinformatie onder ander door gesprekken te houden met het overheidslichaam waarbij aandacht wordt besteed aan de kwaliteit van de interne beheersing, interne monitoring en externe controle.

behandelvoornemens toe aan de organisatie. Hij doet dit onder meer door het strategisch behandelplan te delen met de organisatie vanaf het moment dat een convenant is gesloten.

Interne monitoring en het gebruik van statistische steekproeven

Binnen het overheidslichaam kan interne monitoring op verschillende manieren worden ingericht (lijncontroles, proceduretests, data-analyse, steekproeven en dergelijke). Het overheidslichaam bepaalt welke methode het best bij haar past. Zij is vrij in haar keuzes.

Het verdient de voorkeur de scope van de interne monitoring niet alléén te richten op de fiscaliteit. Dit verhoogt de toegevoegde waarde voor de organisatie en daarmee de kans dat deze wijze van monitoren op de langere termijn toegepast blijft. De betrokkenheid van een onafhankelijke derde (interne controle functie) verhoogt de betrouwbaarheid van de uitkomsten. De beoordelaar moet daarbij over voldoende (fiscale) kennis beschikken, onder andere om nog niet geïdentificeerde risico's te kunnen onderkennen.

Alle bevindingen die naar voren komen vanuit de monitoring activiteiten (het gaat dan om zowel de "continue bewaking" als afzonderlijke evaluaties⁶) zullen aan de verantwoordelijke functionarissen worden gerapporteerd. In de praktijk zullen de uitkomsten veelal ook worden gerapporteerd aan het management één laag boven het beoordeelde (bedrijfs)proces. Gerapporteerde bevindingen zullen veelal leiden tot actie bij de ontvangende partij(en). Tekortkomingen zullen worden verholpen en verbeteringstrajecten dienen - indien nodig - te worden ingezet.

De Belastingdienst heeft bij de inrichting van de (fiscaal relevante) monitoring een voorkeur voor het gebruik van de periodieke, geïntegreerde statistische steekproef.⁷ Daarmee kan een oordeel worden gevormd over de werking van het fiscaal relevante deel van de interne beheersingsomgeving en vormt een essentiële stap in het oordeel dat een aangifte aanvaardbaar is. Bovendien kunnen bij toepassing van een steekproef in de oordeelsvorming ook niet-fiscale aandachtspunten worden betrokken ("single audit").

Indien het overheidslichaam gebruik maakt van een steekproef kunnen de uitgangspunten van de interne monitoring eenvoudig en objectief worden aangesloten op de uitgangspunten van het toezicht van de Belastingdienst.⁸ Aldus is aanpassing van het toezicht optimaal in te regelen.

Als de organisatie haar fiscale interne monitoring inricht door middel van een steekproef, zal zij daarnaast nog aandacht moeten schenken aan de volledigheid van de in de steekproef betrokken transacties (de populatie). Vraagstukken inzake volledigheid worden (over het algemeen) niet afgedekt met een steekproef. Dit is voor de fiscale interne monitoring niet anders. Daarom is het noodzakelijk dat de onderneming andere vormen van fiscale interne monitoring hanteert waar het gaat om de volledigheid, zoals verbands- en lijncontroles en proceduretesten.

Ook dient de organisatie maatregelen van fiscale interne monitoring te treffen in relatie tot boekingen die fiscaal relevant kunnen zijn en in sommige gevallen zelfs een verhoogd inherent risico bevatten. Hierbij kan gedacht worden aan memoriaalboekingen en boekingen die worden verrekend in rekening-courantverhoudingen indien deze niet worden ondervangen door de steekproef.⁹ Ten slotte dient bijzondere aandacht besteed te worden aan extracomptabele posten. Denk hierbij onder andere aan de boekingen waarvan de verantwoordelijkheid buiten de

⁶ In de praktijk komt het regelmatig voor dat naast het reguliere proces van monitoring ("continue bewaking") op ad hoc basis een onderzoek wordt ingesteld gericht op de beantwoording van een specifieke vraag of onderzoeksopdracht ("afzonderlijke evaluatie").

⁷ Daar waar 'steekproef' vermeld staat, wordt in het kader van interne monitoring steeds 'periodieke, geïntegreerde statistische steekproef' bedoeld.

⁸ De Belastingdienst deelt zijn expertise over de statistische steekproef desgewenst met de organisatie.

⁹ In de praktijk blijkt dat bij de samenstelling van de populatie voor de steekproef deze boekingen in veel gevallen niet worden meegenomen.

organisatie is belegd, bijvoorbeeld bij de fiscaal adviseur. Dergelijke posten moeten goed gedocumenteerd en onderbouwd worden.

Toetsing aangifte en interne monitoring: reductie van werkzaamheden

Indien de Belastingdienst op enig moment een aangifte toetst wordt op dat moment een oordeel over de aanvaardbaarheid van de onderzochte aangifte gegeven. De Belastingdienst geeft geen oordeel over de interne beheersing.

In de Controleaanpak Belastingdienst (verder CAB) is beschreven hoe de Belastingdienst de controle van een aangifte of een set van aangiften uitvoert. In de CAB wordt onder andere ingegaan op de zogenoemde *preplanningsfase* en de toepassing van een statistische steekproef bij de uitvoering van gegevensgerichte werkzaamheden (juistheidscontroles). Werkzaamheden in de preplanningsfase kunnen in een bestaande HT-relatie vaak worden verminderd. Dit gebeurt op basis van de werkzaamheden die de Belastingdienst eerder in het HT-traject al heeft uitgevoerd, zoals de zogeheten '*complianceverkenning*'.¹⁰

Daarnaast wordt in de CAB beschreven hoe de reductie van gegevensgerichte werkzaamheden vorm krijgt.¹¹ Indien de onderneming haar fiscale interne monitoring heeft ingericht met gebruikmaking van de steekproef en de steekproef is ingericht met dezelfde reikwijdte (scope) en nauwkeurigheid die de Belastingdienst hanteert, kunnen de gegevensgerichte werkzaamheden met 100% worden teruggebracht. Daarbij beoordeelt de Belastingdienst 10% van de beoordeelde dossiers uit het controletijdvak ('*reperformance*').¹²

Naar analogie van de beperkingen van de steekproef voor de fiscale interne monitoring, zal ook de Belastingdienst, naast het beoordelen van 10% van de dossiers, werkzaamheden moeten uitvoeren ten aanzien van de volledigheid van de verantwoorde transacties. De nadruk tijdens de uitvoering van de controlewerkzaamheden die zien op de volledigheid, ligt op de onvervangbare maatregelen van interne beheersing.

Overigens kunnen de werkzaamheden van de externe accountant in dit kader een belangrijke bron van positieve voorinformatie zijn.

Voordelen toepassen steekproef voor de onderneming

Voor de onderneming heeft gebruikmaking van een steekproef als monitoringinstrument een aantal belangrijke voordelen:

1. De onderneming krijgt op een effectieve en efficiënte manier inzicht in de werking van het TCF;
2. De werking van het TCF kan transparant aangetoond worden;
3. Toepassing van een steekproef (conform de door de Belastingdienst geformuleerde uitgangspunten) levert een belangrijke bijdrage aan de redelijke mate van zekerheid dat de ingediende aangifte aanvaardbaar is;
4. Het gebruik van de steekproef (positieve voorinformatie) wordt gewogen in de bepaling van de vorm en intensiteit van het toezicht en de prioritering daarvan (vertaald in het SBP);
5. Het gebruik van de steekproef leidt tot maximale reductie van gegevensgerichte werkzaamheden in het kader van een ingestelde controle naar de aanvaardbaarheid van een aangifte.

¹⁰ Zie de Leidraad Toezicht grote ondernemingen.

¹¹ Hoofdstuk 5: Reductie hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden, CAB-notitie.

¹² Conform de reductietabel zoals opgenomen in de CAB-notitie kan ook sprake zijn van andere percentages inzake de reductie van werkzaamheden. Zie hiervoor de in de CAB-notitie opgenomen reductietabel (figuur 12). Deze percentages kunnen, onder dezelfde voorwaarden en uitgangspunten, ook door het overheidslichaam zelf worden toegepast bij de opzet en uitvoering van de steekproef in het kader van de interne monitoring. Dit vergt in de praktijk wel een zorgvuldige opzet en afstemming (bijvoorbeeld met een specialist statistical auditing).

Maximale regie

Een ander voordeel van het gebruik van een steekproef voor de onderneming is dat de organisatie maximale regie houdt op het proces bij constatering van afwijkingen. Dit komt tot uitdrukking in de wijze waarop met geconstateerde afwijkingen wordt omgegaan.

De vooronderstelling is dat overheidslichamen niet bewust fouten maken. Door een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle worden fouten zoveel mogelijk voorkomen, of onderkend en hersteld. Wanneer de organisatie ontoelaatbare afwijkingen constateert, gaat zij vervolgens na of aanpassingen in de interne beheersing nodig zijn zodat de fouten in de toekomst worden voorkomen. De Belastingdienst verwacht van de organisatie dat zij bij gebleken fouten herstelacties onderneemt.¹³

Als een fout is geconstateerd, komt de vraag aan de orde of de organisatie actie moet ondernemen gericht op het traceren en herstellen van (eventuele) fouten in het verleden. Als de organisatie in staat is om aan te tonen dat zij ook in het verleden aanvaardbare aangiften heeft ingediend, zal bij een geconstateerde afwijking in een later jaar geen herstelactie naar het eerdere jaar hoeven plaats te vinden.

¹³ Zoals aangegeven wordt uitgegaan van de situatie van een onbewuste fout. Dit uitgangspunt hangt samen met de definitie van het begrip kwalitatieve materialiteit zoals de Belastingdienst die hanteert. Kwalitatieve materialiteit heeft in die definitie betrekking op de betekenis van een geconstateerde (en dus bekende) fout, en dan met name de aard van die fout. Daarbij gaat het vooral over de mate van verwijtbaarheid. Een (ernstig) verwijtbare fout staat goedkeuring van een fiscale aangifte altijd in de weg, ook al is het financiële gevolg (relatief) gering.

Inleiding

Het streven van de Belastingdienst is zoveel mogelijk de zaken al “aan de voorkant” te regelen, in samenwerking met de betrokken overheidslichamen. Waar de aangifte traditioneel het begin was van toezicht, is deze als gevolg van een steeds verbeterende informatiepositie van de Belastingdienst steeds vaker het ‘eindpunt’ van het toezicht. De inzet van de Belastingdienst is gericht op het maximaal vergroten van de mate waarin de betrokken overheidslichamen vrijwillig hun verplichtingen nakomen. De Belastingdienst wil dan ook (conform de strategische doelstelling van de Belastingdienst) de compliance verhogen. Uitgangspunt daarbij is gerechtvaardigd vertrouwen en een inzet op de versterking van de eigen verantwoordelijkheid van de betrokken overheidslichamen.

Permanente opdracht Belastingdienst en uitgangspunten voor het toezicht

De Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn onlosmakelijk aan zijn handelen verbonden.

De Belastingdienst heeft die permanente opdracht vertaald in een algemene beleidsdoelstelling: De Belastingdienst onderhoudt en versterkt de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden om wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken (compliance). Daarvan spreken we als belasting- en inhoudingsplichtige (rechts)personen:

1. zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
2. (tijdig) aangifte doen;
3. juist en volledig aangifte doen;
4. (tijdig) betalen.

Responsief handhaven¹

Uitgangspunt bij toezicht is dat de betrokken overheidslichamen zelf verantwoordelijkheid nemen en nagaan of de fiscale wet- en regelgeving (waaronder de nieuwe wet Vpb) wordt nageleefd. Daarbij wordt verondersteld dat de overheidslichamen procedures inregelen om naleving te bereiken of te versterken. De Belastingdienst richt zich op het monitoren van de (zelf)naleving en indien nodig intervenueert hij afgestemd op de specifieke situatie (ook wel aangeduid als “coöperatie waar mogelijk, dwang waar nodig”). In dit model wordt veel belang gehecht aan een vertrouwensrelatie en aan een goede afstemming van het toezicht en de handhaving op de kennis die er is over houding en gedrag van de desbetreffende organisaties (“responsief handhaven”). Kern van responsief handhaven is dat de handhaving wordt afgestemd op de motieven (bereidheid) en het vermogen van de betrokken organisatie om aan de regelgeving te voldoen. Gestart wordt met ondersteunende handelingen zoals advies, overtuiging en instructie. Naarmate meer indringende handelingen en interventies nodig zijn, zoals waarschuwen, boete en dwangmiddelen, neemt de druk op de organisatie toe. Het responsieve model omvat in dergelijke gevallen, waarin (gedeeltelijke) zelfregulering of samenwerking in het toezicht (tijdelijk) niet mogelijk is, tevens repressieve elementen.

Uitgangspunt: eigen verantwoordelijkheid maximaal ondersteunen

In het implementatieproces rondom de Vpb moeten de betrokken overheidslichamen veel keuzes maken. De betrokken overheidslichamen zullen daarbij comfort willen hebben bij de keuzes die gemaakt worden. Samenwerking tussen de betrokken overheidslichamen en Belastingdienst is daarbij belangrijk. Die samenwerking is weergegeven in de zogenoemde “Schijf van vijf”.² Deze schijf visualiseert het verkrijgen van comfort en het nemen van eigen verantwoordelijkheid. Daarnaast geeft het de inspanningen van de overheidslichamen weer. Naarmate in het implementatieproces de desbetreffende organisatie meer comfort verkrijgt, kan deze sneller naar

¹ Zie in dit kader ook de “[Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen](#)”

² Zoals opgenomen in de notitie “[Notitie Ondersteuning overheidsondernemingen](#)”

de aangifte toewerken, de inspanningen doen afnemen en de kosten drukken. Het doel van deze schijf is de betrokken overheidslichamen inzicht te geven in hoe de Belastingdienst, door het optimaal inzetten van de beschikbare capaciteit, samen met betrokken overheidslichamen streeft naar maximale ondersteuning in het verkrijgen van comfort bij deze implementatie. De term "comfort" sluit aan bij de gedachte dat de betrokken overheidslichamen in het implementatieproces zelfstandig tot keuzes kunnen komen.

Concretisering toezicht

Bij de uitvoering van de toezichthoudende taak door de Belastingdienst gaat het allereerst om het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de aangifte als geheel.³ De tijdige betaling van het daaruit resulterende belastingbedrag is vanzelfsprekend ook een aandachtspunt. Zowel in Horizontaal Toezicht (HT) als in andere vormen van toezicht wordt gewerkt volgens de uitgangspunten van de Controleanpak Belastingdienst (CAB).⁴ Daarbij wordt zoveel mogelijk gebruik gemaakt van het werk dat al door de organisatie in kwestie en de betrokken externe deskundigen is verricht. Hoe meer zicht bestaat op de kwaliteit van dat werk, des te effectiever kan het toezicht van de Belastingdienst daarop worden aangepast. Ook wanneer het gaat om afzonderlijke aandachtspunten (bijvoorbeeld in vooroverleg of bij de aanslagregeling), verscherpen de aanvullende werkzaamheden het beeld dat de aangifte als geheel aanvaardbaar is. Deze benadering is gebaseerd op het schillenmodel. De Belastingdienst steunt op de werkzaamheden van alle partijen die bijdragen aan de kwaliteit van de aangifte (de verschillende schillen). Uitgangspunt is dat de organisatie haar eigen bijdrage aan de kwaliteit van de informatie voor de aangifte wil optimaliseren. Zij dient immers ook te beschikken over betrouwbare informatie om haar processen adequaat te kunnen besturen en beheersen. Dit komt voor de betrokken organisaties met name tot uitdrukking in de aandacht voor en verbetering van het fiscaal relevante deel van de interne beheersing, ook wel het *tax control framework* (verder TCF) genoemd.⁵

Op basis van de verkregen voorinformatie past de Belastingdienst de vorm en intensiteit van het toezicht aan. Zo kan bijvoorbeeld op basis van steeds actuele informatie over de kwaliteit van de schillen worden geconstateerd of de organisatie al dan niet actief aandachtspunten deelt. Ook de inhoud van het vooroverleg en de manier waarop de organisatie daarmee omgaat, biedt voorinformatie over de kwaliteit van de aangifte.

Strategisch behandelplan

De meeste van de overheidslichamen die geconfronteerd worden met de nieuwe wet Vpb worden door de Belastingdienst behandeld in het segment Grote Ondernemingen. De basis voor de uitvoering van het toezicht in dat segment wordt gevormd door het (strategisch) behandelplan. Dat bestaat uit: het klantbeeld, de klantbeeldanalyse, de behandelstrategie en de behandelvoornemens. In het klantbeeld is alle beschikbare (voor)informatie opgenomen. De klantbeeldanalyse is gebaseerd op de waarnemingen van de zijde van de Belastingdienst van de houding en het gedrag van de organisatie. Het gaat dan om de mate van transparantie, de mate van fiscale beheersing en om de fiscale strategie. Op basis van dit klantbeeld en de klantbeeldanalyse bepaalt de klantcoördinator in overleg met de specialisten van de Belastingdienst het te bereiken effect op het gedrag, de in te zetten handhavinginstrumenten (de behandelstrategie) en de daarvoor benodigde capaciteiten, kennis en competenties.

³ Bij de inrichting van zijn toezichtswerkzaamheden richt de Belastingdienst zich op de "aanvaardbare aangifte". Dit is geen zelfstandig juridisch begrip. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Een belastingplichtige heeft de verplichting en verantwoordelijkheid om deze wet- en regelgeving na te leven als hij zijn aangifte opstelt en indient. De term "aanvaardbare aangifte" heeft betekenis in het toezicht van de Belastingdienst. Met 'aanvaardbaar' wordt invulling gegeven aan de eis van doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving, zoals verwoord in de permanente opdracht aan de Belastingdienst.

⁴ Zoals beschreven in de notitie: "[Controleanpak Belastingdienst \(CAB\): De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht.](#)"

⁵ Het begrip TCF is nader toegelicht in de [SVLO-notitie "TCF"](#).

Behalve de waarnemingen in het klantbeeld benoemt het behandelteam het gedrag, de achterliggende motieven en de mate waarin dat gedrag te beïnvloeden is. Klantbehandeling richt zich immers op beïnvloeding van het gedrag om compliance te bevorderen. Het is van belang vast te stellen of, en zo ja hoe, waargenomen gedrag veranderd zou moeten worden, waarom dat zou moeten gebeuren en hoe dat kan worden bewerkstelligd.

(Horizontaal) Toezicht en positieve voorinformatie

Zoals eerder aangegeven past de Belastingdienst de vorm en intensiteit van zijn toezicht aan op basis van de verkregen voorinformatie. Met name positieve voorinformatie over de fiscale strategie, over de fiscale beheersing en over de transparantie van organisaties (het klantbeeld) is daarvoor relevant.

Informatie over deze elementen verkrijgt de Belastingdienst met activiteiten die in de klantbehandeling worden uitgevoerd, zoals vooroverleg en bedrijfsgesprekken. Indien sprake is van een HT-proces is het proces zo ingericht dat de Belastingdienst actuele informatie krijgt over onder andere:

- de "toon aan de top";
- tax planning;⁶
- de mate van transparantie;
- het ontwerp van en het plan van aanpak voor de bouw van het TCF;
- de werkelijk ondernomen activiteiten en investeringen in het TCF;
- de reikwijdte van het TCF;
- de reikwijdte van de monitoring;
- de effectiviteit van het TCF en de interne monitoring;
- de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden door externe deskundigen.

De positieve voorinformatie die wordt verzameld bij een organisatie tijdens het traject van horizontalisering, wordt opgenomen in het klantbeeld. Dit ondersteunt de vooronderstelling dat deze organisatie de uitgangspunten van HT onderschrijft en daar ook werkelijk gestalte aan geeft. Hoewel deze vooronderstelling (nog) niet door het behandelteam is gevalideerd, worden de vorm en intensiteit van het toezicht (de behandelvoornemens), alsmede de prioritering daarvan, bepaald op basis van het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie.

De behandelstrategie wordt door het behandelteam opgenomen in het eerder aangehaalde strategisch behandelplan. Daarin worden de gemaakte keuzes opgenomen en toegelicht. Deze resulteren in een behandelstrategie en in concrete behandelvoornemens. Het strategisch behandelplan wordt – bij organisaties met een convenant – gedeeld met de organisatie en afgestemd op de planning van werkzaamheden van de interne controle-/auditafdelingen, de fiscale afdelingen en/of de externe deskundigen van het bedrijf, zodat de werkzaamheden optimaal op elkaar aansluiten wat betreft inhoud en tijdsplanning.

Prioritering van het toezicht

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor het toezicht op alle belasting- en inhoudingsplichtigen en moet dus keuzes maken voor de inzet van de schaarse toezichtscapaciteit. Deze keuzes moeten de compliance van alle belastingplichtigen op een zo hoog mogelijk niveau brengen dan wel houden. De beschikbare informatie over de compliance van organisaties (of groepen) bepaalt deze keuzes. Omdat bedrijven onder HT transparant zijn en actuele informatie delen met de Belastingdienst, past deze de vorm en intensiteit van het toezicht voor deze bedrijven aan en reduceert deze zijn werkzaamheden. In dat kader is de frequentie waarin aangiften van deze bedrijven worden getoetst (aanslagregeling dan wel controle van de aangifte) aanzienlijk lager dan voor bedrijven die niet onder HT vallen.

⁶ In de [SVLO-notitie Tax Planning](#) wordt verder op dit onderwerp ingegaan.

Aanpassing toezicht

Bij organisaties waarvoor horizontalisering (nog) niet mogelijk is, voert de Belastingdienst onder andere zelfstandig boekenonderzoeken uit. Onder HT houdt de organisatie zich actief bezig met de interne beheersing en de monitoring daarvan en is zij daarover actief transparant jegens de Belastingdienst. Voor een organisatie waar horizontalisering (nog) niet mogelijk is, is er in de regel een minder actueel en volledig beeld van de fiscale strategie en van de fiscale interne beheersing. Er zijn daarover immers geen afspraken gemaakt die hun beslag hebben gekregen in een convenant. De mogelijkheden om het toezicht op voorhand aan te passen zijn hierdoor beperkt. Uiteraard moeten ook niet-convenantpartners hun interne beheersing op orde hebben. Dat is immers een eis die voor alle administratieplichtigen geldt (art. 52 lid 1 AWR). Voor deze organisaties moet de Belastingdienst dus veelal meer controlewerk verrichten dan voor convenantpartners. Conform de Controleaanpak Belastingdienst wordt echter ook hier zoveel mogelijk gesteund op werk dat anderen reeds verricht hebben.

Fiscale beheersing: het Tax Control Framework

Een belangrijk onderdeel van het klantbeeld is de "fiscale beheersing". Door de ontwikkelingen op het gebied van "corporate governance" wordt de noodzaak voor organisaties groter om zichtbaar "in control" te zijn. Deze noodzaak strekt zich ook (steeds meer) uit naar de fiscaliteit. Het bestaande raamwerk van AO/IB, ook aangeduid met de term Business Control Framework (BCF), wordt door veel organisaties uitgebreid met beheersingsmaatregelen die gericht zijn op de fiscaliteit (het TCF). Een TCF is geen afzonderlijk beheersingssysteem, maar maakt deel uit van de interne beheersing, zo ook de beheersing rondom de aangifteplicht Vpb. De inrichting van de fiscale beheersing is een belangrijke basis voor de Belastingdienst om zijn concrete controleactiviteiten te verminderen. Uiteraard onder de voorwaarde dat de reikwijdte en kwaliteit van de fiscale beheersing naar het oordeel van de Belastingdienst goed genoeg zijn.

Fiscale beheersing en vooroverleg

Ook voor het vooroverleg is de versterking van de kwaliteit van de interne beheersing een gemeenschappelijk belang. Hoe beter de interne beheersing, hoe meer de onderneming in staat zal zijn, de noodzaak van vooroverleg te herkennen voor alleen die onderwerpen die complex, uniek en omvangrijk zijn, en de relevante informatie benodigd voor het vooroverleg op tafel te brengen. Daarmee stijgt voor beide partijen de waarde van het vooroverleg. De onderneming krijgt meer zekerheid dat het standpunt van de Belastingdienst ziet op de situatie zoals die zich werkelijk voordoet en dat de inspecteur daar ook aan is gebonden. Voor de Belastingdienst neemt de waarde toe van het vooroverleg uit oogpunt van doelmatigheid. Er is meer zekerheid dat de feiten die in vooroverleg worden beoordeeld ook daadwerkelijk de relevante feiten zijn. Daarmee is het belang van een tweede beoordeling kleiner.