

**SAMEN EFFECTIEF
IMPULS AAN EUROPEES FISCAAL TOEZICHT**
PROF. DR. MR. E.C.J.M. VAN DER HEL - VAN DIJK RA



**INAUGURELE REDE
2 DECEMBER 2011**

SAMEN EFFECTIEF

Impuls aan Europees Fiscaal Toezicht

*Compliance Risk Management,
basis voor een andere manier van denken en werken binnen de EU*

Inaugurele rede

In verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van
Hoogleraar Effectiviteit van het Toezicht
aan de Nyenrode Business Universiteit te Breukelen

op 2 december 2011

door

Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA

Copyright © 2011 Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA
ISBN/EAN 9789089800329

Niets uit deze uitgave mag worden geproduceerd zonder schriftelijke toestemming van de uitgever.

Inhoudsopgave

Voorwoord	5
1. Inleiding	11
2. Samenwerking	17
2.1. Inleiding	17
2.2. Noodzaak tot samenwerking	17
2.3. Internationale verdragen	20
2.4. Historische schets	22
2.5. Weerbarstige praktijk	29
3. Ontwikkelingen in het toezicht in internationaal perspectief	33
3.1. Inleiding	33
3.2. EU	33
3.3. OESO	37
3.4. Compliance Risk Management	39
4. Raamwerk voor Europees toezicht	43
4.1. Inleiding	43
4.2. Compliance Risk Management	44
4.3. Gezamenlijke strategie	47
4.4. Gezamenlijke aanpak	50
4.4.1. Enhanced relationship	51
4.4.2. Joint Audits	56

4.5. Bevoegdheden	61
5. Afsluiting en aanbevelingen	65
Dankwoord	69
Geraadpleegde bronnen	71

Voorwoord

Mijnheer de Rector Magnificus, hooggeleerde collega's, zeer gewaardeerde gasten, lieve familie en vrienden,

Vandaag aanvaard ik met het uitspreken van deze rede formeel het ambt van hoogleraar *Effectiviteit van het Toezicht* aan de Toezicht Academie*) van de Nyenrode Business Universiteit.

In de afgelopen decennia is de aandacht voor *overheidstoezicht* sterk toegenomen en is er een zoektocht naar nieuwe vormen van toezicht in gang gezet. 'Minder last, meer effect' is het adagium. Het streven naar het terugbrengen van administratieve lasten, de steeds groter wordende hoeveelheid regelgeving, de toename van het aantal toezichthouders, de aandacht voor 'goed bestuur', de aanhoudende economische en financiële crisis, de huidige schuldencrisis en de zorgen over de euro, leiden tot een brede maatschappelijke discussie over de invulling van het toezicht, nationaal en internationaal. Op dat internationale perspectief wil ik in deze rede de focus leggen.

In de huidige tijdsgeest kan men namelijk naar mijn mening niet van 'goed toezicht' spreken, als het *internationale perspectief* daarin niet is verdisconteerd. Dat geldt ook voor het toezicht door belastingdiensten. Zij willen enerzijds hun *service levels* verhogen en anderzijds belastingontduiking tegengaan. Zij hebben hiervoor echter steeds minder mensen en middelen tot hun beschikking. Ook wordt de omgeving waarin zij opereren steeds complexer en internationaler. Dat laatste maakt het toezicht er niet eenvoudiger op: burgers en bedrijven profiteren optimaal van 'open grenzen', terwijl belastingdiensten gebonden zijn aan de grenzen van de fiscale soevereiniteit.

Belastingdiensten spelen in deze tijden van crisis in Europa een belangrijke rol bij de versterking van de 'interne markt' door te zorgen dat burgers en

bedrijven fiscale regels naleven en hun belasting betalen. Dat moet bijvoorbeeld oneerlijke concurrentie - ten gevolge van belastingontduiking - tegen gaan.

De manier waarop belastingdiensten dat doen is volop in beweging. Niet alleen het heffen en innen van belastingen, maar ook de wijze van handhaven is van belang. Traditionele (repressieve) vormen van toezicht blijken niet toereikend. Strategieën geënt op beïnvloeding van gedrag, meer eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven en het ex ante borgen van de kwaliteit van de fiscale aangifte, zijn in ontwikkeling. Er moeten stappen worden gezet om het bedrijfsleven, andere toezichthouders en intermediaire marktpartijen structureel hieraan te verbinden, maar ook om deze strategieën op te schalen naar een *internationaal* niveau, passend bij de 21ste eeuw.

Het fiscaal toezicht in de EU is de optelsom van het toezicht in de 27 lidstaten. Belastingdiensten zoeken voor de uitvoering van het toezicht de *samenwerking* omdat bijvoorbeeld fiscaal relevante gegevens soms alleen voorhanden zijn in andere lidstaten. Maar ook bij de bestrijding van belastingfraude, om te voorkomen dat de fraude zich verplaatst van de ene naar de andere lidstaat. Bovendien propageren internationaal opererende bedrijven samenwerking van belastingdiensten, opdat zij in grensoverschrijdende kwesties maar éénmalig informatie hoeven te verstrekken en inlichtingen hoeven te geven aan verschillende belastingdiensten.

De huidige internationale samenwerking wordt gedomineerd door de uitwisseling van gegevens. Dat is een vorm van wederzijdse bijstand, maar naar mijn mening niet altijd dé manier om effectief en efficiënt samen te werken. *Samen werken* krijgt pas inhoud als de medewerkers van de belastingdiensten van de verschillende lidstaten ook daadwerkelijk de mogelijkheid hebben om gezamenlijk aan de intracommunautaire problematiek te werken, in een virtueel of fysiek verband. Dat blijkt in de praktijk (nog) niet of maar beperkt mogelijk.

Het is van belang dat het toezicht in de EU gelijke tred houdt met de ontwikkelingen in de maatschappij; de belangen zijn immers groot, zeker in tijden van crisis. Naar mijn idee is er meer nodig dan de huidige samenwerking om internationaal 'compliance risico's' effectief te managen.

Ik pleit daarom in deze rede voor een substantiële verandering van de internationale samenwerking. De titel van mijn rede, *Samen effectief*, staat voor een andere manier van denken en van werken, waarbij vanuit een gemeenschappelijk kader, vorm en inhoud wordt gegeven aan Europees fiscaal toezicht.

En als dat niet wordt gerealiseerd.....dan zou het toezicht zich weleens kunnen ontwikkelen tot ‘een Griekse tragedie’ in plaats van tot ‘een goed geregisseerd modern toneelstuk’, waarbij de fiscale autonomie van de lidstaten onder druk zou kunnen komen te staan en een Europese belastingautoriteit wellicht dichterbij is dan we denken en voor mogelijk houden.

***) TOEZICHT ACADEMIE**

Nyenrode Business Universiteit heeft het initiatief genomen om een ‘Toezicht Academie’ (TA) op te richten om inhoud te geven aan de maatschappelijke discussie over de effectiviteit van het toezicht.

Samenwerking kan een belangrijk middel zijn om de (over)last van toezicht voor burgers en bedrijven te beperken.

Het doel van de TA is om in samenwerking met toezichthouders, het bedrijfsleven en intermediaire marktpartijen het vakgebied te ontwikkelen om te komen tot effectievere en efficiënter vormen van toezicht.

Om hier vorm en inhoud aan te geven vinden de volgende activiteiten plaats:

- het overdragen van kennis vanuit een multidisciplinaire invalshoek in de vorm van intervisie bijeenkomsten tussen verschillende overheden, nationaal en internationaal;
- het geven van maatwerkopleidingen en *master classes*. In 2012 start de TA een post-master Handhaving.
- het entameren van (wetenschappelijk) onderzoek. Zo doen studenten onderzoek naar vraagstukken op het gebied van samenwerking tussen overheden. Ze onderzoeken bijvoorbeeld of samenwerking wel effectief is als overheidsorganisaties verschillende strategieën (bijvoorbeeld geënt op preventie of op repressie) hanteren.
- het volgen van (internationale) ontwikkelingen en het – samen met *stakeholders* - ontwikkelen van methoden, technieken en producten die de kwaliteit van het toezicht bevorderen.

Er is meer dan voorheen in de wereld te doen; en de menigte, welke de gemeene taak helpt volbrengen, is veel grooter. Neem de kunst van regeren, zo oneindig moeilijker dan voorheen, maar ook hoe velen nemen deel!

Briefwisseling van J.R. Thorbecke (1840-1845, pag. 395)

1. Inleiding

‘De interne markt is het hart van de inspanningen van Europa. Dit betekent voor burgers het recht om te wonen en werken in ieder ander EU-land, en toegang hebben tot een bredere keus van kwaliteitsproducten en -diensten tegen lagere prijzen. Voor bedrijven houdt dit in het opereren in een binnenlandse markt van 500 miljoen mensen, gebaseerd op de rechtsstaat met wederzijds respect en vertrouwen. De interne markt is belangrijker dan ooit. Ik wil nu zien dat die versterkt, en zich aanpast aan de wereld van de 21e eeuw.’¹

Jose Manuel Barroso, voorzitter van de Europese Commissie

Het toezicht van belastingdiensten is in beweging; dit heeft alles te maken met een aantal uitdagingen waarvoor zij zich zien gesteld. Zo worstelen een groot aantal landen in Europa nog steeds met de naweeën van de economische crisis. En of dat nog niet genoeg is, hangt inmiddels de crisis in de eurozone als het zwaard van Damocles boven Europa. Vanuit de gedachte dat de ‘interne markt’ voor economische groei en meer banen kan zorgen, is versterking van die markt gewenst om de crisis het hoofd te bieden en in te spelen op toekomstige ontwikkelingen. Zowel private als publieke partijen spelen hierin een rol.²

Zo levert bijvoorbeeld de BTW in de EU en wereldwijd een belangrijke bijdrage om de overheidskosten te dekken.³ Belastingdiensten moeten er voor zorgen dat burgers en bedrijven belasting betalen en fraude adequaat bestrijden. In een wereld die in hoog tempo verandert en voortdurend complexer en internationaler wordt, is dat met recht een uitdaging. Het

¹ Jose Manuel Barroso, voorzitter van de Europese Commissie, bij de presentatie van de visie van de Europese Commissie over de toekomst van de interne markt van de EU in 2007.

² Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's. Naar een Single Market Act. Voor een sociale markteconomie met een groot concurrentievermogen. Com 2010 (608) definitief van 27 oktober 2010.

³ Driving Indirect Tax Performance: Managing the global reform challenge. KPMG International, 2010, page 2.
<http://www.kpmg.com/KH/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Driving%20Indirect%20Tax%20Performance.pdf>.

aantal internationale transacties van burgers en bedrijven groeit spectaculair. Bovendien blijken grenzen voor burgers en bedrijven nauwelijks meer te bestaan als het gaat om wonen, werken en vrije tijd.

'Grenzenloze' wereld

Internationaal opererende ondernemingen kunnen zonder al te veel problemen hun activiteiten overal ter wereld ontplooiën en waar en wanneer dat zo uitkomt verplaatsen naar andere jurisdicties. Dat geldt mutatis mutandis ook voor de plaatsen waar zij hun administratie voeren. Ondernemingen maken op die manier optimaal gebruik van internationale (vestigings)mogelijkheden en zullen in de regel die plaatsen kiezen die hen op kortere of langere termijn het gunstigst voorkomen. Via de mogelijkheden die de moderne data- en communicatietechnologie biedt, is het mogelijk wereldwijd, de klok rond, actief te zijn. Grenzen aan tijd en plaats zijn louter virtueel geworden. En nationale grenzen vormen in dat opzicht al helemaal geen belemmering meer voor (internationale) bedrijfsvoering.

Of toch wel...? Deze 'grenzenloze' wereld blijkt voor bedrijven die internationaal opereren een keerzijde te hebben. Zo staan in Europees verband nog steeds fiscale obstakels de verdere ontwikkeling van de interne markt in de weg. De wisselwerking tussen de nationale belastingstelsels leidt door het ontbreken van gemeenschappelijke regels voor de vennootschapsbelasting vaak tot 'overbelasting' en dubbele belasting. Om hier verandering in te brengen is recentelijk de discussie over gemeenschappelijke regels voor de vennootschapsbelasting (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*) in Europees verband weer opgelaid. De voorgestelde gemeenschappelijke aanpak moet de samenhang van de nationale belastingstelsels garanderen, maar de belastingtarieven niet harmoniseren en op die manier eerlijke concurrentie tussen de lidstaten stimuleren.⁴

Niet alleen de belastingstelsels van de EU lidstaten blijken te verschillen; ook de wijze waarop de belastingdiensten hun toezicht uitoefenen varieert. Dat betekent dat internationaal opererende bedrijven worden geconfronteerd met verschillende administratieve voorschriften en

⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB). Com 2011 (121) definitief van 16 maart 2011.

verschillende nationale toezichtprocessen. Elk van de lidstaten heeft immers het eigen toezichtproces op unieke wijze vormgegeven, ingegeven door wettelijke, culturele, historische, geografische, sociale en economische factoren. Vandaar dat bijvoorbeeld de spelregels voor een belastingcontrole in elke lidstaat anders zijn.⁵

Zowel de wisselwerking tussen de nationale belastingstelsels alsook het feit dat er binnen de EU geen eenduidigheid is in administratieve voorschriften en in het toezicht levert voor internationaal opererende bedrijven extra administratieve lasten op.

Internationaal toezicht

Deze ‘grenzenloze’ wereld levert ook de nodige uitdagingen op voor belastingdiensten. Zij zien zich geconfronteerd met toenemende aantallen belastingplichtigen die internationaal opereren en met grensoverschrijdende fiscale risico’s. Voor ondernemers die het niet zo nauw nemen met de regels kan het wegvallen van de grenzen letterlijk drempelverlagend werken; zij maken in fiscale constructies bijvoorbeeld gebruik van verschillen tussen belastingstelsels of overtreden bewust fiscale wetten en regels.

Daar waar burgers en bedrijven vrij bewegen, zijn belastingdiensten gebonden aan landsgrenzen. Dat maakt het internationale toezicht er niet eenvoudiger op en betekent dat er een adequaat stelsel van verdragen en afspraken nodig is om effectief toezicht te kunnen uitoefenen. Met de recente herziening van de Verordening 1798/2003, de wijziging van het WABB verdrag en de totstandkoming van de nieuwe ‘Bijstandsrichtlijn’ in het achterhoofd, lijkt dat wel goed te zitten. De vraag is echter of de recente aanpassingen voldoende zijn? Ik kom daar in het volgende hoofdstuk op terug, maar ik denk het niet.

Ook hebben belastingdiensten te maken met veranderende maatschappelijke verwachtingen: de rol tussen overheid en burger/bedrijf verandert. De eigen verantwoordelijkheid van burgers en bedrijven speelt meer dan voorheen een belangrijke rol. Wat betekent dat voor het huidige toezicht? Internationaal opererende bedrijven willen een andere relatie met belastingdiensten, meer transparantie en grensoverschrijdende afspraken

⁵ ‘Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole’. Een comparatieve studie naar de wet - en regelgeving voor belastingcontroles in de 27 lidstaten van de Europese Unie. Lisette van der Hel – van Dijk (maart 2009). www.lisettevanderhel.eu (Nederlandse versie) of www.ibfd.org (Engelse versie).

over de wijze van fiscale behandeling.⁶ Het internationale netwerk van verdragen - dat vorm en inhoud moet geven aan de samenwerking - houdt hier echter (nog) geen rekening mee.

Zoals gezegd hebben belastingdiensten bovendien te maken met teruglopende budgetten en inkrimping van personeel. Hoe kom je dan tot effectief en efficiënt toezicht? Niet alleen nationaal, maar ook internationaal.

De verruiming van het speelveld schept kansen en leidt tot bedreigingen, zowel voor internationaal opererende ondernemingen als voor de belastingdiensten. Vanuit beider perspectief is het toezicht in de EU gebaat bij internationale samenwerking.

Toch is de praktijk weerbarstig. Want hoewel er een internationaal netwerk van verdragen, richtlijnen en verordeningen voorhanden is, is er nog steeds sprake van omvangrijke (btw) fraude en zijn er nog talrijke vraagstukken die – EU breed - nog onvoldoende zijn opgelost en die ‘goed’ toezicht in de weg staan. Wat te denken van bijvoorbeeld de horizontalisering van het toezicht en van de uitvoering van gezamenlijke controles (*joint audits*)?

Om antwoord op bovenstaande vragen te kunnen geven, ga ik in deze rede (par. 2) allereerst in op de noodzaak van samenwerking tussen belastingdiensten in de EU. Is samenwerking in het *huidige* tijdsgewricht een ‘conditio sine qua non’ of een idealistisch modeverschijnsel? Is de huidige samenwerking efficiënt en effectief? Of zijn er teveel obstakels om samen te werken? Ik neem hierbij ook het vigerende stelsel aan internationale verdragen in ogenschouw in relatie tot de effectiviteit van het toezicht.

We zien bij een aantal belastingdiensten een paradigma shift in het toezicht. Zij richten hun inspanningen niet zozeer meer op het ex post toetsen van de aangifte, maar op het ex ante borgen van de kwaliteit van de aangifte en het creëren van een omgeving waarin vooraf afstemming plaats vindt over regelnaleving. Ik neem u daarom mee in de internationale ontwikkelingen in het toezicht (par.3).

Gezien de huidige context is het van belang dat de samenwerking in de EU (en wereldwijd) robuust genoeg is om opgewassen te zijn tegen de problematiek van de 21ste eeuw. Hoe kunnen belastingdiensten gezamenlijk

⁶ ‘Tax Administration without borders’, Navigating the changing global tax controversy and risk management landscape. Ernst & Young (November 2009).

effectief en efficiënt toezicht uitoefenen en hoe ver moet die samenwerking gaan? Ik schets vervolgens (par.4) het *toekomstig* perspectief en besteed aandacht aan een gezamenlijke strategie, een gezamenlijke ‘taal’ en een gezamenlijke aanpak. Tenslotte sluit ik mijn rede af en doe ik een aantal aanbevelingen (par. 5), waarin ik ook de rol van de Toezicht Academie van de Nyenrode Business Universiteit betrek.

2. Samenwerking

2.1. Inleiding

De totstandkoming van een gemeenschappelijke markt levert een belangrijke bijdrage aan het proces van economische integratie in de EU. Deze gemeenschappelijke of interne markt wordt gekenmerkt door een vrij verkeer van goederen, diensten, personen en kapitaal.⁷ Niet alleen de invoering van de euro, maar ook nieuwe digitale technieken hebben onmiskenbaar hun invloed op dit proces en zullen de integratie naar verwachting alleen maar versnellen. De Europese markt is hierdoor toegankelijker geworden voor een grotere groep ondernemers. Ook biedt het internet belangrijke voordelen voor de internationale handel en leidt internationaal gezien tot een verkleining van de afstand van producent naar consument.⁸ Dat dit invloed heeft op de geijkte geld- en goederenstromen, moge duidelijk zijn. Anderzijds brengen deze ontwikkelingen ook (nieuwe) grensoverschrijdende risico's met zich en vragen ze om adequaat Europees toezicht. Dit wordt bovendien versterkt door de recente economische, financiële crisis en de crisis in de eurozone.

2.2. Noodzaak tot samenwerking

Al deze veranderingen hebben uiteraard hun invloed op het handelen van de belastingdiensten. Die zien zich voor de uitdaging gesteld dat ondernemingen hun fiscale verplichtingen nakomen, in elk land waar zij actief zijn.

Het bedrijfsleven mondialiseert en trekt zich van landsgrenzen weinig aan. Hierdoor groeien multinationale ondernemingen en integreren kapitaalmarkten. Multinationals worden echter nog steeds geconfronteerd met verschillende nationale belastingstelsels waarin gemeenschappelijke regels

⁷ Artikel 2 Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (= EG-verdrag).

⁸ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 (Official Journal of the European Communities of 15/05/02).

ontbreken en met hoge administratieve lasten tot gevolg. Om die terug te dringen is er harmonisatie nodig van de fiscale wet- en regelgeving.

Een andere factor zijn de wereldwijde boekhoudschandalen van het afgelopen decennium. Die hebben het vertrouwen van het publiek in de ondernemingsleiding en controlerende accountants verminderd. Dit heeft vervolgens weer geleid tot een toename aan wet- en regelgeving op het gebied van *corporate governance* en financiële verslaggeving (IFRS).⁹ Ook de aandacht voor de fiscaliteit in het risicomanagement van ondernemingen neemt toe. Dat blijkt onder meer uit specifieke regelgeving op dit gebied.¹⁰

Als uitvloeisel hiervan zoeken ondernemingen en belastingdiensten naar andere vormen van samenwerking, zoals ‘horizontale samenwerking’ (*enhanced relationships*).¹¹ Hierbij komt de aandacht te liggen op het vooraf borgen van de kwaliteit van de aangifte en op het proactief creëren van een omgeving waarin regel naleving een resultante is (door bijvoorbeeld eenvoudige wetgeving) in plaats van het achteraf toetsen van de aangifte. De Nederlandse belastingdienst heeft dit in zijn handhavingsstrategie onder andere vorm en inhoud gegeven door het ‘horizontaal toezicht’, uitgewerkt in concrete toezichtarrangementen met grote ondernemingen, fiscaal intermediairs en brancheorganisaties. De vraag is of de EU lidstaten hier gelijke tred houden en zo het bedrijfsleven tegemoet komen? Samenwerking tussen belastingdiensten lijkt onontbeerlijk om vorm en inhoud te geven aan deze ontwikkelingen omdat in bilaterale en multilaterale verdragen (nog) geen aandacht is voor de wijze waarop belastingdiensten afspraken maken en toezicht uitoefenen.

Ook de financiële crisis heeft haar sporen achtergelaten. Het vertrouwen van de maatschappij in de bancaire wereld heeft een behoorlijke

⁹ - Zoals de Sarbanes-Oxley Act (2002), die stringente eisen oplegt aan het bestuur en de verslaggeving van bedrijven met een beursnotering in de Verenigde Staten. (Pub.L.107-204, 116 Stat. 745, enacted 2002-07-30), also known as the Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 and commonly called SOX or Sarbox). <http://www.sarbanes-oxley.com/>.

- Vanaf 2005 passen alle beursgenoteerde bedrijven in de EU International Financial Reporting Standards (IFRS) toe bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Daarnaast kunnen Nederlandse niet-beursgenoteerde ondernemingen ook kiezen voor vrijwillige toepassing. (Verordening (EG) nr.1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen).

¹⁰ Voorbeelden hiervan zijn specifieke financiële verslaggevingsrichtlijnen zoals IAS (International Accounting Standards) 12 (<http://www.iasb.org/Home.htm>) en de code Tabaksblat (paragraaf III.5.4.e) (<http://www.commissiecorporategovernance.nl/>).

¹¹ ‘Revenue bodies can achieve a more effective and efficient relationship in their dealings with taxpayers and tax intermediaries if their actions are based upon the following attributes (understanding based on commercial awareness, impartiality, proportionality, openness and responsiveness). If revenue bodies demonstrate these five attributes and have effective risk management processes in place, large corporate taxpayers would be more likely to engage in a relationship with revenue bodies based on co-operation and trust, what is described in the report as an *enhanced relationship*.

Fourth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Cape Town Communiqué, 11 January 2008 (OECD, Centre for Tax Policy and Administration), page 3.

deuk opgelopen en dat heeft o.a. geleid tot een roep om meer en verscherpt toezicht. Ook bleek bijvoorbeeld bij de redding van Fortis en ABN Amro in 2008 dat de gebondenheid van toezichthouders (in Nederland en België) aan landsgrenzen belemmerend kan werken. De EU heeft als antwoord op de financiële crisis nieuwe ‘autoriteiten’ opgericht.¹² De vraag is overigens wel wat hun macht en kracht zal zijn: is er echt sprake van Europees toezicht (en kan er ingegrepen worden als landen zich niet aan afspraken houden) of moet het toezicht gestalte krijgen door samenwerking van nationale toezichthouders die nog een behoorlijke vinger in de pap hebben?

Als laatste noem ik de fraude. De voortgaande internationalisering van de economie heeft namelijk niet alleen de handelsmogelijkheden vergroot, vanwege het wegvallen van de douanecontrole aan de binnengrenzen van de EU, maar parallel daaraan ook de mogelijkheden van belastingfraude (o.a. BTW carrouselfraude) en witwassen in de hand gewerkt. De bestrijding hiervan is het domein van de lidstaten zelf, maar samenwerking tussen de lidstaten en coördinatie door de Europese Commissie (EC) zijn essentieel om oneigenlijk gebruik en misbruik effectief te kunnen bestrijden.¹³ Fraudeurs trekken zich immers niets aan van landsgrenzen, integendeel, zij proberen daar juist gebruik van te maken.

Geheel in de lijn met deze ontwikkelingen is het besef gegroeid dat confrontaties tussen belastingdiensten in de regel averechts werken en verhoudingen ernstig en langdurig kunnen verstoren, terwijl overleg en samenwerking juist kan resulteren in ‘suum cuique’. Samenwerking is voor belastingdiensten derhalve een ‘conditio sine qua non’ geworden en zeker geen modeverschijnsel. Deze samenwerking bevordert niet alleen de doelmatigheid in de uitvoering, maar is ook noodzakelijk om te verzekeren dat het juiste bedrag aan belasting wordt gegeven over internationale

¹² (1) De Europese Bankenautoriteit (*European Banking Authority* - EBA) is belast met het toezicht op de banken in de Europese Unie. (2) De Europese Autoriteit voor Verzekeringen en Bedrijfspensioenen (EAVB) (*European Insurance and Occupational Pensions Authority* (EIOPA)) is belast met het toezicht op verzekeraars en pensioenfondsen in de Europese Unie. (3) De Europese Autoriteit voor Effecten en Markten (EAEM) (*European Securities and Markets Authority* (ESMA)) is belast met het toezicht op financiële producten in de Europese Unie. Deze financiële toezichthouders zijn in 2010 ingesteld naar aanleiding van de economische crisis als gevolg van grote begrotingstekorten van een aantal EU-lidstaten.

¹³ Explanatory Memorandum: Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on mutual administrative assistance for the protection of the Community's financial interests against fraud and any other illegal activities. European Commission, Com 2004 (509) final, 20 July 2004, page 2.

¹⁴ ‘Where Member States’ authorities are confronted with complex fraud schemes that are linked to two or more Member States, swift and multilateral administrative cooperation in any necessary investigation is essential. Information has to be exchanged between several Member States’ authorities and the connections between all those involved in EC fraud and laundering of criminal proceeds have to be established in order to provide for quick and coordinated action.’

transacties en dat belastingontduiking en belastingfraude worden voorkomen dan wel geredresseerd.

2.3. Internationale verdragen

Als een belastingdienst zekerheid wil over de aanvaardbaarheid van de aangifte van een (groep van) internationaal opererende onderneming(en), heeft hij regelmatig gegevens nodig die alleen in andere landen voorhanden zijn. Belastingdiensten hebben echter in tegenstelling tot internationaal opererende ondernemingen te maken met de grenzen van de fiscale soevereiniteit. Dit betekent dat er afspraken nodig zijn om uitwisseling van gegevens en andere vormen van internationale samenwerking mogelijk te maken.

Om de internationale samenwerking op fiscaal gebied vorm te geven sluiten staten sinds tientallen jaren *bilaterale* verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Deze afspraken zijn veelal gebaseerd op het OESO-modelverdrag.¹⁴ In deze verdragen komt meestal een inlichtingenartikel voor, analoog aan artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Naast bilaterale verdragen bestaan er ook multilaterale verdragen en overeenkomsten op het gebied van administratieve samenwerking. We onderscheiden internationale samenwerking tussen *groepen van landen* die een gemeenschappelijk belang hebben (voorbeeld tussen de Benelux-landen of de noordse landen). Deze - vanuit Europees perspectief bezien - 'regionale' vormen van samenwerking leiden op belastinggebied vaak tot (multilaterale) samenwerkingsovereenkomsten. Voorbeelden hiervan zijn: de Benelux overeenkomst¹⁵ en de *Nordiske Bistandsaftale*.¹⁶

Continentaal of *wereldwijd* werken staten samen in supranationale organisaties als de EU, de CIAT, de *Commonwealth* of de OESO. Dergelijke samenwerkingsverbanden leiden tot internationale overeenkomsten en multilaterale verdragen op het gebied van wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen. Voorbeelden in dit verband zijn: de EU richtlijn 2011/16/EU¹⁷, de Verordening (EG) 904/2010¹⁸ en het WABB-verdrag.¹⁹

¹⁴ OESO-modelverdragen van 1963, 1977 en 1992 (met wijzigingen van 1994, 1995, 1997, 2000 en 2003). OESO staat voor Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

¹⁵ Overeenkomst van 29 april 1969 inzake administratieve en strafrechtelijke samenwerking op het gebied van de regelingen die verband houden met de verwezenlijking van de doelstellingen van de Benelux Economische Unie, met Aanvullende Protocollen.

¹⁶ Nordic (Mutual Administrative Assistance) Convention. Convention of 7 December 1989 between the Nordic Countries on mutual administrative assistance in Tax Matters.

¹⁷ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 (Pb L 64/1 van 11 maart 2011) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn

Dit stelsel van bilaterale en multilaterale verdragen vormt de basis voor de huidige internationale samenwerking. Deze samenwerking gaat steeds verder. Dat heeft tot gevolg dat de hoeveelheid internationale verdragen die Nederland en andere landen de afgelopen jaren met elkaar hebben afgesloten significant is toegenomen.²⁰ En dat belastingdiensten hun gegevensuitwisseling en de internationale samenwerking proberen te intensiveren, te stroomlijnen en te optimaliseren.

Zo is op 11 maart 2011 de EU richtlijn 2011/16/EU in werking getreden. De richtlijn bevat nieuwe regels voor administratieve samenwerking op het gebied van met name directe belastingen (en geldt derhalve niet voor btw, douane, accijnzen en sociale zekerheidsbijdragen). In de richtlijn staan voorschriften en procedures voor een betere samenwerking tussen belastingdiensten van verschillende lidstaten, opdat ze hun strijd tegen belastingfraude kunnen versterken.

De totstandkoming van deze richtlijn past in de discussie over *Good Governance in Tax Matters* die de Europese Commissie in april 2009 is gestart. Het doel hiervan is om tot concrete activiteiten te komen om ‘goed bestuur’ op belastinggebied (en dan gaat het om transparantie, uitwisseling van informatie en *fair tax competition*) te stimuleren.²¹

De vraag is wat er verandert door deze richtlijn en of het tempo van aanpassingen van internationale afspraken gelijke tred houdt met de ontwikkelingen in het toezicht? Om die vragen te kunnen beantwoorden schets ik eerst kort de historische ontwikkeling van met name het intracommunautaire toezicht en gebruik ik de meest recente herzieningen van verordeningen en richtlijnen om inzicht te geven in de aanpassingen.

77/799/EEG. (Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 (Pb L 336 van 27.12.1977) betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies).

¹⁸ Verordening (EU) Nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking).

¹⁹ Het Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), gesloten op 25 januari 1988 te Straatsburg.

²⁰ Volgens het OECD's *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, zijn sinds 1 januari 2010 147 TIEA's (Tax Information Exchange Agreements) gesloten en 46 verdragen ter voorkoming van dubbele belasting geupgraded (A Background Information Brief, March 2011). <http://www.bfsb-bahamas.com/international/052032700.pdf>

²¹ 'Promoting Good Governance in Tax Matters'; Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, 28 April 2009, Com (2009) 201 final.

2.4. Historische schets

De verdragen ter voorkoming van dubbele belasting scheppen sinds de vorige eeuw ruimte voor internationale samenwerking in de vorm van ‘het uitwisselen van gegevens’. In deze verdragen komt meestal een inlichtingenartikel voor dat gelijk is aan artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Het Commentaar bij dit artikel beschrijft drie vormen van gegevensuitwisseling, die ieder voor zich en in combinatie mogen worden toegepast.²² Sinds 1977 is uitwisseling van gegevens niet langer beperkt tot gegevens waarover belastingdiensten reeds beschikten (‘die zij geordend voorhanden hebben’). De verdragspartners hebben de plicht zo nodig een boekenonderzoek in te stellen om de gevraagde gegevens te kunnen verstrekken.²³ Het instellen en uitvoeren van een dergelijk onderzoek is een louter nationale aangelegenheid van een verdragspartner.

De fiscale inlichtingenuitwisseling heeft zich het laatste decennium in grote belangstelling mogen verheugen. Onder andere ingegeven door de internationale discussie over *harmful tax competition*. Zowel de EU als de OESO duiden in die discussie het ontbreken van effectieve internationale inlichtingenuitwisseling in een staat, als een kenmerk van een *tax haven*.²⁴ ‘Effectief’ betekent in dit verband dat er geen beperkingen in de gegevensuitwisseling mogen zijn ten gevolge van bijvoorbeeld formele wetten waarin geheimhouding is geregeld of ten gevolge van de administratieve praktijk.

Volgens het OECD’s *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, zijn sinds 1 januari 2010 147 *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA’s) gesloten en 46 verdragen ter voorkoming van dubbele belasting geupgraded.²⁵ Zelfs Zwitserland, een land met een van de meest stringente bankgeheimen ter wereld, is onderhandelingen gestart met een aantal landen, waaronder Nederland, over de uitwisseling van fiscale informatie.

Gegevensuitwisseling

Wat opvalt is dat op het terrein van de administratieve samenwerking er de afgelopen jaren steeds meer en verdergaande regelgeving in het leven wordt geroepen om *gegevens uit te wisselen*. Zo lag bijvoorbeeld het grootste deel van

²² Aantekening 9 OESO-commentaar artikel 26 lid 1.

²³ OESO-commentaar: Aantekening 16 bij artikel 26 lid 2 1977 OESO – Model.

²⁴ *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, OECD, 1998.

²⁵ (A Background Information Brief, March 2011). <http://www.bfsb-bahamas.com/international/052032700.pdf>.

het voorstel tot herschikking van de Verordening 1798/2003 in dat verlengde: er worden met name regels en procedures vastgesteld die lidstaten in staat moeten stellen inlichtingen te verzamelen en uit te wisselen langs elektronische weg.²⁶

De vraag die opdoemt is of dit een daadwerkelijke verbetering van de *administratieve samenwerking* teweeg zal brengen. Er hebben immers in het verleden al talrijke aanpassingen plaatsgevonden en nog is er kennelijk geen sprake van een effectieve administratieve samenwerking tussen de lidstaten. Dat moet toch tot nadenken stemmen.

Het is naar mijn mening overigens wel verklaarbaar. De gegevens-uitwisseling tussen lidstaten is niet meer dan een ‘vehicle’ waarmee een staat de gegevens van de ene kant van de grens naar de andere kant ‘vervoert’. Staten gebruiken die gegevens vervolgens autonoom in hun eigen nationale toezichtproces. Daarmee is nog geen enkele invulling gegeven aan *samenwerking*. Ook zegt het niets over de wijze waarop de gegevens zijn verkregen en worden gebruikt, terwijl deze elementen wel van belang zijn voor de administratieve samenwerking.²⁷ Uiteraard is een adequate gegevensuitwisseling wel een randvoorwaarde voor intracommunautaire samenwerking.

Zonder uitwisseling van gegevens kunnen staten immers niet met elkaar ‘communiceren’ over fiscale aangelegenheden. Soms is er echter meer nodig om internationale fiscale problematiek adequaat aan te pakken. Het kan bijvoorbeeld van belang zijn om een inlichtingenverzoek toe te lichten vanwege de complexiteit van de problematiek. Of gelijktijdig, in meerdere landen tegelijk, een controle in te stellen. Ook de aanpak van internationale fraude, zoals BTW carrouselfraude, vraagt veelal om meer dan alleen het uitwisselen van gegevens. Zonder daadwerkelijke internationale samenwerking heeft de fraudeur ‘vrij spel’ en bestaat het risico dat het probleem zich van de ene lidstaat naar de andere verplaatst.

Dit heeft er toe geleid dat er de afgelopen decennia nog andere vormen van wederzijdse bijstand – naast de uitwisseling van gegevens - zijn ontwikkeld, die ieder voor zich of in combinatie kunnen worden toegepast.

²⁶ Voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (Herschikking). Brussel, 18.8.2009, COM(2009) 427 definitief 2009/0118 (CNS).

²⁷ Het kan voor bepaling van de ‘waarde’ van gegevens bijvoorbeeld van belang zijn te weten op welke wijze de gegevens zijn verzameld; had een belastingdienst alleen het recht om gegevens aan de belastingplichtige te vragen of mocht hij ook zelfstandig *onderzoek doen* in de administratie van belastingplichtige om de gegevens te verkrijgen?

Het gaat dan bijvoorbeeld om de aanwezigheid van ambtenaren op het grondgebied van een andere staat of om gelijktijdige controles.

Andere vormen wederzijdse bijstand

Hoe loopt nu de ontwikkeling van deze vormen van wederzijdse bijstand?

Het duurde tot 2004 voordat er een adequaat juridisch raamwerk was om binnen de EU *gelijktijdige controles* in te stellen, terwijl de Europese Commissie al enkele jaren daarvoor concludeerde dat de lidstaten er niet in geslaagd waren de fraude (op intracommunautaire transacties) afdoende te bestrijden omdat de controle nog verre van doelmatig was en de intracommunautaire invalshoek ontbrak. Bovendien bleken belastingdiensten moeizame interne procedures te hebben die leidden tot een uitermate trage gegevensuitwisseling.²⁸ Deze observaties hebben - per 1 januari 2004 - geleid tot invoering van de Verordening (EG) 1798/2003 die een verbetering in de samenwerking in de EU beoogde (op het gebied van *indirecte belastingen*).²⁹

In deze verordening zijn regels en procedures vastgesteld om de lidstaten beter te laten samenwerken en alle inlichtingen te kunnen laten uitwisselen met het oog op een juiste btw-heffing, zowel massaal als in individuele gevallen. Een ander belangrijk element is de mogelijkheid individuele ambtenaren aan te wijzen om rechtstreeks met collega's in de andere lidstaat inlichtingen uit te wisselen. Dat is bijvoorbeeld noodzakelijk voor de uitvoering van gelijktijdige controles. De uitvoering van dergelijke controles blijkt namelijk onnodig omslachtig en stroperig als de inlichtingenuitwisseling via de 'bevoegde autoriteiten' moet verlopen.³⁰

Hoewel de Verordening 1798/2003 een verbetering betekende voor de administratieve samenwerking op btw-gebied, bleef de informatie-uitwisseling tussen belastingautoriteiten tijdrovend en vrij omslachtig. Ook ontbrak het de lidstaten aan een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van de belastingfraude.

²⁸ Derde verslag overeenkomstig artikel 14 over de uitvoering van verordening (EEG) 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van indirecte belastingen (BTW) en vierde verslag overeenkomstig artikel 12 van verordening (EEG, EURATOM) nr. 1553/89 betreffende de procedures voor de invordering en de controle van de BTW, 28 januari 2000 (COM 2000) 28 definitief.

²⁹ Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92 (Pb L 264 van 15.10.2003).

³⁰ Bevoegde autoriteiten zijn centraal gesitueerde personen en instanties die de staten speciaal hebben aangewezen ten behoeve van de bijstandsverlening. Die aanwijzing gebeurt via de nationale wetgeving.

Dat leidt eind 2010 tot intrekking van Verordening 1798/2003 en tot een nieuwe Verordening (EU) 904/2010 die – opnieuw – is bedoeld om de lidstaten de middelen voor een betere samenwerking te verschaffen.³¹ Deze verordening bevat een aantal bepalingen om de bestrijding van grensoverschrijdende fraude efficiënter te organiseren en de inning van de belasting beter te garanderen. Ook moet het voorstel meer samenhang bewerkstelligen. De lidstaten krijgen een grotere verantwoordelijkheid op het gebied van de administratieve samenwerking. Naast gemeenschappelijke procedures krijgen de lidstaten een samenwerkingsverplichting. Zij moeten ook de belastinginkomsten van de andere lidstaten beschermen.³²

De aanpassingen van de verordening hebben deels betrekking op de (kwaliteit van de) gegevensuitwisseling: zo zijn de gevallen beperkt waarin een lidstaat kan weigeren om inlichtingen uit te wisselen of een onderzoek in te stellen. Ook stelt de verordening gemeenschappelijke regels vast voor de juistheid en actualiteit van de gegevens in databanken. Tot slot is er een zogenoemde terugmeldingsverplichting opgenomen, op basis waarvan lidstaten aangeven wat zij gedaan hebben met de inlichtingen, die zij hebben ontvangen.

De aanpassingen zien ook op andere vormen van wederzijdse bijstand. Zo worden de bepalingen omtrent *de aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren* in de belastingkantoren en de deelname aan administratieve onderzoeken verduidelijkt. Buitenlandse belastingambtenaren mogen aanwezig zijn in de kantoren of op iedere andere plaats, waar de administratieve autoriteiten van een lidstaat, hun taken vervullen. Dat lijkt een stap in de goede richting om samenwerking daadwerkelijk vorm en inhoud te geven, ware het niet dat er geen sprake is van een *verplichting* maar van een *mogelijkheid* tot aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren. De kans blijft dus bestaan dat de nationale wetgeving van een lidstaat een dergelijke aanwezigheid niet toestaat, terwijl dat voor de samenwerking in mijn ogen wel noodzakelijk is. Er is immers pas sprake van *samen werken* als controlemedewerkers ook de mogelijkheid

³¹ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde. (Pb L268 van 12/10/2010).

³² 'Ten behoeve van de inning van de verschuldigde belasting dienen de lidstaten samen te werken om er voor te helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven. Daarom moeten zij niet alleen toezien op de juiste toepassing van de in hun eigen grondgebied verschuldigde belasting, maar zouden ook de andere lidstaten moeten bijstaan om te zorgen voor de juiste toepassing van de belasting die verband houdt met een op hun grondgebied verrichte activiteit maar verschuldigd is in een andere lidstaat.' Verordening (EU) nr. 904/2010, overweging 7.

hebben om directe contact te hebben of fysiek aanwezig te zijn om samen aan intracommunautaire problematiek te werken.³³

Met betrekking tot *gelijktijdige controles* beperkt de aanpassing in de verordening zich met name tot de termijn waarbinnen een belastingdienst moet beslissen op een verzoek tot deelname aan een gelijktijdige controle; die bedraagt in beginsel twee weken. Een afwijzing dient met redenen omkleed te zijn.³⁴

Tot slot bevat de verordening de oprichting van een gedecentraliseerd netwerk voor de uitwisseling van informatie om btw-fraude tussen de lidstaten tegen te gaan (Eurofisc).³⁵ Dit is in de ogen van een aantal lidstaten vermoedelijk het meest controversiële element van deze verordening. Eurofisc heeft geen eigen rechtsvorm, maar bestaat uit *liaison officers* die samen een netwerk vormen. Dit netwerk van fraude-experts en het digitaal uitwisselen van gegevens moeten leiden tot het sneller en effectiever opsporen en bestrijden van btw-fraude. De taken van Eurofisc zijn echter beperkt: het zijn van een *early-warning-system*, de coördinatie van informatie-uitwisseling en de terugkoppeling van het gebruik van ontvangen signalen.

Een mooi begin voor de gezamenlijke bestrijding van de btw-fraude. Wel met de kanttekening dat iedere lidstaat vooralsnog vrij is om deel te nemen in de activiteiten van het netwerk.³⁶ Dat kan betekenen dat slechts een beperkt aantal lidstaten de daadwerkelijke samenwerking op een bepaald aandachtsgebied oppakken. En dat geeft fraudeurs nog steeds de kans om door de mazen van het net te glippen.

In dit tijdperk van globalisering moeten de lidstaten ook steeds vaker een beroep doen op wederzijdse bijstand bij de heffing van *directe belastingen*. Van oudsher is in EU verband de 'Bijstandsrichtlijn' een belangrijke regeling.³⁷

³³ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole, E.C.J.M. van der Hel – van Dijk, 2009 (dissertatie), par. 4.3.5.2. 'In 74% (20/27) van de lidstaten is het mogelijk voor buitenlandse ambtenaren om 'aanwezig' te zijn (passief) bij een belastingcontrole in de andere lidstaat, zowel op het gebied van de directe belastingen als van de indirecte belastingen. In 26% (7/27) van de lidstaten zijn *geen of beperkte mogelijkheden* voor de aanwezigheid van ambtenaren. Op het gebied van de directe belastingen is niet altijd duidelijk of er mogelijkheden zijn voor de 'aanwezigheid van ambtenaren', vanwege het feit dat er onvoldoende informatie voorhanden is. www.lisettevanderhel.eu

³⁴ Gelijktijdige controle: de gecoördineerde controle van de fiscale aangelegenheden van een belastingplichtige of van onderling verbonden belastingplichtigen door ten minste twee deelnemende lidstaten die daarbij gemeenschappelijke of verwante belangen hebben. Verordening (EU) nr. 904/2010, artikel 2(f).

³⁵ www.eurofisc.eu

³⁶ Brief aan de Voorzitter van de Tweede kamer der Staten-Generaal van 30 oktober 2009 met als kenmerk DV/2009/646U.

³⁷ Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 (Pb L 336 van 27.12.1977) betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies. Zoals gewijzigd door de richtlijnen van 6 december 1979

Deze richtlijn bevat - bij de totstandkoming - verdergaande bepalingen dan de bilaterale verdragen, die naar het voorbeeld van het OESO-modelverdrag waren gesloten. Het betreft dan met name de mogelijkheid tot de aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren op het grondgebied van de staat die wordt geacht de inlichtingen te verstrekken.³⁸ De EU-lidstaten zijn verplicht hun nationale wetgeving in overeenstemming te brengen met dergelijke EU-richtlijnen.³⁹

De Bijstandsrichtlijn is in 2004 gewijzigd door Richtlijn 2004/56/EEG.⁴⁰ De wijzigingen hebben tot doel de basisregels voor administratieve samenwerking tussen de Europese lidstaten op het gebied van de *directe belastingen* te verbeteren. En hebben onder andere betrekking op de uitvoering van gelijktijdige boekenonderzoeken.⁴¹

In 2009 bleek dat de Bijstandsrichtlijn niet langer voldeed aan de eisen van de tijd. De lidstaten blijken in het kader van een adequate administratieve samenwerking steeds vaker hun toevlucht te moeten zoeken tot andere regelingen dan de Richtlijn. Dat staat op gespannen voet met transparantie, gelijke behandeling, eerlijke mededinging en de goede werking van de interne markt.⁴² Een van de basisvoorwaarden voor een goed functionerende interne markt is immers een adequate gegevensuitwisseling. Analoog aan de ontwikkeling van de wederzijdse bijstand op het gebied van de indirecte belastingen - btw en accijnzen - (Verordening 904/2010) ontwikkelt de Europese Commissie daarom een nieuwe regeling voor de wederzijdse bijstand op het gebied van m.n. de directe belastingen (Richtlijn 2011/16/EU).

Een van de meest in het oog springende wijzigingen betreft het *toepassingsgebied* van de richtlijn; die omvat 'alle' vormen van belastingen. Dat betekent de directe belastingen en de indirecte belastingen die nog niet

(79/1070/EEG), van 25 februari 1992 (92/12/EEG), aangevuld met de aanpassingen op grond van de toetreding van nieuwe lidstaten en gewijzigd door de richtlijn van 15 oktober 2003 (2003/93/EG).

³⁸ Artikel 6 Richtlijn 77/799/EEG van 19 december 1977, laatstelijk gewijzigd op 15 juli 2008.

³⁹ In Nederland is de Bijstandsrichtlijn geïmplementeerd in de nationale wetgeving door middel van de Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). Wet van 24 april 1986, Stb. 1986/249.

⁴⁰ Kamerstukken II, 2004-05, 29755, Wijziging van de Wet op de Internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (implementatie richtlijn nr. 2004/56/EG van 16 november 2004).

⁴¹ Richtlijn 2004/56/EEG van de Raad van 21 april 2004 tot wijziging van Richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies, artikel 8 ter lid 1.

⁴² Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (door de Commissie ingediend), van 2 februari 2009, COM (2009) 29 definitief.

onder EU-wetgeving inzake administratieve samenwerking vallen (de btw en de accijnzen zijn derhalve uitgezonderd).

De richtlijn voorziet tevens in een verplichting om bepaalde categorieën inlichtingen *automatisch* uit te wisselen. Het gaat om: arbeidsinkomen, directiehonoraaria, bepaalde levensverzekeringsproducten, pensioenen en eigendom van en inkomsten uit onroerend goed. Ook geeft de richtlijn gedetailleerdere voorschriften voor automatische inlichtingen-uitwisseling buiten de verplichte categorieën en voor spontane inlichtingen-uitwisseling.⁴³

De richtlijn regelt ook andere vormen van administratieve samenwerking dan uitwisseling van gegevens. Het gaat om *de aanwezigheid van ambtenaren in de kantoren* van een belastingdienst van andere lidstaten en hun deelname aan administratief onderzoek. Ambtenaren mogen daarbij – voor zover dat in de andere lidstaat is toegestaan – personen ondervragen en bescheiden onderzoeken. De formulering van een *gelijktijdige controle* is gelijk aan die in de huidige richtlijn.⁴⁴

Tot slot beperkt de richtlijn de gevallen waarin een lidstaat het verstrekken van inlichtingen kan weigeren. Een lidstaat mag *niet* weigeren inlichtingen te verstrekken omdat hij geen nationaal belang heeft, omdat de inlichtingen berusten bij een bank, een andere financiële instelling, een gevolmachtigde of een persoon die als vertegenwoordiger of trustee optreedt, of omdat de inlichtingen betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon.⁴⁵

De implementatie van deze richtlijn in de nationale wetgeving van de lidstaten dient per 1 januari 2013 te zijn afgerond. Voor de afspraken rondom de automatische inlichtingenuitwisseling is 1 januari 2015 de deadline.

De nieuwe richtlijn sluit aan bij het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van de Raad van Europa en de OESO (WABB-verdrag).⁴⁶ Daar wil ik tot slot van deze historische schets nog kort op ingaan. Het WABB-verdrag is een multilateraal verdrag dat

⁴³ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 (Pb L 64/1 van 11 maart 2011) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, artikel 8 en 9.

⁴⁴ Richtlijn 2011/16/EU, artikel 11 en 12.

⁴⁵ Richtlijn 2011/16/EU, artikel 17 en 18.

⁴⁶ Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag), op 25 januari 1988 gesloten te Straatsburg, in werking getreden voor Nederland op 17 juli 1996.

voorziet in regels voor wederzijdse bijstand in belastingzaken. De toepassing van dit verdrag heeft voor Nederland beperkte betekenis, vanwege het bestaan van communautaire regelingen binnen de EU.⁴⁷ In artikel 8 van het WABB-verdrag vinden we in 1995 voor het eerst een juridische basis voor de uitvoering van *gelijktijdige* boekenonderzoeken (*simultaneous examinations*).

De wijziging van het verdrag in 2010 komt voort uit de OESO-discussie over de aanpassing van de internationale standaard inzake de informatie-uitwisseling, het bankgeheim en de wens om landen die niet aangesloten zijn bij de OESO of de Raad van Europa, toegang te verlenen tot het verdrag. Na de wijziging in 2010 heeft wereldwijd een groot aantal landen toegang tot het verdrag. De recente aanpassing van de tekst van het verdrag laat geen wijziging zien op het artikel van de gelijktijdige onderzoeken.⁴⁸

2.5. Weerbarstige praktijk

Ondanks een steeds verder ontwikkeld netwerk van bilaterale en multilaterale verdragen blijkt de praktijk van de Europese samenwerking weerbarstig. Dat blijkt o.a. uit het feit dat de EU jaarlijks miljarden euro's misloopt ten gevolge van grensoverschrijdende btw-fraude. En hoewel over de omvang van de fraude de meningen behoorlijk uiteen lopen, geldt dat niet voor het belang van bestrijding ervan. De Europese Rekenkamer stelt dat btw-fraude ernstige gevolgen heeft voor de nationale begrotingen. Ook leidt btw-fraude tot schendingen van het fiscale rechtvaardigheidsbeginsel en tot concurrentievervalsingen die de werking van de interne markt kunnen verstoren.⁴⁹ Omdat btw-ontduiking de financiering van de EU begroting beïnvloedt, betekent dit ook dat er een groter beroep wordt gedaan op de eigen middelen van de lidstaten en dat is in tijden van economische crisis niet waar de lidstaten op zitten te wachten.⁵⁰

⁴⁷ Het belang van het WABB-verdrag is vooral gelegen in het feit dat landen waarmee nog geen *Tax Information Exchange Agreement* is gesloten, op een vrij eenvoudige wijze toegang kunnen krijgen tot een netwerk van landen waarmee op het niveau van een verdrag de administratieve bijstand wordt geregeld.

⁴⁸ Het verdrag is op 25 januari 1988 te Straatsburg gesloten. Het verdrag stond vanaf dat moment open ter ondertekening voor de lidstaten van de Raad van Europa en de OESO. Sinds 2010 staat het verdrag ook open voor niet-leden.

⁴⁹ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2008-0312+0+DOC+XML+V0//NL>

⁵⁰ Europese Rekenkamer, Speciaal verslag nr. 8/2007 van de Rekenkamer over de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, 'Gebruikte termen': 'In 2006 bedroegen de eigen middelen uit de btw 17,2 miljard euro, hetgeen 15,8 % van de communautaire ontvangsten uitmaakt. De eigen middelen uit de btw worden berekend op de grondslag van een geharmoniseerde vaststelling van de btw (dat wil zeggen op een btw-berekeningsgrondslag die is gecorrigeerd voor alle specifieke afwijkingen of opties waarvan de lidstaten gebruikmaken). Daarom worden

Hoe komt het nu dat de samenwerking in de praktijk weerbarstig is?

Uit de *historische schets* blijkt dat bepaalde vormen van wederzijdse bijstand zoals aanwezigheid van ambtenaren en gelijktijdige controles zich traag ontwikkelen en naar mijn mening (nog) onvoldoende aansluiten op de ontwikkelingen in het toezicht.

In 1977 werd in het OESO-modelverdrag een bepaling opgenomen op basis waarvan verdragspartners de plicht kregen zo nodig een boekenonderzoek in te stellen om de gevraagde gegevens te kunnen verstrekken. Het instellen van een dergelijk onderzoek was en is tot op de dag van vandaag een louter *nationale* aangelegenheid met als doel de gevraagde inlichtingen te verzamelen.

Pas twintig jaar later ontstond er met de inwerkingtreding van het WABB-verdrag in 1995 een juridische basis voor het uitvoeren van een gelijktijdig boekenonderzoek. In EU-verband duurde het tot 2004 voordat er een *explíciet* juridisch kader werd gecreëerd voor de uitvoering van dergelijke onderzoeken zowel voor de directe als de indirecte belastingen.⁵¹ Ingegeven door een verdergaande globalisering is recentelijk het hele instrumentarium voor de wederzijdse bijstand onder de loep genomen. Met name de uitwisseling van gegevens is verder gestroomlijnd en geïntensiveerd. De andere vormen van wederzijdse bijstand hebben echter nauwelijks wijziging ondergaan.

Met name het feit dat buitenlandse ambtenaren niet altijd aanwezig mogen zijn in een ander land, of niet ‘actief’ mogen deelnemen aan een onderzoek aldaar, maakt dat de samenwerking weerbarstig kan zijn. Een andere facet betreft de informatie-uitwisseling tijdens gezamenlijke controles: die is nog steeds gekoppeld aan met name de bilaterale uitwisseling van gegevens. Dat kan in een omvangrijk onderzoek met meerdere landen, leiden tot grote hoeveelheden inlichtingenverzoeken over en weer.

De meest vergaande vorm van samenwerking is het uitvoeren van een intracommunautaire belastingcontrole, als ware er sprake van *één gezamenlijke*

de betalingen door de lidstaten van eigen middelen uit de btw aan de EU-begroting niet beïnvloed door de verschillende geldende btw-tarieven of afwijkingen. Het uitgangspunt voor de berekening van de eigen middelen uit de btw zijn de totale netto btw-ontvangsten die door elke lidstaat gedurende een bepaald jaar zijn geïnd. Indien wegens ontwijking of fraude minder btw wordt geïnd, zal dit normaliter ook de eigen middelen uit de btw verminderen die aan de communautaire begroting worden betaald, tenzij de te hanteren vaststellingsgrondslagen worden afgetopt op 50 % van het bni (auteur: bruto nationaal inkomen), zoals bij sommige lidstaten het geval is.⁵¹

⁵¹ Dit kader werd gevormd door de Verordening 1798/2003 en de aanpassing van de Bijstandsrichtlijn.

controle (*joint audit*). In de praktijk bestaat een dergelijke controle (nog) niet. We hebben één interne markt, maar het fiscaal toezicht wordt vorm gegeven door 27 lidstaten met 27 verschillende beleidsstrategieën en 27 verschillende toezichtprocessen. Een intracommunautaire controle is op dit moment daarom veelal niet meer dan een optelsom van een aantal nationale controles en de internationale samenwerking wordt vooral vanuit de eigen nationale optiek vorm gegeven. Misschien is dat overigens wel inherent aan het woord ‘wederzijdse bijstand’. Lidstaten verlenen elkaar ‘bijstand’, in plaats van dat ze ‘echt’ samenwerken, vanuit een gemeenschappelijk besef en gemeenschappelijke problematiek. Ik kom daar later (in par. 4.4.2.) op terug.

Ook verschillen in *nationale* wet- en regelgeving leiden ertoe dat intracommunautaire samenwerking niet altijd optimaal verloopt. Het rapport van de Rekenkamer inzake de intracommunautaire btw-fraude merkt hierover op: ‘Tot slot is een knelpunt dat er nog steeds belangrijke verschillen tussen de lidstaten bestaan. Zo kent Italië bijvoorbeeld btw-aangiftes per jaar in plaats van per maand of per kwartaal, waardoor de termijn zo lang is dat fraudebedragen hoog op kunnen lopen. Al met al verloopt de wederzijdse bijstand nog stroef.’⁵²

Sommige verschillen veroorzaken inefficiënties, andere vormen ronduit een beperking in de samenwerking. Het bankgeheim is daar een voorbeeld van.⁵³ De onmogelijkheid om ‘derdeninformatie’ te vragen aan bepaalde groepen ‘verschoningsgerechtigden’ kan de intracommunautaire samenwerking beperken.⁵⁴ Deze *nationale* verschillen kunnen ertoe leiden dat een lidstaat op onderdelen van een *intracommunautaire* toezichtsrapport geen of onvoldoende bevoegdheden heeft en dat grensoverschrijdende risico’s niet (adequaat) kunnen worden behandeld.

Ook de ontwikkelingen in het toezicht die zich in de EU voltrekken, versterken de roep om samenwerking. In de volgende paragraaf ga ik in op de internationale ontwikkelingen in het toezicht.

⁵² Kamerstukken II 2008-09, 31880, nrs. 1-2 Intracommunautaire btw-fraude, par. 4.3.2.

⁵³ Luxemburg en Oostenrijk hebben aangegeven hun bankgeheim te willen versoepelen conform internationale normen van de OESO. België heeft in 2010 zijn bankgeheim ten opzichte van de fiscus opgeheven.

⁵⁴ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole, E.C.J.M. van der Hel – van Dijk, 2009, par. 4.3.4. In 63% (17/27) van de lidstaten hebben notarissen en advocaten een verschoningsrecht in het kader van derdenonderzoeken, in 33% (9/27) van de lidstaten geldt dit ook voor openbare accountants en belastingadviseurs.

3. Ontwikkelingen in het toezicht in internationaal perspectief

3.1. Inleiding

In 2005 zet de Nederlandse belastingdienst de eerste stappen op weg naar een nieuwe fiscale handhavingsstrategie, met horizontaal toezicht als speerpunt. De dienst maakt hierin een beweging van het louter achteraf controleren van een belastingaangifte naar een aanpak waarbij het accent meer ligt op het vooraf borgen van de kwaliteit van de aangifte door o.a. de afstemming met belastingplichtigen en fiscaal intermediairs.⁵⁵ Deze ontwikkeling staat niet op zichzelf en is ingegeven door ontwikkelingen in de maatschappij, waarin o.a. de effectiviteit van het toezicht en de vermindering van de toezichtlast voor burgers en bedrijven centraal staan.⁵⁶

Zijn buitenlandse belastingdiensten ook op zoek naar andere ziens- en werkwijzen? Wat betekent dat voor de internationale samenwerking? Hierna belicht ik achtereenvolgens de internationale ontwikkelingen vanuit EU en OESO perspectief en plaats ik de Nederlandse ontwikkeling in een internationale context.

3.2. EU

De mondialisering en digitalisering zorgen voor meer en andere (internationale) relaties tussen burgers en bedrijven. Die willen enerzijds profiteren van een 'gemeenschappelijke' markt, maar anderzijds ook beschermd worden tegen eventuele negatieve effecten. Globalisering kan zorgen voor een 'domino effect' en maakt dat de lidstaten kwetsbaarder worden voor economische schokken, zoals de huidige gebeurtenissen in Europa laten zien, en voor belastingontwijking en -ontduiking.

⁵⁵ Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer (DGB nr. 2005-01109).

⁵⁶ Kaderstellende Visie op Toezicht: 'Minder last, meer effect'. Zes principes van goed toezicht (2005), Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Globalisering maakt bovendien *de bestrijding* van belastingfraude steeds moeilijker, ook binnen de EU waar de lidstaten behoorlijk verschillen; niet alleen qua belastingstelsel, maar ook qua administratieve voorschriften en toezichtstrategie. Dit heeft niet alleen gevolgen voor de nationale begrotingen van de staten vanwege gemiste belastingopbrengsten, maar ook voor ‘eerlijke’ bedrijven die door belastingfraude een concurrentienadeel kunnen leiden.

De Ministers van Financiën van de EU hebben geconcludeerd dat het ontbreken van ‘goed bestuur’ belastingfraude in de hand werkt en daarom *Good Governance in Tax Matters* tot een van de speerpunten van het EU beleid benoemd. ‘Goed bestuur’ vertaalt de EU met transparantie, uitwisseling van gegevens en eerlijke fiscale concurrentie.⁵⁷

De bevordering van goed bestuur richt zich niet alleen op een beter fiscaal bestuur binnen de EU, maar ook op activiteiten met ‘derde landen’. De Europese Commissie beargumenteert dat als volgt: ‘...niet zozeer om belastingparadijzen als zodanig in het vizier te nemen, als wel om met zoveel mogelijk derde landen tot een overeenkomst te komen over gemeenschappelijke beginselen inzake samenwerking en transparantie.’

Dit heeft er onder andere toe geleid dat wereldwijd de ‘belastingparadijzen’ ter discussie zijn gesteld en afspraken zijn gemaakt over de gegevensuitwisseling conform de ‘OESO standaard’.⁵⁸ Die houdt in dat in alle belastingzaken gegevensuitwisseling op verzoek plaats moet kunnen vinden, ongeacht of er in de aangezochte jurisdictie voor belastingdoeleinden een binnenlands belang of een bankgeheim bestaat. De OESO-standaard voorziet ook in uitgebreide waarborgen ter bescherming van de vertrouwelijkheid van de inlichtingen.⁵⁹

⁵⁷ Resolutie van het Europees Parlement van 10 februari 2010 over de bevordering van goed bestuur in belastingzaken (2009/2174(INI), en ‘Promoting Good Governance in Tax Matters’; Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, 28 April 2009, Com (2009) 201 final.

⁵⁸ Zoals gedefinieerd in het verslag ‘Harmful tax competition: an emerging global issue’ van 1998. De OESO noemt vier cruciale factoren aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of een jurisdictie een belastingparadijs is: i) er worden geen of slechts nominale belastingen geheven; ii) er is een gebrek aan transparantie; iii) er zijn wetten of administratieve praktijken die een effectieve uitwisseling van inlichtingen voor belastingdoeleinden met andere regeringen in de weg staan; iv) er geldt geen vereiste van aanzienlijke bedrijvigheid.

⁵⁹ ‘The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.’ <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>

Een ander speerpunt van de EU is het formuleren van een belastingbeleid dat een goed ondernemingsklimaat creëert en het concurrentievermogen van het bedrijfsleven vergroot. Een ondernemer die grensoverschrijdend werkt wil maximaal profiteren van de ‘open grenzen’. Dat betekent dat hij geen last wil hebben van fiscale belemmeringen. Dat vraagt bijvoorbeeld om eenduidigheid in de belastinggrondslag en van administratieve voorschriften (o.a. inzake verrekenprijzen) en om een adequaat btw-systeem.⁶⁰

Op dat laatste punt is in 2010 een ‘groenboek’ verschenen. Hierin pleit de Europese Commissie voor een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel. Ook zoekt zij naar efficiënt en effectief toezicht op het btw-stelsel. De Commissie stelt dat de goede werking van het stelsel sterk afhankelijk is van ondernemingen en dat daarom *de relatie* tussen ondernemingen en belastingdiensten van belang is. *‘This relationship is determined not only by reporting, payment or auditing obligations but also by the quality, reliability and accessibility of information provided by tax authorities.’*⁶¹

In het groenboek stelt de Commissie dat de tijd rijp is voor een ‘nieuwe’ aanpak van het toezicht die tot verlaging van de administratieve lasten voor bedrijven moet leiden en tot efficiënter toezicht van de belastingdiensten. In dat kader stelt zij een aantal maatregelen voor, waaronder het versterken van de dialoog tussen de belastingdiensten en andere stakeholders, bijvoorbeeld door het opzetten van een permanent discussieforum waar belastingdiensten en vertegenwoordigers van het bedrijfsleven op EU-niveau van gedachten kunnen wisselen. In 2010 is in het verlengde hiervan een forum in het leven geroepen voor een verbeterde dialoog tussen bedrijven en belastingdiensten over *VAT compliance at EU level*.⁶²

Andere maatregelen zijn: het uitwisselen van *best practices* voor een betere regelnaleving en het formuleren van EU beleid dat het mogelijk maakt om ‘partnerschappen’ tussen bedrijven en belastingdiensten te creëren en fiscale afspraken over transacties te maken.⁶³ Wat een dergelijk partnerschap inhoudt, wordt overigens in het midden gelaten.⁶⁴

⁶⁰ ‘Transparency, competitiveness and innovative financing: Key Features of Taxation in the global governance’, International Tax Conference in Stockholm at 16th June 2010 (Speech/11/442).

⁶¹ Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Com (2010) 695, of 1 December 2010, par. 5.5.

⁶² <http://www.iota-tax.org/iota-news/iota-workshop-on-compliance-strategies-for-small-enterprises-39.html>

⁶³ Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Com (2010) 695, of 1 December 2010, par.5.5.

⁶⁴ Angelsaksische belastingdiensten gebruiken deze term in Cooperative Compliance concepten. Burton zegt hierover: ‘A partnership connotes collective endeavour to achieve a mutual goal. The assumption of determinate law is integral to the limited mutual goal of the tax compliance partnership – compliance with

Een sterke interne markt brengt ook verantwoordelijkheid met zich mee: het betekent o.a. dat staten hun nationale begrotingspolitiek op orde moeten hebben en dat ze adequaat financieel en fiscaal toezicht op burgers en bedrijven moeten houden. Wat er gebeurt als dat niet het geval is, bleek tijdens de financiële crisis.

Inadequaat toezicht op de *financiële markten* leidde in 2010 tot de oprichting van maar liefst drie Europese toezichthouders. Als onderdeel van de discussies over de hervormingen van het Europees economisch beleid ten gevolge van de crisis, heeft de Europese Commissie het toezicht op de financiële markten onder de loep genomen. Het nationale toezicht op financiële instellingen is naar een Europees niveau getild. De nationale bevoegdheden van de toezichthouders zijn ingeperkt omdat die er niet in zijn geslaagd afdoende toezicht uit te oefenen. Het voornaamste doel van de Europese toezichthouders in de financiële sector is een nieuwe financiële crisis voorkomen.

Ook op belastinggebied vraagt een sterke interne markt om 'goed toezicht', niet alleen om oneerlijke concurrentie te voorkomen, maar ook om belastingopbrengsten veilig te stellen. Die vormen immers de basis voor de overheidsuitgaven. Wist u dat de gemiste btw opbrengsten in de EU per jaar worden geschat op ruim 100 miljard (dat staat gelijk aan plm. 12% van de theoretische belastingopbrengsten).⁶⁵ En dat slechts 5% van de grensoverschrijdende belastingschulden in de EU wordt geïnd?⁶⁶

We zien derhalve in de EU een aantal ontwikkelingen. In de eerste plaats zoeken de lidstaten naar *samenwerking*, binnen de EU en daarbuiten, om de uitdagingen aan te kunnen, waarvoor zij zich zien gesteld. De uitwisseling van gegevens is daarbij essentieel. Zowel het aantal landen waarmee verdragen op het gebied van administratieve samenwerking worden afgesloten als de soort gegevens die kunnen worden uitgewisseld, is verruimd. Nederland heeft zich overigens ook niet onbetuigd gelaten en de afgelopen twee jaar tientallen *Tax Information Exchange Agreements* (TIEA's)

'the law'. Burton, Mark --- 'Responsive Regulation and the Uncertainty of Tax Law - Time to Reconsider the Commissioner's Model of Cooperative Compliance?' (2007) eJITaxR 4; (2007) 5(1) eJournal of Tax Research 71.

⁶⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.

⁶⁶Resolutie van het Europees Parlement van 10 februari 2010 over de bevordering van goed bestuur in belastingzaken (2009/2174(INI)), 2010/C.341 E/07, letter N.

gesloten en op die de manier de internationale fiscale samenwerking door het *uitwisselen van gegevens* een flinke impuls gegeven.⁶⁷

Ook propageert de Europese Commissie sinds 2010 een voorzichtige wijziging in de aanpak van het toezicht: burgers en bedrijven en *hun relatie* met de belastingdienst komen meer centraal te staan. In een dergelijke relatie passen ‘partnerschappen’ op basis waarvan samen aan naleving van fiscale regels wordt gewerkt. Dat duidt erop dat een louter repressieve aanpak van het toezicht tot het verleden gaat behoren. Dat is precies de koers die de Nederlandse belastingdienst sinds 2005 heeft ingezet.

Wat er kan gebeuren als nationale toezichthouders geen adequaat toezicht houden, illustreren de ontwikkelingen in het toezicht op de financiële markten.

3.3. OESO

De OESO voert al meer dan tien jaar een strijd tegen *harmful tax competition*. De laatste jaren ligt de nadruk sterk op ‘goed bestuur’ bij het managen van belastingdiensten⁶⁸, op transparantie en op samenwerking tussen de diensten.

In 2010 heeft de OESO de *joint audit* (gezamenlijke controle) geïntroduceerd. De OESO duidt deze vorm van samenwerking als ‘een nieuwe, nog verdergaande vorm van samenwerking’, in vergelijking met het bestaande mogelijkheden (zoals gelijktijdige controles). In het volgende hoofdstuk ga ik hier dieper op in.⁶⁹

In OESO verband zoeken belastingdiensten bovendien al enige jaren naar efficiëntere en effectievere vormen van toezicht. Aangewakkerd door landen als Australië, Nieuw-Zeeland en Canada discussiëren de aangesloten belastingdiensten over effectieve manieren om ‘compliance risico’s’ te managen. Dit leidt begin 2008 tot het zogenoemde *Cape Town Communiqué*.⁷⁰ Hierin geeft de OESO – op basis van een studie uit 2006 en de inmiddels opgedane ervaringen - aan dat de basis voor effectiever toezicht voor belastingdiensten ligt in een constructieve dialoog en het ontwikkelen van

⁶⁷ <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/documenten-en-publicaties/circulaires/2011/07/01/verdragenoverzicht-per-1-juli-2011.html>

⁶⁸ ‘Good governance refers to the management of government in a manner that is essentially free of abuse and corruption, and with due regard for the rule of law.’ OECD, 2006, DAC Guidelines and Reference Series Applying Strategic Environmental Assessment: Good Practice Guidance for Development Co-operation, OECD, Paris.

⁶⁹ Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD’s Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010).

⁷⁰ Fourth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué, 11 January 2008.

‘verbeterde relaties’ (*enhanced relationships*) met *key stakeholders* (zoals grote ondernemingen en hun adviseurs).⁷¹

De OESO duidt een *enhanced relationship* als een relatie tussen een belastingdienst, een grote onderneming en zijn adviseur, gebaseerd op ‘samenwerking en vertrouwen’. Deze relatie gaat verder dan de ‘traditionele’ relatie die met name was gebaseerd op wantrouwen en op hetgeen voor beide partijen in de wet is geregeld.

Het belangrijkste voordeel voor belastingdiensten is een betere ‘informatievoorziening’ die er toe moet leiden dat een belastingdienst zijn mensen en financiële middelen zo effectief mogelijk in het toezicht in kan zetten. De OESO zegt hierover: *‘This means that taxpayers and, where appropriate, tax intermediaries will: (i) volunteer information about tax return positions where they see potential for a significant difference of interpretation between them and the revenue body; and (ii) provide comprehensive responses so that the revenue body can understand the significance of issues, deploy the appropriate level of resources and reach the right tax conclusions.’*

Belastingplichtigen en intermediaire partijen ontvangen eerder zekerheid over fiscale aangelegenheden en worden met minder intensieve controles achteraf en derhalve met lagere nalevingskosten geconfronteerd. De OESO merkt overigens op dat het aangaan van dergelijke relaties complex is en in veel landen vraagt om een significante gedragsverandering van alle betrokkenen.⁷²

De OESO concludeert dat er een basis is voor een dergelijke relatie mits een belastingdienst in zijn handelen uitgaat van vijf principes: 1) wederzijds begrip, 2) onpartijdigheid, 3) proportionaliteit, 4) openheid en transparantie en 5) responsiviteit (snel zekerheid verschaffen). Deze principes zijn fundamenteel voor de relatie met belastingplichtigen en hun adviseurs. De OESO geeft echter wel aan dat belastingplichtigen die niet in een dergelijke relatie meegaan en niet transparant zijn, niet mogen verwachten *‘to prosper at the expense of others’*. Dat wil zeggen dat een belastingdienst een adequaat risicomanagement systeem dient te ontwikkelen om deze belastingplichtigen te kunnen identificeren en mensen en middelen te kunnen verschaffen om te verzekeren dat zij hun verplichtingen ook nakomen.⁷³

⁷¹ OECD Tax Intermediaries Study (July 2007); Working paper 6: The Enhanced Relationship.

⁷² OECD Tax Intermediaries Study (July 2007); Working paper 6: The Enhanced Relationship, 72.

⁷³ Fourth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué, 11 January 2008.

Compliance Environment

Een ontwikkeling die in dit verband niet onvermeld mag blijven is het streven van een aantal belastingdiensten om – in samenwerking met het bedrijfsleven en andere belanghebbenden – een zodanig ‘infrastructuur’ te ontwikkelen dat de kans dat burgers en bedrijven ‘fouten’ maken bij de naleving van wetten en regels wordt geminimaliseerd. De focus ligt hierbij op de ‘omgeving’ waarin *compliance* tot stand komt (*compliance environment*). Uitgangspunt is hoe eenvoudiger de wetgeving, des te gemakkelijker de naleving (en het toezicht daarop). Het is ook van belang om naar de systematiek van de wet en van de processen te kijken; die zouden zodanig moeten zijn dat burgers en bedrijven het ‘automatisch’ goed doen. Dat betekent in het algemeen minder nalevingskosten voor burgers en bedrijven en lagere toezichtskosten voor belastingdiensten.⁷⁴

We zien dat de toezichtontwikkelingen in de EU en de OESO in elkaars verlengde liggen. De OESO discussies over *joint audits* en over de *compliance environment*, zijn van recente datum en hebben in de EU nog geen navolging gevonden.

Het aangaan van *enhanced relationships* vormt volgens de OESO de sleutel naar efficiënter en effectiever toezicht; een uitgangspunt dat ook het bedrijfsleven onderschrijft. Een voorbeeld van een dergelijke samenwerkingsvorm is het *horizontaal toezicht* dat de Nederlandse belastingdienst ontwikkelt.

De *enhanced relationships* plaatst de OESO in de context van het ‘risico-management’. In de volgende paragraaf ga ik daar kort op in.

3.4. Compliance Risk Management

De term *risk management* (‘risicomanagement’) kan verschillende betekenissen hebben, afhankelijk van de omgeving waarin de term wordt gebruikt. In alle gevallen geldt echter dat *risk management* bijdraagt om de risico’s af te dekken die de doelstellingen van een organisatie bedreigen.⁷⁵

De OESO en de EU duiden (*compliance*) *risk management* als een ‘systematiek’ waarin belastingdiensten hun capaciteit en financiële middelen zo efficiënt en effectief mogelijk inzetten om enerzijds belastingplichtigen

⁷⁴ OECD, Forum on Tax Administrations, SME Compliance Sub Group, Information note – Right from the Start, Influencing the Compliance Environment -, 6 September 2011.

⁷⁵ Hiervoor worden verschillende modellen gebruikt. Een bekend model dat grote ondernemingen gebruiken om hun risico’s te beheersen is COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). <http://www.coso.org/>.

een hoog serviceniveau te kunnen bieden en om anderzijds effectief grote fiscale risico's af te kunnen dekken of risicovolle belastingplichtigen te kunnen behandelen.⁷⁶

Het 'risicomanagement' van belastingdiensten heeft zich de afgelopen jaren ontwikkeld van een risicogerichte benadering (*risk management*) naar een systeem van het managen van 'compliance risico's' (*compliance risk management*).⁷⁷ In een risicogerichte benadering selecteert een belastingdienst individuele belastingaangiften voor onderzoek op basis van fiscaaltechnische of materiële risico's. Veelal gevolgd door een controle (achteraf) van de aangifte, vanachter het bureau of ter plaatse. Een dergelijke benadering is sterk gericht op de *risico's* (en niet op de belastingplichtigen).

In een systeem van *compliance risk management* maakt een belastingdienst systematisch en onderbouwd keuzes om zo efficiënt en effectief mogelijk naleving van belastingwetten te stimuleren, dan wel het niet naleven ervan tegen te gaan (en zijn compliance risico's te managen). Een dergelijke benadering richt zich op de beïnvloeding van het gedrag van *belastingplichtigen*, compliant en niet-compliant. Afhankelijk van het gedrag en de achterliggende oorzaak van non-compliance - bijvoorbeeld onwetendheid (wel willen, maar niet kunnen), 'ondeugendheid' (wel kunnen, maar niet willen) of bewust de regels niet naleven -, kiest een belastingdienst een handhavinginstrument om belastingplichtigen te bewegen regels na te (blijven) leven.⁷⁸ Het handhavinginstrumentarium omvat o.a. vereenvoudiging van wetgeving, voorlichting, horizontaal toezicht, handavingscommunicatie, controle en opsporing.

De OESO neemt aan dat een effectief risico management systeem het vertrouwen van belastingplichtigen in een belastingdienst versterkt: belastingplichtigen die openheid van zaken geven en transparant zijn, kunnen (betere) dienstverlening en lagere 'compliance-kosten' verwachten.

⁷⁶ Compliance Risk Management Guide 2010, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managet_guide_en.pdf.

OECD Tax Intermediaries Study (July 2007); Working paper 5: Risk Management.

⁷⁷ Compliance Risk Management Guide 2010 (Preface).

⁷⁸ Een goedwillende ondernemer dient wezenlijk anders te worden benaderd dan een frauduleuze belastingplichtige die bij herhaling de grenzen van het fiscaal betamelijke overschrijdt. Bovendien kan niet-compliant gedrag ook opgeroepen worden door onduidelijke of gecompliceerde regelgeving. Onderzoek heeft uitgewezen dat het dan effectiever is om de wet te wijzigen.

Belastingplichtigen die dat niet doen, kunnen juist meer toezicht verwachten.⁷⁹

Het (geheel of gedeeltelijk) werken volgens de uitgangspunten van *compliance risk management* is nog geen gemeengoed in alle EU lidstaten. Hoewel veel lidstaten in hun nationale aanpak aangeven risicoanalyse te gebruiken of een *risk management systeem* te hanteren om hun prioriteit en capaciteitsinzet te bepalen, varieert de invulling hiervan nogal. In de praktijk blijkt de invulling:⁸⁰

- weinig systematisch te zijn en veelal niet gebaseerd op kennis;
- veelal gericht op risicoselectie van aangiftes voor controle en niet op gedragsbeïnvloeding van belastingplichtigen;
- erg repressief en reactief in plaats van preventief en proactief, en
- weinig gericht te zijn op te behalen effecten.

Ik kom daar in het volgende hoofdstuk op terug. Ook ga ik dan in op het belang van *compliance risk management* voor het Europees toezicht.

⁷⁹ Een dergelijke benadering noemt men wel een *carrot and stick approach*. 'Managing compliance: more carrot, less stick', David Widdowson (1998).

⁸⁰ 'Horizontaal toezicht in Europees perspectief', Prof.dr.mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA (Weekblad Fiscaal Recht 6896, 3 maart 2011).

4. Raamwerk voor Europees toezicht

4.1. Inleiding

Samenwerking tussen lidstaten is in het huidige tijdsgewricht noodzakelijk om grensoverschrijdende problematiek effectief en efficiënt aan te pakken en zo toezicht op belastingzaken in de EU vorm te geven. Samenwerken lijkt misschien eenvoudig, maar is het in de toezichtpraktijk van de EU-lidstaten zeer zeker niet. Het huidige ‘Europese’ toezicht is een samenraapsel van het nationale toezicht van 27 lidstaten. Aangezien de lidstaten hun toezichtproces – inclusief bevoegdheden - verschillend hebben ingericht, is er geen *eenduidigheid* in het toezicht. Dat maakt ook de *samenwerking* tussen lidstaten niet altijd efficiënt en kan tot hoge administratieve lasten voor ondernemingen leiden.

Ook bij de effectiviteit van het Europese toezicht kunnen vraagtekens worden geplaatst. Ondanks steeds uitgebreidere en intensievere uitwisseling van gegevens blijkt - uit een onderzoek in opdracht van de Europese Commissie - dat de schatkisten van de lidstaten jaarlijks samen zo’n 90 à 113 miljard euro aan BTW mislopen.⁸¹ Wat de lidstaten naast de BTW misgelopen aan belastingopbrengsten, door grensoverschrijdende belastingontduiking, is overigens niet bekend.

Het antwoord op de vraag, op welke wijze de EU lidstaten het Europese toezicht vorm en inhoud zouden moeten geven, ligt in (meer) eenduidigheid in het toezicht en intensievere samenwerking. De basis hiervoor ligt naar mijn mening in een adequaat *Europees Compliance Risk Management* (ECRM) model.

⁸¹ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 21 September 2009 (IP/09/1655). http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm Section 1 ‘The VAT gap is not a measure of VAT fraud. For example: The VAT gap might include VAT not paid as a result of legitimate tax avoidance measures.’

4.2. Compliance Risk Management

Europees toezicht vraagt om de (verdere) implementatie van *compliance risk management* in de lidstaten; de belastingdiensten hebben immers onvoldoende capaciteit en financiële middelen om *alle* belastingplichtigen te controleren. Dat is overigens ook niet nodig omdat niet alle belastingplichtigen onbewust fouten maken of willens en wetens fiscale regels niet naleven. Een belastingdienst moet gericht en onderbouwd *kiezen* welke handhavingsinstrumenten hij inzet om – gegeven de beschikbare capaciteit en competenties - het toezicht op (groepen van) belastingplichtigen zo efficiënt en effectief mogelijk in te vullen.⁸²

In een *compliance risk management* proces is een aantal zaken van belang:

- de *omgeving* (of context) waarin burgers en bedrijven en een belastingdienst opereren – het gaat hierbij zowel om de externe omgeving – wetgeving, publieke opinie, economische situatie - als de interne omgeving – cultuur en structuur van de organisatie, beschikbare capaciteit en financiële middelen, beschikbare data;
- de *strategische doelstellingen* van een belastingdienst, die aangegeven ‘wat’ de organisatie wil bereiken. ‘Regelnaleving’ (compliance) is impliciet of expliciet de belangrijkste doelstelling van belastingdiensten, vaak vertaald in het bevorderen van compliance en het tegengaan van non-compliance.
- de *strategie*, die aangeeft ‘hoe’ een belastingdienst zijn doelen wil bereiken. Strategie vormt een brug tussen de doelstellingen van een organisatie en de activiteiten en omvat de manier van denken en van werken in de organisatie. Hierin zijn bijvoorbeeld gedragsbeïnvloeding en het werken vanuit begrip, transparantie en vertrouwen van belang.
- het *proces* – onder te verdelen in vijf stappen (identificeren, analyseren, kiezen, uitvoeren en evalueren) - waarin de uitvoering van de activiteiten (interventies) plaatsvindt. Het risk management proces omvat een leercirkel, waarbij de uitkomsten van een activiteit, kennis opleveren om de strategie al dan niet aan te passen.⁸³

⁸² Compliance Risk Management Guide 2010, chapter 1 Introducing Compliance Risk Management.

⁸³ In 2010 is er in de EU een *Compliance Risk Management guide* ontwikkeld, waarin de achtergronden, *best practices* en het proces van *compliance risk management* zijn beschreven, met het doel om belastingdiensten in de lidstaten handvatten te bieden *for the implementation of modern compliance risk management.* Compliance Risk Management Guide 2010 (The Compliance Risk Management Model). Hierin zijn genoemde elementen beschreven.

In onderstaande tabel zijn de belangrijkste elementen van een compliance risk management model weergegeven.

Tabel 1: Compliance Risk Management Model

Compliance Risk Management Model		
1.	Omgeving	Extern en intern
2.	Doelstellingen	Stimuleren compliance, tegengaan non-compliance
3.	Strategie	Gedragbeïnvloeding centraal, 'evidence-based', werken vanuit begrip, transparantie en vertrouwen
4.	Proces	Identificeren – analyseren – kiezen – uitvoeren – evalueren

Hoewel de lidstaten het *compliance risk management* nu nog verschillend invullen, biedt de ontwikkeling in de lidstaten naar mijn mening voldoende aanknopingspunten om het Europees toezicht te ontwikkelen (zie par. 3.4).

Samenwerking tussen lidstaten gebeurt nu veelal ad hoc en is incident gedreven. De lidstaten werken (nog) niet samen vanuit een gezamenlijk kader, maar bepalen zelf welke grensoverschrijdende problematiek zij aan willen pakken, veelal gedreven door nationale belangen (zie par. 2.5).

Europees Compliance Risk Management Model

De eerste stap in de ontwikkeling van het Europese toezicht is een meer systematische benadering en meer samenhang. Een adequaat *Europees Compliance Risk Management* (ECRM) systeem is daarvoor naar mijn mening een voorwaarde.

Het gebruik van compliance risk management op Europees niveau zou betekenen dat lidstaten een gemeenschappelijk kader hanteren en dezelfde taal spreken als het gaat om het managen van 'compliance risico's'. Dat bevordert niet alleen de internationale samenwerking, maar zorgt er ook voor dat de invulling van het toezicht in de lidstaten – zonder dat er sprake is van een inbreuk op de eigen nationale doelstellingen – meer naar elkaar toe groeit.

Een ECRM systeem zou er toe moeten leiden dat de lidstaten gecoördineerd, op een systematische en onderbouwde manier

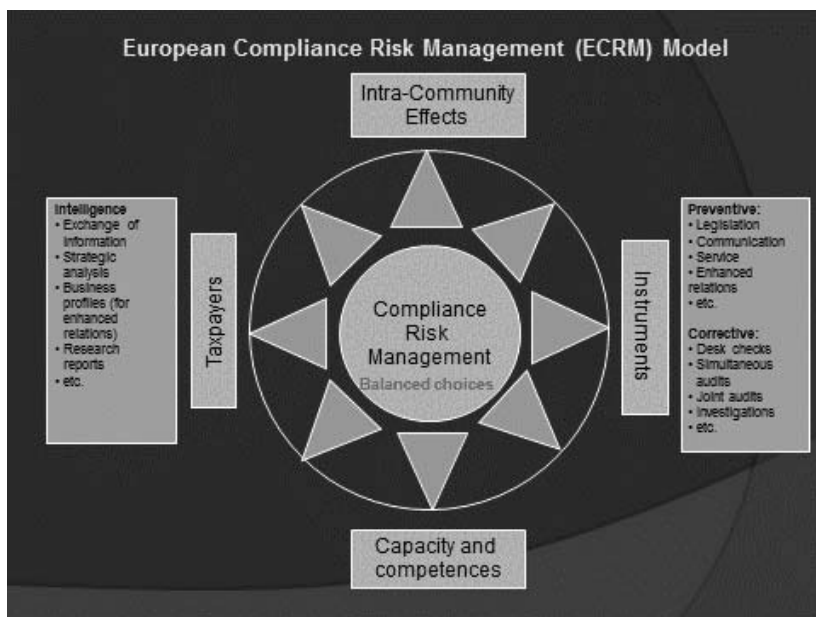
intracommunautaire problematiek identificeren en analyseren. Vervolgens kunnen de lidstaten gericht en onderbouwd keuzes maken – op basis van het *effect* dat ze willen bereiken en gegeven de beschikbare *capaciteit en bevoegdheden* – welke *instrumenten*, in welke combinatie en met welke diepgang, worden ingezet om in een bepaalde situatie verbetering in het nalevingsgedrag van *burgers en bedrijven* te bereiken dan wel compliant gedrag te ondersteunen. Van belang zijn onder andere de maatschappelijke en politieke context, de ernst van risico's en de wil en mogelijkheden van burgers en bedrijven om zelf iets aan die risico's te doen. Bij dat laatste spelen de cultuurverschillen tussen de lidstaten een rol.

De volgende stap is dat de lidstaten de problematiek gezamenlijk behandelen op basis van het gekozen instrumentarium, dat kan variëren van preventieve instrumenten, zoals horizontaal toezicht, tot repressieve instrumenten, zoals een fraudeonderzoek. Ook *gezamenlijke controles* zijn hierbij van belang. Het sluitstuk van compliance risk management ten slotte is de evaluatie. Het is van belang dat de lidstaten Europees breed het effect van hun handelen meten, om zo ook een verbetering in de gezamenlijke strategie te kunnen bewerkstelligen.

In onderstaand overzicht is het ECRM model weergegeven. De vier kernelementen van het ECRM model zijn: de belastingplichtigen, het intracommunautair effect, het beschikbare instrumentarium (waaronder *enhanced relationships* en *joint audits*) en de beschikbare capaciteit en competenties (waaronder de bevoegdheden die nodig zijn om internationaal samen te kunnen werken).

De kern van het model is het proces van identificeren, analyseren (kennis vergaren), kiezen (op basis van de vergaarde kennis), uitvoeren en evalueren. De kennis (of intelligence) omvat onder andere de ontwikkeling van strategische analyses en bedrijfsprofielen. Het beschikbare instrumentarium ziet bijvoorbeeld op het aangaan van 'verbeterde relaties' en het uitvoeren van 'joint audits'. Ik kom hier in par. 4.4 nog op terug.

Figuur 1: ECRM model



4.3. Gezamenlijke strategie

Belastingdiensten in de EU dienen niet alleen oog te hebben voor de nationale fiscale risico's, maar ook voor de internationale. Ze moeten niet alleen vanuit een nationaal perspectief gedragingen van belastingplichtigen volgen, maar ook vanuit een EU-perspectief. Als ze dat niet doen, worden internationale fraudeurs in de kaart gespeeld.

Maar niet alleen belastingplichtigen die het niet zo nauw nemen met de naleving van fiscale regels, laten zich weinig gelegen liggen aan de indolente houding van sommige belastingdiensten. Het intracommunautaire toezicht op een bonafide multinationale onderneming met meerdere vestigingen in de EU kan door afwijkende strategieën van belastingdiensten in negatieve zin worden beïnvloed indien elke belastingdienst zijn eigen weg gaat zonder oog te hebben voor wat er in de andere lidstaten gebeurt. En dus zou het kunnen voorkomen dat een en dezelfde multinationale onderneming door verschillende belastingdiensten in de EU tegelijkertijd zowel vanuit

‘vertrouwen’ met horizontaal toezicht, als vanuit ‘wantrouwen’ met repressief toezicht wordt benaderd.⁸⁴ Vanuit het oogpunt van een bonafide belastingplichtige is dat niet alleen onwenselijk en zelfs contraproductief, maar ook vanuit het perspectief van de intracommunautaire samenwerking is zo’n aanpak niet efficiënt en effectief.

Tot op heden zijn de toezichtinspanningen van de lidstaten vooral gericht op bestrijding van de btw-fraude. In 2008 is in dat kader een gecoördineerde strategie gelanceerd. Die was overigens tot op heden weinig succesvol, zoals bleek uit de overwegingen bij de Verordening 904/2010.⁸⁵ Dat betekent dat een herijking hiervan gewenst is. Het is hierbij van belang om eerst overzicht en inzicht te hebben in de intracommunautaire problematiek (kennis te vergaren), daarna een afgewogen keuze te maken over het te bereiken effect en de gewenste interventies en pas dan aan de slag te gaan. Het streven zou daarbij moeten zijn om problemen te voorkomen, in plaats van achteraf te corrigeren.

De geschetste toezichtontwikkelingen (zie hoofdstuk 3) laten zien dat een aantal lidstaten hun inspanningen de laatste jaren veel nadrukkelijker richt op het te bereiken effect en op een zodanige gedragsbeïnvloeding van burgers en bedrijven zij regels naleven en hun belasting betalen. Hierbij gaan lidstaten bijvoorbeeld *enhanced relationships* met grote ondernemingen aan. Deze strategie zou naar mijn idee ook vertaald en opgeschaald moeten worden naar een Europees niveau.

Dat betekent dat een Europese strategie – analoog aan de geschetste ontwikkelingen - zou moeten rusten op *twee* pijlers:

1. compliance-bevordering door bijvoorbeeld het aangaan van *enhanced relationships* met multinationale ondernemingen en fiscale intermediairs en
2. het tegengaan van non-compliance door het terug dringen van de zogenoemde *tax gap*.⁸⁶ Hoewel de *tax gap* in principe alle belastingen

⁸⁴ Dat zou kunnen betekenen dat een onderneming dezelfde gegevens en toelichtingen voor iedere belastingdienst afzonderlijk zou moeten verstrekken en dat de ontwikkeling van een Tax Control Framework in het ene land, geen waarde heeft voor een belastingdienst in het andere land.

⁸⁵ Resolutie van het Europees Parlement van 2 september 2008 over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van belastingfraude (2008/2033(INI)).

⁸⁶ Belastingdiensten streven er in het algemeen naar om het nalevingstekort dat ontstaat als burgers en bedrijven zich niet houden aan fiscale wet- en regelgeving (non-compliance), zo klein mogelijk te houden. Dit nalevingstekort omvat 1) het niet-registreren of het ten onrechte registreren als belastingplichtige, 2) het niet of niet tijdig aangifte doen, 3) het onjuist of onvolledig aangifte doen en 4) het niet of niet tijdig betalen. Dit nalevingstekort omvat alle belastingen.

omvat, is alleen de omvang van de *VAT gap* (zie onderstaande tabel) al voldoende om zowel het onderliggende btw-systeem als de administratieve samenwerking tussen de lidstaten aan te passen.

Tabel 2: Europese Tax Gap schattingen⁸⁷

Europese Tax Gap schattingen			
Europese Commissie	90 à 113 miljard (2009)	Gemiste belasting-opbrengsten (<i>VAT gap</i>)	De <i>VAT gap</i> beslaat plm. 12 procent van de inkomsten die de (25) lidstaten theoretisch aan btw hadden moeten ontvangen. ⁸⁸
International VAT Association (IVA)	60 à 100 miljard (2007)	Gemiste belasting-opbrengsten (<i>Actual level of VAT losses</i>)	De IVA geeft aan dat de Europese btw-fraude alarmerend groeit zowel in omvang als in raffinement en vandaag de dag de accurateste van de handelsstatistieken van de lidstaten beïnvloedt. ⁸⁹
Algemene Rekenkamer van NL, BE en DE	€100 miljard (2008)	Btw-fraude	Aangenomen wordt dat <i>grensoverschrijdende</i> btw-fraude een belangrijk aandeel heeft in de totale omvang van de btw-fraude. Overigens wordt er geen schatting gedaan van de inkomsten die iedere lidstaat derft. ⁹⁰
Oostenrijk	4,4 % van btw-opbrengsten (2006)	Gemiste belasting-opbrengsten	Oostenrijk en Duitsland hebben in 2006 de EC om toestemming gevraagd voor een <i>reverse charge</i> systeem en ter onderbouwing hiervan een schatting gemaakt van de gemiste btw-opbrengsten. ⁹¹
Duitsland	2% van btw-opbrengsten (2006)	Carrouselfraude	

Een gezamenlijke strategie betekent niet alleen Europees breed afstemmen welk *intracommunautaire effect* de lidstaten willen bereiken met het Europese toezicht, maar ook gezamenlijk invulling geven aan de activiteiten die worden geëntameerd (een gezamenlijke ‘aanpak’).

⁸⁷ Dit betreft alleen de BTW. Informatie over andere belastingen is niet voorhanden.

⁸⁸ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 21 September 2009 (IP/09/1655). http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm Section 1 ‘The VAT gap is not a measure of VAT fraud. For example: The VAT gap might include VAT not paid as a result of legitimate tax avoidance measures.’

⁸⁹ Combating VAT fraud in the EU. The way forward. International VAT Association. Report presented to the European Commission, March 2007.

⁹⁰ Kamerstukken II 2008-09, 31880, nrs. 1-2 Intracommunautaire btw-fraude (Rapport Algemene Rekenkamer, 2009).

⁹¹ Mededeling van de Commissie aan de Raad overeenkomstig artikel 27 lid 3 van Richtlijn 77/388/EEG, 19 juli 2006. Com (2006) 404 definitief.

4.4. Gezamenlijke aanpak

De basis voor een adequaat ECRM systeem en daarmee voor een gezamenlijke aanpak van grensoverschrijdende problematiek begint met een *gezamenlijke identificatie en analyse* van de problematiek.

In het oorspronkelijk voorstel voor herschikking van de Verordening 1798/2003, werd in het kader van Eurofisc de mogelijkheid van gemeenschappelijke strategische analyse en risicoanalyse genoemd. Strategische analyses werden daarbij gedefinieerd als ‘het zoeken naar en blootleggen van algemene tendensen inzake handelingen die in strijd zijn met de btw-voorschriften, door beoordeling van de bedreiging die wordt gevormd door, alsmede van de omvang en de gevolgen van die handelingen, om vervolgens prioriteiten vast te stellen, hypothesen of aanbevelingen op te stellen, een beter inzicht te verwerven in het fenomeen of de bedreiging, de uitvoering van fraudepreventie- en –opsporingsacties bij te sturen.’⁹² Dit voorstel is echter gesneuveld in de definitieve verordening.

Naar mijn idee hebben de lidstaten hier een kans laten liggen. Strategische analyse is immers een basis voor een adequaat *compliance risk management* systeem; enerzijds genereert een belastingdienst op strategisch niveau *kennis* over belastingplichtigen waarmee ‘verbeterde relaties’ kunnen worden aangegaan, anderzijds over sectoren waar belastingontduiking plaats vindt. Zo kan hij gericht en onderbouwd kiezen en voorkomt hij dat er met hagel wordt geschoten.

Na de identificatie- en analysefase *kieszen* de lidstaten gezamenlijk welke problematiek ze gaan aanpakken en op welke manier ze dat willen doen. Alleen ‘ruim denken’ leidt mijns inziens tot een effectieve prioritering en keuze. De ene keer zullen de belastingopbrengsten ten gevolge van de gezamenlijke activiteiten immers in de ene lidstaat vallen, de andere keer in een andere. Bij de lidstaten zal het vertrouwen moeten groeien dat over een langere termijn ieder zijn deel krijgt (zowel qua opbrengsten als qua inspanningen).

Vervolgens is het van belang om gezamenlijk activiteiten *uit te voeren*. Belastingdiensten hebben een ‘palet’ aan instrumenten tot hun beschikking

⁹² Voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (Herschikking). Com (2009) 427 definitief, art. 2, 18.

om invulling te geven aan de gezamenlijke activiteiten (zie par. 4.2). Welk instrument wordt ingezet hangt af van het gedrag van de belastingplichtigen en de aard van de problematiek.

Hierna ga ik verder in op het aangaan van *enhanced relationships* (par. 4.4.1) en het uitvoeren van *joint audits* (par.4.4.2), omdat dit binnen de Europese samenwerking tamelijk nieuwe instrumenten zijn, die op internationaal niveau bij kunnen dragen aan efficiënter en effectiever toezicht.

4.4.1. Enhanced relationship

In een *enhanced relationship* streven partijen ernaar om op basis van transparantie, begrip en vertrouwen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Belastingplichtigen die een ‘verbeterde relatie’ met een belastingdienst nastreven en openheid van zaken geven en transparant zijn, kunnen (betere) dienstverlening en lagere ‘compliance-kosten’ verwachten.⁹³ Het aangaan van dergelijke relaties is nog vooral een nationale aangelegenheid.

De lidstaten hebben *het verbeteren van de relatie* tussen belastingplichtigen en de belastingdienst (nog) niet of op een verschillende wijze ingevuld. Dit komt onder andere, doordat we te maken hebben met 27 lidstaten die verschillen op het gebied van historie, cultuur, economie en politiek, op het gebied van belastingen, wet- en regelgeving en de praktijk van het toezicht. Met name cultuurverschillen kunnen van invloed zijn wanneer het gaat om zaken als vertrouwen, begrip en transparantie.

Ter illustratie van de verschillen tussen de lidstaten volgen in *onderstaande tabel* enkele voorbeelden van ‘verbeterde relaties’.⁹⁴

⁹³ OECD Tax Intermediaries Study (July 2007); Working paper 5: Risk Management, Section 1.

⁹⁴ Ook lidstaten als Oostenrijk, Denemarken en Zweden ontwikkelen ‘verbeterde relaties’.

Tabel 3: 'Verbeterde relaties'

Land	Strategie	Kern	Doelgroep	Jaar
Nederland	Horizontaal toezicht	Relatie gebaseerd op begrip, transparantie en vertrouwen	GO ⁹⁵	2005
België	Grote Ondernemingen specifieke behandeling	Optimale werkwijze en volwaardige gesprekspartner	GO	2009
Duitsland	<i>Zeitnahe Betriebsprüfung</i>	Meer in de actualiteit werken en controleduur verkorten	GO	2006
Ierland	<i>Cooperative Compliance</i>	Wederzijds begrip inzake 'business and tax'	GO	2005
Slovenië	<i>Horizontal monitoring</i>	Relatie gebaseerd op begrip, transparantie en vertrouwen	GO	2010
Spanje	<i>Código de Buenas Prácticas Tributarias</i>	Relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie	GO	2008
Verenigd Koninkrijk	<i>Review of links with Large Businesses</i>	<i>Compliance Risk Rating</i>	GO	2006

Toelichting op de tabel

Nederland - In 2005 zet de Belastingdienst de eerste stappen op weg naar een nieuwe *fiscale handhavingsstrategie*, waarin de samenwerking en de relatie met de belastingplichtige en de fiscale intermediair voorop staat.⁹⁶

De nieuwe strategie is ingegeven door ontwikkelingen in de maatschappij en past in de Kaderstellende Visie op Toezicht 2005, waarin de effectiviteit van het toezicht enerzijds en de vermindering van de toezichtlast voor burgers en bedrijven anderzijds centraal staan. De overheid dient het toezicht op naleving van wet- en regelgeving door burgers en bedrijven vorm te geven op basis van de principes voor 'goed toezicht'. Die omvatten o.a. selectief, slagvaardig en samenwerkend zijn. Van belang zijn daarbij onder meer, de ernst van risico's, de mogelijkheden van burgers en bedrijven om zelf iets aan die risico's te doen en gerichte en onderbouwde keuzes ('zacht waar het kan, hard waar het moet').⁹⁷

⁹⁵ GO is Grote Ondernemingen.

⁹⁶ Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer (DGB nr. 2005-01109).

⁹⁷ Kamerstukken II 2000-01/27831, nr. 1; Kamerstukken II 2005-06/27831, nr. 15 en Kamerstukken II 2006-07/27831, nr. 21.

De Belastingdienst heeft zijn handhavingsstrategie mede vorm en inhoud gegeven door het *horizontaal toezicht* en dat uitgewerkt in concrete toezichtarrangementen met grote ondernemingen, fiscaal intermediairs en brancheorganisaties. ‘Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is.’⁹⁸

In horizontaal toezicht worden de wijze en intensiteit van het toezicht van de Belastingdienst bepaald door de mate waarin degene die onder toezicht staat zijn eigen verantwoordelijkheid neemt voor de naleving van regels. Overigens vervangt het *horizontaal* toezicht niet het *verticaal* toezicht.

België – België biedt sinds 2009 belastingplichtigen de mogelijkheid vooraf zekerheid te krijgen over fiscale transacties.⁹⁹ De Belgische belastingdienst geeft aan de Nederlandse ontwikkelingen te volgen en start een pilot project ‘Grote Ondernemingen, specifieke behandeling’. Er worden gespecialiseerde centra opgericht die moeten bijdragen tot een hogere *compliance* op basis van een optimaal afgestemde werkwijze en hun positie als volwaardige gesprekspartner van deze grote ondernemingen.¹⁰⁰

Duitsland - Duitsland kent sinds 2006 het concept van der *Zeitnahe Betriebsprüfung* (ZB). Traditionele controles duren gemiddeld drie jaar. De periode van de indiening van de aangifte tot de vaststelling van de definitieve aanslag bedraagt gemiddeld vier tot zes jaar. Met de ZB wil de Duitse belastingdienst naar een controleritme van één jaar, meer in de actualiteit werken en de controleduur verkorten. Om dit te bereiken moeten partijen de wil hebben om de samenwerking te intensiveren, aldus de Duitse belastingdienst.¹⁰¹

⁹⁸ Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer (DGB nr. 2005-01109).

⁹⁹ Via de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken.

¹⁰⁰ Parlementaire vraag nr. 394 van de heer Hagen Goyvaerts, 26 maart 2009.

¹⁰¹ Eckpunkte für die Durchführung einer zeitnahen Prüfung von Großbetrieben und Konzernen. http://www.fin-rlp.de/fileadmin/user_upload/Presse/Broschueren/broschuere_eckpunkte_11_09.pdf

Ierland - De Ierse belastingdienst hanteert een *Cooperative Compliance* (CC) strategie voor grote ondernemingen. CC voorziet in een nieuw soort relatie tussen de belastingdienst en grote ondernemingen waarin beide partijen samenwerken om het hoogst mogelijke niveau van naleving op het gebied van belastingen te bereiken. Het gaat hierbij om het wederzijds begrip inzake *business and tax*. Dat moet leiden tot het zo snel mogelijk geven van zekerheid over fiscale aangelegenheden in ruil voor openheid over *tax planning*, tot het voorkomen van ‘verrassingen’ voor zowel belastingplichtigen als de belastingdienst en, op den duur, tot vermindering van controle achteraf. Er wordt gewerkt in een omgeving van vertrouwen waarin zaken die zich voordoen op een professionele manier worden opgelost.

De Ierse belastingdienst benadrukt dat CC een praktisch element is in de *overall strategy* om met de aandacht voor een relatief kleine groep grote ondernemingen ongeveer twee derde van de Ierse belastingopbrengsten veilig te stellen.¹⁰²

Slovenië – De Sloveense belastingdienst is voor een periode van twee jaar een pilot *Horizontal Monitoring* gestart met grote ondernemingen. Het project richt zich op het verbeteren van de kwaliteit van de relaties tussen de Sloveense belastingdienst en belastingplichtigen. Binnen het project werken ondernemingen als gelijke partners met de belastingdienst samen, gebaseerd op transparantie, wederzijds vertrouwen en begrip (van *business events*).

Voordelen van deze werkwijze zijn sneller zekerheid inzake fiscale aangelegenheden, snelle respons van de belastingdienst op vragen, beter begrip van de fiscale wetgeving en inzicht in het effect van majeure bedrijfsbeslissingen op *company financial and taxable income statements*, voor deze feitelijk zijn vastgesteld.¹⁰³

Spanje - De Spaanse belastingdienst is in 2008 een *Large Businesses Forum* gestart, gericht op de relatie tussen grote ondernemingen en de Spaanse belastingdienst. Een van de wapenfeiten van het forum is een *Code of Conduct*, die de relatie tussen de belastingdienst en grote ondernemingen beschrijft, gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie.¹⁰⁴ Alle

¹⁰² <http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html>

¹⁰³ http://ar2010.mercator.si/jart/MEAR10/html/en/index.jart?structure_id=1297839355631

¹⁰⁴ Código de Buenas Prácticas Tributarias (2010).

http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresa_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_english.pdf

participerende ondernemingen hebben zich aan de code gecommitteerd. Grote ondernemingen moeten fiscale risico's melden, niet aan *aggressive tax planning* doen en transparant te zijn. De belastingdienst geeft blijk van *understanding the business*, verschaft zo snel mogelijk zekerheid over fiscale aangelegenheden en is transparant en toegankelijk. Ook worden controles tevoren besproken en worden ze gericht en beperkter ingesteld.

Verenigd Koninkrijk - Het Verenigd Koninkrijk kent sinds 2006 het project *Review of Links with Large Businesses*, gericht op het creëren van een relatie van vertrouwen en begrip tussen de grote ondernemingen en de belastingdienst. Dit project leidde tot een groot aantal maatregelen, variërend van een systeem van *advance rulings* (eerder zekerheid), tot een nieuwe aanpak van *transfer pricing enquiries* (als onderdeel van een efficiënte *risk based approach*), een nieuw raamwerk voor consultatie en de *Risk Rating Approach* (RRA). Op basis van de RRA wordt er een *compliance risk rating* toegekend aan grote ondernemingen die de omvang en de aard van de interventies door de belastingdienst bepaalt.¹⁰⁵ Dit laatste is een verschil met het Nederlandse horizontaal toezicht.

Verschillen en overeenkomsten

Wat opvalt, is dat de *aanpak* per lidstaat aanzienlijk verschilt.¹⁰⁶ Dit bleek ook uit een rapport van de OESO waarin een aantal landen hun ervaringen delen om het nalevingsgedrag van grote ondernemingen te optimaliseren.¹⁰⁷ Op grond van bovenstaande voorbeelden zijn de volgende varianten van 'verbeterde relaties' te onderkennen:

- vooraf zekerheid verschaffen over de fiscale implicaties van transacties;
- de werkwijze afstemmen op de activiteiten en het bedrijfsproces van een onderneming;
- zoveel mogelijk in de actualiteit werken en controleren;
- een relatie opbouwen die gebaseerd is op samenwerking en vertrouwen en het toezicht aanpassen op basis van de mate waarin een onderneming zelf *in control* is.

¹⁰⁵ <http://www.hmrc.gov.uk/large-business/review-report.pdf>

¹⁰⁶ Naast genoemde lidstaten zijn nog een aantal andere lidstaten bezig met de ontwikkeling van 'verbeterde relaties' (zoals Oostenrijk, Denemarken en Zweden). Hierover is geen informatie beschikbaar.

¹⁰⁷ OECD Forum on Tax Administration: compliance management of large business task group. Experiences and practices of eight OECD countries, 13 January 2009.

Deze verbeterde relaties blijken niet alleen in verschillende vormen voor te komen, maar veelal ook vanuit *nationale optiek* te worden ontwikkeld. Het is derhalve nog onduidelijk wat voor een belastingdienst in de ene lidstaat de ‘waarde’ is van afspraken tussen een belastingplichtige en een belastingdienst in de andere lidstaat.

Zo ontwikkelen grote ondernemingen – in samenspraak met hun adviseurs - *Tax Control Frameworks* om hun fiscale risico’s te beheersen. In het kader van vermindering van de administratieve lasten is het van belang dat ondernemingen en marktpartijen dergelijke instrumenten ‘internationaal’ ontwikkelen en de beheersing van fiscale risico’s echt Europees breed vorm geven opdat zij – EU breed - maar één keer informatie hoeven te verstrekken of een toelichting hoeven te geven.

Dat zou ook moeten betekenen dat de verschillende belastingdiensten met dezelfde ogen naar dergelijke beheersingsinstrumenten kijken en hun toezicht navenant aanpassen. Belastingdiensten versterken op deze manier hun informatiepositie en gaan eventuele overlap in het toezicht tegen door onderlinge afstemming.

Alle onderzochte belastingdiensten blijken bij het aangaan van verbeterde relaties – in eerste aanleg - *dezelfde doelgroep* te benaderen, namelijk de grote ondernemingen. Recent onderzoek van Ernst en Young onder 877 multinationals in 25 landen over de gehele wereld laat zien dat ondernemingen middelen willen inzetten voor een verbeterde relatie met de fiscus ten gevolge van aangescherpte wet- en regelgeving en toegenomen controles op het gebied van transfer-pricing.¹⁰⁸

Dat vraagt naar mijn idee naar internationale samenwerking tussen belastingdiensten (onderling) en met internationaal opererende belastingplichtigen en hun adviseurs. Op die manier kunnen *enhanced relationships* in internationaal verband verder worden ontwikkeld.

4.4.2. Joint Audits

In 2009 heb ik in mijn dissertatie geconcludeerd dat het kunnen uitvoeren van een ‘gezamenlijke controle’ een noodzakelijke stap is in de ontwikkeling van effectief Europees toezicht. ‘Om deze vorm van samenwerking optimaal te kunnen uitvoeren is het noodzakelijk een dergelijk controle te

¹⁰⁸ The Ernst & Young 2010 Global transfer pricing survey; <http://www.ey.com/ÅU/en/Newsroom/News-releases/Transfer-pricing-outcomes-of-multinationals-under-greater-scrutiny-as-tax-authorities-increase-enforcement-efforts>

verrichten als ware er sprake van één intracommunautaire controle met een eenduidige aanpak en eenduidige bevoegdheden.’

Overigens is het dan – in verband met effectiviteit en efficiency - naar mijn mening wel van belang om te komen tot een methodische aanpak voor de uitvoering van een dergelijke controle.¹⁰⁹

De OESO heeft in 2010 een rapport gepubliceerd over ‘gezamenlijke controles’ (*joint audits*). Het rapport geeft aan dat in een *joint audit* twee of meer landen op een zodanige manier samenwerken dat ze een *single audit* uitvoeren bij een belastingplichtige. De deelnemende landen vormen een *single audit team*: dat betekent dat alle landen dezelfde informatie ontvangen en dezelfde vertegenwoordiging van een belastingplichtige spreken. Ook zijn er mogelijkheden voor een gezamenlijke risico-identificatie en risicoanalyse. Geheimhouding en ‘privacy kwesties’ in afzonderlijke landen kunnen een obstakel zijn.¹¹⁰

De uitvoering van een *joint audit* is vergelijkbaar met de uitvoering van een (nationale) belastingcontrole in een bepaald land, maar dan met een internationaal tintje.¹¹¹ Dat betekent nogal wat voor de belastingdiensten die een dergelijke controle moeten uitvoeren: een gezamenlijke controleaanpak, een gezamenlijke risico-identificatie en - analyse, eenduidige procedures voor de uitvoering van de controle, kennis van elkaars controleprocessen, adequate bevoegdheden, directe contacten met collega’s van buitenlandse diensten gedurende de gehele controle, directe uitwisseling van gegevens tussen alle landen en een gezamenlijk rapport van bevindingen, als ging het om één onderzoek.

Wettelijk kader

De voorzitter van het *OECD Forum on Tax Administration* heeft expliciet aangegeven dat een *joint audit* geen *simultaneous audit* is, maar een verdergaande vorm van samenwerking.¹¹² In een *simultaneous audit* opereert ieder land in principe voor zich, vanuit het eigen grondgebied, terwijl de

¹⁰⁹ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole’. Een comparatieve studie naar de wet - en regelgeving voor belastingcontroles in de 27 lidstaten van de Europese Unie. Lisette van der Hel – van Dijk (maart 2009), par. 5.4.

¹¹⁰ Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD’s Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010), Chapter 1 (7).

¹¹¹ Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD’s Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010), chapter 1 (7).

¹¹² Prepared remarks of Commissioner of Internal Revenue Douglas H. Shulman before the OECD/BIAAC, Washington D.C., 8th June 2010. <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=224121,00.html>

landen die aan een *joint audit* deelnemen, dat laten coördineren en uitvoeren door een gezamenlijk controleteam. Het huidige wettelijke kader kent een dergelijke vergaande controlevorm (nog) niet.¹¹³

Ik vraag mij af, hoe ver bijvoorbeeld belastingdiensten in de EU en ook de Nederlandse belastingdienst *joint audits* in de praktijk kunnen doorvoeren, zonder adequaat wettelijk kader. Uitgangspunt voor een dergelijke controle is immers het bestaande wettelijke kader. Dat betekent dat binnen de huidige context minimaal twee bestaande instrumenten van wederzijdse bijstand moeten worden gecombineerd: een ‘gelijktijdig onderzoek’ met ‘aanwezigheid van ambtenaren’ op het grondgebied van de andere staat. Maar daarmee heb je nog geen *joint audit*.

De huidige wet- en regelgeving in de EU levert bovendien voor belastingdiensten wat de aanwezigheid van ambtenaren betreft een aantal *beperkingen* op.¹¹⁴ Deze vorm van wederzijdse bijstand is immers gekoppeld aan een individueel inlichtingenverzoek. Dit (bilaterale) keurslijf is te beperkt voor de uitvoering van een *joint audit*. In een dergelijke controle vindt er in het algemeen een proliferatie van informatie plaats die niet te vatten is in bilaterale inlichtingenverzoeken.

Een andere beperking is de ‘passiviteit’ van de buitenlandse ambtenaren. In veel landen worden die immers geacht slechts ‘aanwezig’ te zijn en mogen ze geen controlehandelingen uitvoeren; voor zover overigens de nationale wetgeving al toelaat dat buitenlandse controleambtenaren überhaupt aanwezig mogen zijn bij een controle.

Mag een buitenlandse collega overigens wel actief zijn, dan is het de vraag welke bevoegdheden deze ambtenaar heeft? Zijn eigen nationale (controle)bevoegdheden, de bevoegdheden van de andere lidstaat of Europese bevoegdheden?

Ik kom hier bij de bespreking van de bevoegdheden (par. 4.5) nog op terug.

In de Nederlandse situatie kan de kennisgevingprocedure vanuit de optiek van de belastingdienst bovendien een beperkende factor zijn.¹¹⁵ Hoewel de

¹¹³ Toevoeging van een wetsartikel over *joint audits* in het WABB-verdrag zou een grote stap voorwaarts zijn in de internationale samenwerking.

¹¹⁴ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole. Een comparatieve studie naar de wet- en regelgeving voor belastingcontroles in de 27 lidstaten van de Europese Unie. Lisette van der Hel – van Dijk (maart 2009), par. 4.3.5.2.

¹¹⁵ Het betreft hier de verplichting om de belanghebbende (informatieverstrekker) in kennis te stellen van het voorgenomen besluit tot het verstrekken van informatie, met de bedoeling de belanghebbende een mogelijke

rechtsbescherming in de loop van de tijd steeds meer is ingekaderd, is er in bepaalde gevallen een kennisgeving vereist vóór het verstrekken van informatie.¹¹⁶ Voor multilaterale controles is het niet werkbaar om per informatieverstrekking een kennisgeving te moeten zenden. Hoewel verschillende mogelijkheden denkbaar zijn om hieraan tegemoet te komen, zoals alle informatie in de groep van deelnemende landen beschikbaar te stellen, zonder dat daar nog fiscale gevolgen aan worden verbonden, zou een aanpassing van de WIB met betrekking tot de kennisgeving in het kader van een *joint audit* te rechtvaardigen zijn.

Het OECD rapport stelt dat het voor het uitvoeren van een *joint audit* absoluut noodzakelijk is eerst te overleggen met de belastingplichtige en zijn adviseur. Doel hiervan is om hun instemming en medewerking te zoeken. Zoals bij elke controle is dit een belangrijke factor om een bevredigend resultaat te bereiken.¹¹⁷

Het doel van een *joint audit* is meerledig. Primair gaat het om vermindering van de administratieve lasten voor een belastingplichtige (door het eenmalig te hoeven overleggen van gegevens en het geven van een toelichting). Ook om het reduceren van het risico op dubbele belastingheffing en verhoging van de zekerheid over fiscale vraagstukken voor een belastingplichtige (door een akkoord op feiten en omstandigheden en op controlebevindingen door de betrokken belastingdiensten). Maar ook voor toekomstige ontwikkelingen, zoals de invoering van de *CCCTB*, kan een *joint audit* toegevoegde waarde hebben. Secundair biedt een dergelijke controle voor belastingdiensten voordelen, zoals het doelmatig en doeltreffend aan kunnen pakken van grensoverschrijdende risico's, het leren van elkaars strategieën en controlemethodes, het ontwikkelen van meer begrip voor elkaars controleaanpak, het krijgen van een betere kijk op internationale risico's en het samenstellen van een multidisciplinair team.¹¹⁸

ingang bij de rechter te verschaffen, wanneer hij meent dat hij in zijn belangen wordt geschaad. Als er dringende redenen voor zijn, kan deze kennisgeving ook achteraf worden verzonden. Artikelen 5 lid 2, 7 lid 2 en 13 lid 2 (uitzonderingsgronden) Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB).

¹¹⁶ Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) Deze bepaling vindt o.a. geen toepassing bij het verlenen van wederzijdse bijstand op het gebied van de omzetbelasting in het kader van de Verordening 904/2010 (Artikel 1, lid 2a WIB).

¹¹⁷ Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD's Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010), chapter 1 (5).

¹¹⁸ Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD's Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010), chapter 1 (10).

Rechtsbescherming

Voor belastingplichtigen kan de uitvoering van een *joint audit* een aantal voordelen opleveren. Grote multinationale ondernemingen zullen er daarom wellicht zelf op aandringen dat belastingdiensten hun fiscale aangelegenheden controleren middels een *joint audit* en daar ook hun medewerking aan willen verlenen.

Echter ook indien een belastingplichtige zijn medewerking en toestemming verleent, zullen de nationale en internationale regels met betrekking tot de wederzijdse bijstand moeten worden gerespecteerd. In een internationale context is de rechtsbescherming voor burgers en bedrijven van groot belang omdat regels in andere landen kunnen verschillen. Omdat er in het kader van 'joint audits' geen sprake is van een *nijziging* van het bestaande wettelijke kader, zullen de huidige regels met betrekking tot de bescherming van de rechten van belastingplichtigen onverkort van toepassing zijn.

Het mogelijk ontbreken van een adequaat wettelijk kader in bepaalde landen, kan er toe leiden dat de uitvoering van een joint audit tussen (bepaalde) landen niet of slechts beperkt mogelijk is. Wellicht kan een aantal van die beperkingen (zowel vanuit de optiek van de belastingplichtige als van de belastingdienst) worden weggenomen, maar een aantal zaken moet worden getoetst, zoals de uitzonderingronden op het internationaal verstrekken van gegevens.¹¹⁹ En bepaalde regels zullen onverkort gelden, zoals de kennisgevingprocedure (in Nederland) en de geheimhouding. Overigens adviseert de OECD weliswaar om *joint audits* eerst uit te voeren bij belastingplichtigen die dat willen, maar geeft zij wel aan dat belastingdiensten een adequaat wettelijk kader moeten hebben.¹²⁰ Kennelijk denken Australië en Amerika een dergelijk kader te hebben, zoals blijkt uit onderstaand persbericht.¹²¹

The United States Internal Revenue Service (the 'IRS') and the Australian Taxation Office (the 'ATO') have taken initial steps toward 'joint audits' of taxpayers who normally would be subject to separate audits in each country. At a recent conference of Pacific Rim tax practitioners and government officials, officials of both the IRS

¹¹⁹ Artikel 13 Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). In geval van bereidwilligheid van belastingplichtige en de deelnemende belastingdiensten om deel te nemen aan een 'joint audit' zal er geen bezwaar zijn om bijvoorbeeld van de 'uitputtingsregel' van artikel 13 lid 2 onderdeel d, af te wijken.

¹²⁰ Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD's Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010), chapter 1 (Executive Summary).

¹²¹ <http://www.sullcrom.com/US-Australia-Joint-Audits-02-17-2011/>.

and ATO confirmed that a joint audit program has begun and that certain taxpayers have even volunteered for a single audit procedure to be conducted by both IRS and ATO personnel. Government speakers presented the program as likely to produce ‘more principled’ outcomes, improve efficiency, and ultimately to promote more ‘serious enforcement’.

4.5. Bevoegdheden¹²²

Voor een adequate samenwerking in het fiscale toezicht is het noodzakelijk dat belastingdiensten over voldoende bevoegdheden beschikken, nationaal en internationaal. Binnen de EU blijken bevoegdheden te verschillen en niet eenduidig te zijn. Europees breed zijn de lidstaten in de samenwerking zo sterk als de zwakste schakel. Dat vraagt om *een consistent en coherent systeem van (nationale) bevoegdheden*.

Een dergelijk systeem dient zowel een theoretisch als praktisch belang. Het leidt namelijk tot meer inzicht in de wet- en regelgeving en daarmee tot aantoonbare verbeteringen in de uitvoering. Ook kan het de basis vormen voor de harmonisering van de formele regelgeving in de EU, analoog aan de harmonisering van het materiële belastingrecht.

Bij het *huidige stelsel van bevoegdheden* is een aantal kanttekeningen te plaatsen. De meest in het oog springende zaken vat ik hierna samen.

Alle lidstaten kennen een verplichting tot het voeren van een administratie. De administratie- en bewaarverplichting van de lidstaten vertonen onderling echter verschillen. Er blijkt allereerst geen eenduidige groep ‘administratieplichtigen’ te zijn. De administratieplicht is niet altijd in de fiscale wetgeving opgenomen en de eisen die worden gesteld aan een administratie variëren, van vormvrij tot geheel voorgeschreven. Ook de bewaartermijnen verschillen sterk (van vijf tot tien jaar) en er zijn lidstaten met meerdere bewaartermijnen gekoppeld aan verschillende grondslagen (de belastingsoort, de documenten en specifieke situaties).¹²³

Een belastingdienst heeft een optimale fiscale informatiepositie nodig om een rechtvaardige belastingheffing te kunnen bewerkstelligen. Daarin is informatie van ‘derden’ onontbeerlijk. Onderzoek laat zien dat de gebruikte terminologie binnen de EU niet eenduidig is en er dus verschillende

¹²² Deze paragraaf is gebaseerd op Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole’. Een comparatieve studie naar de wet- en regelgeving voor belastingcontroles in de 27 lidstaten van de Europese Unie. Lisette van der Hel – van Dijk (maart 2009). Zie hoofdstuk 7 voor een samenvatting.

¹²³ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole’, par.5.3.2.1.

‘derden’ kunnen zijn: hij die de informatie verstrekt of hij over wie de informatie wordt verstrekt. Ook is de kring van informatieplichtigen niet in alle lidstaten hetzelfde - met name particulieren en financiële instellingen worden soms uitgezonderd – en varieert de omvang van de verplichting sterk. Tot slot blijkt de groep van ‘verschoningsgerechtigden’ voor het verstrekken van derden informatie nogal divers.¹²⁴

In een dergelijk systeem dienen ook de *rechten van belastingplichtigen* afdoende te zijn gewaarborgd. De belastingdiensten in de EU lidstaten blijken over ruime bevoegdheden te beschikken om het toezicht uit te oefenen. Zij dienen er voor te zorgen dat zij hier geen disproportioneel gebruik van maken. Met name omdat het stelsel van rechtsbeschermingsmaatregelen binnen de EU zijn beperkingen kent. Zo blijken alle lidstaten weliswaar een geheimhoudingsverplichting te kennen, maar variëren de mogelijkheden tot het buiten toepassing verklaren en van ontheffing, aanzienlijk. Dit zou meer in balans moeten zijn omdat anders de deur wagenwijd wordt opengezet voor een onbevoegd gebruik van gegevens.¹²⁵

Om efficiënt en effectief toezicht in de EU uit te kunnen oefenen is harmonisatie van een deel van de nationale wet- en regelgeving op het gebied van fiscaal toezicht gewenst. Het gaat dan bijvoorbeeld om de administratie- en bewaarverplichting, de informatieverplichtingen van derden en de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Onder harmoniseren versta ik de nationale wetten en regels dichter bij elkaar brengen: dit betekent derhalve niet dat *alle* wetten en regels gelijk behoeven te zijn. Uit mijn onderzoek blijkt immers dat een deel van de wet- en regelgeving in de EU weliswaar niet gelijk is, maar functioneel wel hetzelfde uitwerkt (en derhalve effectief toezicht niet in de weg staat).¹²⁶

De ontwikkelingen op het gebied van *compliance riskmanagement* - en dan met name het concept van horizontaal toezicht – nopen voorsnog niet tot andere bevoegdheden. Dergelijke ontwikkelingen zijn echter wel van invloed op de mate waarin een belastingdienst zijn bevoegdheden gebruikt. Een belastingdienst moet *prudent* omgaan met zijn bevoegdheden, zeker als die ruim zijn. In de context van het *compliance risk management* ligt dat ook voor de hand: een belastingdienst zal moeten zoeken naar een optimale

¹²⁴ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole', par. 5.3.3.1.

¹²⁵ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole', par. 5.3.5.

¹²⁶ Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole', par. 6.2.

samenstelling van handhavinginstrumenten, gebaseerd op het gedrag van belastingplichtigen. Indien belastingplichtigen zich compliant gedragen, zal er geen aanleiding zijn om in de volle omvang gebruik te maken van de bevoegdheden. Een belastingdienst dient *transparant* te zijn aangaande het gebruik van zijn bevoegdheden, waarbij een onderscheid kan worden gemaakt op basis van de mate van compliantie van de belastingplichtige. Uit dat oogpunt is stroomlijning van de bevoegdheden noodzakelijk om duidelijk te maken dat er gradaties zijn in (het *gebruik* van) bevoegdheden.

Tot slot is het in het kader van effectief fiscaal toezicht wenselijk dat alle lidstaten de *mogelijkheid* tot de ‘aanwezigheid van ambtenaren’ op het grondgebied van een andere staat, in de nationale wetgeving opnemen. Ook de *procedures* voor de aanwezigheid ambtenaren kunnen mijns inziens vereenvoudigd worden door deze los te koppelen van een bilateraal verzoek om inlichtingen en deze samen te laten lopen met een uitnodiging voor een internationale controle.

Ook zou een ambtenaar op buitenlands grondgebied meer dan alleen ‘passief’ aanwezig moeten kunnen zijn. Vragen stellen en met buitenlandse collega’s bepalen wat er wordt onderzocht en op welke manier lijkt een minimum. Welke bevoegdheden dan gelden, is overigens een interessante vraag die nog niet altijd helder wordt beantwoord. En in het kader van ‘joint audits’ zal dit vraagstuk vermoedelijk nog eens opnieuw onder de loep moeten worden genomen.

In het volgende hoofdstuk sluit ik mijn rede af en doe ik een aantal aanbevelingen voor de ontwikkeling van een ECRM model als basis voor het Europees toezicht.

5. Afsluiting en aanbevelingen

In deze rede heb ik gesproken over de ontwikkeling van *Europees toezicht in belastingzaken*. Van Europees toezicht is echter in mijn optiek nog geen sprake. Het huidige toezicht in de EU is niet meer dan een optelsom van het toezicht van de lidstaten.

Dat brengt risico's met zich en laat kansen onbenut; de steeds verdergaande internationalisering zorgt er immers voor dat burgers en bedrijven ten volle gebruik maken van 'open grenzen', terwijl belastingdiensten in de uitvoering van hun toezicht soms letterlijk tegen grenzen aanlopen.

Het belang van Europees toezicht moge duidelijk zijn; belastingdiensten spelen in deze tijden van crisis in Europa een belangrijke rol bij de ontwikkeling van de 'interne markt' door te zorgen dat burgers en bedrijven fiscale regels naleven en hun belasting betalen. Dat moet oneerlijke concurrentie - ten gevolge van belastingontduiking - tegen gaan, de financiële belangen van de lidstaten beschermen en de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zoveel mogelijk verminderen. Europees toezicht kan bovendien bijdragen aan de ontwikkeling van het nationale toezicht.

Ik heb ook de *internationale samenwerking* aan de orde gesteld. Die is naar mijn mening een *conditio sine qua non* om ook internationaal 'compliance risico's' effectief en efficiënt te kunnen managen. Niet alleen vanuit het perspectief van de belastingdiensten, maar ook vanuit het perspectief van de multinationale ondernemingen. De praktijk van de internationale samenwerking is echter weerbarstig. De focus ligt vooral op het uitwisselen van gegevens, die de lidstaten – ieder voor zich – in hun eigen nationale toezichtspraktijk gebruiken. Zij beschouwen bovendien grensoverschrijdende 'problematiek' veelal (nog) vanuit de nationale optiek.

Hoe komen we dan tot effectief en efficiënt Europees toezicht? Mijn antwoord is: *samenwerking*, maar wel vanuit een gezamenlijk kader. De kern

van mijn rede richt zich dan ook op het ontwikkelen van een *Europees Compliance Risk Management* (ECRM) systeem. Hierin geven de lidstaten het Europees fiscaal toezicht op een systematische en coherente manier vorm. Zij hanteren een gezamenlijke strategie en ontwikkelen een gemeenschappelijk ‘taal’. Belangrijk is dat de lidstaten regie voeren over de handhaving: ze kiezen *samen* gericht en onderbouwd – op basis van gezamenlijke analyses – welke problematiek op welke wijze moet worden behandeld en geven hier samen uitvoering aan.

Zijn er kanttekeningen te maken? In mijn ogen wel. De vraag die opgeld doet is in hoeverre alle lidstaten mee willen en mee kunnen in een gezamenlijke systematiek? De lidstaten zijn immers in velerlei opzichten verschillend. Natuurlijk speelt de *politieke wil* van de lidstaten bij de intracommunautaire samenwerking een belangrijke rol. De huidige problemen in Europa zijn echter zodanig, dat die naar mijn idee als katalysator zullen fungeren om de samenwerking een impuls te geven.

Het ‘kunnen’ heeft meerdere dimensies. De cultuur van een lidstaat, de ontwikkeling van het toezicht in de eigen lidstaat en de aanwezigheid van een adequaat internationaal wettelijk kader zijn van belang.

De komende jaren blijf ik in mijn leerstoel aandacht besteden aan het internationale aspect van toezicht: enerzijds omdat de internationale ontwikkelingen van belang zijn om het toezicht in Nederland goed vorm te geven en anderzijds omdat goed toezicht in Nederland niet kan zonder aandacht voor grensoverschrijdende problematiek. Hoe ik dat concreet wil invullen, licht ik hierna toe.

Omdat de lidstaten zich in verschillende stadia bevinden qua ontwikkeling van het eigen toezicht, pleit ik voor en ik wil bijdragen aan de ontwikkeling van een *Compliance Risk Management* ‘programma’ (onder de vlag van de Europese Commissie). In een dergelijk programma worden lidstaten in de gelegenheid gesteld zich de ‘theorie’ en achtergronden van het *compliance risk management* eigen te maken en de ‘praktijk’ te leren kennen door – op een intervisieachtige manier – kennis en ervaring uit te wisselen over hun werkwijzen. Dit zal er toe leiden dat de lidstaten ook voor wat betreft het nationale toezicht, naar elkaar toegroeien.

Als de lidstaten bij de uitvoering van het nationale toezicht werken vanuit *compliance risk management*, is het gemakkelijker om vanuit hetzelfde kader internationaal samen te werken. Dat zal ook bijdragen aan *de ontwikkeling van een ECRM systeem*, waarin vanuit een gezamenlijk besef, de grensoverschrijdende problematiek op een systematische manier wordt aangepakt.

Het ‘kunnen’ komt ook tot uitdrukking in het hebben van een adequaat wettelijk kader. Dat schiet op sommige punten nog tekort. Ik noem de aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren en het uitvoeren van *joint audits*. Ik blijf dan ook een pleidooi houden om dit kader te herzien en daar in de toekomst ook voorstellen voor doen.

Kennisoverdracht en (wetenschappelijk) onderzoek dienen in Europees verband verder te worden ontwikkeld om de effectiviteit van het toezicht te verbeteren. Het aanvaarden van een gemeenschappelijk kader is immers slechts een eerste stap. Het is vooral van belang om in de praktijk invulling hieraan te geven. Er wordt naar mijn idee nog te weinig gedaan aan de *gezamenlijke* ontwikkeling van *instrumenten, methoden en technieken*, als basis voor meer operationele samenwerking. Ik doel dan bijvoorbeeld op de ontwikkeling van risico- en gedragsanalyses. Ook de ontwikkeling van normen en criteria in het kader van het aangaan van *enhanced relationships* en de ontwikkeling van *joint audits* is daarbij van belang.

De Toezicht Academie kan een belangrijke rol spelen bij het ontwikkelen van *enhanced relationships*. Het aangaan van dergelijke relaties is immers een belangrijke stimulans voor effectiever toezicht (sneller en betere informatie, het uitvoeren van meta-toezicht en dergelijke).¹²⁷ Vragen die hierbij onderzocht moeten worden, zijn onder andere: kunnen en willen alle lidstaten dezelfde ‘vorm’ kiezen voor het aangaan van dergelijke relaties? Wat is de invloed van cultuurverschillen? Hoe stellen we vast wat er gemeenschappelijk is en wat waarde heeft in een andere lidstaat en wat niet? Zijn we ook effectief in deze manier van werken en hoe stellen we dat vast?

Ook de ontwikkeling van *joint audits* is van belang om het Europees fiscaal toezicht effectiever en efficiënter uit te voeren. Joint audits bieden

¹²⁷ De belastingdiensten van Nederland en het Verenigd Koninkrijk zijn vorig jaar een pilot gestart waarin wordt samengewerkt met multinationals op basis van vertrouwen, transparantie en begrip.

voordelen voor multinationale ondernemingen (eenmalig informatie verstrekken en inlichtingen geven, ontdebelen van toezicht en dergelijke) en voor belastingdiensten (betere informatiepositie, vermindering van het toezicht en dergelijke). In het kader van de efficiency en effectiviteit van het toezicht kunnen lidstaten *niet* – zoals veelal gebeurt bij de uitvoering van gelijktijdige controles – ieder een eigen invulling geven aan het doel en de uitvoering van een dergelijk controle. Vraagstukken die hier aan de orde zijn: Hoe komen we tot een meer methodische en eenduidige aanpak? Hoe ziet het wettelijk kader eruit? Welke bevoegdheden gelden er voor buitenlandse ambtenaren? Vraagstukken waar ik de komende jaren mijn steentje aan bij wil dragen.

In een ECRM systeem is het van belang dat de lidstaten twee gezichten kunnen laten zien, die van een overheid die goedwillende burgers en bedrijven, die openheid van zaken geven en transparant zijn, een betere dienstverlening en minder intensief toezicht verleent. En die van een overheid die juist meer of intensiever toezicht houdt, wanneer burgers en bedrijven zich niet aan de regels houden.

Als de lidstaten daadwerkelijk invulling geven aan *een andere manier van denken en een andere manier van werken* in de EU waarin ze regie voeren op de handhaving en gericht en onderbouwd keuzes maken, dan ontwikkelt het toezicht zich niet tot een ‘Griekse tragedie’, maar zijn de lidstaten *samen effectief* en krijgt het fiscale toezicht in Europa de impuls die het nodig heeft om opgewassen te zijn tegen de problemen van de 21^e eeuw.

Dankwoord

Graag wil ik deze rede afsluiten met een woord van dank aan allen die het mogelijk gemaakt hebben dat ik hier vandaag sta.

Allereerst ben ik dank verschuldigd aan het College van Bestuur van de Nyenrode Business Universiteit, de Rector Magnificus, prof. dr. Maurits van Rooijen, de Dean Degree Programs & Research, prof. dr. Leen Paape RA RO CIA en alle Nyenrode collega's voor het feit dat ik in zo'n prettige omgeving kan en mag werken.

In het bijzonder wil ik prof. dr. mr. Robert Kamerling RA bedanken voor het feit hij mij heeft gevraagd om mij aan Nyenrode te verbinden. Ik heb er wel even over moeten nadenken, maar de kans die mij werd geboden was onweerstaanbaar. Ik heb hier de mogelijkheid om mijn werk en de wetenschap te verbinden, onderzoek te doen en te publiceren. Ik zal mijn uiterste best doen om het in mij gestelde vertrouwen waar te maken.

Ik wil mr. Roy Kramer bedanken, als mede-initiatiefnemer van de Toezicht Academie. Bij uitstek de plek om het vakgebied te ontwikkelen in samenwerking tussen overheden, bedrijfsleven en wetenschap.

Ik dank ook de leden van de Benoemings Advies Commissie, op wiens voordracht mijn aanstelling vorig jaar zijn beslag heeft gekregen.

Ook ben ik veel dank verschuldigd aan het management van de Belastingdienst, in het bijzonder Peter Veld, Theo Poolen en Hans Blokpoel, die het belang zien van de wetenschap voor het werk van de belastingdienst en ook de samenwerking zoeken met wetenschap en bedrijfsleven in het realiseren van 'goed' toezicht. De participatie van de belastingdienst in de Toezicht Academie geeft mij de mogelijkheid om kennis over te dragen over handhaving, wetenschappelijk onderzoek te entameren

en opleidingen te verzorgen. Dat moet er voor zorgen dat we in samenwerking, met meer effect het toezicht vorm en inhoud geven.

Bijzondere dank aan Hans, die mij in de gelegenheid stelt om de synergie van mijn twee banen – als strategisch adviseur op het gebied van handhaving en als wetenschapper - ten volle te benutten en bovendien het vertrouwen heeft dat ik mijn beide rollen op een goede manier kan combineren.

Dank ook aan mijn naaste collega's bij de belastingdienst - nationaal en internationaal - voor de inspirerende discussies, prettige gesprekken en het zijn van klankbord als we praten over het toezicht.

Tot slot dank aan mijn drie mannen, Cees, Joran en Timon, die mij onvoorwaardelijk steunen en liefhebben, die zorgen dat ik met beide benen op de grond blijf staan, die een rots in de branding zijn als ik – ook letterlijk - weer eens ren en vlieg, en die mij vooral waarderen om wie ik ben. Zonder jullie had ik hier niet gestaan.

Ik heb gezegd.

Geraadpleegde bronnen

- Brief aan de Voorzitter van de Tweede kamer der Staten-Generaal van 30 oktober 2009 met als kenmerk DV/2009/646U.
- Brief over horizontaal toezicht van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer (DGB nr. 2005-01109).
- Código de Buenas Prácticas Tributarias (2010).
http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_english.pdf
- Combating VAT fraud in the EU. The way forward. International VAT Association. Report presented to the European Commission, March 2007.
- Compliance Risk Management Guide 2010,
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_management_guide_en.pdf.
- Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 (Official Journal of the European Communities of 15/05/02).
- Derde verslag overeenkomstig artikel 14 over de uitvoering van verordening (EEG) 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van indirecte belastingen (BTW) en vierde verslag overeenkomstig artikel 12 van verordening (EEG, EURATOM) nr. 1553/89 betreffende de procedures voor de invordering en de controle van de BTW. Com 2000 (28) definitief van 28 januari 2000.
- Driving Indirect Tax Performance: Managing the global reform challenge. KPMG International (2010).
<http://www.kpmg.com/KH/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Driving%20Indirect%20Tax%20Performance.pdf>.

- Eckpunkte für die Durchführung einer zeitnahen Prüfung von Großbetrieben und Konzernen. http://www.fin-rlp.de/fileadmin/user_upload/Presse/Broschueren/broschuere_eckpunkte_11_09.pdf
- Europese Rekenkamer, Speciaal verslag nr. 8/2007 van de Rekenkamer over de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.
- Europese samenwerking en spelregels voor een intracommunautaire belastingcontrole, E.C.J.M. van der Hel – van Dijk, 2009 (dissertatie). www.lisettevanderhel.eu (Nederlandse versie) of www.ibfd.org (Engelse versie).
- Explanatory Memorandum: Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on mutual administrative assistance for the protection of the Community's financial interests against fraud and any other illegal activities. Com 2004 (509) final, 20 July 2004.
- Fourth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Cape Town Communiqué, 11 January 2008 (OECD, Centre for Tax Policy and Administration).
- Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Com (2010) 695, of 1 December 2010.
- Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, OECD, 1998. <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>.
- Horizontaal toezicht in Europees perspectief, Prof.dr.mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA (Weekblad Fiscaal Recht 6896, 3 maart 2011).
- Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD's Forum on Tax Administration, Istanbul (15 – 16 September 2010).
- Kaderstellende Visie op Toezicht: 'Minder last, meer effect'. Zes principes van goed toezicht (2005), Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.
- Kamerstukken II 2000-01/27831, Kamerstukken II 2005-06/27831 en Kamerstukken II 2006-07/ 27831.

- Kamerstukken II 2008-09, 31880, nrs. 1-2 Intracommunautaire btw-fraude (Rapport Algemene Rekenkamer, 2009).
- Kamerstukken II, 2004-05, 29755, Wijziging van de Wet op de Internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (implementatie richtlijn nr. 2004/56/EG van 16 november 2004).
- Key Features of Taxation in the global governance, International Tax Conference in Stockholm at 16th June 2010 (Speech/11/442).
- Managing compliance: more carrot, less stick, David Widdowson (1998).
- Mededeling van de Commissie aan de Raad overeenkomstig artikel 27 lid 3 van Richtlijn 77/388/EEG. Com 2006 (404) definitief van 19 juli 2006.
- Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's. Naar een Single Market Act. Voor een sociale markteconomie met een groot concurrentievermogen. Com 2010 (608) definitief van 27 oktober 2010.
- Nordic (Mutual Administrative Assistance) Convention. Convention of 7 December 1989 between the Nordic Countries on mutual administrative assistance in Tax Matters.
- OECD Forum on Tax Administration: compliance management of large business task group. Experiences and practices of eight OECD countries, 13 January 2009.
- OECD Tax Intermediaries Study (July 2007); Working paper 5: Risk Management.
- OECD Tax Intermediaries Study (July 2007); Working paper 6: The Enhanced Relationship.
- OECD, 2006, DAC Guidelines and Reference Series Applying Strategic Environmental Assessment: Good Practice Guidance for Development Co-operation, OECD, Paris.

- OECD, Forum on Tax Administrations, SME Compliance Sub Group, Information note – Right from the Start, Influencing the Compliance Environment -, 6 September 2011.
- OECD's Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. A Background Information Brief, March 2011). <http://www.bfsb-bahamas.com/international/052032700.pdf>.
- OESO-modelverdragen van 1963, 1977 en 1992 (met wijzigingen van 1994, 1995, 1997, 2000 en 2003).
- Overeenkomst van 29 april 1969 inzake administratieve en strafrechtelijke samenwerking op het gebied van de regelingen die verband houden met de verwezenlijking van de doelstellingen van de Benelux Economische Unie, met Aanvullende Protocollen.
- Prepared remarks of Commissioner of Internal Revenue Douglas H. Shulman before the OECD/BIAC, Washington D.C., 8th June 2010. <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=224121,00.html>
- Promoting Good Governance in Tax Matters; Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. Com 2009 (201) final, 28 April 2009.
- Resolutie van het Europees Parlement van 2 september 2008 over een gecoördineerde strategie ter verbetering van de bestrijding van belastingfraude (2008/2033(INI)). <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2008-0312+0+DOC+XML+V0//NL>.
- Responsive Regulation and the Uncertainty of Tax Law - Time to Reconsider the Commissioner's Model of Cooperative Compliance? Burton, Mark - (2007) eJITaxR 4; (2007) 5(1) eJournal of Tax Research 71.
- Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 (Pb L 64/1 van 11 maart 2011) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

- Richtlijn 2004/56/EEG van de Raad van 21 april 2004 tot wijziging van Richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies.
- Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 (Pb L 336 van 27.12.1977) betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies. Zoals gewijzigd door de richtlijnen van 6 december 1979 (79/1070/EEG), van 25 februari 1992 (92/12/EEG), aangevuld met de aanpassingen op grond van de toetreding van nieuwe lidstaten en gewijzigd door de richtlijn van 15 oktober 2003 (2003/93/EG).
- Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 21 September 2009 (IP/09/1655).
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm.
- Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, Reckon LLP, 21 September 2009 (IP/09/1655).
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/reports/index_en.htm
- Tax Administration without borders; Navigating the changing global tax controversy and risk management landscape. Ernst & Young (November 2009).
- The Ernst & Young 2010 Global transfer pricing survey;
<http://www.ey.com/AU/en/Newsroom/News-releases/Transfer-pricing-outcomes-of-multinationals-under-greater-scrutiny-as-tax-authorities-increase-enforcement-efforts>
- Verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken (WABB-verdrag), op 25 januari 1988 gesloten te Straatsburg, in werking getreden voor Nederland op 17 juli 1996.
- Verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92 (Pb L 264 van 15.10.2003).

- Verordening (EG) nr.1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen).
- Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde. Pb/nr. L268 van 12/10/2010.
- Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (door de Commissie ingediend). Com 2009 (29) definitief van 2 februari 2009.
- Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB). Com 2011 (121) definitief van 16 maart 2011.
- Voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (Herschikking). Com 2009 (427) definitief van 18 augustus 2009.
- Wet op de Internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). Wet van 24 april 1986, Stb. 1986/249.

**SAMEN EFFECTIEF
IMPULS AAN EUROPEES FISCAAL TOEZICHT**
PROF. DR. MR. E.C.J.M. VAN DER HEL - VAN DIJK RA



**INAUGURELE REDE
2 DECEMBER 2011**



NYENRODE
BUSINESS UNIVERSITEIT

Straatweg 25 × 3621 BG Breukelen
P.O. Box 130 × 3620 AC Breukelen
The Netherlands
www.nyenrode.nl

ISBN 978-90-898003-2-9