

In het begin van deze eeuw ontstond bij de Belastingdienst het inzicht dat er uitgekeken moest worden naar een andere toezichtvorm. De Belastingdienst introduceerde als één van de eerste landen het concept van horizontaal toezicht.

Rick Anderson onderzocht of horizontaal toezicht bij gemeenten leidt tot een getrouwer invullen van de belastingaangifte dan het klassieke toezicht. Uit dit onderzoek komt naar voren dat het niet de toezichtvorm is die bepalend is voor – zogeheten – compliant gedrag, maar dat de fiscale strategie die de gemeente hanteert van doorslaggevend belang is.



Rick Anderson werkt als controller bij verschillende gemeenten en provincies en als onderzoeker naar doelmatigheidsonderzoek in het openbaar bestuur. Daarnaast is hij docent op het gebied van doelmatigheidsonderzoek en controlling. Sinds 2001 is hij lid van de gemeentelijke rekenkamers.

DE EFFECTIVITEIT VAN EXTERNE TOEZICHTVORMEN

De effectiviteit van extern toezicht was de afgelopen decennia veelvuldig object van onderzoek. Maatschappelijk en politiek leverde dit de nodige discussies op. Als gevolg hiervan publiceerde de OECD vanaf 2005 onderzoeken, waarbij alternatieve toezichtvormen werden uitgewerkt¹. De interesse van de OECD vond ook in Nederland navolging². Nederland kan samen met Australië, Denemarken, Ierland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten als pionier op het gebied van de hervorming van toezicht worden aangemerkt³. In het begin van deze eeuw ontstond zo het inzicht bij de Belastingdienst dat uitgezien moest worden naar een andere toezichtvorm⁴. De groei van het aantal belastingplichtigen, het volume van het goederen-

verkeer en het aantal toeslaggerechtigden vielen steeds minder te verenigen met de traditionele manier van werken. Daarom introduceerde de Nederlandse Belastingdienst als één van de eerste landen het concept van horizontaal toezicht (HT).

De eerste evaluaties wijzen uit dat HT leidt tot een toename van onderling begrip, wederzijds vertrouwen en wederzijdse transparantie⁵ en door de regering soms juist als antwoord wordt gezien op geconstateerde knelpunten in de naleving van fiscale wetgeving of op onwenselijke maatschappelijke ontwikkelingen. Tegelijkertijd roept HT ook de nodige kritische reflectie op.

In dit artikel wordt verslag gedaan van een onderzoek naar de werking van twee vormen van toezicht op gemeenten: klassiek toezicht en HT. Hiervoor is gekeken naar de mate waarin gemeenten voldoen aan de fiscale wet- en regelgeving (compliant zijn) en of er verschillen zijn tussen gemeenten die onder horizontaal dan wel onder klassiek toezicht vallen.

Theoretische verkenning HT

Toezicht kan in beginsel twee vormen aannemen. De ene vorm is gebaseerd op afschrikking (klassiek toezicht) en de andere op advies en overtuiging (HT). Toezicht gebaseerd op afschrikking (deterrence) gaat uit van de gedachte dat de mate waarin wordt voldaan aan de wet- en regelgeving wordt bepaald door de inschatting van de pakkans en de kans op een sanctie⁶. Toezicht gebaseerd op overtuiging is gebaseerd op de gedachte dat deze compliance bepaald wordt door de onderliggende motieven van degene waarop toezicht gehouden wordt⁷. Naarmate deze motieven en overtuigingen beter corresponderen met de wettelijke bepalingen, zal de mate van compliance toenemen⁸.

Verschillen tussen klassiek en horizontaal toezicht

Klassiek en horizontaal toezicht verschillen op een aantal aspecten van elkaar. Zo zal klassiek toezicht met name achteraf plaatsvinden, dus nadat de aangifte is ingediend, terwijl HT vooraf plaatsvindt in de vorm van vooroverleg. Ook verschilt de houding van de onder toezicht gestelde rechtspersoon bij beide toezichtvormen. Bij klassiek toezicht neemt de rechtspersoon een reactieve houding aan en verstrekt hij informatie als de toezichthouder daartoe een verzoek heeft gedaan. Bij HT heeft de rechtspersoon een proactieve houding en deelt deze informatie vooraf en op eigen initiatief. Bij klassiek toezicht legt de toezichthouder standpunten op zonder hierover in overleg te treden. Bij HT wordt juist wel overlegd en laat de toezichthouder zich soms zelfs overtuigen. Het onderliggend principe verschilt evenzeer. Waar klassiek toezicht gebaseerd is op afschrikking, is HT gebaseerd op wederzijdse afspraken, waarbij degene waarop toezicht gehouden wordt ook overtuigd is van de uiteindelijk ingenomen standpunten. HT wordt vaak bekrachtigd door middel van een convenant. Tot slot verschillen ook de werkzaamheden: het accent ligt bij klassiek toezicht op boekenonderzoek

Tabel 1: Klassiek toezicht versus HT

	Klassiek toezicht	HT
Temporeel	Belastingdienst bepaalt achteraf standpunt op basis van aangifte.	Belastingdienst bepaalt vooraf standpunt tijdens het vooroverleg.
Houding gemeente	Reageert op verzoek en achteraf.	Deelt uit zichzelf en vooraf informatie.
Toezichtstijl	Op basis van afschrikking.	Op basis van overleg en overtuiging.
Onderliggend principe	Dreiging dwingt compliance af.	Samenwerking leidt tot compliance.
Instrumenten	Accent op heffing achteraf.	Accent op convenant vooraf.
Werkzaamheden	Boekenonderzoek: gegevens- en systeemgerichte controles.	Vooroverleg en oordeel controles en interne procedures door andere actoren.

en het opvragen van informatie achteraf, en bij HT ligt op het verkrijgen van informatie vooraf.

Beide vormen in meest zuivere vorm minder effectief⁹

De zuivere vorm van HT of klassiek toezicht is niet altijd de meest effectieve. Zo kan klassiek toezicht kostbaar en complex zijn. Daarnaast gaat klassiek toezicht uit van de gedachte dat iedere vorm van non-compliance opzettelijk is¹⁰. Ten aanzien van de effectiviteit van klassiek toezicht zijn de diverse onderzoeken niet eenduidig in hun conclusies. Soms wordt geconcludeerd dat vroegtijdige audits leiden tot een hogere inschatting van de kans op vervolgaudits met een verhoogde compliance tot gevolg, maar ander onderzoek wijst juist in de richting van het tegendeel¹¹.

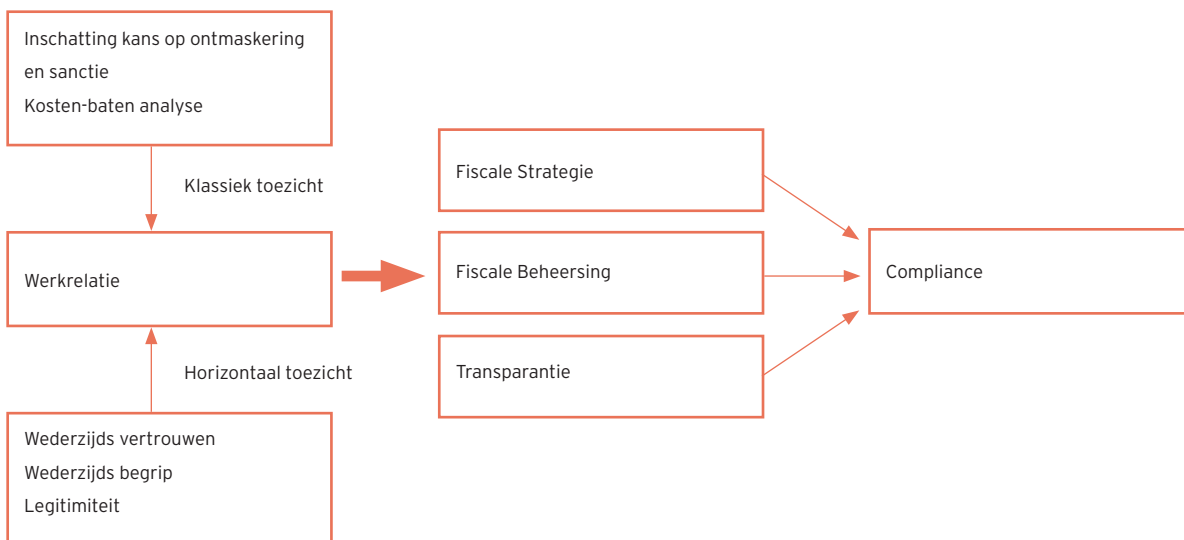
Doorgaans wordt een mengvorm toegepast om de nadelen van beide basisvormen te mitigeren. Zo zet de Belastingdienst in op 'responsive regulation', waarbij afhankelijk van het klantbeeld afwisselend klassiek dan wel HT kan worden ingezet¹². De Belastingdienst maakt dan een inschatting van de klant en diens

bereidheid om belasting te betalen. Daarbij baseert de Belastingdienst zich op drie aspecten:

1. De Belastingdienst hanteert als centraal uitgangspunt dat toezicht belastingplichtigen aanzet om transparant te zijn, in de zin dat vooraf of bij de aangifte alle fiscaal relevante feiten worden gepresenteerd¹³.
2. Daarnaast kijkt de Belastingdienst naar de fiscale strategie van de belastingplichtige. De mate waarin deze gericht is op het realiseren van een toereikend niveau van compliance, geeft richting aan de te kiezen vorm van toezicht.
3. Ook zal het administratief systeem rond belastingheffing (Tax Control Framework ofwel TCF) adequaat moeten functioneren.

Deze elementen (transparantie, fiscale strategie en TCF) vormen de aangrijpingspunten voor de keuze van de toezichtvorm. Toezicht leidt dan uiteindelijk tot een hogere mate van compliance¹⁴. Daarnaast wordt specifiek in het kader van HT gewezen op het belang van wederzijds vertrouwen en begrip en op legitimiteit¹⁵. Dit kan conceptueel worden vormgegeven als in figuur 1.

Figuur 1: Conceptueel model volgens de Belastingdienst



Onderzoek bij Nederlandse gemeenten

In 2020 is onder 24 gemeenten een onderzoek uitgevoerd om te bezien in hoeverre het bovenstaande model in de praktijk stand houdt. Met andere woorden: of de toedeling van gemeenten aan de klassieke dan wel horizontale toezichtvorm terecht is.

Dertien van deze gemeenten hebben een convenant afgesloten met de Belastingdienst en staan onder HT. De overige elf staan onder klassiek toezicht. De mate van compliance is in dit onderzoek in kaart gebracht aan de hand van de dienstverleningsovereenkomsten (DVO's) die de gemeenten hebben afgesloten met derden. Daarbij zijn de DVO's vergeleken met de Vpb-aangiften die de gemeenten hebben ingediend voor het jaar 2017. Als de DVO-inkomsten niet of onvolledig zijn opgenomen in de aangifte, is een gemeente niet compliant en is de aangifte gecorrigeerd. De overige elementen uit het model zijn getraceerd aan de hand van interviews die met de gemeenten zijn afgenomen.

De mate van compliance kan worden weergegeven als in tabel 2.

Aan de hand van de onderzoeksresultaten en de analyse daarvan, blijkt dat vijftien gemeenten DVO-activiteiten niet of onvolledig meenemen in hun Vpb-aangifte en dus niet compliant waren.

Fiscale strategie

Bij alle gemeenten is onderzocht welke strategie zij hanteren ten opzichte van hun eigen belastingen. Is er sprake van een bereidheid om de belasting te betalen of probeert men deze zoveel mogelijk te beperken? In het laatste geval is er sprake van een agressieve fiscale strategie. Gebleken is dat negentien gemeenten een agressieve fiscale strategie hanteren en uit zijn op het behalen van fiscale voordelen (zie tabel 3 op pagina 41).

De volgende stap betrof het onderscheiden van de gemeenten zowel op basis van hun strategie als op basis van compliance (zie tabel 4 op pagina 42).

Hieruit blijkt dat de invloed van HT op de strategie beperkt is. Van de dertien gemeenten die een convenant hebben afgesloten, voeren er elf een agressieve fiscale strategie. Zeven daarvan moesten gecorrigeerd worden. Saillant gegeven is dat de vier gemeenten die niet gecorrigeerd hoefden te worden allemaal eerdere ervaringen hebben met klassiek toezicht.

Tabel 2: Mate van compliance

Aangifte gemeente in kader DVO correct	Zijn er DVO- opbrengsten niet meegenomen in de aangifte?	Aantal gemeenten compliant	Wat zou het saldo moeten zijn voor de ontbrekende DVO activiteiten?
Correct	Nee	Totaal 9 gemeenten	
Niet correct	Ja	Totaal 15 gemeenten	Gemiddeld 160.000
		10	Minder dan 200.000
		14	Minder dan 400.000
		15	Minder dan 600.000

Tabel 3: Correlaties tussen fiscale strategie en overige elementen uit het model

	Gemiddelde score op stellingen		Mann-Whitney
	Geen agressieve fiscale strategie	Agressieve fiscale strategie	
Samenwerking met de Belastingdienst is gericht op de reductie van belastingen	3,40	5,37	0,02
Samenwerking met de Belastingdienst is gericht op de reductie van gemeentelijke lasten	3,80	5,32	0,10
Samenwerking met de Belastingdienst is gericht op het afdragen van een eerlijke belasting	5,80	2,84	0,02
Vertrouwen in de Belastingdienst	5,00	2,68	0,06
Wantrouwen richting de Belastingdienst	2,20	5,00	0,02
Informatie wordt niet spontaan verstrekt aan de Belastingdienst	2,60	5,26	0,03
Informatie wordt spontaan verstrekt aan de Belastingdienst	5,40	2,79	0,04
De gemeente heeft zicht op zijn fiscale risico's	3,80	6,05	0,00
De gemeente heeft geen zicht op zijn fiscale risico's	3,40	1,68	0,03
Het Tax Control Framework voldoet in de ogen van de gemeente	3,80	5,84	0,03
Het Tax Control Framework voldoet niet in de ogen van de gemeente	3,20	1,89	0,08
De strategie is gericht op compliancy	5,60	3,00	0,04
De strategie is gericht op het indienen van een acceptabele aangifte tegen zo min mogelijke kosten	2,00	5,42	0,01
De strategie is gericht op een goede relatie met de Belastingdienst	5,80	2,21	0,00
De strategie is gericht op het verkrijgen van zekerheid door de Belastingdienst	6,60	3,26	0,00

Tabel 4: Relatie convenant, fiscale strategie en correctie

	Klassiek toezicht		Horizontal toezicht		
Correctie	Agressieve strategie 1-4	Agressieve strategie 5-7	Agressieve strategie 1-4	Agressieve strategie 5-7	Totaal
Ja	0	7	1	7	15
Nee	3	1	1	4	9
Eindtotaal	3	8	2	11	24

Daarnaast blijkt van klassiek toezicht niet altijd de dreiging uit te gaan die hiervan verwacht mag worden. Klassiek toezicht heeft (pas) een afschrikkend effect als deze vorm van toezicht actief wordt vormgegeven. Het blijkt namelijk dat vijf van de negentien gemeenten die een agressieve fiscale strategie hanteren, toch niet gecorrigeerd hoefden te worden. Uit de vraaggesprekken komt naar voren dat deze gemeenten eerder geconfronteerd zijn met boekenonderzoeken of additionele informatieverzoeken door de Belastingdienst, of dat zij anderszins een reële dreiging van klassiek toezicht ervaren. De dreiging van klassiek toezicht wordt door deze gemeenten meegewogen in de vormgeving van hun fiscale strategie. Dit is bij de overige veertien gemeenten die een agressieve fiscale strategie hanteren niet het geval: door deze gemeenten wordt de kans op klassiek toezicht laag ingeschat. De perceptie van dreiging van boekenonderzoek of additionele informatieverzoeken kan compliant gedrag dus in de hand werken. De inzet van HT verhoogt voor deze groep gemeenten de mate van compliance niet, zo wijst dit onderzoek uit.

Gemeenten die in hun strategie gericht zijn op compliance dienen over het algemeen een aangifte in die voldoet aan de wettelijke bepalingen. De vorm van toezicht heeft hier verder geen invloed op: gemeenten met een strategie die gericht is op compliance, handelen zowel onder klassiek als HT compliant.

Alternatief conceptueel model

Het alternatieve conceptueel model dat op basis van de resultaten geconstrueerd kan worden, is weergegeven in Figuur 2 (waarbij de Spearman-correlaties zijn vermeld, zie rechterpagina).

Op basis van het onderzoek kan geconstateerd worden dat de fiscale strategie van de gemeente bepalend is voor de relatie met en het vertrouwen in de Belastingdienst, voor de mate van transparantie en uiteindelijk voor de mate van compliance. De manier waarop het toezicht wordt vormgegeven fungeert in het alternatieve model veeleer als modererende variabele. Daarbij gaat het expliciet niet om het onderscheid tussen klassiek of HT, maar om de vraag in hoeverre sprake is van een gepercipieerde dreiging van een boekenonderzoek of additionele informatieverzoeken (vormen van klassiek toezicht). De mate van fiscale beheersing fungeert in het model voorwaarde schepkend: om een agressieve fiscale strategie te voeren, is een zekere mate van fiscale beheersing nodig. De werkrelatie, het vertrouwen en de mate van transparantie zijn in dit model aan te merken als interveniërende variabelen.

Conclusies

Uit dit onderzoek komt het beeld naar voren, dat de fiscale strategie bepalend is voor de werking van de

```
graph LR; A[Adequaat TCF] -- "(0,64)" --> B[Agresieve fiscale strategie]; B -- "(-0,78)" --> C[Werkrelatie Vertrouwen Transparantie]; B -- "(-0,68)" --> C; B -- "(-0,63)" --> C; D[Werkzaamheden toezicht] -- "?" --> C; C -- "(-0,77)" --> E[Correcties]; C -- "(-0,83)" --> E; C -- "(-0,75)" --> E;
```

The diagram illustrates the research model with the following components and relationships:

- Adequaat TCF** (Adequate TCF) is a box at the bottom left.
- Agresieve fiscale strategie** (Aggressive tax strategy) is a box in the middle left.
- Werkrelatie Vertrouwen Transparantie** (Work relationship Trust Transparency) is a box in the middle right.
- Werkzaamheden toezicht** (Work activities supervision) is a box at the top right.
- Correcties** (Corrections) is a box at the bottom right.

The relationships and their standardized coefficients are as follows:

- Adequaat TCF → Agresieve fiscale strategie: (0,64)
- Agresieve fiscale strategie → Werkrelatie Vertrouwen Transparantie: (-0,78), (-0,68), (-0,63)
- Werkzaamheden toezicht → Werkrelatie Vertrouwen Transparantie: ?
- Werkrelatie Vertrouwen Transparantie → Correcties: (-0,77), (-0,83), (-0,75)

Oorspronkelijk ging de Belastingdienst van de veronderstelling uit dat de fiscale strategie van de gemeente goed is te traceren en dat op basis van deze strategie een bepaalde toezichtvorm kan worden ingezet. Bij een gemeente die gericht is op compliance kan HT worden ingezet, zo is de gedachte. Op zich wordt in dit onderzoek de gedachte bevestigd dat gemeenten die gericht zijn op compliance transparant zijn, op basis van vertrouwen samenwerken met de Belastingdienst en ook daadwerkelijk meer compliant zijn. De veronder-

Daarnaast blijkt dat sommige gemeenten die onder klassiek toezicht staan, niet altijd de dreiging ervaren die deze toezichtvorm veronderstelt. Zeven van de acht

Goed Bestuur & Toezicht 1 2021

gemeenten die een agressieve fiscale strategie voeren en onder klassiek toezicht staan, moesten eveneens worden gecorrigeerd. Deze gemeenten hebben nagenoeg nooit contact met de Belastingdienst en ervaren geen reële dreiging.

Dit leidt tot de slotconclusie dat HT soms te snel wordt ingezet, terwijl van klassiek toezicht niet altijd de dreiging uitgaat, die van deze toezichtvorm verwacht mag worden. Het onjuist traceren van de fiscale strategie en het vervolgens inzetten van de onjuiste toezichtvorm, in combinatie met de constatering dat gemeenten onder klassiek toezicht geen dreiging ervaren, kan een verklaring vormen voor de lage mate van compliance van gemeenten.

Bronnen

Belastingdienst, Rapport Onderzoek Grote ondernemingen, <https://archiefo6.archiefweb.eu/archives/archief-web/20171113070938/https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2017/06/27/rapport-onderzoek-horizontaal-toezicht-grote-onderneming>.

J. Braithwaite, Responsive Regulation and Developing Economies, *World Development* 2006, 34(5), 884-898.

D.W. Colon en D.M. Swagerman, Enhanced relationship preparedness in a Dutch multinational context: A tax control framework 2015, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7 (1), p. 13-18.

S. Goslinga, M. Siglé, R. Veldhuizen, Cooperative Compliance, Tax Control Frameworks and Perceived Certainty about the Tax Position in Large Organisations, *Journal of Tax Administration* 2019, Vol 5:1, p. 41-65.

E.A.M. Huiskers-Stoop, HT en de eerste uitkomsten van een enquête onder middelgrote ondernemingen, *MBB* 2012, no. 3, maart.

E.A.M. Huiskers-Stoop, De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht (dis. Rotterdam EUR), Ridderkerk: Ridderprint BV 2015.

E.A.M. Huiskers-Stoop, H. Gribnau, Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, *Journal of Tax Administration*, 2019, Vol, 5:1, p. 66-110.

S. James en C. Alley, Tax compliance, self-assessment and tax administration, *Journal of Finance and Management in Public Services* 2002, Vol. 2, No. 2, 27-42.

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), Co-operative Compliance: A Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance, OECD Publishing 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

M. Siglé, *The effects of cooperative compliance programmes*, Dissertatie-onderzoek, universiteit Nyenrode 2019.

L.G.M. Stevens e.a., *Fiscaal toezicht op maat*, commissie HT Belastingdienst, Den Haag: Sdu uitgevers juni 2012.

T. Tyler, *Psychology and the Design of Legal Institutions*, Tilburg Law Lectures Series, Montesquieu seminars 2007, volume 3. Nijmegen: WLP.

D. de Widt e.a., THE US COMPLIANCE ASSURANCE PROCESS: A RELATIONAL SIGNALLING PERSPECTIVE, *Journal of Tax Administration* 2019, Vol 5:1.

Kamerstukken

Kamerstukken II, 2016/2017, 31 066, nr. 365. Aanbiedingsbrief Onderzoek HT Grote Ondernemingen. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31066-365.html>

Kamerstukken II, 2016/2017, 31 066, nr. 371. Verslag van een algemeen overleg, commissie Financiën <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?id=2017Z05534&did=2017D17303>

Noten

1. Huiskers-Stoop & Gribnau, 2019, p. 66, de Widt, 2019, p. 146. Goslinga e.a., 2019, p. 43. Colon en Swagerman, 2015, p. 13, OECD, 2013, p. 28.
2. Huiskers-Stoop en Gribnau 2019, p. 67.
3. De Widt, 2019, p. 145.
4. Huiskers-Stoop, 2015, p. 91.
5. Huiskers-Stoop, 2012, p. 6. Stevens, 2012, p. 44. Huiskers-Stoop, 2015, p. 91.
6. Tyler, 2007, p. 9.
7. James en Alley, 2002, p. 33.
8. Tyler, 2007, p. 21.
9. Siglé, 2019, p. 17.
10. Braithwaite, 2006, p. 887.
11. Siglé, 2019, p. 36.
12. Huiskers-Stoop en Gribnau 2019, p. 68.
13. OECD, 2013, p. 28.
14. Kamerstukken II 2016/2017, no. 31 066, nr. 365.
15. Tyler, 2007, p. 18. Goslinga e.a., 2019, p. 46. Siglé, 2019, p. 24.