

'In control' en fiscaliteit

Eelco van der Enden, Tax Management & Accounting Services

De afgelopen jaren is onder invloed van nieuwe richtlijnen op het gebied van verslaggeving, corporate governance en handhaving van fiscale wet- en regelgeving de aandacht voor fiscaalprocesmanagement toegenomen. Transparantie en 'in control' zijn van fiscaliteit zijn nieuwe normen geworden aan het fiscaal firmament. In dit artikel wordt ingegaan op de meest recente ontwikkelingen rondom fiscaliteit en het 'fiscaal in control'-leerstuk. De praktijk wijst uit dat het beheersen van fiscale processen en 'fiscaal in control' zijn geen sinecure is.

1. Inleiding

Fiscaliteit, risicobeheersing en controle. Een thema dat ondanks de toegenomen aandacht feitelijk nog steeds een onvolgroeid vakgebied is. Fiscaliteit krijgt op boardniveau en van controllers vooral aandacht tijdens het opstellen van de vennootschappelijke jaarrekening. Verder is fiscaliteit gedurende het financiële jaar meestal 'slechts' het werkterrein van de bedrijfsfiscalist of belastingadviseur. Dit is niet verstandig. Het beheersen van fiscale processen is immers een gecompliceerde zaak die niet alleen door de fiscale afdeling (als die al aanwezig is) of een daartoe aangewezen individu (controller) kan worden uitgevoerd. Bij de verwerking van commerciële transacties, met de daarbij behorende fiscale gevolgen, de beheersing en het onderkennen van fiscale risico's is de gehele bedrijfskolom betrokken. De afdeling Verkoop die de transactie inzet, de medewerker van de lokale administratie die de transactie moet boeken, de lokale controller die moet toezien op de juiste verwerking in de boekhouding, de treasurer die de kasstromen moet controleren, de group controller, de mensen van risk management en/of internal audit die toetsen of interne fiscale protocollen wel worden nageleefd en ten slotte natuurlijk de CFO en de controlecommissie die uiteindelijk verklaren dat de onderneming in control is. Ook daar waar het de fiscale processen betreft.

Zou fiscaliteit als onderwerp frequenter en uitgebreider op de agenda's van commissarissen, de directie en controllersoverleggen moeten komen te staan? Ja. Het belang voor de onderneming van een juiste uitvoering van fiscale wet- en regelgeving mag niet onderschat worden. We praten feitelijk over een post die grofweg 20% van de totale omzet betreft (indirecte belastingen), 50% van de salariskosten (loonheffingen) en 25% van het nettoresultaat (winstbelastingen).

De benadering van fiscaliteit is de afgelopen jaren aan grote veranderingen onderhevig geweest. Het is voor iedereen van belang dat goed te beseffen. Voorheen werd fiscaliteit vooral fiscaal-juridisch benaderd. Nu richt men zich bij fiscaliteit meer op risicobeheersing en -processen. Deze verschuiving heeft mede plaatsgevonden door

Samenvatting

In tegenstelling tot wat nu vaak gebeurt, zou de gehele bedrijfskolom tijdens het financiële jaar betrokken moeten worden bij de verwerking van commerciële transacties, de daarbij behorende fiscale gevolgen, en de beheersing en het onderkennen van fiscale risico's. Een tax control framework kan hier een hulpmiddel bij zijn, omdat het de onderneming in staat stelt de fiscaal-operationele en fiscale doelen te bereiken en de fiscale strategie uit te voeren op een controleerbare en beheersbare wijze. In dit artikel worden de stappen besproken om tot een optimaal fiscale-ricicobeheersings- en controleproces te komen: bewustzijn creëren, implementatie, monitoring en 'tax proces assurance'-verklaring.

nieuwe regelgeving die in de eerste plaats niets te maken heeft met belastingwetgeving. Regelgeving, zoals de Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten, de Code Tabaksblat in Nederland, maar ook de Wet toezicht financiële verslaggeving (Wtftv) en het horizontale toezicht van de Belastingdienst. Onder invloed van die regelgeving is de transparantie van de fiscale positie van ondernemingen toegenomen.

Brengt fiscaliteit dan plotseling grotere risico's met zich mee dan voorheen of hebben we die risico's tot op heden onvoldoende onderkend? Het zal van beide een beetje zijn. De Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten heeft ons laten zien dat meerdere ondernemingen materiële zwakten of zelfs deficiënties op fiscaal gebied hebben. Ondanks het feit dat het Amerikaanse belastingsysteem en de Amerikaanse fiscale boekhoudregels wellicht complexer zijn dan de Nederlandse regels en de kans op fouten daarmee groter is, is er op voorhand geen duidelijke reden om aan te nemen dat het beleid van ondernemingen ten aanzien van fiscaliteit in Nederland substantieel anders is geweest dan in de Verenigde Staten.

Door recente gebeurtenissen die breed zijn uitgemeten in de pers zouden bestuurders het belang van fiscaliteit

hebben moeten inzien. Het is natuurlijk buitengewoon gênant om als CFO of commissaris in kranten te moeten lezen dat de onderneming waarvan je bestuurder bent, zijn fiscale zaken niet op orde heeft. Je hebt immers wel verklaard 'in control' te zijn. De kwaliteit van het fiscale-risicobeheersings- en -controlesysteem en de fiscale-rapportageprocessen en de aandacht (en het budget!) voor het managen van fiscaliteit verdienen dus de aandacht van bestuurders.

Het beheersen van fiscale processen is een gecompliceerde zaak die niet alleen door de fiscale afdeling (als die al aanwezig is) of een daartoe aangewezen individu (controller) kan worden uitgevoerd.

2. Horizontaal toezicht

De belangrijkste verandering aan het Nederlandse fiscale firmament is een nieuwe wijze waarop de Belastingdienst de naleving van wet- en regelgeving toetst. Onder dit nieuwe regime heeft het begrip 'in control van tax' onder invloed van het fenomeen tax control framework aan belang gewonnen.

De Belastingdienst is in 2005 gestart met een pilot inzake het zogeheten horizontaal toezicht.

Horizontaal toezicht

De term 'horizontaal toezicht' refereert aan het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid uit 2002, 'De toekomst van de rechtstaat'. In dit rapport wordt horizontalisering van de samenleving als belangrijke ontwikkeling beschreven en dienaangaande gerichte aanbevelingen gedaan. In het Kabinetsprogramma Andere Overheid is een groot aantal van deze aanbevelingen overgenomen.

In de pilot zijn met 20 (grote beursgenoteerde) ondernemingen zogenoemde handhavingsconvenanten gesloten. Handhavingsconvenanten zijn (schriftelijke) afspraken tussen een onderneming en de Belastingdienst waarin de partijen verklaren open en transparant met elkaar om te gaan. Uit een in 2007 door de Belastingdienst gehouden enquête onder gehorizontaliseerde bedrijven blijkt, volgens de Belastingdienst, dat de pilot buitengewoon goed is verlopen. De pilot is ondertussen uitgebreid naar 40 ondernemingen. Het is de verwachting dat horizontaal toezicht in de toekomst voor alle 1500 zeer grote ondernemingen in Nederland zal gaan gelden. Overigens worden ook al handhavingsconvenanten afgesloten met brancheverenigingen zoals die voor woningcorporaties en dagblad- en reclamedrukwerkuitgevers.

Elkaar anders benaderen

De essentie van het horizontaal toezicht is dat de belastingplichtige onderneming en de Belastingdienst elkaar anders benaderen, namelijk: "op basis van wederzijds begrip en vertrouwen, het scherper naar elkaar aangeven van wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken."

Het zogeheten verticaal toezicht – boekencontroles, toetsing van aangiftes en waarnemingen ter plaatse – vervalt niet, maar zal voor bedrijven die een handhavingsconvenant gesloten hebben, zeer restrictief worden ingezet. Dat wil zeggen: alleen als daar aanleiding toe is.

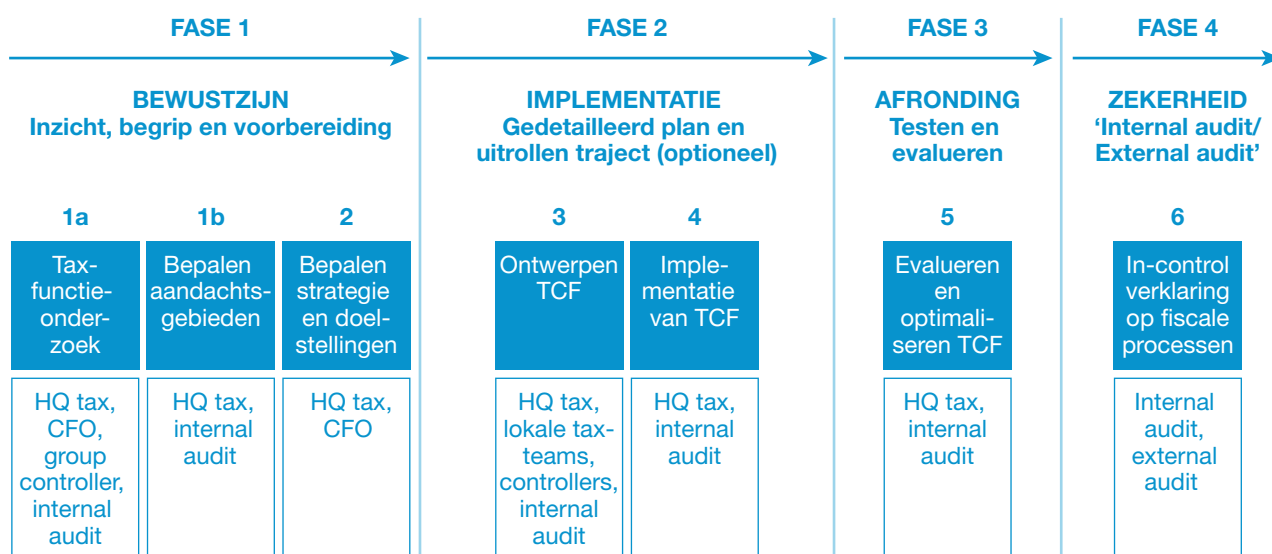
Wat is nu het voordeel van horizontaal toezicht voor de onderneming? Geen ellenlange boekencontroles meer, zekerheid vooraf bij de fiscus en dus meer rechtszekerheid. Bovendien is het nadrukkelijk de bedoeling dat voor afsluiting van het handhavingsconvenant openstaande zaken uit het verleden worden afgehandeld. Men begint dus met een schone lei. De Belastingdienst verwacht wel dat fiscale problemen pro-actief gemeld worden. Vanzelfsprekend is dit slechts mogelijk indien de onderneming fiscaal in control is. Vandaar ook dat de staatssecretaris gesteld heeft dat een onderneming die een handhavingsconvenant wil sluiten, over een adequaat tax control framework moet beschikken.

Brief aan de voorzitter van de Eerste Kamer der Staten Generaal van de staatssecretaris van Financiën J.G. Wijn: "Overigens wil ik benadrukken dat het primaire uitgangspunt is dat handhavingsconvenanten worden gesloten met bedrijven die hun 'tax control framework' op orde hebben, mede ingegeven door IFRS-standaarden en de Amerikaanse Sarbanes-Oxleywet."

Er zijn (vele) critici die menen dat de horizontalisering van fiscaliteit een slechte zaak is. Volgens hen legt het een overheidstaak bij de onderneming, namelijk het handhaven van fiscale wet- en regelgeving. Dat zou de relatie tussen overheid en belastingplichtige nadelig kunnen beïnvloeden en de rechtzekerheid aantasten. Verder speelt het belastingdienst in de hand. Fiscale problemen moeten immers pro-actief gemeld worden en de onderneming dient zo transparant mogelijk te zijn. Dit leidt ertoe dat de belastingplichtige in een slechtere positie komt dan wanneer hij het probleem niet had gemeld.

Wat is er tegen deze meningen in te brengen? Fiscaliteit bevat geen geheime formules, procédés of broncodes.

Figuur 1 - 'Tax Control Framework'-methodologie



Projectmanagement

Veranderingsmanagement (beheersing van veranderingsprocessen)

1a. Taxfunctieonderzoek:

- TCF diagnostic tool beoordeling;
- houden van interviews met belanghebbenden t.a.v. de fiscale processen.

1b. Bepalen aandachtsgebieden

- organiseren van workshops om het taxfunctieonderzoeksrapport te bespreken, evenals de uitkomsten van de TCF diagnostic tool;
- bepalen van de omvang van het project, de projectrollen en de verantwoordelijkheden, projectorganisatie en het team.

2. Bepalen strategie en doelstellingen

- analyse van de organisatie en algemene strategie en doelstellingen;
- identificeren van fiscale doelstellingen;
- documenteren van de huidige organisatiestructuur van de taxfunctie en het assisteren bij de documentatie van de fiscale strategie.

3. Ontwerpen TCF

- identificatie van fiscale risico's en analyseren van leemten;
- analyseren van de mogelijkheden voor harmonisatie en verbetering.

4. Implementatie TCF

- implementatie en planontwerp van de organisatiestructuur van de taxfunctie;
- uitrollen van fiscale processen en beheersingsmaatregelen in BU's en HQ;
- implementatie van 'tax reporting'-structuur, tools (inclusief IT);
- training werknemers/lokaal personeel.

5. Evalueren en optimaliseren TCF

- evalueren van het project en implementeren van controle-activiteit.

6. Zekerheid t.a.v. TCF (optioneel)

- testen operationele effectiviteit van de beheersmaatregelen;
- rapporteren aan het bestuur, de rvc en audit-commissie;
- rapporteren aan de Belastingdienst en anderen.

Met betrekking tot het pro-actief melden van fiscale zaken dienen bedrijven die onder de International Financial Reporting Standards (IFRS) vallen, fiscale risico's in elk geval te voorzien. Het bewust niet waarderen van fiscale risico's uit angst dat de Belastingdienst er lucht van krijgt, is al snel te kwalificeren als een economisch delict. Net zoals het bewust indienen van een onjuiste fiscale aangifte om een bepaald risico te verbergen of 'wisselgeld' in te bouwen.

3. Tax control framework

Een tax control framework is een fiscale-risicobeheersings- en -controlesysteem dat:

- de onderneming in staat stelt de fiscaal-operationele en fiscale doelen te bereiken en de fiscale strategie uit te voeren op een controleerbare en beheersbare wijze;
- het gedrag van mensen met betrekking tot fiscaliteit in de juiste richting stuurt;
- de onderneming helpt om helder te communiceren met betrekking tot fiscaliteit in de richting van haar externe en interne belanghebbenden.

Een tax control framework is een onlosmakelijk verbonden onderdeel van het internal control framework of het business control framework. De organisatie is immers niet in control indien een belangrijk onderdeel van bedrijfsvoering, fiscaliteit, niet is geborgd in de ondernemingssystemen. Iedere onderneming heeft een systeem om haar fiscale processen heen. De maturiteit en effectiviteit hiervan en de wijze van aansturing verschilt per onderneming. Elke onderneming is anders. Dat verklaart dan ook dat er niet zoiets bestaat als een standaard tax control framework. Er is echter wel een methodologie op basis waarvan een onderneming tot een optimalisering van zijn fiscale-risicobeheersings- en -controleprocessen kan komen. Hieronder zijn de stappen kort uiteengezet. Zie ook figuur 1.

Optimalisering van fiscale-risicobeheersings- en -controleprocessen

- Stap 1. Bewustzijn creëren
- Stap 2. Implementatie
- Stap 3. Monitoring
- Stap 4. 'Tax proces assurance'-verklaring

Stap 1. Bewustzijn creëren

Om fiscaliteit te kunnen managen zal de onderneming moeten begrijpen wat fiscaliteit is. Hoe ziet het huidige

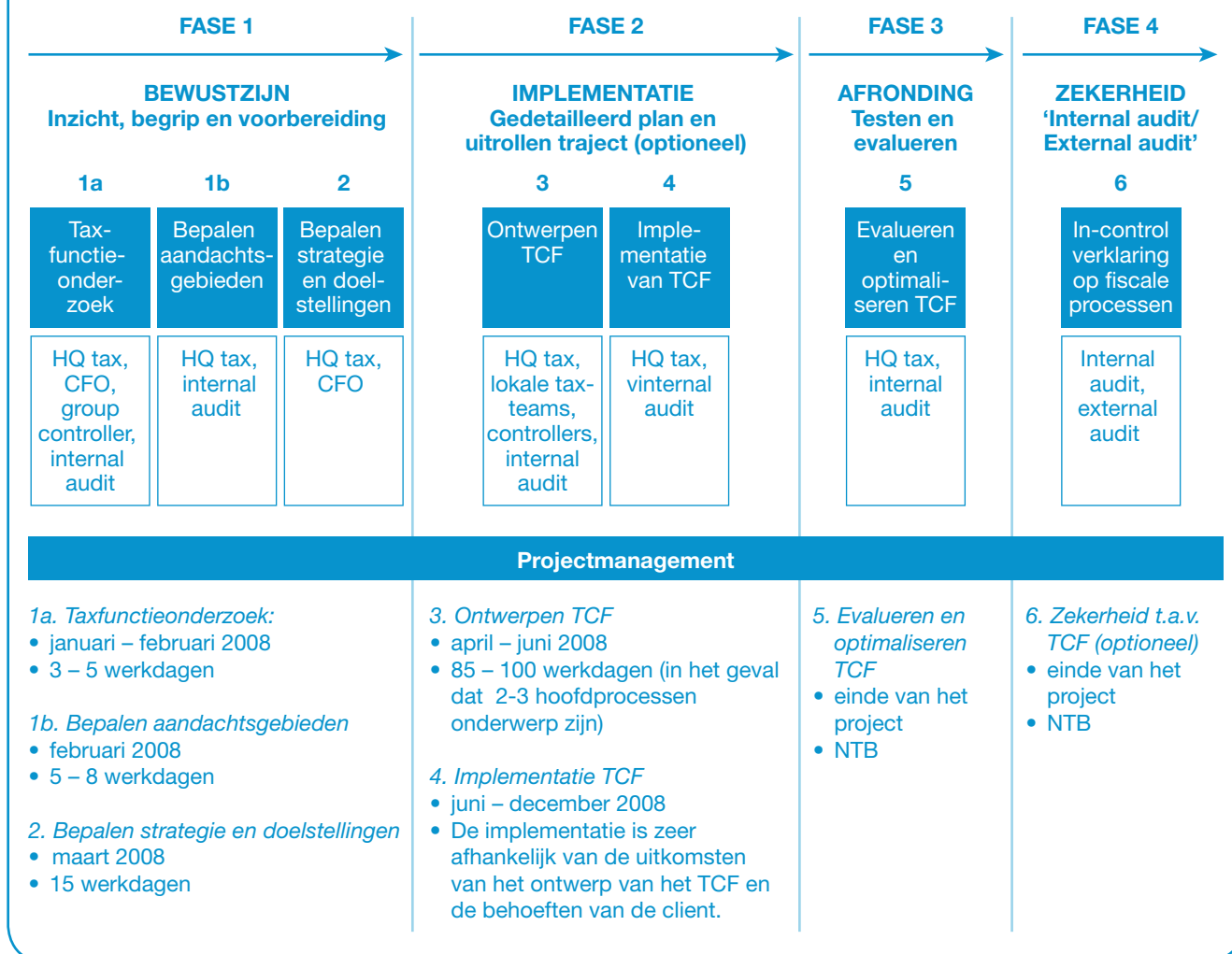
Onderdelen die aandacht verdienen bij het beheersen van fiscaliteit

- **Organisatie:** het gaat om mensen, verantwoordelijkheden en bevoegdheden, het kunnen meten van doelstellingen, coördinatie van activiteiten.
- **Tax risk management:** hoe duiden we fiscale risico's en hoe beheersen wij ze?
- **Tax planning:** het optimaliseren van de fiscale positie door binnen de grenzen van de fiscale wetgeving de beste passende fiscale structuur te kiezen voor de onderneming creëert waarde.
- **Tax accounting & reporting:** juiste rapportage en verslaglegging overeenkomstig vigerend jaarrekeningrecht is noodzakelijk om fiscaliteit te kunnen managen. Juist inzicht in fiscale data en correcte verwerking in de jaarrekening is een 'conditio sine qua non'.
- **Compliance:** fiscale aangiften en jaarrekeningen dienen binnen gestelde wettelijke termijnen op correcte wijze te worden ingediend.
- **Communicatie:** de organisatie zal moeten begrijpen dat fiscaliteit onlosmakelijk met het ondernemingsproces is verbonden. Deze boodschap zal moeten worden uitgedragen.
- **Training van personeel:** medewerkers die fiscale processen moeten managen dienen te begrijpen wat er van ze verwacht wordt rondom de fiscaliteit. De onderneming dient de mensen hiertoe te trainen.
- **Fiscale IT-infrastructuur (betrouwbaarheid, stabiliteit):** een stabiele fiscale IT-omgeving die fiscale rapportages en processen borgt in de bedrijfsadministratie voorkomt tijdrovende manuele processen die kostbaar en foutgevoelig zijn.

fiscaal-beheerssysteem eruit? En werkt het überhaupt en hoe? Vaak is er wel een 'opzet' van een systeem, zeg maar een idee van hoe men fiscaliteit zal willen managen. Het feitelijke bestaan hiervan (implementatie, communicatie) en de werking van het fiscale-controlesysteem krijgt vaak geen of veel minder aandacht (toetsing, monitoring).

Tijdens de eerste fase zal de onderneming moeten bepalen wat de fiscale doelstellingen zijn (strategie). Wat is het bereik van de fiscale activiteiten (de scope). Welke belastingen vallen onder de verantwoordelijkheid van de fiscale afdeling of de lokale controller? Zijn dat slechts vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonheffingen

Figuur 2 - 'Tax Control Framework'-methodologie (stap 2)



of vallen gemeentelijke belastingen en milieuheffingen hier ook onder? Is er een andere doelstelling voor vennootschapsbelasting (wat het nettoresultaat beïnvloedt) of de omzetbelasting (wat onderdeel is van het operationele resultaat)? Stuur de onderneming op fiscale kasstroom of worden andere aspecten benadrukt? Dit alles is van invloed op de inrichting van de organisatie.

Stap 2. Implementatie

Als de onderneming de fiscale strategie heeft bepaald en echt begrijpt wat fiscaliteit in de (en voor de) onderneming betekent, volgt de volgende stap. Het feitelijk ontwerpen van een set maatregelen die ertoe bijdragen dat de onderneming fiscaliteit in de organisatie ook daadwerkelijk kan beheersen en controleren. Het is van groot belang dat fiscale-beheersmaatregelen door een brede basis van kennis en kunde zijn ontwikkeld. Het betreft een samenvoeging en bundeling van expertises op het gebied van procesmanagement, organisatiekunde, fiscaliteit, rapportage en accounting en communicatie. In de bewustwordingsfase en ontwerpfase is het van belang dat de functies Internal Audit, Risk Management, Controlling en Reporting naast de vaktechnische fiscaal specialisten

hun input geven. Immers heeft een tax control framework dat niet gecontroleerd kan worden door de interne en externe accountants op bestaan en werking een beperkte waarde voor de onderneming. En laten we ook eerlijk zijn. Een fiscalist is vanuit zijn of haar opleiding over het algemeen niet geschoold als processpecialist. Net zomin als de controller of interne auditor voldoende fiscale kennis heeft. Zie figuur 2.

Dit kan vervolgens stapsgewijs per belastingmiddel in de onderneming ingevoerd worden. Onder belastingmiddelen worden de verschillende belastingsoorten verstaan, bijvoorbeeld vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonheffingen doch ook energiebelasting (indien van toepassing). Al deze belastingen verdienen een eigen procesmatige aanpak. Het is daarbij van belang te beseffen dat de verschillende onderdelen die van invloed zijn op het beheersen van fiscaliteit, voldoende aandacht krijgen.

De implementatiefase vereist een doordacht communicatie- en trainingsplan. Daar fiscaliteit door de hele organisatie speelt, dient de organisatie als

zodanig gemobiliseerd te worden om de fiscaliteit ook daadwerkelijk te kunnen beheersen. Dat is iets anders dan het ontwerpen van een tax-accountinghandleiding die (per e-mail) over de controllers en de rest van de organisatie wordt uitgestort vanuit het hoofdkantoor. Zie figuur 3.

Stap 3. Monitoring

Na de implementatie van de risicobeheerssystemen dient de werking en betrouwbaarheid van het systeem te worden getoetst en geëvalueerd. Het monitoren van de werking van het tax control framework is een continu proces. Vanuit een organisatiekundig en risicomanagementperspectief dient bepaald te worden wie hiervoor verantwoordelijk is. Is een afdeling Fiscale zaken verantwoordelijk voor het controleren van de eigen systemen of is dit een taak van Internal Audit of Risk Management? Het beste is dat de verantwoordelijkheid voor het toetsen van de werking van het tax control framework en de uitvoering van fiscale taken niet bij één persoon liggen. Anders zou een objectieve oordeelsvorming belemmerd kunnen worden. De afdeling Internal Audit en/of Risk Management zou hiertoe een specifieke fiscaalonderzoeksopdracht kunnen uitvoeren.

Stap 4. 'Tax proces assurance'-verklaring

Uiteindelijk kan overwogen worden een kwaliteitsstempel van een accountant te vragen over de kwaliteit van het tax control framework. Een 'tax proces assurance'-verklaring eigenlijk. Een ontwikkeling die gezien de trend rondom fiscaliteit een grote vlucht zal kunnen nemen. IFRS, horizontaal toezicht en de Wet toezicht financiële verslaggeving en Tabaksblat zullen het fiscaalprocesdenken en de fiscale transparantie verder stimuleren.

4. Nawoord

Voor het managen van fiscaliteit en daarmee het werkelijk 'in control' brengen van fiscale processen is meer nodig dan fiscale kennis. Ondanks het feit dat fiscaliteit in uw onderneming tot op heden wellicht niet procesmatig en multi-disciplinair is benaderd, verdient het wel de aandacht van de onderneming. Middels een 'step by step'-benadering kan op een gecontroleerde en beheerste manier het tax control framework geïmplementeerd worden. Helaas gebeurt het in de praktijk vaak dat de fiscale afdeling het 'te druk' heeft met andere zaken, de organisatie gedecentraliseerd is, men te weinig budget heeft of gewoonweg geen aandacht voor fiscaliteit krijgt binnen de onderneming.

Gebrek aan tijd of middelen of onbekendheid met de materie kan nooit een reden zijn om voor fiscaliteit een uitzondering te maken op de Code Tabaksblat.

In-controlverklaringen zien mede op naleving van wet- en regelgeving en het beheersen van risico's en processen, inclusief de naleving en beheersing van de fiscale risico's en processen. Het is goed dat bestuurders dat beseffen bij het opstellen van de jaarrekening en het jaarverslag, en dat commissarissen dit zich realiseren bij hun toezichthoudende werkzaamheden.