

Tax is a Black Box III*

De fiscale beleving bij provincies,
gemeenten en ZBO's



PricewaterhouseCoopers verleent sectorspecifieke diensten op de gebieden Assurance, Tax & HRS en Advisory. Ons doel is onze klanten te helpen slagvaardig te opereren. We zien onszelf daarbij niet alleen als dienstverlener, maar ook als business partner. We geven praktische adviezen, identificeren mogelijkheden en reiken vernieuwende oplossingen aan. Resultaatgericht en vaak vanuit een verrassend perspectief. In Nederland doen we dat met zo'n 4.900 collega's, wereldwijd met meer dan 155.000 mensen in 150 landen, op basis van ons gedachtegoed Connected Thinking. Dit doen we voor zowel grote nationale en internationale ondernemingen alsook voor overheden, not-for-profitorganisaties en private companies.

'PricewaterhouseCoopers' verwijst naar het netwerk van member firms die participeren in PricewaterhouseCoopers International Limited. Iedere member firm is een afzonderlijke en onafhankelijke juridische entiteit.

Inhoud

1	Introductie	4
1.1	Achtergrond	5
1.2	Onderzoeksdoelstelling en probleemstelling	8
1.3	Onderzoeksmethode	8
2	Onderzoeksresultaten	12
2.1	Organisatie en fiscaliteit: onduidelijkheid probleemeigenaar	13
2.2	Fiscale risico's zijn Black Box	13
2.3	Beheersing en controle: werkelijkheid en perceptie liggen uit elkaar	15
2.4	Gematigd positief ten opzichte van Horizontaal Toezicht	17
3	Conclusies	20
3.1	Een gemengd beeld	21
3.2	Tax is a Black Box	21
3.3	Horizontaal Toezicht: nog een lange weg te gaan	21

1 Introductie

Op verzoek van PricewaterhouseCoopers (PwC) heeft Motivaction International B.V. onderzoek uitgevoerd naar het niveau van de fiscale beleving en de positie van fiscaliteit binnen de organisatie van lagere overheden. Het onderzoek is uitgevoerd onder diverse functionarissen binnen gemeenten, provincies en zelfstandig bestuursorganen (ZBO's) die belast zijn met fiscaliteit.

1.1 Achtergrond

Net als in de private sector, dient ook in de publieke sector te worden voldaan aan fiscale wet- en regelgeving. Het is in het huidige tijdsgewricht dan ook niet verwonderlijk dat het grote publiek en de rijksoverheid steeds meer interesse krijgen in de fiscale moraal van lokale overheden. Het betreft immers publieke lichamen en publieke gelden. Juist dan staat de geloofwaardigheid van het systeem op het spel. Een samenleving moet erop kunnen vertrouwen dat overheden hun wettelijke verplichtingen zelf zo zorgvuldig mogelijk naleven.

“Vertrouwen is essentieel voor het functioneren van de economie. Vertrouwen kun je als overheid onder andere bevorderen door middel van transparantie. Vertrouwen opbouwen door, over en weer – Belastingdienst en belastingplichtige – transparant te zijn, waardoor bij het toezicht een verschuiving kan optreden van wantrouwen naar vertrouwen.”

Deze uitspraak is van staatsecretaris van Financiën Jan Kees de Jager bij gelegenheid van de ondertekening van een handhavingsconvenant met de gemeente Utrecht op 25 mei 2009 in het kader van Horizontaal Toezicht. Onder Horizontaal Toezicht wordt de vernieuwende wijze van handhaving van fiscale wet- en regelgeving door de

Belastingdienst verstaan. Horizontaal Toezicht¹, ingevoerd in 2005, raakt ook de publieke sector: “Horizontaal Toezicht is een proces dat een belangrijke invloed heeft op het denken over de toezichtrelaties in Nederland. Centraal staat voor mij het denken in nieuwe termen en vanuit nieuwe gezichtspunten. Waar het toezicht niet gebaseerd is op wantrouwen maar op vertrouwen, kan er veel veranderen.” Aldus Thoon Essed, gedeputeerde Financiën van de provincie Noord-Brabant tijdens zijn toespraak op 22 juni 2009 ter gelegenheid van het door de provincie Noord-Brabant in samenwerking met de Belastingdienst georganiseerde seminar “Horizontaal Toezicht”. Noord-Brabant beet het provinciale spits af door als eerste provincie een handhavingsconvenant te tekenen op 22 januari 2009.

Wordt het belang van belastingen door lokale overheden onderkend? Mark Verheijen, wethouder Economische Zaken en Financiën bij de Gemeente Venlo, één van de drie eerste gemeenten die een convenant tekenden met de Belastingdienst², stelde het als volgt: “Belastingen vormen een belangrijke bron van inkomsten en uitgaven voor onze gemeente. Door belastingopbrengsten kunnen de rijksoverheid en gemeente de economische en sociale cohesie van onze samenleving financieren. Daar moet je zorgvuldig en transparant mee omgaan. Zeker als overheidsinstantie wil je geloofwaardig naar je burgers overkomen.” Juist in een tijd waarin regionale en lokale economieën impulsen kunnen gebruiken, zal van de lagere overheid meer worden verwacht dan anders. Onder druk van de kredietcrisis worden lagere overheden vaker gevraagd een actieve rol op zich te nemen ter stimulering en financiering van projecten. Juist nu ‘klassieke banken’ de kredietkraan lijken te hebben dichtgeschroefd. Publiek-private samenwerkingsverbanden met hun eigen fiscale dynamiek zullen in aantal toenemen. Is men hier op voorbereid?

Ervaren lagere overheden vanwege hun banden met de rijksoverheid, dan wel vanwege het feit dat zij simpelweg onderdeel van het systeem zijn en zelf allerlei belastingen op lokaal niveau heffen, dat de fiscaal (administratieve)

¹ Hoewel er mensen zijn die menen dat de term ‘fiscaal systeemtoezicht’ beter op zijn plaats zou zijn. Eelco van der Enden, “Horizontale Mythes, van horizontaal naar fiscaal systeemtoezicht”, Weekblad Fiscaal Recht, nr. 6826, blz. 1107, 10 september 2009.

² Op 9 oktober 2008 tekenden Hardenberg, Oud-Beijerland en Venlo een handhavingsconvenant onder Horizontaal Toezicht.

integriteit bij deze organisaties van evident belang is? Voelt men dat men naar de samenleving toe een voorbeeldfunctie heeft als het om fiscaliteit gaat of juist niet? Is men als lagere overheid in staat om fiscale regels na te leven? Zo niet, wie dan wel? Stelt de lagere overheid voldoende middelen ter beschikking om de organisatie te voorzien van kennis en systemen om fiscaliteit in de administratie te borgen? Kan ik het mij als overheid permitteren om überhaupt niet voor Horizontaal Toezicht te opteren, terwijl het bedrijfsleven dat wel massaal doet?

Dit onderzoek tracht een beeld te geven van de wijze waarop de fiscaliteit bij gemeenten, provincies en ZBO's wordt beleefd, gegeven de veranderingen die zich op dit moment in de fiscaliteit voordoen en de voorbeeldfunctie die zij hebben. Hoe managen lagere overheden hun fiscale processen? Is er voldoende budget om een adequate fiscale organisatie op poten te zetten? Doet men aan tax planning? Het onderzoek is bedoeld om op een laagdrempelige manier inzicht te krijgen in de fiscale gevoelstemperatuur bij lagere overheden.

Wij wensen u veel plezier met het lezen van dit onderzoek.

Eelco van der Enden
Amsterdam, oktober 2009

Het fiscaal dynamische speelveld voor lagere overheden

Ook het fiscale speelveld voor lagere overheden is onderhevig aan veranderingen. Enkele belangrijke ontwikkelingen zullen kort worden besproken.

Publiek-private samenwerking (PPS)

Op 19 juni 2008 presenteerde de Commissie Private Financiering van Infrastructuur haar rapport aan minister Bos (Financiën) en minister Eurlings (Verkeer en Waterstaat).³ Hierin wordt een actiever gebruik van PPS bepleit.

Voorals in de infrastructuur, maar ook op andere gebieden zien we dat sprake is van een groei in dergelijke publiek-private samenwerkingsverbanden. Uit de Gemeentewerken Scan 2007 van USP en Bouwkennis bleek dat reeds 43% van de gemeenten in enige of in sterke mate betrokken is bij PPS-projecten. Daarnaast is de helft van de gemeenten overtuigd van een toename in publiek-private samenwerking.⁴ Deze projecten zorgen ervoor dat de overheid zich steeds meer als een ondernemer gedraagt. De invloed die dit kan hebben op de belastingheffing is groot, in die zin dat het kan betekenen dat de overheid als btw-ondernemer wordt aangemerkt. De grens tussen overheidstaken en het optreden als ondernemer is niet altijd duidelijk.⁵ Een goed voorbeeld hiervan is de PPS met betrekking tot de reconstructie van de A59. Hier ontstond een conflict tussen de provincie en de Belastingdienst, aangezien de fiscus de provincie als btw-ondernemer wilde aanmerken, gelet op het karakter van de PPS. Dit onderzoek tracht daarom inzicht te krijgen in hoeverre de lagere overheden hebben nagedacht over de mogelijke fiscale gevolgen van hun toenemende ondernemerschap. Zie voor een uitleg van het begrip fiscaal ondernemerschap pagina 10.

Horizontaal Toezicht

In 2005 is de Belastingdienst gestart met een pilot 'Horizontaal Toezicht' onder veertig bedrijven. Dit is een nieuwe handhavingsstrategie waarbij transparantie, begrip en gerechtvaardigd vertrouwen de basis vormen voor de omgang tussen de belastingplichtige en de fiscus. Volgens de Belastingdienst is het hebben van een functionerend Tax Control Framework, een fiscaal risicobeheersings- en controlesysteem, een vereiste voor een belastingplichtige om in aanmerking te komen voor Horizontaal Toezicht.⁶ Zo kan worden aangetoond dat de onderneming 'in control' is wat betreft haar fiscale risico's. In ruil daarvoor zal de fiscus meer zekerheid vooraf geven en de belastingplichtige minder vaak achteraf confronteren met een boekencontrole.

³ Commissie Private Financiering van Infrastructuur, "Op de goede weg en het juiste spoor", mei 2008.

⁴ USP Marketing Consultancy en Bouwkennis, "Gemeentewerken Scan 2007", 22 maart 2007.

⁵ Mr. S.T.M. Beelen, "Het ondernemerschap van publiekrechtelijke lichamen, Het verloren paradijs van de eenvoud", blz. 25-31, Kluwer, 1996.

⁶ Belastingdienst, "Horizontaal Toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen", 2008.

Ook onder gemeenten, provincies en ZBO's bestaat interesse. Een aantal is in onderhandeling met de Belastingdienst en een enkeling is al toetreden tot Horizontaal Toezicht. Hier geldt wederom de vraag over de voorbeeldpositie. Voelen zij zich verplicht om mee te werken aan het Horizontaal Toezicht? Een misschien nog wel prangender vraag is of zij zichzelf wel voldoende 'in control' achten of bereid zijn hierin te investeren.

Of, zoals de Vereniging Nederlandse Gemeenten het stelt: "Horizontaal Toezicht geeft de gemeente, als eerste overheid, ook een uitgelezen kans naar buiten toe aan te tonen dat haar fiscale processen op orde zijn, dat zij in dit verband haar maatschappelijke verantwoordelijkheid neemt en daarin ook volstrekt integer is. Kortom, Horizontaal Toezicht is voor iedere gemeente een serieuze verkenning waard."⁷

Kredietcrisis

Tijdens de kredietcrisis is wederom het belang van externe transparantie en interne risicobeheersing gebleken. Gelet op de huidige omstandigheden hebben transparantie en de (maatschappelijke) verantwoordingsplicht van ondernemingen aan belang gewonnen.⁸ Het managen van fiscale risico's en het transparant rapporteren van deze risico's worden door de overheid als essentieel gezien. Hier ligt wederom het aangrijpingspunt voor dit onderzoek: in hoeverre is de publieke sector (in dit geval de gemeenten, provincies en ZBO's) zelf 'in control' en in hoeverre voelt zij de maatschappelijke verantwoordelijkheid om transparant te rapporteren (beide uiteraard, daar waar het de fiscaliteit betreft)?

Tax planning

Kan een lagere overheid actief belastingbesparende constructies implementeren? Is fiscale grensverkenning toegestaan? Dat de politiek een warme belangstelling heeft voor tax planning bij overheidslichamen mag blijken uit de recente vragen van Tweede Kamerlid Bashir (SP) naar

aanleiding van een artikel in het NRC Handelsblad: "Gemeente vecht voor fiscale truc met btw"⁹. Deze zaak staat niet op zichzelf. Ook in een andere zaak oordeelde het Gerechtshof dat een gemeente met een bepaalde btw-constructie handelde in strijd met het doel en de strekking van de Wet op de omzetbelasting.¹⁰ De in het kader van tax planning opgezette btw-constructie werd door het Hof van tafel geveegd. Deze discussie, die thans ook gevoerd wordt in het private segment onder de noemers 'fair share' en 'maatschappelijk verantwoord ondernemen' (corporate social responsibility), zal dan ook aan overheidslichamen niet voorbij gaan. Deze discussie is gekoppeld aan het rendementsoptimalisatiedenken van lagere overheden zoals wij dat gezien hebben rondom het IceSave-debacle.

(Lagere) overheden zitten niet op fiscale verrassingen te wachten, stelt Cora van Nieuwenhuizen, gedeputeerde Mobiliteit/Infrastructuur en Handhaving van de provincie Noord-Brabant. "Onduidelijkheid rondom btw bij infrastructurele projecten vormt een serieus risico. Niemand zit te wachten op financiële tegenvallers of een vertroebelde relatie met de fiscus. Het is naar de samenleving toe moeilijk uit te leggen als overheidsinstanties elkaar tot aan de rechter toe bestrijden. Het kan natuurlijk wel eens voorkomen, maar het is voor de beeldvorming niet verstandig."

Moet je als overheid wellicht voorzichtiger opereren dan in de private sector? Of is het onbenut laten van fiscale 'kansen' juist laakbaar uit rendementsdenken van de lagere overheid? We mogen wel hopen dat het voor iedereen thans duidelijk zal zijn dat financiële of fiscale optimalisatie alleen gepaard kan gaan met een werkend risicobeheersings- en controlesysteem. Ja, dat vergt inderdaad een inspanning en wellicht een investering.

⁷ Vereniging van Nederlandse Gemeenten, "Horizontaal toezicht bij gemeenten: een kansrijke toekomst?", maart 2009.

⁸ E. van der Enden en J. Weerman, "Tax control framework – De theorie en praktijk", Spotlight 2007/3

⁹ Aertjan Grotenhuis, "Gemeente vecht voor fiscale truc met btw", NRC Handelsblad, 28 augustus 2009.

¹⁰ Hof 's-Gravenhage, MK II, 26 juni 2009, nr. BK-08/00333.

Tax is a Black Box I en II

Dit onderzoek is onderdeel van de Tax is a Black Box-serie. In september 2006 heeft Motivaction in samenwerking met PricewaterhouseCoopers kwalitatief telefonisch onderzoek uitgevoerd onder 40 commissarissen, CFO's en tax directors van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen. De onderwerpen van dit onderzoek waren de fiscale positie van deze bedrijven, de verslaglegging en de controle hierop.

In 2008 is kwalitatief telefonisch onderzoek uitgevoerd om te bekijken hoe de afdracht van de vier grootste belastingmiddelen bij AEX- en Midkap-bedrijven loopt, teneinde een substantiële bijdrage te leveren aan de discussie hierover. Voor dit onderzoek zijn tax directors benaderd van multinationals met een notering aan de AEX en Midkap.

1.2 Onderzoeksdoelstelling en probleemstelling

De doelstelling van het onderzoek luidt als volgt:

Een beeld schetsen van de fiscale beleving binnen lagere overheden en van de positie van fiscaliteit binnen deze organisaties.

Het onderzoek moet tenminste antwoord geven op de volgende vragen:

- Hoe staat men ten opzichte van Horizontaal Toezicht? (Is men bereid tot transparantie?)
- Hoe borgt men de administratieve processen rond fiscaliteit?
- Hoe gaat men binnen provincies en gemeenten als heffende instanties om met fiscaliteit nu men binnen de huidige financiële situatie de rol en taken van ondernemer gaat innemen?

1.3 Onderzoeksmethode

Voor dit onderzoek zijn diverse functionarissen binnen gemeenten, provincies en ZBO's benaderd die belast zijn met fiscaliteit (variërend van medewerkers grootboek, administratief medewerkers tot tax managers en senior financieel beleidsadviseurs).

Het onderzoek is aanvankelijk online uitgevoerd en opgevolgd door een telefonische kwalitatieve verdiepingsfase. Het totale onderzoek heeft plaatsgevonden in de periode van maart tot en met mei 2009.

De potentiële deelnemers zijn door Motivaction en PricewaterhouseCoopers schriftelijk en telefonisch benaderd met het verzoek om medewerking. Van de 105 personen die op deze wijze zijn benaderd, hebben in totaal 24 overheidsfunctionarissen meegewerkt aan het online onderzoek en 10 van hen tevens aan het telefonische verdiepingsgesprek. Zij vertegenwoordigen:

- 5 provincies;
- 3 gemeenten met meer dan 100.000 inwoners;
- 10 gemeenten met 50.000 tot 100.000 inwoners;
- 6 ZBO's.

Een aantal redenen om niet aan het onderzoek deel te nemen zijn de volgende:

- Hoofd Financiën: *Juridisch adviseur van de gemeente heeft geadviseerd het niet in te vullen.*
- Hoofd Financiën en Control: *Ik zou niet weten wie er over fiscaliteit gaat.*
- Hoofd Financiën: *Fiscaliteit, het leeft niet zo erg.*
- Hoofd Concernfinanciën: *Bel over een paar maanden maar terug.*

Een respons van 22% viel tegen bij de verwachtingen en ervaringen met de private sectoren bij voorgaande onderzoeken. Tax is a Black Box II bijvoorbeeld leverde een responspercentage van nagenoeg 50% op. De lage respons bij Tax is a Black Box III vormt anderzijds wel een afspiegeling van de verworven inzichten. Fiscaliteit vormt binnen de overheid vaak onderdeel van andere hoofdonderwerpen en is decentraal op diverse afdelingen ondergebracht; gebleken is dat vaak onduidelijk is wie de operationele (eind)verantwoordelijkheid voor fiscaliteit heeft. Wij denken dat de medewerkingsbereidheid een indicatie is voor de wijze van organisatie van fiscaliteit binnen provincies, gemeenten en ZBO's.

Ondanks de lage respons, of juist dankzij, geven de uitkomsten naar onze mening een goed beeld van de fiscale beleving bij lagere overheden in Nederland.

Mocht u naar aanleiding van dit rapport nog vragen hebben, neem dan gerust contact met ons op.

Fiscale vaktechnische termen.

De belangrijkste fiscale problemen waar lagere overheden tegenaan lopen zijn de btw-positie en de relatie daarvan met het BTW-compensatiefonds, de inhuur van zelfstandigen en (onbelaste) kostenvergoedingen en declaraties.

Over de termen ‘ondernemerschap voor de btw’ en ‘BTW-compensatiefonds’ en over de risico’s bij loonheffingen wordt hieronder een korte uitleg gegeven.

Binnen de organisatie van lagere overheden is niet altijd duidelijk in welke hoedanigheid voor de btw er wordt gehandeld: vanuit een overheidstaak of als ondernemer. Dit onderscheid is onder meer van belang voor de vraag of de organisatie belastingplichtig is. Of sprake is van belastingplicht kan overigens per belastingsoort verschillen. Als een organisatie bijvoorbeeld belastingplichtig is voor de btw, dan betekent dit dat zij veelal de btw in vooraf trek mag brengen. Een absolute voorwaarde om voorbelasting in aftrek te brengen is namelijk dat de organisatie als belastingplichtige (ondernemer) wordt aangemerkt. Om als ‘echte’ ondernemer aangemerkt te worden, is onder meer vereist dat de onderneming zelfstandig en duurzaam prestaties voor andere partijen verricht. Of de ondernemer hierbij naar winst streeft, is geheel niet relevant, waar dit voor de vennootschaps- en inkomstenbelasting juist een vereiste is om tot belastingplicht te kunnen komen. Of er gehandeld wordt als ondernemer is enerzijds van belang om vast te stellen of er over inkomsten btw moet worden afgedragen. Anderzijds bepaalt dit of er via de ondernemersaangifte of via het BTW-compensatiefonds aan derden betaalde btw kan worden teruggevraagd, zij het dat op beide situaties complexe uitzonderingen bestaan. Voor een overheidsorganisatie is het dus van wezenlijk belang voor iedere activiteit of investering duidelijk in beeld te hebben in welke hoedanigheid er gehandeld wordt, maar ook of er specifieke uitzonderingen van toepassing zijn.

Daarnaast kan een gemeente inhoudingsplichtig voor de loonheffingen blijken voor specifieke uitgaven, zonder dat zij zich daarvan bewust is. Mogelijk worden aan werknemers onbelast kosten vergoed, die eigenlijk slechts belast – dus met inhouding van loonheffingen – vergoed kunnen worden. Ook kan onduidelijkheid bestaan over de fiscale kwalificatie van arbeidsrelaties. In de praktijk blijkt het soms moeilijk vast te stellen of een zelfstandige (ZZP’er, freelancer) wellicht toch als werknemer aangemerkt moet worden. Indien door de gemeente onvoldoende risicobeperkende maatregelen worden genomen, bestaat het risico dat de gemeente inhoudingsplichtig voor de loonheffingen wordt. Dit risico blijkt met name weerbarstig als telkens achtereenvolgens een andere afdeling binnen dezelfde gemeente deze ‘zelfstandige’ inhuurt. De gemeente kan dan opeens geconfronteerd worden met naheffingen voor de loonheffingen.



2 Onderzoeksresultaten

In dit hoofdstuk worden de onderzoeksresultaten weergegeven. Waar relevant wordt onderscheid gemaakt tussen de verschillende overheden (provincies, grote gemeenten en kleinere gemeenten en ZBO's). Ter illustratie zijn de onderzoeksresultaten gelardeerd met citaten van de respondenten. Omwille van hun privacy worden de namen van de deelnemers niet kenbaar gemaakt.

2.1 Organisatie en fiscaliteit: onduidelijkheid probleemeigenaar

We vroegen de respondenten naar de wijze waarop fiscaliteit in de organisatie geregeld en geborgd is:

- De aanwezigheid van een Tax Control Framework;
- Welke functionarissen zich met fiscaliteit bezighouden en hun verantwoordelijkheden;
- De inzichtelijkheid van fiscale wet- en regelgeving en financiële verslagleggingsregels;
- De mate van formalisering en documentatie van fiscale processen;
- De aanwezige kennis en middelen om wet- en regelgeving te kunnen naleven.

Uit de reacties op deze vragen komt het volgende beeld naar voren:

- Gedecentraliseerde organisaties;
- Onduidelijkheid wat betreft eindverantwoordelijkheid over fiscaliteit;
- Het ontbreken van structuur (taken, rollen en rapportages) en controle en daarmee een hiaat in het borgen van kennis.

Een gebrek aan prioritering van fiscaliteit binnen het bestuur speelt daarbij wellicht een belangrijke rol.

“Fiscaliteit is geen parapluactiviteit maar altijd onderdeel van andere hoofdonderwerpen. Loonbelasting valt bijvoorbeeld onder personeelszaken.”

Bij de meeste van de geïnterviewde gemeenten, provincies en ZBO's is geen of maximaal één fiscalist werkzaam.

“Zo groot is de impact op het gebied van fiscaliteit ook weer niet. Wij hebben ervoor gekozen wanneer het nodig is de hulp in te roepen van externe specialisten.”

Het is niet altijd duidelijk wie de uiteindelijke hoofdverantwoordelijke is voor fiscaliteit.

“Dat zou de concerncontroller moeten zijn. Wij rapporteren aan hem. Maar in de praktijk bemoeit hij zich niet of nauwelijks met fiscaliteit. Als de vijfjaarlijkse controle op de lijst staat, dan komt hij even kijken.”

“Fiscaliteit is nu georganiseerd vanuit de techniek, iemand die een trucje doet. Niet vanuit iemand die de verantwoording heeft.”

2.2 Fiscale risico's zijn Black Box

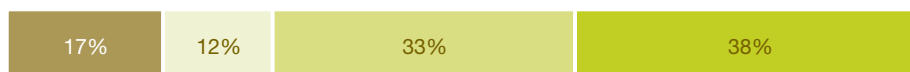
Twee derde van de ondervraagden geeft aan niet volledig op de hoogte te zijn van de eigen fiscale risico's. Provincies geven aan minder op de hoogte te zijn van de risico's. Of dat feitelijk ook zo is, blijkt niet uit dit onderzoek. Gemeenten die al in een vergevorderd stadium bezig zijn met de pilot met Horizontaal Toezicht, en bouwen aan een fiscaal risicobeheersings- en controlesysteem, hebben het gevoel meer 'in control' te zijn dan gemeenten die niet aan een dergelijke pilot meewerken.

In hoeverre bent u het eens met de volgende stellingen over uw organisatie? (n=24)

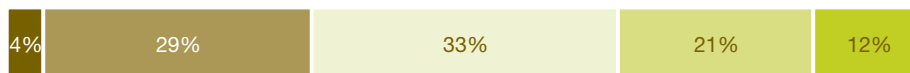
Ik ben volledig bekend met de hoogte van de belastingen die door mijn provincie/gemeente/ZBO worden afgedragen.



Ik ben volledig bekend met het soort belastingen die door mijn provincie/gemeente/ZBO worden afgedragen.



Ik ben volledig op de hoogte van de fiscale risico's die mijn provincie/gemeente/ZBO loopt.



Fiscaliteit speelt een belangrijke rol bij de investeringskeuze van mijn provincie/gemeente/ZBO.



■ Helemaal mee oneens ■ Mee oneens ■ Neutraal ■ Mee eens ■ Helemaal mee eens ■ Weet niet

Loonbelasting en het BTW-compensatiefonds (BCF) zijn de belangrijkste belastingposten over 2008 (zie voor uitleg BCF het vaktechnische kader op blz. 10). De complexe regelgeving rondom btw en BCF vormen naar zeggen de grootste fiscale risico's. De perceptie van complexiteit leidt tot de wens tot vereenvoudiging van de wetgeving.

“De post beeldende kunst is 100% compensabel. Op het moment dat wij een schilderij kopen uit het budget voor beeldende kunst, wordt de btw voor 100% verrekend. Maar nu hangt dat schilderij toevallig in het gemeentehuis. Het btw-regime voor het gemeentehuis is 87% compensabel, 6% niet-compensabel en 7% fiscaal. Dus wat zegt de Belastingdienst dan bij de controle? Dat is fout. Je moet dus heel goed naar de feitelijke omstandigheden kijken voor het btw-regime. Daar gaat het natuurlijk een keer mis.”

Ook grote projecten worden als risicovol ervaren.

“Dan gaat het direct om grote bedragen als er iets mis gaat.”

Redenen van gebrek aan inzicht in de fiscale risico's die men loopt, zijn:

I. Gebrekkige organisatie rondom fiscaliteit; het ontbreken van structuur en controle

“Het is niet georganiseerd. Het komt als losse flodders in de organisatie terecht. Iedereen doet zijn ding op zijn eigen manier.”

“Als de risico's bekend zijn, kun je ze managen, maar als je ze niet kent, dan kun je niets doen.”

II. Onvoldoende prioriteit bij het management

“Ik zei gisterenavond nog tegen mijn vrouw dat gezien de bedragen die ermee zijn gemoeid geen één maar vijf personen met btw bezig zouden moeten zijn.”

III. Complexiteit van de wet- en regelgeving; vooral bij grote projecten

“Het is best moeilijke materie. De standaardgevallen zijn eenvoudig. Alles wat daar tussendoor komt niet.”

“Wanneer je met andere partijen samenwerkt, weet je vaak pas achteraf hoe je met de btw om moet gaan in plaats van vooraf.”

IV. Onvoldoende kennis binnen de organisatie

“Ik heb een aantal zaken samen met de man van salarisadministratie opgezet. Alleen heeft die persoon toevallig gisteren afscheid genomen, dus ik ben nu bang dat die kennis die daarin zit een beetje verloren gaat.”

“Complexe zaken komen bij mij, maar ik weet niet of alle collega’s kunnen inschatten wanneer ze naar mij moeten komen.”

Niet alleen overheden ervaren fiscaliteit als lastig en complex. Al eerder (Tax is a Black Box II) bleken ook beursgenoteerde bedrijven de huidige fiscale wetgeving als ingewikkeld (‘te veel rompslomp’) en onvoorspelbaar (‘renteaftrek en deelnemingsvrijstelling’) te ervaren. Het woud aan regels ligt ten grondslag aan het lopen van risico’s. Niet alleen de ondoorzichtigheid, maar ook het gebrek aan

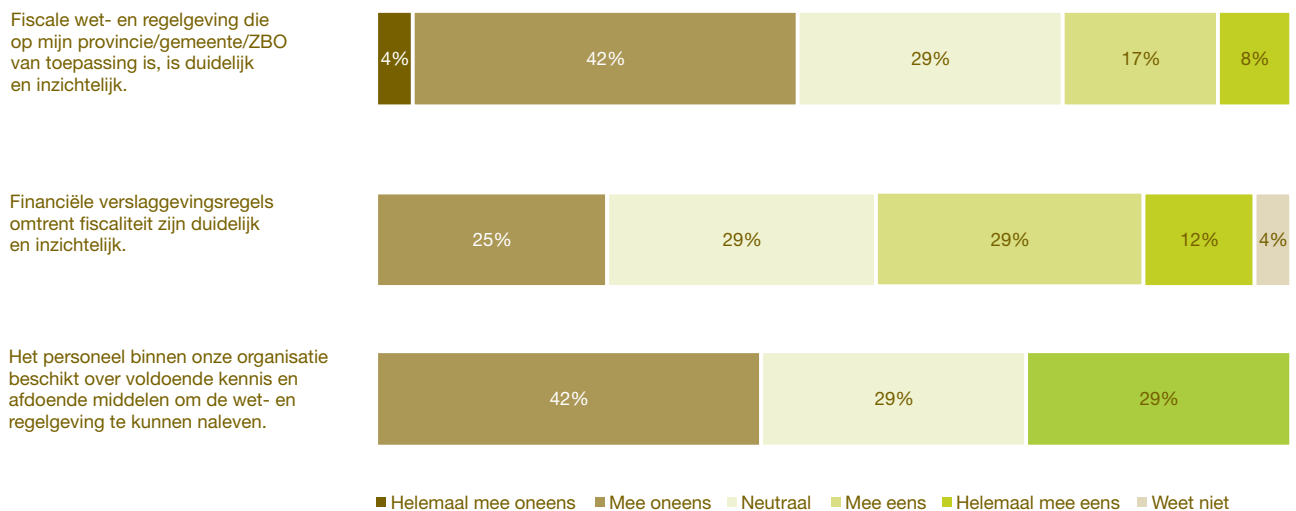
consistentie, onvoorspelbaarheid van wetgeving en daarmee gebrek aan langetermijnzekerheid in de belastingwetgeving dragen bij aan het lopen van risico’s.

2.3 Beheersing en controle: werkelijkheid en perceptie liggen uit elkaar

De lagere overheden begrijpen het belang en de noodzaak van transparant rapporteren. De uitvoering strookt echter in de meeste gevallen niet met deze intentie. De interne processen zijn (nog) niet geformaliseerd, fiscaliteit heeft nog geen plaats in de huidige managementrapportages en/of men beschikt niet over een Tax Control Framework. Daarnaast geeft men aan niet volledig op de hoogte te zijn van alle fiscale risico’s die de organisatie loopt.

“Er komen elke keer nieuwe zaken aan de orde. Ik ben nu bijvoorbeeld bezig met de ketenaansprakelijkheid. Dan zijn er dingen die zomaar boven komen drijven en dan denk ik: waarom wisten we dat niet?”

Kunt u aangeven in welke mate u het eens bent met de volgende stellingen? (n=24)



“Ik weet nu nog niet precies wat de toegevoegde waarde van een Tax Control Framework is. Het gaat voor nu nog wat ver. Ik kan de kosten en baten nu nog niet goed tegen elkaar afwegen. We moeten eerst eens een goede afweging maken.”

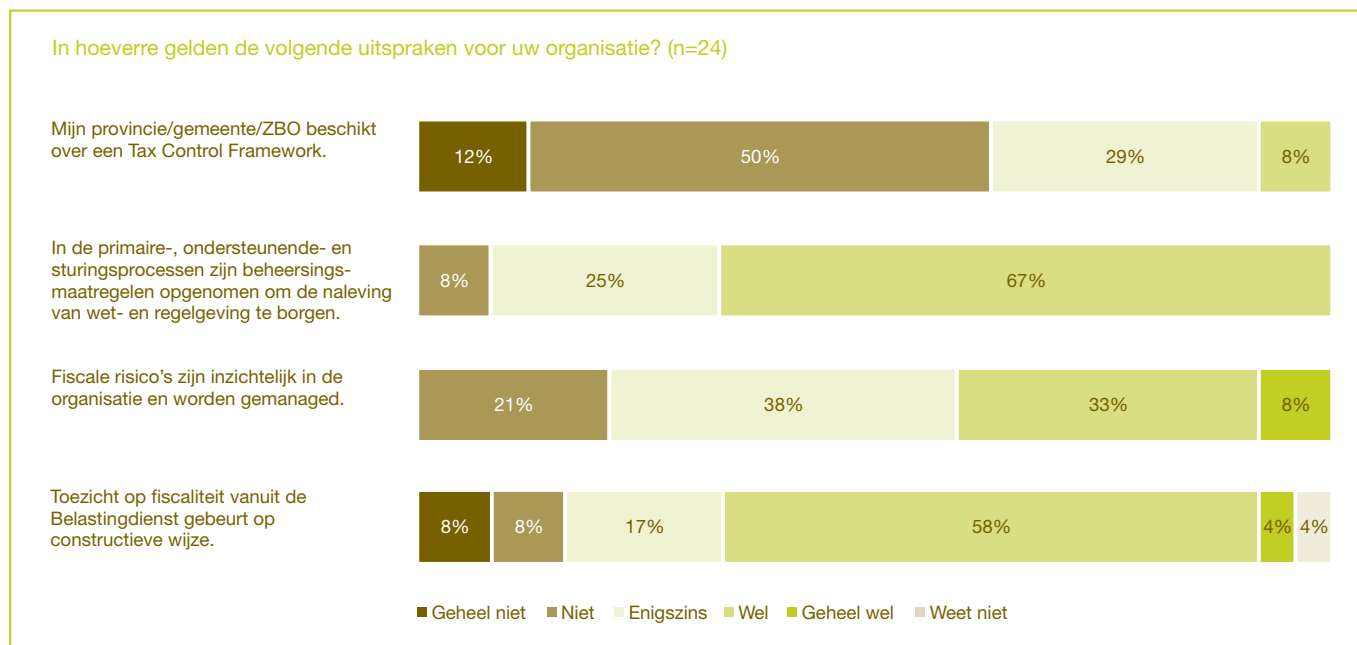
Twee derde van de organisaties denkt fiscaal gezien voorbereid te zijn op een toename van eigen ondernemers-activiteiten. Provincies blijken hierop, naar eigen zeggen, het minst goed voorbereid.

Onbekendheid met wet- en regelgeving staat beheersing en controle in de weg. ‘Out of control’ blijkt ook uit afwezigheid van een managementrapportage over fiscaliteit.

Met name provincies geven aan dat de wet- en regelgeving onduidelijk is, dat de financiële verslagleggingsregels niet inzichtelijk zijn en dat het de organisatie ontbreekt aan personeel met voldoende kennis en aan afdoende middelen om de wet- en regelgeving te kunnen naleven.

Toch overheerst de perceptie dat de fiscale risico’s – waarvan men aangeeft dat men wat betreft de hoogte nauwelijks inzicht heeft – inzichtelijk en goed gemanaged zijn.

Men heeft vaak het gevoel dat de beheersmaatregelen afdoende zijn om ‘in control’ te zijn. De vraag is of deze inschatting juist is. Men geeft immers ook aan dat er nog geen of nauwelijks sprake is van een Tax Control Framework, fiscaliteit in de meeste gevallen geen deel uit maakt van de managementrapportage en fiscale processen niet of nauwelijks beschreven zijn.



Met name kleinere gemeenten en ZBO's voelen zich 'in control', in tegenstelling tot grote gemeenten en provincies. Provincies ervaren het minste controle over fiscale risico's en ervaren tevens het toezicht vanuit de Belastingdienst als het minst constructief. Bij de onderzoekers van dit rapport kwam de vraag op of juist in die organisaties die meer naar fiscaliteit (gaan) kijken er kritischer wordt geoordeeld over het eigen vermogen fiscaliteit te beheersen dan in organisaties die dat (nog) niet doen.

2.4 Gematigd positief ten opzichte van Horizontaal Toezicht

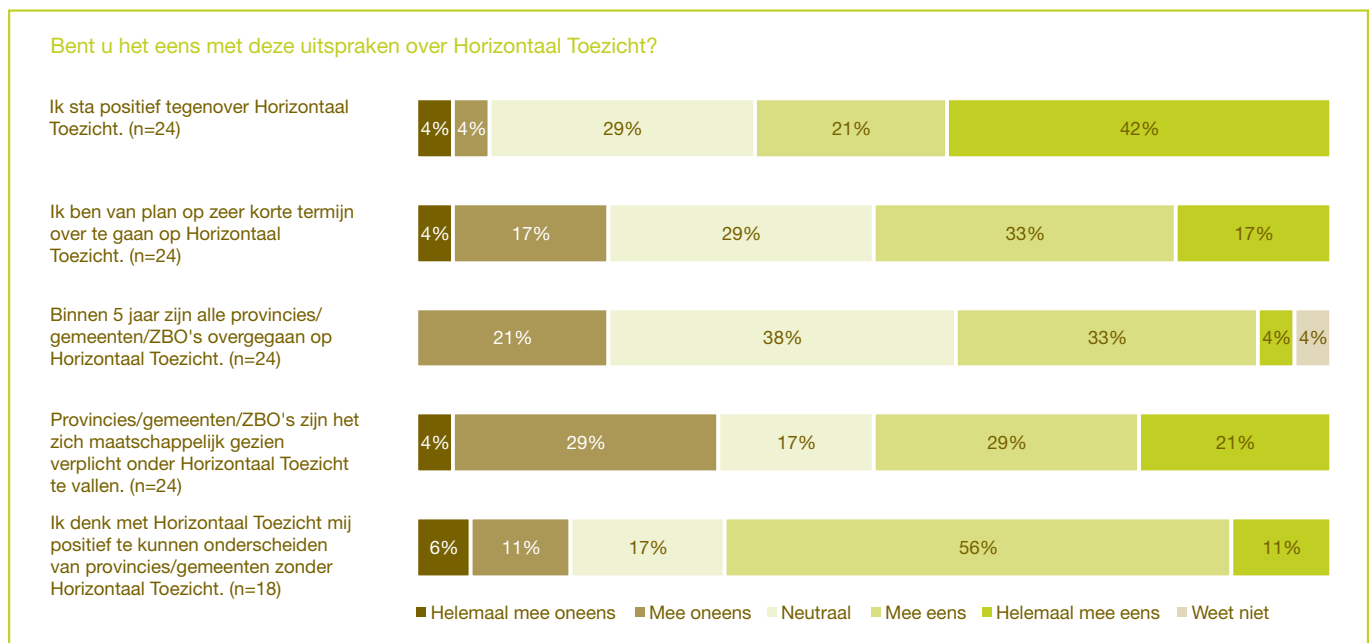
Ten aanzien van Horizontaal Toezicht is een aantal stellingen voorgelegd. Uit de reacties valt op te maken dat twee derde van de geïnterviewden positief staat ten opzichte van Horizontaal Toezicht. De helft van de ondervraagden is voornemens op zeer korte termijn hiertoe over te gaan. Intrinsieke morele overwegingen lijken hierbij van minder belang dan externe commerciële overwegingen.

Het animo voor Horizontaal Toezicht is gering onder ZBO's. Ook provincies zijn terughoudend ten opzichte van Horizontaal Toezicht. Zij voelen minder maatschappelijke druk.

“Als je overgaat naar Horizontaal Toezicht, dan moet je jezelf er meer mee bezighouden. We zijn aan het onderzoeken hoe en wanneer we het omslagpunt gaan aanbrenge. De vraag is alleen hoeveel tijd het gaat kosten en hoeveel inzet. Als je afspraken maakt, worden er bepaalde eisen aan de organisatie gesteld. De vraag is in hoeverre wij als organisatie daartoe in staat zijn om dat te doen?”

“Nu bespreken wij projecten ook vooraf met de Belastingdienst. Wat is het verschil?”

(Grote) gemeenten staan hier positiever tegenover. De grote gemeenten zijn unaniem over hun maatschappelijke verplichting hiertoe (hun voorbeeldfunctie) en zijn actiebereid op dit gebied. Zij zien het ook als plicht om als overheidsinstelling met de Belastingdienst mee te werken aan Horizontaal Toezicht.



“We zijn beide overheidsorganen, dus als wij ons al niet in overleg met de Belastingdienst aan het goede belastingregime kunnen houden, ja, wie dan wel?”

“Het komt neer op een stuk vertrouwen in gemeenten. Als dat heel veel tijd en geld kan besparen, waarom zou je dat niet doen?”

Barrières bij de gemeenten vormen beschikbare middelen en kennis.

“Echte fiscalisten hebben we niet. Als dat bijvoorbeeld één van de voorwaarden zou zijn, dan moeten we maar eens zien hoe zich dat in de komende jaren gaat ontwikkelen.”

In Tax is a Black Box II (2008) zijn de beursgenoteerde bedrijven ook gevraagd naar hun houding ten opzichte van Horizontaal Toezicht. Ten opzichte van dit onderwerp is duidelijk verschil zichtbaar tussen het bedrijfsleven enerzijds en de provincies en ZBO's anderzijds.

Het verschil in houding tussen de gemeenten en de Midkap- en AEX-genoteerde ondernemingen daarentegen lijkt op het eerste gezicht klein. Toch is ook hier wel degelijk onderscheid te maken, met name wat betreft de intentie om zelf binnen afzienbare tijd deel te nemen aan Horizontaal Toezicht.

Hoewel de geïnterviewde gemeenten – naast de behoefte deel te nemen aan Horizontaal Toezicht uit een maatschappelijke verplichting (voorbeeldfunctie) – regelmatig aangeven dat Horizontaal Toezicht leidt tot meer control, lijkt dit bewustzijn bij het bedrijfsleven veel groter.

De beursgenoteerde bedrijven lijken zich veel meer en veel sterker bewust van de complexiteit van fiscaliteit en de fiscale risico's die zij lopen. De essentie om deel te nemen aan Horizontaal Toezicht lijkt sterker. Horizontaal Toezicht maakt fiscale wetgeving voor hen voorspelbaarder (belangrijk voor tax planning) en reduceert financiële risico's (en daarmee beursgevoelige reputatieschade).

Houding ten aanzien van Horizontaal Toezicht			
Houding	positief of zeer positief	neutraal	negatief of zeer negatief
Groep			
ZBO's	33%	33%	33%
Provincies	60%	40%	0%
Gemeenten	77%	23%	0%
Midkap ¹¹	87,5%	12,5%	0%
AEX ¹¹	69%	31%	0%

¹¹ Bron: Tax is a Black Box II. Kwalitatief onderzoek over fiscaliteit onder beursgenoteerde ondernemingen, 2008

Bedrijven erkennen in grotere mate dan overheden het belang om intern 'in control' te zijn. Fiscaliteit heeft in het bedrijfsleven al een prominentere plaats dan bij de overheden. De overheid erkent wel het nut en de noodzaak van Horizontaal Toezicht op wat langere termijn, maar lijkt wat dit betreft achter te lopen. Met name de vereiste werkzaamheden aan de ene kant en het gebrek aan direct zichtbare toegevoegde waarde aan de andere kant weerhouden de overheid vooralsnog; niet vreemd in het licht van de eerdere constatering dat de organisatie hier niet op is ingericht. Middelen en kennis lijken de grootste obstakels te vormen.

3 Conclusies

3.1 Een gemengd beeld

Uit het onderzoek is een gemengd beeld naar voren gekomen. Het gevoel bestaat dat organisaties die menen niet 'in control' te zijn meer beseft hebben van fiscaliteit dan organisaties die menen 'in control' te zijn. Dat lijkt tegenstrijdig.

Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat bij veel lagere overheden daar waar het fiscaliteit betreft onvoldoende kennis aanwezig is, eventueel wel aanwezige kennis niet geborgd is en het ontbreekt aan een procesmatig gestructureerde aanpak. De verschillen in kennis tussen de verschillende organisaties zijn groot. Zo stellen provincies, meer dan de andere overheden, dat zij 'out of control' zijn wat betreft het zicht op de hoogte van de af te dragen belastingen en de fiscale risico's die zij lopen. Kleine gemeenten en ZBO's daarentegen voelen zichzelf het meest 'in control'. Het is de vraag of dat werkelijk zo is of dat het beseft ontbreekt rondom de complexiteit van de beheersing van fiscaliteit. Voor ZBO's lijkt het fiscale speelveld overigens minder complex dan voor de andere partijen, wat bij hen leidt tot een gevoel van controle.

Men ziet de trend dat de overheid steeds meer de rol van ondernemer neemt. Fiscaal – zo ervaart men – is de overheid op die rol en de toename daarvan voorbereid. Provincies ervaren dit anders, zij voelen zich in die rol het minst 'in control'. Als eerder gememoreerd betwijfelen wij of provincies inderdaad momenteel minder in staat zijn fiscale processen te beheersen dan (grote) gemeenten.

Er zijn wel de wil, de intentie en het beseft dat verbetering nodig is om de fiscale risico's te beheersen. Enerzijds vanuit commercieel standpunt (hoge kosten aan naheffingen, betere positie als aanbesteder), anderzijds vanuit maatschappelijke verantwoordelijkheid. De overheid voelt de maatschappelijke verplichting wat betreft transparant rapporteren. Opvallend genoeg voelen de provincies, die juist het minst 'in control' menen te zijn, deze maatschappelijke verplichting het meest.

3.2 Tax is a Black Box

De complexiteit van wet- en regelgeving speelt de overheid, met name de provincies, parten. Gebrek aan inzicht in de financiële verslagleggingsregels, in combinatie met gebrek aan ter zake deskundig personeel, staat het fiscaal 'in control' zijn in de weg. Een Tax Control Framework is nog nauwelijks geïmplementeerd. De organisatie van de aanwezige interne kennis rond fiscaliteit is niet geborgd.

Opvallend genoeg overheerst kennelijk toch weer het beeld dat de fiscale risico's goed gemanaged zijn en de beheersingmaatregelen afdoende zijn om 'in control' te zijn. Dit lijkt tegenstrijdig.

3.3 Horizontaal Toezicht: nog een lange weg te gaan

De gemeenten staan positief ten opzichte van Horizontaal Toezicht. Provincies zijn op dit gebied ten tijde van de verschijning van dit rapport nog terughoudend.

Het beeld is ontstaan dat er nog wel slagen te maken zijn op het gebied van kennis en procesmatige beheersing. Het ontbreekt kennelijk aan middelen, tijd en inzet. Dat kan voor een overheidsorgaan vanzelfsprekend nooit een reden zijn om (fiscale) wet- en regelgeving niet na te leven.

De beperkte respons en verscheidenheid aan antwoorden rechtvaardigen nader onderzoek naar de fiscale beleving bij lagere overheden.



Contact

Voor meer informatie over dit onderwerp kunt u contact opnemen met:

Eelco van der Enden
Tel: (020) 568 17 84
E-mail: eelco.van.der.enden@nl.pwc.com

Robert van der Laan
Tel: (040) 224 48 60
E-mail: robert.van.der.laan@nl.pwc.com

