

# Een handhavingsconvenant met de

Op 9 oktober 2008 hebben de gemeenten Hardenberg, Oud-Beijerland en Venlo een individueel 'handhavingsconvenant' met de Belastingdienst getekend in het kader van horizontaal toezicht. Met zo'n convenant krijgen de gemeenten, kort samengevat, het vertrouwen van de Belastingdienst, maar zij worden wel geacht – eerlijk, open en transparant – hun relevante fiscale risico's aan de fiscus voor te leggen. In dit artikel gaan we in op de achtergronden van horizontaal toezicht, wat het begrip 'vertrouwen' inhoudt, wat het kan betekenen voor uw gemeente, wat de voor- en nadelen kunnen zijn, wat er van een gemeente verwacht wordt, wat een tax control framework is en welke keuzes u heeft.

mr. Roy R. Kramer RA en prof.dr.mr. Robert N.J. Kamerling RA'



# Belastingdienst?

De Belastingdienst kiest uitdrukkelijk voor horizontaal toezicht waarin vertrouwen het uitgangspunt is en waarmee een beroep wordt gedaan op het verantwoordelijkheidsbesef van het bestuur van een onderneming, een intermediair of in dit geval het gemeentebestuur. Deze keuze is vooral gebaseerd op de horizontalisering van de samenleving als belangrijke maatschappelijke ontwikkeling. De overheid wil zich minder boven de burgers plaatsen; overheid en burgers moeten meer naast elkaar gaan staan.<sup>2</sup> Burgers en bedrijfsleven willen minder regels en meer eigen verantwoordelijkheid.<sup>3</sup>

De Belastingdienst maakt een omslag van 'controle vanuit wantrouwen' naar samenwerken en actueel toezicht op basis van een vertrouwensrelatie. Dat wordt in een convenant vastgelegd. De basis is behalve vertrouwen, wederzijds begrip en transparantie ook zelfregulering. Dit past bij het uitgangspunt om het bedrijfsleven meer verantwoordelijkheid te laten dragen. Bovendien sluit het aan bij de regels rond corporate governance en financiële verslaggeving.

De Belastingdienst heeft in het kader van horizontaal toezicht inmiddels een aantal initiatieven ontplooid, zoals de 'handhavingsconvenanten', branchen- en sectorconvenanten met onder andere woningcorporaties, de dagbladuitgevers, intermediairs, en de reclaimedrukwerkuitgevers, gemeenten, de 'Authorised Economic Operator' binnen de Douane<sup>4</sup> en de vooringevulde aangifte voor particulieren. Overigens is in elk convenant expliciet vastgelegd dat *'Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven'*.

Het in wederzijds vertrouwen komen tot een goede, transparante relatie, waarin snel zekerheid kan worden geboden, gewerkt wordt in de actualiteit en waarbij minder intensief toezicht achteraf noodzakelijk is, is ook in de convenanten met de drie gemeenten vastgelegd:

*'Partijen werken met elkaar samen op basis van transparantie, begrip en vertrouwen. Partijen streven daarbij naar een voortdurend inzicht in de actuele fiscale risico's en een snelle en actuele standpuntbepaling binnen de kaders van wet, regelgeving en jurisprudentie. De rechtszekerheid wordt hierdoor vergroot.'*

Als voordelen van deze werkwijze worden vaak genoemd:

- het werken in de actualiteit;
- snellere standpuntbepaling door de Belastingdienst;
- meer openheid tussen de partners;
- effectievere en efficiëntere werkwijze,
- verbetering (fiscaal) risicomanagement;
- geen fiscale onzekerheden meer;
- geen controles achteraf;
- lagere kosten.

## Vertrouwen?

Ter bestrijding van de voortwoekerende (vertrouwens)crisis op de financiële markten wil de nieuwe Amerikaanse president Barack Obama snel strenge regels en strengere controles invoeren voor de regulering van deze sector. Wat bezielt de Nederlandse belastingdienst om in tijden van ongekende financiële vertrouwenscrisis het toezicht te (blijven) baseren op wederzijds begrip, transparantie en vertrouwen?

Vertrouwen is het sleutelbegrip; handhavingsconvenanten zijn de uitwerking daarvan. In dergelijke 'contracten' spreken partijen af gezamenlijk fiscale kwesties voor te leggen en op te lossen. Het lijkt een paradox. Waar vertrouwen geschaad is, verwacht men immers argwaan en reserves en dus strenger (verticaal) toezicht door de overheid. Toch kiest de Belastingdienst voor (horizontaal) toezicht waarin vertrouwen het uitgangspunt is en waar een beroep wordt gedaan op de eigen verantwoordelijkheid van het bestuur van een onderneming. Het is evenwel de vraag of hier sprake is van een paradox. Is toezicht op basis van vertrouwen niet juist te verkiezen boven een toezicht op

basis van strenge regels, van bovenaf opgelegd?

De Belastingdienst ziet toekomstperspectief in horizontaal toezicht en wil meer eigen verantwoordelijkheid bij burgers en ondernemingen leggen door afspraken te maken over certificeringsvormen, handhavingsconvenanten en normen. Burgers en bedrijven moeten veel meer hun eigen verantwoordelijkheid nemen.

Dit alles komt niet alleen voort uit een optimistisch vertrouwen in de goedheid van de mens. De Belastingdienst moet immers doelmatig omgaan met mensen en middelen. De omvang van bedrijven is alleen maar toegenomen, terwijl de Belastingdienst niet groter is geworden. Meer dan voorheen is de hulp van de onderneming onontbeerlijk opdat de Belastingdienst kan doorgronden wat er bij de onderneming speelt. Dat besef is bij beide partijen aanwezig, zoals het ook duidelijk is geworden dat een vijandige houding van de Belastingdienst jegens ondernemingen – en omgekeerd – uiteindelijk averechts en contraproductief werkt en bovendien slecht is voor het vestigingsklimaat.

De Belastingdienst stelt zich met deze nieuwe aanpak kwetsbaar op, maar is dit voor de relatie tussen gemeenten en hun burgers veel anders? In zijn recente nieuwjaarstoespraak hield burgemeester Cohen van Amsterdam een pleidooi voor minder regelgeving.

Volgens Cohen heeft de Nederlandse maatschappij de neiging elke keer als er iets misgaat met nieuwe voorschriften te komen. *'Zo zijn wij terechtgekomen in een wereld die vol is van regels en controlemechanismen.'* Om daar iets aan te doen, moeten mensen elkaar volgens de burgemeester meer vertrouwen. Ook zouden professionals meer vrijheid moeten krijgen. *'Natuurlijk worden er ook dan fouten gemaakt, want het blijft allemaal mensenwerk. Toch hoeft je in zo'n maatschappij niet zo veel tijd en geld te spenderen aan toezicht en controle.'*

## Tax control framework en vertrouwen

Cools omschrijft vertrouwen als volgt: *‘Vertrouwen gaat over voorspelbaarheid van andermans gedrag: het kunnen voorspellen dat de ander (impliciete!) afspraken en beloftes nakomt.’*<sup>5</sup>

Een gemeente moet zich goed realiseren dat het aangaan van een convenant ook een aantal verplichtingen met zich meebrengt. De Belastingdienst stemt het toezicht af op de mate waarin de gemeente ‘fiscaal in control’ is. Hiervoor moet de Belastingdienst inzicht hebben in de opzet, het bestaan en de werking van het fiscaal relevante deel van de interne beheersing, door de Belastingdienst aangeduid met Tax Control Framework (hierna TCF).

Door ondertekening van een convenant verklaart de gemeente immers dat zij *‘streeft naar een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle waarbinnen materiële fouten in de aangifte worden voorkomen (Tax Control Framework).’* Als tegenprestatie stemt de Belastingdienst *‘de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op dit TCF.’*

Een eenvoudige handleiding voor het opzetten van een TCF bestaat niet, omdat elke organisatie nu eenmaal haar eigen, specifieke kenmerken, behoeften en eisen heeft. Maar staat een dergelijk raamwerk overeind, dan kan de gemeente de belanghebbenden – de Belastingdienst als voornaamste, maar niet als enige partij – de fiscale MRI-scan van haar fiscaal-gerelateerde processen en fiscale risico’s laten zien. Op die manier wordt een bepaalde mate van zekerheid – noem het ‘assurance’ – geboden.<sup>7</sup>

Daarmee beoogt men van een incidentgedreven en fiscaaltechnische aanpak te gaan naar een meer procesmatige en risicogerichte benadering met een Tax Control Framework (TCF) en een fiscaal ‘in control statement’. Mede door de horizontalisering van het toezicht die de Belastingdienst nastreeft, en door internationale ontwikkelingen wordt de fiscaliteit steeds meer buiten het exclusieve domein van de fiscaal-technische specialisten gebracht.

Een TCF heeft betrekking op alle belastingmiddelen en heeft vele verschijningsvormen, afhankelijk van de grootte en complexiteit van een

gemeente. Het TCF zou de gemeente permanent en actueel inzicht moeten verschaffen in haar belastingpositie. Het meest belangrijke in deze is dat een TCF wordt opgesteld door de gemeente en voor de gemeente. Over de reikwijdte is in het convenant opgenomen: *‘Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing van alle Rijksbelastingen en de invordering. Dit convenant heeft betrekking op belastingplichtigen waarvoor het college van Burgemeester en Wethouders politiek verantwoordelijk is. Partijen stellen in overleg vast welke belastingplichtigen dit betreft.’*

Er moet dus een intrinsieke motivatie zijn om aan zo’n TCF te beginnen. Een gemeente moet dat echt zelf willen en niet sec voor de Belastingdienst doen. Een gemeente moet zich niet laten afschrikken door al deze nieuwe termen. En gemeente dient immers al jaren aangiften in, oftewel mag er vanuit gaan dat een dergelijk TCF al grotendeels op orde is, alleen is het nooit zo genoemd en heeft een gemeente wellicht de fiscale processen nooit op zichzelf beschouwd.

Vergelijk het met de vraag of uw kinderen goed zijn opgevoed. Ja, natuurlijk zult u denken, maar als aansluitend de vraag wordt gesteld: kunt u dat laten zien, oftewel ‘toon maar aan’, dan wordt het lastiger. Met de fiscaliteit is het niet anders. Nieuw is dat er sprake is van een sterke verschuiving van een incidentgedreven en fiscaaltechnische aanpak naar een procesmatige benadering met haar ‘tax control framework’ en een fiscaal ‘in control-statement’.

## Tax control framework gemeenten?

Wij hebben in het kader van het *Nyenrode Tax Assurance Programma* een concreet voorbeeld van een Tax Control Framework uitgewerkt. Een dergelijk raamwerk moet altijd op maat gesneden zijn voor de desbetreffende organisatie en passen bij de cultuur, de gebieden waarin de organisatie actief is, et cetera. De vergelijking met een controleprogramma van een accountant dringt zich hier op: 30% is algemeen – dat geldt voor ieder bedrijf – 30% is branchegericht en 40% is bedrijfsspecifiek.

Uniek voor het convenant met gemeenten ten opzichte van de convenanten in andere sectoren is dat partijen met elkaar actief ‘best practices’ gaan inventariseren en uitwisselen. In het convenant is daarover opgenomen: *‘De Belastingdienst stimuleert met betrekking tot het TCF de uitwisseling van ervaringen tussen gemeenten en ze stimuleert dat standaarden beschikbaar komen. De Belastingdienst zal hiertoe een handreiking ter beschikking stellen, die in overleg met de VNG is ontwikkeld. De handreiking geeft enkele theoretische kaders en geeft onderwerpen die in ieder geval aandacht verdienen bij de beoordeling van het TCF.’*

Deze uitwisseling en inventarisatie juichen wij van harte toe. Het (TCF)wiel wordt nu op velerlei plaatsen uitgevonden en ook wordt het wiel (TCF) vaak als een Holy Grail omschreven en aan de man (gemeente) gebracht. Keep it simple en praktisch. De gemeente moet haar TCF vooral baseren op wat er al is (en dat is vaak veel meer dan een organisatie zich bewust is). Zo zijn wij op Universiteit Nyenrode in samenwerking met de VNG bezig met het ontwerpen van een TCF dat specifiek is toegesneden op de situatie van gemeenten

## Tax Assurance

Het gaat er in essentie simpelweg om of de gemeente zich bewust is van haar fiscale processen, de relevante fiscale gebeurtenissen en de fiscale risico’s en kansen. Het inzichtelijk maken daarvan is dan de volgende stap. Er is naast de klassieke fiscale vaktechniek een nieuw vakgebied ontstaan, *Tax Assurance*, waarbij fiscale procesinrichting, risicobeheersing, controle en compliance centraal staan. Bestuurders willen immers zekerheid over de fiscale positie van hun gemeente.

Duidelijk is dat het onderwerp – hoe krijgt men een organisatie fiscaal in de greep – onder alle betrokkenen leeft. De beheersing van fiscale risico’s en een adequaat werkend TCF zijn inmiddels onlosmakelijk met elkaar verbonden. Net als het nieuwe vakgebied moet ook een TCF groeien en zal het permanent blijven veranderen. Dit vraagt om een discipline-overstijgende en creatieve aanpak. Met name de wil ervaringen

en expertise te delen, goed naar elkaar te luisteren en open te staan voor nuances creëert een klimaat waarin de kans op een voorspoedige ontwikkeling alleen maar kan toenemen. Zo'n samenwerking op basis van vertrouwen vereist evenwel een cultuuromslag en paradigmatwijziging.

### Actief melden van risico's

Door ondertekening van het convenant dient een gemeente 'actief en zo spoedig mogelijk in te nemen of ingenomen fiscale standpunten voor te leggen aan de Belastingdienst.' Daarnaast dient de gemeente aan de Belastingdienst 'een onderbouwing van haar standpunten en haar visie op de rechtsgevolgen' te geven.

De gemeente krijgt dus een actieve informatieplicht. Dit is een van de grootste verschillen ten opzichte van gemeenten zonder convenant, al valt dat in de praktijk wellicht sterk mee. Ook nu zullen fiscale onzekerheden door middel van vooroverleg worden afgestemd met de fiscus. Echt nieuw is dat dit nu verplicht wordt. Daar komt bij dat een gemeente bij het ontwerp en implementeren van een TCF actief op zoek gaat naar risico's, waar een andere gemeente wellicht nog geen prioriteit aan heeft kunnen geven. Dit zou kunnen betekenen dat gemeenten geconfronteerd worden met fiscale (onbewuste) fouten, die vijf jaar terugwerkende kracht kunnen hebben.

Maar welke risico's moeten actief worden voorgelegd aan de Belastingdienst? In het convenant is bepaald dat dit geldt voor 'fiscale risico's met een belang van enige omvang'. Het gaat dus niet

om de laatste euro, maar om risico's met een zeker materialiteit. Dit is deels nog onontgonnen terrein, waardoor in het convenant ook opgenomen is dat 'partijen geven in onderling overleg invulling aan de omschrijving van enige omvang in het kader van dit convenant'. Ter toelichting is in het convenant nog opgenomen 'Het gaat daarbij onder andere om zaken waarover verschil in inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie'.

Uit het vorenstaande volgt dat de Belastingdienst niet van een gemeente mag verwachten dat deze risico's onder een bepaalde grens ook actief zal opsporen, want dat kost gewoon te veel. Het adagium is: 'goed genoeg'. Let wel, risico's kunnen zowel positief als negatief zijn. We zouden vanaf heden in dit kader moeten spreken over 'aandachtspunten'. Een veel neutralere term, daar waar risico (zeker vanuit de fiscaliteit) toch primair of onderbewust wordt geassocieerd met een (al dan niet bewuste) 'fout.'

### Neem de tijd

Om een convenant aan te gaan moet de gemeente het streven hebben om aantoonbaar 'in control te zijn'. Dit hoeft niet op stel en sprong. Vele grote multinationals worstelen ook anno 2009 nog met de vraag hoe zij de fiscale processen wereldwijd kunnen inrichten, op elkaar kunnen afstemmen en beheersen. Tijdens het seminar 'Toezicht op tax' dat in 2007 op Nyenrode werd gehouden, werd de aanwezige vertegenwoordigers van zowel het bedrijfsleven, toezichthouders en wetenschappers gevraagd of het hun helder voor ogen stond hoe zo'n TCF er zou moeten uitzien. Slechts 30% beantwoordde deze vraag bevestigend. Op de vraag hoeveel tijd men nodig dacht te hebben voor het ontwerp en de invoering van zo'n TCF, antwoordde 70% dat dit drie jaar of meer zou vergen.

Let wel, het ging hier om vertegenwoordigers van toezichthouders en grote beursgenoteerde ondernemingen, die al geruime tijd bezig zijn met de implementatie van en toezicht op de voor hun organisaties zo belangrijke

regelgevingen: de Sarbanes-Oxley Act, de code-Tabaksblat, de IFRS en zo meer. Kortom, het gaat om deskundigen die goed tot zeer goed ingevoerd zijn in de problematiek en inmiddels begrepen hebben hoe complex deze materie is. Het is namelijk verre van eenvoudig een fiscaal risicobeheersingssysteem te ontwerpen en in te voeren voor grote organisaties.

Zo'n korte indruk van een wetenschappelijk niet geheel representatieve uitslag van een enquête, mag natuurlijk geen leidraad voor beleid zijn. Maar toch... In de praktijk blijkt dat velen thans druk doende zijn om zo'n TCF te ontwerpen dat onlosmakelijk verbonden zal zijn met het 'business control framework'. Tegelijkertijd blijkt niemand nog deze Holy Grail te hebben gevonden en is het duidelijk geworden dat een dergelijke operatie een traject van lange adem is. Ook de Belastingdienst is zich daarvan bewust.

Onlangs merkte een fiscaal directeur van een multinational op, die druk bezig is met een TCF: 'Je hebt ook echt fouten nodig om te leren. Je hebt fouten nodig om de aandacht te krijgen. Fouten zijn niet erg, mits je ze kunt herstellen en je er ook van leert.' De illusie dat een afdeling Financiën alles in beeld heeft wat er zich binnen een gemeente afspeelt, moet men niet hebben. Wel achten wij de input van de Belastingdienst onmisbaar bij het ontwikkelen van een Tax Control Framework en in het markeren van de mate van 'in control' zijn.

Onze waarneming is dat ondernemingen er druk mee bezig zijn, maar we zouden gemeenten willen adviseren de tijd te nemen voor het ontwerpen en ontwikkelen van een betrouwbaar werkend TCF. En het is goed te realiseren dat het ook nooit af zal zijn. Dat kan ook niet: de wet- en regelgeving verandert met een ijzeren regelmaat. Politieke, economische en sociale situaties veranderen en dat beïnvloedt vanzelfsprekend ook het beleid van de onderneming. En dan, je zult nooit alle fouten kunnen ondervangen. Die ambitie moet een gemeente niet eens willen hebben. Het is een kwestie van lange adem, van lange termijn en elkaar ook gunnen fouten te maken. Want dat die gemaakt zullen worden, zowel van de kant van de fiscus als van de kant van de gemeente, is het enige waar we hon-



derd procent zeker van kunnen zijn. Heb er alleen begrip voor en streef niet naar perfectie. Want wat op moment X helemaal goed is, kan een jaar later al weer niet zo optimaal zijn en twee jaar later zelfs contraproductief. En omgekeerd.

### Fiscale strategie van de gemeente

Fiscale risico's en processen moeten vooral niet geïsoleerd worden gezien. Uiteindelijk gaat het om het gemeentelijk beleid dat leidend is. Voordat een TCF aan de orde komt, dient het bestuur zich af te vragen hoe de organisatie zich opstelt tegenover de fiscaliteit. De wijze waarop bestuur en toezichthouders omgaan met – dan wel behoren om te gaan met – de diverse belanghebbende partijen en met de fiscaliteit is naar onze waarneming, eufemistisch gesteld, niet altijd even doordacht en verantwoord. Een breed draagvlak is cruciaal voor een systeem van zelfregulering dat ook ten aanzien van de fiscaliteit moet bestaan uit interne 'checks and balances'.

Wat is de betekenis van de fiscaliteit voor een gemeente? Dient de fiscaliteit dienstbaar te zijn aan de operationele en financiële doelstellingen die de gemeente zich heeft gesteld? Zo ja, wat zijn de fiscale doelstellingen? Voor welke periode gelden zij? Hoe meet de organisatie of de doelstellingen inderdaad worden of zijn bereikt? Binnen welke sociaal-maatschappelijke en ethische kaders dient de fiscaliteit zich te bewegen?

### Kies bewust

Hoewel een convenant de status heeft van een intentieverklaring - beide partijen kunnen het convenant met onmiddellijke ingang beëindigen - neemt de gemeente wel een aantal verplichtingen op zich. Uiteindelijk zal elke gemeente fiscaal in control willen (en moeten) zijn. Een convenant met de Belastingdienst vergt tijd, energie en financiële middelen. Een bewuste keuze, waar u als gemeente 'aan toe moet zijn'. Ga niet over één nacht ijs en bedenk dat u waarschijnlijk al heel veel zaken prima op orde heeft. Ook is het mogelijk eerst

eens voor een bepaald proces of onderdeel te kijken wat de implicaties zijn om het TCF inzichtelijk te maken. Stapsgewijs en organisch bouwen luidt het devies.

Voor kleinere gemeenten (zonder interne fiscale expertise) is het ontwerpen, implementeren en onderhouden van een eigen tax control framework geen sinecure. Het kan daarnaast een erg kostbare aangelegenheid worden vanwege beperkte schaal en efficiency. In het MKB worden immers ook geen individuele handhavingsconvenanten afgesloten. Daarmee is helemaal niet gezegd dat een dergelijke kleine gemeente niet in control is, integendeel zelfs. Bovendien zijn er andere mogelijkheden, zoals steunen op de relatie en kennis van uw adviseur en gebruik maken van het reguliere vooroverleg met de fiscus. Waarom zou een kleine gemeente die incidenteel vooroverleg heeft met de fiscus een individueel convenant moeten willen? Dat is wellicht veel te kostbaar, wekt overregulering in de hand en voegt mogelijk niets toe. Sterker nog, er kan een veel te grote focus op de fiscaliteit ontstaan.

Een geheel ander alternatief is mogelijk de pilot met convenantsaangiften. Kort samengevat is de Belastingdienst met een aantal advieskantoren overeengekomen dat deze kantoren 'convenantsaangiften' voor hun klanten mogen indienen. De kern van de afspraken is dat de kwaliteit van de aangiften die deze kantoren indienen zodanig is dat de Belastingdienst die aangiften zonder nader onderzoek kan afdoen. Over mogelijke fiscale discussiepunten vindt vóórdat de aangifte wordt ingediend overleg plaats met de Belastingdienst. Het convenant heeft betrekking op de aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting, de loonheffing en omzetbelasting. Deze aangiften zijn dan als het ware vooraf goedgekeurd, te vergelijken met een APK-keuring van een auto. Voor een kleinere gemeenten die meer zekerheid willen, in de actualiteit willen werken en fiscaal in control willen zijn, is dit mogelijk een uitstekend alternatief voor een individueel convenant en implementatie van een TCF.

### Tot slot

Wij bevelen een gemeente aan om vooral ruimschoots de tijd te nemen om een kwalitatief en adequaat 'tax control framework' te ontwerpen en te implementeren. Pas dan kan de bestuursverklaring of een fiscaal in control statement met volle overtuiging worden getekend. Tevens bevelen wij gemeenten aan heel bewust te kiezen het wel of niet aangaan van een convenant en vooral ook het moment waarop u dat doet. Beslis niet overhaast, wees u bewust waar u zich toe verplicht en vooral ook dat u waarschijnlijk al heel erg veel prima voor elkaar heeft. Neem de tijd, faseer de invoering wellicht en bedenk vooral dat er in essentie niet heel veel nieuws onder de zon is. Elke gemeente zal immers 'fiscaal in control willen zijn'. Ook nu al.

En hoe gemakkelijk is dan niet de stap gezet door bijvoorbeeld gezamenlijk met de Belastingdienst een controleprogramma op te stellen? Er kunnen afspraken worden gemaakt wie welke posten aan een controle onderwerpt, hoe dat gedaan zal worden en wanneer. De partijen zullen dan ook wel de formeelrechtelijke kant moeten bespreken.

#### Noot:

- 1 Beiden zijn verbonden aan het Center for Tax Assurance van Universiteit Nyenrode
- 2 Kamerstukken II, 2005/06, 27 831 nr. 15, Kaderstellende visie op toezicht 2005; Minder last, meer effect; zes principes van goed toezicht, ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Den Haag, 2005, blz. 23.
- 3 Stevens, L.G.M. c.s., Het gezicht van toezicht – Aanbevelingen tot vermindering van de toezichtlast, 2006, Den Haag, Commissie Stevens, blz. 24.
- 4 De AEO-status werd ingevoerd bij artikel 5bis van Verordening (EG) nr. 648/2005 en uitgewerkt in Verordening (EG) nr. 1875/2006 in de artikelen 14bis tot en met 14quinquies die de bepalingen bevatten inzake AEO-zaken (criteria, voorwaarden en hoe de AEO-status moet worden aangevraagd).
- 5 Kees Cools, Controle is goed vertrouwen nog beter, 2005, Assen, Van Gorcum.