



Belastingdienst

# Leidraad Horizontaal Toezicht MKB

## Fiscaal dienstverleners

**Dit document is een uitgave van:**

Belastingdienst / Landelijk Kantoor Belastingregio's/LTO

**Postadres:**

De LTO heeft een postbus in Lotus Notes:

LTO\_Postbus

**Versie 3.1, februari 2011**

LTO/Team HTO

DV 407 - 1Z\*1PL

# Inhoudsopgave

<b>Totstandkoming leidraad</b> .....	<b>4</b>
<b>1. Essentie, doelstelling en aanpak horizontaal toezicht</b> .....	<b>5</b>
1.1. Essentie en uitgangspunten voor horizontaal toezicht .....	5
1.2. Doelstelling horizontaal toezicht .....	6
1.3. Aanpak om doelstelling te realiseren .....	6
1.4. Fiscaal dienstverleners die momenteel niet aan horizontaal toezicht kunnen deelnemen .....	6
1.5. Ondernemers die niet aan horizontaal toezicht kunnen deelnemen .....	6
<b>2. Algemene begrippen</b> .....	<b>7</b>
2.1. Positie van horizontaal toezicht in de handhavingsaanpak van de Belastingdienst .....	7
2.2. Gelijk speelveld .....	7
2.3. Werkzaamheden van een fiscaal dienstverlener .....	8
2.4. Relatiebeheer .....	8
2.5. Convenantaangifte .....	9
2.6. Verkorte winstaangifte (vWIA) .....	9
2.7. Metatoezicht .....	10
<b>3. Convenantbespreking en het sluiten van een convenant (stap 1)</b> .....	<b>11</b>
3.1. Convenantbesprekingen .....	11
3.2. Kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener .....	12
3.3. Opstellen en ondertekenen van een convenant .....	13
<b>4. Aanmelden van ondernemers (stap 2)</b> .....	<b>14</b>
4.1. Logistiek proces van aanmelden .....	14
4.2. Marginale toets .....	14
4.2.1. Administratieve toets .....	15
4.2.2. Globale inhoudelijke toets .....	15
4.2.3. Werken in de actualiteit mogelijk maken .....	16
<b>5. Vooroverleg (stap 3)</b> .....	<b>16</b>
5.1. Agree to disagree .....	17
5.2. Herkenbaar maken van aangiften .....	17
5.2.1. Herkenbaar maken van aangiften VpB en IH .....	17
5.2.2. Herkenbaar maken van aangiften OB en LH .....	18
<b>6. Indienen en verwerken van de aangifte (stap 4)</b> .....	<b>18</b>
<b>7. Steekproefsgewijs controleren van aangiften (stap 5)</b> .....	<b>18</b>
<b>8. Monitoring en evaluatie van het convenant (stap 6)</b> .....	<b>19</b>
<b>9. Fouten en boetes</b> .....	<b>20</b>
9.1. Fouten .....	20
9.2. Boetes .....	21
<b>10. Samenloop met andere convenanten</b> .....	<b>21</b>

## Bijlagen

Bijlage I	Verdieping algemene begrippen .....	22
Bijlage II	Uitwerking van het service level .....	28
Bijlage III	Rolomschrijving relatiebeheerder .....	32
Bijlage IV	Kwaliteitssysteem fiscaal dienstverleners .....	35
Bijlage V	Werken over de regiogrenzen heen .....	39
Bijlage VI	Standaard convenant met fiscaal dienstverlener .....	41
Bijlage VII	Steekproefsgewijze controle .....	44
Bijlage VIII	Nadere toelichting op de kwalitatieve en kwantitatieve materialiteit .....	47
Bijlage IX	Afkortingenlijst .....	50

# Totstandkoming leidraad

Deze leidraad is een product van het team Horizontaal toezicht ondernemingen van de Landelijke Toezichtorganisatie (LTO/Team HTO). De leidraad is tot stand gekomen in samenwerking met een groot aantal deskundige collega's van de regio's.

Deze leidraad gaat specifiek over horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners in het MKB-segment. Voor horizontaal toezicht in de segmenten MGO en ZGO (individuele klantbehandeling) is een afzonderlijke leidraad beschikbaar. Hetzelfde geldt voor brancheorganisaties. De leidraden zijn waar nodig op elkaar afgestemd. Alle zijn te vinden op Toezicht Plaza en geactualiseerde versies worden daar gepubliceerd.

In de leidraad staat beschreven hoe de Belastingdienst in het MKB-segment met fiscaal dienstverleners wil samenwerken. Daarmee zorgen we voor een herkenbare en eenduidige aanpak, zowel intern als in het optreden naar buiten. Deze herkenbaarheid en eenduidigheid zijn van groot belang voor het succes van horizontaal toezicht. Om deze reden is de werkwijze die in de leidraad wordt beschreven, niet vrijblijvend. Afwijken kan alleen in overleg met de LTO/Team HTO. Natuurlijk is nog niet alles uitgekristalliseerd. Vanuit de landelijke en regionale implementatieoverleggen wordt deze leidraad gevoed en aangepast met lessons learned en best practices; het is een groeidocument.

De leidraad bestaat uit een compacte kern met uitgangspunten en hoofdlijnen. De specifieke uitwerkingen zijn in de bijlagen opgenomen. Deze worden aangepast en up-to-date gehouden.

De leidraad is bestemd voor elke medewerker van de Belastingdienst die met horizontaal toezicht MKB te maken heeft. De leidraad wordt via de projectmanagers 'acceleratie horizontaal toezicht MKB met fiscaal dienstverleners' en de relatiebeheerders van de regio's verspreid. Zij zijn verantwoordelijk voor het verder uitdragen van de inhoud van de leidraad binnen hun eigen regio.

*De Belastingdienst stelt in het kader van de transparantie dit interne document extern beschikbaar.*

# 1. Essentie, doelstelling en aanpak horizontaal toezicht

In dit hoofdstuk is opgenomen wat de essentie van horizontaal toezicht is, wat de gehanteerde uitgangspunten zijn, welke doelstellingen worden nagestreefd en welke aanpak daarvoor is gekozen.

## 1.1. Essentie en uitgangspunten voor horizontaal toezicht

De staatssecretaris schrijft in zijn brief van 8 april 2005 aan de Tweede Kamer het volgende over horizontaal toezicht: *“Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is. In het concept van horizontaal toezicht schuilt ook de erkenning dat handhaving in een complexe en snel veranderende samenleving niet zonder het gebruik van de kennis in de samenleving kan.”*

### Essentie

Bovenstaande passage geeft de essentie weer van horizontaal toezicht in relatie tot externe partijen, waaronder fiscaal dienstverleners. Horizontalisering van toezicht vindt in hoofdzaak plaats door, in samenwerking met externe partijen, het toezichtproces te verschuiven van controle achteraf naar afstemming vooraf. Dit in combinatie met metatoezicht. Hierbij vormen wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie de basis van de samenwerking. Op deze wijze kan de Belastingdienst de toezichtlast verminderen bij ondernemers die goede aangiften leveren en ook meer aandacht geven aan risicovolle aangiften. Hiermee wordt een fiscaal *level playing field* (gelijk speelveld) bevorderd.

*Transparantie* ziet op het geven van openheid van zaken door de fiscaal dienstverlener, de belastingplichtige en de Belastingdienst. De fiscaal dienstverlener en de belastingplichtige (de ondernemer die klant is van de fiscaal dienstverlener) zijn transparant over relevante fiscale issues. De Belastingdienst is transparant over de achtergrond van vragen en over de invulling van het toezicht. Voor een constructieve samenwerking is het van belang dat alle partijen begrip hebben voor de positie en de (soms tegengestelde) belangen van de ander.

*Vertrouwen* is nodig omdat er sprake is van ongelijkheid in kennis en/of informatie tussen fiscaal dienstverlener, ondernemer en Belastingdienst. Vertrouwen is daarbij gerechtvaardigd als het is gebaseerd op wederzijdse kennis over werkwijze en processen.

### Uitgangspunten

De volgende uitgangspunten zijn van toepassing bij horizontaal toezicht:

- Samenwerken vindt plaats op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie (gedragsaspecten).
- Over de samenwerking zijn afspraken gemaakt, bijvoorbeeld ten aanzien van wederzijdse contactpersonen, evaluatiemomenten et cetera.
- Bij relevante fiscale issues waarover verschil van mening kan ontstaan, worden de ingenomen standpunten vóóraf gedeeld.
- Er is sprake van verminderd toezicht achteraf. Toezicht tijdens de looptijd van het convenant vindt plaats in de vorm van metatoezicht.
- De fiscaal dienstverlener beschikt over een vaktechnische infrastructuur om de kwaliteit van de organisatie en het werk te waarborgen.
- De fiscaal dienstverlener beschikt over de mogelijkheid om met reviews de kwaliteit van het werk te bewaken.
- Wanneer de dienstverlener is aangesloten bij een koepel, dan kan een deel van de kwaliteitsborging bij de koepel-organisatie belegd zijn.
- De Belastingdienst sluit met fiscaal dienstverleners alleen convenanten die betrekking hebben op de vier belangrijkste middelen (IB, VpB, LH en OB).
- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving blijven uiteraard onverkort van toepassing.

## 1.2. Doelstelling horizontaal toezicht

Het doel van horizontaal toezicht is de kwaliteit van de aangiften behouden of verbeteren, door een verbeterde samenwerking en meer afstemming met fiscaal dienstverleners. Door gebruik te maken van de werkzaamheden van de fiscaal dienstverlener wordt de efficiency vergroot, kan de Belastingdienst meer in de actualiteit werken en daardoor sneller zekerheid bieden over een aangifte. Via hun fiscaal dienstverleners bereikt de Belastingdienst MKB-ondernemers en wordt de kwaliteit van de door hen ingediende aangiften geborgd. De groep MKB-ondernemers telt in totaal ongeveer 1,2 miljoen ondernemingen. De primaire doelgroep van horizontaal toezicht bestaat uit ongeveer 525.000 ondernemers: zzp'ers voor wie ondernemen de belangrijkste bron van inkomsten genereert en ondernemingen met personeel.

De doelstelling is om voor 2014 ongeveer 35% van deze groep te betrekken in horizontaal toezicht. Om de regio's hierbij te ondersteunen, is het programma horizontaal toezicht ingesteld. De LTO/Team HTO fungeert als programmaorganisatie. Dit team formuleert beleid en begeleidt de regio's bij de implementatie. Ook maken zij diverse producten voor de regio's.

## 1.3. Aanpak om doelstelling te realiseren

Bij horizontaal toezicht sluit de Belastingdienst convenanten met fiscaal dienstverleners. Zij kunnen aangiften die zij voor hun deelnemende MKB-klienten verzorgen, als convenantaangiften indienen. Het begrip convenantaangifte wordt uitgewerkt in paragraaf 2.5.

Voor het in de markt zetten van horizontaal toezicht is per regio in beeld gebracht welke fiscaal dienstverleners hiervoor in aanmerking komen. Daarbij worden de 100 grootste kantoren van Nederland en de leden van koepelorganisaties SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Administratieconsulenten) en NOAB (Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen) actief benaderd. Dit omdat de Belastingdienst verwacht dat deze grotere kantoren over een voldoende stelsel van kwaliteitsborging beschikken. Daarbij vormt hun gezamenlijke klantenbestand een substantieel deel van de MKB-markt. De regio's gaan met potentiële convenantpartners in gesprek om na te gaan of de fiscaal dienstverlener kan en wil participeren in horizontaal toezicht.

Zowel de aanpak als de voortgang wordt via de LTO/Team HTO gemonitord. De regio rapporteert daartoe viermaandelijks over de voortgang van de activiteiten.

## 1.4. Fiscaal dienstverleners die momenteel niet aan horizontaal toezicht kunnen deelnemen

Voor kleine kantoren die geen deel uitmaken van een koepel- of kantoororganisatie, is het stelsel van kwaliteitsborging veelal niet toereikend om deel te nemen aan horizontaal toezicht. Deze kantoren bedienen wel een belangrijk deel van de MKB-markt. De Belastingdienst gaat de samenwerking met deze kantoren op een andere manier intensiveren, namelijk:

- per regio een accountteam dienstverleners inrichten dat tot taak heeft de relatie met deze doelgroep te onderhouden
- per regio dienstverlenerpanels inrichten om feedback te krijgen op het functioneren van de Belastingdienst en gezamenlijk te werken aan verbetering

Voor invulling en uitvoering hiervan is het Project Accountteams Dienstverleners verantwoordelijk. De regionale accountteams stemmen af via het LAD (Landelijk Accountteam Dienstverleners). Dit project is opgenomen in het Landelijk Handhavingsplan. Meer informatie is te vinden op Toezicht Plaza.

## 1.5. Ondernemers die niet aan horizontaal toezicht kunnen deelnemen

De aanpak van vrijplaatsen, namelijk coffeeshops, de prostitutiesector en de woonwagencentra, wordt gekenmerkt door een bijzondere vorm van toezicht, waarbij de integrale overheidsaanpak centraal staat. Hierdoor kunnen ondernemers in deze sectoren niet onder een convenant met een fiscaal dienstverlener worden gebracht.

## 2. Algemene begrippen

Voor het eenduidig uitvoeren en uitdragen van horizontaal toezicht zijn een aantal begrippen en kaders van belang:

- positie van horizontaal toezicht in de handhavingsaanpak van de Belastingdienst
- gelijk speelveld
- rollen van een fiscaal dienstverlener
- relatiebeheer
- convenantaangifte
- verkorte winstaangifte
- metatoezicht

Deze begrippen worden in de paragrafen hierna kort toegelicht. Voor meer theoretische onderbouwing en uitleg van de begrippen verwijzen we naar bijlage I.

### 2.1. Positie van horizontaal toezicht in de handhavingsaanpak van de Belastingdienst

Het doel van de Belastingdienst is ervoor te zorgen dat belastingplichtigen hun wettelijke verplichtingen nakomen: het bevorderen van compliance. De Belastingdienst gebruikt hiervoor handhavingsregie en heeft hierbij diverse instrumenten tot zijn beschikking. In het algemeen kunnen echter de volgende zaken voorop gesteld worden:

1. De Belastingdienst gaat uit van de vooronderstelling dat een groot deel van de belastingplichtigen bereid is zijn verplichtingen vrijwillig na te komen. De Belastingdienst ondersteunt en helpt de belastingplichtige daarbij.
2. De Belastingdienst wil pro-actief samenwerken met dienstverlenende partijen in de markt (horizontaal toezicht).
3. De strategie van de Belastingdienst is responsief handhaven. Dit wil zeggen dat de Belastingdienst de instrumenten waarmee hij handhaaft, afstemt op de bereidheid en het vermogen van de belastingplichtige om aan zijn verplichtingen te voldoen.

Binnen het MKB-segment wil de Belastingdienst maximaal inzetten op horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners. Via hun kwaliteitssystemen wordt de kwaliteit van aangiften geborgd, waardoor de toezichtlast kan verminderen en de Belastingdienst sneller zekerheid kan bieden.

#### **Horizontaal toezicht**

De kern bij horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners is dat de Belastingdienst steunt op het werk dat een fiscaal dienstverlener voor zijn klant (de ondernemer) doet. Het toezicht door de Belastingdienst kan daardoor verminderen. Het uiteindelijke doel van alle betrokken partijen is een aanvaardbare aangifte. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten.

Het uitgangspunt bij horizontaal toezicht is dat de fiscaal dienstverlener namens de ondernemer een aanvaardbare aangifte wil indienen. De basis hiervoor wordt gelegd in het interne kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener, met name het aannamebeleid en de werkprocessen. Daarnaast worden relevante fiscale standpunten die tot verschil van inzicht kunnen leiden, door de fiscaal dienstverlener en Belastingdienst voorafgaand aan de aangifte afgestemd (vooroverleg). De aanvaardbaarheid van de aangiften wordt op deze manier geborgd. Zo kan de Belastingdienst snel zekerheid bieden over de aanslag. Of de aangiften van voldoende kwaliteit zijn, wordt getoetst door metatoezicht (zie paragraaf 2.7).

### 2.2. Gelijk speelveld

Een randvoorwaarde voor horizontaal toezicht is dat aan alle fiscaal dienstverleners dezelfde eisen worden gesteld, zodat de concurrentieverhoudingen niet worden verstoord. De Belastingdienst moet ervoor zorgen dat het gelijke speelveld

(level playing field) intact blijft. Er zijn twee manieren te onderscheiden om het gelijke speelveld te borgen:

- Elke fiscaal dienstverlener heeft in beginsel op gelijke wijze toegang tot horizontaal toezicht.
- Alle fiscaal dienstverleners die meedoen aan horizontaal toezicht worden door de Belastingdienst gelijk behandeld (standaardconvenant).

De Belastingdienst creëert gelijke condities voor fiscaal dienstverleners door transparant te zijn over de eisen die worden gesteld aan het stelsel van kwaliteitsborging. Voor de werking daarvan is de aanvaardbare aangifte de norm.

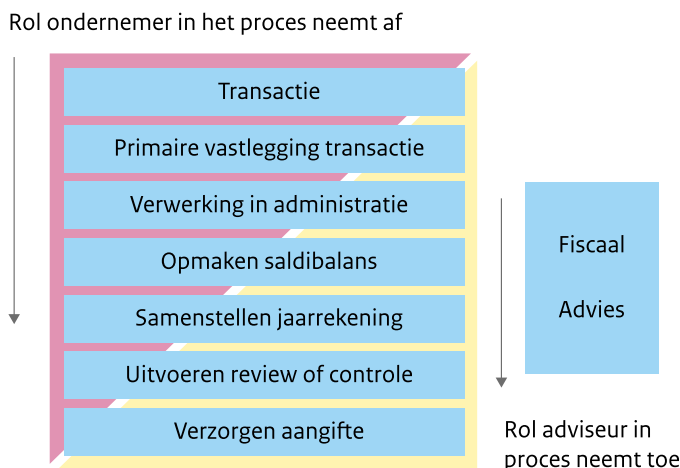
### 2.3. Werkzaamheden van een fiscaal dienstverlener

Fiscaal dienstverleners zijn professionele dienstverleners die in het algemeen hun klanten de volgende diensten kunnen leveren:

- de financiële administratie en/of salarisadministratie verzorgen en inrichten;
- de jaarrekening opstellen
- de jaarrekening samenstellen
- de jaarrekening beoordelen
- de jaarrekening controleren
- fiscale aangiften opstellen en indienen
- (fiscale) adviezen verstrekken

Een fiscaal dienstverlener kan een ondernemer een van deze diensten leveren of een combinatie van meerdere diensten. Bij horizontaal toezicht zal de fiscaal dienstverlener uiteraard ten minste de aangifte van de aangemelde ondernemer verzorgen.

Fiscaal dienstverleners kunnen bij het opstellen van de aangifte verschillende taken vervullen. In de volgende figuur zijn deze taken in de keten van transactie tot aangifte globaal weergegeven. Aangekend wordt dat de verdeling van deze taken per belastingmiddel kan verschillen.



Figuur 1: Taken dienstverlener in het fiscale proces

### 2.4. Relatiebeheer

Om goed invulling te kunnen geven aan horizontaal toezicht in de praktijk is relatiebeheer een belangrijk speerpunt. Voor de fiscaal dienstverleners met convenant wordt het relatiebeheer ingevuld via een relatiebeheerder; voor de fiscaal dienstverleners zonder convenant via accountteams.

Het opbouwen en onderhouden van een relatie met de fiscaal dienstverlener met wie een convenant is gesloten, vindt plaats op twee niveaus: bestuurlijk en uitvoerend. De relatiebeheerder op uitvoerend niveau is de spil in de samenwerking tussen Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener met convenant en is de vaste contactpersoon. Hij heeft onder meer als taak om snel te reageren op verzoeken om vooroverleg en om de leercirkel in de samenwerking op gang te brengen. De relatiebeheerder verzorgt op verzoek van de fiscaal dienstverlener ook presentaties, bijvoorbeeld voor medewerkers of klanten. De relatiebeheerder is het dagelijkse aanspreekpunt van de fiscaal dienstverlener en onderhoudt de operationele contacten met diens kantoren/vestigingen. De relatiebeheerder is de centrale persoon in het uitvoeren van het service level dat de Belastingdienst aanbiedt aan fiscaal dienstverleners. In bijlage II is een uitwerking van het service level opgenomen.

De relatiebeheerder op bestuurlijk niveau (vaak projectleider of operationeel management) heeft contacten op bestuurlijk niveau bij de fiscaal dienstverlener, bijvoorbeeld bij besprekingen in de fase voordat een convenant wordt gesloten. Deze contacten blijven gedurende de looptijd van het convenant bestaan voor bijvoorbeeld de evaluatie. De uitvoerend relatiebeheerder kan hier ook bij betrokken zijn.

Voor een uitgebreide rol- en taakomschrijving van een relatiebeheerder, zie bijlage III.

## 2.5. Convenantaangifte

De aangiften die fiscaal dienstverleners voor hun deelnemende ondernemers verzorgen, worden convenantaangiften genoemd. Omdat bij binnenkomst al positieve voorinformatie over deze aangiften bij de Belastingdienst aanwezig is (namelijk de professionaliteit van de fiscaal dienstverlener en de kwaliteit die deze aan de aangifte toevoegt), oefent de Belastingdienst op deze convenantaangiften verminderd toezicht uit.

Bij de convenantbesprekingen bespreekt de Belastingdienst het concept horizontaal toezicht met de fiscaal dienstverlener. Belangrijk uitgangspunt hierbij is dat de deelnemende fiscaal dienstverlener beschikt over voldoende professionaliteit om een aanvaardbare aangifte in te kunnen dienen. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. Ook wordt besproken hoe de Belastingdienst de aanvaardbaarheid van een aangifte toetst: de CAB (Controleaanpak Belastingdienst) wordt gedeeld. In dit kader kan ook de door de Belastingdienst gehanteerde materialiteitsstabel worden gedeeld. De Belastingdienst laat het over aan de professionaliteit van de fiscaal dienstverlener om te bepalen hoe hij realiseert dat de convenantaangiften aan de norm voldoen.

Er is sprake van een convenantaangifte als de ondernemer voor wie de aangifte verzorgd wordt, deelneemt aan het convenant. Met het verzorgen van een aangifte bedoelen we dat de aangifte wordt opgesteld door de fiscaal dienstverlener en daarmee onderworpen is aan zijn stelsel van kwaliteitsborging. De vraag wie daadwerkelijk de aangifte indient (fiscaal dienstverlener, de ondernemer zelf of een derde partij) is daarbij niet leidend. Wanneer een ondernemer zelf de aangifte opstelt (bijvoorbeeld de maandaangifte OB of LH) kan slechts dan sprake zijn van een convenantaangifte als de fiscaal dienstverlener hier zodanig controle op uitoefent dat hij kan instaan voor de kwaliteit ervan.

## 2.6. Verkorte winstaangifte (vWIA)

Eind 2008 is het convenant vWIA (verkorte winstaangifte) via XBRL getekend. Het betreft hier een pilot met een beperkt aantal fiscaal dienstverleners die samenwerken in het Standard Business Report programma van de Nederlandse overheid. Vanaf juni 2009 zijn de afzonderlijke vWIA-convenanten met de betrokken fiscaal dienstverleners getekend. Hierdoor kunnen de vWIA-aangiften als convenantaangiften worden aangemerkt. Vanaf 1 januari 2011 staat voor alle deelnemers aan horizontaal toezicht de mogelijkheid open om via XBRL een vWIA in te dienen.

Het vWIA-convenant heeft alleen betrekking op de verkorte winstaangifte VpB. Dit convenant is een uitzondering op de andere convenanten die de vier grote middelen omvatten. De Belastingdienst is in gesprek met de betrokken fiscaal dienstverleners om de vWIA-convenanten te standaardiseren en uit te breiden naar de vier grote middelen.

## 2.7. Metatoezicht

Het afsluiten van convenanten met fiscaal dienstverleners leidt ertoe dat het toezicht op deelnemende ondernemers wordt afgestemd op de verwachte kwaliteit ervan. De Belastingdienst wil echter, net als de fiscaal dienstverlener, wel informatie verkrijgen over het functioneren van horizontaal toezicht. Zijn de convenantaangiften inderdaad aanvaardbaar? Hoe kan de kwaliteit van de aangiften nog verder worden verbeterd? Om deze informatie te verkrijgen is metatoezicht ingericht.

Het metatoezicht geeft de Belastingdienst informatie over de kwaliteit van de processen van de fiscaal dienstverlener en over de kwaliteit van de ingediende convenantaangiften. Deze informatie verkrijgt de Belastingdienst in de diverse contacten met de fiscaal dienstverlener. Voordat een convenant wordt gesloten, wordt kennisgenomen van het stelsel van kwaliteitsborging. In bijlage IV van deze leidraad zijn enkele ijkpunten opgenomen die daarbij als uitgangspunt gelden. Het uitvoeren van interne en externe reviews is een belangrijk onderdeel van dit stelsel.

Vervolgens geven de meer operationele contacten, zoals het vooroverleg, ook een beeld van de kwaliteit van de uitvoering. Sluitstuk van het metatoezicht is een steekproef waarbij een aantal ingediende convenantaangiften aan onderzoek worden onderworpen. Deze steekproef fungeert als een zogenoemde *reality check*: leveren alle maatregelen in samenhang uiteindelijk ook een aanvaardbare aangifte op? Het onderzoek richt zich daarbij, naast het beoordelen van de inhoudelijke juistheid van de aangifte, ook op de onderliggende processen van de fiscaal dienstverlener. Als daartoe aanleiding is, bijvoorbeeld bij gebleken fouten in de aangifte, wordt samen met de fiscaal dienstverlener bezien of de onderliggende processen mogelijk aanpassing behoeven. Op deze wijze draagt het metatoezicht bij aan het op gang brengen van een leercirkel. Uiteraard wordt deze leercirkel niet alleen gevoed door de bevindingen in het metatoezicht. Primair zullen interne bevindingen uit bijvoorbeeld uitgevoerde reviews en collegiale toetsing bijdragen aan een permanent proces van monitoring en verbetering van kwaliteit.

### De zes stappen van horizontaal toezicht

In het horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners zijn zes stappen (of hoofdactiviteiten) te onderscheiden. Elk van deze activiteiten geeft informatie over het gedrag, en daarmee de kwaliteit, van de fiscaal dienstverlener en levert daarmee informatie die van belang is voor het metatoezicht. De zes stappen zijn:

1. convenantbesprekingen en het sluiten van een convenant (hoofdstuk 3)
2. aanmelden en toetsen van ondernemers (hoofdstuk 4)
3. vooroverleg (hoofdstuk 5)
4. indienen en verwerken van convenantaangiften (hoofdstuk 6)
5. steekproefsgewijze controle van aangiften (hoofdstuk 7)
6. monitoring en evaluatie convenant (hoofdstuk 8; bovenstaande vijf stappen geven hiervoor de input)

In de praktijk komt ook nog een voorfase voor: stap 0. In deze fase komen zaken aan de orde die moeten worden geregeld of besproken voordat de convenantbesprekingen kunnen beginnen.

Bij stap 1, 3, 5 en 6 is er direct contact tussen de Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener, waarbij de relatie kan worden onderhouden en verder versterkt. Bij de stappen 2 en 4 is er alleen contact als de aanmelding of aangifte daartoe aanleiding geeft. Hierbij kan gedacht worden aan een ondernemer bij wie bijzondere risico's spelen, of een aangifte met afwijkingen die voor verwerking in het administratieve systeem van de Belastingdienst ontoelaatbaar zijn.

Uitgangspunt bij horizontaal toezicht is dat het toezicht kan verminderen door te vertrouwen op de professionaliteit van de fiscaal dienstverlener, het voeren van vooroverleg en het uitvoeren van metatoezicht. De ondernemer die aan horizontaal toezicht deelneemt, wordt niet betrokken in het reguliere toezicht, dat wil zeggen de selectie op basis van een risicoweging (de zogenoemde uitworp). Bij landelijke en regionale acties wordt bij het vormgeven daarvan afgewogen of de deelnemende ondernemers daarin worden betrokken. In beginsel worden deze posten niet in de acties betrokken. Echter, wanneer de actie ziet op aspecten die door de fiscaal dienstverleners niet of beperkt kunnen worden beoordeeld, wordt overwogen de posten in de actie te betrekken. Dit gebeurt slechts na afstemming met de LTO/Team HTO. Daarbij wordt bezien of voor deze posten langs de lijn van horizontaal toezicht een specifieke aanpak kan worden gevolgd, waarbij samenwerking met de fiscaal dienstverlener het uitgangspunt is.

## 3. Convenantbespreking en het sluiten van een convenant (stap 1)

In dit hoofdstuk komen de volgende onderwerpen aan bod:

- convenantbesprekingen
- kwaliteitssysteem van een fiscaal dienstverlener
- een convenant opstellen en ondertekenen

Deze onderwerpen worden in algemene zin besproken en zijn van toepassing op fiscaal dienstverleners die geen lid zijn van een koepelorganisatie.

### 3.1. Convenantbesprekingen

De eerste convenantbespreking wordt gevoerd met de hoogste leiding van de organisatie van de fiscaal dienstverlener. Ook van de zijde van de Belastingdienst neemt een bestuurder deel aan dit gesprek, bijvoorbeeld de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau en mogelijk een (plaatsvervangend) directeur van een belastingregio. Eerdere ervaringen hebben uitgewezen dat contact/commitment op managementniveau voor beide partijen een kritische succesfactor is. Dit contact is belangrijk, omdat de verwachtingen in het kader van horizontaal toezicht niet alleen de individuele relatiebeheerder raken, maar de hele organisatie. De aanwezigheid van vertegenwoordigers van het management onderstreept dit. Onderwerp van gesprek kan in deze bijeenkomst(en) onder meer zijn hoe in beide organisaties wordt en zal worden omgegaan met de nieuwe manier van werken en hoe medewerkers (zullen) worden betrokken en geënthousiasmeerd.

De eerste gesprekken zijn gericht op kennismaking. Daarnaast is het van belang in het eerste gesprek het doel en de werkwijze van horizontaal toezicht uit te leggen. Ook de fiscale inhoud en het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener komen aan bod, maar vaak pas in een volgend gesprek. Om al deze facetten goed te kunnen bespreken - en om de relatie meer vorm en inhoud te geven - zijn meerdere gesprekken nodig.

De volgende onderwerpen moeten in ieder geval aan bod komen in de convenantbesprekingen:

- de *tone at the top*: hoe staat de fiscaal dienstverlener tegenover samenwerking met de Belastingdienst en wil hij een relatie aangaan gebaseerd op transparantie, begrip en vertrouwen?
- een toelichting op de kernbegrippen en uitgangspunten van horizontaal toezicht, in het bijzonder de aanvaardbare aangifte
- verantwoordelijkheden en verwachtingen over en weer
- het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener
- benadrukken dat horizontaal toezicht is bedoeld voor een groot deel van de klanten van de fiscaal dienstverlener en het implementatieplan van de fiscaal dienstverlener (of: gezamenlijk implementatieplan) bespreken
- de manier waarop fiscaal dienstverlener en Belastingdienst omgaan met het uitdragen van horizontaal toezicht binnen de eigen organisatie
- een schets van de zes stappen in het horizontaal toezichtproces, in het bijzonder vooroverleg en metatoezicht
- de 4e tranche van de AWB en zorgen van de fiscaal dienstverlener hieromtrent wegnemen
- ervaringen in de huidige of recente contacten met elkaar

#### Let op

*In de praktijk blijkt dat veel fiscaal dienstverleners al bekend zijn met het begrip horizontaal toezicht, maar dat de gevormde beelden niet altijd in overeenstemming zijn met de bedoeling van de Belastingdienst. Vraag de fiscaal dienstverlener daarom naar zijn beelden en of hij bekend is met hoe horizontaal toezicht in de praktijk werkt. Stem beelden en praktijk met elkaar af.*

Een onderwerp dat ook in de eerste gesprekken aandacht vraagt, is het managen van wederzijdse verwachtingen. Het beeld kan ontstaan dat de fiscaal dienstverlener of de ondernemers die meedoen in het convenant in het geheel niet meer betrokken worden in het toezicht van de Belastingdienst. Horizontaal toezicht houdt echter in dat de Belastingdienst waar mogelijk zijn toezicht vermindert.

Belangrijk is dat van de convenantgesprekken een goed verslag wordt gemaakt dat door beide partners geaccordeerd wordt en beschikbaar is. Dit in verband met eventuele overdracht van taken, maar ook zodat op een later moment teruggegrepen kan worden op de eerder gemaakte afspraken. De verslagen kunnen worden opgeslagen in AFI (systeem Accountteams Fiscaal Dienstverleners).

## 3.2. Kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener

Naast het gesprek over de *tone at the top* dat is gericht op de intentie van de dienstverlener (het 'willen'), is het bekijken van het kwaliteitssysteem bedoeld om te weten te komen of de organisatie van de fiscaal dienstverlener in staat is om aanvaardbare aangiften te verzorgen. Na een globale toetsing van het kwaliteitssysteem (opzet en bestaan hiervan) moet duidelijk zijn of horizontaal toezicht mogelijk is: het 'kunnen'.

### Opzet, bestaan en werking van een kwaliteitssysteem

De begrippen opzet, bestaan en werking zijn afkomstig uit de leer van de administratieve organisatie en zijn goed toepasbaar voor het toetsen van het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.

De opzet geeft de wijze weer waarop een fiscaal dienstverlener het fiscale proces uitvoert. Vaak is dit beschreven in handboeken. Het bestaan omvat de wijze waarop de fiscale processen daadwerkelijk binnen een kantoor zijn geïmplementeerd. Dit wijkt soms af van de beschrijvingen of intenties. Bij de vaststelling van de werking van het kwaliteitssysteem gaat het erom dat de processen gedurende een bepaalde periode hebben gewerkt, zoals van tevoren was bedacht. Hierbij wordt vastgesteld of de fiscaal dienstverlener de vereiste kwaliteit met de werkprocessen daadwerkelijk heeft geleverd.

Voordat een convenant wordt afgesloten, neemt de Belastingdienst kennis van de opzet en het bestaan van het kwaliteitssysteem. De belangrijkste vraag die hier aan de orde is, is hoe de fiscaal dienstverlener de verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de convenantaangiften invult. Doel is immers dat de convenantaangiften aanvaardbaar zijn.

Bij een voldoende kwaliteitssysteem zijn in de werkprocessen maatregelen opgenomen die zich richten op:

- het vaststellen van de betrouwbaarheid van de input (informatie die de fiscaal dienstverlener van de ondernemer ontvangt)
- het aanvullen of veredelen van de informatie om tot een convenantaangifte te komen

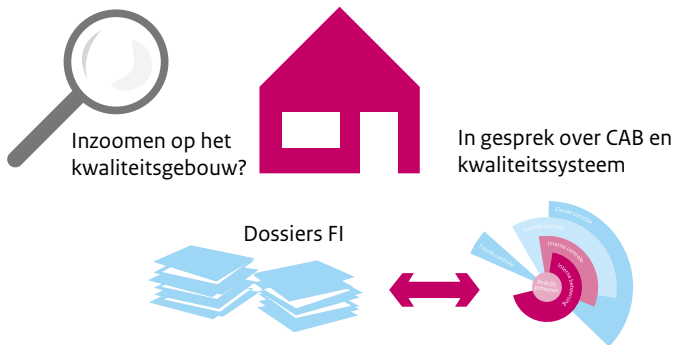
De resultaten van deze maatregelen moeten terug te vinden zijn in het werkdoosje van de fiscaal dienstverlener. Deze bewaakt zelf het eigen kwaliteitssysteem en brengt waar nodig verbeteringen aan.

Het professionele niveau van de fiscaal dienstverlener waarmee de Belastingdienst een convenant wil sluiten, uit zich in de volgende ijkpunten:

- de verantwoordelijkheid van de kantoorleiding voor de kwaliteit
- de aanwezigheid van interne normen inzake beroepsethiek
- aanname van klanten en continueren van opdrachten
- ervaring en bekwaamheid
- stelsel van kwaliteitsbeheersing:
  - cliëntacceptatie
  - risicobeleid
  - werkprogramma's
  - dossiervorming
  - collegiaal overleg en review
  - verstrekken van adviezen
  - bureau vaktechniek
- kwaliteitsbewaking

Wanneer bij het verzorgen van de aangifte gebruik wordt gemaakt van werkzaamheden van derden, is het van belang dat de fiscaal dienstverlener voldoende zicht heeft op de kwaliteit van deze werkzaamheden om de aanvaardbaarheid van de aangifte te kunnen beoordelen. In het convenant staat dat de fiscaal dienstverlener een zorgplicht heeft ten aanzien van de door cliënten en/of door derden aangeleverde gegevens en informatie. Mocht de fiscaal dienstverlener onvoldoende zicht hebben op de kwaliteit van deze gegevens of informatie, dan kan de aangifte niet vallen onder de werking van het convenant.

## Hoe gaan we het kwaliteitssysteem van een fiscaal dienstverlener globaal toetsen?



Figuur 2: Kwaliteitssysteem globaal toetsen

De Belastingdienst gaat niet met een vergrootglas inzoomen op het kwaliteitssysteem van een fiscaal dienstverlener. Wel vindt een gesprek plaats over de norm: de aanvaardbare aangifte. Op basis van het inzien van een aantal dossiers en het gesprek daarover met de fiscaal dienstverlener, krijgt de Belastingdienst inzicht in de opzet en het bestaan van het kwaliteitssysteem (zie bijlage IV).

Voor kantoren die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie waarmee de Belastingdienst een convenant heeft afgesloten, vindt het onderzoek naar het kwaliteitssysteem beperkt plaats, omdat de koepelorganisaties deze onderzoeken verrichten voor de aangesloten kantoren. De wijze waarop dit plaatsvindt is afgestemd met de Belastingdienst. De overige elementen van de convenantbesprekingen blijven uiteraard van kracht.

### 3.3. Opstellen en ondertekenen van een convenant

Na het doorlopen van deze stappen wordt een convenant opgesteld. Bijlage VII bevat een standaard fiscaal dienstverlenerconvenant. Een nieuwe standaardtekst wordt voorbereid in samenwerking met een aantal beroepsorganisaties. Alle fiscaal dienstverlenerconvenanten zijn standaard, met uitzondering van de convenanten die in de beginfase zijn afgesloten. De inhoud van deze convenanten is gelijk aan de standaard, de vorm en formulering echter niet. Bij verlenging worden deze gestandaardiseerd met het oog op het gelijke speelveld en de inrichting en uitvoering van metatoezicht.

Bij convenanten met kantoren die deel uitmaken van een koepel waarmee een convenant is gesloten, informeert de adoptieregio de LTO/Team HTO. Wanneer sprake is van verkennende gesprekken met een kantoor dat geen lid is van een van deze koepels, stemt de adoptieregio af met de LTO/Team HTO. Ook als het gebruik van het standaardconvenant in een specifieke situatie niet toereikend lijkt te zijn, neemt de adoptieregio contact op met de LTO/Team HTO.

Voor het opstellen en ondertekenen van een convenant gelden de volgende afspraken:

- Drie weken voor de ondertekening van het convenant biedt de adoptieregio het convenant aan bij de LTO/Team HTO.
- De adoptieregio geeft aan op welke datum het convenant wordt ondertekend.
- De adoptieregio maakt gebruik van het standaardconvenant inclusief voorblad, waarop beide partijen zijn opgenomen. Voorbeelden hiervan staan op [www.belastingdienst.nl/convenanten](http://www.belastingdienst.nl/convenanten).
- De bladzijden van het convenant moeten zijn voorzien van de logo's van de convenantpartijen (fiscaal dienstverlener en Belastingdienst).
- De adoptieregio geeft aan of de convenantpartij publiciteit wil geven aan de ondertekening (LTO/ Team HTO betreft persvoorlichting van de Belastingdienst).
- De adoptieregio geeft aan of sprake is van een kantoor met een of meerdere vestigingen en wat de vestigingsplaats(en) is (zijn).
- Bij het ondertekenen worden drie exemplaren van handtekeningen voorzien. Eén exemplaar is voor de fiscaal dienstverlener, één exemplaar voor de LTO/Team HTO en één exemplaar wordt bij de adoptieregio gearchiveerd.
- Alle afgesloten convenanten worden op [www.belastingdienst.nl/convenanten](http://www.belastingdienst.nl/convenanten) gepubliceerd. De LTO/ Team HTO zorgt voor de publicatie op het web.

## 4. Aanmelden van ondernemers (stap 2)

In dit hoofdstuk is opgenomen hoe het logistieke proces verloopt voor het aanmelden van een ondernemer bij een horizontaal toezichtconvenant. Ook is opgenomen wat de marginale toets inhoudt en hoe deze wordt uitgevoerd.

Om efficiënt te kunnen samenwerken, is het van belang dat voldoende ondernemers meedoen met horizontaal toezicht. Al in de eerste gesprekken wordt met de fiscaal dienstverlener besproken hoeveel van zijn klanten hij onder het convenant verwacht te brengen, hoe hij dit wil bereiken en hoe de Belastingdienst daarbij kan ondersteunen. Uitgangspunt hierbij is dat de fiscaal dienstverlener een substantieel deel van zijn klanten zal aanmelden voor deelname. Twijfel over deelname van een ondernemer kan bijvoorbeeld bestaan omdat:

- de ondernemer kort klant is bij de fiscaal dienstverlener en er zodoende nog weinig kennis over deze ondernemer bestaat
- de ondernemer zijn administratie volgens de fiscaal dienstverlener nog onvoldoende op orde heeft voor deelname aan horizontaal toezicht
- de fiscaal dienstverlener bij de ondernemer onvoldoende werkzaamheden verricht om in te kunnen staan voor diens aangiften (er is hier geen sprake van het verzorgen van de aangiften)
- de ondernemer tot een branche behoort die volgens de Belastingdienst niet past binnen horizontaal toezicht: de eerder genoemde vrijplaatsen

Onderwerp van gesprek tussen relatiebeheerder en fiscaal dienstverlener zal ook zijn: wat te doen als de aanmelding van ondernemers achterblijft bij het beoogde aantal, en de wijze waarop de Belastingdienst de fiscaal dienstverlener in deze situatie kan ondersteunen.

### 4.1. Logistiek proces van aanmelden

De fiscaal dienstverlener meldt de ondernemers die willen meedoen met het convenant aan bij de Belastingdienst. Hij kan hierbij gebruikmaken van een standaardformulier. De fiscaal dienstverlener kan eventueel een eigen bestand versturen, mits daarin alle relevante gegevens voor het vullen van CNV zijn opgenomen. Deze gegevens levert de fiscaal dienstverlener aan via de standaardpostbus van zijn relatiebeheerder.

In de praktijk zal het vaak voorkomen dat door een fiscaal dienstverlener aangemelde ondernemers onder een andere competente regio vallen dan de fiscaal dienstverlener zelf. De aanmelding van deze ondernemers moet via de standaardpostbus van de relatiebeheerder bij het competente kantoor terechtkomen. In bijlage V is opgenomen hoe het werken over de regiogrenzen heen in zijn werk gaat (ook de adressen van de standaardpostbussen zijn hierin opgenomen).

Het kan voorkomen dat een aangemelde ondernemer niet langer meedoet aan horizontaal toezicht of overstapt naar een andere fiscaal dienstverlener. Zijn aangiften zijn dan vanaf de datum van opzeggen/overstappen geen convenantaangiften meer. De fiscaal dienstverlener meldt aan de Belastingdienst dat de ondernemer niet langer deelneemt. De relatiebeheerder verwerkt dit (met opgaaf van redenen) in CNV en vult daar de einddatum in. Als een ondernemer overstapt naar een andere fiscaal dienstverlener met convenant, kan de ondernemer vanzelfsprekend wel aangemeld blijven.

### 4.2. Marginale toets

Nadat de fiscaal dienstverlener een ondernemer heeft aangemeld, voert de relatiebeheerder een marginale beoordeling van de aanmelding uit (of hij laat deze onder zijn verantwoordelijkheid uitvoeren). Deze beoordeling omvat drie onderdelen die samen de marginale toets vormen:

- administratieve toets: zijn de ondernemer en de middelen waarvoor hij wordt aangemeld als zodanig bekend bij de Belastingdienst?
- globale inhoudelijke toets: spelen er actuele zaken die van belang zijn voor deelname? Kunnen deze zaken worden gemeld aan ondernemer en fiscaal dienstverlener?
- werken in de actualiteit mogelijk maken: kunnen lopende oude jaren (behandelvoornemens) snel afgesloten worden?

In de volgende paragrafen zijn aandachtspunten opgenomen voor het uitvoeren van de onderdelen van de marginale toets. Na deze toets moet de deelnemende ondernemer zichtbaar worden als convenantklant in de relevante systemen. Hiertoe wordt de ondernemer geregistreerd in CNV én in BvR (Beheer van relaties) gekoppeld aan team 87. Deze teamcode is bedoeld om in IKB in één oogopslag duidelijk te maken dat het een deelnemer aan een convenant betreft.

Als er geen belemmeringen voor deelname zijn (dit zal naar verwachting het meest voorkomen) is de aanmelding binnen twee weken effectief. De fiscaal dienstverlener krijgt hiervan geen bericht. Als uit de marginale toets blijkt dat deelname aan horizontaal toezicht voor een specifieke ondernemer niet mogelijk is, zal de fiscaal dienstverlener hiervan binnen twee weken op de hoogte worden gesteld.

#### 4.2.1. Administratieve toets

Met behulp van BvR wordt de volledigheid van de aanmelding en het belastingdienst dossier gecontroleerd.

**Let op**

*De ondernemer neemt deel aan het convenant voor de middelen die in het convenant zijn opgenomen én waarvoor de fiscaal dienstverlener de aangifte verzorgt.*

#### **Volledigheid dossier Belastingdienst**

Met behulp van BvR wordt beoordeeld of alle relaties van de aangemelde ondernemer correct in de systemen van de Belastingdienst zijn opgenomen. Het kan voorkomen dat een ondernemer als deelnemer aan een convenant wordt aangemeld, dat bij de Belastingdienst onder een entiteit valt met meerdere ondernemingen die niet voor deelname zijn aangemeld. Dat kan, want deelname aan een convenant vindt plaats op ondernemingsniveau en niet op entiteitsniveau. Bij twijfel neemt de relatiebeheerder contact op met de fiscaal dienstverlener.

**Let op**

*Als een ondernemer deelneemt aan een convenant kunnen ook de aangiften van zijn partner en minderjarige kinderen onder dit convenant vallen. De fiscaal dienstverlener moet dan wel werkzaamheden hebben verricht om de aanvaardbaarheid van deze aangiften te borgen, en hen voor deelname hebben aangemeld, zoals geldt voor alle deelnemers aan een convenant.*

#### 4.2.2. Globale inhoudelijke toets

Ook inhoudelijk mogen er geen belemmeringen zijn voor deelname aan horizontaal toezicht. Hiervoor moeten behandelvoornemens in IKB (Informatiesysteem klantbehandeling) beoordeeld worden op relevantie en zwaarte.

De relatiebeheerder beoordeelt of bij de aangemelde ondernemer actuele zaken spelen die deelname in de weg staan, zoals:

- bij verhoogde aandacht (aandachtscategorie E in IKB)  
Er moet eerst overleg plaatsvinden met de boetefraudecoördinator. Afhankelijk van de uitkomsten van dit overleg neemt de relatiebeheerder contact op met de fiscaal dienstverlener.
- bij betalingsachterstanden samenhangend met betalingsonwil  
Dit wordt gedeeld met de fiscaal dienstverlener, voor zover deze integraal gemachtigd is (dus ook voor invorderingsaspecten). Dit moet door de relatiebeheerder worden getoetst. Als de fiscaal dienstverlener niet integraal gemachtigd is, deelt de relatiebeheerder deze informatie met de ondernemer zelf.

In IKB is te zien tot welk segment (MKB/MGO/ZGO) de aangemelde ondernemer behoort. Voor een MKB-ondernemer voert de relatiebeheerder de toets uit. Wanneer een MGO- (of ZGO-) onderneming wordt aangemeld voor deelname, neemt de relatiebeheerder contact op met de klantcoördinator van deze onderneming. Deze beschikt over een actueel klantbeeld en moet daarom instemmen met deelname van de onderneming aan horizontaal toezicht. Vaak vormt een aangemelde MGO-onderneming slechts een beperkt onderdeel van de totale MGO-entiteit. Deelname aan horizontaal toezicht via de fiscaal dienstverlener is daarom meestal mogelijk. Uitgangspunt is echter dat de Belastingdienst streeft naar een individueel convenant met het hele concern. Hierover wordt een gesprek geïnitieerd tussen ondernemer, fiscaal dienstverlener en Belastingdienst. Voor meer informatie, zie *Leidraad Horizontaal Toezicht Individuele klantbehandeling* en hoofdstuk 10.

Het kan voorkomen dat een MKB-ondernemer is aangemerkt als een OCK-post (overige complexe klanten). Vanwege de complexiteit van deze posten wordt de behandeling gedaan door MGO. Bij deelname aan horizontaal toezicht worden OCK-posten op dezelfde wijze behandeld als MGO-posten.

### 4.2.3. Werken in de actualiteit mogelijk maken

Door openstaande fiscale issues uit het verleden af te ronden, kan in de actualiteit worden gewerkt. De eerste stap om werken in de actualiteit mogelijk te maken, is het afhandelen van signalen voor toezichtactiviteiten (de behandelvoornemens en behandelopdrachten) in IKB.

#### Behandelvoornemens

In IKB actuele zaken (IKB → entiteit → actuele zaken) staan de opgenomen behandelvoornemens. Relevante behandelvoornemens moeten op een zo kort mogelijke termijn worden uitgevoerd. Als een behandelvoornemen niet (meer) relevant is, kan het uit IKB worden verwijderd, voorzien van een toelichting waarom het behandelvoornemen zijn relevantie heeft verloren.

#### Behandelopdrachten

In IKB actuele zaken staan de opgenomen behandelopdrachten. Deze zijn in twee fasen in te delen: de blanco behandelopdracht (nog niet uitgezet bij een behandelaar) en de al in behandeling zijnde behandelopdracht. Als een behandelopdracht niet (meer) relevant is, kan deze uit IKB verwijderd worden, voorzien van een toelichting waarom de behandelopdracht zijn relevantie heeft verloren. Relevante behandelopdrachten (zoals aangiften en bezwaarschriften) moeten ook in de bronssystemen versneld worden afgehandeld. Indien nodig wordt contact opgenomen met de fiscaal dienstverlener over de aanwezige behandelopdrachten.

Bij een al uitgegeven behandelopdracht overlegt de relatiebeheerder met de behandelaar over het effect van de aanmelding op de aanwezige behandelopdracht. Indien nodig neemt hij hierover - in overleg met de behandelaar - contact op met de fiscaal dienstverlener.

## 5. Vooroverleg (stap 3)

In horizontaal toezicht neemt vooroverleg een belangrijke plaats in. Door middel van vooroverleg wordt de kwaliteit van de aangifte vooraf gewaarborgd. Mogelijke verschillende opvattingen stemmen fiscaal dienstverlener en Belastingdienst vooraf met elkaar af. Tegelijkertijd draagt het vooroverleg bij aan het versterken van de relatie. Dit vergroot het vertrouwen: vooroverleg geeft beide partijen zicht op elkaars professionaliteit en intenties en op de kwaliteit van producten en dienstverlening. Hiermee draagt het vooroverleg bij aan het metatoezicht.

De standpunten in vooroverleg zien op relevante fiscale zaken waarover verschil van inzicht tussen fiscaal dienstverlener en Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie. De term 'relevante' heeft hierbij zowel een kwantitatieve als kwalitatieve betekenis: dat betekent dat 'relevante' zowel betrekking heeft op de aard als op de omvang van het issue. De fiscaal dienstverlener verstrekt actief inzicht in alle relevante feiten, de standpunten en zijn visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen.

Het criterium voor het aanvragen van vooroverleg is de inschatting van de fiscaal dienstverlener bij een specifieke casus met een relevant fiscaal issue, of de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen. De Belastingdienst vraagt hiermee van de fiscaal dienstverlener om zich in zijn standpunt te verplaatsen. De Belastingdienst moet zich echter ook verplaatsen in de positie van de fiscaal dienstverlener. Relevant is vanzelfsprekend of de voorgestelde oplossing aanvaardbaar is en past binnen wet- en regelgeving; niet of de voorgestelde oplossing voor de Belastingdienst de meest gunstige is. Voor algemene vragen wenden de fiscaal dienstverleners zich tot het eigen vaktechnisch bureau.

Vanwege de frequentie van vooroverleg is het nodig om met fiscaal dienstverleners afspraken te maken over hoe het vooroverleg praktisch en efficiënt vormgegeven kan worden, bijvoorbeeld in situaties waarin eenzelfde casus bij meerdere

ondernemers voorkomt. Op deze manier hoeft een vergelijkbare casus niet meerdere keren besproken te worden.

Vooroverleg vindt in alle gevallen plaats op basis van casussen.

Overigens zal er soms, ook als de fiscale positie minder aanleiding voor geschil zal zijn, toch vooroverleg worden gezocht, bijvoorbeeld als er een groot belang voor de ondernemer in het geding is. Het vooroverleg vervult dan een functie in het bieden van zekerheid aan de ondernemer.

Door regelmatig vooroverleg kan een situatie ontstaan waarin een relevant fiscaal issue met gevolgen voor de aangifte niet wordt ingebracht voor vooroverleg. Dit omdat de fiscaal dienstverlener door eerder vergelijkbare casussen te bespreken, duidelijkheid heeft gekregen over standpunt en werkwijze van de Belastingdienst. Hierdoor zijn de standpunten op voorhand bekend: ofwel fiscaal dienstverlener en Belastingdienst zijn het eens en vooroverleg is niet meer noodzakelijk; ofwel het is duidelijk dat fiscaal dienstverlener en Belastingdienst het niet eens zullen worden. De fiscaal dienstverlener maakt bij de aangifte kenbaar dat sprake is van *agree to disagree* en stelt de relatiebeheerder hiervan op de hoogte. (zie paragraaf 5.1).

De Belastingdienst verwacht van de fiscaal dienstverlener dat hij zijn standpunten voor vooroverleg tijdig voorlegt. Daarmee verplicht de Belastingdienst zichzelf snel te reageren op verzoeken om vooroverleg en het eigen standpunt duidelijk te maken. Zo krijgen fiscaal dienstverlener en ondernemer snel duidelijkheid over het standpunt van de Belastingdienst en daarmee over de aanvaardbaarheid van de aangifte. De Belastingdienst, in de persoon van de relatiebeheerder, geeft zo spoedig mogelijk na ontvangst van een standpunt van een fiscaal dienstverlener zijn visie op de fiscale gevolgen daarvan. Interne samenwerking met een specialist kan hierbij noodzakelijk zijn.

De relatiebeheerder blijft verantwoordelijk voor een snelle inhoudelijke reactie. Als een inhoudelijk antwoord te lang op zich zal laten wachten, koppelt de relatiebeheerder een procedureel antwoord terug. Het kan voorkomen dat de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst het niet eens worden: zie verder paragraaf 5.1.

Wanneer de fiscaal dienstverlener documentatie aanlevert met betrekking tot vooroverleg, vertrouwt de Belastingdienst op de gepresenteerde feiten en omstandigheden (tenzij uit beschikbare informatie anders blijkt). De Belastingdienst zal niet zonder aanleiding aanvullend onderzoek doen.

Uiteraard kan de fiscaal dienstverlener bij het innemen van een standpunt de voor de ondernemer meest gunstige fiscale route kiezen. Belastingdienst en fiscaal dienstverlener moeten samen een maat ontwikkelen over de standpunten die in vooroverleg moeten worden gebracht. Ook dit is een onderwerp van de leercirkel.

## 5.1. Agree to disagree

Het is mogelijk dat de Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener het bij vooroverleg niet eens worden. Dit is een situatie van *agree to disagree*. Dit heeft geen gevolgen voor het convenant, wel voor de betreffende aangifte. De aangifte waarbij sprake is van *agree to disagree* moet in de systemen van de Belastingdienst herkenbaar zijn, zodat deze niet automatisch wordt afgedaan (uitworp). De fiscaal dienstverlener geeft daarom voorafgaand aan het indienen van de aangifte aan de relatiebeheerder aan dat er sprake is van *agree to disagree*, zodat deze een aantekening kan maken in de systemen. Wat vervolgens met de aangifte gebeurt, wordt in de volgende paragraaf beschreven.

## 5.2. Herkenbaar maken van aangiften

### 5.2.1. Herkenbaar maken van aangiften VpB en IH

Bij het herkenbaar maken van aangiften VpB en IH kunnen de volgende stappen worden onderscheiden:

- De Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener worden het bij vooroverleg niet eens. De relatiebeheerder neemt, direct nadat duidelijk is dat er geen overeenstemming is bereikt, een behandelvoornemen voor de relevante jaren op in IKB/ATK. Door de aantekening in IKB/ATK wordt de aangifte uitgeworpen voor beoordeling en wordt de aanslag niet automatisch opgelegd.
- De fiscaal dienstverlener dient de aangifte in en geeft aan dat hierin een standpunt wordt ingenomen waarover een expliciete uitspraak van de Belastingdienst wordt gevraagd. Dit heeft tot gevolg dat de aangifte wordt uitgeworpen voor beoordeling en dat de aanslag niet automatisch wordt opgelegd. Dit geldt alleen voor de reguliere aangifte. In de vWIA ontbreekt vanaf 2009 de vraag over een expliciete uitspraak van de Belastingdienst.

- De relatiebeheerder legt de aanslag op met een correctie (conform het standpunt van de Belastingdienst).
- De fiscaal dienstverlener tekent bezwaar aan tegen de (aanslag met) correctie. Dit kan leiden tot twee situaties:
  - De bezwaarbehandelaar (dit mag in ieder geval niet dezelfde medewerker zijn die het vooroverleg heeft behandeld) wijst het bezwaar toe.
  - De bezwaarbehandelaar (dit mag in ieder geval niet dezelfde medewerker zijn die ook het vooroverleg heeft behandeld) wijst het bezwaar af. De algemeen geldende regels voor bezwaarbehandeling zijn van toepassing. De afwijzing biedt de fiscaal dienstverlener de mogelijkheid om in beroep te gaan.

## 5.2.2. Herkenbaar maken van aangiften OB en LH

Bij het herkenbaar maken van aangiften OB en LH kunnen de volgende stappen worden onderscheiden:

- De Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener worden het bij vooroverleg niet eens en spreken af dat de fiscaal dienstverlener bezwaar tegen de eigen aangifte maakt. De relatiebeheerder maakt hiervan een aantekening in IKB/ATK ter informatie voor de bezwaarbehandelaar.
- De fiscaal dienstverlener dient de aangifte in conform het standpunt van de Belastingdienst.
- Hij maakt bezwaar tegen de eigen aangifte. Er zijn twee mogelijkheden:
  - Het bezwaar wordt toegewezen.
  - Het bezwaar wordt afgewezen. De algemeen geldende regels voor bezwaarbehandeling zijn van toepassing. De afwijzing biedt de fiscaal dienstverlener de mogelijkheid om in beroep te gaan. Hiervoor heeft hij een rechtsingang nodig. Deze krijgt hij door de afwijzing van zijn bezwaar (beschikking). Deze gang van zaken is alleen mogelijk als de fiscaal dienstverlener de aangifte indient conform het standpunt van de Belastingdienst. Hiermee worden ook periodieke naheffingsaanslagen en daarmee samenhangende administratieve lasten voorkomen.

## 6. Indienen en verwerken van de aangifte (stap 4)

In beginsel worden de ingediende convenantaangiften door de Belastingdienst direct verwerkt (*no touch*). In deze fase van het horizontaal toezichtproces is er alleen contact met de fiscaal dienstverlener over de convenantaangiften als sprake is van:

- technische onvolkomenheden
- inconsistenties
- onwaarschijnlijkheden ten aanzien van de juistheid van de aangifte

Als een van deze zaken zich voordoet, neemt de relatiebeheerder contact op met de fiscaal dienstverlener om de aangifte te herstellen. Hiermee kan deze alsnog worden afgedaan.

## 7. Steekproefsgewijs controleren van aangiften (stap 5)

In paragraaf 2.7 is uitgelegd wat metatoezicht inhoudt. Gedurende alle stappen van horizontaal toezicht wordt informatie voor metatoezicht ingewonnen. Het steekproefsgewijs controleren is een van de onderdelen van metatoezicht. Bij zowel de Belastingdienst als de fiscaal dienstverleners bestaat de behoefte om periodiek een klein aantal convenantaangiften te beoordelen op aanvaardbaarheid. Hierbij wordt gebruikgemaakt van de infrastructuur van de steekproef ondernemingen. In 2011 wordt maximaal 1% van de totaal ingediende convenantaangiften in deze steekproef opgenomen. Dit maximum is van belang om de toezichtlast ook daadwerkelijk te verminderen ten opzichte van de reguliere situatie. Het betrekken van aangiften in het metatoezicht buiten deze steekproef om is daarom ook niet toegestaan.

Overigens zal bij een toename van het aantal convenantsaangiften de komende jaren dit percentage kunnen afnemen: uitgangspunt is de toezichtlast zo beperkt mogelijk te houden.

Zodra een convenantaangifte binnenkomt bij de Belastingdienst, wordt beoordeeld of de aangifte in de steekproef valt. Als dit het geval is, worden fiscaal dienstverlener en ondernemer hiervan zo snel mogelijk op de hoogte gesteld. De controles van convenantaangiften die in de steekproef vallen, worden zo snel mogelijk uitgevoerd.

Het controleren van convenantaangiften via de steekproef ondernemingen is een nieuw proces. Om ervoor te zorgen dat dit goed en uniform gebeurt, vindt de uitvoering van deze steekproef in ieder geval in 2011 in samenwerking met de LTO/Team HTO plaats. De werkzaamheden tijdens de steekproefcontrole vinden zo veel mogelijk plaats bij de fiscaal dienstverlener. Wanneer nodig kan de Belastingdienst ook controlewerkzaamheden bij de ondernemer uitvoeren. Een gesprek met de ondernemer zal in ieder geval deel uitmaken van de controle: de ondernemer is immers ook partij in het convenant.

In bijlage VII is een memo opgenomen dat nader ingaat op de steekproefsgewijze controle van convenantaangiften in het kader van metatoezicht.

## 8. Monitoring en evaluatie van het convenant (stap 6)

Het is voor de fiscaal dienstverlener én voor de Belastingdienst van belang om periodiek de ervaringen met het convenant met elkaar te bespreken en verder invulling te geven aan de leercirkel. Zo kan worden ingesprongen op ontwikkelingen of veranderingen die voor het convenant of (een van de) partners van belang zijn. In het convenant zijn hierover specifieke afspraken gemaakt.

De relatiebeheerder (op bestuurlijk of uitvoerend niveau) is verantwoordelijk voor de communicatie met de fiscaal dienstverlener en daarmee ook voor het organiseren van de evaluatie. De volgende stappen zijn belangrijk om hieraan een goede invulling te kunnen geven:

1. duidelijke afspraken maken over de te bereiken resultaten, bijvoorbeeld het aantal deelnemende ondernemers
2. duidelijke afspraken maken over het proces, de agenda en tussentijdse afstemmingsmomenten
3. monitoring  
Het vaststellen van *lessons learned*, het verzamelen van BI inzake het convenant, bijvoorbeeld over signaleringen uit systemen, frequentie vooroverleg, gerealiseerde doorlooptijden e.d. Zowel Belastingdienst als fiscaal dienstverlener beschikt over informatie. Het is belangrijk deze informatie te delen.
4. de verzamelde gegevens analyseren en gezamenlijk verbeterpunten benoemen; zo een gezamenlijke evaluatie opstellen
5. invulling geven aan de leercirkel, aanbevelingen uit de evaluatie en tussentijds afstemmingsmomenten door beide partijen laten uitvoeren
6. waar nodig komen tot nadere afspraken

Daarna begint weer een nieuwe cyclus.

In een uitzonderlijk geval kan worden besloten (door de fiscaal dienstverlener of door de Belastingdienst) om het convenant op te zeggen. Dit kan pas als de knelpunten met de fiscaal dienstverlener zijn besproken en hij de gelegenheid heeft gehad om deze op te lossen. Als men wil overgaan tot het opzeggen van een convenant, kan dit alleen in overleg tussen fiscaal dienstverlener, betrokken regio en LTO/Team HTO. Wanneer het convenant daadwerkelijk wordt opgezegd, moeten de deelnemende ondernemers daarvan op de hoogte worden gesteld. In CNV wordt de einddatum opgenomen.

## 9. Fouten en boetes

De vooronderstelling is dat fiscaal dienstverlener én ondernemer aanvaardbare aangiften willen indienen. Het kan echter voorkomen dat een aangifte toch een fout bevat. In de convenanttekst wordt over het handelen bij fouten het volgende geschreven:

*“Als de in het metatoezicht onderzochte aangifte niet aanvaardbaar is, wordt in overleg met de fiscaal dienstverlener onderzocht waar en waardoor fouten zijn ontstaan. Afhankelijk van de uitkomst van deze analyse wordt bepaald welke aanpassingen in de onderzochte aangifte en/of de werkprocessen van de fiscaal dienstverlener en/of de ondernemer moeten worden gedaan. Bij handelen in strijd met het convenant kan de Belastingdienst zonedig zelf interveniëren. De fiscaal dienstverlener heeft de verantwoordelijkheid om de eigen werkprocessen waarin fouten zijn ontstaan te verbeteren.”*

Met betrekking tot het omgaan met fouten spelen de volgende vragen een rol:

- Wat is de oorzaak van de fout?
- Hoe vindt herstel plaats?
- Wat als de fout mogelijk een systematische fout is?

Met betrekking tot de vraag of bij het constateren van een fout een boete moet worden opgelegd, speelt de volgende vraag een rol:

- Wordt het BBBB (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst) anders toegepast bij een ondernemer die onder horizontaal toezicht valt?

### 9.1. Fouten

De hierboven geformuleerde vragen worden in deze paragraaf beantwoord.

#### **Wat is de oorzaak van de fout?**

De vooronderstelling bij horizontaal toezicht is dat fouten onbewust of te goeder trouw worden gemaakt. De relatiebeheerder bespreekt daarom met de fiscaal dienstverlener hoe de fout is ontstaan en welke actie naar aanleiding van de fout is ondernomen.

Bij de vervolgstappen en het eventueel opleggen van een boete zijn de uitgangspunten van responsief handhaven (zie voor uitleg bijlage I) leidend: de maatregel die de Belastingdienst neemt, is in overeenstemming met de aard en omvang van de fout en het motief erachter.

#### **Hoe vindt herstel plaats?**

In het algemeen kunnen we stellen dat de relatiebeheerder de fiscaal dienstverlener de gelegenheid biedt om gemaakte fouten zelf te herstellen. De relatiebeheerder kan hierbij ondersteunen. Dit vraagt om een open en constructieve houding in de samenwerking.

Bij het herstellen van fouten wordt gehandeld conform algemeen geldend correctiebeleid. Afhankelijk van de aard van de fout moet worden bekeken of herstel in een toekomstige aangifte kan plaatsvinden.

#### **Wat als de fout mogelijk een systematische fout is?**

Als sprake is van een systematische fout, dan is het waarschijnlijk dat de fout in meerdere aangiften wordt gemaakt. Bij een systematische fout is het primair van belang dat de fiscaal dienstverlener maatregelen neemt om deze fout in de toekomst te voorkomen.

Daarnaast moet beoordeeld worden of herstel in al ingediende aangiften noodzakelijk is. Om te waarborgen dat de Belastingdienst hierin een eenduidige gedragslijn ontwikkelt, is afstemming met de LTO/Team HTO noodzakelijk.

## 9.2. Boetes

Bij het verwerken van een herstelactie komt ook de vraag op of een boete moet worden opgelegd. Er kan alleen sprake zijn van het opleggen van een boete als een fout geconstateerd is en er sprake is van verwijtbaar gedrag.

Voor de vraag of een boete moet worden opgelegd, is het BBBB van toepassing. De werking van dit besluit is voor ondernemers die deelnemen aan horizontaal toezicht niet anders dan voor andere ondernemers. Het eventueel opleggen van een boete en de hoogte daarvan is in elke situatie afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden. In elke situatie is sprake van individuele boetetoemeting.

# 10. Samenloop met andere convenanten

Een ondernemer kan betrokken zijn bij drie soorten convenanten:

1. individueel convenant (MGO en ZGO)
2. convenant met de fiscaal dienstverlener
3. convenant met de brancheorganisatie

Het is in beginsel geen probleem dat convenanten samenvallen. Als een individueel convenant is afgesloten met de ondernemer, dan vormt dit de basis voor de samenwerking.

Daarnaast kan in de branche waarin de ondernemer actief is een brancheconvenant zijn gesloten met de Belastingdienst. Samenloop van convenanten is hier geen knelpunt. Sterker nog: de specifieke, inhoudelijke afspraken die onder een brancheconvenant worden gemaakt, bieden (mede) een basis voor het doen van een aanvaardbare aangifte. Hiermee vermindert de noodzaak tot vooroverleg. Als er redenen zijn om in de aangifte af te wijken van de gemaakte brancheafspraken, dan kan dit wel een aanleiding voor contact vooraf zijn.

Horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners is specifiek bedoeld voor ondernemers in het MKB-segment. Door fiscaal dienstverleners aangebrachte ondernemers kunnen echter ook behoren tot het MGO- (of ZGO-) segment. Zoals eerder aangegeven, streeft de Belastingdienst in dit segment naar het afsluiten van individuele convenanten. De aanmelding en de klantbehandeling van een MGO onder een fiscaal dienstverlenerconvenant gebeurt door de klantcoördinator (zie hoofdstuk 4). De werkwijze wordt toegelicht in de *Leidraad Horizontaal Toezicht Individuele klantbehandeling*.

### Coördinatie nieuwe werkwijze

Belangrijk is dat MGO-ondernemingen op gelijke wijze behandeld worden, onafhankelijk van de specifieke convenantsituatie: individueel convenant of deelname onder convenant via de fiscaal dienstverlener. Ook hier is het ijkpunt de aanvaardbare aangifte: verschillende benaderingen moeten wel tot eenzelfde uitkomst leiden. Daarom evalueert de coördinatiegroep HT MGO/OCK de nieuwe werkwijze en zorgt ze voor afstemming met de LTO/Team HTO. Zodra het behandelteam weet of vermoedt dat een MGO wordt aangemeld voor een convenant via de fiscaal dienstverlener, wordt contact opgenomen met de coördinatiegroep.

# Bijlage I van de Leidraad HT MKB FD

## Verdieping algemene begrippen

Versie van de bijlage: 10 november 2010

---

In hoofdstuk 2 van de leidraad wordt een aantal kernbegrippen kort toegelicht. In deze bijlage is op deze begrippen waar nodig en mogelijk een nadere uitwerking weergegeven. Meer informatie is te vinden in de Nieuwsbrief Vaktechniek Controle 2010, nr. 5, te benaderen via Toezicht Plaza. Ook in het Beleidsplan Toezicht is meer achtergrondinformatie te vinden.

## 1. Handhavingsregie en responsief handhaven

De wijze waarop de Belastingdienst de naleving van de wet- en regelgeving handhaaft, is gebaseerd op de doelstelling om de compliance bij burgers en bedrijven te onderhouden en te versterken en non-compliance te beperken. Bij handhavingsactiviteiten van de Belastingdienst is vertrouwen het uitgangspunt. Als een belastingplichtige het vertrouwen schendt, scherpt de Belastingdienst het toezicht aan en treedt hij slagvaardig op.

Daarbij heeft de Belastingdienst de keuze uit verschillende instrumenten zoals vooroverleg, actuele landelijke of regionale toezichtacties, dienstverlening, handhavingscommunicatie en in intensiteit variërende vormen van toezicht (gezamenlijk: het handhavingspalet). Binnen het MKB-segment heeft horizontaal toezicht met de fiscaal dienstverleners de voorkeur.

De Belastingdienst stemt zijn handhaving in alle segmenten af op de bereidheid en het vermogen van een belastingplichtige om aan de regelgeving te voldoen. Dit noemen we responsief handhaven. Afhankelijk van deze bereidheid en dit vermogen varieert de handhavingsaanpak. Responsief handhaven brengt met zich dat de Belastingdienst zich een beeld vormt van de mate waarin een belastingplichtige zijn verplichtingen uit fiscale wet- en regelgeving nakomt en van de oorzaken en motieven als een belastingplichtige deze verplichtingen (deels) niet nakomt. Bij een belastingplichtige die doorgaans zijn fiscale verplichtingen nakomt en toch een keer onbewust een fout maakt, past een andere aanpak dan bij een belastingplichtige die willens en wetens de grenzen van de fiscale wet opzoekt of misbruik maakt van de manier waarop de Belastingdienst is georganiseerd. Responsief handhaven houdt ook in dat handhaving door de Belastingdienst niet alleen gericht moet zijn op herstel van fouten in het verleden, maar zeker ook op het voorkomen van (dezelfde) fouten in de toekomst. Gezamenlijk overleggen over hoe een fout in het vervolg kan worden voorkomen is effectiever dan straffen en heeft bovendien een positieve invloed op de compliance van de belastingplichtige in de toekomst.

## 2. Positie van horizontaal toezicht binnen het handhavingspalet van de Belastingdienst

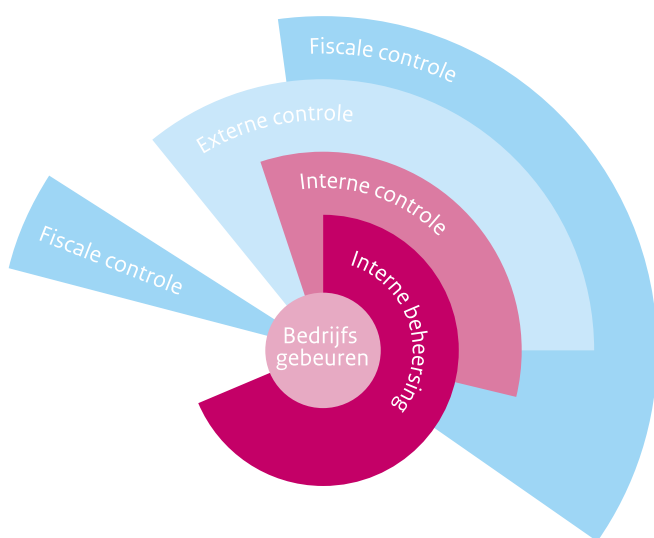
De doelstelling van de Belastingdienst is het bevorderen van de naleving van fiscale regelgeving, ofwel het onderhouden en versterken van compliance. Compliance is de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen om wettelijke verplichtingen na te komen. Er is sprake van compliance als burgers en bedrijven:

1. zich (terecht) registreren voor belastingplicht
2. (op tijd) aangifte doen
3. juist en volledig aangifte doen
4. (op tijd) de aangifte betalen

De wijze waarop de Belastingdienst naleving van de wet- en regelgeving handhaaft, is gebaseerd op de doelstelling om de compliance bij burgers en bedrijven te onderhouden en te versterken en non-compliance te beperken. Bij handhavingsactiviteiten van de Belastingdienst is vertrouwen het uitgangspunt. Als een belastingplichtige het vertrouwen schendt, scherpt de Belastingdienst het toezicht aan.

### 3. Aanvaardbare aangifte

Bij de uitvoering van onze toezichthoudende taak gaat het om het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de aangifte als geheel. De Belastingdienst richt zich daarbij op goedkeuring. Hij maakt zo veel mogelijk gebruik van het werk dat al door de fiscaal dienstverlener en/of de ondernemer is verricht. Hoe meer kwaliteit is toegevoegd in het proces van de totstandkoming van de aangifte, hoe meer de Belastingdienst zijn werk daarop kan aanpassen. Ook wanneer de Belastingdienst afzonderlijke aandachtspunten behandelt (bijvoorbeeld bij het marginaal toetsen van ondernemers die willen meedoen met horizontaal toezicht en in vooroverleg), dragen de werkzaamheden bij aan het beeld of de aangifte als geheel aanvaardbaar is. Deze benadering wordt inzichtelijk gemaakt door onderstaand schillenmodel:



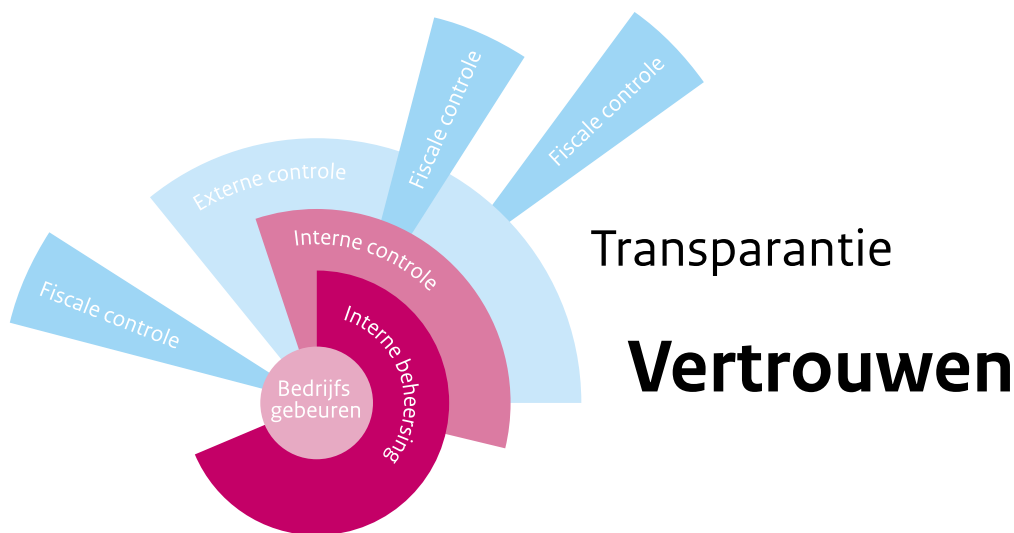
Figuur 1: Het schillenmodel

### 4. Horizontaal toezicht

Binnen het horizontaal toezicht gaan we ervan uit dat de fiscaal dienstverlener namens de ondernemer een aanvaardbare aangifte wil indienen en daarom de eigen schillen zal optimaliseren. Dit komt tot uitdrukking in de aandacht voor en verbetering van het interne kwaliteitssysteem, met name het aannamebeleid en de werkprocessen. Van belang zijn de toezichthoudende werkzaamheden door interne controleafdelingen en/of accountants en belastingadviseurs. Deze werkzaamheden dragen bij aan de kwaliteit van het werk van de fiscaal dienstverlener en daarmee van de aangiften. Bij horizontaal toezicht hebben de ondernemer én de fiscaal dienstverlener zich uitgesproken om transparant te zijn over geconstateerde (fiscale) aandachtspunten. De afspraak is dat zij voor die aandachtspunten actief om vooroverleg met de Belastingdienst verzoeken. Feitelijk wordt tijdens de contactmomenten (relatiebeheerder met de fiscaal dienstverlener) continu gewerkt aan invulling en versterking van het vertrouwen tussen de fiscaal dienstverlener, de betrokken ondernemer en de Belastingdienst.

De voorinformatie die de Belastingdienst krijgt, leidt ertoe dat wij de vorm en intensiteit van ons toezicht kunnen aanpassen. Immers, we krijgen steeds actuele informatie over de kwaliteit van de schillen en zien dat de fiscaal dienstverlener

actief aandachtspunten met ons deelt. De manier waarop de fiscaal dienstverlener met het vooroverleg omgaat, is – samen met de uitkomst van het vooroverleg – medebepalend voor ons oordeel of de aangifte als geheel aanvaardbaar is. De relatie tussen het schillenmodel en horizontaal toezicht is in de volgende figuur weergegeven:



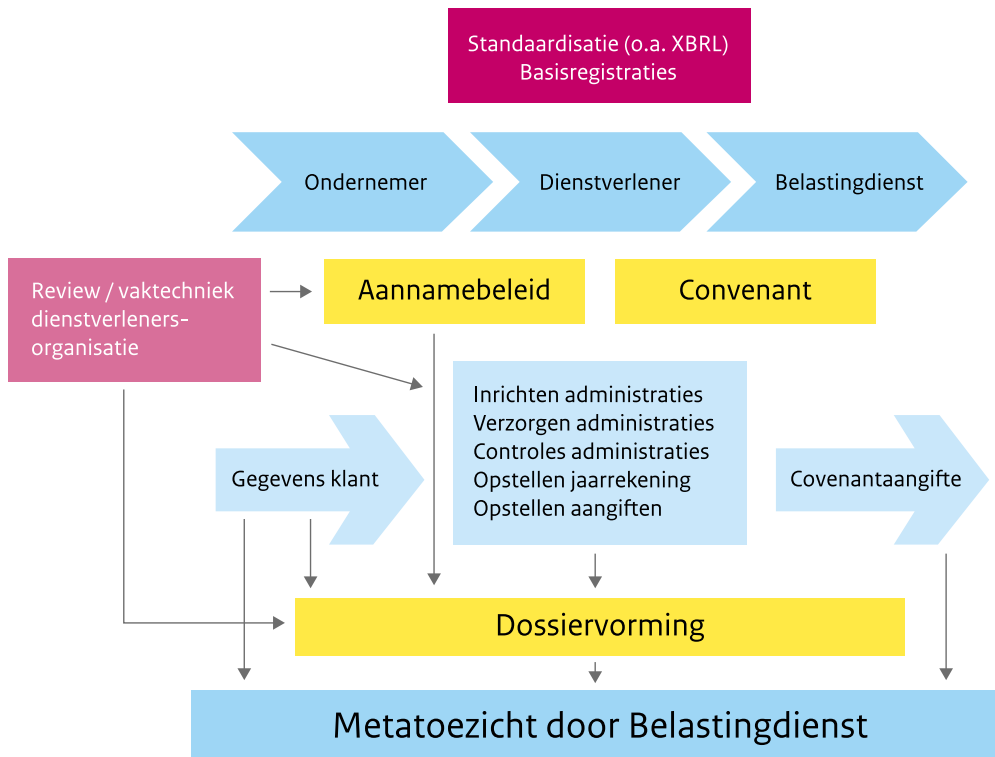
Figuur 2: Het schillenmodel bij horizontaal toezicht

## 5. Convenantaangifte

De aangiften die onder het convenant worden ingediend, worden convenantaangiften genoemd. In de door de Belastingdienst gepubliceerde modelconvenanttekst wordt het volgende over convenantaangiften opgemerkt: "Belastingdienst en dienstverlener stemmen hun processen zo op elkaar af dat de aangiften die de fiscaal dienstverlener indient, voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn." Het begrip aanvaardbare aangifte krijgt zijn betekenis in de context van toezicht. Dat wil zeggen dat een aanvaardbare aangifte moet voldoen aan de eisen die de Belastingdienst stelt aan betrouwbaarheid en nauwkeurigheid. Deze eisen worden in de CAB (Controleaanpak Belastingdienst) beschreven. Zowel de CAB als de materialiteitstabel kunnen worden gedeeld met de fiscaal dienstverlener om deze te informeren hoe de Belastingdienst de aanvaardbaarheid van een aangifte toetst. Bij het delen van deze tabel met een fiscaal dienstverlener is uitleg over het lezen ervan en de context waarin de tabel gebruikt kan worden onontbeerlijk.

Aanvaardbaarheid van de aangiften kent twee aspecten: volledigheid en juistheid. Deze aspecten worden verderop in deze paragraaf toegelicht. Wanneer de Belastingdienst met de fiscaal dienstverlener het toetsen van de aanvaardbaarheid van de aangiften deelt, weet de fiscaal dienstverlener aan welke eisen een aanvaardbare aangifte moet voldoen. Hoe de fiscaal dienstverlener deze eisen realiseert – door overname van (delen van) de CAB of bijvoorbeeld door meer gerichte directe controle bij het voeren van de administratie – laat de Belastingdienst over aan diens professionaliteit.

Onder het convenant kunnen partijen in vooroverleg tot de conclusie komen dat zij van mening verschillen over een standpunt (*agree to disagree*). Een convenantaangifte kan daarom een standpunt bevatten dat niet door de Belastingdienst wordt gedeeld. Over de behandeling van deze aangiften moeten afspraken worden gemaakt tussen de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst.



Figuur 3: Schematische weergave van de keten

## Volledigheid

In de praktijk komt het maar weinig voor dat de fiscaal dienstverlener de volledigheid van de opbrengstverantwoording van een MKB-ondernemer controleert. Doorgaans is zo'n onderneming zo klein dat het in de controle niet mogelijk is te steunen op de controlemaatregelen van de onderneming zelf, de zogenoemde interne controle. De onvervangbare maatregelen van interne controle, zoals functiescheiding, kunnen in kleine organisaties zelden economisch-rationeel worden genomen. In accountantsjargon heet dit een inherente beperking in de controle.

Ter toelichting een voorbeeld: wanneer een garagebedrijf een auto verkoopt, moet functiescheiding ervoor zorgen dat de verkoopfunctie een tegenhanger vindt in de functie die de transactie vastlegt: de administratie. Alleen zo kan objectiviteit van de vastlegging worden gewaarborgd. Als de verkoper de verkoop zelf administreert, ligt dat mogelijk anders.<sup>1</sup>

In een onderneming met een beperkt aantal medewerkers is het scheiden van rol en tegenrol vaak niet mogelijk.<sup>2</sup> Het controleren van de volledigheid van de opbrengstverantwoording is dan, voor de openbaar accountant, geen rationele opdracht meer. Dit betekent dat hij niet tegen aanvaardbare kosten tot een oordeel kan komen. De Belastingdienst zet in dit soort gevallen extra controlemiddelen in, zoals een derdenonderzoek, een vermogensvergelijking, een waarneming ter plaatse of rensignementen. Een openbaar accountant kan deze middelen niet gebruiken op de manier waarop de Belastingdienst ze gebruikt door verschil in bevoegdheid en door de kosten die de inzet van deze middelen met zich brengt. Het gebruik van deze extra controlemiddelen wil echter niet zeggen dat de Belastingdienst wel altijd zekerheid over de volledigheid van de aangifte kan krijgen.

<sup>1</sup> Uiteraard is het mogelijk dat er wel functiescheiding is en de verkoper en administrateur onder één hoedje spelen. Er is dan sprake van samenspanning. De eigenaar van de onderneming en de accountant moeten daarop alert zijn.

<sup>2</sup> Het begrip controle is afkomstig van het Latijnse contra-rotulus, letterlijk de tegen(boek)rol die werd bijgehouden als een soort kopie waarmee de andere (boek)rol met gegevens vergeleken werd; ofwel: een schaduwregister.

Kortom, het is niet mogelijk de fiscaal dienstverlener te vragen zekerheid te geven over de volledigheid van de opbrengstverantwoording van een MKB-ondernemer. Als de Belastingdienst dit wel zou vragen, zou dat tot een enorme verhoging van de kosten en administratieve lasten leiden en – gezien de beschreven beperkingen – tot een geringe extra zekerheid. De vraag is dan wat de Belastingdienst wel van fiscaal dienstverleners mag verwachten. Fiscaal dienstverleners zijn ertoe gehouden hun werk zorgvuldig uit te voeren. Deze zorgvuldigheidseis is voor een fiscaal dienstverlener die lid is van een beroeps- of serviceorganisatie (zoals NBA, NOB, RB, SRA, NOAB) veelal ook opgenomen in de gedrags- en beroepsregels van deze organisaties.<sup>3</sup> Zorgvuldigheid geldt dan voor alle professionele diensten die de fiscaal dienstverlener uitvoert.

Zorgvuldigheid betekent onder meer dat de fiscaal dienstverlener rekening houdt met de eisen die de gebruiker aan zijn diensten stelt. De Belastingdienst is een van de gebruikers van de informatie in fiscale aangiften. De fiscaal dienstverlener moet in zijn aangifteproces daarom rekening houden met de eisen die de Belastingdienst stelt aan de kwaliteit van de aangiften. Voor fiscaal dienstverleners betekent zorgvuldigheid inzake de volledigheid van de opbrengstverantwoording dat zij minimaal de werkzaamheden uitvoeren en kwaliteit leveren zoals beschreven in wet- en regelgeving en de gedrags- en beroepsregels.<sup>4</sup>

### **Juistheid**

De zorgvuldigheid geldt ook voor werkzaamheden die gericht zijn op de juistheid van de aangiften. De beperking die voor kleine ondernemingen voor de volledigheid geldt, geldt niet voor de juistheid. De juistheid van een boeking kan wel achteraf worden gecontroleerd, al zal dat normaliter niet jaarlijks gebeuren. De fiscaal dienstverlener kan beoordelen of een transactie juist is vastgelegd in de administratie en in de aangifte. Als bij de vastlegging van de transactie sprake is van fiscale interpretatie (er wordt een fiscaal standpunt ingenomen), dan kan dit, zoals in het convenant is afgesproken, reden zijn voor vooroverleg met de Belastingdienst. Dit is het geval wanneer de fiscaal dienstverlener vermoedt dat de Belastingdienst een ander standpunt inneemt.

<sup>3</sup> Voor leden van de NOB is deze eis opgenomen in art. 2 van het Reglement Beroepsuitoefening: “Een lid is gehouden zijn werkzaamheden in zijn hoedanigheid van belastingadviseur op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten en zich daarbij overigens te onthouden van al hetgeen in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep.” Voor registeraccountants is deze eis opgenomen in de fundamentele beginselen in de Verordening Gedragscode (VGC), art. A-100.4, letter c: “De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.” Onder letter a van datzelfde artikel is bepaald: “De registeraccountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.” Onder letter e is voorts bepaald: “De registeraccountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.” Voor accountant-administratieconsulenten gelden deze bepalingen op basis van de VGC onverkort.

<sup>4</sup> Een accountant moet zich bij het samenstellen van een jaarrekening houden aan wet- en regelgeving, alsmede de gedrags- en beroepsregels. De bedoelde gedrags- en beroepsregels zijn:

- Verordening gedragscode en dan met name de daarin opgenomen fundamentele beginselen;
  - Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten;
  - Standaard 4410 Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten;
  - Verordening en beleidsregels kwaliteitonderzoek NIVRA;
  - Verordening op de Periodieke Preventieve toetsing NOvAA en
  - Klacht- en tuchtrecht
- Hoewel geen regelgeving, worden daarnaast genoemd:
- Leidraad 14 Opdrachten in de MKB-praktijk en
  - Praktijkhandreiking ter zake van het begrip bedrijfsmatig handelen van een accountantskantoor.

## 6. Metatoezicht

Horizontaal toezicht met dienstverleners kan worden beschouwd als een vorm van systeemtoezicht, dat wil zeggen: toezicht op de werkzaamheden en het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener die de convenantaangiften verzorgt.

Voor de goede werking van systeemtoezicht zijn duidelijke en eenduidige normen een voorwaarde. Normen zijn *principles-based* of *rules-based*. Rules-basednormen in systeemtoezicht zijn te onderscheiden naar procesnormering en outputnormering. In milieuwetgeving wordt in dit kader gesproken over middel- en doelvoorschriften. Een voorbeeld van een *principles-basednorm* is: "Gij zult risico's managen." Een voorbeeld van een doelvoorschrift uit de milieuwetgeving is: "De uitstoot van dioxine mag niet meer zijn dan 0.1 ng/m<sup>3</sup>." Een voorbeeld van een middelvoorschrift is: "Gij zult een goedgekeurde vloeistofdichte vloer neerleggen."

Vertaald naar de fiscale context en horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners kan dit vanuit de tekst van het convenant als volgt worden ingevuld:

- *Principles-basednormen*:
  - "Partijen en deelnemende ondernemers hebben de intentie de fiscale regelgeving correct uit te voeren."
  - "De fiscaal dienstverlener heeft een stelsel van kwaliteitsborging geïmplementeerd. Een periodieke review van de kwaliteit van de kantoorprocessen en -producten is onderdeel van dit stelsel."
- *Doelvoorschriften*:
  - "Belastingdienst en fiscaal dienstverlener spannen zich in hun processen zo op elkaar af te stemmen, dat de door de fiscaal dienstverlener ingediende convenantaangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn."
  - "Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en waarin geen materiële fouten voorkomen."

Horizontaal toezicht kent geen middelvoorschriften anders dan die in bestaande wet- en regelgeving zijn opgenomen. Dit is de reden dat de Belastingdienst niet voorschrijft hoe de belastingplichtige en/of de fiscaal dienstverlener zijn processen moet inrichten. In het standaardconvenant wordt dit als volgt verwoord: "De Belastingdienst vertrouwt op de professionaliteit van de fiscaal dienstverlener bij het implementeren en het hanteren van de werkwijze, zoals is aangegeven in paragraaf 3 van dit convenant."

Vanwege de diversiteit in de diensten en processen van belastingplichtigen en fiscaal dienstverleners, onthoudt de Belastingdienst zich van middelvoorschriften en procesnormering. Doelvoorschriften en outputnormering geven de meeste waarborgen voor een gelijk speelveld in de markt van fiscaal dienstverleners.

In systeemtoezicht is het belangrijk de verantwoordelijkheden van de partijen in het toezicht duidelijk te benoemen. Een wezenlijke kwestie bij elke vorm van toezicht is dat de eigen verantwoordelijkheden van marktpartijen of andere "toezichtgenieters" uitgehold raken. Het risico van dit zogenaemde *moral hazard* is dat een sector afwacht wat het toezichtregime voorschrijft en de eigen verantwoordelijkheid daarvan een afgeleide laat zijn.<sup>5</sup> In die zin moet de Belastingdienst zuinig met toezicht zijn. Dit betekent dat de Belastingdienst de *principles* en de outputnorm (de aanvaardbare aangifte) duidelijk en transparant stelt en het aan de professionaliteit van de fiscaal dienstverlener overlaat hoe de norm wordt gerealiseerd. Van de opzet en werking van het kwaliteitssysteem wordt slechts globaal kennisgenomen.

Met metatoezicht beoogt de Belastingdienst vast te stellen of het systeem – het concept van horizontaal toezicht – werkt en naar behoren functioneert en of het leidt tot aanvaardbare aangiften. Het is van groot belang een leercirkel in te richten om het concept van horizontaal toezicht steeds verder te verbeteren.

De bevindingen uit het metatoezicht vormen een belangrijke input voor deze leercirkel. Een verbetering in het systeem, en daarmee een verbetering van horizontaal toezicht, leidt tot een verbetering van het eindproduct: de convenantaangifte.

Met name het vooroverleg, de steekproefsgewijze controles van convenantaangiften en de evaluaties hiervan zullen het kwaliteitsniveau van de fiscaal dienstverlener en daarmee van de convenantaangiften steeds verder verbeteren.

<sup>5</sup> A.W.H. Docters van Leeuwen, Toezicht op vertrouwen, vertrouwen op toezicht.

# Bijlage II van de Leidraad HT MKB FD

## Uitwerking van het servicelevel

Versie van de bijlage: 14 januari 2011

---

### Wat kan de fiscaal dienstverlener verwachten?

Met fiscaal dienstverleners en ondernemers die deelnemen aan een convenant werkt de Belastingdienst samen op basis van wederzijds begrip, transparantie en vertrouwen. We maken afspraken over de kwaliteit en bieden onze convenantpartners één aanspreekpunt, snel zekerheid en minder toezicht. In deze bijlage geven we aan wat de fiscaal dienstverlener en de ondernemer van de Belastingdienst mogen verwachten.

### Eén aanspreekpunt

Bij deelname aan horizontaal toezicht krijgt de fiscaal dienstverlener een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst. De relatiebeheerder is de vaste contactpersoon voor vragen die betrekking hebben op ondernemers die deelnemen aan het convenant. Dit kunnen bijvoorbeeld procesvragen zijn, of vragen die te maken hebben met de implementatie van horizontaal toezicht. Ook is de relatiebeheerder het aanspreekpunt voor het vooroverleg. De relatiebeheerder is goed bereikbaar en zorgt ervoor dat vragen zo snel mogelijk worden beantwoord. In ieder geval geeft de relatiebeheerder duidelijk aan wanneer en hoe een vraag wordt beantwoord.

Om dit servicelevel te bieden zijn voldoende medewerkers met de juiste kennis en kwaliteiten nodig, zowel op fiscaaltechnisch als op communicatief vlak. De relatiebeheerders dragen het gedachtegoed van horizontaal toezicht uit. De relatiebeheerder bespreekt regelmatig de wijze van samenwerken met de fiscaal dienstverlener.

Omdat continuïteit in de relatie belangrijk is, is de relatiebeheerder voor langere tijd (ten minste twee jaar) gekoppeld aan een fiscaal dienstverlener (streeftermijn).

Een aantal concrete spelregels zijn opgesteld om te zorgen dat de bereikbaarheid gegarandeerd is, zoals een mobiele telefoon en goede achtervang. Er is ook een (virtueel) team per regio aanwezig dat zorgdraagt voor een snelle behandeling van vragen en vooroverleg.

De relatiebeheerder is de spil in de samenwerking tussen de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst. Daarom vervult deze in de uitvoering van het servicelevel een belangrijke rol.

### Afhandelen van lopende zaken

De lopende zaken van een aan horizontaal toezicht deelnemende MKB-ondernemer worden bij aanmelding in kaart gebracht. Uiteraard proberen we deze snel af te handelen. Dat geldt overigens altijd. Relatiegericht werken vanuit vertrouwen, transparantie en wederzijds begrip brengen oplossingen sneller dichterbij.

Bij eventuele bezwaarprocedures onder het convenant (*agree to disagree*) zorgen we ervoor dat het bezwaar snel wordt afgedaan. Samen met de fiscaal dienstverlener brengen we het geschil snel en goed voorbereid voor de rechter.

Allerlei zaken kunnen bij dit servicelevel vragen om snelle afhandeling, bijvoorbeeld aangiften en bezwaarschriften. Het realiseren van een zo kort mogelijke behandeltermijn (minimaal AWB-conform) is hierbij het uitgangspunt. Zodra de inhoudelijke beslissing is genomen, wordt hierover met de fiscaal dienstverlener gecommuniceerd. De geautomatiseerde administratieve verwerking van een belangrijk deel van de bezwaarschriften vergt echter drie weken.

Randvoorwaarde om dit servicelevel te bieden ten aanzien van bezwaren (*agree to disagree*) is dat in het vooroverleg de feiten en omstandigheden helder zijn geworden en er duidelijkheid is over het verschil in standpunt. Ook het logistieke proces op de regio zelf is van belang: welke bezwaarschriften zijn er en waar bevinden deze zich in het proces?

### Snel zekerheid bij vooroverleg

Wanneer een relevant fiscaal standpunt voor een aangifte van een deelnemende ondernemer mogelijk anders zal zijn dan het standpunt van de Belastingdienst, bespreekt de fiscaal dienstverlener dit vooraf met de relatiebeheerder. Bij dit vooroverleg gaan we uit van vertrouwen en mogen de fiscaal dienstverlener en de ondernemer rekenen op een snelle behandeling, de intentie om er samen uit te komen en een heldere reactie van de Belastingdienst. De relatiebeheerder spant zich in om bij de behandeling zo veel mogelijk rekening te houden met de gewenste snelheid bij de convenantpartner. Hij geeft daarbij altijd een termijn aan waarbinnen duidelijkheid kan worden verwacht.

Van vooroverleg is sprake bij specifieke, individuele casussen waar het risico bestaat dat de Belastingdienst het standpunt van de fiscaal dienstverlener niet accepteert. Overigens kan bij een groot belang voor de ondernemer toch vooroverleg

plaatsvinden, ook als de fiscale positie minder aanleiding voor geschil zal zijn. Het vooroverleg vervult dan een functie in het bieden van zekerheid aan de ondernemer.

In de regio's moet voldoende en kwalitatief goede capaciteit gereserveerd worden voor het voeren van vooroverleg. Het bevorderen van uniforme uitvoering in de diverse regio's is daarbij van belang. Bij vooroverleg houdt de Belastingdienst rekening met de tijdplanning van de fiscaal dienstverlener en de commerciële deadlines van de ondernemer. Vooroverleg kan plaatsvinden naar aanleiding van een schriftelijk verzoek, maar afhankelijk van de zwaarte van de casus ook op basis van een mondelinge toelichting. De relatiebeheerder maakt afspraken met de fiscaal dienstverlener over de wijze van beantwoording (bijvoorbeeld schriftelijk of telefonisch).

De grenzen van wat vooroverleg precies in kan houden en wat niet, zijn soms lastig aan te geven. Daarom zijn hieronder een aantal voorbeelden weergegeven van wat de Belastingdienst in dit kader aanbiedt – en wat niet.

### Vooroverleg over individuele casus

Vooroverleg is bedoeld om een fiscaal standpunt af te stemmen dat in een concrete situatie wordt ingenomen. Vooroverleg is niet bedoeld om mogelijke posities in het algemeen te verkennen. In de periodieke evaluatie van het convenant kan ook aandacht worden gegeven aan voorbeelden van situaties die niet zijn voorgelegd.

Onderwerp	Behoort wel of niet tot service level
Individueel vooroverleg voor een ondernemer of voor meer ondernemers inzake concreet voorliggende problematiek	Wel
Individueel vooroverleg waarbij niet wordt aangegeven welke ondernemer het betreft	Niet
Generiek vooroverleg dat betrekking heeft op situaties die niet concreet zijn maar zich voor zouden kunnen doen	Niet
Voeren van een gesprek over fiscale issues waarvan de fiscaal dienstverlener besloten heeft die niet in vooroverleg voor te leggen	Wel

### Voorlichting

De Belastingdienst wil fiscaal dienstverleners waar mogelijk ondersteunen in het implementeren van horizontaal toezicht en is daarom beschikbaar om voorlichting te geven over horizontaal toezicht aan fiscaal dienstverleners, hun medewerkers en hun klanten. Dit draagt ook bij aan de zichtbaarheid en bekendheid over en weer. De Belastingdienst is in beginsel niet beschikbaar voor het verzorgen van voorlichting over toepassing van de belastingwetgeving voor een individuele fiscaal dienstverlener.

Onderwerp	Behoort wel of niet tot service level
Deelnemen aan voorlichtingsbijeenkomsten voor personeel van de fiscaal dienstverlener over horizontaal toezicht	Wel
Deelnemen aan voorlichtingsbijeenkomsten voor klanten van de fiscaal dienstverlener over horizontaal toezicht	Wel
Het verzorgen van 'colleges' over toepassing van belastingwetgeving voor een individuele fiscaal dienstverlener	Niet

### Vaktechnisch overleg

De verantwoordelijkheid voor het kwaliteitssysteem en het zorgen voor werkprogramma's die voldoende basis bieden voor een kwalitatief goede aangifte is de eigen professionele verantwoordelijkheid van de fiscaal dienstverlener. De Belastingdienst is beschikbaar om een gesprek te voeren over het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener en zal dit in het kader van het traject om tot een convenant te komen zeker doen. De regio kan hier waar nodig ondersteund worden vanuit Team HTO van de LTO (Landelijke Toezichtorganisatie).

Kennis delen is een belangrijk aspect bij horizontaal toezicht: de belangrijkste aandachtspunten op basis van de uitkomsten van de jaarlijkse steekproef ondernemingen willen we delen met de fiscaal dienstverleners. Dat geldt overigens niet exclusief voor ondernemers die aan het convenant deelnemen. Wat we niet doen is het opstellen van lijsten met aandachtspunten en specifieke risico's. Dergelijke lijsten worden al snel als limitatief beschouwd.

Onderwerp	Behoort wel of niet tot service level
Voeren van een vaktechnisch gesprek over doel en inhoud van horizontaal toezicht, over de CAB en het begrip aanvaardbare aangifte	Wel
Voeren van een gesprek over het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener	Wel
Beoordelen van en meedenken over fiscale werkprogramma's van fiscaal dienstverleners en het delen van lijsten met aandachtspunten en specifieke risico's	Niet
Delen van kennis, bijvoorbeeld aandachtspunten vanuit de steekproef	Wel

### Snel zekerheid bij aanslag

Uitgangspunt bij verwerking van de convenantaangifte is dat de kwaliteit van deze aangifte vooraf geborgd is en mogelijke verschillen van opvatting via vooroverleg aan de orde zijn geweest. De aangifte kan in beginsel dan ook direct worden afgedaan en leiden tot een definitieve aanslag (*no touch*). Bij binnenkomst wordt beoordeeld of de aangifte valt in de steekproef die in het kader van het metatoezicht wordt uitgevoerd (zie hierna).

Als een aangifte technisch niet consistent is (uitval), of informatie bevat die niet juist kan zijn (kennelijke fouten) vindt zo snel mogelijk afstemming plaats met de fiscaal dienstverlener om deze fouten te laten herstellen.

Binnen de Belastingdienst lopen acties om te komen tot een versnelling van de definitieve aanslag, waarbij de voorlopige aanslag naar aanleiding van de aangifte achterwege kan blijven. Deze versnelling zal voor convenantaangiften IH operationeel zijn vanaf het belastingjaar 2011.

Het principe van *no touch* voor convenantaangiften vanaf het belastingjaar 2010 IH/VpB zal per 1 juli 2011 operationeel (geautomatiseerd) zijn. Tot die datum moet eventuele uitworp door het behandelteam handmatig worden opgevangen. Daarbij geldt op drie punten een voorbehoud:

- aangiften die (technisch) inconsistent zijn: deze *uitval* aangiften worden door B/CA opgelost in direct contact met de fiscaal dienstverlener;
- aangiften met ontoelaatbare afwijkingen: dit betreft aangiften die kennelijke onjuistheden bevatten. Deze uitworpaangiften worden, na het opleggen van een voorlopige aanslag, ter beschikking gesteld aan de relatiebeheerder. Hij is verantwoordelijk voor het vervolg en de afstemming met de fiscaal dienstverlener;
- aangiften *agree to disagree*: deze aangiften zijn met een specifiek behandelvoornemen opgenomen in IKB. Bij constatering hiervan wordt een voorlopige aanslag opgelegd en volgt oplevering van deze aangifte aan de relatiebeheerder. De verdere behandeling wordt regionaal opgepakt.

### Verminderd toezicht

De Belastingdienst sluit zijn toezichtactiviteiten aan op de activiteiten van de belastingplichtige en fiscaal dienstverlener. Als ondernemers deelnemen aan horizontaal toezicht, vindt er minder toezicht plaats. Het toezicht achteraf beperkt zich dan in beginsel tot een steekproef op de convenantaangiften (onderdeel van het metatoezicht). De aan horizontaal toezicht deelnemende ondernemer wordt niet betrokken in het reguliere toezicht, dat wil zeggen de selectie op basis van een risicoweging (de zogenoemde uitworp). Bij landelijke en regionale acties zal bij het vormgeven van de acties afgewogen worden of de deelnemende ondernemers betrokken worden. In beginsel worden deze posten niet in de acties betrokken. De fiscaal dienstverlener wordt door de Belastingdienst goed en tijdig over lopende handhavingsactiviteiten in dit kader geïnformeerd.

Overigens zal de Belastingdienst wel onderzoek instellen bij signalen van mogelijke fraude. Daarnaast kan sprake zijn van derdenonderzoek, waarbij de Belastingdienst de administratie onderzoekt met het oog op de belastingheffing bij een derde.

Ook bij het uitvoeren van de steekproef is het snel bieden van zekerheid en transparantie het uitgangspunt. Als een aangifte in de steekproef valt, informeren we als eerste de fiscaal dienstverlener en vervolgens de ondernemer binnen een maand na binnenkomst van de aangifte. Vervolgens zorgen we ervoor dat het onderzoek binnen een maand ook daadwerkelijk is gestart en zo snel mogelijk wordt afgerond.

De controle vindt zo veel mogelijk plaats bij de fiscaal dienstverlener. Er vindt altijd ten minste een bedrijfsgesprek met de ondernemer plaats.

De uitkomsten van de controle bespreken we met de fiscaal dienstverlener om de werkprocessen waar nodig te verbeteren en vergelijkbare fouten in de toekomst te voorkomen. Eventuele fouten in de aangifte worden daarbij zo veel mogelijk door de fiscaal dienstverlener c.q. de ondernemer zelf hersteld.

Door middel van metatoezicht stellen we vast of het systeem van horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners naar behoren functioneert en leidt tot aanvaardbare aangiften. Met de uitkomsten van het metatoezicht richten we een leer-cirkel in om het systeem waar nodig te verbeteren. Het steekproefsgewijs controleren van een aantal convenantaangiften is een van de onderdelen van metatoezicht.

Belangrijk is dat de medewerkers die betrokken zijn in het metatoezicht beschikken over voldoende kennis van het horizontaaltoezichtconcept, de uitgangspunten daarbij en van de CAB. Ook beschikken ze over goede communicatieve vaardigheden en zijn ze in staat met de uitkomsten van het metatoezicht bij te dragen aan het verbeteren van de kwaliteit van de processen bij de fiscaal dienstverlener.

Om de ondernemer zo snel mogelijk zekerheid te geven over zijn aangifte, ook wanneer zijn aangifte in de steekproef valt, wordt het onderzoek snel gestart en uitgevoerd. Om de hiervoor genoemde termijnen te kunnen realiseren, moet aan twee voorwaarden zijn voldaan: de aangiften van voorafgaande jaren van de ondernemer zijn afgesloten en de steekproefposten zijn bekend. Een behandelteam bestaande uit veldtoetsers, de relatiebeheerder en de verantwoordelijke M2'er/projectleider HT MKB garanderen een goede en snelle uitvoering van het onderzoek.

Zoals eerder aangegeven worden deelnemers aan horizontaal toezicht niet meer betrokken in regulier toezicht. De aangiften worden alleen bij uitzondering betrokken in specifieke toezichtacties. Dit kan aan de orde zijn wanneer de actie ziet op aspecten die door de fiscaal dienstverleners niet of beperkt kunnen worden beoordeeld. Dit gebeurt slechts na afstemming met de LTO/Team HTO. Daarbij wordt bezien of voor deze posten een specifieke aanpak kan worden gevolgd, waarbij samenwerking met de fiscaal dienstverlener het uitgangspunt is. Ook een bezoek door de Belastingdienst aan een ondernemer in het kader van het opsporen van fiscale delicten of derdenonderzoeken blijft tot de mogelijkheden behoren. Als toezicht plaatsvindt, is dit in eerste instantie bij de fiscaal dienstverlener en alleen als nodig bij de ondernemer zelf, zoals het oriënterend bedrijfsgesprek bij aanvang van het onderzoek. Bij vermoeden van fraude kan de fiscaal dienstverlener niet vooraf worden geïnformeerd. Klanten van een fiscaal dienstverlener met convenant die niet deelnemen aan horizontaal toezicht, blijven onder het reguliere toezicht vallen.

Voorwaarde voor uitvoering van het servicelevel is een goede regionale en landelijke coördinatie. Dit moet waarborgen dat aangiften die onder een convenant worden ingediend niet in het reguliere toezicht worden betrokken en dat in het kader van landelijke acties altijd een afweging plaatsvindt over het betrekken van deze aangiften in de actie. De regie hierop vindt plaats door de LTO.

#### **Voor de aangesloten MKB-ondernemers betekent dit:**

- verminderd toezicht;
- snel antwoord op vragen;
- sneller duidelijkheid over de aangifte.

# Bijlage III van de Leidraad HT MKB FD

## Rolomschrijving Relatiebeheerder

Versie van de bijlage: 1 december 2010

### 1. Rol van relatiebeheer

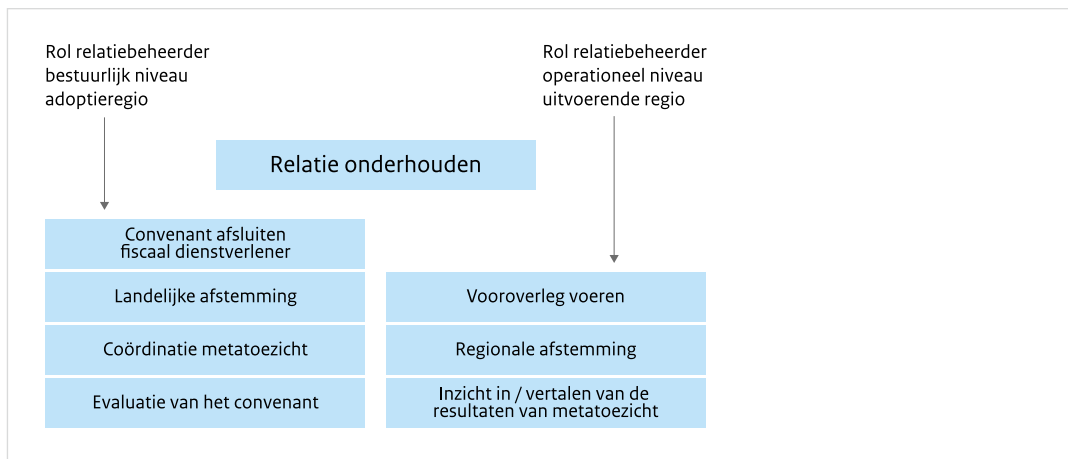
Elke partij waarmee de Belastingdienst een convenant heeft afgesloten, heeft een duidelijk aanspreekpunt binnen de Belastingdienst: de relatiebeheerder (op operationeel niveau). Binnen één convenant kunnen verschillende relatiebeheerders werkzaam zijn, bijvoorbeeld op koepel-, kantoor- en vestigingsniveau. De relatiebeheerder is verantwoordelijk voor het opbouwen en onderhouden van een relatie met een fiscaal dienstverlener. Hierbij staan de begrippen vertrouwen, begrip en transparantie centraal. Gezamenlijk geven relatiebeheerder en fiscaal dienstverlener invulling en uitvoering aan het horizontaal toezichtconvenant. De relatiebeheerder is de contactpersoon van de fiscaal dienstverlener. Verzoeken om bijvoorbeeld vooroverleg lopen via de relatiebeheerder. De relatiebeheerder zoekt, zo nodig in samenspraak met een specialist, samen met de fiscaal dienstverlener naar oplossingen waarbij *agree to disagree* mogelijk is.

Van een relatiebeheerder wordt een algemene basiskennis over alle middelen verwacht, zodat hij de algemene vragen zelf kan beantwoorden en kan inschatten wie de verdere afhandeling van een complexe vraag kan overnemen. Hij moet zicht hebben op zijn (fiscale) netwerk binnen en buiten de regio.

Hieruit komen een aantal belangrijke competenties naar voren:

1. communicatieve vaardigheden
2. omgevingsbewustzijn
3. inlevingsvermogen
4. besluitvaardigheid
5. vakkennis
6. netwerken
7. plannen en organiseren

De relatiebeheerder is betrokken gedurende het gehele proces van horizontaal toezicht. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen de adoptieregio en de uitvoerende regio. Onderstaande figuur geeft de belangrijkste activiteiten van het HT-proces weer. Zowel de relatiebeheerder van de adoptieregio als de relatiebeheerders van de uitvoerende regio's zijn verantwoordelijk voor het onderhouden van de relatie, zij het op verschillende niveaus. De adoptieregio (in de persoon van de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau) heeft contact met het bestuur van de fiscaal dienstverlener en de uitvoerende regio heeft contact met de medewerkers (relatiebeheerders) van het kantoor/de vestiging die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering.



Figuur 4: Belangrijkste activiteiten van het horizontaaltoezichtproces

## 2. Wat doet de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau van de adoptieregio?

Voor alle convenanten met fiscaal dienstverleners geldt de volgende taakomschrijving van de relatiebeheerder van het convenant. De relatiebeheerder op bestuurlijk niveau:

- is betrokken bij het tot stand komen van het convenant
- neemt kennis van het kwaliteitssysteem en voert, eventueel in samenwerking met de LTO/Team HTO en de plaatsvervangende directeur van het segment MKB van zijn regio dan wel Mz'er, de bestuurlijke gesprekken met de (koepel) organisatie van de fiscaal dienstverlener
- Afstemming tussen het vaktechnisch bureau van de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst vindt plaats via de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau. Ook de afstemming met een eventuele reviewcommissie van de fiscaal dienstverlener wordt door deze relatiebeheerder uitgevoerd.
- is verantwoordelijk voor het (laten) uitvoeren van de evaluatie
- coördineert landelijk de uitvoering van het convenant

De volgende onderwerpen worden onder meer met de fiscaal dienstverlener besproken:

- het vormgeven van de start van het convenant met de (deelnemende) kantoren of vestigingen
- het aanleveren en beantwoorden van algemene vragen via het vaktechnisch bureau
- het actief aan elkaar voorleggen van nieuwe problematiek ten aanzien van fiscale onderwerpen; algemene vraagstukken worden met het vaktechnische bureau van de fiscaal dienstverlener afgestemd
- het verkennen van de invorderingsproblematiek en wat de rol van de fiscaal dienstverlener daarbij kan zijn
- het gezamenlijk uitvoeren van een evaluatie
- het gezamenlijk bespreken van de resultaten van metatoezicht en op grond hiervan een leercirkel inrichten
- het continu evalueren van de relatie en daarmee managen van wederzijdse verwachtingen

## 3. Wat doet de relatiebeheerder van een uitvoerende regio?

De rol van deze relatiebeheerder is voor een deel vergelijkbaar met de KC'er van een MGO. Alleen is er nu geen direct contact met de ondernemer, maar met de fiscaal dienstverlener van die ondernemer. De relatiebeheerder is het eerste aanspreekpunt voor de vestiging van de fiscaal dienstverlener. De volgende activiteiten vallen onder meer onder deze rol:

- het opbouwen van een relatie met een vestiging van een fiscaal dienstverlener:
  - een regionale bijeenkomst organiseren met alle deelnemende vestigingen uit de regio (altijd in afstemming met de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau)
  - individueel bezoek afleggen per vestiging in de startfase
  - afspraken maken over het aanmelden van ondernemers
  - afspraken maken over de wijze waarop verzoeken aan de relatiebeheerder kunnen worden gedaan (bijvoorbeeld via vooroverleg of vragen)
  - wederzijdse aanspreekpunten benoemen
  - het proces bij de Belastingdienst uitleggen en daarbij aangeven welke verwachtingen we al dan niet kunnen waarmaken (zie: relatiebeheerder op bestuurlijk niveau)
- het onderhouden van deze relatie, door onder meer:
  - het voeren van vooroverleg
  - de resultaten van metatoezicht gezamenlijk bespreken en op grond hiervan een leercirkel inrichten
  - het verzamelen van informatie uit de processen om te zien waar verbetering mogelijk is en dit gezamenlijk met de fiscaal dienstverlener verder oppakken
  - het verkennen van de mogelijke verbeteringen met betrekking tot het inningsproces
  - het continu evalueren van de relatie met de vestiging en wederzijdse verwachtingen managen
- het afstemmen van de bevindingen en werkzaamheden met de relatiemanager

De relatiebeheerder zet de werkzaamheden die voortkomen uit zijn contacten met de vestiging (bijvoorbeeld de verzoeken om vooroverleg) binnen de Belastingdienst ter behandeling uit en bewaakt de voortgang. Als het om een ondernemer gaat die in dezelfde regio valt als de relatiebeheerder, dan gelden de regionale afspraken. Als het verzoek betrekking heeft op een ondernemer van een andere regio, dan zet de relatiebeheerder het verzoek uit bij een relatiebeheerder van de competente regio. Zo ontstaat over de regio's heen een netwerk van relatiebeheerders die verantwoordelijk zijn voor de relatie met de fiscaal dienstverleners én voor de interne afstemming over de regio's heen.

# Bijlage IV van de Leidraad HT MKB FD

## Kwaliteitssysteem fiscaal dienstverleners

Versie van de bijlage: 14 oktober 2010

---

### 1. Inleiding

Een randvoorwaarde voor horizontaal toezicht bij fiscaal dienstverleners is dat aan alle fiscaal dienstverleners dezelfde eisen worden gesteld, zodat de concurrentieverhoudingen niet worden verstoord. Er moet dus een gelijk speelveld worden gecreëerd. Dit gelijke speelveld bewaken we door met elke dienstverlener dezelfde afspraken te maken over de output (aanvaardbare aangiften) en de wijze van samenwerken.

Binnen horizontaal toezicht gaan we ervan uit dat de fiscaal dienstverlener een aanvaardbare aangifte wil indienen en daarom het eigen interne beheersingssysteem wil optimaliseren. Dit komt bij de fiscaal dienstverlener tot uitdrukking in de aandacht hiervoor en de verbetering hiervan, met name op het fiscaal relevante deel van de interne beheersing. De kwaliteit van de aangifte wordt daarnaast ook bepaald door het systeem van de klant.

De beoordeling van de werking van het kwaliteitssysteem van de dienstverlener vindt plaats door het beoordelen van de output van het systeem, de aanvaardbare aangifte. Bij de convenantbesprekingen toetst de Belastingdienst of de fiscaal dienstverlener kwalificeert voor deelname aan horizontaal toezicht, door zicht te krijgen op de opzet en het bestaan van een toereikend kwaliteitssysteem om te komen tot aanvaardbare aangiften.

In de convenantbespreking willen we zicht krijgen op de fiscale houding en het gedrag van de fiscaal dienstverlener: het "willen". Het gaat om de intrinsieke wil om aan wet- en regelgeving te voldoen. Ook bespreken we hoe de fiscaal dienstverlener invulling geeft aan zijn kwaliteitssysteem met betrekking tot de verantwoording en het aangifteproces. We stellen gezamenlijk vast hoe wordt omgegaan met fiscaliteit en of de randvoorwaarden aanwezig zijn om te komen tot een adequate beheersing daarvan: het "kunnen". Hierbij letten we met name op de opzet en het bestaan van het kwaliteitssysteem. Na deze oriëntatie op het kwaliteitssysteem moet duidelijk zijn of horizontalisering van het toezicht haalbaar is. De dienstverleners kennen een grote diversiteit in organisatorische inrichting, werkprocessen en beroepsregels en -voorschriften. Zo werkt een Big 4-kantoor anders dan een klein kantoor dat niet is aangesloten bij een koepelorganisatie en een accountant werkt weer anders dan een belastingadviseur. Ieder kwaliteitssysteem is weliswaar anders, maar ze bevatten alle een aantal gelijke, algemene componenten. Deze componenten worden besproken in stap 1, onderdeel Oriëntatie op het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener\*) van de aanpak horizontaal toezicht bij fiscaal dienstverleners.

\*) *Handreiking Horizontaal Toezicht MKB, Fiscaal dienstverleners, 2010*

### 2. Het kwaliteitssysteem in het proces HT

Belastingdienstmedewerkers met kennis van beheersing zijn gesprekspartner. In deze gesprekken mogen geen belangrijke punten onbenoemd blijven en er moet kritisch doorgevraagd worden op het bestaan van deze regels en procedures. De aard van deze regels en procedures kan verschillen, omdat de soorten dienstverleners en hun organisaties divers zijn.

Als deze gesprekken over de professionaliteit van de fiscaal dienstverlener goed verlopen, en de belastingdienstmedewerkers op basis van deze gesprekken geen hiaten in dit systeem zien, dan kan een positieve vooronderstelling worden gehanteerd over de kwaliteit van de output. Als uit de gesprekken hiaten blijken, wordt besproken op welke wijze deze hiaten kunnen worden opgevuld, of wordt geen convenant gesloten.

Bij het metatoezicht wordt deze positieve vooronderstelling gevalideerd door de output te beoordelen.

### 3. Kwaliteitssysteem

Om tot een kwalitatief goed product te komen, worden in de literatuur de volgende algemene elementen genoemd van een goed kwaliteitssysteem. Een kwaliteitssysteem van een professionele organisatie bestaat uit regels en procedures rondom:

- verantwoordelijkheid van de kantoorleiding voor de kwaliteit
- aanwezigheid van interne normen inzake beroepsethiek
- aanname van klanten en continuering van opdrachten
- ervaring en bekwaamheid
- stelsel van kwaliteitsbeheersing:
  - cliëntacceptatie
  - risicobeleid
  - werkprogramma's
  - dossiervorming
  - collegiaal overleg en review
  - verstrekken van adviezen
  - bureau vaktechniek
- kwaliteitsbewaking

Vanzelfsprekend sluit de Belastingdienst daarbij aan.

#### **Verantwoordelijkheid van de kantoorleiding voor de kwaliteit**

De gedragslijnen en procedures die de leiding heeft vastgesteld, richten zich op de erkenning dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van opdrachten, waaronder het doen van convenantaangiften. De verantwoordelijkheid voor het kwaliteitssysteem ligt bij de leiding en de procedures en richtlijnen zijn intern bekend, geïmplementeerd en worden actueel gehouden. De leiding zorgt er ook voor dat toezicht wordt gehouden op de naleving van de procedures en richtlijnen.

#### **Aanwezigheid interne normen inzake beroepsethiek**

De gedragslijnen en procedures die de leiding heeft vastgesteld, richten zich op het waarborgen dat in de dagelijkse praktijk wordt voldaan aan eisen van beroepsethiek, zoals integriteit, eerlijkheid, objectiviteit, onafhankelijkheid en zorgvuldigheid.

De leiding zorgt ervoor dat de normen actueel worden gehouden en dat er toezicht is op de naleving ervan.

#### **Aanname van klanten en continuering van opdrachten**

De leiding van het kantoor zorgt ervoor dat er procedures en gedragslijnen zijn bij het aanvaarden en voortzetten van relaties en opdrachten en dat deze ook actueel worden gehouden en worden nageleefd. Belangrijke aspecten hierbij zijn de integriteit van de opdrachtgever, de beschikbare deskundigheid en de capaciteit van het kantoor. Bij het beoordelen van de integriteit van de relatie wordt een onderzoek ingesteld naar:

- identiteit van de opdrachtgever
- (fiscale) reputatie van de opdrachtgever en zijn belangrijkste relaties
- aard van de bedrijfsactiviteiten en de (fiscale) bedrijfscultuur
- aanwijzingen van (fiscale) fraude
- redenen klant voor keuze voor het kantoor

#### **Ervaring en bekwaamheid**

De leiding van het kantoor zorgt ervoor dat er procedures en gedragslijnen zijn om te waarborgen dat het kantoor voldoende deskundig en bekwaam is. Elementen hiervan zijn de personeelswerving, de opleiding, de deskundigheid- en prestatiebeoordeling, de loopbaanontwikkeling en de salariering.

De leiding zorgt ervoor dat de normen actueel worden gehouden en dat er toezicht is op de naleving ervan.

## **Stelsel van kwaliteitsbeheersing**

De leiding van het kantoor waarborgt dat de opdrachten in overeenstemming zijn met de eisen van wet- en regelgeving en vaktechnische richtlijnen. De volgende onderdelen behoren vaak tot dit stelsel:

### **a. cliëntacceptatie (aanamebeleid) en opdrachtaanvaarding:**

- identificatie (op basis van de WID (Wet identificatie bij dienstverlening))
- integriteitsbeoordeling
- werkplanning
- kostencalculatie
- opdrachtbevestiging
- opdrachtbeëindiging

### **b. risicobeleid:**

- criteria voor (aanvullend) onderzoek bij signalen van fraude, witwassen, terrorisme
- interne melding uitkomsten onderzoek
- meldingen MOT (Wet melding ongebruikelijke transacties)

### **c. werkprogramma's per soort opdracht, zoals:**

- samenstelling jaarrekening, audit
- administratieve dienstverlening
- opstellen aangifte
- controle aangifte
- fiscaal advies
- loonadvies
- corporate finance
- payroll
- internationaal

### **d. dossiervorming, met daarbij de volgende veelvoorkomende indeling:**

- permanent
- correspondentie
- aangifte
- rapporten
- advies
- administratie
- salaris

### **e. collegiaal overleg en review:**

- collegiaal overleg bij wisseling van adviseur
- loopbrieven aangiften
- attentiepunten samensteller aangifte
- beoordeling van de verrichte werkzaamheden door teamleider
- screening advies en aangifte door fiscalist
- verzending naar/bespreking met cliënt

### **f. adviezen; in het geval dat (fiscale) adviezen worden gegeven zijn de volgende maatregelen van kracht:**

- meerdere oplossingsrichtingen
- binnen kaders wet- en regelgeving en relevante jurisprudentie
- afstemmen oplossing met specifieke cliëntsituatie
- check voor daadwerkelijk uitbrengen advies

### **g. de aanwezigheid van een bureau vaktechniek, met de volgende taken:**

- kennismanagement en -beleid
- gelaagde vaktechnische overlegstructuur
- centrale bepaling standpunt, visie, attitude van het kantoor
- fiscale procedures, melden (vergrijp)boete, HT-vooroverleg
- gesprekspartner voor de fiscus voor cliëntoverstijgende zaken

### **Kwaliteitsbewaking**

De leiding van het kantoor zorgt ervoor dat er procedures en gedragslijnen zijn om te waarborgen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en effectief is en blijft door onder meer voortdurende aandacht voor de evaluatie daarvan. Onderdeel daarvan is een interne inspectie (review) van dossiers van afgeronde opdrachten. De onafhankelijkheid van deze toetsing versterkt het vertrouwen in de kwaliteitsketen van de fiscaal dienstverlener.

## 4. Dienstverleners verbonden aan een koepel- en/of brancheorganisatie

Het lidmaatschap of de aansluiting van een fiscaal dienstverlener bij een koepel- en/of brancheorganisatie zorgt ervoor dat een beroep kan worden gedaan op deze organisatie. In veel gevallen wordt gebruikgemaakt van de geboden specialistische kennis en diensten op diverse terreinen, waaronder die van de fiscaliteit. Aan de verbinding van de fiscaal dienstverlener met de koepel- en/of brancheorganisatie worden vaak wel toelatingseisen gesteld op het gebied van deskundigheid. Daarnaast maken gedrags- en beroepsnormen waaraan men zich dient te houden en regels om deze normen te handhaven (bijvoorbeeld tuchtrecht) deel uit van het lidmaatschap of de aansluiting. Ook houden de koepel- en/of brancheorganisaties toezicht op de fiscaal dienstverleners door reviews. De verbinding met een koepel- en/of brancheorganisatie draagt bij aan de borging van het kwaliteitssysteem.

In de gesprekken met de fiscaal dienstverlener binnen horizontaal toezicht worden de bovengenoemde elementen van het kwaliteitssysteem eveneens besproken en is het van belang duidelijkheid te krijgen over wat de koepel- en/of brancheorganisatie hieraan toevoegt. In de gesprekken met de koepel- en/of brancheorganisaties, om tot een zogenoemd koepelconvenant te komen, worden de genoemde elementen eveneens besproken. In het belang van de convenanten met de aangesloten fiscaal dienstverleners wordt in ieder geval de kwaliteitsbewaking op de aangesloten fiscaal dienstverleners besproken.

## 5. Conclusie

Bij het kwaliteitssysteem van een kantoor spelen meerdere aspecten een belangrijke rol. Deze aspecten komen uit de literatuur en algemene kennis over beheersing. Daar sluit de Belastingdienst bij aan voor het per concrete situatie bespreken van dit systeem. Bij de wijze waarop een convenantklant deze aspecten heeft ingevuld, kan de Belastingdienst indien gewenst altijd informatie (laten) verschaffen. De Belastingdienst toetst de werking van dit systeem in het metatoezicht.

# Bijlage V van de Leidraad HT MKB FD

## Werken over de regiogrenzen heen

Versie van de bijlage: 1 oktober 2010

---

Elke fiscaal dienstverlener die een horizontaal toezichtconvenant heeft met de Belastingdienst, heeft hier een vast aanspreekpunt: de relatiebeheerder. We onderscheiden hierbij de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau en de relatiebeheerder op operationeel niveau. Meer informatie over de rol van relatiebeheerder: zie bijlage III.

Een fiscaal dienstverlener kan contact opnemen met zijn relatiebeheerder, bijvoorbeeld om nieuwe ondernemers aan te melden voor deelname of met verzoeken om vooroverleg. Het kan hierbij gaan om een deelnemende ondernemer die onder een andere belastingregio valt dan waar de relatiebeheerder werkzaam is. De relatiebeheerder is voor die ondernemer niet competent. Er moet worden gewerkt over de regiogrenzen heen. Om dit uniform en efficiënt te kunnen doen, is het noodzakelijk om werkafspraken te maken. Hierbij zijn de volgende uitgangspunten leidend:

1. De competente eenheid van een ondernemer blijft verantwoordelijk voor die ondernemer. Dit geldt ook voor ondernemers die deelnemen aan horizontaal toezicht.
2. Elke fiscaal dienstverlener (vestiging) heeft voor al zijn deelnemende MKB-ondernemers een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst: de relatiebeheerder.

In deze bijlage wordt aangegeven hoe de volgende processen moeten worden uitgevoerd:

- afsluiten van een convenant: relatiebeheerders beschikbaar stellen
- aanmelden van ondernemers voor een convenant: uitvoeren van de marginale toets
- verzoek om vooroverleg: behandelen

## 1. Afsluiten van een convenant: relatiebeheerders beschikbaar stellen

Als een convenant wordt afgesloten waarbij in de uitvoering meerdere regio's zijn betrokken (omdat sprake is van kantoren/vestigingen van de fiscaal dienstverlener die in een andere belastingregio vallen), moeten alle betrokken regio's voorafgaand aan het ondertekenen van het convenant relatiebeheerders beschikbaar stellen. De relatiebeheerder op bestuurlijk niveau van de regio die het convenant afsluit, moet hiervoor actie ondernemen. Uitgangspunt is dat contacten zo laag mogelijk in de organisatie plaatsvinden en slechts wanneer nodig op hoog niveau.

Wanneer een fiscaal dienstverlener in meerdere regio's kantoren/vestigingen heeft die deelnemen aan het convenant, verzoekt de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau de regionale projectleiders van de andere betrokken regio's relatiebeheerders voor deze kantoren te benoemen en in CAS/CNV op te nemen.

## 2. Aanmelden van ondernemers voor een convenant: uitvoeren van de marginale toets

Op het moment dat een fiscaal dienstverlener een ondernemer aanmeldt voor deelname aan een convenant, moet de daarvoor competente regio een marginale toets uitvoeren. De fiscaal dienstverlener meldt de klant aan bij zijn relatiebeheerder via een standaardpostbus (e-mail). Het is belangrijk dat deze postbus op dagverwerking is.

Wanneer een andere regio dan de ontvangende regio competent is voor het uitvoeren van de marginale toets, wordt de aanmelding binnen drie werkdagen doorgezet via de standaardpostbus naar het competente kantoor. Wanneer de aangeelde ondernemer een MGO-onderneming is, wordt de KC'er van de entiteit betrokken in de vraag of deze ondernemer kan deelnemen aan horizontaal toezicht.

Pas bij een akkoord op de marginale toets wordt de klant in CAS/CNV opgenomen. Aangezien CAS/CNV onder meer wordt gebruikt voor het vaststellen van de uitworpen vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting, is het belangrijk dat de marginale toets binnen twee weken wordt uitgevoerd, zodat de klant in CAS/CNV kan worden opgenomen. De fiscaal dienstverlener heeft zo de garantie dat de aanmelding akkoord is bij geen bericht binnen twee weken na aanmelding van de ondernemer.

Elke regio heeft een postbus voor het aanmelden van ondernemers en vooroverleg:

Regio	Intern e-mailadres	Extern e-mailadres
Amsterdam	Amsterdam HT FI_Postbus	Amsterdam.HT.FI@belastingdienst.nl
Haaglanden	Haaglanden HT FI_Postbus	Haaglanden.HT.FI@belastingdienst.nl
Holland-Midden	Holland-Midden HT FI_Postbus	Holland-Midden.HT.FI@belastingdienst.nl
Holland-Noord	Holland Noord HT FI_Postbus	Holland.Noord.HT.FI_Postbus@belastingdienst.nl
Limburg	Limburg HT FI_Postbus	Limburg.HT.FI@belastingdienst.nl
Noord	Noord HT FI_Postbus	Noord.HT.FI@belastingdienst.nl
Oost	Oost HT FI_Postbus	Oost.HT.FI@belastingdienst.nl
Oost-Brabant	Oost-Brabant HT FI_Postbus	Oost-Brabant.HT.FI@belastingdienst.nl
Randmeren	Randmeren HT FI_Postbus	Randmeren.HT.FI@belastingdienst.nl
Rijnmond	Rijnmond HT FI_Postbus	Rijnmond.HT.FI@belastingdienst.nl
Rivierenland	Rivierenland HT FI_Postbus	Rivierenland.HT.FI@belastingdienst.nl
Utrecht-Gooi	Utrecht-Gooi HT FI_Postbus	Utrecht-Gooi.HT.FI@belastingdienst.nl
Zuidwest	Zuidwest HT FI_Postbus	Zuidwest.HT.FI@belastingdienst.nl

### 3. Verzoek om vooroverleg: behandelen

Als een fiscaal dienstverlener vooroverleg wil voor een convenantklant, dan zal hij dat vaak telefonisch bij de relatiebeheerder aankondigen. Vooroverleg vindt plaats over een specifieke casus.

De fiscaal dienstverlener levert het verzoek met onderbouwing schriftelijk ter attentie van de relatiebeheerder aan. Uitgangspunt hierbij is dat het vooroverleg wordt gevoerd door het competente kantoor van de betreffende onderneming. Als het vooroverleg een ondernemer binnen de eigen regio betreft, zet de relatiebeheerder het binnen de eigen regio uit. Als het vooroverleg een ondernemer van een andere competente regio betreft, zoekt de relatiebeheerder contact met een collega-relatiebeheerder van die regio. Met deze regio moeten afspraken worden gemaakt over de wijze van aanlevering van de fysieke stukken. Bezien moet worden of dit proces te zijner tijd gedigitaliseerd kan worden. In alle gevallen zorgt de relatiebeheerder voor tijdige terugkoppeling.

De relatiebeheerder op bestuurlijk niveau is verantwoordelijk voor de voortgang van het convenant en moet dus op de hoogte worden gehouden van bijzonderheden. Hiervoor kunnen de standaardpostbussen worden gebruikt. Het is echter niet nodig de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau van al het vooroverleg op de hoogte te houden. Alleen input die van belang is voor de werking en evaluatie van het convenant (de bijzonderheden en uitzonderingen) worden gemeld aan de relatiebeheerder op bestuurlijk niveau.

# Bijlage VI van de Leidraad HT MKB FD

## Standaard fiscaaldienstverlenersconvenant

Versie van de bijlage: 10 januari 2011

---

Partijen,

[fiscaal dienstverlener] (hierna 'het kantoor') gevestigd te [vestigingsplaats], vertegenwoordigd door . . . . .

en

de Belastingdienst,  
vertegenwoordigd door . . . . .

komen het volgende overeen:

## 1. Preambule

[Naam kantoor] verzorgt belastingaangiften voor ondernemers. De aangiften die in overeenstemming met dit convenant worden ingediend, worden aangeduid als convenantaangiften.

In dit convenant wordt vastgelegd hoe partijen met elkaar wensen om te gaan.

Partijen werken met elkaar samen op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Ze spannen zich in hun processen zo op elkaar af te stemmen, dat de door het kantoor ingediende convenantaangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn. Door de afstemming vooraf wordt voor de betrokken ondernemers de rechtszekerheid vergroot. Partijen stemmen de werkwijze in het aangifteproces, het uit te oefenen toezicht en de wijze waarop in verband met dit convenant overleg plaatsvindt met elkaar af.

Onder dit convenant vallen aangiften van de deelnemende ondernemers die worden verzorgd door het kantoor, waaronder in ieder geval worden begrepen de aangiften loonheffing, omzetbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

## 2. Uitgangspunten

- 2.1 Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking op partijen en deelnemende ondernemers van toepassing.
- 2.2 Partijen en deelnemende ondernemers hebben de intentie de fiscale regelgeving correct uit te voeren.
- 2.3 Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en waarin geen materiële fouten voorkomen.
- 2.4 Het kantoor en de deelnemende ondernemers verlenen binnen geldende wet- en regelgeving zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud aan de Belastingdienst inzage in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens. Geen inzage hoeft gegeven te worden in documenten voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.

- 2.5 De Belastingdienst vertrouwt op de professionaliteit van het kantoor bij het implementeren en het hanteren van de werkwijze, zoals is aangegeven in paragraaf 3 van dit convenant. Het kantoor heeft een stelsel van kwaliteitsbeheersing geïmplementeerd. Een periodieke review van de kwaliteit van de kantoorprocessen en -producten is onderdeel van dit stelsel. De Belastingdienst heeft kennis genomen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat door het kantoor wordt gehanteerd en van de binnen het kantoor te gebruiken procedures met betrekking tot het beoordelen van de kantoorprocessen.
- 2.6 De Belastingdienst stelt zo snel mogelijk na indienen van een convenantaangifte voor de vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting de definitieve aanslag vast.
- 2.7 Dit convenant is primair gericht op de doelgroep ondernemingen in het segment midden- en kleinbedrijf. De Belastingdienst hanteert voor de segmenten middelgrote en zeer grote ondernemingen (MGO en ZGO) als uitgangspunt individuele klantbehandeling. Als het kantoor een ondernemer aanmeldt die bij de Belastingdienst onder individuele klantbehandeling valt, vindt overleg plaats tussen de Belastingdienst, het kantoor en de ondernemer over de deelname aan dit convenant.

## 3. Werkwijze

### 3.1. De toetreding van ondernemers

Partijen hebben afgesproken dat er alleen sprake kan zijn van convenantaangiften als de deelnemende ondernemer schriftelijk aan het deelnemende kantoor verklaart:

- dat hij een relatie met de Belastingdienst wil op basis van vertrouwen, begrip en transparantie;
- dat hij de gegevens voor het opmaken van de convenantaangifte tijdig, juist en volledig aanlevert aan het kantoor.

### 3.2. Het opmaken van de convenantaangiften

Het kantoor zorgt ervoor dat convenantaangiften worden ingediend zoals omschreven in de preambule. Waar het kantoor zich baseert op gegevens en informatie die door cliënten en/of derden zijn aangeleverd, heeft het kantoor een zorgplicht voor de kwaliteit van deze gegevens en informatie, teneinde te kunnen komen tot een aanvaardbare aangifte. De werkzaamheden worden zodanig in het klantdossier vastgelegd, dat effectief metatoezicht kan plaatsvinden (zie paragraaf 4. Toezicht).

### 3.3. Vooroverleg

Het kantoor legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo spoedig mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. Het kantoor verstrekt daarbij aan de Belastingdienst actief inzicht in alle feiten en omstandigheden, de ingenomen standpunten en zijn visie op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen.

De Belastingdienst geeft zo spoedig mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met het kantoor zijn visie op de rechtsgevolgen.

### 3.4. Overleg over het convenant

De Belastingdienst, regio [naam regio], voert voor de uitvoering van dit convenant door Belastingdienst de landelijke regio. Regio [naam regio] is eerste aanspreekpunt voor het kantoor.

## 4. Toezicht

Toezicht op de naleving van dit convenant geschiedt in de vorm van metatoezicht. Het doel van het metatoezicht is beoordelen of de werkwijze van paragraaf 3 van dit convenant voldoet en op welke wijze deze werkwijze zonodig kan worden verbeterd. De inrichting van het metatoezicht is de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst.

In het metatoezicht beoordeelt de Belastingdienst het aangifteproces door de convenantaangiften steekproefsgewijs volgens de uitgangspunten van de CAB (Controleaanpak Belastingdienst) te controleren. Daarbij steunt hij op de werkzaamheden die door het kantoor en de ondernemer zijn uitgevoerd. De resultaten van daartoe gedane interne kwaliteitstoetsen en reviews door het kantoor worden daarbij meegenomen. In het metatoezicht is het mogelijk dat de Belastingdienst controlewerkzaamheden bij de ondernemer uitvoert.

Als de in het metatoezicht onderzochte aangifte niet aanvaardbaar is, wordt in overleg met het kantoor onderzocht waardoor dit wordt veroorzaakt. Afhankelijk van de uitkomst van deze analyse wordt bepaald welke aanpassingen in de onderzochte aangifte en/of de werkprocessen van het kantoor en/of de ondernemer moeten worden gedaan. Het kantoor heeft de verantwoordelijkheid om de eigen werkprocessen waarin fouten zijn ontstaan te verbeteren.

## 5. Overleg

Partijen treden periodiek met elkaar in overleg om de voortgang van met name de behandeling van de (nieuwe) fiscale issues te bespreken.

Partijen treden ten minste éénmaal per jaar in overleg om de werking van het convenant te evalueren en indien nodig te actualiseren. Het geactualiseerde convenant vervangt het voorafgaande convenant.

## 6. Looptijd

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door het kantoor en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daartoe verzoekt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd. Daardoor vallen de aangiften van deelnemende ondernemers niet langer onder de werking van dit convenant.

## 7. Ondertekening

Dit convenant treedt met onmiddellijke ingang in werking na ondertekening door beide partijen.

# Bijlage VII van de Leidraad HT MKB FD

## Steekproefsgewijze controle

Versie van de bijlage: 15 oktober 2010

---

Het doel van horizontaal toezicht is dat ondernemers en dienstverleners die deelnemen in het horizontaal toezicht, aanvaardbare aangiften indienen. Aanvaardbare aangiften zijn aangiften die voldoen aan wet- en regelgeving en vrij zijn van materiële fouten. De Belastingdienst kiest met de aanvaardbare aangifte voor outputnormering. Het metatoezicht is dan ook het werk dat de Belastingdienst uitvoert om vast te stellen of de afspraken over de convenantaangiften zoals gemaakt in het convenant worden nagekomen. De bevindingen van het metatoezicht vormen input voor het verbeteren van de in het convenant overeengekomen werkwijze.

Metatoezicht wordt uitgevoerd in verschillende stappen van het proces van horizontaal toezicht en hierna wordt fase 5, te weten de steekproefsgewijze controle op de aanvaardbaarheid van de convenantaangiften, verder toegelicht. Hierbij wordt niet ingegaan op de controle op de aanvaardbaarheid van de convenantaangiften met de geselecteerde posten van een landelijke actie.

## 1. Steekproef ondernemingen

De Belastingdienst richt jaarlijks een steekproef ondernemingen in. Deze steekproeven zijn een noodzakelijk onderdeel van handhavingsregie en een wezenlijk element in de leercirkel hierbij. De belangrijkste doelen van de steekproef ondernemingen zijn:

- opbouwen van kennis (over meerdere jaren) over (gedrag van) groepen belastingplichtigen
- kennis verkrijgen over wat we niet doen (nieuwe risicosignalen)
- toetsen of we de juiste keuzes hebben gemaakt

Deze kennis is van groot belang om handhavingsregie op strategisch en tactisch niveau inhoud te geven.

De steekproef ondernemingen van 2011 gebruiken we ook voor het metatoezicht en wel voor de steekproefsgewijze controle op de aanvaardbaarheid van de convenantaangiften. Bij het trekken van de aselecte steekproef wordt hiermee rekening gehouden. De steekproef wordt zo ingericht dat maximaal 1% van de entiteiten die betrokken zijn in een convenant van een fiscaal dienstverlener betrokken wordt in het metatoezicht. Bij de inrichting van de steekproef is bovendien rekening gehouden met het onderscheid tussen individuele convenanten en convenanten met kantoren die tot de koepelorganisaties SRA of NOAB behoren en met een evenredige verdeling hiervan over de regio's. Doordat bij de inrichting van de steekproef rekening is gehouden met de convenantaangiften, hebben deze onderzoeken zowel een belang voor het geven van inhoud aan de handhavingsregie als voor het metatoezicht.

## 2. Uitvoeren van het metatoezicht

### Behandelopdracht

De behandelopdracht van alle posten van de steekproef ondernemingen is dezelfde, te weten het instellen van een volledig boekenonderzoek voor alle middelen. Een volledig onderzoek houdt in dat zowel de volledigheid van de verantwoorde transacties als de juistheid van de gegevens wordt onderzocht.

### **Actualiteit**

Het onderzoek moet zo actueel mogelijk zijn. Dit betekent dat de aangiften van het meest recente kalender- of boekjaar in onderzoek worden genomen. Zodra de winstaangiften van dit jaar zijn ontvangen, kan het onderzoek aanvangen. Vastgesteld wordt of de ingediende aangiften aanvaardbaar zijn.

### **Behandelaar**

De convenantaangiften in de steekproef worden door dezelfde veldtoetsers behandeld als de aangiften die niet in een convenant zijn aangemeld.

### **Behandeling**

Alle posten van de steekproef ondernemingen moeten CAB-conform worden uitgevoerd.

Voor de onderzoeken van convenantaangiften wordt in de kantoorvoorbereiding informatie over de fiscaal dienstverlener (die van belang kan zijn bij het onderzoek) verzameld bij de relatiebeheerder van het convenant. Voor deze onderzoeken worden ook een bedrijfsverkenning en voorwaardelijke controles uitgevoerd op het controleadres door middel van een inleidend gesprek.

De behandeling van de onderwerpen die in de planningfase zijn geselecteerd voor onderzoek is hetzelfde voor convenantaangiften en niet-convenantaangiften. De behandelwijze en het verwachte tijdsbeslag kunnen voor convenantaangiften wel verschillen, omdat de fiscaal dienstverlener transparant is over de door hem toegevoegde kwaliteit aan de aangiften. Verwacht kan worden dat hiermee de doorlooptijd van het onderzoek wordt verkort.

Alle onderwerpen van het controleprogramma worden met de fiscaal dienstverlener gedeeld. De uitvoering van het onderzoek vindt vervolgens primair plaats bij de fiscaal dienstverlener en aan de hand van de administratie van de belastingplichtige en het dossier van de fiscaal dienstverlener. Voor zover onderwerpen van het controleprogramma niet of niet geheel onderzocht kunnen worden met de dossiergegevens van de fiscaal dienstverlener of door tussenkomst van de dienstverlener, worden deze bij de belastingplichtige zelf behandeld.

Als voldoende informatie is verzameld om tot een oordeel te komen over de verschillende controleonderwerpen en daarmee over de aangifte, worden de conclusies in TOP (Toezichtondersteuningsprogramma) en in een rapport vastgelegd. Het is belangrijk in deze fase de relatiebeheerder erbij te betrekken.

## 3. Afronding van het onderzoek

De conclusies van het onderzoek naar de convenantaangiften worden besproken met de fiscaal dienstverlener en de belastingplichtige. Afhankelijk van de aard en omvang van de correcties kan de relatiebeheerder van de fiscaal dienstverlener bij dit gesprek aanwezig zijn.

Met correcties en boetes wordt voor convenantaangiften volgens de gebruikelijke spelregels van wet- en regelgeving omgegaan. Het definitieve rapport wordt aan de belastingplichtige gestuurd en een afschrift aan de fiscaal dienstverlener.

## 4. Leercirkel

De conclusies van het onderzoek naar de convenantaangiften zullen informatie opleveren over de kwaliteit van de processen van de fiscaal dienstverlener. In het convenant met de fiscaal dienstverlener is in de preambule overeengekomen deze met elkaar te bespreken.

Input voor de leercirkel wordt verkregen door metatoezicht, bijvoorbeeld uitkomsten van de steekproef of resultaten van reviews en collegiale beoordelingen. Deze signalen kunnen aanleiding zijn voor de fiscaal dienstverlener om zijn processen aan te passen. Deze continue aanpassingen leiden tot een verbetering van de kwaliteit van de aangiften.

De relatiebeheerder en de projectleider horizontaal toezicht MKB van de regio, dan wel de verantwoordelijke manager (M2'er), bespreken de onderwerpen die het kwaliteitsborgingsysteem van de fiscaal dienstverlener raken. De afspraken die hieruit voortkomen, worden vastgelegd.

### **Koepelorganisatie**

Als de fiscaal dienstverlener behoort tot een koepelorganisatie, kunnen onderwerpen ook betrekking hebben op het kwaliteitsborgingsysteem van de koepelorganisatie. In deze gevallen zet de adoptieregio met de koepelorganisatie een afzonderlijke leercirkel in gang. Hiervoor is het noodzakelijk dat deze conclusies van het onderzoek worden verstrekt aan de coördinator van het koepelconvenant.

Wat hiervoor is aangegeven op kantoonniveau geldt uiteraard ook voor het niveau van de koepelorganisatie: bevindingen uit het metatoezicht die bij meer onderzoeken of kantoren aan de orde zijn, kunnen aanleiding zijn voor overleg met de koepelorganisatie. De richtlijnen en reviews die vanuit de koepelorganisatie worden verzorgd, kunnen vervolgens overeenkomstig worden bijgesteld.

# Bijlage VIII van de Leidraad HT MKB FD

## Materialiteit

Versie van de bijlage: 23 december 2010

---

## 1. Inleiding

In deze bijlage wordt ingegaan op de algemeen geldende materialiteit zoals die door de Belastingdienst wordt gesteld als eis in het kader van de aanvaardbare aangifte. Het hanteren van een dergelijke eis sluit aan bij wat in de accountancy voor de controle van financiële overzichten gebruikelijk is.<sup>6</sup>

Eerst wordt het verband tussen de begrippen "materialiteit" en "aanvaardbare aangifte" toegelicht. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen kwantitatieve en kwalitatieve materialiteit. Met betrekking tot de kwantitatieve materialiteit wordt vervolgens de algemeen geldende materialiteitstabel weergegeven en toegelicht.

## 2. Kwantitatieve materialiteit in relatie tot de aanvaardbare aangifte

In het toezicht van de Belastingdienst speelt het begrip "aanvaardbare aangifte" een belangrijke rol. Dit begrip betekent niet dat de belastingplichtige het corrigeren van hem bekende fouten in de aangifte tot een bepaald bedrag achterwege zou mogen laten. De aangifte heeft immers een belangrijke functie. Zij dient primair als basis voor de inspecteur om juiste aanslagen vast te stellen (aanslagbelastingen) en als geleidebrief bij gedane betalingen op aangifte (aangiftebelastingen). Daarom moet de aangifte voldoen aan de eisen in de belastingwetten en in beginsel foutloos zijn (met andere woorden: juist en volledig). Dat betekent ook dat de Belastingdienst ervan uitgaat dat een belastingplichtige de processen inricht die van belang zijn voor de totstandkoming van de fiscale aangiften, met inachtneming van een tolerantie van nul.

Bij het begrip "aanvaardbare aangifte" gaat het om de eisen die de Belastingdienst vanuit het toezicht aan de aangifte stelt in termen van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid. De bedoelde eisen zijn opgenomen in de CAB en de in deze bijlage opgenomen materialiteitstabel.

De praktijk leert dat toch fouten in de verantwoording kunnen voorkomen, ondanks een goede inrichting van de interne beheersingsorganisatie. Dat geldt ook voor de fiscale aangiften. De economische rationaliteit brengt mee dat niet elke fout in de fiscale aangifte kan en zal worden ontdekt. Wel is het van belang dat het totaalbedrag van de (potentiële) fouten in de aangiften de materialiteit niet overschrijdt. Als aan deze voorwaarde wordt voldaan, is er sprake van een aanvaardbare aangifte.

De materialiteit functioneert dus als goedkeuringsgrens en krijgt zijn betekenis in het toezicht. De toezichtwerkzaamheden worden zó ingericht dat redelijke zekerheid wordt verkregen dat de aanwezigheid van fouten in ieder geval wordt gesignaleerd als het maximaal te verwachten foutbedrag de materialiteit als goedkeuringsgrens overschrijdt. De materialiteit is nadrukkelijk geen correctiegrens. Geconstateerde fouten moeten worden gecorrigeerd, ongeacht hun financiële belang.

<sup>6</sup> Zo is in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) te lezen dat de Standaarden als basis voor het oordeel van de accountant vereisen om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten (Nadere voorschriften controle- en overige standaarden, zoo Algemene doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden).

De kwantitatieve materialiteit kan worden uitgedrukt in een geldbedrag. Voor de hoogte van dat geldbedrag hanteert de Belastingdienst een tabel; deze is hierna opgenomen en wordt toegelicht.

### 3. Kwalitatieve materialiteit in relatie tot de aanvaardbare aangifte

Als het gaat over het begrip "aanvaardbare aangifte", dan speelt naast de kwantitatieve materialiteit ook het begrip "kwalitatieve materialiteit" een belangrijke rol. Daarbij gaat het niet zozeer over het vraagstuk tot welk bedrag fouten niet ontdekt mogen blijven, maar veel meer over de vraag wat de betekenis is van een al geconstateerde fout. De kwalitatieve materialiteit ziet op de aard van de fout, waarbij het vooral gaat over de mate van verwijtbaarheid. Denk aan een situatie waarin vast is komen te staan dat fouten opzettelijk zijn gemaakt, er sprake is van opzet of zelfs van fraude. Het kan ook zijn dat de opzet of bestaan van de administratieve organisatie en interne beheersing ernstig tekortschiet, bijvoorbeeld omdat op cruciale punten is nagelaten beheersmaatregelen te treffen. Ook kan de interne beheersing bewust zijn doorbroken, waardoor het risico van fouten bewust is genomen. De constatering van ernstig verwijtbare fouten staat goedkeuring van de fiscale aangifte zonder meer in de weg, ook al zou de financiële impact relatief gering kunnen zijn.

### 4. Tabel voor de algemeen geldende materialiteit

Bij de bepaling van de hoogte van de materialiteit hanteert de Belastingdienst binnen de hiervoor weergegeven context de volgende tabel (bedragen in €):

Omvang organisatie		Materialiteit
-	300.000	Omzet x 5%
300.000	- 500.000	15.000
500.000	- 1.000.000	30.000
1.000.000	- 2.200.000	60.000
2.200.000	- 4.400.000	120.000
4.400.000	- 8.800.000	180.000
8.800.000	- 17.500.000	300.000
17.500.000	- 35.000.000	600.000
35.000.000	- 70.000.000	900.000
70.000.000	- 140.000.000	1.500.000
140.000.000	-	3.000.000

#### Toelichting op de inhoud van de tabel

Voor de "omvang organisatie" van een profitorganisatie kan worden uitgegaan van de Nederlandse omzet. Voor non-profitorganisaties kan in plaats van omzet de omvang van het (operationele) budget worden genomen. Als het toezicht betrekking heeft op een deel van de entiteit (bijvoorbeeld één vennootschap), wordt als "omvang organisatie" in beginsel de omvang van het betreffende deel gehanteerd.

De waarden in de kolom Materialiteit luiden in uitgaven (dus voor zover van toepassing bedragen inclusief omzetbelasting). De waarden luiden dus uitdrukkelijk niet in belastingbedragen. Als het toezicht betrekking heeft op de belasting zelf (bijvoorbeeld de voorbelasting), dan moet voor de bepaling van de materialiteit het uitgavenbedrag worden omgerekend naar het belastingbedrag. Deze omrekening wordt uitgevoerd met gebruikmaking van het tarief dat voor het betreffende belastingmiddel ten hoogste kan gelden en wordt afgerond op duizenden naar boven.

### **Gebruik van de tabel**

Met betrekking tot het gebruik van de tabel wordt het volgende opgemerkt:

- De algemeen geldende materialiteitstabel, zoals opgenomen in deze bijlage, is van toepassing op door de Belastingdienst uitgevoerde boekenonderzoeken en kan ook gebruikt worden in het kader van het horizontaal toezicht.
- Van de algemeen geldende materialiteitstabel wordt uitsluitend in de volgende situaties afgeweken:
  - als in het kader van een landelijke actie door de Belastingdienst toezicht wordt uitgeoefend met grotere nauwkeurigheid (het zogenoemde inzoomen)
  - In dat geval wordt de omvang van de organisatie – in afwijking van het voorgaande – bepaald op de omvang van het controleobject.
  - Is de kennisgroep Vaktechniek Toezicht van de Belastingdienst ten aanzien van het uit te oefenen toezicht een bijzondere materialiteitstabel heeft uitgevaardigd
  - als het toezicht uitsluitend betrekking heeft op de douanerechten en accijnzen
  - In dat geval wordt de omvang van de organisatie – in afwijking van de hoofdregel – bepaald op de waarde van de inkomende goederenstroom.
  - als het toezicht uitsluitend betrekking heeft op de loonheffing
  - In dat geval wordt de omvang van de organisatie – in afwijking van de hoofdregel – bepaald op het totale bedrag van de loonsom.
- De tabel voor de algemeen geldende materialiteit is ook van toepassing bij de (zeer) grote concerns die hun (fiscale) zaken op orde hebben. De geldende materialiteit heeft geen relatie met de kwaliteit van de interne organisatie. Wel kan de aanwezigheid van een goed functionerende interne beheersingsorganisatie rondom de (fiscale) processen leiden tot een reductie van de hoeveelheid toezichtwerkzaamheden. Daarbij geldt als voorwaarde dat de kwaliteit van de gebruikte voorinformatie moet worden gevalideerd.
- Bij de inrichting van het toezicht hanteert de Belastingdienst, naast de genoemde materialiteit, de volgende uitgangspunten:
  - een statistische betrouwbaarheid van 95%
  - een tolerantie, die varieert tussen 60% en 100% van de materialiteit en die niet wordt gealloceerd
  - een nulfoutenverwachting, wat uitgaande van de Poissonverdeling neerkomt op een betrouwbaarheidsfactor (R) van 3

<sup>7</sup> Voorbeeld: voor een profit-organisatie met een omzet tussen € 300.000 en € 500.000 bedraagt de materialiteit in btw-euro's 19/119e van € 15.000 = afgerond € 3.000.

# Bijlage IX van de Leidraad HT MKB FD

## Afkortingen

Versie van de bijlage: 16 februari 2011

---

- AFI . . . . . Systeem Accountteams Fiscaal Dienstverleners
- ATK . . . . . Applicatie Transparante Klantbehandeling
- AWB . . . . . Algemene Wet Bestuursrecht
- BBBB . . . . . Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst
- BI . . . . . Bestuurlijke Informatie
- BvR . . . . . Beheer van Relaties
- CAB . . . . . Controle Aanpak Belastingdienst
- CNV . . . . . Registratiesysteem voor convenanten
- FD . . . . . Fiscaal Dienstverlener
- HT . . . . . Horizontaal Toezicht
- IB . . . . . Inkomstenbelasting
- IKB . . . . . Informatiesysteem Klantbehandeling
- KC'er . . . . . Klant Coördinator
- LAD . . . . . Landelijk Accountteam Dienstverleners
- LH . . . . . Loonheffing
- LTO/Team HTO . . . . . Landelijke Toezicht Organisatie/Team Horizontaal Toezicht Ondernemingen
- MGO . . . . . Middelgrote Ondernemingen
- MKB . . . . . Midden- en kleinbedrijf
- NOAB . . . . . Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen
- OB . . . . . Omzetbelasting
- OCK . . . . . Overige Complexe Klanten
- SRA . . . . . Samenwerkende Registeraccountants en Administratieconsulenten
- TOP . . . . . Toezichtondersteuningsprogramma
- VpB . . . . . Vennootschapsbelasting
- VWIA . . . . . Verkorte Winstaangifte
- XBRL . . . . . Extensible Business Reporting Language
- ZGO . . . . . Zeer Grote Ondernemingen

