



Horizontaal toezicht in MKB-segment

Onderzoek naar de minimale kwaliteitseisen van een fiscaal dienstverlener.

Masterthesis Fiscale Economie

Tilburg Universiteit

Faculteit Management en Economie

Fiscaal instituut Tilburg

Naam: D.F. Holten

Studie richting: Master Fiscale Economie

Administratienummer: 1267940/447039

Datum: 28 september 2017

Begeleider: Prof. mr. dr. R. Russo

Examencommissie:

Rijkdom is meer het verkleinen van je hebzucht, dan het vergroten van je bezit.¹

¹ Boer Dirco te Voortwis, Triodos Bank Nederland.

Afkortingen

Art : Artikel

AWR : Algemene wet inzake rijksbelastingen.

BCF : Business- en internal Control Framework

BW : Burgerlijk Wetboek

CAB : Controle Aanpak Belastingdienst

MGO : Middelgrote ondernemingen

MKB : Midden- en kleinbedrijf

SOx : Sarbens-oxley act

TCF : Tax Control Framework

VGBA : Verordening gedrags- en beroepsregels accountants

Wwft : Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme

WWR : Wetenschappelijke raad voor het Regeringsbeleid

ZGO : Zeer grote ondernemingen

Inhoudsopgave

Afkortingen	1
1 Inleiding.....	1
1.1 Aanleiding.....	1
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Verantwoording van de opzet.....	4
2 Toezicht	6
2.1 Inleiding.....	6
2.2 Verticaal toezicht.....	6
2.2.1 Indienen van een aanvaardbare aangifte.....	7
2.3 Horizontaal toezicht	8
2.3.1 Het ontstaan van horizontaal toezicht	8
2.3.2 De essentie, de uitgangspunten en het doel van horizontaal toezicht	10
2.3.3 De vormgeving van horizontaal toezicht.....	12
2.3.4 Formeelrechtelijke bezwaren.....	16
2.3.5 Effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht	17
3 Convenanten	20
3.1 Inleiding.....	20
3.2 Convenanten binnen horizontaal toezicht	20
3.2.1 Soorten convenanten in horizontaal toezicht	20
3.2.2 De juridische kwalificatie van het convenant.....	20
3.3 Verantwoordelijkheden onder het fiscaal dienstverlener convenant.....	22
3.3.1 De zorgplicht onder het convenant.....	22
3.3.2 Aansprakelijkheid onder het convenant	23
4 Kwaliteitseisen	24
4.1 Inleiding.....	24
4.2 Interne beheersingseisen grote onderneming.....	24
4.2.1 Inrichting tax control framework	24
4.3 Kwaliteitseisen koepelorganisatie.....	26
4.3.1 Toetsing door de Belastingdienst van Koepelorganisaties	26
4.4 Kwaliteitseisen van de fiscaal dienstverlener.....	27

4.4.1 Klantaannamebeleid	27
4.4.2 Een onafhankelijke review	28
4.4.3 Vaktechnische infrastructuur	30
4.4.4 Het vier-ogen principe.....	32
4.4.5 Werkprogramma's en informatietechnologieën.....	32
4.4.6 De samenstelopdracht	33
4.4.7 Beroepsethiek en tuchtrecht.....	34
4.5 Tussenconclusie.....	35
5 Conclusie	37
5.1 Samenvatting en conclusies	37
5.2 Beantwoording van de probleemstelling	38
5.3 Aanbevelingen.....	40
Literatuurlijst.....	42
Literatuur.....	42
Parlementaire stukken	44
Jurisprudentie	44
Boeken	44
Overig	44
Bijlages	46

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

In 2005 heeft de Belastingdienst een nieuwe vorm van toezicht ingevoerd, het zogenoemde horizontaal toezicht. Het uitgangspunt bij horizontaal toezicht is de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, welke is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip. Onder horizontaal toezicht wordt aangegeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven. Een belangrijk onderdeel is het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken.² Hierdoor verschuift de verhouding en communicatie tussen burger en overheid van een verticale situatie naar een meer gelijkwaardigere situatie.³ De Belastingdienst probeert met horizontaal toezicht aan te sluiten bij de ontwikkelingen in de maatschappij. In 2002 heeft de Wetenschappelijk Raad voor het Regeringsbeleid (hierna WRR) in zijn rapport 'De toekomst van de nationale rechtstaat' de regering geadviseerd dat zij moet streven naar meer terughoudendheid in de wet- en regelgeving, waarbij er een groter beroep op de maatschappelijke krachten gedaan kan worden.⁴ In het afgelopen decennium is de regeldruk enorm toegenomen als gevolg van de ontwikkeling van de verzorgingsstaat, de noodzaak om antimisbruik- en reparatiewetgeving in te voeren en het gebruik van de belastingwetgeving om beleidsdoelen na te streven.⁵ Dit heeft ertoe geleid dat de belastingwetten uitermate complex zijn geworden. In 2014 heeft de staatssecretaris van Financiën een verbeterprogramma gepresenteerd om de vermindering van de complexiteit in gang te zetten.⁶ De vereenvoudiging van de fiscale wetgeving is geen keuze, maar een voorwaarde voor succes.⁷

Horizontaal toezicht is erop gericht dat burgers, bedrijven en instellingen zoveel mogelijk hun eigen verantwoordelijkheden nemen bij het indienen van een aanvaardbare aangifte. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte welke voldoet aan de wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten.⁸ Dit wordt bewerkstelligd door een relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Als er sprake is van een horizontale samenwerking dan vindt er in principe geen verticale controle meer plaats. Verticale controle is een andere benaming voor

² Brief van de staatssecretaris van Financiën, 8 april 2005.

³ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 8 april 2005.

⁴ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 2002.

⁵ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 2002, p.10.

⁶ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014.

⁷ Brief van de staatssecretaris van Financiën, 19 mei 2014.

⁸ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB. 2016. p. 9

de traditionele controle, wat inhoudt dat het toezicht achteraf en top-down plaatsvindt. Dit is inefficiënt aangezien de Belastingdienst overdoet wat de belastingplichtige en/of haar adviseur zelf al aan controle heeft gedaan. Bij horizontaal toezicht wordt gesteund op wat externe partijen hebben gedaan ten behoeve van bedrijven, op de activiteiten die de belastingplichtige zelf al heeft gedaan en wordt er in de actualiteit gewerkt. Dit zorgt ervoor dat er minder (administratieve) lasten zijn voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige. Dit kan een tijds- en kostenbesparing opleveren. Een ander voordeel van horizontaal toezicht is dat bedrijven die meedoen sneller zekerheid krijgen over hun fiscale positie.

Horizontaal toezicht wordt vormgegeven door convenanten. In de convenanten worden wederzijdse afspraken vastgelegd tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige, welke aangeven hoe ze met elkaar omgaan. In de literatuur zijn verschillende meningen over de juridisch kwalificatie van het convenant. De Belastingdienst vindt het een intentieverklaring, terwijl andere partijen spreken van een civielrechtelijke overeenkomst. Het is verder van belang een onderscheid te maken tussen de individuele convenanten en intermediaire convenanten.

Individuele convenanten worden gesloten met grote ondernemingen.⁹ Grote ondernemingen dienen hun eigen aangifte in, daarom dienen zij een adequaat intern beheersingssysteem te hebben om de kwaliteit van haar eigen aangifte te kunnen waarborgen. De interne beheersing is van voldoende niveau als sprake is van een zogenoemd adequaat tax control framework (hierna TCF). Het TCF is het fiscaal relevante deel van de interne beheersing.¹⁰ Het doel van het TCF is opleveren van tijdig, juiste en volledige informatie zodat een aanvaardbare aangifte kan worden gedaan. Daarnaast worden ook de overige fiscale risico's in kaart gebracht (bijvoorbeeld reputatieschade).¹¹ Als het TCF van voldoende niveau is kan de onderneming deelnemen aan horizontaal toezicht omdat de Belastingdienst in principe ervan uit gaat dat de aangifte die de onderneming doet een aanvaardbare aangifte is. Een grote onderneming kan in plaats van een individueel convenant ook kiezen om via een fiscaal dienstverlener mee te doen aan horizontaal toezicht.¹² In dit geval steunt de grote onderneming op het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.

⁹ Leidraad Toezicht grote ondernemingen, 2013, p. 5.

¹⁰ Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, 2013, p.5.

¹¹ Oenema, van der Enden, 2013, p.3.

¹² Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 31.

In het MKB-segment is wegens de omvang van het segment gekozen om intermediaire convenanten te sluiten met fiscaal dienstverleners van de belastingplichtige in plaats van direct met de belastingplichtige zelf.¹³ De fiscaal dienstverleners dienen de belastingaangiften in voor hun klanten en om de kwaliteit ervan te borgen, dat wil zeggen aanvaardbare aangiften, dienen zij een adequaat kwaliteitssysteem te hebben.¹⁴ Bij een goed functionerend kwaliteitssysteem kan de fiscaal dienstverlener ook tot de conclusie komen dat de aangifte niet aanvaardbaar is of dat hij dit niet kan garanderen. Een adequaat kwaliteitssysteem is dus een voorwaarde voor deelname aan horizontaal toezicht.¹⁵ In het MKB vervangt het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener het interne beheersingssysteem van zijn klanten.

Maar wanneer is het kwaliteitssysteem van voldoende niveau om in aanmerking te komen voor horizontaal toezicht convenant? De Belastingdienst geeft aan dat de fiscaal dienstverlener over adequate kennis en ervaring moet beschikken en dat de organisatie zodanig is ingericht dat de kwaliteit van de uitvoering in continuïteit van een voldoende hoog niveau is.¹⁶ Een convenant kan worden afgesloten via een koepelorganisatie of direct met de Belastingdienst. Wanneer een fiscaal dienstverlener is aangesloten bij een koepelorganisatie kan hij beschikken over de kwaliteitshandboeken en werkprocessen die door de koepelorganisatie worden aangeboden. De koepelorganisatie geeft hiermee invulling aan de eisen van een adequaat kwaliteitssysteem. Als de fiscaal dienstverlener ervoor kiest om een convenant via een koepelorganisatie af te sluiten zal de Belastingdienst steunen op de bevindingen van de koepelorganisatie.¹⁷ Het beleid van de Belastingdienst is hier op gericht. Echter elke fiscaal dienstverlener komt in aanmerking voor een convenant als zijn kwaliteitssysteem van voldoende niveau is. De fiscaal dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie moet zelf invulling geven aan de eisen van het kwaliteitssysteem. Het is niet duidelijk waar dit aan moet voldoen en ook niet hoe dit wordt getoetst door de Belastingdienst. De leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners van de Belastingdienst biedt hiervoor een aantal ijkpunten waar de fiscaal dienstverlener naar kan kijken.¹⁸ Dit zijn echter geen harde eisen.

In de literatuur wordt opgeroepen om minimumnormen te formuleren waaraan het kwaliteitssysteem dient te voldoen en waaraan kan worden getoetst.¹⁹ Tevens geeft de commissie Stevens aan dat meer

¹³ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 8.

¹⁴ Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, 2012, p. 30.

¹⁵ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 14.

¹⁶ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 14.

¹⁷ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 14.

¹⁸ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 34.

¹⁹ Grein, 2016. P. 4; Oenema, 2014, p. 4.

verduidelijking dient te komen in de vormgeving van het kwaliteitssysteem vanwege de diversiteit van de fiscaal dienstverleners.²⁰

1.2 Probleemstelling

Het in de vorige paragraaf geschetste probleem rondom het kwaliteitssysteem leidt tot de volgende probleemstelling:

Welke kwaliteitseisen zijn of zouden van belang moeten zijn voor de Belastingdienst om een convenant te sluiten met een fiscaal dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie?

De bovenstaande probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van een aantal deelvragen. Deze deelvragen zijn:

1. *Aan welke interne beheersingseisen moet een grote onderneming voldoen om een individueel convenant te krijgen?*
2. *Aan welke kwaliteitseisen moet een koepelorganisatie voldoen om een convenant te krijgen?*
3. *Wat zijn de belangrijkste kwaliteitseisen waaraan een fiscaal dienstverlener moet voldoen bij de koepelorganisatie om een convenant te verkrijgen.*
4. *Wat doet de koepelorganisatie om de kwaliteit van zijn leden te garanderen?*
5. *Naar welke kwaliteitseisen kijkt de Belastingdienst bij het afsluiten van een convenant met een fiscaal dienstverlener welke niet is aangesloten bij een koepelorganisatie?*

Door middel van een kwalitatief onderzoek bij de betrokkenen partijen van een convenant wordt er gezocht naar antwoorden op deze vragen. Het onderzoek zal bestaan uit interviews met twee van de zeven koepelorganisaties van de fiscaal dienstverleners en twee interviews met de Belastingdienst. De resultaten zullen als bijlage worden toegevoegd aan dit onderzoek.

1.3 Verantwoording van de opzet

Dit onderzoek bestaat uit vijf hoofdstukken. Om een goed beeld te schetsen van horizontaal toezicht zal in hoofdstuk twee worden ingegaan op verschillende vormen van toezicht, het ontstaan van horizontaal toezicht, formeelrechtelijke bezwaren en effectiviteit en efficiency. De uitvoering van horizontaal toezicht gebeurt door convenanten, daarom wordt in hoofdstuk drie ingaan op de verschillende convenanten, de juridische kwalificatie van het convenant en de verantwoordelijkheden onder het

²⁰ Commissie horizontaal toezicht Belastingdienst, 2012, p. 124.

convenant. In hoofdstuk vier wordt antwoord gegeven op de deelvragen. Tot slot wordt in het laatste hoofdstuk een samenvatting gegeven, antwoord gegeven op de probleemstelling en worden aanbevelingen gedaan.

2 Toezicht

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de twee toezichtvormen van de Belastingdienst aanbod komen. Eerst zal het verticale toezicht worden besproken, dit om een beter inzicht te krijgen in waarom horizontaal toezicht is ingevoerd. Vervolgens zal aandacht worden besteed aan de geschiedenis van horizontaal toezicht, het doel, de vormgeving en de bezwaren. Dit om een goed beeld te vormen over horizontaal toezicht.

2.2 Verticaal toezicht

De Nederlandse overheid is sinds oudsher verantwoordelijk voor het toezicht op haar burgers. Dit doet zij door controlewerkzaamheden uit te voeren om te kijken of aan de wettelijke regels wordt voldaan en zo nodig corrigerend op te treden.²¹ Op grond van Algemene Wet Bestuursrecht (hierna AWB) wordt onder toezicht verstaan: het bij of krachtens wettelijk voorschrift belast zijn met het houden van toezicht op de naleving van wat bij of krachtens enig wettelijk voorschrift is bepaald.²² Belastingtoezicht wordt gehouden door de Belastingdienst.²³

Tot de jaren tachtig gaf de Belastingdienst invulling aan toezicht door middel van de 100%-filosofie.²⁴ Deze filosofie houdt in dat de belastingplichtige wettelijk verplicht is aangifte te doen, de inspecteur toetst vervolgens of de aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en corrigeert als er afwijkingen zijn van de wet. Dit traditionele handhavingsmodel gaat ervan uit dat de naleving van de regels dient te worden afgedwongen door middel van afschrikking en bestraffing.²⁵ Door middel van straffen en boetes wordt de burger afgeschrikt om de regels te overtreden. Dit afschrikingsmodel gaat ervan uit dat ondernemingen en burgers berekenend zijn. Dit houdt in dat zij een afweging maken tussen de kosten van naleving en de kans om gepakt te worden. Deze vorm van handhaving gebeurt louter achteraf. Daarnaast moet onder het traditionele handhavingsmodel sprake zijn van voldoende capaciteit en voldoende controle dichtheid om goede handhaving te kunnen bewerkstelligen.

Het traditionele toezicht gaat gepaard met weinig vertrouwen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Dit kan ertoe leiden dat de beide partijen niet alle relevante informatie met elkaar delen. Hierdoor kunnen geschillen onnodig lang duren wat hoge kosten met zich brengt. Deze vorm gaat

²¹ Huiskers-Stoop, 2013, p. 1.

²² Art 5.11 AWB

²³ Art 2 uitvoeringsregeling belastingdienst 2003

²⁴ Happé, 2009, p. 2.

²⁵ Huiskers-Stoop, 2013, p.2.

gepaard met een duidelijke hiërarchische verhouding. De Belastingdienst vraagt informatie op en de Belastingplichtige dient deze aan te leveren. Daardoor ontstaat er een relatie tussen beide partijen die in het teken staan van wantrouwen en confrontatie.²⁶ Hier komt de benaming “verticaal” vandaan.

De Belastingdienst heeft enerzijds zeer ruime bevoegdheden en kan eenzijdig allerlei beslissingen nemen die grote gevolgen kunnen hebben voor de belastingplichtige. De belastingplichtige bevindt zich hierdoor in een afhankelijke positie. Hier is er sprake van juridische asymmetrie. De juridische asymmetrie leidt ertoe dat de relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige ook wel wordt omschreven als het vriend-vijand denken.²⁷ Anderzijds is sprake van informatie asymmetrie. De belastingplichtige weet eerder en beter wat in zijn eigen onderneming speelt. De Belastingdienst kan dus geen belasting heffen zonder medewerking van haar burgers. Deze onderlinge afhankelijkheid zorgt ervoor dat beide partijen genoopt zijn tot samenwerking. Zij dienen rekening met elkaar te houden. De Belastingdienst heeft het publieke belang te dienen en de belastingplichtige mag haar particuliere belang laten prevaleren binnen de grenzen van de wet.²⁸ De samenwerking tussen beide partijen is in beginsel niet gebaseerd op een goede basis, er is weinig tot geen vertrouwen tussen de partijen. Vertrouwen is echter een belangrijke factor voor een goede samenwerking.²⁹ Het schenken van vertrouwen gebeurt aan degene die we betrouwbaar vinden en doorgaans niet aan onze vijand.³⁰

2.2.1 Indienen van een aanvaardbare aangifte

Het indienen van een aangifte is de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige, dit geldt eveneens wanneer een fiscaal dienstverlener dit doet voor de belastingplichtige. De verplichtingen zijn het registreren van belastingplicht, het doen van een tijdige, volledige en juiste aangifte en het tijdig betalen van het verschuldigde bedrag op de aangifte.³¹ Voorts geldt een inlichtingenplicht voor de belastingplichtige, dit houdt in dat één ieder is gehouden desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing van belang zou kunnen zijn.³² Het woord desgevraagd houdt in dat op het moment dat informatie wordt gevraagd door de Belastingdienst deze moet worden aangeleverd door de belastingplichtige.³³ Onder horizontaal toezicht dient relevante informatie spontaan

²⁶ E. Van der Velde, 2009, p.22.

²⁷ Gribnau, 2008, p.1-5.

²⁸ Gribnau, 2008, p.1-5.

²⁹ Karssing 2009, p. 20.

³⁰ Gribnau, 2013, p. 8.

³¹ Art 6 t/m 10a AWR

³² Art 47 lid 1 onderdeel a AWR

³³ HR 19 december 2008, nr. 08/01470

te worden verstrekt. Daarnaast geldt voor ondernemers dat zij een administratie dienen bij te houden.³⁴ Het is de wens van de Belastingdienst om de compliance te vergroten, dat wil zeggen dat de belastingplichtige vrijwillig wet- en regelgeving nakomt. Hij gebruikt hier meerdere middelen voor zoals informatieverstrekkingen, boekenonderzoeken, het geven van voorlichting, de voor ingevulde aangifte, opsporing en zichtbaar toezicht door de Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst.³⁵ Een van de meer recente middelen voor het bevorderen van vrijwillig nakomen van de wettelijke verplichtingen is het horizontaal toezicht.

Onder horizontaal toezicht wordt gesproken over de aanvaardbare aangifte. De term aanvaardbare aangifte is geen zelfstandig juridisch begrip. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. De aanvaardbare aangifte heeft slechts een betekenis in het toezicht van de Belastingdienst. Met 'aanvaardbaar' wordt invulling gegeven aan de eis van doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving.³⁶ De Belastingdienst beoordeelt in zijn toezicht de formalisering van de materieel (uit de wet voortvloeiende) verschuldigde belasting. De formalisering is aanvaardbaar als aan de aangifte geen materiële fouten meer kleven.³⁷

2.3 Horizontaal toezicht

2.3.1 Het ontstaan van horizontaal toezicht

In 2002 is het rapport 'Toekomst van de nationale rechtstaat' van de WRR verschenen. In dit rapport komen verscheidene ontwikkelingen in onze rechtstaat aan de orde. Volgens de WRR is er een herbezinning nodig op de rol van de overheid ten opzichte van de burger.³⁸ De ontwikkelingen in de maatschappij en bij de overheid volgden elkaar snel op, dit heeft geleid tot een onoverzichtelijke hoeveelheid aan regels en regelingen. Ook de belastingwetgeving werd steeds vaker instrumenteel ingezet. Dit leidde tot een substantiële toename van regels en een steeds complexer wordende belastingwetgeving.³⁹ De burger wil meer vrijheid en meer zelfstandigheid. Deze individualisatie van de burger heeft drie zichtbare gevolgen:

1. Een toenemende interactie tussen burgers en overheid
2. Problemen met hiërarchische sturing door de overheid bij interacties met burgers en

³⁴ Art 52 AWR

³⁵ Horizontalisering van het toezicht. Poolen, vrienden bundel van Richard Happé.

³⁶ Controle aanpak belastingdienst, p. 3.

³⁷ Controle aanpak Belastingdienst, p. 3.

³⁸ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 2002, p. 261.

³⁹ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 18.

3. Een verschuiving van inputlegitimatatie naar outputlegitimatatie.⁴⁰

Deze gevolgen wijzen op de noodzaak om de wederkerigheid in de verhoudingen tussen burgers en overheid te versterken via een herverdeling van verantwoordelijkheden.⁴¹ Horizontaal toezicht draagt bij aan deze verandering, bedrijven zijn onder horizontaal toezicht namelijk zelf verantwoordelijk voor het toezicht op het naleven van wet- en regelgeving. Horizontaal toezicht zorgt ook voor meer outputlegitimiteit. De overheid laat hiermee zien dat zij graag wil samenwerken met haar burgers. Dit zorgt voor meer draagkracht bij haar optreden. Draagvlak zorgt voor meer legitimiteit en dit bevordert de compliance van belastingplichtige.⁴² De Belastingdienst laat zien dat hij het belang van vertrouwen van burger en Staat in elkaar realiseert.

Daarnaast hebben er zich in het bedrijfsleven gebeurtenissen voor gedaan die grote invloed hadden op de corporate governance. Grote beurschandalen zoals Enron, Worldcom en Ahold waren reden voor het verbeteren van de corporate governance. In Amerika is in 2002 de Sarbans-oxley act (hierna SOx) aangenomen. Deze wet stelt verbetering voor van het interne controlesysteem van de onderneming. In Nederland heeft dit geleid tot invoeren van corporate governance code door de Commissie Tabaksblat in 2004. De Code Tabaksblat is in 2008 en in 2016 vervangen door een nieuwe corporate governance code. In de corporate governance code wordt de fiscale positie van de onderneming een expliciet aandachtspunt voor ondernemingen.⁴³ Een belangrijk aspect van zowel de SOx als de Nederlandse corporate governance code is dat de onderneming een uitspraak moet doen over de effectiviteit van haar interne beheersing, de mate waarin de onderneming 'in control' is. Voor de Belastingdienst waren deze elders opgelegde verplichtingen een kans. Bepaalde ondernemingen moesten investeren in een intern beheersingssysteem, waarop de Belastingdienst kon inspelen met zijn aanpassingen betreffende de methodiek van toezicht.⁴⁴

⁴⁰ Inputlegitimatatie is de rechterlijke beslissing die wordt verantwoord vanuit het stelsel van de wet en de democratische rechtstaat. Hier tegenover staat de outputlegitimatatie waarbij de overheid zijn legitimiteit ontleent aan zichtbaar geboekte resultaten en hun bijdrage aan de rechtstaat. Vooral het laatste decennium is laatstgenoemde wijze van legitimatie in de belangstelling komen te staan. Dit gezien het feit dat er binnen de samenleving in het algemeen meer behoefte is aan transparantie. De rechterlijk vrijheid blijft behouden, maar de rechter dient wel aandacht te hebben voor de uitgangspunten van individualisering en consistentie, zie G.K. Schoep, 2008, p.15 als ook P.M. Schuyt, 2009, p.14

⁴¹ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 2002, p. 89

⁴² Gribnau, 2008.

⁴³ Corporate governance code, 2016, p.16.

⁴⁴ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 19-20.

In 2004 heeft de oud-staatssecretaris van financiën aangekondigd dat hij vormen van horizontaal toezicht zou gaan verkennen. Hiermee heeft de staatssecretaris gehoor gegeven aan de aanbevelingen van de WRR. Horizontalisering is namelijk een belangrijke ontwikkeling in onze samenleving en hierbij past een nieuwe vorm van toezicht.⁴⁵ Vervolgens heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën Joop Wijn in 2005 invulling gegeven aan het begrip horizontaal toezicht in een brief aan de Tweede Kamer. Hij gaf aan dat het bij horizontaal toezicht gaat om wederzijds vertrouwen tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, het scherper aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen van wederzijdse afspraken. Met horizontaal toezicht wordt beoogd dat de onderlinge verhoudingen en communicatie tussen de burger en overheid verschuiven naar een meer gelijkwaardigere situatie.⁴⁶ Hiermee heeft het kabinet laten zien dat zij de mening van de WRR deelt en in wilde spelen op de ontwikkelingen op gebied van corporate governance. In de daaropvolgende jaren is dit uitgebouwd. In navolging van de ontwikkelingen bij grote ondernemingen zijn in 2007 de eerste convenanten gesloten in het MKB-segment. In 2010 en 2011 zijn de eerste leidraden gepubliceerd voor horizontaal toezicht.

2.3.2 De essentie, de uitgangspunten en het doel van horizontaal toezicht

De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is de bereidheid van belastingplichtige en toeslaggerechtigde om wettelijke verplichtingen vrijwillig na te komen, te versterken en te onderhouden.⁴⁷ Om deze doelstelling te bereiken worden meerdere middelen ingezet. Horizontaal toezicht is hier een van.

2.3.2.1 De essentie

Met de essentie van horizontaal toezicht wordt de relatie die de Belastingdienst met de belastingplichtige aan gaat bedoeld. Deze relatie is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. De belastingplichtige en de Belastingdienst geven aan wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. Hierdoor verschuift, in samenwerking met externe partijen, de controle achteraf naar afstemming vooraf.⁴⁸ Dit zorgt ervoor dat kan worden gewerkt in de actualiteit in plaats van dat moet worden teruggegaan naar het verleden.

⁴⁵ kamerstuk 29 643, nr 2.

⁴⁶ kamerstuk 29 643, nr 4.

⁴⁷ Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, p.4

⁴⁸ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p.6.

Alleen vertrouwen is niet voldoende, het moet gaan om gerechtvaardigd vertrouwen omdat sprake is van ongelijkheid in kennis en/of informatie tussen de belastingplichtige (haar eventuele fiscaal dienstverlener) en de Belastingdienst.⁴⁹ Voor een constructieve samenwerking tussen beide partijen is het van belang dat zij oog hebben voor elkaars belangen en hiervoor begrip tonen. Ze hebben namelijk tegenovergestelde belangen. Transparantie is op te vatten als het geven van openheid van zaken. Dit geldt voor beide partijen. De Belastingdienst geeft openheid over de achtergrond van zijn vragen en de invulling van het toezicht, de belastingplichtige en de fiscaal dienstverlener zullen transparant zijn over relevante fiscale kwesties.⁵⁰

2.3.2.2 De uitgangspunten

Horizontaal toezicht heeft als uitgangspunt het steunen op het werk dat externen al hebben gedaan en/of de onderneming zelf al heeft gedaan.⁵¹ Hierbij kan worden gedacht aan de wettelijke verplichte accountantscontrole van grote ondernemingen. Door het steunen op deze werkzaamheden kan het toezicht dat de Belastingdienst uitvoert, worden aangepast. Het gaat bij horizontaal toezicht om houding, gedrag en het interne kwaliteitssysteem van de belastingplichtige en de fiscaal dienstverlener.

Onder horizontaal toezicht gaat het om werken in de actualiteit. Om dit te bevorderen dienen alle relevante fiscale standpunten die tot een geschil kunnen leiden afgestemd te worden door middel van vooroverleg. De Belastingdienst geeft op deze manier sneller zekerheid.⁵² Wanneer geschillen zijn ontstaan waar de Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener niet uitkomen, wordt er gesproken over een situatie van agree-to-disagree. In deze gevallen zal de rechter zich buigen over het fiscale standpunt. Deze situatie heeft geen invloed op de relatie tussen beide partijen.⁵³

Door horizontaal toezicht kan de Belastingdienst af met minder toezicht achteraf. Het toezicht dat plaatsvindt bij fiscaal dienstverleners gebeurt via metatoezicht. Borghouts definieert de term metatoezicht als volgt: *“Metatoezicht is het houden van toezicht op systemen en processen, waarbij de feitelijke inhoud, dus het product of het resultaat, niet langer het primaire object van de controle is”*.⁵⁴ De interne kwaliteitssystemen spelen hierbij een grote rol. Hiermee wordt beoogd dat horizontaal toezicht

⁴⁹ Vertrouwen gebaseerd op wederzijdse kennis over werkwijze en processen en het daarin nemen van verantwoordelijkheid.

⁵⁰ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 6.

⁵¹ Horizontalisering van het toezicht. Poolen, vrienden bundel van Richard Happe, p.176.

⁵² Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 6.

⁵³ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p.21.

⁵⁴ H.C.H.L. Borghouts, ‘Perspectieven voor de effectiviteit en geloofwaardigheid’, Bestuurskunde 2002/3, p. 140.

werkt en naar behoren functioneert. Het geeft informatie over de kwaliteit van de processen en over de kwaliteit van de ingediende aangiftes.

Wet- en regelgeving is voor alle partijen in horizontaal toezicht onverkort toepasbaar.⁵⁵

2.3.2.3 Het doel

Het doel van horizontaal toezicht sluit aan bij de algemene beleidsdoelstelling, het bevorderen van de compliance van belastingplichtige. Horizontaal toezicht is een vorm van responsief handhaven. Hier staat de vrijwilligheid tot naleven centraal, het is echter wel mogelijk om boetes op te leggen. Het idee is dat de belastingplichtige die bereid is haar belastingverplichtingen vrijwillig na te leven minder wordt gecontroleerd en anders wordt benaderd dan belastingplichtigen die dit niet doen. Responsief handhaven biedt de ruimte voor maatwerk.⁵⁶

Daarnaast heeft horizontaal toezicht ten doel de kwaliteit van de aangifte te verbeteren en te behouden. Door gebruik te maken van de werkzaamheden die al gedaan zijn kan efficiencywinst worden behaald, kan meer in de actualiteit worden gewerkt en wordt sneller zekerheid gegeven over fiscale standpunten. Dit leidt ertoe dat de kwaliteit van de aangifte wordt geborgd.⁵⁷

2.3.3 De vormgeving van horizontaal toezicht

Om keuzes te maken voor handhaving kiest de Belastingdienst ervoor om te segmenteren. Hiermee wordt het totale bestand opgeknipt in groepen met samenhangende kenmerken. De Belastingdienst maakt onderscheid in drie segmenten: zeer grote ondernemingen (hierna ZGO) en middelgrote ondernemingen (hierna MGO), midden- en kleinbedrijf (hierna MKB) en Particulieren. Alleen de eerste twee categorieën komen in aanmerkingen voor horizontaal toezicht. Bij ZGO/MGO is gekozen voor een individuele aanpak wegens de omvang en complexiteit van de ondernemingen. Bij het MKB is ervoor gekozen om horizontaal toezicht te laten lopen via een intermediair.

2.3.3.1 Horizontaal toezicht bij ZGO en MGO

Het is niet duidelijk wanneer sprake is van een ZGO of MGO aangezien de Belastingdienst de formule die hij gebruikt om te bepalen in welk segment een onderneming valt niet openbaar heeft gemaakt.⁵⁸

⁵⁵ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 7.

⁵⁶ Huiskers-Stoop, 2013, p. 1.

⁵⁷ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 7.

⁵⁸ van Lint, horizontaal toezicht, 2017.

Als sprake is van een ZGO/MGO wordt gekozen voor een individuele aanpak van horizontaal toezicht. De Belastingdienst start met een horizontaal toezicht-gesprek met de hoogste leiding van de betreffende onderneming. Het doel van het gesprek is een wederzijdse verkenning van de mogelijkheden voor de toepassing van horizontaal toezicht.

Indien de onderneming geïnteresseerd is in horizontaal toezicht zal de Belastingdienst vervolgens een compliance verkenning uitvoeren. Deze verkenning is gericht op de fiscale houding van de organisatie (het willen) en of aan de voorwaarden waaraan het interne beheersingssysteem moet voldoen, wordt voldaan (het kunnen). Als is gebleken dat het willen en kunnen aanwezig zijn bespreekt de Belastingdienst de wijze waarop de (eventuele) openstaande fiscale zaken die voor het moment van horizontaal toezicht bekend zijn, kunnen worden afgerond. Het gaat hier om zaken die het werken in de actualiteit kunnen belemmeren.⁵⁹ Tot slot zal er een individueel convenant worden afgesloten met de desbetreffende organisatie.

2.3.3.2 Horizontaal toezicht in het MKB

Het MKB is alles wat niet onder ZGO of MGO valt. In deze sector is gekozen voor een andere aanpak van horizontaal toezicht wegens de grootte van het segment. Er vallen ongeveer 1.5 miljoen ondernemingen in het MKB-segment en wegens de praktische uitvoering is het vrijwel onmogelijk om met ieder individuele onderneming een horizontaal toezicht convenant te sluiten.⁶⁰ Voor de MKB-ondernemer is dit vaak ook niet haalbaar omdat hij moet voldoen aan interne beheersingsmaatregelen. Zo zal de bakker op de hoek meer bezig zijn met ondernemen dan met zijn administratie. In eerste instantie is ervoor gekozen om via de brancheorganisaties horizontaal toezicht in het MKB vorm te geven, dit is nu verschoven naar (koepels van) fiscaal dienstverleners.⁶¹

Horizontaal toezicht met fiscaal dienstverleners is in 6 stappen te onderscheiden:

1. Convenantbesprekingen en het sluiten van het convenant;
2. Aan- en afmelden van ondernemers;
3. Vooroverleg;
4. Indienen en verwerken van de aangifte;
5. Steekproefsgewijze controle van de aangifte;

⁵⁹ Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, p. 22.

⁶⁰ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 34.

⁶¹ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 30.

6. Monitoring en evaluatie van het convenant.⁶²

Tijdens de convenantbesprekingen wordt gekeken naar de fiscale houding van de onderneming (het willen) en wordt uitleg gegeven aan de fiscaal dienstverlener over het doel en de werkwijze van horizontaal toezicht. De convenantbespreking wordt gehouden met de hoogste leiding van de onderneming. Daarnaast wordt gekeken naar het kwaliteitssysteem (het kunnen) van de fiscaal dienstverlener dat ervoor moet zorgen dat er aanvaardbare aangifte wordt ingediend. In eerste instantie zal de Belastingdienst steunen op de koepelorganisatie als de fiscaal dienstverlener gekozen heeft om een horizontaal toezicht convenant via de koepelorganisatie te krijgen, zo niet dan zal de Belastingdienst zelf een verkenning uitvoeren.⁶³

In de praktijk wordt vaak gesteund op de werkzaamheden van de koepelorganisatie. Het beleid bij de Belastingdienst is dat convenanten in eerste instantie via de koepelorganisatie lopen. Hierbij zijn twee scenario's te onderscheiden.

In het eerste scenario heeft de fiscaal dienstverlener geen lidmaatschap van de koepelorganisatie. De Belastingdienst kan proberen om de fiscaal dienstverlener te stimuleren om lid te worden van een koepelorganisatie. Dit zou voor beide partijen voordeliger zijn. Enerzijds voor de Belastingdienst omdat ze zelf geen verkenning hoeft uit te voeren en zij niet verantwoordelijk is voor de reviews van het kwaliteitssysteem. Anderzijds voor de fiscaal dienstverlener omdat de wijzigingen die zij zou moeten doorvoeren voor horizontaal toezicht duurder zijn dan een lidmaatschap van de koepelorganisatie. Mijns inziens gaat het stimuleren van een fiscaal dienstverlener om een lidmaatschap te laten nemen te ver. De Belastingdienst grijpt daarmee vergaand in de bedrijfsvoering van de fiscaal dienstverlener in. De Belastingdienst gaat zich namelijk mengen in het beleid van de onderneming, de opzet en werking van de administratieve organisatie en de interne beheersing van de fiscaal dienstverlener om vooral zelf een efficiency voordeel te behalen. Dit is echter de verantwoordelijkheid van de fiscaal dienstverlener zelf.⁶⁴ Daarnaast zal de fiscaal dienstverlener eveneens kosten moeten maken als hij zich aansluit bij een koepelorganisatie omdat de koepelorganisaties minimum kwaliteitseisen hebben waaraan de fiscaal dienstverlener moet voldoen alvorens hij lid kan worden.

In het tweede scenario is de fiscaal dienstverlener wel aangesloten bij een van de koepelorganisaties, maar kiest ervoor om direct met de Belastingdienst een convenant af te sluiten. De Belastingdienst kan

⁶² Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 8.

⁶³ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 13-14.

⁶⁴ Van der Enden, 2009, p. 4.

dan toch de fiscaal dienstverlener stimuleren om via de koepelorganisatie een convenant te laten sluiten. Mijns inziens grijpt de Belastingdienst nu ook te ver in de bedrijfsvoering van de onderneming. Dit aangezien gesteund kan worden op de werkzaamheden die de koepelorganisatie heeft uitgevoerd. Als de koepelorganisatie een review heeft gedaan over het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener kan de Belastingdienst op de resultaten van deze review steunen. Het is dan dus niet nodig om de fiscaal dienstverlener te stimuleren om via de koepelorganisatie een convenant te laten afsluiten.

Vervolgens, als er een convenant is gesloten, kan de fiscaal dienstverlener zijn klanten aanmelden voor horizontaal toezicht. De fiscaal dienstverlener meldt alleen klanten aan waarvan hij vindt dat deze geschikt zijn voor horizontaal toezicht. Dit doet hij op basis van zijn eigen klantkennis. Hiermee kan een spagaat voor de fiscaal dienstverlener ontstaan. Het zou kunnen voorkomen dat hij klanten moet weigeren voor horizontaal toezicht terwijl de klant wil meedoen. In dit geval zou de klant kunnen denken dat de fiscaal dienstverlener een oordeel vormt over de betrouwbaarheid van hem als klant. Daarnaast zou hij verantwoordelijk kunnen worden gehouden voor de eventuele schade aan het bedrijf van de klant.⁶⁵ Dit kunnen bijvoorbeeld kosten zijn die de klant gemaakt heeft om zijn bedrijf klaar te maken voor horizontaal toezicht. Door de weigering loopt de fiscaal dienstverlener het risico eventueel zijn klanten te verliezen. Mochten zijn klanten willen meedoen dan moeten zij een aansluitovereenkomst tekenen waarbij zij een relatie met de Belastingdienst aangaan op basis van wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip.⁶⁶ Nadat de klanten van de fiscaal dienstverlener zijn aangemeld voert de Belastingdienst een marginale toets uit. Deze toets bestaat uit drie onderdelen. Ten eerste de administratieve toets waarbij de volledigheid en juistheid van de aanmelding wordt gecontroleerd. Ten tweede zal er een globale inhoudelijke toets worden uitgevoerd. Hierin wordt gekeken of er sprake kan zijn van fraude en/of er signalen terugkomen over de onderneming in het systeem van de Belastingdienst. Tot slot wordt er gekeken of werken in de actualiteit mogelijk is. Eventuele openstaande processen dienen zo snel mogelijk te worden afgerond.⁶⁷

Als de klanten zijn aangemeld en er zou zich een situatie voordoen waarin de kwalificatie van de feiten, de interpretatie of toepassing van het recht niet geheel duidelijk zijn dient vooroverleg te worden gevoerd. Het vooroverleg wordt gevoerd met de fiscaal dienstverlener. De klant zal hiervoor alle relevante informatie aan zijn fiscaal dienstverlener moeten verschaffen. Daarnaast zal vrijwel al het

⁶⁵ Russo, *Tax Assurance*, p. 176.

⁶⁶ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 16.

⁶⁷ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 17-18.

contact over de klant verlopen via de fiscaal dienstverlener. Zo kan de klant doen waar hij goed in is, namelijk ondernemen. Het vooroverleg versterkt de relatie, vergroot het vertrouwen en geeft input aan metatoezicht. In beginsel worden de aangiften gedaan door fiscaal dienstverleners die onder horizontaal toezicht vallen niet aangeraakt en niet gecontroleerd door de Belastingdienst. Hierop zijn uitzonderingen bijvoorbeeld wanneer er technische onvolkomenheden en inconsistenties inzitten.⁶⁸

Een controle van de aangifte kan alleen plaatsvinden als de ondernemer onderdeel uitmaakt van een streekproef van de Belastingdienst. Deze steekproef is een aselechte, representatieve en gestratificeerde steekproef op alle MKB-entiteiten. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen horizontaal toezicht of niet horizontaal toezicht aangiften. De conclusies van het onderzoek geven belangrijke informatie over het kwaliteitssysteem en worden meegenomen in de leercirkel van de fiscaal dienstverlener.⁶⁹ Tot slot vinden monitoring en een jaarlijkse evaluatie plaats. Bij de monitoring wordt de informatie uit de vorige stappen gebruikt. Bij de jaarlijkse evaluatie worden de wederzijdse ervaringen besproken en wordt invulling gegeven aan de leercirkel.⁷⁰

2.3.4 Formeelrechtelijke bezwaren

In de literatuur zijn verschillende formeel rechtelijke bezwaren te vinden ten aanzien van horizontaal toezicht. Enkele formeelrechtelijke bezwaren zijn:

Zoals in paragraaf 2.3.2.1 is genoemd wordt er onder transparantie verstaan dat alle relevante fiscale standpunten bekend moeten worden gemaakt bij de Belastingdienst. Hier zou gesproken kunnen worden van een actieve informatieverplichting. De Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) kent echter geen actieve informatieverplichting. Hier is dus sprake van een vergaande uitbreiding van de wet. Het woord 'desgevraagd' uit Art 47 AWR wordt in het kader van het covenant extreem opgerekt.⁷¹

Op het moment dat een covenant eenzijdig door de Belastingdienst wordt opgezegd is niets geregeld. De enige gangbare mogelijkheid voor de fiscaal dienstverlener om te voorkomen dat het covenant wordt opgezegd is de civiele rechter. De commissie Stevens geeft aan dat op het moment dat een covenant relatie wordt beëindigd dit met grote zorgvuldigheid moet worden gedaan. Dit zal niet leiden tot fragiele rechtszekerheid.⁷² Professor Meussen spreekt dit tegen. Volgens hem wordt teveel

⁶⁸ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 22.

⁶⁹ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 24.

⁷⁰ Leidraad Horizontaal Toezicht MKB Fiscaal dienstverleners, 2016, p. 25.

⁷¹ Herreveld, 2015, p. 2.

⁷² Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 96.

uitgegaan van een redelijk oordelende Belastingdienst die niet alleen oog heeft voor zijn eigen organisatie, maar ook voor die van de betrokkenen onderneming.⁷³

Onder horizontaal toezicht is er sprake van een spanningsveld met het gelijkheidsbeginsel. Het feit dat het Ministerie van Financiën vaak de stelling herhaalt dat er geen sprake is van gelijke gevallen wint niet aan overtuigingskracht door herhaling alleen. Horizontaal toezicht vindt plaats binnen de kaders van wet- en regelgeving, het convenant zorgt dus niet voor een meer of minder gunstige behandeling. Echter onderscheid maken tussen convenanthouders en niet-convenanthouders, ervan uitgaande dat de convenanthouders zich net als de niet-convenanthouders houden aan dezelfde wet- en regelgeving, is eigenlijk per definitie ongelijke behandeling van, met uitzondering van het convenant, potentieel gelijke gevallen.⁷⁴ Het enige verschil is dat de Belastingdienst de convenanthouders meer vertrouwt en dus zijn handhaving hierop afstemt. Daartegenover staat dat de Belastingdienst aangeeft dat er geen sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. Ten eerste vanwege de specifieke afspraken over de transparantie onder het convenant.⁷⁵ Ten tweede vanwege het feit dat de mate van toezicht binnen de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur valt.⁷⁶ De commissie Stevens deelt de mening van de Belastingdienst en geeft aan dat er geen sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel aangezien door deelname aan het convenant per definitie geen sprake is van gelijke gevallen.⁷⁷ Poelman denkt dat deze mening van de commissie voorkomt uit een eenzijdige interpretatie van een citaat uit de WRR waarin wordt gepleit voor een minder rigide toepassing van het gelijkheidsbeginsel.⁷⁸ Al met al lopen de meningen uiteen. Het is wachten op een casus waarbij dit vraagstuk wordt voorgelegd aan de rechter.

2.3.5 Effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht

Horizontaal toezicht heeft ten doel het vergroten van de compliance, voorafgaand aan de invoering hiervan is echter geen nulmeting gedaan. Hierdoor is de effectiviteit van horizontaal toezicht lastig te meten.⁷⁹ Huiskers-Stoop heeft in haar proefschrift onderzoek gedaan naar de effectiviteit van horizontaal toezicht ten opzichte van verticaal toezicht. Huiskers-Stoop komt tot de conclusie dat horizontaal toezicht zeker een positief effect heeft op de compliance van de belastingplichtige die wel

⁷³ Meussen, 2013, p. 2.

⁷⁴ Herreveld B, 2015, p. 2.

⁷⁵ Oevering en Sialino-Keen, 2008, p. 3.

⁷⁶ Blieck en van Elk, 2015, p.3.

⁷⁷ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 93.

⁷⁸ Poelman, 2013.

⁷⁹ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 63.

aan horizontaal toezicht doet ten opzichte van de belastingplichtige die hier niet aan doet.⁸⁰ Daarnaast is in het onderzoek naar horizontaal toezicht bij grote ondernemingen geconcludeerd dat de werkrelatie een belangrijke voorspeller is van de houding van de organisaties. Hoe beter de werkrelatie, hoe meer de organisaties belang hechten aan de naleving en bereid zijn om fiscale verplichtingen na te leven.⁸¹

Daarnaast blijkt uit de interviews die ik heb afgenomen bij de Belastingdienst en bij een koepelorganisatie dat de aangiften van deelnemers aan horizontaal toezicht ten opzichte van niet-deelnemers in het MKB-segment van hogere kwaliteit zijn. Er zijn bij de steekproefposten minder fouten te constateren bij deelnemers waardoor horizontaal toezicht effectief is voor de kwaliteit van de aangiften. Hier zou de vraag kunnen worden gesteld of dit wel aan horizontaal toezicht is te danken. De Belastingdienst probeert de beste fiscaal dienstverleners onder een convenant te krijgen. De fiscaal dienstverleners meldt de klanten aan waarvan ze de kwaliteit kunnen garanderen. Bij de steekproefposten worden ondernemers die niet onder horizontaal toezicht vallen vergeleken met ondernemers die wel onder horizontaal toezicht vallen. Het is daarmee onbekend of het kwaliteitsverschil er al was voor de invoering van horizontaal toezicht of dat dit nu pas duidelijk wordt doordat er een onderscheid is gemaakt tussen ondernemers die wel onder horizontaal toezicht vallen en de ondernemers die dit niet doen.

De voor- en nadelen voor een MKB-onderneming die participeert aan horizontaal toezicht zijn niet altijd duidelijk en de transparantie die wordt beloofd wordt niet zo ervaren. De onderneming wordt in veel gevallen aangespoord om mee te doen. Dit gaat vaak gepaard met extra kosten aangezien de onderneming meer activiteiten moet verrichten om te voldoen aan de eisen van de Belastingdienst. Van een uiteindelijke toezichts- en kostenreductie vanwege de versterking van het fiscale beheersingssysteem lijkt geen sprake. De ondernemer die onder horizontaal toezicht valt gaat meer betalen aan zijn fiscaal dienstverlener omdat hij hoopt op minder toezichtlasten. Vooralsnog vloeit die vermindering van toezichtlasten niet terug naar de ondernemer zelf.⁸²

De commissie stevens heeft geconcludeerd dat de leiding van de Belastingdienst horizontaal toezicht heeft gepositioneerd als een cultuuromslag.⁸³ Op basis van een enquête heeft de commissie geconstateerd dat de cultuuromslag teveel losgezongen is van de werkvloer, omdat de eigen

⁸⁰ E.A.M. Huiskers-Stoop, 2015, p.383.

⁸¹ Belastingdienst, rapport onderzoek horizontaal toezicht grote ondernemingen 2017, p. 8.

⁸² Grein, 2016.

⁸³ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 43.

medewerkers onvoldoende in het proces zijn meegenomen. Medewerkers kunnen het concept daardoor niet altijd goed naar buiten brengen.⁸⁴ Inmiddels wordt binnen de Belastingdienst hard gewerkt aan het verbeteren van het imago van horizontaal toezicht vooral binnen MKB. Er zijn speciale teams opgericht die binnen de Belastingdienst uitleg geven over wat horizontaal toezicht inhoudt en wat de bedoeling hiervan is om meer draagvlak te creëren bij de medewerkers. Deze teams zijn tevens verantwoordelijk voor het relatiebeheer van fiscaal dienstverleners die meedoen aan horizontaal toezicht.

⁸⁴ Bokhorst en de Goede, 2014, p.3.

3 Convenanten

3.1 Inleiding

Alle intenties en afspraken die de Belastingdienst en belastingplichtige maken ten aanzien van horizontaal toezicht worden vastgelegd in convenanten. Het convenant staat dan ook centraal bij de uitvoering van horizontaal toezicht en het is het belangrijkste element om horizontaal toezicht te bewerkstelligen.⁸⁵ In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de convenanten, de juridische kwalificatie van het convenant en de verantwoordelijkheden die ontstaan onder een fiscaal dienstverleners convenant.

3.2 Convenanten binnen horizontaal toezicht

3.2.1 Soorten convenanten in horizontaal toezicht

In horizontaal toezicht zijn er verschillende soorten convenanten:

- Het individuele convenant,
- Convenant met fiscaal dienstverlener.
- Convenant met brancheorganisaties,
- Convenant met koepelorganisaties,

Zoals aangegeven in de paragrafen 2.3.3.1 en 2.3.3.2 heeft de Belastingdienst gekozen voor verschillende behandelingen in de verschillende segmenten. Met de brancheorganisaties zijn raamwerkconvenanten afgesloten. Deze convenanten zijn gericht op specifieke onderwerpen die alleen spelen voor de desbetreffende branche. Met de bloemistenbranche kunnen bijvoorbeeld afspraken worden gemaakt over de berekening van de omzetbelasting bij gemengde bloemwerken. In de convenanten met koepelorganisaties worden afspraken gemaakt over de kwaliteitsborging van de aangiften van hun leden. Fiscaal dienstverleners die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie waarmee een convenant is afgesloten kunnen via hun koepelorganisatie een horizontaal toezicht convenant afsluiten. De Belastingdienst steunt hierbij op de werkzaamheden die de koepel ten aanzien van het kwaliteitssysteem heeft uitgevoerd.

3.2.2 De juridische kwalificatie van het convenant.

Het convenant is het uitgangspunt voor de uitvoering van horizontaal toezicht en wordt gebruikt om horizontaal toezicht te bewerkstelligen. Aangezien vertrouwen een belangrijke rol speelt in horizontaal

⁸⁵ Heun, 2012.

toezicht is er specifiek voor gekozen om de omvang van de tekst in het convenant te beperken. In de literatuur zijn de meningen over juridische kwalificatie van het convenant verdeeld. Volgens de Belastingdienst wordt gesproken over een intentieverklaring waarin wordt weergegeven hoe partijen met elkaar om willen gaan. Ook in het interview met de Belastingdienst is dit herhaald. Theo Poolen, de geestelijk vader van horizontaal toezicht binnen de Belastingdienst, is van mening dat horizontaal toezicht niet moet worden gejuridiseerd. *“Horizontaal toezicht is een manier van werken”*.⁸⁶ Daarnaast wordt ‘in control’ zijn steeds belangrijker, gezien het belang voor de klant en het toegenomen boeterisico voor de belastingadviseur. Oenema geeft aan dat het convenant een gentlemen’s agreement is, welke niet wettelijk afdwingbaar is.⁸⁷ Ook Gribnau meent dat het convenant een informeel karakter draagt. De afspraken in het convenant behelzen geen harde juridische afspraken over concrete voorwaarden waaraan moet zijn voldaan. Het gaat om soft-law.⁸⁸ Klein-sprokkelhorst meent dat wel sprake is van een overeenkomst.⁸⁹ Ook Happé is van mening dat de afspraken de inspecteur binden en ook dat belastingplichtigen nakoming kunnen afdwingen.⁹⁰ Huiskers-stoop is van mening dat het convenant een wederkerige privaatrechtelijke overeenkomst is.⁹¹ Ze geeft aan dat de woorden ‘verbinden en toezeggen’ in het convenant duiden dat de Belastingdienst ervan uitgaat dat aan de afspraken onder het convenant gehouden wordt. Waar anders kan de Belastingdienst aan gemaakte afspraken worden gehouden dan bij de (fiscale of civiele) rechter. Vanuit de positie van belastingplichtigen valt bovendien niet in te zien dat een privaatrechtelijke overeenkomst met de overheid zou worden aangegaan, zonder de daarbij behorende rechtsbescherming.⁹² Mijns inziens is het horizontaal toezicht convenant juridisch afdwingbaar. Het feit dat de Belastingdienst aangeeft dat het gaat om een intentieverklaring welke niet juridisch afdwingbaar is neemt niet weg dat onder het convenant zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst verplichtingen jegens elkaar hebben. De belastingplichtige zal onder het convenant actief informatie moeten verstrekken aan de Belastingdienst. De Belastingdienst zal op zijn beurt zo snel mogelijk een standpunt innemen en bevordert het werken in de actualiteit.

⁸⁶ Clous, 2011, p. 2.

⁸⁷ Oenema 2014, p. 96.

⁸⁸ Gibnau, 2013 B, P, 97; MBB 2013/07/08, par. 7.1.

⁸⁹ Klein sprokkelhorst, 2009, p. 17.

⁹⁰ Happé, 2009, par 4.

⁹¹ Huiskers-stoop, 2015, p. 182.

⁹² Huiskers-stoop, 2015, p. 181.

3.3 Verantwoordelijkheden onder het fiscaal dienstverlener convenant

Door horizontaal toezicht verschuift de relatie tussen de Belastingdienst, de fiscaal dienstverlener en zijn klanten. De traditionele verhouding van de Belastingdienst, de fiscaal dienstverlener en de klant van de fiscaal dienstverlener is veranderd naar een driehoeksverhouding. Dit zorgt voor een spanningsveld voor de fiscaal dienstverlener. Enerzijds dient de fiscaal dienstverlener de relatie met de Belastingdienst te onderhouden maar anderzijds wordt de houding van de fiscaal dienstverlener mede bepaald door de concurrentieverhoudingen en de daarvoor noodzakelijk goede klantrelatie.⁹³ De driehoeksverhouding zorgt er tevens voor dat de fiscaal dienstverlener meer verantwoordelijkheden krijgt ten aanzien van beide partijen.

3.3.1 De zorgplicht onder het convenant

Op het moment dat een fiscaal dienstverlener een opdracht aanneemt, mag worden verwacht dat hij zorg verleent die van een “redelijk en bekwaam handelend vakgenoot kan worden verwacht”.⁹⁴ Het uitgangspunt van deze zorgplicht is dat de dienstverlener mag afgaan op de juistheid en volledigheid van de gegevens die de klant heeft verstrekt, tenzij sprake is van aanwijzingen die in redelijkheid het tegendeel kunnen bewijzen. In dat geval is er sprake van onderzoeksplicht. Onder het convenant neemt de fiscaal dienstverlener ook een zorgplicht op zich voor de kwaliteit van de aangeleverde gegevens. Hij neemt namelijk de verantwoordelijkheid om een aanvaardbare aangifte in te dienen voor haar klanten die hij heeft aangemeld voor horizontaal toezicht. Het ligt in de lijn van de verwachting dat de zorgplicht wordt opgerekt aangezien er onder horizontaal toezicht meer mag worden verwacht van de fiscaal dienstverlener.⁹⁵ Ook van de klant mag meer worden verwacht aangezien hij door de aansluitovereenkomst aangeeft onder de pijlers van horizontaal toezicht te willen werken. De klant zal immers beter zijn best moeten doen om juiste en volledige informatie te verschaffen. Hier ontstaat een spanningsveld voor de fiscaal dienstverlener. Enerzijds mag hij van zijn klanten verwachten dat ze zich meer zullen inspannen om hem te voorzien van de benodigde gegevens. Anderzijds verbindt hij zichzelf juist tot het verrichten van meer inspanningen waardoor hij gehouden is te twijfelen aan de juistheid en volledigheid van de aangeleverde gegevens.⁹⁶ De uitgebreide zorgplicht kan ook de relatie tussen de fiscaal dienstverlener en de Belastingdienst beïnvloeden. De Belastingdienst heeft geen wettelijke bevoegdheden om de fiscaal dienstverlener aan te spreken als hij afspraken uit het convenant niet

⁹³ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 2012, p. 93.

⁹⁴ HR 9 November 1992, NJ 1991, 26; HR 16 April 1991, NJ 1991, 455.

⁹⁵ Oenema, 2012.

⁹⁶ Oenema, 2012, p. 3.

nakomt. De Belastingdienst heeft als gevolg van de uitgebreide zorgplicht beschikking over meer informatie waardoor hij meer argumenten dan wel bewijs heeft om de fiscaal dienstverlener als medepleger van een beboetbaar feit aan te merken, als sprake is van een fiscaal delict.⁹⁷ Daarnaast kan hij ook stellen dat sprake is van een wanprestatie onder het convenant als niet wordt voldaan aan de uitgebreidere zorgplicht.

3.3.2 Aansprakelijkheid onder het convenant

Op het moment dat de fiscaal dienstverlener zich niet aan de afgesproken werkzaamheden houdt en handelingen verricht waardoor de klant schade lijdt, kan de klant hem civielrechtelijk aansprakelijk stellen. Dit kan op grond van wanprestatie of onrechtmatige daad.⁹⁸

Schending van de zorgverplichting door de dienstverlener leidt in de praktijk veelal tot aansprakelijkheid stelling op grond van wanprestatie.⁹⁹

Door het afsluiten van een convenant krijgt de aansprakelijkheidstelling een diepere laag. Dit komt door de verdergaande zorgplicht en actieve informatieplicht van de fiscaal dienstverlener. Hij dient namelijk meer werkzaamheden te verrichten voor haar klanten. De verdergaande zorgplicht staat hier dan ook haaks op het vertrouwen dat de klanten de benodigde gegevens juist en volledig hebben aangeleverd. Het is dan ook van belang dat de fiscaal dienstverlener een zorgvuldig dossier opbouwt over de werkzaamheden die hij uitvoert voor haar klanten en welke gegevens hiervoor zijn aangeleverd.¹⁰⁰

De zorgplicht neemt toe onder het convenant waardoor de kans op een aansprakelijkheidstelling toeneemt. Het kwaliteitssysteem dient van adequaat niveau te zijn om de extra zorgplicht te borgen en zo de kans op een aansprakelijkheidstelling te verminderen. Het verduidelijken van de kwaliteitseisen waaraan de fiscaal dienstverleners dient te voldoen draagt hieraan bij.

⁹⁷ Oenema, 2012, p. 4.

⁹⁸ Oenema, 2012, p. 4.

⁹⁹ Art 6:74 BW.

¹⁰⁰ Oenema, 2012, p. 6.

4 Kwaliteitseisen

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de deelvragen die in paragraaf 1.2 geformuleerd zijn worden beantwoord. Om tot beantwoording van de deelvragen te komen zijn twee interviews gehouden met de Belastingdienst en interviews met twee van de zeven koepelorganisaties. Een van de koepelorganisaties is een beroepsorganisatie van fiscalisten (hierna: de beroepsorganisatie). Hiervoor is gekozen aangezien de Belastingdienst en de koepelorganisaties verantwoordelijk zijn voor het toetsen van de kwaliteitseisen waaraan een fiscaal dienstverlener dient te voldoen. Er zijn geen Interviews gehouden met fiscaal dienstverleners omdat hij niet verantwoordelijk zijn voor het beoordelen van het kwaliteitssysteem. Voordat er kwaliteitseisen kunnen worden gesteld moet duidelijk zijn welke kwaliteit het kwaliteitssysteem dient te geven. Volgens de Belastingdienst en de koepelorganisaties is dit een aanvaardbare aangifte zonder materiële fouten.

4.2 Interne beheersingseisen grote onderneming

In deze paragraaf wordt gekeken of de interne beheersingseisen die van toepassing zijn voor een ZGO/MGO ook van belang kunnen zijn voor het kwaliteitssysteem van een fiscaal dienstverlener. Het doel van de interne beheersingseisen en de kwaliteitseisen is namelijk hetzelfde, het zorgen voor een aanvaardbare aangifte.

4.2.1 Inrichting tax control framework

In een brief van de staatssecretaris van 9 juni 2006 wordt benadrukt dat horizontaal toezicht convenanten worden gesloten met ondernemingen die hun TCF op orde hebben.¹⁰¹ Om erachter te komen aan welke interne beheersingseisen een grote onderneming dient te voldoen zal dieper worden ingegaan op wat een TCF is. Het TCF is een model voor een bedrijf om de eigen aangifte van adequaat niveau te laten zijn. Dit in tegenstelling tot het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener die ervoor moet zorgen dat de aangiftes van hun klanten van adequaat niveau zijn.

De definitie die de Belastingdienst geeft aan een TCF is als volgt: *Een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf.*¹⁰² De fiscale functie ziet niet alleen toe op de afdeling fiscale zaken, het gaat om alle handelingen die een fiscaal raakvlak hebben. Het TCF

¹⁰¹ DGB06-3312.

¹⁰² Kennisgroep ZGO, 2008.

maakt integraal onderdeel uit van het Business- of Internal Control Framework (hierna BCF).¹⁰³ Het BCF wordt in de praktijk veelal vormgegeven door het COSO-model waardoor dit een goed uitgangspunt is voor de inrichting van het TCF.¹⁰⁴ In 2016 heeft de OESO het rapport Co-operative tax compliance: Building Better Tax Control Frameworks gepubliceerd. Hierin beschrijft de OESO de voor haar essentiële bouwblokken van een TCF. Deze zijn in overeenstemming met de huidige modellen van interne beheersing zoals COSO.¹⁰⁵ Het rapport kan worden gebruikt als een aanvulling op het COSO-model ten aanzien van de fiscale beheersing.

Het COSO-model bestaat uit acht componenten. Allereerst is er de interne omgeving. In de interne omgeving wordt bepaald hoeveel risico de onderneming wilt nemen en wordt de bedrijfsethiek vastgesteld. Daarna dient de organisatie haar doelstellingen te formuleren. Aan de hand gebeurtenissen worden deze doelstellingen bepaald. Gebeurtenissen die bedreigingen vormen, dienen ook in kaart te worden gebracht. Vervolgens wordt een risicobeoordeling gedaan. Er wordt geschat wat de kans is dat de bedreiging zich voordoet en wat de impact hiervan is. Als gevolg van de risicobeoordeling worden reacties op de risico's vastgesteld en wordt beoordeeld welke risico's gemitigeerd dienen te worden en welke aanvaard worden door de onderneming. Vervolgens dienen beheersingsactiviteiten te worden geformuleerd voor de risico's en maatregelen om dit te bewerkstelligen. Het één na laatste component moet ervoor zorgen dat alle relevante informatie ten aanzien van de risico's wordt verzameld en wordt gecommuniceerd. Tot slot vindt continu monitoring plaats om ervoor te zorgen dat de gemaakte afspraken worden nageleefd.¹⁰⁶

Speet en Kamerling geven aan dat aan de hand van een fiscale risicoanalyse beheersingsmaatregelen worden toegevoegd aan het BCF. Deze kunnen bestaan uit zowel harde beheersingsmaatregelen zoals procedures, functiescheiding en richtlijnen als "softe" beheersingsmaatregelen zoals bedrijfscultuur en tone at the top. De softes beheersingsmaatregelen zorgen ervoor dat de harde beheersingsmaatregelen werken. Het TCF moet ervoor zorgen dat de informatievoorziening aan de afdeling fiscale zaken beter wordt geformaliseerd en gedocumenteerd.¹⁰⁷

¹⁰³ Leidraad grote ondernemingen, 2016, p. 28.

¹⁰⁴ Van der Laan en Weerman, 2008.

¹⁰⁵ OESO, Co-operative tax compliance 2016, p. 3.

¹⁰⁶ COSO 2013, p. 3-4.

¹⁰⁷ Speet en Kamerling, 2010.

Van der Enden en de Groot geven aan dat het COSO-model een goed normatief kader is voor het TCF. De fiscale verslaggeving is namelijk ook een vorm van financiële verslaggeving.¹⁰⁸ Daarnaast stellen zij dat een jaarlijkse “in control” verklaring noodzakelijk is voor goede relatie onder horizontaal toezicht waarmee het bestuur van de onderneming verklaart dat zij in lijn met de afspraken van horizontaal toezicht werkt en dat de onderneming een goed werkend TCF heeft. Internationaal is het een bewezen middel om de verantwoordingsplicht van bestuurders te versterken en dit zorgt ervoor dat het “in control” zijn hoger op de management agenda komt.¹⁰⁹ Ook de OESO adviseert om een “sign off” letter verplicht te stellen om het bestuur van de onderneming verantwoordelijkheid te laten nemen over hun TCF en dat zij aantonen dat zij hierachter staan.¹¹⁰

De “in control” verklaring zou mijns inziens ook van belang moeten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem. Dit geldt zowel voor fiscaal dienstverleners die zijn aangesloten bij een koepelorganisatie als voor fiscaal dienstverleners die niet zijn aangesloten bij een koepelorganisatie. Met de “in control” verklaring laat de fiscaal dienstverlener aan zowel de Belastingdienst als aan zijn klanten zien dat hij kwaliteit vooropstelt en dat hij hierover ook verantwoordelijkheid wilt afleggen. Hij geeft hiermee aan dat hij volledig achter zijn kwaliteitssysteem staat. De verklaring zorgt ervoor dat de verantwoordelijkheidsplicht wordt versterkt en dat hij zich meer met kwaliteit gaat bezighouden.

De risicoanalyse en de daaruit vloeiende beheersingsmaatregelen zouden mijns inziens moeten worden toegepast op het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener. Dit risico gebaseerde denken stelt een fiscaal dienstverlener, vergelijkbaar met het doel van het TCF, in staat eventuele maatregelen te bepalen die moeten leiden tot een aanvaardbare aangifte.

4.3 Kwaliteitseisen koepelorganisatie

In deze paragraaf wordt gekeken naar de wijze waarop de Belastingdienst de koepelorganisaties toetst en welke kwaliteitseisen hierbij van belang zijn.

4.3.1 Toetsing door de Belastingdienst van koepelorganisaties

De koepelorganisaties stellen middelen ter beschikking om de kwaliteit van haar leden te waarborgen, waaronder kwaliteitshandboeken, werkprogramma's, permanente educatie, een vaktechnische infrastructuur, een onafhankelijke review en eventueel onderwerpen van leden aan beroepsregels. Met deze middelen kunnen de leden (fiscaal dienstverleners) een kwaliteitssysteem inrichten. De

¹⁰⁸ Van der Enden en de Groot, 2015, p. 7.

¹⁰⁹ Van der Enden en de Groot, 2015, p. 6.

¹¹⁰ OESO, Co-operative tax compliance 2016, p. 17-18.

koepelorganisaties toetsen hun leden of ze voldoen aan de kwaliteitstandaard die zij stellen. Zij geven namelijk een kwaliteitskeurmerk af waarmee fiscaal dienstverleners meerwaarde kunnen creëren voor haar klanten. De Belastingdienst neemt kennis van de middelen die de koepelorganisaties ter beschikking stellen aan haar leden. De Belastingdienst geeft aan dat het kwaliteitssysteem van de koepelorganisatie het complex van middelen is die de koepelorganisatie aan haar leden verstrekt om te komen tot een aanvaardbare aangifte. Als dit aan de verwachtingen van de Belastingdienst voldoet zal hij een koepelconvenant sluiten. hij stelt géén eisen aan de inhoud aan van deze middelen. Mijns inziens zou de Belastingdienst moeten aan geven waaruit dit complex van middelen minimaal zou moeten bestaan om willekeur tussen de verschillende koepelorganisaties te voorkomen en waardoor de kwaliteit van de aangiftes mogelijk in het geding kunnen komen, juist omdat de Belastingdienst steunt op de activiteiten van de koepelorganisaties.

4.4 Kwaliteitseisen van de fiscaal dienstverlener

Uit de interviews is naar voor gekomen dat zowel bij de Belastingdienst als bij beide koepelorganisaties het klantaannamebeleid, een onafhankelijk review en een adequaat vaktechnische infrastructuur de kernpunten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem. In deze paragraaf zal achtereenvolgens worden ingegaan op deze drie kernpunten. Hierbij zal worden gekeken welke eisen de Belastingdienst en de koepelorganisaties hieraan stellen. Daarnaast is gekeken of het vier-ogen principe, de werkprogramma's, IT-systemen, de samenstelopdracht en beroepsethiek belangrijke kwaliteitseisen zijn of zouden moeten zijn voor het kwaliteitssysteem. Aan de hand van de kwaliteitshandboeken van koepelorganisaties en de convenanten die direct met de Belastingdienst zijn afgesloten (hierna individuele convenanten) is getracht nadere invulling te geven aan de kwaliteitseisen.

4.4.1 Klantaannamebeleid

Een goed klantaannamebeleid is van belang aangezien de fiscaal dienstverlener verantwoordelijk is voor het indienen van een aanvaardbare aangifte. De fiscaal dienstverlener garandeert immers de kwaliteit van zijn klanten. Hij moet vóórdat hij een klant aanmeldt voor horizontaal toezicht zeker weten dat hij over voldoende informatie kan beschikken en dat de kwaliteit van deze informatie dusdanig hoog is om een aanvaardbare aangifte te kunnen indienen.

Het klantaannamebeleid wordt deels vormgegeven door de Wet ter voorkoming witwassen en financieren van terrorisme (hierna Wwft). Op grond van het Wwft moet de fiscaal dienstverlener een

klantonderzoek uitvoeren vóórdat hij een zakelijke relatie aan gaat met een klant.¹¹¹ Dit klantonderzoek moet ervoor zorgen dat de integriteit van de fiscaal dienstverlener niet geschaad wordt. Hij dient klanten in te delen in verschillende risicocategorieën. Hoe hoger de risico's, des te meer inspanning hij dient te leveren om het risico te mitigeren. De risicoclassificatie gebeurt in de praktijk aan de hand van landrisico's, klantrisiko's en productrisico's. Bij de risicoclassificatie heeft de fiscaal dienstverlener de vrijheid om een eigen afweging te maken.¹¹²

In de beoordeelde kwaliteitshandboeken wordt invulling gegeven aan de verschillende aspecten van het klantaannamebeleid. Ten eerste moet de opdracht van de klant die aangenomen wordt passen binnen de deskundigheid van de fiscaal dienstverlener. Als de fiscaal dienstverlener zich bijvoorbeeld heeft gespecialiseerd in de omzetbelasting dan is het onverstandig om een klant aan te nemen die een aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting wilt laten opstellen. Ten tweede is de doelgroep waarop de fiscaal dienstverlener zich op richt van belang. Als hij zich vooral richt op bijvoorbeeld agrarische bedrijven dan is het onverstandig om een klant aan te nemen die zich niet in deze sector bevindt. Dit alle kan het beste worden beschreven in een aannameprocedure welke de fiscaal dienstverlener hanteert bij het aangaan van een nieuwe klantrelatie. In de individuele convenanten wordt in deze zin veelal over zelfkennis gesproken.

Mijns inziens zou de hierboven beschreven informatie vastgelegd moeten worden in een schriftelijke klantaannameprocedure zodat over alle klanten dezelfde informatie in de klantendossiers beschikbaar is. Het opschrijven van een procedure rondom het klantaannamebeleid laat zien dat de fiscaal dienstverlener zich bezighoudt met kwaliteit in plaats van kwantiteit.

4.4.2 Een onafhankelijke review

Volgens de Belastingdienst is een onafhankelijke review een belangrijk onderdeel van het kwaliteitssysteem, omdat in het MKB niet hetzelfde toezicht plaatsvindt als bij grote ondernemingen. Grote ondernemingen staan onder toezicht van het AFM en zij zijn verplicht een wettelijke controle te laten uitvoeren over hun organisatie. Onafhankelijkheid is van belang aangezien een partij (de koepelorganisatie of de Belastingdienst) een conclusie vormt over het kwaliteitssysteem. De gebruiker van het kwaliteitssysteem (de klant van de fiscaal dienstverlener) moet er op kunnen vertrouwen dat deze conclusie gebaseerd is op betrouwbare informatie.¹¹³ De onafhankelijkheid wordt volgens de

¹¹¹ Art 2a Wwft; AFM leidraad Wwft, p. 6.

¹¹² AFM leidraad Wwft, p. 12.

¹¹³ <https://www.nba.nl/tools/hra-2017/?folder=8072> geraadpleegd 28 juli 2017.

Belastingdienst gewaarborgd doordat de koepelorganisatie van de desbetreffende fiscaal dienstverlener de review uitvoert. Daarnaast voert de Belastingdienst zelf de review uit als de fiscaal dienstverlener niet is aangesloten bij een koepelorganisatie.

De SRA reviewt het kwaliteitssysteem door het kwaliteitshandboek van de fiscaal dienstverlener naast de minimumpositie te leggen die zij zelf voorschrijft in haar eigen kwaliteitshandboeken. De fiscaal dienstverlener mag in zijn kwaliteitshandboek zelf de lat bepalen zolang maar aan de minimumpositie wordt voldaan. Vervolgens wordt aan de hand van een klant dossier gekeken of hetgeen in het kwaliteitshandboek is beschreven ook daadwerkelijk gedaan is. De SRA voert deze review uit bij de aanmelding van het lid en daarna om de drie jaar. Als een fiscaal dienstverlener lid is van de SRA kan hij direct in aanmerking komen voor een horizontaal toezicht convenant. De SRA borgt de onafhankelijkheid doordat een aparte stichting verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de reviews. De reviewers zijn op geen enkele wijze betrokken bij de fiscaal dienstverlener die getoetst wordt.

De beroepsorganisatie voert op gelijkerwijze als de SRA de review uit, dit gebeurt echter zes maanden nadat het lid heeft aangegeven mee te willen doen aan horizontaal toezicht. De beroepsorganisatie voert eens in de vijf jaar na aanmelding een review uit. Daarnaast dient het lid jaarlijks een vragenlijst in te vullen om te beoordelen of de kantoororganisatie of processen zijn gewijzigd. Als dit het geval is zal er eerder een review plaatsvinden. Lidmaatschap zorgt dus niet zoals bij de SRA dat het lid ook direct mee kan doen aan horizontaal toezicht. Daarnaast moet het lid dat zich aanmeldt voor horizontaal toezicht (mede)eigenaar zijn. Dit is omdat beroepsorganisatie een ledenorganisatie is in tegenstelling tot de SRA welke een kantoororganisatie is. De beroepsorganisatie heeft geen onafhankelijke stichting die de review van het kwaliteitssysteem uitvoert. Zij zal een lid, welke niet bij het desbetreffende kantoor van de fiscaal dienstverlener hoort, de review laten uitvoeren. Het lid rapporteert aan het bestuur van de beroepsorganisatie. De beroepsorganisatie borgt op deze manier de onafhankelijkheid.

Als de fiscaal dienstverlener niet is aangesloten bij een koepelorganisatie voert de Belastingdienst zelf de review uit over het kwaliteitssysteem. De review wordt uitgevoerd op het moment dat de fiscaal dienstverlener een horizontaal toezicht relatie wilt aangaan met de Belastingdienst. De Belastingdienst neemt kennis van de maatregelen die de fiscaal dienstverlener heeft genomen voor het kwaliteitssysteem. De Belastingdienst zal hierbij gebruikmaken van de ijkpunten lijst uit de leidraad. Als dit aan de verwachtingen voldoet zal de Belastingdienst een convenant afsluiten. Hierbij wordt geen

oordeel¹¹⁴ gevormd over het kwaliteitssysteem. De Belastingdienst geeft aan dat hij niet wilt dat de fiscaal dienstverleners zich kunnen beroepen op de goedkeuring. Het kwaliteitssysteem moet worden verbeterd wanneer hier een indicatie voor is. Met het vellen van een oordeel is de Belastingdienst bang dat het kwaliteitssysteem geen onderdeel kan uitmaken van de leercirkel aangezien de fiscaal dienstverleners zich dan zouden kunnen beroepen op het oordeel dat de Belastingdienst heeft gegeven bij de verkrijging van het convenant. Mijns inziens is de reden waarom de Belastingdienst ervoor heeft gekozen om geen oordeel te geven ongegrond. Het kwaliteitssysteem moet meebewegen met de tijd en maatschappelijke ontwikkelingen. De kwaliteit van de aangifte neemt niet toe als het niet mogelijk is om het kwaliteitssysteem ter discussie te stellen. De informatie die wordt verzameld vanuit het metatoezicht over het kwaliteitssysteem moet worden gebruikt om het kwaliteitssysteem te verbeteren. Onder horizontaal toezicht wordt uitgegaan van de eigen verantwoordelijkheid van de fiscaal dienstverleners. De fiscaal dienstverleners willen onder horizontaal toezicht een aanvaardbare aangiften indienen. Op het moment dat de fiscaal dienstverleners geen aanpassingen willen maken aan hun kwaliteitssystemen wanneer dit nodig wordt geacht, zullen zij niet meer in staat zijn om aanvaardbare aangiftes te doen. Daarnaast zouden fiscaal dienstverleners een zo hoog mogelijke kwaliteit moeten willen leveren onder horizontaal toezicht. De informatie die wordt verzameld door het metatoezicht zorgt juist voor deze hogere kwaliteit.

Bij de Belastingdienst wordt de onafhankelijkheid geborgd door de steekproefsgewijze controles. Het criterium is de aanvaardbare aangifte zonder materiële fouten. De aangifte wordt gecontroleerd aan de hand van de wet- en regelgeving. Op het moment dat de aangifte niet aanvaardbaar is het kwaliteitssysteem niet van voldoende niveau. Daarnaast zal de Belastingdienst zichzelf in de vingers snijden als hij fiscaal dienstverleners laat meedoen aan horizontaal toezicht waarvan het kwaliteitssysteem niet van een adequaat niveau is.

4.4.3 Vaktechnische infrastructuur

De Belastingdienst geeft aan dat hij wilt zien hoe de kennis van de fiscaal dienstverlener op peil wordt gehouden. De fiscaal dienstverlener is vrij om dit vorm te geven zoals hij dat wilt. Hoe kleiner een kantoor hoe moeilijker het is de vaktechnische infrastructuur in te regelen zonder gebruik te maken van externe partijen zoals de koepelorganisaties. Het is veelal te duur voor een klein kantoor om één

¹¹⁴ Een oordeel in accountancy termen. Dit houdt in dat er geen goedkeurende verklaring wordt afgegeven ten aanzien van het kwaliteitssysteem, zoals een accountant dit doet bij een controle opdracht waar hij ook de administratieve organisatie/interne beheersing controleert.

medewerker aan te stellen die verantwoordelijk is voor de opleiding en vakkennis van alle belastingmiddelen. Daarnaast is het vanwege de complexiteit van de fiscale wetgeving vrijwel onmogelijk om van alle belastingmiddelen alles te weten.

De Belastingdienst geeft aan dat door deze complexiteit de fiscaal dienstverleners een vaktechnisch bureau dienen te hebben. De invulling hiervan gebeurt in de praktijk meestal door de koepelorganisaties. De fiscaal dienstverleners zouden dit ook anders kunnen inregelen. Hierbij kan gedacht worden aan bepaalde samenwerkingsverbanden waarbij elk van de aangesloten kantoren zich specialiseert voor één belastingmiddel. Een andere mogelijkheid is dat de fiscaal dienstverleners gezamenlijk een vaktechnisch bureau oprichten en dit bemannen. Dit zou op dezelfde wijze geregeld kunnen worden voor de permanente educatie. De Belastingdienst geeft aan dat de verschillende manieren van vormgeving hem ervan weerhoudt om specifieke normen te stellen aan het kwaliteitssysteem. Op het moment dat een eisenlijst wordt opgesteld dan wordt de markt hierin gehinderd.

De vraag is of een samenwerkingsverband daadwerkelijk wenselijk is. De markt biedt zulke oplossingen al in de vorm van de koepelorganisaties. De kosten voor het in stand houden van een eigen vaktechnisch bureau zullen waarschijnlijk duurder zijn dan de lidmaatschapskosten van een koepelorganisatie. Dit geldt zeker in situaties waarin de fiscaal dienstverlener van kleine omvang is.

De SRA en de beroepsorganisatie geven de mogelijkheid tot het volgen van cursussen en faciliteren de mogelijkheid om verplichte permanente educatie punten (hierna PE-punten) te behalen. Leden van de beroepsorganisatie zijn verplicht jaarlijks 40 PE-punten te behalen, hiervan dienen 20 PE-punten fiscaal gericht te zijn. Leden van de SRA en de overige koepelorganisaties daarentegen stellen permanente educatie op gebied van fiscaliteit niet verplicht aan hun leden. Zij faciliteren alleen de mogelijkheid tot het behalen van de punten. Het kan dus zijn dat een fiscaal dienstverlener een horizontaal toezicht convenant heeft/kan krijgen zonder dat in de fiscale aangifte praktijk (bij)scholing plaatsvindt. Aangezien de fiscale wetgeving uitermate complex is, is mijns inziens (bij)scholing van essentieel belang om kwaliteit te kunnen blijven garanderen. Daarnaast zorgen de koepelorganisaties voor een vaktechnisch bureau. De leden van de koepelorganisaties kunnen hierop een beroep doen als ze fiscale vragen hebben.

Naast de mogelijkheid tot het volgen van permanente educatie en het beschikken over een vaktechnisch bureau moet ook binnen de organisatie van de fiscaal dienstverlener aan vaktechnisch overleg worden gedaan. Uit de verschillende kwaliteitshandboeken en de individuele convenanten komt dit naar voren. Het vaktechnisch overleg dient regelmatig plaats te vinden. In deze overleggen dient de actualiteit

(casuïstiek en jurisprudentie) te worden besproken. De kantoren dienen tevens toegang te hebben tot fiscale literatuur. Hierbij kan worden gedacht aan fiscale vakbladen.

4.4.4 Het vier-ogen principe

Zowel de Belastingdienst als de koepelorganisaties geven aan dat naast de externe review een interne review dient plaats te vinden. Dit wordt in de praktijk ook wel het vier-ogenprincipe genoemd. Dit houdt in dat de fiscale aangifte vóórdat ze naar de klant of naar de Belastingdienst worden verstuurd eerst wordt gecontroleerd door de hoofdverantwoordelijke op de afdeling en/of de vennoot. Belangrijk is dat duidelijk is welke activiteiten zijn uitgevoerd, wat is gecheckt en waarom ze tot een desbetreffende conclusie zijn gekomen. Het vier-ogen principe komt ook terug in de verschillende kwaliteitshandboeken en meerdere individuele convenanten die zijn beoordeeld. Uit de individuele convenanten blijkt dat in veel gevallen zelfs met een zes-ogen principe wordt gewerkt. Het vier-ogenprincipe zou minimaal deel moeten uitmaken van het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener.

4.4.5 Werkprogramma's en informatietechnologieën

De werkprogramma's en IT-systemen ondersteunen de dossiervorming en zorgen ervoor dat checks kunnen worden ingebouwd zodat daarmee de kwaliteit wordt geborgd. De Belastingdienst en koepelorganisaties geven aan dat de werkprogramma's zo ingeregeld zouden moeten zijn dat dit een reflectie is van het kwaliteitshandboek. Als bijvoorbeeld het vier-ogenprincipe wordt genoemd in het kwaliteitshandboek dan moet dit worden ingeregeld in het werkprogramma. Hierbij kan worden gedacht aan een blokkade in het systeem totdat de leidinggevende het systeem heeft vrijgegeven nadat hij de aangifte zelf heeft gecontroleerd. Veder is het belangrijk dat goede dossiervorming plaatsvindt. Uit het werkprogramma moet duidelijk zijn wie wat wanneer heeft gedaan. De Belastingdienst vindt het daarnaast van belang dat er voor alle belastingmiddelen verschillende werkprogramma's zijn en dat deze uitnodigen tot kritisch nadenken. Dit is gebleken uit de individuele convenanten.

De mogelijkheden met IT-systemen worden in de toekomst alleen maar groter, daarom is het belangrijk om hier aandacht aan te besteden. Door middel van IT-systemen kan veel winst worden geboekt op het gebied van de kwaliteit van de data. Een voorbeeld hiervan is een programma van de SRA genaamd Branche in Zicht. Dit programma combineert de data van 150.000 jaarrekeningen van verschillende branches. Vervolgens geeft dit programma ervaringscijfers af van die branches. Op het moment dat de fiscaal dienstverlener bezig is met het samenstellen van de jaarrekening kan hij de gegevens van zijn klant aan de branche standaard controleren door middel van Branche in Zicht om zo een beter beeld te krijgen over de juistheid van de aangeleverde data. Zo kan de fiscaal dienstverlener, mits nodig, extra

onderzoek instellen om de kwaliteit van de aangifte te garanderen. Ook de OESO onderstreept in haar rapport “Tax Compliance by Design” het belang van goed ingerichte en beveiligde IT-systemen om de compliance van het MKB bevorderen.¹¹⁵ Het gevolg hiervan is dat de kwaliteit van de aangiften verbetert, dit kan leiden tot minder controle achteraf. Voor de ondernemer is dit voordelig omdat de kosten voor administratie omlaag gaan.

4.4.6 De samenstelopdracht

Op het moment dat een belastingplichtige een opdracht geeft tot het maken van een samenstelopdracht aan de fiscaal dienstverlener steunt de belastingplichtige op de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaglegging.¹¹⁶ Het doen van een samenstelopdracht zorgt ervoor dat invulling is gegeven aan de zorgverplichting onder het convenant.¹¹⁷ Daarbij dient de accountant zich te houden aan de verordening gedrags- en beroepsregels accountants (hierna: VGBA). Op het moment dat een accountant een samenstelopdracht doet moet hij beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.¹¹⁸ De Nederlandse beroepsorganisatie voor accountants (hierna: NBA) houdt toezicht op de kwaliteit van de samenstelopdracht en de toepassing van de VGBA. Door de samenstelopdracht is aannemelijk dat de kwaliteit van de jaarrekening hoog is. De jaarrekening is dan een goed uitgangspunt voor de aanvaardbare aangifte.

De Belastingdienst bevestigt dat de samenstelopdracht positieve voorinformatie geeft over de kwaliteit van de fiscaal dienstverlener. Het is voor een horizontaal toezicht convenant echter niet noodzakelijk dat de fiscaal dienstverlener samenstelopdrachten moet uitvoeren. De Belastingdienst geeft aan dat de fiscaal dienstverlener met zekerheid moet kunnen zeggen dat hij met de informatie die hij krijgt van zijn klant een aanvaardbare aangifte kan indienen. De beroepsorganisatie geeft aan dat niet gesteund wordt op de samenstelopdracht voor een aanvaardbare aangifte aangezien zij een beroepsorganisatie is voor fiscalisten. Zij komt niet in aanraking met de accountancy praktijk en de regelgeving daarvan.

De samenstelopdracht zou van belang moeten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem. Dit vanwege het feit dat de commerciële cijfers uit de jaarrekening worden gebruikt om te komen tot een aangifte. Omdat er sprake is van een verplicht systeem van kwaliteitsbeheersing en hier toezicht op gehouden wordt door een onafhankelijke partij zijn de commerciële cijfers van hoge kwaliteit. Hierdoor is het

¹¹⁵ OESO, Tax Compliance by Design, 2014.

¹¹⁶ NBA-handreiking 1136, 2016, p. 5.

¹¹⁷ NBA-handreiking 1121, 2015, p. 9.

¹¹⁸ Art 10 NVAK-aak.

aannemelijk dat er eerder tot een aanvaardbare aangifte kan worden gekomen. De samenstelopdracht zorgt er tevens voor dat wordt voldaan aan de zorgplicht onder het horizontaal toezicht convenant.

4.4.7 Beroepsethiek en tuchtrecht

De leidraad horizontaal toezicht fiscaal dienstverleners geeft aan dat voor een adequaat kwaliteitssysteem normen aanwezig dienen te zijn ten aanzien van beroepsethiek.¹¹⁹ De naleving hiervan dient te gebeuren door de leiding. De Belastingdienst geeft aan dat toezicht op de naleving van gedrags- en beroepsregels door de beroepsorganisaties alleen positieve voorinformatie geeft. De waarborging door de beroepsorganisatie speelt echter geen verplichte rol in het kwaliteitssysteem.

Er gelden geen specifieke beroepsregels voor het doen van een convenant aangifte. De VGBA is wel van toepassing.¹²⁰ Op grond van de VGBA moet de fiscaal dienstverlener bij de convenant aangifte wel de fundamentele beginselen van beroepsethiek meenemen, te weten professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid, zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.¹²¹ Schending van de fundamentele beginselen kan leiden tot een zaak bij de tuchtrechter en kan als gevolg hebben dat de accountant wordt geroyeerd. De beroepsorganisaties voor fiscalisten hebben soortgelijke gedrags- en beroepsregels voor hun leden.¹²² De leden zijn onderworpen aan een tuchtcommissie.

Er is wel een kanttekening te plaatsen met betrekking tot de gedrags- en beroepsregels. Het is niet bekend over wie de uitspraken worden gedaan. Dat zou kunnen betekenen dat accountants of fiscalisten die geroyeerd zijn hun beroep blijven uitoefenen. Een geroyeerd accountant kan geen assurance of verwante assurance opdrachten meer uitvoeren zoals de samenstelopdracht, echter de samenstelopdracht is, zoals in paragraaf 4.4.6 is aangegeven, geen vereiste om mee te doen aan horizontaal toezicht. Zowel boekhouder als belastingadviseur zijn vrije beroepen en mogen door iedereen worden uitgeoefend. Zij kunnen ook meedoen aan horizontaal toezicht.

Mijns inziens zou de Belastingdienst gezien bovenstaande kanttekening specifieke gedrags- en beroepsregels moeten opstellen onder horizontaal toezicht waarbij duidelijk wordt wat de mogelijke gevolgen zijn voor de deelname aan horizontaal toezicht bij schending van deze regels.

¹¹⁹ Leidraad horizontaal toezicht fiscaal dienstverleners, 2016, p 34.

¹²⁰ NBA-handreiking 1121, p. 9.

¹²¹ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants.

¹²² Reglement beroepsuitoefening register belastingadviseurs; reglement beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

4.5 Tussenconclusie

Horizontaal toezicht convenanten worden gesloten met bedrijven die hun TCF op orde hebben. In de praktijk gebeurt de inrichting van het TCF vaak aan de hand van het COSO-model. De stappen van het COSO-model zijn de interne beheersingseisen waaraan een grote onderneming moet voldoen. Deze omvatten een risico-inventarisatie en analyse en de daaruit voortvloeiende beheersingsmaatregelen. Zij dient deze stappen wel door te trekken naar de fiscaliteit binnen de organisatie. Daarmee is de deelvraag *“Aan welke interne beheersingseisen moet een grote onderneming voldoen om een individueel convenant te krijgen”* beantwoord.

De Belastingdienst geeft aan dat het kwaliteitssysteem van de koepelorganisatie het complex van middelen is die de koepelorganisatie aan haar leden versterkt om te komen tot een aanvaardbare aangifte. Deze middelen omvatten kwaliteitshandboeken, werkprogramma's, IT-systemen, permanente educatie, vaktechnische infrastructuur, een onafhankelijke review en het eventueel onderwerpen van hun leden aan beroepsregels. De Belastingdienst stelt geen eisen aan de inhoud van deze middelen. Hij neemt er slechts kennis van. De deelvraag *“Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de koepelorganisatie om een convenant te krijgen”* is hiermee beantwoord.

De belangrijkste kwaliteitseisen die gesteld worden aan de fiscaal dienstverlener door de koepelorganisaties zijn het klantaannamebeleid, een vaktechnische infrastructuur, het vier-ogenprincipe en de beroepsregels. Op het moment dat een fiscaal dienstverlener is aangesloten bij een koepelorganisatie zal de Belastingdienst zelf geen verkenning meer naar de kwaliteitseisen van de fiscaal dienstverlener uitvoeren aangezien hij steunt op de werkzaamheden die de koepelorganisatie reeds heeft uitgevoerd. Daarmee is de deelvraag *“Wat zijn de belangrijkste kwaliteitseisen waaraan een fiscaal dienstverlener moet voldoen bij de koepelorganisatie om een convenant te verkrijgen”* beantwoord.

De koepelorganisaties garanderen de kwaliteit van hun leden door de middelen die zij beschikbaar stellen en die de leden minimaal moeten overnemen. In de middelen zijn de kwaliteitseisen opgenomen. De leden van de beroepsorganisatie moeten minimaal de richtlijnen overnemen voor deelname aan horizontaal toezicht. Daarnaast voeren de koepelorganisaties periodieke onafhankelijke reviews uit om de kwaliteit te borgen. Daarmee is de deelvraag *“Wat doet de koepelorganisatie om de kwaliteit van zijn leden garanderen”* beantwoord.

Als een fiscaal dienstverlener niet is aangesloten bij een koepelorganisatie leidt niet tot kwaliteitseisen van de Belastingdienst. Het tegenovergestelde gebeurt. Net zoals de koepelorganisaties zegt de

Belastingdienst dat het klantaannamebeleid, een onafhankelijke review en een vaktechnische infrastructuur belangrijke kwaliteitseisen zijn. Daarnaast blijkt uit de individuele convenanten dat het vier-ogenprincipe en het hebben van werkprogramma's ook belangrijk zijn voor de Belastingdienst. De Belastingdienst stelt in tegenstelling tot de koepelorganisaties geen minimum kwaliteitseisen, ook schrijft hij geen kwaliteitshandboek uit waarin hij aangeeft wat wel of niet aanwezig moet zijn. De Belastingdienst geeft wel ijkpunten. De invulling van deze ijkpunten is aan de fiscaal dienstverlener. Hiermee is de deelvraag *“Naar welke kwaliteitseisen kijkt de Belastingdienst bij het afsluiten van een convenant met een fiscaal dienstverlener welke niet is aangesloten bij een koepelorganisatie”* beantwoord.

5 Conclusie

5.1 Samenvatting en conclusies

In 2005 heeft de Belastingdienst horizontaal toezicht ingevoerd. Deze vorm van toezicht is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Horizontaal toezicht moet er toe leiden dat er meer in de actualiteit wordt gewerkt en dat de compliance van de belastingplichtige groter wordt. De belastingplichtige krijgt sneller zekerheid over fiscale zaken en er vindt minder toezicht achteraf plaats. Horizontaal toezicht is verschillend vormgegeven in de verschillende segmenten. Bij het segment grote ondernemingen wordt horizontaal toezicht vormgegeven door middel van individuele convenanten met de ondernemingen. In het MKB-segment wordt horizontaal toezicht vormgegeven door middel van intermediaire convenant met de fiscaal dienstverleners. De fiscaal dienstverlener selecteert zijn klanten (de belastingplichtigen) en meldt die aan als ze mee willen doen met horizontaal toezicht. Om mee te kunnen doen met horizontaal toezicht dient de fiscale houding van de deelnemers goed te zijn (het willen) en dient er sprake te zijn van een adequaat intern beheersingssysteem bij grote ondernemingen of een adequaat kwaliteitssysteem bij fiscaal dienstverleners (het kunnen). Uit de literatuur blijkt dat de aanwezigheid van een TCF garant staat voor een adequaat intern beheersingssysteem bij grote ondernemingen. Dit kan niet gezegd worden over het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener, dit is in de literatuur weinig besproken. Het is onduidelijk wat het kwaliteitssysteem nu precies inhoudt. In de literatuur wordt opgeroepen om een normatief kader te schetsen voor het vormgeven van een kwaliteitssysteem. Als een fiscaal dienstverlener is aangesloten bij een koepelorganisatie die een horizontaal toezicht convenant heeft met de Belastingdienst kan de fiscaal dienstverlener via de koepelorganisatie meedoen aan horizontaal toezicht. De koepelorganisatie voert dan een toetsing op het kwaliteitssysteem uit. De koepelorganisatie stelt eisen aan het kwaliteitssysteem. Zij schrijft kwaliteitshandboek uit waaraan het kwaliteitssysteem minimaal dient te voldoen, stelt een vaktechnisch bureau ter beschikking en voert een onafhankelijke review uit op het kwaliteitssysteem. De Belastingdienst steunt op de activiteiten die een koepelorganisatie uitvoert. Het beleid is dan ook bij de Belastingdienst dat hij in eerste instantie tracht convenanten te sluiten met fiscaal dienstverleners door middel van het koepelconvenant. Dit heeft geleid tot de volgende probleemstelling:

Welke kwaliteitseisen zijn of zouden van belang moeten zijn voor de Belastingdienst om een convenant te sluiten met een fiscaal dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie?

Om tot beantwoording van de probleemstelling te komen is eerst gekeken naar de geschiedenis, de essentie, uitgangspunten en het doel, de formeel rechtelijke aspecten en de effectiviteit en efficiency van horizontaal toezicht. Dit om een beter beeld te creëren welke kwaliteitseisen gesteld kunnen worden. Vervolgens is gekeken naar de convenanten die worden afgesloten, de juridische kwalificatie hiervan en de gevolgen voor de fiscaal dienstverlener met het aangaan van horizontaal toezicht convenant. Tot slot zijn interviews met de Belastingdienst en verschillende koepelorganisaties gehouden om antwoord te geven op de deelvragen. De deelvragen zijn in hoofdstuk vier beantwoord.

5.2 Beantwoording van de probleemstelling

De Belastingdienst stelt geen harde kwaliteitseisen aan het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie. De Belastingdienst geeft in zijn leidraad wel een lijst met ijkpunten waarmee de fiscaal dienstverlener invulling kan geven aan het kwaliteitssysteem. De Belastingdienst wilt in de verkenning van het kwaliteitssysteem wel ijkpunten zien terugkomen maar hij geeft niet expliciet welke ijkpunten dit zijn, noch stelt hij normen aan de invulling van deze ijkpunten.

De Belastingdienst heeft, net als de koepelorganisaties, tijdens de interviews aangegeven dat het klantaannamebeleid, onafhankelijke review en vaktechnische infrastructuur de belangrijke kernpunten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem. Uit de individuele convenanten van de fiscaal dienstverleners en kwaliteitshandboeken van de koepelorganisaties is gebleken dat in de praktijk het vier-ogen principe, de werkprogramma's en beroepsethiek ook belangrijk zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem.

Op basis hiervan kan geconcludeerd worden dat het klantaannamebeleid, de onafhankelijke review, een vaktechnische infrastructuur, het vier-ogen principe, de aanwezigheid van werkprogramma's en de beroepsethiek de minimale kwaliteitseisen zijn die van belang zijn voor de fiscaal dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie om een horizontaal toezicht convenant te krijgen. Aanvullend zouden de samenstelopdracht, een "in control" verklaring, beroepsethiek en een risico-inventarisatie van belang moeten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem voor alle fiscaal dienstverleners ongeacht of zij zijn aangesloten bij een koepelorganisatie of niet. De koepelorganisaties geven in hun kwaliteitshandboeken verdere invulling aan deze kwaliteitseisen. De Belastingdienst doet dit in de leidraad niet. De Belastingdienst zou een normatief kader moeten opstellen waarmee hij op vergelijkbare wijze met de koepelorganisaties een review kunnen uitvoeren bij de fiscaal dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie.

Het klantaanname beleid is een combinatie van wet- en regelgeving, de deskundigheid en de doelgroep van de fiscaal dienstverlener. Vanuit de Wwft moet sprake zijn van een klantonderzoek en een risicoclassificatie. Deze aspecten zouden het beste beschreven kunnen worden in een klantaannameprocedure om ervoor te zorgen dat bij alle klanten dezelfde informatie in de klantendossiers beschikbaar is.

De onafhankelijke review bestaat uit de toetsing van het kwaliteitssysteem door een onafhankelijke partij. Als sprake is van een convenant via een koepelorganisatie wordt deze onafhankelijkheid gewaarborgd omdat zij de review laat uitvoeren door een aparte stichting dan wel een onafhankelijke derde. De Belastingdienst borgt de onafhankelijkheid door de steekproefsgewijze controles.

De vaktechnische infrastructuur dient ervoor te zorgen dat de kennis op de fiscale praktijk op peil wordt gehouden. Dit gebeurt aan de hand van vaktechnische overleggen en een vaktechnisch bureau. Permanente educatie wordt alleen verplicht gesteld aan fiscalisten die zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie. Mijns inziens zou permanente educatie van belang moeten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem ongeacht of de fiscaal dienstverlener wel of niet is aangesloten bij een koepelorganisatie. De fiscale wetgeving is complex en verandert regelmatig. Het niet (bij)scholen van de medewerkers kan gevolgen hebben voor de kwaliteit van de aangifte.

Het vier-ogen principe is een interne review die erop toeziet dat de dossiervorming goed gebeurt en dat verantwoordelijkheid voor de kwaliteit wordt genomen door de vennoot. Werkprogramma's en IT-systemen ondersteunen de dossiervorming en zorgen ervoor dat checks kunnen worden ingebouwd zodat de kwaliteit beter wordt geborgd. De toekomst ligt in de IT-systemen. Het is dan ook van belang dat hier veel in wordt geïnvesteerd zodat de kwaliteit van de data beter geborgd kunnen worden.

De samenstelopdracht zorgt ervoor dat wordt voldaan aan de zorgplicht onder het convenant. Om een samenstelopdracht te doen dient er wettelijk gezien een systeem voor kwaliteitsbeheersing te zijn. Dit systeem kan worden uitgebreid om de fiscale zijde hierin te implementeren. Doordat er wettelijk gezien een systeem dient te zijn voor kwaliteitsbeheersing is ook direct sprake van een onafhankelijke partij die de kwaliteit van de samenstelopdracht en dus het kwaliteitssysteem monitort. Daarnaast wordt de commerciële jaarrekening gebruikt als basis voor de fiscale jaarrekening. Als de commerciële gegevens niet juist en volledig zijn dan kan een aanvaardbare aangifte nooit worden bereikt.

Een "in control" verklaring van de vennoten zou van belang moeten zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem. Dit geldt zowel voor fiscaal dienstverleners die zijn aangesloten bij een

koepelorganisatie als voor fiscaal dienstverleners die niet zijn aangesloten bij een koepelorganisatie. Met de “in control” verklaring laat de fiscaal dienstverlener aan zowel de Belastingdienst als aan zijn klanten zien dat hij kwaliteit voorop stelt en dat hij hierover ook verantwoordelijkheid wilt afleggen. Hij geeft hiermee aan dat hij volledig achter zijn kwaliteitssysteem staat. De verklaring zorgt ervoor dat de verantwoordelijkheidsplicht wordt versterkt en dat hij zich meer met kwaliteit gaat bezighouden.

Gedrags- en beroepsregels zouden onder horizontaal toezicht verplicht moeten zijn. Dit aangezien fiscaal dienstverlener die nu door hun beroepsorganisaties geroyeerd worden wel kunnen blijven meedoen aan horizontaal toezicht.

Tot slot zou het uitvoeren van een risico-inventarisatie en analyse zoals dit gebeurt bij grote ondernemingen een kwaliteitseis moeten zijn. Dit stelt de fiscaal dienstverlener om eventuele maatregelen te nemen om een aanvaardbare aangifte te bewerkstelligen.

5.3 Aanbevelingen

Na de invoering van horizontaal toezicht is in de literatuur aangegeven dat een normatief kader dient te worden geformuleerd aan de hand waarvan fiscaal dienstverleners het kwaliteitssysteem kunnen inrichten en waarmee de Belastingdienst het kwaliteitssysteem kan toetsen. Met behulp van dit onderzoek is getracht duidelijkheid te verschaffen over de kwaliteitseisen van een kwaliteitssysteem.

Horizontaal toezicht is gebouwd op vertrouwen, transparantie en begrip. Het vormen van een oordeel over het kwaliteitssysteem zorgt ervoor dat de Belastingdienst vertrouwen toont in het systeem dat de fiscaal dienstverlener heeft opgezet om de kwaliteit van de aangifte te waarborgen. Het is dan ook belangrijk dat de Belastingdienst een oordeel gaat vormen over het kwaliteitssysteem in plaats hiervan kennis te nemen. Het argument dat met het vormen van een oordeel over het kwaliteitssysteem, het kwaliteitssysteem niet meer ter sprake kan komen tijdens de leercirkel is mijns inziens ongegrond. Onder horizontaal toezicht wilt de fiscaal dienstverlener een aanvaardbare aangifte indienen en feedback ten aanzien van het kwaliteitssysteem zal hem daar alleen maar bij helpen. Als de fiscaal dienstverlener het kwaliteitssysteem niet wilt aanpassen moet de Belastingdienst zich afvragen of de fiscaaldienstverlener wel geschikt is voor horizontaal toezicht.

Om een goed oordeel te vormen is een normatief kader nodig waaraan de Belastingdienst kan toetsen. Dit onderzoek kan gebruikt worden om de minimale eisen waaraan een kwaliteitssysteem dient te voldoen te formuleren of meer invulling te geven aan de ijkpuntenlijst uit leidraad. De koepelorganisaties stellen eisen en stellen kwaliteitshandboeken en werkprogramma's beschikbaar om aan de eisen te

voldoen. Aan de hand hiervan wordt door koepelorganisaties getoetst. De Belastingdienst zou minimaal dezelfde kwaliteitseisen moeten (laten) toetsen/reviewen bij de fiscaal dienstverlener die niet aangesloten bij koepelorganisatie. De Belastingdienst kan hierover in gesprek met de koepelorganisaties waarmee hij convenanten heeft afgesloten. De Belastingdienst en de koepelorganisaties kunnen mogelijk gezamenlijk een normatief kader creëren waarbij zowel de Belastingdienst als het MKB-segment vertegenwoordigd zijn.

Literatuurlijst

Literatuur

de Blieck; Van Elk 2015

J. de Blieck, M.A.C. van Elk, De (juridische) betekenis van het individueel handhavingsconvenant in de context van responsief handhaven, 2015, WFR 2015/726.

Bokhorst; de Goede 2014

A.M. Bokhorst, P.J.M. de Goede, De effectiviteit van (horizontaal) toezicht, 2014, WFR 2014/254.

Clous 2011

O. Clous, Horizontaal toezicht begint bij jezelf, 2011, WFR 2011/964.

Grein 2016

J.J.M. Grein, Mkb, doet u mee aan horizontaal toezicht?, 2016, WFR 2016/78.

Gribnau 2008

J.L.M. Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance', het belang van legitimiteit van de Belastingdienst, WFR 2008/1325.

Gribnau 2013

J.L.M. Gribnau, *'Belastingen als een moreel fenomeen'*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013.

Gribnau 2013 B

J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels & J.C.M. van Sonderen (red), 'k Moet eerlijk zeggen. Vriendenbundel Henk van Arendonk, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 79-101.

Happé 2009

R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', TFO 2009/5.

Herreveld 2015

F.R. Herreveld, Over legaliteit en convenanten, 2015, TFB 2015/02.

Herreveld 2015 B

F.R. Herreveld, Legaliseer Horizontaal Toezicht! vertrouwen is goed, controleren is beter, 2015, WFR 2015/974.

Heun 2012

P. Heun, Horizontaal toezicht: wenselijke verandering of vooral meer plichten voor de belastingplichtige?, 2012, Forfaitair 2012/225.

Huiskers-stoop 2013

E.A.M. Huiskers-Stoop, horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken, 2013, TFB 2013/02.

Huiskers-stoop 2015

E.A.M. Huiskers-Stoop, De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht, 2015.

Karssing 2006

E. Karssing, 'Integriteit in de beroepspraktijk', Assen: Van Gorcum 2006, eerste druk.

Klein Sprokkelhorst 2009

A. Klein Sprokkelhorst, 'Horizontaal toezicht. Status quo van een tendens', Belasting magazine, december 2009.

Lint 2016

A.J. van Lint, Over horizontaal toezicht en het herformuleren van de doelstelling, 2016, TFB 2016/08.

Lint 2017

A.J. van Lint, Horizontaal Toezicht, 2017.

Meussen 2013

G.T.K. Meussen, Horizontaal toezicht en rechtsbescherming, 2013, TFB 2013/02.

Oenema 2012

M.E. Oenema, Aansprakelijkheid van de fiscaal dienstverlener met een convenant, 2012.

Oenema 2014

M.E. Oenema, De ondernemende ondernemer, 2014, WFR 2014/195.

Oenema; van der Enden 2013

M.E. Oenema, E.M.E. van der enden, De kracht van het convenant, 2013, WFR 2013/545.

Oevering; Sialino-Keen 2008

J.R.R. Oevering, D. Sialino-Keen, verslag 24^e fiscale conferentie "horizontalisering", 2008, WFR 2008/262.

Poelman 2013

E. Poelman, gelijkheid is kostbaar, ongelijkheid is duurder, 2013, TFB 2013/02.

Speet; Kamerling 2010

N.G.H. Speet, R.N.J. Kamerling, TCF in beweging: De invulling van het Tax Control Framework voor Zeer Grote ondernemingen in Nederland, 2010, TFB 2010/02.

Van der Enden 2009

E.M.E. van der Enden, horizontale mythes: Van horizontaal naar fiscaal systeemtoezicht, 2009, WFR 2009/1107.

Van der Enden; Groot 2015

E.M.E. van der Enden, J. de Groot, The missing links naar een gerichte auditingstandaard voor fiscale beheersing, 2015, TFO 2015/163.2.

Van der Enden; Oenema 2013

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingsboom, 2013, WFR 2013/430.

Van der Laan; Weerman 2008

R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, tax control framework: Van risicogericht naar “in control”: het werk verandert voor ons allemaal, 2008, WFR 2008/1269.

Van der Velde 2009

E. Van der Velde, afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Brussel: Lancier 2009.

Parlementaire stukken

Brief van 8 april 2005 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten- Generaal van de staatssecretaris van Financiën.

Brief van 19 mei 2014 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten- Generaal van de staatssecretaris van Financiën.

Kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4.

Jurisprudentie

HR 16 April 1991, NJ 1991, 455.

HR 9 November 1992, NJ 1991, 26;

Boeken**Oenema 2013**

M.E. Oenema, formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken, Den Haag: Wolters Kluwer uitgevers 2013.

Russo 2015

R.Russo, Tax assurance, Den Haag: Wolters Kluwers uitgevers 2015.

Overig**AFM**

AFM, Leidraad Wwft, 2016.

Belastingdienst 2011

Belastingdienst, Controle aanpak belastingdienst, De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht, 2011.

Belastingdienst 2013

Belastingdienst, Leidraad Toezicht Grote Onderneming, 2013.

Belastingdienst 2016

Belastingdienst, Leidraad Horizontaal Toezicht MKB fiscaal dienstverleners, 2016.

Belastingdienst 2017

Belastingdienst, Rapport Onderzoek Grote ondernemingen, 2017.

Commissie Stevens 2012

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens), Rapport: Fiscaal toezicht op maat – soepel waar het kan, streng waar het moet, 2012.

Corporate governance Code 2016

Monitoring commissie, Corporate governance code, 2016.

Kennisgroep ZGO 2008

Kennisgroep ZGO, 'Tax Control Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert', Belastingdienst 2008.

NBA 2014

NBA, Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), 2014.

NBA 2015

NBA, handreiking 1121: Horizontaal toezicht voor accountant optredend als fiscaal dienstverlener, 2015.

NBA 2016

NBA, handreiking 1136: Standaard 4410 inzake samenstellingsopdrachten, een praktische toelichting op Standaard 4410 en andere bij de samenstellingsopdracht behorende regelgeving, 2016.

NOB 2011

NOB, Reglement Beroepsuitoefening Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, 2011.

OESO 2014

OESO, Tax compliance by design Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective, 2014.

OESO 2016

OESO, Co-operative Tax compliance: Building better Tax Control Frameworks, 2016.

RB 2015

RB, Reglement beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs, 2015.

Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid 2002

Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid, 'De toekomst van de nationale rechtsstaat', 2002.

Bijlages

Bijlage 1: Schematische overzichten interviews

Samenvatting interview	Interview: Belastingdienst ten opzichte van de fiscaal dienstverlener
Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende?	De aangifte is van voldoende kwaliteit als sprake is van een aanvaardbare aangifte zonder materiele fouten.
Hoe wordt Tone at the Top (gedrag en houding) beoordeeld?	Het bepalen van de Tone at the Top is een subjectieve beoordeling. Er wordt gekeken wat de houding en het gedrag is bij de leiding ten aanzien van horizontaal toezicht. Daarnaast wordt gekeken of duidelijk is wat horizontaal toezicht is.
Wordt een AO/IB onderzoek gedaan?	Het onderzoek dat wordt gedaan is te vergelijken met een AO/IB onderzoek aan maar is het niet hetzelfde. De review ziet vooral toe op de fiscale aangifte praktijk niet op de samenstelpraktijk.
Wordt gesteund op de NBA en AFM?	De wettelijke vereisten van een accountant geven positieve voorinformatie voor de Belastingdienst. Het is voor de gehele beroepsgroep mogelijk om een fiscaal dienstverlener convenant te verkrijgen. De Belastingdienst vraagt wel de reviews die door de NBA zijn uitgevoerd op.
Wat doet de Belastingdienst met review de worden opgevraagd bij NBA?	Stukken van de NBA worden opgevraagd als sprake is van een individueel dienstverlener convenant (zonder koepelorganisatie). Als er bevinden zijn waarop gesteund kan worden, dan wordt dit gedaan door de Belastingdienst. Geïnterviewde geeft bij deze vraag aan dat als de koepelorganisatie een toetsing heeft gedaan bij een toetsing lid en het lid heeft het doorstaan. Maar vervolgens kiest om toch niet via de koepelorganisatie een convenant te sluiten steunt de Belastingdienst op de toetsing die koepelorganisatie heeft gedaan.
Wordt gesteund op NV-COS 4410?	Als een samenstelopdracht conform NV-COS 4410 wordt gedaan dan is dit voor de Belastingdienst een goede basis voor een aanvaardbare aangifte. Echter is een samenstelopdracht conform 4410 geen vereiste als startpunt voor een aangifte onder horizontaal toezicht.
Wordt gesteund op VGBA	De gedrag- en beroepsregels komen terug in de Leidraad horizontaal toezicht.
Ijkkpunten Leidraad horizontaal toezicht	De ijkkpunten geven richting aan de fiscaal dienstverlener voor het invullen van het kwaliteitssysteem. Belangrijkste ijkkpunten voor Belastingdienst zijn: • Klantaanname beleid • Onafhankelijk review: Belastingdienst geeft aan dat alleen een collegiale review onvoldoende is. • Vaktechnische infrastructuur
Hoe ziet de werkwijze voor toetsen kwaliteitssysteem eruit?	Medewerkers houden interviews ten aanzien van de werkprogramma's, kwaliteitsboeken, het traject van klantaanname, het behandelen van cijfers. Tevens wordt gekeken naar wie doet wat, hoe is de review structuur gestructureerd. Wat is de vaktechnische achtergrond, hoe lopen beslislijnen.
Worden er eisen gesteld aan Kwaliteitshandboeken?: het handboek bevat richtlijnen voor de inrichting van de kantoor-	De Belastingdienst neemt kennis van de kwaliteitshandboeken van de fiscaal dienstverleners. Zij stelt geen specifieke eisen aan wat in het kwaliteitshandboek zou moeten staan. Het is belangrijk dat een 4-ogenprincipe in het kwaliteitshandboek wordt beschreven. Nadat iemand zijn werk af heeft dient te worden bekeken door iemand hogerop in de organisatie en hoe is dit ingeregeld. Daarnaast moet duidelijk worden gemaakt dat als een fiscaal probleem zich voordoet die wordt

organisatie en -processen	onderkend en dit terecht komt bij de juiste persoon. Tevens ziet de Belastingdienst liever geen scheiding in de werkprocessen tussen horizontaal toezicht en niet horizontaal toezicht in het kwaliteitshandboek.
Worden er eisen gesteld aan werk-programma's	De Belastingdienst neemt kennis van de werkprogramma's van zowel de fiscaal dienstverleners als de koepelorganisatie. Zij stelt geen specifieke eisen aan wat in de werkprogramma's moet staan. De Belastingdienst vindt de werkprogramma's belangrijker dan het kwaliteitshandboek. Uit het werkprogramma moet blijken dat wat de fiscaal dienstverlener heeft opgeschreven in zijn kwaliteitshandboek ook wordt uitgevoerd.
Worden er eisen gesteld aan IT-systemen?	Vanuit de Belastingdienst wordt nog onvoldoende ingezet op IT-systemen. Er zijn wel contacten met een software leveranciers waarmee afspraken zijn gemaakt over kwaliteit. De Belastingdienst geeft aan meer te moeten gaan inzetten op IT-systemen.
Worden er eisen gesteld aan Permanente educatie?	De Belastingdienst wilt graag zien hoe de fiscaal dienstverlener zijn deskundigheid op peil houdt als dit niet vanuit de beroepsorganisatie wordt geregeld.
Worden er eisen gesteld aan Vaktechnische infrastructuur?	De Belastingdienst wilt zien dat de fiscaal dienstverlener terug kan vallen op een vaktechnische infrastructuur van voldoende niveau. Er moeten specialisten zijn met kennis van de grote belastingmiddelen of deze moeten kunnen worden geraadpleegd. Dit kan de fiscaal dienstverlener zelf of via derde regelen.
Beoordeling kwaliteits-systeem (review) a) vormgeving b) verschil t.o.v. niet horizontaal toezicht c) periodiciteit eerder/vaker beoordelen kwaliteitssysteem	a) De fiscaal dienstverleners die meedoen via een koepel worden via de koepel gereviewd. Als geen sprake is van een koepelorganisatie dan neemt de Belastingdienst kennis van kwaliteitssysteem. Zij vormt geen oordeel over het kwaliteitssysteem om aanpassingen in toekomst mogelijk te maken. b) N.v.t. c) Eens in de 5 jaar. d) Als er een verandering in kantoororganisatie of kantoorproces plaatsvindt die impact heeft op de bedrijfsuitoefening. Hierbij kan worden gedacht aan fusies of wijziging van de top. Bij wijziging is er een periode van 6 maanden om het kwaliteitssysteem op orde te krijgen.
Eisen gesteld aan Specifieke fiscale risico's?	Er worden geen specifieke eisen gesteld aan fiscale risico's die zich veel voordoen in MKB-praktijk. De belastingdienst neemt fiscale risico's die voor haar belangrijk zijn mee in de jaarlijkse evaluatie gesprekken.
Specifieke redenen voor weigering convenant?	Een ondermaats kwaliteitssysteem
Tuchtrechtelijke implicatie schending van het convenant	Hierover is niet nagedacht. Het is formeel gezien ook moeilijk aangezien het convenant volgens de Belastingdienst een intentieverklaring is. Er worden wel meldingen gedaan richting de NBA en de FIOD als hier signalen voor zijn. De Belastingdienst geeft aan dat schending van het convenant zelf een aardige impact voor het imago van de fiscaal dienstverlener heeft. Er worden namelijk brieven verstuurd naar alle klanten dat ze niet langer onder horizontaal toezicht vallen. De klanten zullen hierover vragen gaan stellen bij hun fiscaal dienstverlener.

	Interview: Belastingdienst: ten opzichte van een koepelorganisatie
Rol geïnterviewde	De rol van de geïnterviewde is een aanspreekpunt te creëren voor de koepelorganisatie. Hij treedt op als relatiebeheerder. Alle vragen over de houding en het gedrag van de Belastingdienst kan het bestuur van de koepelorganisatie bij de relatiebeheerder terecht. Daarnaast is vaktechnisch rol weggelegd. Als dezelfde vragen aan de koepelorganisatie vaker voorkomen dan kan dit worden overlegd met de relatiebeheerder. De relatiebeheerder zorgt dan voor standpuntbepaling over de desbetreffende vraag. Hierdoor kan een winst worden behaald aangezien voor een groot aantal dezelfde vragen nu 1 standpunt kan worden ingenomen.
Wanneer is kwaliteit van een aangifte voldoende?	De aangifte is van voldoende kwaliteit als sprake is van een aanvaardbare aangifte zonder materiele fouten.
Waarom gekozen voor convenant via de koepel?	1. Klantaanname beleid: Deels wordt dit ingegeven door wet- en regelgeving (wwft). Een helder klantaanname beleid is van belang voor de Belastingdienst, omdat zij dan weet dat de kwaliteit is gegarandeerd. Het is belangrijk dat het financiële belang niet boven de kwaliteit laten gaan. 2. Onafhankelijke review: Grote organisaties staan onder toezicht van de AFM. Hier is sprake van een wettelijke controle plicht. In het MKB is dit niet het geval. dus dient hier vervanging voor te zijn. De Koepelorganisatie staat in voor de onafhankelijke review en is deze vervanging. 3. Beschikbaarheid van een Vaktechnische bureau: Fiscale wetgeving is uitermate complex. Voor een klein kantoor is het vrijwel onmogelijk om van alle grote belastingmiddelen alle kennis in huis te hebben. Hierbij komen dan ook nog de kleinere belastingen.
Hoe wordt Tone at the Top (gedrag en houding) beoordeeld?	De Belastingdienst had ook vóór horizontaal toezicht al contact met de koepelorganisaties. Ze hebben samen vorm en inhoud gegeven aan het convenant. Openheid en transparantie zijn belangrijke beginselen voor het aangaan van het convenant met de koepelorganisatie
Toetst de Belastingdienst het kwaliteitssysteem van de koepelorganisatie?	De Belastingdienst heeft meegekeken en kennisgenomen van de werkzaamheden die de koepelorganisatie uitvoert en gezien dat het goed is. Goed in de zin dat het voldoet aan de verwachtingen van de Belastingdienst en dat het complex van systemen die de koepelorganisatie verschaft aan haar leden voor een aanvaardbare aangifte zorgt.
Wordt een AO/IB onderzoek gedaan?	Dit is niet gedaan en gaat ook niet gebeuren
Houdt Belastingdienst een periodieke review bij de koepelorganisatie en hoe ziet deze eruit?	De Belastingdienst monitort het convenant. Zij hadden gesprekken met de koepelorganisaties in verband met de leercirkel. Zij neemt dan weer kennis van de kwaliteitshandboeken, werkprogramma's en vragenlijsten. Belastingdienst stelt hier geen eisen aan.
Worden er eisen gesteld aan Kwaliteitshandboeken?: het handboek bevat richtlijnen voor de inrichting van de kantoor-organisatie en -processen	De Belastingdienst neemt kennis van de kwaliteitshandboeken van de koepelorganisatie. Zij stelt geen specifieke eisen aan wat in het kwaliteitshandboek zou moeten staan.

Worden er eisen gesteld aan werkprogramma's?	De Belastingdienst neemt kennis van de werkprogramma's van de koepelorganisatie. Zij stelt geen specifieke eisen aan wat in het werkprogramma's zou moeten staan.
Worden er eisen gesteld aan vaktechnische infrastructuur?	De Belastingdienst neemt kennis van de vaktechnische infrastructuur van de koepelorganisatie. Zij stelt geen specifieke eisen aan de vormgeving de vaktechnische infrastructuur.
Worden er eisen gesteld aan de review?	De Belastingdienst neemt kennis van de review van de koepelorganisatie. Zij stelt geen specifieke eisen aan de vormgeving van de review
Worden er eisen gesteld aan Permanente educatie?	De Belastingdienst neemt kennis van de permanente educatie van de koepelorganisatie. Zij stelt geen specifieke eisen aan wat in wat in de permanente educatie behandeld dient te worden.
Dient de koepelorganisatie de ijkpunten uit de leidraad te toetsen?	De koepelorganisaties kunnen hier kennis van nemen en kunnen de ijkpunten meenemen in hun review.
Wat doet Belastingdienst richting koepelorganisatie als willen en kunnen bij aangesloten horizontaal toezicht lid niet op orde is?	Het delen van informatie over een belastingplichtige aan de koepelorganisaties is zeer lastig vanwege de geheimhoudingsplicht. Voordat informatie kan worden verstrekt dient ontheffing te worden gegeven. Ontheffing is hiervoor is niet gegeven. Het bespreken van anonieme casussen gebeurt wel.

Samenvatting interviews	SRA: een koepelorganisatie voor accountancy- en advieskantoren.	Beroepsorganisatie voor fiscalisten
Wat is de rol van de Koepelorganisatie?	De SRA zorgt ervoor dat aangesloten leden voldoen aan de eisen van de NBA en AFM. Daarnaast is sinds 2001 een review gekomen op de fiscale praktijk van de aangesloten kantoren. De SRA geeft aangesloten de leden de mogelijkheid om gebruik te maken van kwaliteitshandboeken, een vaktechnisch bureau, volgen van cursussen.	De beroepsorganisatie stelt zich faciliterend op ten opzichte van haar leden. De beroepsorganisatie beoordeelt de kwaliteit van de fiscaal dienstverlener en hebben de noodzakelijke voorwaarden voor de fiscaal dienstverlener om een horizontaal toezicht convenant te verkrijgen.
Wanneer is kwaliteit van een aangifte voldoende?	De aangifte is van voldoende kwaliteit als sprake is van een aanvaardbare aangifte zonder materiele fouten.	De aangifte is van voldoende kwaliteit als sprake is van een aanvaardbare aangifte zonder materiele fouten.
Wat doet u om de kwaliteit van de kwaliteitshandboeken, werkprogramma's, vaktechnische infrastructuur en periodieke review te waarborgen?	Ze hebben regelmatig overleg met de Belastingdienst.	De kwaliteitshandboeken en werkprogramma's worden regelmatig ge-update. Daarnaast krijgen deelnemende horizontaal toezicht leden jaarlijks een vragenlijst om te kijken of er belangrijke wijziging zijn geweest bij het lid.
Hoe ziet de vaktechnische infrastructuur eruit?	Aangesloten leden kunnen gebruik maken van het vaktechnisch bureau van de SRA. Dit bureau heeft meerdere divisies waaronder fiscaliteit. In de divisie	De vaktechnische infrastructuur bestaat uit de opleidingseisen om lid te mogen worden van de beroepsorganisatie, de Permanente educatie, een vaktechnische bureau en informatie verstrekking aan leden. Alleen

	fiscaliteit wordt gestuurd op vakkennis en kwaliteit. Het vaktechnische bureau wordt bemenst door parttime medewerkers die daarnaast in de praktijk werken. De aansluiting met de praktijk wordt daarmee geborgd.	aangesloten leden kunnen gebruik maken van het vaktechnisch bureau en de informatievoorzieningen.
Wordt gesteund op de NBA en AFM?	De NBA en de AFM steunen op de werkzaamheden van de SRA. De SRA mag de werkzaamheden die de NBA en AFM uitvoeren namelijk ook zelf uitvoeren.	De beroepsorganisatie steunt niet op de werkzaamheden van de NBA/AFM aangezien het een beroepsorganisatie is voor fiscalisten. Zij heeft niks van doen met accountancykantoren. De beroepsorganisatie vraagt wel de reviews die door de NBA zijn uitgevoerd op.
Wordt gesteund op VGBA	De SRA houdt tijdens de reviews van de accountants rekening met de gedrags- en beroepsregels uit de VGBA.	De beroepsorganisatie heeft eigen gedrags- en beroepsregels voor haar leden.
Welke eisen dient een fiscaal dienstverlener te voldoen om lid te kunnen worden?	Om lid te worden van de SRA dient de organisatie de kwaliteitseisen die de SRA stelt te onderschrijven. Zij dienen de minimale kwaliteitspositie die aangegeven is in het kwaliteitshandboek over te nemen. Vervolgens toetst de SRA of het kwaliteitshandboek de minimale positie haalt. De SRA stelt geen extra eisen voor horizontaal toezicht. De SRA geeft aan dat vanwege hun kwaliteitshandboeken de output (de aangifte) standaard gelijk is voor al hun leden. Ieder lid kan meedoen aan horizontaal toezicht hiervoor dient geen extra stap te worden ondernomen. De SRA geeft zelfs aan dat al hun leden onder horizontaal toezicht zouden vallen de kwaliteit van de horizontaal toezicht aangiftes niet zal toenemen, maar de kwaliteit van de niet horizontaal toezicht wel afneemt.	Om lid te kunnen worden van de beroepsorganisatie dient het lid bepaalde opleidingseisen te hebben, dient hij zich te onderwerpen permanente educatie en onderwerpt hij zich vrijwillig aan gedrags- en beroepsregels welke zij stellen. Een lid dat mee wilt doen aan horizontaal toezicht via de beroepsorganisatie dient (mede)eigenaar te zijn van de desbetreffende organisatie en moet hij verantwoordelijk zijn voor het kwaliteitssysteem binnen de organisatie.
Hoe wordt Tone at the Top (gedrag en houding) beoordeeld?	Tone at the Top gesprekken worden gehouden met elk lid. Dit gebeurt niet in kader van horizontaal toezicht maar in het kader van lidmaatschap van de SRA. Als lid van de SRA kan de financieel dienstverlener direct in aanmerking komen voor horizontaal toezicht	Als een lid zich aanmeldt voor horizontaal toezicht dan moet hij een self-assessment invullen. Hierin moet het lid aangeven of zij willen werken op basis van de beginselen van horizontaal toezicht. Dit wordt nogmaals gevraagd in de review van het kwaliteitssysteem.
Wordt een AO/IB onderzoek gedaan?	De SRA voert een AO/IB onderzoek uit op de accountancy praktijk. De SRA mag ook reviews doen voor de NBA en de AFM. Hierin valt ook het AO/IB onderzoek.	De beroepsorganisatie voert geen AO/IB onderzoek aangezien dit alleen voor accountantsorganisaties van toepassing is.
Ijkkpunten Leidraad horizontaal toezicht	De ijkkpunten worden door SRA meegenomen. De SRA geeft aan dat zij zelf input hebben geleverd aan de leidraad van 2016. Aan de hand van de nieuwe leidraad zijn er geen wijzigen doorgevoerd in de reviews die de SRA doet bij haar leden. SRA onderschrijft dat klantaannamebeleid, de onafhankelijke review en vaktechnische infrastructuur van	De ijkkpunten in de leidraad worden door de beroepsorganisatie meegenomen bij de review. De beroepsorganisatie onderschrijft dat klantaannamebeleid, de onafhankelijke review en vaktechnische infrastructuur van groot belang zijn voor adequaat kwaliteitssysteem.

	groot belang zijn voor adequaat kwaliteitssysteem.	
Wat houdt Kwaliteitshandboek in en hoe wordt gebruik gestimuleerd?: het handboek bevat richtlijnen voor de inrichting van de kantoor-organisatie en –processen	Het kwaliteitshandboek dat de SRA voorschrijft wordt verplicht gesteld. De minimumpositie moet worden overgenomen door de leden. De leden mogen zelf bepalen hoe hoog ze de lat leggen.	De beroepsorganisatie draagt met haar kwaliteitshandboek haar visie uit hoe de kwaliteit kan worden gegarandeerd. Het kwaliteitshandboek wordt niet verplicht voorgeschreven. Bij deelname aan horizontaal toezicht wordt verwacht dat de kantoororganisatie en -processen van de fiscaal dienstverlener overeenkomen met het kwaliteitshandboek van de beroepsorganisatie.
Worden er IT-systemen ter beschikking gesteld voor betere kwaliteit?	SRA geeft aan dat checklists die zij aanbieden ook digitaal worden geleverd. Een specifiek IT-systeem wordt niet voorgeschreven. In de praktijk wordt veelal gebruikt gemaakt van Unit4 of Caseware in de accountancy. Verder zijn fiscale IT-systemen op 1 hand te tellen veel variatie is er niet.	De beroepsorganisatie schrijft geen IT-systemen voor aan leden. In de praktijk wordt veelal gebruikt gemaakt van 2 IT-systemen voor de aangiftepraktijk, nl. AFAS en Unit4. Als deze systemen worden gebruikt zegt dit wel wat over de professionaliteit. Er wordt niet extra ingezet op de IT-systemen om meer kwaliteitsborging te geven. De beroepsorganisatie heeft wel eens een sessie georganiseerd waar softwareleveranciers en leden met elkaar in gesprek konden gaan over de inhoud van het IT-systeem.
Wat houdt een werkprogramma in en hoe wordt gebruik gestimuleerd?	SRA geeft aan dat vanuit een fiscaal oogpunt maar één werkprogramma is, namelijk het aangifte formulier. De werkprogramma's die de fiscaal dienstverleners gebruiken is slechts ter ondersteuning voor het invullen van het aangifte formulier.	Het werkprogramma van de beroepsorganisatie ziet toe op de stappen die moeten worden genomen bij het opstellen van de aangifte. Hierbij is het 4-ogenprincipe belangrijk voor de beroepsorganisatie. Daarnaast komt de aanpak terug van het opstellen van de aangifte. Dit houdt in dat in stappen terugkomt welke activiteiten zijn uitgevoerd, wat is gecheckt en waarom zij tot conclusie zijn gekomen om het zo in de aangifte te zetten.
Wat houdt permanente educatie in en hoe wordt dit vormgegeven?	De SRA faciliteert de mogelijkheid tot het behalen van de Permanente educatie punten voor leden die zijn aangesloten bij een beroepsorganisatie. De SRA heeft een eigen afdeling educatie. Vanuit de SRA wordt permanente educatie ten opzichte van fiscaliteit niet verplicht gesteld.	Permanente educatie wordt vanuit de beroepsorganisatie verplicht gesteld aan alle leden. De leden dienen ieder jaar 40 permanente educatie punten te behalen waarvan 20 op het gebied van fiscaliteit. Permanente educatie speelt in op de actualiteit.
Eisen gesteld aan Specifieke fiscale risico's?	Er worden geen specifieke eisen gesteld aan fiscale risico's die zich veel voordoen in MKB-praktijk. SRA maakt wel bekend op welke risico's de Belastingdienst gaat letten.	Er worden geen specifieke eisen gesteld aan fiscale risico's die zich veel voordoen in MKB-praktijk.
Beoordeling kwaliteits-systeem (review) a) Hoe wordt review vormgegeven? b) verschil t.o.v. niet horizontaal toezicht c) periodiciteit eerder/vaker beoordelen	a) De review wordt gedaan op het moment van aangaan van het lidmaatschap. Bij de fiscale afdeling wordt gekeken hoe de aangifte wordt gedaan, hoe deze wordt beoordeeld, wanneer intern wordt gereviewd, hoe de dossiervorming is en of dit overeen komt met wat in het kwaliteitshandboek is opgeschreven. b) Er wordt geen andere review gedaan ten opzichte van	a) De review wordt gedaan op moment van aanmelding van lid voor horizontaal toezicht. Hierbij gaat een auditor kijken of de kantoororganisatie en kantoorprocessen die de fiscaal dienstverlener schetst in het kwaliteitshandboek overeenkomen met het kwaliteitshandboek van de koepelorganisatie. Dit wordt getoetst door middel van het controleren van dossiers. b) Er vindt alleen een review plaats als er sprake is van deelname aan horizontaal toezicht.

kwaliteitssysteem	horizontaal toezicht. c) Er wordt om de 3 jaar een review uitgevoerd op dezelfde wijze als bij de aanvang van het lidmaatschap. Daarnaast is er eens per jaar een evaluatie. d) Als er slecht wordt gescoord in de review heeft het kantoor 6 maanden de tijd om een verbeterplan op te stellen en te implementeren. Hierbij kunnen zij hulp vragen van de SRA. Het lidmaatschap vervalt bij het vertrek van de enige eigenaar. Zijn er meerdere eigenaren is er niets aan de hand. Bij fusies en splitsingen wordt overlegd met de Belastingdienst.	c) Eens in de 5 jaar wordt een review gedaan die hetzelfde wordt vormgegeven als de toelatingsreview. Daarnaast wordt jaarlijks een vragenlijst ingevuld. d) Als er veranderingen plaatsvinden in de kantoorprocessen of kantoororganisatie. Dit blijkt uit de jaarlijkse vragenlijst.
Wanneer worden leden geroyeerd en komt dit vaak voor?	Op het moment dat de uitkomst van de review niet voldoende is en na de mogelijkheid van verbetering niet of onvoldoende is aangepast. Het kan ook zijn dat kwaliteitssysteem zodanig ondermaats is dat het lid gelijk wordt geroyeerd.	Als niet wordt voldaan aan de PE-punten of als er een negatieve uitspraak is geweest van tuchtrecht.
Welke eisen worden gesteld aan basis principes van horizontaal toezicht	Het zijn dezelfde uitgangspunten die de SRA naar buiten toe uitdraagt.	Dit zijn de uitgangspunten voor deelname uit horizontaal toezicht. Deze worden niet apart getoetst.
Zijn er specifieke redenen voor weigering convenant?	Ondermaats kwaliteitssysteem	Ondermaats kwaliteitssysteem
Tuchtrechtelijke implicatie van schending convenant	N.v.t.	Hierover is niet nagedacht binnen de beroepsorganisatie. Daarnaast heeft een lid ook nog nooit een convenant geschonden.

Bijlage 2: Vragenlijsten interviews

Vragenlijst voor Belastingdienst over kwaliteitssysteem van de Financieel dienstverlener niet aangesloten bij een koepelorganisatie.

1. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens de Belastingdienst?
2. Hoe beoordeelt de Belastingdienst de Tone at the Top van de financieel dienstverlener?
3. Hoe voert de belastingdienst een AO/IB¹²³-onderzoek uit bij financieel dienstverleners?
4. Steunt de Belastingdienst op werkzaamheden van de NBA¹²⁴ en de AFM voor het waarborgen van de kwaliteit?
5. Hoe wordt er aan gekeken tegen NV COS?
6. Wat doet de Belastingdienst met reviews die worden opgevraagd bij de NBA?
7. Steunt de Belastingdienst op de VGBA¹²⁵ voor het waarborgen van kwaliteit?
8. Welke ijkpunten van de leidraad Horizontaal toezicht voor financieel dienstverleners dienen aanwezig te zijn bij een financieel dienstverlener?
9. Hoe ziet de werkwijze voor het toetsen van het kwaliteitssysteem eruit?
10. Stelt de Belastingdienst eisen aan de kwaliteitsboeken van de financieel dienstverlener:
 - a. Zo ja, welke eisen worden er dan gesteld?
 - b. Moet er een hoofdstuk in het kwaliteitsboek gewijd worden aan horizontaal toezicht?
 - c. Hoe reviewt de Belastingdienst deze kwaliteitsboeken?
11. Stelt de Belastingdienst eisen aan de werkprogramma's van de financieel dienstverlener:
 - a. Zo ja, welke eisen stelt de Belastingdienst aan de werkprogramma's?
 - b. Zijn er specifieke werkprogramma's die de financieel dienstverlener moet hebben voor kwaliteitsborging onder horizontaal toezicht?
 - c. Hoe reviewt Belastingdienst deze werkprogramma's.
12. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de vaktechnische infrastructuur?
13. Financieel dienstverleners die een HT-convenant zijn onderworpen aan een periodieke review
 - a. Hoe wordt een review vormgegeven bij een financieel dienstverlener?
 - b. hoe verschilt deze review ten opzichte van een Financieel dienstverlener die wel is aangesloten bij een koepel?
 - c. Wat is de periodiciteit van de review?
 - d. Zijn er specifieke redenen om het kwaliteitssysteem vaker/eerder te beoordelen?
14. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de permanente educatie die de financieel dienstverlener uitvoert?
15. Zijn er specifieke fiscale risico's waarvan de Belastingdienst wilt dat daarop extra wordt gelet? (bijv auto-kosten)
16. Zijn er bepaalde groepen van financieel dienstverleners die zijn uitgesloten van een convenant?
17. Zijn er gevallen geweest waarin een financieel dienstverlener geen convenant heeft gekregen en zo ja, waren hier specifieke redenen voor?
18. Is er nagedacht over enige tuchtrechtelijke implicatie van schending van het horizontaal toezicht convenant?

¹²³ Administratieve organisatie / interne beheersing

¹²⁴ Tuchtrecht, beroepsregels, regelgeving voor samenstelopdrachten.

¹²⁵ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid & zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid)

Vragenlijst voor Belastingdienst over de borging van kwaliteit door de koepelorganisatie

Vragen voor Relatiebeheerder koepelorganisatie van de Belastingdienst.

1. Wat is de Rol van de Relatiebeheerder van de Koepelorganisatie?
2. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens de Belastingdienst?
3. Waarom heeft de Belastingdienst gekozen voor een convenant met een koepel?
4. Hoe wordt de Tone at the top bij de Koepelorganisatie getoetst?
5. Toetst de Belastingdienst het kwaliteitssysteem van de Koepel?
 - a. Wie voert deze toets uit?
 - b. Wat is de periodiciteit van deze toets?
6. Wat doet de Belastingdienst in het algemeen om vast te stellen of zij op de werkzaamheden van de SRA kan steunen?
7. Heeft de belastingdienst de AO/IB onderzocht bij de SRA voordat een convenant is afgesloten?
8. Houdt de Belastingdienst een periodiek review bij de SRA en hoe ziet die er dan uit? (Inzien vragenlijsten, kwaliteitsboeken, werkboeken en vragenlijsten)

Vragen inzake eisen die Belastingdienst stelt aan koepelorganisatie.

9. Stelt de Belastingdienst eisen aan de kwaliteitsboeken van de SRA:
 - a. Zo ja, welke eisen worden er dan gesteld?
 - b. Moet er een hoofdstuk in het kwaliteitsboek gewijd worden aan horizontaal toezicht?
 - c. Hoe reviewt de Belastingdienst deze kwaliteitsboeken?
10. Stelt de Belastingdienst eisen aan de werkprogramma's van de SRA:
 - a. Zo ja, welke eisen stelt de Belastingdienst aan de werkprogramma's?
 - b. Zijn er specifieke werkprogramma's die de SRA moet hebben voor kwaliteitsborging onder Horizontaal toezicht?
 - c. Hoe reviewt de Belastingdienst deze werkprogramma's?
11. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de vaktechnische infrastructuur?
12. Krijgt de Belastingdienst van de vragen 9,10 en 11 een rapportage.
13. Stelt de Belastingdienst eisen aan het reviewprogramma van de SRA?
 - a. Zo ja, welke eisen worden er dan gesteld?
 - b. Moet de SRA een uitgebreidere review uitvoeren in relatie tot horizontaal toezicht.
14. Evalueert de Belastingdienst de resultaten van reviewrapporten van de SRA?
 - a. Zo ja, hoe ziet deze evaluatie eruit?
 - b. Wat doet de belastingdienst met de resultaten van deze evaluatie?
15. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de permanente educatie die de SRA uitvoert?
16. Dient de Koepel de ijkpunten¹²⁶ te toetsen die de Belastingdienst aangeeft in haar leidraad?

¹²⁶ de verantwoordelijkheid van de kantoorleiding voor de kwaliteit

- de aanwezigheid van interne normen inzake beroepsethiek
- aannahme van klanten en continueren van opdrachten
- ervaring en bekwaamheid
- stelsel van kwaliteitsbeheersing
- klantacceptatie
- risicobeleid
- werkprogramma's
- dossiervorming

17. Wat doet de Belastingdienst richting de koepel als in de praktijk blijkt dat houding en gedrag (willen) en/of het kwaliteitssysteem (kunnen) niet op orde is van een van haar aangesloten HT-leden?
 - a. waar wordt naar gekeken als deze worden ingezien?
18. Wij hebben hierboven gehad kwaliteitsboeken, werkprogramma's, reviews, PE en vaktechnische infrastructuur. Zijn er nog onderdelen van het kwaliteitssysteem die nog niet aanbod zijn gekomen?

Vragenlijst voor koepelorganisatie inzake het eigen kwaliteitssysteem en dat van haar leden.

Vragen inzake kwaliteitssysteem van de koepel

1. Wat is de rol van u als Koepelorganisatie?
2. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens u?
3. U zorgt ervoor dat het kwaliteitssysteem van de FD'er in orde is door middel van kwaliteitsboeken, werkprogramma's, IT-systemen, een vaktechnische infrastructuur en periodieke review. Wat doet u om de kwaliteit hiervan te waarborgen?
4. Hoe ziet uw vaktechnische infrastructuur eruit?
5. Steunt u werkzaamheden van de NBA¹²⁷ en de AFM voor het waarborgen van uw eigen kwaliteit?
6. Steunt u op de VGBA¹²⁸ voor het waarborgen uw eigen kwaliteit?

Vragen inzake het kwaliteitssysteem van aangesloten leden

1. Aan welke eisen dient een financieel dienstverlener te voldoen om lid te kunnen worden van uw koepelorganisatie?
2. Hoe beoordeelt u de Tone at the Top op van uw leden die een HT-convenant willen?
3. Hoe voert u een AO/IB¹²⁹-onderzoek bij uw leden?
4. Welke ijkpunten uit de leidraad HT voor financieel dienstverleners gebruikt u voor de invulling van de kwaliteit bij uw leden?
5. Wat houdt een kwaliteitsboek in en hoe wordt het gebruik hiervan gestimuleerd door uw organisatie.
6. Stelt u IT-systemen ter beschikking voor uw leden voor betere kwaliteit? Zo ja,
 - a. Wat voor soorten IT-systemen zijn er?
 - b. Waar zien deze IT-systemen op?
7. Wat houdt een werkprogramma in en hoe wordt het gebruik hiervan gestimuleerd door uw organisatie?
8. Wat houdt de Permanente educatie in en hoe wordt dit vormgegeven?
9. Zijn er specifieke fiscale risico's waarvan u wilt dat daarop extra wordt gelet? (bijv auto-kosten)

– collegiaal overleg en review

– verstrekken van adviezen

– bureau vaktechniek

– kwaliteitsbewaking

¹²⁷ Tuchtrecht, beroepsregels, regelgeving voor samenstelopdrachten?

¹²⁸ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid & zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid)

¹²⁹ Administratieve organisatie / interne beheersing

10. De leden van een koepel zijn onderworpen aan een review
 - a. Hoe wordt een review vormgegeven bij een HT aangesloten lid?
 - b. hoe verschilt deze review ten opzichte van een niet HT'er?
 - c. Wat is de periodiciteit van de review
 - d. Zijn er specifieke redenen om het kwaliteitssysteem vaker/eerder te beoordelen?
11. Wanneer worden leden geroyeerd en komt dit vaak voor?
12. Zijn er wel is leden om specifieke redenen geweigerd voor een convenant via uw koepelorganisatie?
13. Is er wel eens nagedacht over tuchtrechtelijke implicaties van schending van het convenant?
14. Welke eisen stelt u aan de basis principes¹³⁰ van HT?

¹³⁰ Wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip

Bijlage 3: Uitwerking vragenlijst voor de Belastingdienst over het kwaliteitssysteem van de Financieel dienstverlener die niet is aangesloten bij een koepelorganisatie.

Functie van de geïnterviewde:

De geïnterviewde zit namens de kennisgroep controle in het landelijk programma fiscaal dienstverlener. Via deze weg is de geïnterviewde binnen horizontaal toezicht terecht gekomen. De geïnterviewde is accountant en zij heeft zich beziggehouden met het beoordelen van kwaliteitssystemen. Momenteel ondersteunt ze namens de kennisgroep de vaktechniek. De geïnterviewde heeft eenmaal zelf een kwaliteitssysteem van een fiscaal dienstverlener beoordeeld en tweemaal gemonitord. Daarnaast is de geïnterviewde een van de schrijvers van de leidraad horizontaal toezicht voor fiscaal dienstverleners. Het doel van de leidraad is dat op uniforme wijze met horizontaal toezicht wordt omgegaan en dat op dezelfde manier uitvoering wordt gegeven aan horizontaal toezicht.

1. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens de Belastingdienst?

De aangifte is voldoende op het moment dat er sprake is van de aanvaardbare aangifte. Hierover bestaat wel veel verwarring. De geïnterviewde krijgt veel verzoeken om een lezing of verdere uitleg te geven aan het begrip “aanvaardbare aangifte” vooral op het gedeelte materialiteit. Het eerste waar de accountants last van hebben is dat de Belastingdienst werkt met een instellingsmaterialiteit. De Belastingdienst kijkt of het werkprogramma zodanig is dat er geen materiële fouten kunnen zitten nadat aangifte is gemaakt. De Belastingdienst hanteert geen materialiteit als fouten kleiner zijn dan de gebruikte materialiteit dat deze fouten niet hoeven te worden gecorrigeerd.

De materialiteit die de Belastingdienst hanteert conform de CAB geeft aan dat het werkprogramma van de fiscaal dienstverlener zo is ingericht dat er geen fouten in mogen zitten met een waarde boven de materialiteit. Hoe dit wordt gedaan is aan de fiscaal dienstverlener zelf. Mocht er achteraf een fout worden geconstateerd die groter is dan de materialiteit is dit een besprekspunt voor het convenant.

2. Hoe beoordeelt de Belastingdienst de Tone at the Top van de fiscaal dienstverlener?

Het bepalen van de tone at the top is een subjectief beoordeling, er is een soort vragenlijst van wat zoal kan worden gevraagd en kan worden beoordeeld, echter het blijft subjectief. Het begint met hoe staan ze erin, weten ze wat horizontaal toezicht inhoudt en willen ze het nog altijd als ze weten wat het inhoudt. Daarnaast merkt de geïnterviewde op dat er veel verwarring is ten aanzien van de werkwijze van horizontaal toezicht bij Grote ondernemingen en in het MKB. Uit de vragen blijkt of de fiscaal dienstverleners een goed beeld hebben bij horizontaal toezicht en of ze het ook - daadwerkelijk willen.

3. Hoe voert de belastingdienst een AO/IB¹³¹-onderzoek uit bij fiscaal dienstverleners?

Het onderzoek dat de Belastingdienst uitvoert hangt aan tegen een AO/IB-onderzoek. Dit gebeurt alleen bij individuele convenanten. Als de fiscaal dienstverlener bij een koepel is aangesloten, is het vaker voordeliger voor beide partijen om te steunen op de toetsing van de koepelorganisatie.

Het kwaliteitssysteem is het niet hetzelfde AO/IB. Bij een AO/IB gaat het er vooral om dat de administratieve organisatie zodanig op orde is dat de eigen cijfers op orde zijn en hun belastingaangifte goed klopt. Het gaat er hier juist om hoe zij de aangiftes van de klanten indienen. ISO 9001/9002 zou ook

¹³¹ Administratieve organisatie / interne beheersing

dit soort eisen stellen aan fabrikanten. Het gaat erom dat de aangifte van hun klanten goed worden gedaan en dat hier goede werkprogramma's voor zijn en dat dit goed is ingeregeld. Er zit wel een stuk AO/IB aan. Een stuk reviewstructuur: Hoe hebben ze ingeregeld dat iedereen doet wat ze moeten doen en dat hier een check en controle en met name een onafhankelijke controle op is. De echte AO/IB van de adviseur zelf bekijkt de Belastingdienst niet. Een soortgelijk iets wordt gedaan bij het werkproces naar de klant.

3.1. Waarom gebeurt er geen AO/IB onderzoek? Aangezien als een kantoor zijn eigen aangifte al niet goed kan doen, hoe kan het kantoor dit dan wel doen voor zijn klanten?

Momenteel loopt er een onderzoek naar het verband tussen de kwaliteit van de eigen aangifte en die van de klanten. Bij grotere fiscaal dienstverlener, welke vaker onder horizontaal toezicht valt, is de eigen administratie van de organisatie vaak een aparte afdeling die niks te maken heeft met de kwaliteit van de aangifte van de klanten. De geïnterviewde verwacht dat er een sterker verband is bij kleinere kantoren dan bij de grotere kantoren.

4. Steunt de Belastingdienst op werkzaamheden van de NBA¹³² en de AFM voor het waarborgen van de kwaliteit?

De Belastingdienst doet horizontaal toezicht convenanten met fiscaal dienstverleners, dit zijn niet alleen accountants. In principe komt de gehele beroepsgroep in aanmerking voor een convenant, mits ze voldoende kwaliteit op de mat leggen. Tevens kan niet direct gesteund worden op de NBA en AFM omdat de focus ander is. Daarnaast is er geen informatie-uitwisseling met de NBA en AFM.

4.1. Voorbeeld dat ik schets: Als je accountant bent dan val je onder tuchtrecht. In beginsel geldt dit niet voor de fiscalist (die niet is aangesloten bij de RB of NOB).

Aangezien er zaken worden gedaan met de gehele markt is het accountant tuchtrecht maar een beperkt deel. De AFM zit tevens alleen op de wettelijke controle opdrachten (grote bedrijven), dit is de markt die niet onder het fiscaal dienstverlener convenant valt. Als kantoren onder het toezicht van de AFM vallen, dan vallen ze vaak onder het segment grote ondernemingen. Echter als de Belastingdienst weet dat de AFM wat heeft aan te merken dan wordt dit meegenomen. Hier speelt wel het geheimhoudingsplicht. Dit geldt ook voor de NBA. De Belastingdienst ziet vaak tuchtrecht uitspraken waarvan ze zou willen weten om welke fiscaal dienstverlener dit gaat. De Belastingdienst is nog niet zo ver dat ze in deze gevallen de naam en toenaam van de desbetreffende persoon automatisch krijgen.

4.2. Weegt de wettelijk verantwoordelijkheid die een accountant moet afleggen mee in de beoordeling van het kwaliteitssysteem?

Nee, maar het geeft wel informatie, de NBA stelt eisen waarvan de Belastingdienst dan weet dat ze hieraan moeten voldoen. Ze hebben dus wel een verwachting wat daar zou moeten liggen aan werkprogramma's. Op het moment dat er aan 4410 wordt gedaan, dan zegt dit wel wat over de kwaliteit van de jaarrekening. Die aansluiting is gemaakt, als de accountant zich houdt aan 4410, dan is dit in beginsel een goede jaarrekening om verder te komen tot een fiscale aangifte.

¹³² Tuchtrecht, beroepsregels, regelgeving voor samenstelopdrachten.

De belastingdienst toetst niet op 4410, maar de Belastingdienst ontleent in beginsel wel kwaliteit aan 4410. Momenteel is er een “nieuw” product op de markt namelijk de aangifte plus, waar - geen sprake is van een samenstelopdracht (4410). De Belastingdienst stelt niet de eis dat het moet gaan om samenstelopdrachten. De aangifte plus kan meedoen. Dit heeft ook te maken met het feit dat de Belastingdienst geen zicht heeft op de markt. Er zijn verschillende vormen van aangifte plus, dit hangt af van de fiscaal dienstverleners en wat zij hieronder aanbieden. Het kan dus zo zijn dat er verschillende kwaliteitsborgingen zitten bij de verschillende aangiftes plus. Wat van belang is dat de fiscaal dienstverlener met zekerheid kan zeggen dat zij met de data die zij krijgen van de klant een aanvaardbare aangifte kunnen indienen en hiervoor een adequaat kwaliteitssysteem hebben.

5. Hoe wordt er tegen NV COS aan gekeken?

4410 is een kwaliteitsindicatie maar dit is niet de maatstaf. Het geldt wel andersom: Als de fiscaal dienstverlener het heeft gedaan volgens de richtlijn 4410 dan heeft de fiscaal dienstverlener wel een goede basis voor de aangifte. Alleen is na 4410 alleen een jaarrekening maar nog geen aangifte.

Er wordt niet getoetst aan NV COS door de Belastingdienst. De belastingdienst controleert de belastingaangifte. De Belastingdienst heeft wel verwachtingen wat er aanwezig zou moeten zijn of kunnen zijn als de adviseur onder de accountancy wetgeving en de NV COS valt.

5.1 Er wordt niet specifiek gekeken op onderdelen van de NV COS die belangrijk zijn voor horizontaal toezicht?

Dit gebeurt niet specifiek, behalve de onderdelen die zijn overgenomen van de NV COS. Er wordt niet getoetst op de NV COS. Wat ook iedere keer belangrijk blijft is de jaarrekening. Er zit ook nog een stuk achter de jaarrekening waarvan de belastingdienst wilt dat de fiscaal dienstverlener daar grip op heeft.

6. Wat doet de Belastingdienst met reviews die worden opgevraagd bij de NBA?

Als er een individueel convenant wordt afgesloten met een fiscaal dienstverlener wordt dit soort stukken opgevraagd. Op het moment dat de Belastingdienst kan steunen op de bevindingen van anderen dan wordt dit gedaan. Als de NBA een toetsing heeft gedaan dan geeft dit veel informatie wat de Belastingdienst niet meer zelf hoeft na te kijken.

VB: De geïnterviewde geeft aan tijdens een beoordeling van een kwaliteitssysteem dat de desbetreffende fiscaal dienstverlener had bedacht dit via een koepelorganisatie te doen, echter heeft de fiscaal dienstverlener op een later tijdstip alsnog van het lidmaatschap afgezien maar zij had wel de volledige toetsing om lid te kunnen worden van de koepelorganisatie doorstaan. Dit zegt iets over de kwaliteit van de fiscale dienstverlener. Dit maakte de beoordeling door de geïnterviewde een stuk gemakkelijker.

7. Steunt de Belastingdienst op de VGBA¹³³ voor het waarborgen van kwaliteit?

¹³³ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid & zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid)

Hier geldt hetzelfde voor als bij het steunen op de NBA, AFM en NV COS. De fiscaaldienstverleners zijn niet alleen accountants, echter als het accountants zijn dan zegt het wel wat over de kwaliteit. Daarnaast komen eisen zoals vakbekwaamheid die in de VGBA voorkomen ook terug in de leidraad. Het afsluiten van een individueel convenant en het beoordelen van het kwaliteitssysteem is geen core business van de Belastingdienst. Het uitbesteden aan de koepels heeft zijn redenen en een van deze redenen is de competentie van de koepelorganisatie. Als de Belastingdienst heel af en toe individuele convenanten moet afsluiten is het veel beter op een instantie te steunen die hier meer ervaring mee heeft en hiervoor normen heeft neergelegd.

8. Welke ijkpunten van de leidraad Horizontaal toezicht voor fiscaal dienstverleners dienen aanwezig te zijn bij een fiscaal dienstverlener?

De punten die in de leidraad staan dienen in principe aanwezig te zijn, de punten die in de bijlage staan zijn vooral open norm dingen. Het is meer om een richting te geven aan de fiscaal dienstverlener waar de Belastingdienst naar kijkt bij het bepalen of er sprake is van een adequaat kwaliteitssysteem. Het volgende voorbeeld wordt geschetst: Wanneer is er sprake van een onafhankelijke review? Op het moment dat een kantoor is aangesloten bij een koepelorganisatie dan is er duidelijk sprake van een onafhankelijke review aangezien deze wordt uitgevoerd door de koepelorganisatie. Echter op het moment dat je niet bent aangesloten bij een koepel is het nog maar de vraag wanneer het onafhankelijk is. Hier kun je geen keiharde norm voor neerzetten.

zwaartepunten liggen bij fiscaal dienstverleners op:

1. Klantaanname beleid

2. Onafhankelijke review: collegiale review is niet voldoende. Mensen moeten de tijd krijgen om een fatsoenlijke review te doen en de review moet ook ergens toe leiden. Wat is nou het gevolg van de review. Hoe kan dit worden meegenomen in de leercirkel. Het economische belang mag niet leidend zijn. De Belastingdienst doet niet alleen zaken met accountants, echter de NBA komen wel weer om de hoek kijken bij de review. Accountant organisaties moeten ook aan de NBA-eisen voldoen en die willen daarvoor hun eigen kwaliteitssysteem en organisatie wel zo opgetuigd hebben dat als er accountant is die zich niet aan gedrags- en beroepsregels - of aan NV COS houdt, het kantoor dit zelf in beeld krijgt. Ze willen namelijk niet aansprakelijk worden gesteld. Hier zie je vaak hoe het kantoor dit probeert te borgen. Kan de Belastingdienst daar bij aansluiten of kan de Belastingdienst daar een idee van krijgen dat er sprake is van een onafhankelijk review. Het is prettig als er een gemeenschappelijk belang is. Als de kantoren het voor zichzelf doen in plaats van voor de Belastingdienst dan is dit wel een groot verschil. Hier speelt tone at the top een groot belang. Hier vlecht de tone at the top in het kwaliteitssysteem. Het kantoor wilt wat en hoe hebben zij dit dan ingeregeld.

VB: Bij het individuele convenant dat de geïnterviewde heeft afgesloten had het desbetreffende kantoor de onafhankelijkheid heel goed ingeregeld. Het desbetreffende bedrijf heeft een college van toezicht. De reviewers rapporteren aan een compliance officier en vervolgens rapporteerde de compliance officier aan het college van toezicht en niet aan het bestuur van de onderneming. Het college van toezicht zat boven raad van bestuur net zoals raad van commissarissen buiten de organisatie om. Dit is een voorbeeld van onafhankelijk review. Dit krijg je niet bij elk convenant ingeregeld. Als er een compliance officier is die naar de raad van bestuur rapporteert en hier een waarde aan wordt toegekend is dit ook goed. Er wordt niet voor niks met open norm gewerkt binnen de Belastingdienst. Iedere organisatie is anders. Hier kan de Belastingdienst dus niet zeggen van hier is een checklist ga maar kijken wat de

fiscaaldienstverlener heeft. Dit heeft de reden dat de Belastingdienst niet in deze markt zit en niet kan voorschrijven hoe het kantoor gerund moet worden.

3. Vaktechnische infrastructuur.

9. Hoe ziet de werkwijze voor het toetsen van het kwaliteitssysteem eruit?

Voordat wordt gestart met een individueel convenant moet de directie van de Belastingdienst toestemming geven. Er zijn verkennende gesprekken gevoerd waaruit blijkt dat ze willen meedoen met horizontaal toezicht en dat ze de pijlers van horizontaal toezicht onderschrijven (tone at the top). Hierover wordt een rapport geschreven en afhankelijk hiervan beslist de directie. Als groen licht wordt gegeven worden er twee medewerkers aangewezen om een review van het kwaliteitssysteem uit te voeren. Hiervan dient er tenminste één accountant te zijn. Dit heeft de reden dat zij binnen de Belastingdienst het meeste verstand hebben van AO/IB-zaken en kwaliteitssystemen. De medewerkers zullen vooral interviews houden, kennisnemen van de werkprogramma's, kwaliteitsboeken, hoe het traject loopt van de klantaanname en het behandelen van cijfers, wie doet wat, hoe is de reviewstructuur gestructureerd. Wat is de vaktechnische achtergrond, hoe lopen de beslislijnen (ook bij aannamebeleid) etc. Er gebeurt geen boekenonderzoek bij een aangifte. Wat wel gebeurt, is dat er een klant dossier wordt bekeken. Hier wordt gekeken of wat in de werkprogramma's en kwaliteitsboeken is beschreven terugkomt in het klant dossier.

Daarnaast worden indicaties vanuit het accountantsteam of andere divisies van de Belastingdienst dat het niet zo'n best kantoor is eerst opgeklaard voordat aan de toetsing van het kwaliteitssysteem wordt toegekommen. Het advieskantoor verwacht namelijk wel dat op het moment dat het kwaliteitssysteem wordt beoordeeld dat de rest goed is, dan is het raar om achteraf te komen met de mededeling dat het kantoor geen betrouwbare partner is.

Het onderzoek duurt 3 tot 5 werkdagen. Daarnaast worden andere beoordelingen opgevraagd mits deze er zijn. Het lijkt op de compliance verkenning bij GO. Praten met de sleutelfiguren en stukken opvragen. Dit leidt tot een rapport, dit advies komt bij de landelijke directie MKB terecht en zij accorderen of er een individueel convenant kan worden gesloten.

10. Stelt de Belastingdienst eisen aan de kwaliteitsboeken van de fiscaal dienstverlener:

a. Zo ja, welke eisen worden er dan gesteld?

Er wordt kennisgenomen van de kwaliteitsboeken. De Belastingdienst gaat niet specifieke eisen stellen of naar specifieke dingen kijken. Er is geen checklist of eisenlijstje wat er minimaal in zou moeten staan. Echter als het heel mager is of weinig voorstelt dan roept dit meer vragen op. Het is een indicatie, er wordt naar gekeken en of het gebruikt wordt (dit is erg belangrijk). Onafhankelijkheid is erg belangrijk. Is in het kwaliteitsboek geborgd dat op het moment dat iemand zijn werk af heeft dat er nog een tweede persoon naar kijkt en wanneer moet dit door naar bijvoorbeeld het hogere management. Zit hier een hiërarchie in en hoe ziet deze hiërarchie eruit. Hoe is binnen de organisatie geborgd dat als er een fiscaal probleem in de aangifte zit dat dit wordt onderkend en dat dit terechtkomt waar het terecht moet komen. Dit is heel belangrijk. Het lastige met kwaliteitsboeken en checklists die hieraan hangen is dat deze heel gemakkelijk kunnen worden afgevinkt. Het gaat juist om wat gedaan wordt met de kwaliteitsboeken. Dit is lastig om vast te stellen. Dit gebeurt aan de hand van review van het klant dossier.

b. Moet er een hoofdstuk in het kwaliteitsboek gewijd worden aan horizontaal toezicht?

Er wordt geen eis gesteld dat er een hoofdstuk horizontaal toezicht in het kwaliteitsboek moet komen. De meeste kantoren hebben maar een beschrijving van kwaliteit (wordt geen onderscheid gemaakt tussen HT en Niet-HT) in hun kwaliteitsboeken staan ongeacht er nou sprake is van HT-kantoor of niet-HT kantoor. Er mag wel een aparte werkwijze of werkstroom worden ingevoerd, dit ziet de Belastingdienst liever niet. De Belastingdienst ziet het liefst dat elke aangifte een aanvaardbare aangifte is.

c. Hoe reviewt de Belastingdienst deze kwaliteitsboeken?

Dit gebeurt aan de hand van review van het klantdossier. Hierin wordt gekeken of wat er in de kwaliteitsboeken gezegd wordt ook daadwerkelijk wordt uitgevoerd.

De belastingdienst geeft geen oordeel (in accountancy termen) over werkprogramma's of kwaliteitsboeken. Er wordt zelfs geen oordeel gegeven over het kwaliteitssysteem. De Belastingdienst wilt dit absoluut niet. Het was nog lastig om dit op te schrijven in de leidraad. De Belastingdienst wilt dit niet omdat als de Belastingdienst het kwaliteitssysteem goedkeurt dan denkt dat er problemen kunnen ontstaan op het moment ze in de leercirkel terecht komen. Het desbetreffende kantoor zou dan kunnen zeggen dat de Belastingdienst het kwaliteitssysteem heeft goedgekeurd. Het is niet het kwaliteitssysteem van de Belastingdienst maar van het kantoor. Op het moment dat er dingen misgaan moet dit besproken kunnen worden zonder dat het desbetreffende kantoor zich beroept op de goedkeuring van de Belastingdienst.

Als het convenant wordt afgesloten geeft de Belastingdienst indirect een oordeel aangezien ze het kwaliteitssysteem dat staat adequaat genoeg vinden om een convenant te krijgen. Hier ontstaat dus een spagaat. Wat de Belastingdienst wilt zeggen met het convenant is dat ze voldoende vertrouwen hebben in het kantoor om samen horizontaal toezicht aan te gaan. Het is niet de bedoeling dat een sticker wordt afgegeven. Dit is ook de reden dat er geen vaste checklist en normen zijn.

Er zijn wel een aantal eisen waardoor veel kantoren afvallen. Zoals het onafhankelijke review. Hoe kun je een onafhankelijk review inbouwen als het kantoor uit 3 medewerkers bestaat. Hetzelfde geldt voor de vaktechnische borging, als je te klein bent gaat dit niet lukken. Als advieskantoor in het MKB moet je veel kunnen, alle vier de hoofdmiddelen¹³⁴, daarnaast nog een stuk civielrecht bijvoorbeeld, etc. Als dit in het hoofd van één persoon moet zitten dan heeft de Belastingdienst niet het vertrouwen dat dit op alle vlakken goed kan gaan.

11. Stelt de Belastingdienst eisen aan de werkprogramma's van de financieel dienstverlener:

- a. Zo ja, welke eisen stelt de Belastingdienst aan de werkprogramma's?
- b. Zijn er specifieke werkprogramma's die de financieel dienstverlener moet hebben voor kwaliteitsborging onder horizontaal toezicht?
- c. Hoe reviewt Belastingdienst deze werkprogramma's.

Werkprogramma's zijn belangrijker dan kwaliteitsboeken. De indruk is altijd dat er hele mooie kwaliteitsboeken in de kast staan. Belangrijker is echter dat wat er in de kwaliteitsboeken staat ook daadwerkelijk in de praktijk wordt uitgevoerd.

Ik schets het voorbeeld dat bij loonbelasting veel gebruik wordt gemaakt van een computersysteem (ADP).

¹³⁴ Vennootschapsbelasting, omzetbelasting, inkomstenbelasting en loonbelasting

11.1. De vraag die hieruit voorkomt is dat als er gebruik wordt gemaakt van een bepaald IT-systeem dat dit dan meer een waarborging op kwaliteit is dan een IT-systeem dat wellicht helemaal niet bekend is?

Volgens de geïnterviewde zal de Belastingdienst hier wel meer mee moeten doen. Automatiseren gaat bij de accountants & advieskantoren toenemen. De Belastingdienst heeft wel contact met softwareleveranciers van boekhoudprogramma's en salarisprogramma's. Met deze softwareleveranciers worden afspraken gemaakt over de kwaliteit, als het een reguliere leverancier is dan kent de Belastingdienst deze al vanuit de afspraken die al eerder zijn gemaakt.

Wat je nu ziet is dat de klantdossiers veelal elektronisch werkprogramma's zijn. Het hele dossier van de klant is gedigitaliseerd. Deze stappen gaan nu heel snel bij advieskantoren. Dit is echter pas een recente ontwikkeling. De Belastingdienst zal hier zelf stappen in moeten gaan zetten en ook aandacht moeten hebben voor de wijze hoe dit is ingeregeld als er een individueel convenant is.

De normen die voor een geautomatiseerd systeem gelden, zijn in wezen hetzelfde als die voor kwaliteitsboeken en werkprogramma's. Hier zit je ook met bijv. onafhankelijkheid. Er moet vastgesteld kunnen worden dat de een iets heeft gedaan, en de andere iets heeft nagekeken dat er 2 parafen/logins te vinden zijn.

Ik: IT-systeem geeft bij bijvoorbeeld bij een extra 0 bij een post, dat het systeem dan aangeeft dat dit buiten de norm valt of dat dit een significante afwijking is dan het jaar daarvoor. Dit gebeurt niet op het moment dat er alleen een papieren dossier is.

De systemen geven qua kwaliteitsborging veel meer. Vaak kan de aangifte niet worden afgerond voordat in het systeem een tweede handtekening is gezet. Dit geeft de Belastingdienst alleen maar meer veiligheid. Tevens als de Belastingdienst dit echt zou willen, kan het systeem compleet worden uitgelezen wanneer wat precies is gedaan en voor hoelang. Het systeem kan dus veel meer waarborgen bieden dan een papieren dossier. De kwaliteitseisen zijn hetzelfde, echter als er een goed digitaal dossier is dan zijn veel dingen beter vastgelegd. De kwaliteit van de data is meer integer en geeft meer informatie. Een papieren dossier kun je schonen, kan achteraf nog een blaadje aan worden toegevoegd.

Maar het werk van de Belastingdienst is niet zozeer het systeem bekijken. Het kantoor zou iets moeten hebben ingebouwd hoe het IT-systeem wordt gebruikt. Kijk je alleen maar naar het dossier of bijvoorbeeld ook naar de logingegevens. Hier is nog niet veel aandacht aan besteed omdat dit ook bij advieskantoren nog in de kinderschoenen staat.

12. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de vaktechnische infrastructuur?

Er dient een vaktechnisch bureau te zijn en van voldoende niveau. Er moeten specialisten voor de grote belastingmiddelen zijn of ingeregeld zijn dat deze geraadpleegd kunnen worden. Hier kom je bij de koepels terecht, dit hebben zij ingeregeld. Een kleiner kantoor kan niet van alle middelen alles weten, maar er moet wel een back-up zijn. De Belastingdienst is niet de back-up.

Soms zijn er samenwerkingsverbanden met bepaalde fiscalisten die altijd worden ingeschakeld als er een vraagstuk ligt. Dan is er ook iets ingeregeld. De Belastingdienst moet zien dat er ergens een back-up is. Dat als het een beetje ingewikkeld wordt het kantoor dit ook nog steeds aankan.

Het gaat vooral om hoe het is ingeregeld. Kun je ergens op terugvallen en hoe heb je geregeld dat je geen klanten aanneemt die het kantoor helemaal niet kan behartigen omdat daarvoor de kennis niet in huis is. Bijv. als het kantoor een vastgoedbedrijf in haar klantendossier heeft dan zal zij moeten weten hoe dit werkt met OB en vastgoed en alle ingewikkelde eisen die hier bij komen kijken. Of als de kennis er niet is dat het kantoor ervoor kiest om voor dit bedrijf niet de OB-aangifte te doen.

De vraag is hoe dit ingeregeld. Als je een vastgoedbedrijf als klant hebt, is dit dan ingeregeld, bij wie kun je terecht. Hebben de medewerkers genoeg signaleringsvermogen dat het gaat om een vastgoedbedrijf. Dit kan ook vastgelegd worden in elektronisch dossier dat het gaat om vastgoed en dit bij de juiste persoon terecht komt en er moet ingeregeld zijn dat de juiste mensen geraadpleegd kunnen worden.

Dit zijn allemaal open normen. De interviewer schetste het voorbeeld dat 4 kantoren in Eindhoven gezamenlijk een vaktechnische bureau oprichten en hier hun informatie vandaan halen en dat dit wordt bekostigd vanuit de 4 kantoren. De geïnterviewde geeft aan dat juist om deze reden de Belastingdienst geen specifieke eisen stelt, want stel de Belastingdienst zou eisen dat je een eigen vaktechnische infrastructuur hebt en dan blijkt dat ze dit met hun vieren doen, dan hebben ze eigenlijk geen eigen vaktechnische infrastructuur maar een samenwerkingsverband. Is dit dan ook goed genoeg? De Markt is een stuk minder eenvormig dan de Belastingdienst zou willen, als er een eisenlijst zou worden gemaakt. Wat de Belastingdienst niet wilt is kantoren uitsluiten die het goed doen maar dit het net even iets anders hebben ingeregeld dan op een papiertje zou kunnen worden vastgelegd.

Een vaste samenwerking is wel pre. Dan weet de Belastingdienst dat er wordt teruggevallen op kwalitatief goed kantoor. Als er gebruik gemaakt wordt van fiscaal advies kantoor x en deze is aangesloten bij RB/NOB dan heeft de Belastingdienst hier zicht op. Als een kantoor wordt opgebeld die op zijn voordeur fiscalist heeft staan dan is dit anders. De NBA heeft hier ook geen vaste norm in. Als een kantoor externe deskundigheid inregelt dan moet deze voldoende deskundigheid hebben. Het is niet te doen alle deskundigen vast te leggen en te beschrijven in de handreiking. Als er dan weer iemand bijkomt of afvalt dan moet de handreiking weer worden aangepast. Hiermee zal altijd achter de feiten worden aangelopen.

13. Financieel dienstverleners die een HT-convenant hebben zijn onderworpen aan een periodieke review

a. Hoe wordt een review vormgegeven bij een financieel dienstverlener?

De belastingdienst is bezig met het vormgeven van de reviews. Fiscaal dienstverleners die meedoen via een koepel worden door de koepel gereviewd. Alleen bij individuele convenanten was dit niet ingeregeld. Er is wel ingeregeld dat er jaarlijkse evaluatie gesprekken plaatsvinden maar niet daadwerkelijk een review. Nu zijn de convenanten een jaar of 5 oud. Nu begint de noodzaak te ontstaan om de convenanten opnieuw te reviewen. Dit wordt momenteel ingeregeld. Voor het eind van het jaar wordt hiermee een start gemaakt. De individuele beoordeling wordt dan overgedaan.

Tone at the top wordt eenmaal getoetst bij het aangaan van het convenant, dit komt niet terug in de tweede review tenzij hier signalen over zijn. Het gaat vooral om de beoordeling van het kwaliteitssysteem en is het kwaliteitssysteem nog wat de Belastingdienst destijds heeft bevonden. Meta-toezicht posten komen terug in de jaarlijkse evaluatie en worden op kantoonniveau besproken na afloop van de meta-toezicht controle.

- b. hoe verschilt deze review ten opzichte van een Financieel dienstverlener die wel is aangesloten bij een koepel?

Als een fiscaal dienstverlener is aangesloten bij een koepelorganisatie dan voert de koepelorganisatie de periode review uit.

- c. Wat is de periodiciteit van de review?

Periodiciteit is eens in de 5 jaar.

- d. Zijn er specifieke redenen om het kwaliteitssysteem vaker/eerder te beoordelen?

Als er iets verandert. Bijvoorbeeld bij fusies, splitsingen, of dat de eigenaar verandert. Vervolgens Wordt voorbeeld geschetst over een kantoor waarbij de Belastingdienst met een tweede individuele beoordeling bezig is. Dit komt doordat een fusie heeft plaatsgevonden waardoor behoorlijke veranderingen zijn doorgevoerd. Het kantoor is gefuseerd met een kantoor dat lid is van koepelorganisatie. Vervolgens is het gefuseerde kantoor lid geworden van de koepelorganisatie. Toen is lidmaatschap bij koepelorganisatie opgezegd. Wel een reden om eerder te komen.

Moet gaan over grote veranderingen die iets kunnen zeggen over het kwaliteitssysteem. Opzegging van lidmaatschap is zo een verandering. Namelijk de review kwam van de koepel, kwaliteitshandboeken komen van de koepel, vaktechnische infrastructuur komt van de koepel. De vraag is wat nu is ingeregeld om dit op te vangen.

Onlangs is er een nieuw convenant gesloten met een koepelorganisatie omdat deze failliet was en een doorstart is gemaakt met een aantal medewerkers. De directeur zelf was buitenspel gezet. Hier wordt dus een nieuwe beoordeling gedaan. Wat is er nu nog over van de vorige organisatie en gaat de "nieuwe" koepel hetzelfde doen richting haar leden als voor het faillissement. In de periode dat de review plaatsvindt, is formeel geen sprake van horizontaal toezicht, er is namelijk een convenant gesloten via een koepel maar op moment van faillissement/beëindiging lidmaatschap van de koepel is er geen koepelconvenant meer. In dit geval is er sprake van een gedoog situatie. De Belastingdienst gaat ervanuit dat op moment dat het lidmaatschap van de koepelorganisatie wordt opgezegd er geen sprake meer is van een adequaat kwaliteitssysteem. Er wordt tijd gegeven om dit te regelen zonder dat de klanten van de fiscaal dienstverlener hiervan last hebben. Dit is een periode van 6 maanden. Hierop is uitstel wel mogelijk.

14. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de permanente educatie die de fiscaal dienstverlener uitvoert?

Er worden geen eisen gesteld vanuit de Belastingdienst aan permanente educatie. De Belastingdienst vraagt wel naar de educatie en wat de fiscaal dienstverlener eraan doet om iedereen op de hoogte te houden. In de praktijk zijn veel kantoren of bij de NBA, NOB of RB aangesloten, vanuit hier wordt de permanente educatie geregeld. Op het moment dat er een fiscaal dienstverlener kantoor is die hierbij niet aangesloten is zal zij moeten aangeven hoe zij dan wel de permanente educatie borgen. De Belastingdienst wilt graag zien hoe de kennis op peil wordt gehouden bij de fiscaal dienstverlener, hoe dit wordt vormgegeven zal de fiscaal dienstverlener zelf moeten regelen.

Een groot deel van de markt van individuele convenanten zijn grotere kantoren die zichzelf te groot vinden voor een koepel. Echter deze grotere fiscaal dienstverleners moeten ook aan de eisen van de NBA/RB/NOB blijven voldoen. Ze zorgen er dus wel voor dat er sprake is van permanente educatie.

15. Zijn er specifieke fiscale risico's waarvan de Belastingdienst wilt dat daarop extra wordt gelet? (bijv auto-kosten)

De belastingdienst benoemt geen specifieke risico's waarop gelet moet worden. De Belastingdienst geeft wel aan bij de tone at the top gesprekken en evaluatie gesprekken welke onderwerpen vaak terugkomen bij de Belastingdienst. Hierop worden onderwerpen zoals privé-gebruik auto wel ten tafel gebracht. Dit is niet zozeer dat de fiscaal dienstverlener dit moet controleren, maar hoe er binnen de organisatie wordt omgegaan met specifieke risico's zoals privé-gebruik auto. Wat vind de fiscaal dienstverlener dan wat zijn rol is en hoe ver gaat deze rol. Stukje bewust zijn bij de fiscaal dienstverlener is belangrijk voor de Belastingdienst.

16. Zijn er bepaalde groepen van financieel dienstverleners die zijn uitgesloten van een convenant?

Horizontaal toezicht staat in beginsel open voor alle fiscaal dienstverleners. Hierop is uitzondering als uit de systemen van de Belastingdienst blijkt dat er sprake is van fraude.

17. Zijn er gevallen geweest waarin een financieel dienstverlener geen convenant heeft gekregen en zo ja, waren hier specifieke redenen voor?

Er is een geval geweest waar door de fiscaal dienstverlener werd gedacht dat hij wel een individueel convenant (zonder koepelorganisatie) zou kunnen krijgen. Echter op basis van de gesprekken die zijn gevoerd kwam de fiscaal dienstverlener erachter dat horizontaal toezicht niet haalbaar was. Vanwege het feit dat veel moest worden ingeregeld ten aanzien van een onafhankelijke review en een goede vaktechnische infrastructuur.

Er zijn tevens geen horizontaal toezicht gesprekken aangegaan vanwege specifieke signalen zoals fraude.

18. Is er nagedacht over enige tuchtrechtelijke implicatie van schending van het horizontaal toezicht convenant?

De geïnterviewde geeft aan dat zij denkt dat hier niet over is nagedacht hier zijn namelijk geen stukken van verschenen. De Belastingdienst is wel bezig in de volle breedte dat op moment accountant dingen doet die echt niet kunnen, dat de Belastingdienst dit gaat melden bij de NBA. De NBA zal vervolgens een onderzoek instellen en opzegging van de geheimhouding vragen zodat er tuchtrechtelijke implicaties.

Op moment dat convenant wordt geschonden. Echter is dit formeel gezien moeilijk omdat het een intentieverklaring is. Mocht het wel voorkomen dan wordt dit meegenomen in de leercirkel en in de evaluatie. De tweede stap als niks uit het gesprek ten aanzien van de leercirkel is gekomen is het opzeggen van het convenant. Als er nog andere dingen aanzitten zoals kwalijk gedrag, dan gaat de Belastingdienst haar andere interventie methodes instellen. Dit zou een melding bij de NBA kunnen zijn of bij verdenking van fraude Een signaal richting de FIOD.

Op moment dat het convenant wordt opgezegd zullen er brieven worden verstuurd naar de klanten die via de betreffende fiscaal dienstverlener onder horizontaal toezicht vallen. In deze brief wordt vermeld dat het convenant van de fiscaal dienstverlener is opgezegd en dat ze niet langer onder horizontaal

toezicht vallen. In de brief naar de klanten wordt de reden van opzegging niet vermeld wegens geheimhoudingsplicht. Echter zullen deze klanten zelf wel verhaal gaan halen bij de fiscaal dienstverlener. Dit kan dus behoorlijke gevolgen hebben voor de fiscaal dienstverlener.

Er zit echter geen tuchtrechtelijke implicatie vast aan de schending van het horizontaal toezicht convenant.

Bijlage 4: Uitwerking vragenlijst voor Belastingdienst over de borging van kwaliteit door de koepelorganisatie

1. Wat is de Rol van de Relatiebeheerder van de Koepelorganisatie?

In december 2008 is de geïnterviewde begonnen als relatiebeheerder bij de Belastingdienst. Dit was een pilot met de koepelorganisatie, vooral om een aanspreekpunt te creëren voor de Belastingdienst en de koepelorganisatie. 31 okt 2008 is het 1^e convenant en 30 aug 2009 is het 2^e convenant over vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting, loonheffing en omzetbelasting gesloten. De rol van de relatiebeheerder is vrij duidelijk. Als er vragen zijn betreffende het gedrag en de houding van de Belastingdienst, dan kan het bestuur van de koepelorganisatie bij de relatiebeheerder van de Belastingdienst terecht.

Vaktechnisch is er ook een rol weggelegd voor de relatiebeheerder. Daar waar normaal gesproken de individuele advieskantoren hun vooroverleg neerleggen bij het Belastingkantoor dat competent is, is toen de afspraak gemaakt het vooroverleg meer naar de voorkant te halen door een vast aanspreekpunt te creëren. Het is belangrijk dat er een aanvaardbare aangifte komt die gebalanceerd is op kwaliteit en vaktechnische kennis, dus het moet inhoudelijk goed zijn. Dat betekent dat je er je winst mee kunt boeken met een koepel, want de koepelorganisatie heeft een vaktechnisch bureau.

Dit bureau komt elke vrijdag bij elkaar om alle vragen die zij krijgen via de mail, proberen zij te beantwoorden. Het is een service die zij als koepelorganisatie bieden aan hun kantoren. Als het aanspreekpunt van de koepelorganisatie 5 verschillende vragen krijgt die uit 3 verschillende regio's komen, dan kan worden gesteld dat er een landelijk probleem is. Als zij meerdere vragen krijgen over bijvoorbeeld hetzelfde vaktechnische onderwerp, dan is het handig dat zij die vraag in één keer stellen bij de Belastingdienst, want er zijn meerdere kantoren bij de koepelorganisatie zijn aangesloten. De verschillende kantoren hebben dezelfde vragen over hetzelfde probleem (bv pensioen in eigen beheer). Het antwoord werd één op één gecommuniceerd naar de verschillende kantoren. In 2008 / 2009 is afgesproken dat vragen die zich vaker voordoen via de koepel aan de relatiebeheerder van de Belastingdienst worden voorgelegd. De relatiebeheerder zorgt dat dit bij het vaktechnisch bureau van de Belastingdienst wordt gelegd en die kunnen dan een standpunt bepalen, met o.a. een kennisgroep. Waardoor dus winst kan worden behaald doordat voor de 10 of 100 vragen die spelen één standpunt wordt ingenomen.

Daarnaast vindt er een jaarlijks gesprek plaats met de koepel is. Dit gebeurt samen met een landelijk programmamanager en met een afgevaardigde van commissie vaktechnisch toezicht. In dit gesprek worden alle dingen besproken die zowel bij de koepelorganisatie op de agenda staan als bij de Belastingdienst op de agenda staan. Hier wordt een verslag van gemaakt en dit wordt gedeeld. Daarnaast organiseert de desbetreffende koepelorganisatie veel kringbijeenkomsten zoals vaktechniek, fiscaal, accountancy, compliance en nu ook een kring kwaliteit en horizontaal toezicht (waar zowel niet

als wel horizontaal toezichtkantoren aan mee doen). De relatiebeheerder wordt hier geconsulteerd over de onderwerpen die worden besproken en welke sprekers zijn nodig.

2. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens de Belastingdienst?

Het criterium is de aanvaardbare aangifte. Dit is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving zonder materiële fouten. Dit staat helemaal beschreven in de nieuwe leidraad.

3. Waarom heeft de Belastingdienst gekozen voor een convenant met een koepel?

Er zijn 3 pijlers op basis waarvan de Belastingdienst een convenant met een kantoor afsluit.

1. Een helder klantaanname beleid. Dit komt ook voort uit wet- en regelgeving die de betreffende organisaties hebben om nieuwe klanten aan te nemen, namelijk de Wet ter voorkoming van witwas en financiering praktijken. Die geeft al heel veel voorzetten waar de kantoren aan moeten voldoen om met een nieuwe klant in contact te komen en wat ze daarbij moet onderzoeken. Een helder klantaanname beleid is belangrijk voor de Belastingdienst, omdat zij dan weet dat de kwaliteit gegarandeerd is. De kantoren moeten hun de financiële belangen niet boven hun kwaliteit laten gaan. Vooral bij een accountantsorganisatie is dat belangrijk.

2. Een onafhankelijke review. Dat er een organisatie is die zegt dat het kwaliteitssysteem van de betreffende kantoren in orde is. Dat is spannend, want met name de big four, die hebben wel een review die wordt gedaan door de AFM en door NBA, maar dat zit iets anders in elkaar dan de review van de koepelorganisatie. De reviews van de koepelorganisatie zijn toch redelijk specifiek gericht en duidelijk en daar komt ook een duidelijk resultaat uit.

3. Er moet sprake zijn van een vaktechnisch back-up. Dit is met name belangrijk voor de kleinere kantoren. Als je een eenmanszaak hebt of een kantoor met bijvoorbeeld 3-10 man en er maar een accountant, fiscalist en wat secretaresses zijn, kan het kantoor door onze complexe fiscale wetgeving nooit voor 100% alles beheersen. Het is al knap als een kantoor één middel beheerst. Als het kantoor klanten krijgt door alle branches heen. Hoe wil dit kantoor er dan voor zorgen dat ze een signaalfunctie heeft over wat ze wel en niet weten van bepaalde fiscale vragen. Bijvoorbeeld een agrariër als klant, weet het kantoor dan alles over de landbouwwetten? De koepel heeft dus iets extra's te bieden, namelijk een vaktechnisch bureau. Kantoren kunnen dus altijd als ze iets niet weten, tot aan de grote kantoren aan toe, bij de koepelorganisatie terecht. Kantoren hebben dan beschikking tot een fiscale netwerk en de kringbijeenvakkomsten. De koepelorganisatie biedt allemaal mogelijkheden aan kantoren, om de kennis die ze niet hebben te halen of in te huren. Iemand moet zich bezighouden met kwaliteit in de meest brede zin van het woord.

4. Hoe wordt de Tone at the top bij de Koepelorganisatie getoetst?

De Tone at the top was er met de desbetreffende koepelorganisatie al jaren. Voordat er een relatiebeheerder was, was de Belastingdienst samen met de koepelorganisatie al bezig met het vormgeven van een convenant. Er is toen gekozen om klein te beginnen met de loonheffing. Dat is een hele worsteling geweest. Maar dat betekende wel dat er fiscalisten en accountants met elkaar in gesprek gingen. De Tone at the top structuur bestaat bij de koepelorganisatie uit het bestuur en een directeur. De relatiebeheerder van de Belastingdienst zit in een bestuurlijk overleg aan tafel met de voorzitter, de directeur en een bestuurslid van de koepelorganisatie. Zij behoren tot de top van de koepelorganisatie.

Daarnaast is er ook een voordeel van continuïteit, de relatiebeheerder voert al 8 jaar met dezelfde mensen de gesprekken. De voorzitter zit er al 8 jaar, de directeur zit er al 8 jaar en de relatiebeheerder ook 8 jaar, dus aan transparantie, begrip en vertrouwen hebben ze in de 8 jaar samenwerking aan kunnen werken. De eerste gesprekken liepen heel anders. Deze waren met directeuren met onze zijde (van de relatiebeheerder) en de directeur van de koepelorganisatie. Dit waren diners waar gesproken werd over de eisen die door de Belastingdienst aan de koepelorganisatie werden gesteld. De Belastingdienst beoordeelt het kwaliteitssysteem van de koepelorganisatie niet, maar de belastingdienst neemt kennis van het kwaliteitssysteem en geven aan of dit goed genoeg is.

4.1 Stel het aanspreekpunt vanuit de koepelorganisatie wordt vervangen, wat gaat de Belastingdienst dan doen?

Dan zal de Belastingdienst weer een nieuwe relatie moeten opbouwen met het aanspreekpunt. Dat is omgekeerd natuurlijk ook. Met meerdere koepels zijn de aanspreekpunten ondertussen gewisseld. Maar van beide zijden weten ze ondertussen wat ze aan elkaar hebben. Ze worden niet onnodig lastiggevallen en andersom ook niet. Die landelijke vragen worden onderling wel opgelost. Bepaalde vragen worden bij de koepel gesteld en die geven antwoord. En als er een vraag is die de koepel niet kan beantwoorden, dan komt het bij de relatiebeheerder. Daar wordt gepast gebruik van gemaakt. Als het elke week zou zijn, zou het niet goed zijn.

Een van de eerste gesprekken die de Belastingdienst heeft gehad ten aanzien van Tone at the top, was met koepelorganisatie X. Na dit gesprek wilde men de stekker eruit trekken. Omdat ze vonden dat de Belastingdienst met andere koepels een convenant tekenden waarvan zij zeiden dat deze andere koepels qua kwaliteit niet vergeleken konden worden met koepelorganisatie X. Dit was wel appels met peren vergelijken.

Dat was hard tegen hard, waarvan de geïnterviewde dacht, dat als dit Tone of the top is, dan zal horizontaal toezicht relatie niet lang duren. In februari 2009 zijn hele harde woorden gevallen, maar ze waren wel duidelijk tegen elkaar in wat er van elkaar verwacht werd. Toen is er een nieuw convenant gekomen en ondertussen doet de desbetreffende koepelorganisatie het meeste van alle koepels. Ze zijn voortvarender, directer. Bestuur en directie willen heel veel dingen samen doen met de Belastingdienst. Ze hebben een onafhankelijke review, ze hebben een vereniging waarbij 370 leden (kantoororganisaties) zijn aangesloten. Daarnaast hebben ze een onafhankelijke stichting die de reviews uitvoert op het kwaliteitshandboek van de koepelorganisatie.

In december 2016 heeft de koepelorganisaties besloten dat zij jaarlijks een verslag maken met alle bevindingen die uit de reviews van de leden zijn geconstateerd. Dit wordt vervolgens met de Belastingdienst gedeeld. Dat is natuurlijk heel erg transparant, dat zij aan geven wat er geconstateerd is. Niet één op één, maar er is wel verschil tussen niet en wel horizontaal toezicht kantoren. Dus in de loop van de 8 jaar is er nog steeds ontwikkeling in hoe de Belastingdienst de leercirkel op starten en hoe gaan wij dat samendoen om de kwaliteit van de aangifte keten te verbeteren.

5. Toetst de Belastingdienst het kwaliteitssysteem van de Koepel?

- a. Wie voert deze toets uit?
- b. Wat is de periodiciteit van deze toets?

Het woord toetsen is erg gevaarlijk. De Belastingdienst heeft de afgelopen jaren, en met name in 2008 en 2009 en daarna in 2011 en 2012 over de schouders van de koepelorganisatie meegekeken met als

doel om te kijken hoe de review er nu uit ziet en hoe dit wordt gedaan. Eerst was dit over het kwaliteitssysteem van het accountantsdeel van een kantoor. De koepelorganisatie is in 2011 begonnen met de fiscale review. Dus naast dat een accountant gaat reviewen sturen ze ook nog een fiscalist mee die kijkt of de dossiervorming fiscaal gezien ook voldoet aan de eisen. De Belastingdienst heeft meegekeken, dus niet beoordeeld, maar kennis genomen van en gezien dat het goed is. Goed in de zin van dat dit voldoet aan de verwachtingen van de Belastingdienst en dat de Belastingdienst denkt dat de opbouw van de systemen er uiteindelijk voor zorgt dat er een aanvaardbare uitgifte uitkomt, zeker als wordt gedacht aan een samenstelopdracht in combinatie met datgene wat uit de fiscale review komt.

Diegene die de toets uitvoert is diegene die verantwoordelijk is voor de koepel. Dit gebeurt in samenwerking met vaktechniek en het landelijk programmamanagement. De review vindt één keer in de vijf jaar plaats.

De evaluatie en monitoring is dus geen toetsing (klinkt als een soort een rapportcijfer), de Belastingdienst kijkt: De Belastingdienst kijkt waar de koepelorganisatie in relatie met het convenant tegenaan is gelopen. Heeft het convenant ervoor gezorgd dat er aanpassingen hebben plaatsgevonden in de kwaliteitshandboeken, werkprogramma's en procedures. Het is vooral met elkaar delen en daar proberen iets uit te halen

Ik geef aan dat het feit dat de Belastingdienst aangeeft dat hetgeen waarvan ze kennis heeft genomen ten aanzien van kwaliteit goed genoeg is voor een convenant. Dat naar mijn mening wel degelijk een oordeel gevormd over het kwaliteitssysteem.

De geïnterviewde geeft aan dat er geen oordeel wordt gevormd in sprake van accountancy termen. Beoordelen in de zin van een accountant is iets heel anders.

6. Wat doet de Belastingdienst in het algemeen om vast te stellen of zij op de werkzaamheden van de SRA kan steunen?

De Belastingdienst neemt kennis van de maatregelen die de koepelorganisatie neemt om de kwaliteit te borgen. De Belastingdienst vormt hier geen oordeel over.

7. Heeft de belastingdienst de AO/IB onderzocht bij koepelorganisatie X voordat een convenant is afgesloten?

Nee, dat heeft De belastingdienst niet gedaan. Dat gaat ook niet gebeuren.

8. Houdt de Belastingdienst een periodiek review bij koepelorganisatie en hoe ziet die er dan uit? (Inzien vragenlijsten, kwaliteitsboeken, werkboeken en vragenlijsten)

Bij een review monitoren wij het convenant. De Belastingdienst en koepelorganisatie praten over de leercirkel. De Belastingdienst ziet wel de kwaliteitshandboeken, werkboeken, werkprogramma's en vragenlijsten. Deze worden gedeeld met de Belastingdienst. De kwaliteitshandboeken worden binnen de Belastingdienst niet gedeeld met de controleambtenaren, dit zou beïnvloeding van de markt zijn. Het is aan de koepelorganisatie om te beoordelen of haar leden voldoen aan de normen die zij stelt. Er zijn meer koepelorganisaties en er moet dus zorgvuldig met deze documenten worden omgegaan.

De aangifte is een output. De Belastingdienst doet aan outputnormering. Een kwaliteitssysteem zorgt ervoor dat er een aangifte komt. Wat kantoren vaak vragen aan de Belastingdienst of zij het

kwaliteitssysteem kan van de kantoren kan beoordelen en waarom er steekproeven plaatsvinden. De geïnterviewde geeft aan dat juist de steekproeven belangrijk zijn voor het kwaliteitssysteem door middel van de steekproeven wordt de aanvaardbaarheid van de aangifte beoordeeld. Dit is de outputnorming. De kwaliteit van de aangifte zegt wat over het kwaliteitssysteem. Van deze steekproeven worden verslagen gemaakt en worden gebruikt voor de leercirkel als hier bijzonderheden of correcties uit voort zijn gekomen.

Sinds 2011 doet de Belastingdienst de steekproefposten in kader van meta toezicht en de ervaringen tot nu toe zijn dat horizontaal toezicht aangiften kwalitatief significant beter zijn dan de niet horizontaal toezicht aangiften.

Vragen inzake eisen die Belastingdienst stelt aan koepelorganisatie.

9. Stelt de Belastingdienst eisen aan de kwaliteitshandboeken van koepelorganisatie X:
- a. Zo ja, welke eisen worden er dan gesteld?

Er worden geen eisen gesteld door de belastingdienst, de Belastingdienst neemt kennis van de kwaliteitsboeken.

- b. Moet er een hoofdstuk in het kwaliteitshandboek gewijd worden aan horizontaal toezicht?

Er hoeft geen hoofdstuk gewijd te worden aan horizontaal toezicht in het kwaliteitshandboek. De koepelorganisatie garandeert kwaliteit, en zij zeggen dat het keurmerk dat zij afgeven nadat de review is gedaan en het desbetreffende kantoor lid is geworden voor voldoende kwaliteit staat voor horizontaal toezicht. Het voldoen aan de eisen van de koepelorganisatie is dus voldoen aan de kwaliteit voor horizontaal toezicht.

- c. Hoe reviewt de Belastingdienst deze kwaliteitsboeken?

De Belastingdienst neemt alleen kennis van de kwaliteitshandboeken van de koepelorganisatie. Zij stelt geen eisen aan wat in de kwaliteitshandboeken moet staan. Aan de hand van de kennisneming geeft de Belastingdienst aan dat de kwaliteit gegarandeerd is.

9.1 Hoe gaat het als er in het kwaliteitshandboek aanpassingen worden doorgevoerd?

koepelorganisatie X heeft een handreiking HT, net als de Belastingdienst een handreiking hebben en die geven handvatten voor kantoren hoe hier mee om te gaan. Dit heeft de NBA ook gedaan. In 2015 heeft de NBA een handboek gemaakt voor accountants die onder horizontaal toezicht vallen. Dus waaraan moet een de samenstellingsopdracht (NV COS 4410) om uiteindelijk te komen tot een aanvaardbare aangifte. Als een kantoor een jaarrekening samenstelt op basis van een samenstellingsopdracht, is dat dan voldoende om een aanvaardbare aangifte te waarborgen. 100% zekerheid kan nooit worden gegeven als in accountancy termen wordt gesproken. 100% zekerheid krijg je alleen als je alles doet en dat kost te veel tijd. Daarvoor is juist de samenstellingsopdracht.

De samenstellingsopdracht is geeft 100% garantie maar in combinatie met de klantkennis van het kantoor denkt zowel de koepelorganisatie X als de Belastingdienst dat er een aanvaardbare aangifte uitkomt. Hierover zijn studies en werkgroepen geweest.

10. Stelt de Belastingdienst eisen aan de werkprogramma's van de SRA:

- a. Zo ja, welke eisen stelt de Belastingdienst aan de werkprogramma's?

- b. Zijn er specifieke werkprogramma's die de SRA moet hebben voor kwaliteitsborging onder Horizontaal toezicht?
- c. Hoe reviewt de Belastingdienst deze werkprogramma's?

Ook hier is het weer sprake van kennisneming. Er is nu wel ontwikkeling. De koepelorganisatie heeft een programma dat branche inzicht heet. In dit programma zitten meer 150.000 jaarrekeningen van verschillende branches. Als een kantoor het werkprogramma branche inzicht gebruikt dan worden de cijfers die zijn verzameld vanuit de jaarrekeningen gebruikt als een maatstaf (een ervaringscijfer) voor het opstellen van een jaarrekening van zijn eigen klant. Als de accountant bezig is met het opstellen van de jaarcijfers, dan kan hij op basis van ervaringsjaarcijfers uit branche inzicht, al kijken of er iets raars bij de klant zit. Daar waar ze vanuit de samenstelopdracht vooral problemen hebben om de volledigheid van de omzet te beoordelen, want daar zit de zwakte in de samenstelopdracht, geven die cijfers van de branche inzicht al een signaal af. Als de percentages van branche inzicht afwijken van wat de klant aangeleverd heeft, is dat voor de accountant een aanwijzing van dat hij daar eens wat dieper moet induiken. Dan wordt zijn klantkennis verbeterd.

Nu heeft de Belastingdienst gezegd, samen met de commissie vaktechniek dat als de koepelorganisatie een Kantoor heeft dat branche inzicht gebruikt en dus bepaalde dingen heeft getoetst ten aanzien van de volledigheid van de omzet, dan is dat voor een controlerend ambtenaar een teken dat hij kan steunen op de werkzaamheden van de accountant.

Zo delen de Belastingdienst en de koepelorganisatie dus de werkprogramma's en de aanpak om te komen tot een aanvaardbare aangifte en kan dat dus ook heel veel schelen in de doorlooptijd en de werkzaamheden die de controlerend ambtenaren bij toezicht doen.

11. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de vaktechnische infrastructuur?

Zie vraag 2.

De vraag is waarom de Belastingdienst geen convenant willen tekenen met een kantoor dat drie medewerkers heeft en niet aangesloten is bij een koepel. Hoe kan het kantoor de kwaliteit garanderen, Dan zou een van de drie personen continu bezig moeten zijn met het toetsen van de kwaliteit. In theorie zou het kunnen, maar in de praktijk zal dit vaak te duur zijn of niet haalbaar zonder koepelorganisatie

12. Krijgt de Belastingdienst van de vragen 9,10 en 11 een rapportage.

Rapportages worden niet opgevraagd, echter de koepelorganisaties gaan een samenvatting van alle reviews maken en deze delen met de Belastingdienst.

Vervolgens wordt er een voorbeeld geschetst: Een kantoor waar ze een bepaald traject mee hadden zei dat ze problemen hadden, met name in de fiscaliteit was het niet goed georganiseerd bij de review. De koepelorganisatie heeft op verzoek van dat kantoor de boel gereviewd en hebben wat verbeterpunten aangedragen. Het desbetreffende kantoor heeft de review gedeeld met de geïnterviewde, omdat ze wel mee willen meedoen en door het te delen aantonen dat ze willen samenwerken op vertrouwen, transparantie en begrip. Het delen van de review is namelijk geen vereiste.

13. Stelt de Belastingdienst eisen aan het reviewprogramma van de koepelorganisatie?

- a. Zo ja, welke eisen worden er dan gesteld?

Er worden geen eisen gesteld vanuit de Belastingdienst aan het reviewprogramma van de koepelorganisatie. Hier wordt kennis van genomen.

- b. Moet de koepelorganisatie een uitgebreidere review uitvoeren in relatie tot horizontaal toezicht.

Er hoeft geen uitgebreidere review te worden gedaan in relatie tot horizontaal toezicht. Kantoren die de review van de koepelorganisatie door komen hebben een zodanige kwaliteit dat ze ten alle tijden aan horizontaal toezicht kunnen deelnemen.

Als er bij steekproefposten die de Belastingdienst uitvoert bepaalde onderwerpen terugkomen bij de verschillende aangesloten kantoren dan wilt de koepelorganisatie graag dat dit gedeeld wordt. De koepelorganisatie kan dit vervolgens meenemen om bij haar review meer risico gericht te reviewen, zodat dit kan worden verbeterd.

14. Evalueert de Belastingdienst de resultaten van reviewrapporten van de koepelorganisatie X?

- a. Zo ja, hoe ziet deze evaluatie eruit?
b. Wat doet de belastingdienst met de resultaten van deze evaluatie?

De Belastingdienst evalueert de resultaten van de reviewrapporten niet.

15. Welke eisen stelt de Belastingdienst aan de permanente educatie die de koepelorganisatie uitvoert?

Er worden geen eisen gesteld aan de permanente educatie die de koepelorganisatie aanbiedt. Als de Belastingdienst iets constateert zoals bijvoorbeeld privégebruik auto, dan wordt dit meegenomen in de leercirkel en dan kan de koepelorganisatie ervoor kiezen om dit mee te nemen in haar modules die zij aan haar leden aanbiedt. Dit wordt niet verplicht gesteld.

16. Dient de Koepel de ijkpunten te toetsen die de Belastingdienst aangeeft in haar leidraad?

De koepelorganisatie kan de leidraad lezen en zal dit ook aandachtig doornemen. Hier wordt er vanuit gegaan dat de koepelorganisatie dit meeneemt in haar eigen kwaliteitshandboek.

17. Wat doet de Belastingdienst richting de koepelorganisatie als in de praktijk blijkt dat houding en gedrag (willen) en/of het kwaliteitssysteem (kunnen) niet op orde is van een van haar aangesloten ht-leden?

De geïnterviewde schetst een voorbeeld:

Er zijn een aantal kantoren die het niet zo nauw namen met de fiscaliteit. In de klik brief stond dat tijdens de aangiftecampagne van particulieren, de verdiensten van de aangiften buiten de omzet werden gehouden. De relatiebeheerder is naar aanleiding van deze klikbrief naar de directeur gegaan om verhaal te halen. De directeur gaf aan dat dit klopte en daarop is het convenant opgezegd. Vervolgens heeft de Belastingdienst een keuze gegeven of dat het kantoor dit ging mededelen aan haar klanten of dat de Belastingdienst het zelf zou doen vertellen het de klanten of jullie. Het kantoor was ook lid van een koepel, dus het ministerie is erbij betrokken. De vraag is of dit kan worden gedeeld met de koepelorganisatie. Dit is niet mogelijk aangezien er sprake is van geheimhoudingsplicht. Hier dient

voordat dit kan worden gedeeld dus ontheffing van geheimhoudingsplicht te worden gevraagd. Deze ontheffing is niet gegeven. Het delen van informatie met de koepelorganisatie over aangesloten leden is dus erg lastig vanwege de geheimhoudingsplicht. Dit geldt ook als dit ten aanzien van het kwaliteitssysteem is.

Anonieme casussen bespreken met de koepel kan wel, maar het blijft een gevoelig onderwerp.

18. Wij hebben gehad over kwaliteitshandboeken, werkprogramma's, reviews, PE en vaktechnische infrastructuur. Zijn er nog onderdelen van het kwaliteitssysteem die nog niet aanbod zijn gekomen?

Gedrag en houding. Dit is tone at the top. Een covenant is net een huwelijk, soms loopt dit stuk. Dit gebeurt ook met convenanten. Soms moet je met elkaar in discussie gaan, hier kunnen harde woorden vallen maar daar wordt de relatie uiteindelijk beter van.

Het covenant is een psychologisch contract dat met elkaar wordt getekend waarbij het alleen maar gaat over hoe de belastingdienst en koepelorganisatie met elkaar om gaan. Fouten kunnen van elkaar worden geaccepteerd zolang dit transparant wordt besproken en er begrip voor elkaar getoond.

Bijlage 5: Uitwerking Vragenlijst voor koepelorganisatie inzake het eigen kwaliteitssysteem en dat van haar leden.

Vragen inzake kwaliteitssysteem van de koepel

1. Wat is de rol van u als Koepelorganisatie?

De beroepsorganisatie stelt zich op als faciliterend, zonder koepelorganisaties kunnen veel fiscaal dienstverleners geen covenant sluiten omdat ze gewoon te klein zijn. In het algemeen is dit een belangrijke reden. De beroepsorganisatie is een deel van het Tax control framework. De beroepsorganisatie beoordeelt de kwaliteit van de processen en biedt de noodzakelijk voorwaarden voor de fiscaal dienstverlener om een horizontaal toezicht covenant te krijgen.

1.1 Wat doet u buiten horizontaal toezicht voor uw leden?

De beroepsorganisatie zorgt onder meer voor opleidingen, permanente educatie, vaktechnische ondersteuning en een kwaliteitshandboek die richting geeft aan fiscale processen. Zij verschaft haar leden ook jaarlijks een wettenbundel.

2. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens u?

De aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en mag geen materiële fouten bevatten of te wel de aanvaardbare aangifte.

3. U zorgt ervoor dat het kwaliteitssysteem van de FD'er in orde is door middel van kwaliteitshandboeken, werkprogramma's, een vaktechnische infrastructuur en periodieke review. Wat doet u om de kwaliteit hiervan te waarborgen?

De kwaliteitshandboeken en werkprogramma's worden regelmatig ge-update of ze nog actueel zijn. Zeker ten aanzien van de beschrijvingen van de aangiftepraktijk; hier verandert nog wel eens het een en ander. Als er wat verandert dan dient dit ook aangepast te worden. Daarnaast krijgen de deelnemende

horizontaal toezicht leden jaarlijks een vragenlijst of er ten opzichte van de toelatingsreview belangrijke wijzigingen zijn geweest in hun proces en leiding van het kantoor. Verder krijgen de deelnemende kantoren elke 5 jaar een review.

4. Hoe ziet uw vaktechnische infrastructuur eruit/ waar baseert de koepelorganisatie haar kwaliteit op?

De fiscale opleidingseisen, de permanente educatie, de beschikbaarheid van bureau vaktechniek voor leden en de fiscale informatieverstrekking. De beroepsorganisatie heeft een nieuwsvoorziening naar de leden toe. De aanwezigheid van kwaliteitshandboeken en de aanwezigheid van fiscale en juridische modellen.

Ten aanzien van fiscale informatieverstrekking vervult de beroepsorganisatie niet de rol van uitgever, maar als er belangrijke ontwikkelingen zijn of dingen die spelen in de uitvoeringspraktijk dan horen de leden dit doorgaans via de beroepsorganisatie. De beroepsorganisatie is er in beginsel voor leden, maar kantoorgenoten van leden kunnen bijvoorbeeld wel PE-cursussen volgen bij de beroepsorganisatie.

5. Steunt u werkzaamheden van de NBA¹³⁵ en de AFM voor het waarborgen van uw eigen kwaliteit?

beroepsorganisatie is geen accountantsorganisatie. De regels voor accountants gelden in beginsel niet voor anderen dan accountants. Echter als de NBA/AFM een review heeft gedaan op kantoor zal beroepsorganisatie de bevindingen wel opvragen bij het desbetreffende lid. De beroepsorganisatie vraagt bij horizontaal toezicht kantoren of er recent een review is geweest door de NBA, in het self assessment en in de jaarlijkse vragenlijst. Er wordt geen kwaliteit ontleend aan het feit dat accountants ten opzichte van fiscalisten aan een wettelijke regime zijn gebonden.

6. Steunt u op de VGBA¹³⁶ voor het waarborgen uw eigen kwaliteit?/Geeft u het feit dat een kantoor een accountant is positieve informatie voor deelname aan horizontaal toezicht?

Een accountant is gebonden aan het wettelijke regime voor accountants en de VGBA. Dit geeft geen positieve informatie voor deelname aan horizontaal toezicht voor de beroepsorganisatie. De beroepsorganisatie heeft haar eigen opleidingseisen, reglementen, tuchtrecht, kwaliteitshandboeken voor fiscaliteit en dergelijke. Dat is leidend voor de beoordeling van een verzoek voor deelname aan horizontaal toezicht, hoewel er op onderdelen wel gemeenschappelijke kenmerken zijn.

Vragen inzake het kwaliteitssysteem van aangesloten leden

1. Aan welke eisen dient een fiscaal dienstverlener te voldoen om lid te kunnen worden van uw koepelorganisatie?

Er zijn fiscale opleidingseisen, permanente educatie die jaarlijks dient te gebeuren, de leden moeten zich aan het reglement beroepsuitoefening houden en de leden onderwerpen zich vrijwillig aan tuchtrecht. Bij de beroepsorganisatie kun je alleen als persoon lid worden en niet als kantoor. Dit verschilt van de meeste andere koepelorganisaties waarbij het kantoor lid wordt van de koepelorganisatie.

¹³⁵ Tuchtrecht, beroepsregels, regelgeving voor samenstelopdrachten?

¹³⁶ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid & zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid)

Om een convenant via beroepsorganisatie te krijgen moet het lid op een of andere manier (mede)eigenaar zijn van het desbetreffende kantoor. Lid zijn als werknemer is niet voldoende. Daarnaast moet de (mede)eigenaar verantwoordelijk zijn voor het kwaliteitssysteem voor HT.

2. Hoe beoordeelt u de Tone at the Top van uw leden die een HT-convenant willen?

Op het moment dat een lid zich via de beroepsorganisatie aanmeldt voor horizontaal toezicht dient hij/zij een assessment in te vullen en uiteindelijk een deelnameverklaring te tekenen. Middels de deelnameverklaring geeft het kantoor aan dat het wil werken op een relatie die is gebaseerd op vertrouwen, transparantie en begrip. Hoewel hier niet uitdrukkelijk naar wordt gevraagd in het assessment, komt dit wel aan de orde in het gesprek tussen het kantoor en de Belastingdienst en komt dit uiteindelijk ook tot uitdrukking via de deelnameverklaring.

3. Hoe voert u een AO/IB¹³⁷-onderzoek bij uw leden?

Dit is de review die wordt uitgevoerd op het moment dat een lid aangeeft een horizontaal toezicht convenant te willen. Aangezien deze beroepsorganisatie in beginsel een ledenorganisatie is, wordt deze review alleen gedaan op het moment dat het lid aangeeft een convenant te willen. Bij andere (kantoor)koepelorganisaties vindt de review plaats op het moment dat het kantoor lid wordt van de desbetreffende koepelorganisatie.

4. Welke ijkpunten uit de leidraad HT voor financieel dienstverleners gebruikt u voor de invulling van de kwaliteit bij uw leden?

De ijkpunten die worden gegeven in de Leidraad worden meegenomen bij de review en het assessment van het kwaliteitssysteem. Veel aspecten zijn ook onderdeel van een Wwft-audit, zoals het klantenonderzoek en de risico-analyse. De beroepsorganisatie heeft een convenant met het Bureau financieel toezicht. Auditoren van de beroepsorganisatie hebben al ervaring met dergelijke audits en nemen dit mee in reviews voor horizontaal toezicht.

In het self assessment wordt bijvoorbeeld gevraagd naar de aanwezigheid van werkprogramma's en de wijze van dossiervorming. Dit wordt beoordeeld in relatie tot het kwaliteitshandboek. Ik geef aan dat in mijn onderzoek vooral klantaanname beleid, een onafhankelijke review en vaktechnische infrastructuur van groot belang zijn voor een adequaat kwaliteitssysteem. De geïnterviewde onderschrijft dit.

5. Wat houdt een kwaliteitshandboek in en hoe wordt het gebruik hiervan gestimuleerd door uw organisatie.

Het kwaliteitshandboek bevat handvatten voor de inrichting van de kantoororganisatie en de kantoorprocessen. Het kwaliteitshandboek bevat de visie van de beroepsorganisatie hoe de kantoorprocessen kunnen worden ingericht om kwaliteit te garanderen. Het kwaliteitshandboek ziet onder meer op het aangifte- en dossiervormingsproces. Bij deelname aan horizontaal toezicht wordt in het assessment ook gevraagd of de handvatten die gegeven worden in het kwaliteitshandboek overeenkomen met de procesinrichting binnen het kantoor. Het kwaliteitshandboek wordt niet verplicht voorgeschreven voor alle leden, maar de beroepsorganisatie vraagt wel of de processen de vorm hebben

¹³⁷ Administratieve organisatie / interne beheersing

gekregen zoals dit in het kwaliteitshandboek is beschreven. Het zijn processen die spelen daar waar de belastingadviseur zelf partij is, bijvoorbeeld bij de opdrachtbevestiging.

Het gebruik van het kwaliteitshandboek wordt gestimuleerd doordat het aanwezig is. Er worden enquêtes gehouden over hoe het kantoor zijn organisatie heeft ingericht. Daarnaast worden er blogs over geschreven. De beroepsorganisatie heeft het nu zo geregeld dat ook de kantoorgenoten van het aangesloten lid toegang hebben tot het kwaliteitshandboek.

Aangezien de beroepsorganisatie in beginsel een ledenorganisatie is en het kwaliteitshandboek zich richt op de kantoororganisatie en de kantoorprocessen, is het kwaliteitshandboek in de opzet geen verplichting om lid te kunnen worden van de beroepsorganisatie. Zodra een lid wil deelnemen aan horizontaal toezicht via de beroepsorganisatie verwachten ze dat de kantoorprocessen en de kwaliteitsborging overeenkomen met de beschrijving in het kwaliteitshandboek. Hierop wordt ook getoetst.

6. Stelt u software voor IT-systemen ter beschikking voor uw leden voor betere kwaliteit?

Er worden geen IT-systemen ter beschikking gesteld om de kwaliteit te waarborgen. Ik geef aan dat in het assessment wel wordt gevraagd welke IT-systemen worden gebruikt. De geïnterviewde geeft aan dat dit voor de beeldvorming is. De beroepsorganisatie schrijft geen software voor. De beroepsorganisatie is geen IT-organisatie. De software die wordt gebruikt geeft wel een beeld of er sprake is van professionele software. In de praktijk wordt bijvoorbeeld veel gebruik gemaakt van Unit4 of AFAS.

6.1. Treedt de koepelorganisatie op als bemiddelaar voor leden ten aanzien van de IT systemen?

Hierbij moet worden gedacht aan de situatie dat de leden iets graag willen zien in een bepaald systeem en dat de beroepsorganisatie deze signalen allemaal verzamelt en dit vervolgens aangeeft bij de software leverancier.

In het kader van belangenbehartiging kan de beroepsorganisatie zeker wat betekenen. De beroepsorganisatie organiseert bijvoorbeeld rondetafelbijeenkomsten, waarin leden en softwareleveranciers met elkaar in gesprek gaan. Ook kunnen leden hun opmerkingen mailen, waardoor er enige coördinatie plaatsvindt richting softwareleveranciers.

7. Wat houdt een werkprogramma in en hoe wordt het gebruik hiervan gestimuleerd door uw organisatie?

Het werkprogramma beschrijft bijvoorbeeld de stappen die moeten worden genomen in het aangifteproces voor het opstellen van een aangifte of voor het samenstellen van een jaarrekening. Bij het werkprogramma komt onder andere het 4-ogenprincipe¹³⁸ naar voren. Dit vindt de beroepsorganisatie belangrijk. Daarnaast komt ook de aanpak terug in het werkprogramma. Wat heeft het lid gedaan, wat heeft het lid gecheckt en wat is de conclusie in de aangifte. Dit dient zichtbaar te zijn in het aangiftedossier. Het werkprogramma voor het opstellen van de aangifte kent deze onderdelen. Het is vooral belangrijk dat op het moment dat aangegeven wordt dat bijvoorbeeld het 4-ogenprincipe wordt toegepast, dit ook blijkt uit de dossiers.

¹³⁸ Dit houdt in dat een andere persoon dan degene die de aangifte heeft opgesteld het werkt reviewt voordat de aangifte kan worden ingediend.

Over het algemeen wordt het 4-ogenprincipe gehanteerd. Bij aanmeldingen voor horizontaal toezicht is tot nu toe altijd naar voren gekomen dat aangiftes worden gereviewd door een vennoot die lid is van de beroepsorganisatie, voordat deze worden ingediend.

8. Wat houdt de Permanente educatie in en hoe wordt dit vormgegeven?

De permanente educatie houdt in dat de leden van de beroepsorganisatie jaarlijks 40 PE punten moeten halen. Er worden aan allerlei activiteiten PE-punten gekoppeld zoals het volgen van cursussen en vaktechnische overleg. Van de 40 punten die moeten worden behaald dienen ten minste 20 punten fiscaal te zijn. De overige 20 punten zien op niet fiscale aspecten die spelen bij het beroep zoals bijvoorbeeld schrijfvaardigheid.

Worden de vereiste PE-punten niet gehaald, dan kan de beroepsorganisatie maatregelen opleggen waaronder royement. Er worden voor wat betreft permanente educatie geen strengere eisen gesteld ten aanzien van horizontaal toezicht.

9. Zijn er specifieke fiscale risico's waarvan u wilt dat daarop extra wordt gelet? (bijv autokosten)

Er worden geen eisen gesteld aan deelnemende kantoren voor de behandeling van specifieke fiscale risico's onder horizontaal toezicht. De beroepsorganisatie verstrekt wel informatie en tools voor fiscale onderwerpen. Daarvoor worden dossiers gevormd met daarin bijvoorbeeld notities, modellen en mogelijk te volgen PE-cursussen, zoals bijvoorbeeld uitfasering pensioen in eigen beheer. Dit gebeurt echter over de gehele linie en ziet niet specifiek op horizontaal toezicht.

10. De leden van een koepel zijn onderworpen aan een review

- a. Hoe wordt een review vormgegeven bij een HT aangesloten lid?

Op het moment dat een lid een convenant horizontaal toezicht wil, wordt een toelatingsreview gedaan. De auditor gaat kijken hoe de kantoororganisatie is opgezet en kijkt of dit binnen het beeld past dat de beroepsorganisatie schetst in haar kwaliteitshandboek. In deze review wordt ook gekeken naar de aangiftedossiers. In het dossier wordt gecontroleerd of de kwaliteitsborging die geschetst is in het self assessment in de praktijk ook werkt en blijkt in het dossier. Denk bijvoorbeeld aan een belangrijke wijziging die heeft plaatsgevonden in box 3. Staat in het dossier of hier vragen over zijn gesteld bij de klant, welke informatie dat heeft opgeleverd, en tot welke conclusie dit heeft geleid?

- b. hoe verschilt deze review ten opzichte van een niet HT'er?

Er zijn geen andere reviews bij de beroepsorganisatie, omdat sprake is van een ledenorganisatie en geen kantoororganisatie..

- c. Wat is de periodiciteit van de review

Er is een jaarlijkse vragenlijst die deelnemers aan horizontaal toezicht dienen in te vullen. In het jaarlijkse assessment wordt aangegeven of de belangrijkste processen ten opzichte van het vorige jaar zijn veranderd. Een verandering geeft mogelijk aanleiding voor een gesprek om te kijken of nog aan de voorwaarden voor horizontaal toezicht wordt voldaan. Daarnaast wordt eens in de 5 jaar een review gedaan op het kwaliteitssysteem. Deze heeft dezelfde vorm als de toelatingsreview.

- d. Zijn er specifieke redenen om het kwaliteitssysteem vaker/eerder te beoordelen?

Als er veranderingen zijn ten opzichte van het vorige jaar die worden aangegeven in het assessment en deze van zulke omvang zijn dat een nieuwe review op zijn plaats is. Of als de beroepsorganisatie anderszins signalen krijgt, die van belang zijn voor deelname aan horizontaal toezicht.

11. Wanneer worden leden geroyeerd en komt dit vaak voor?

Een enkeling wordt geroyeerd vanwege een tuchtuitspraak. Daarnaast kan het niet behalen van voldoende PE punten tot roeyement leiden. Ook dat komt voor. Als sprake is van horizontaal toezicht bij het desbetreffende lid moet het convenant worden ingetrokken. Hierover zal dan overleg plaats vinden met de Belastingdienst. Dat is in de praktijk echter niet voorgekomen.

12. Zijn er wel eens leden om specifieke redenen geweigerd voor een convenant via uw koepelorganisatie?

Er zijn leden geweigerd voor horizontaal toezicht op grond van het feit dat de beroepsorganisatie vond dat de kantoororganisatie op onderdelen rondom de aangifte niet voldoende op orde was. De beroepsorganisatie geeft dan verbeterpunten aan zodat het desbetreffende lid alsnog een convenant kan krijgen. Het is aan het desbetreffende kantoor of ze die maatregelen wil implementeren om in aanmerking te komen voor horizontaal toezicht.

13. Is er wel eens nagedacht over tuchtrechtelijke implicaties van schending van het convenant?

Hierover is nog niet nagedacht en het is ook nog niet gebeurd dat het convenant is geschonden. Mogelijk dat een schending van het convenant is aan te merken als een handelen in strijd met het reglement. Het tuchtrecht heeft betrekking op de juiste naleving daarvan.

14. Welke eisen stelt u aan de basis principes¹³⁹ van HT?

Dit zijn de uitgangspunten voor deelname aan horizontaal toezicht. Deze worden niet apart getoetst. Dat blijkt bijvoorbeeld uit gesprekken tussen het lid en de Belastingdienst, de ervaring die de Belastingdienst heeft met dat lid, uit het meta toezicht van de Belastingdienst, de mate van vooroverleg en de ervaring van belastingdienstmedewerkers. In beginsel geeft de fiscaal dienstverlener aan te willen samenwerken op grond van de vertrouwen, transparantie en begrip. Zolang het tegendeel niet blijkt, wordt deze mentaliteit aanwezig geacht.

Bijlage 6: Uitwerking vragenlijst voor koepelorganisatie inzake het eigen kwaliteitssysteem en dat van haar leden.

Vragen inzake kwaliteitssysteem van de koepel

1. Wat is de rol van u als Koepelorganisatie?

Als je accountantskantoor bent dan moet het kantoor volgens de regels van de NBA en het wettelijk regime werken. Dan word het kantoor periodiek door de NBA gecontroleerd of er aan de regels werd gehouden. Dit gebeurde steekproefsgewijs. Hier is onmin uitgekomen. De SRA heeft het voor elkaar gekregen dat zij namens NBA het recht hebben om de reviews uit te voeren. De SRA is in staat om rondom de gestelde eisen een eigen pakket met eisen neer te zetten. Dit is kern van SRA. Dit is het

¹³⁹ Wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip

reviewen om te voldoen aan de eisen om accountant te zijn. Daarnaast is de SRA er in geslaagd dat ze als enige en eerste ook mag controleren voor AFM dus het wettelijke toezicht voor accountants voor de vergunning. Dit komt omdat de SRA vanaf het begin (1990) heeft gezegd dat de accountantskantoren moeten mee werken aan een veel frequentere en strakke review. Daardoor heeft de SRA een review structuur opgezet. De SRA is een verenging en er zijn ongeveer 400 kantoren lid. Dit zijn grotere kantoren waaronder de big six en ze bedienen 52% van MKB Nederland. Naast de verenging structuur is er een onafhankelijke review organisatie opgetuigd. Deze wordt gefinancierd door het bestuur van de SRA en aangesloten kantoren. De review stichting voert een onafhankelijk review voor zowel de nieuwe leden als de bestaande leden uit. Wordt niet aan regels gehouden dan wordt dit gemeld aan het bestuur.

sinds 1999 wilt de SRA sterker in de fiscale praktijk staan. In 2001 is tijdens ALV het eerste voorstel ingediend om te komen tot een kwaliteitssysteem van fiscaal werk (aangiftes diothiek). De SRA geeft handboeken uit over kwaliteit van de accountants. Hierin is een hoofdstuk over de fiscale aangifte en advies praktijk ingepast. Nu vinden er ook reviews plaats op fiscaal niveau. Elke 3 jaar vindt een grote review plaats. De overige 2 jaren vindt een steekproef plaats.

1.1. Hoe werkt dat dan? Wordt er een aangiftedossier gepakt?:

Het accountantskantoor dient haar werkzaamheden uit te voeren zoals hij dit heeft vermeld in zijn kwaliteitshandboek. De SRA heeft een minimum positie in het kwaliteitshandboek gezet, dit mogen de kantoren zelf uitgebreider maken.

Voorbeeld: U zegt dat alle aangiftes intern worden gereviewd door een tweede man, dan worden er aangiftes uit het systeem van het kantoor gepakt en dan wordt gecontroleerd of deze kloppen. Er wordt gecontroleerd of het accountants kantoor doet wat zij zegt in haar kwaliteitshandboek.

2. Wanneer is de kwaliteit van een aangifte voldoende volgens u?

Volgens de SRA kan hier nooit een eenduidig antwoord op worden gegeven. De aanvaardbare aangifte is altijd het uitgangspunt geweest in horizontaal toezicht. De Belastingdienst is output gedreven. Zij kijkt naar de kwaliteit. Die kwaliteit (aangifte) moet dan vrij zijn van fouten, echter via de huidige aangifte software is dit altijd zo. Daarnaast moeten het verdedigbare standpunten zijn. Dit houdt in dat elk getal dat in de aangifte is opgeschreven moet kunnen worden onderbouwd en verdedigbaar moet zijn. Dan is de kwaliteit van een aangifte goed. In de beleving van SRA is dit erg moeilijk definieerbaar.

In 1997 is een beroemd overleg in Tilburg geweest met de Belastingdienst en het Bestuur van de SRA. Toen werd de vraag gesteld: Leg dan uit wat kwaliteit is. Toen zei de toenmalige directeur van de Belastingdienst als de lat zo hoog "stel 1 meter" is, dan moet de kwaliteit van de koepelorganisatie kantoren daar boven liggen. De koepelorganisatie is ervan overtuigd dat alle leden goed scoren en dat kan cijfermatig worden onderbouwd.

3. U zorgt ervoor dat het kwaliteitssysteem van de fiscaal dienstverlener in orde is door middel van kwaliteitshandboeken, werkprogramma's, IT-systemen, een vaktechnische infrastructuur en periodieke review. Wat doet u om de kwaliteit hiervan te waarborgen?

De geïnterviewde geeft aan dat zij hierin voorop loopt aangezien ze veel ervaring hebben op het gebied van accountancy. Ze proberen deze ervaring mee te nemen naar de fiscaliteit en deze hier in te brengen. Ze doen er alles aan om de kwaliteit te borgen. Ze hebben regelmatig overleg met de Belastingdienst hierover en de SRA is hierover open en transparant naar iedereen (Belastingdienst + leden)

3.1. Zijn er geen specifieke dingen waarop wordt gelet? Bijvoorbeeld als er een relevante uitspraak is geweest.

Nee dit gebeurt niet. De geïnterviewde is van mening dat als je 20 fiscalisten bij elkaar zet dan heb je 50 verschillende meningen. Dan kan de SRA wel zeggen van dit moet zo worden gelezen. Dit is onzin. Er moet voor worden gezorgd dat als er een standpunt wordt ingenomen dat dit standpunt goed is doordacht en is onderbouwd. Zodat, als hier een strijdpunt over ontstaat, dat punt a: er sprake is van een pleitbaar standpunt en punt b dat de inspecteur heel snel antwoord krijgt op de vragen die de zijn stelt en dat er geen standpunten worden ingenomen die over de top zijn. Dit is waar het om draait. Het bureau vaktechniek duidt wel uitspraken maar dit gebeurt niet in het kader van horizontaal toezicht. Dit gebeurt in het algemeen om de kwaliteit van alle leden te garanderen.

4. Hoe ziet uw vaktechnische infrastructuur eruit?

In het bureau vaktechniek zitten een aantal divisies van vaktechniek zoals educatie, automatisering, personeel, marketing. In vaktechniek is verder onderverdeeld in twee onderdelen, namelijk accountancy en fiscaliteit. Beide onderdelen hebben elk twee commissies die toezien op vaktechniek en kwaliteit. In deze commissies zitten mensen van het bureau vaktechniek en mensen van aangesloten kantoren. Fiscaal gaat het over de kwaliteit van de aangifte, advies praktijk en van horizontaal toezicht. Daarnaast zitten op het bureau vaktechniek mensen uit de aangesloten kantoren die de vragen beantwoorden. Er is bewust voor gekozen niet mensen in vaste dienst te nemen bij bureau vaktechniek (buiten het ondersteunend personeel). Dit aangezien deze mensen nog minimaal vier dagen per week bezig zijn in de praktijk. Er is tevens een parttime wetenschapper betrokken bij het bureau vaktechniek van de SRA. Bureau vaktechniek is alleen toegankelijk voor leden.

5. Steunt u werkzaamheden van de NBA¹⁴⁰ en de AFM voor het waarborgen van uw eigen kwaliteit?

De SRA steunt op de werkzaamheden van de NBA en AFM, sterker nog de SRA mag de reviews die de NBA en AFM zelf uitvoeren. De NBA en AFM komen niet over de vloer bij de leden van deze aangesloten koepelorganisatie. De NBA en AFM controleren steekproefsgewijs de kwaliteit van de koepelorganisatie reviews.

6. Steunt u op de VGBA¹⁴¹ voor het waarborgen uw eigen kwaliteit?

De koepelorganisatie houdt tevens rekening met de VGBA op het moment dat er reviews worden uitgevoerd.

Vragen inzake het kwaliteitssysteem van aangesloten leden

1. Aan welke eisen dient een financieel dienstverlener te voldoen om lid te kunnen worden van de SRA?

Als een kantoor zich aanmeldt als aspirant lid, dan moet zij onderschrijven dat de SRA een kwaliteitsorganisatie is. Er zijn een aantal kwaliteitshandboeken geschreven, hier wordt onderscheid gemaakt in verschillende kantoren. Dit zijn de kantoren die controle klanten hebben en kantoren die alleen samenstelopdrachten doen. In beide kwaliteitshandboeken is een hoofdstuk gewijd aan de fiscale

¹⁴⁰ Tuchtrect, beroepsregels, regelgeving voor samenstelopdrachten?

¹⁴¹ Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid & zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid)

praktijk. Het kantoor moet aangeven in welke categorie zij valt. Vervolgens moet zij de minimale kwaliteitspositie die in het handboek wordt gegeven nastreven. Het handboek moet worden aangepast aan de werkwijze van kantoor, bijvoorbeeld aangeven welke vakliteratuur aanwezig moet zijn. Het kantoor moet dan de vakliteratuur eventueel compleet maken. Vervolgens wordt het aspirant lidmaatschap afgevaardigd in deze fase komt een review commissie over de vloer. Deze controleert of het kantoor voldoet aan de minimum positie van de koepelorganisatie, eigenlijk aan hun eigen minimale positie. De review commissie gebruikt hier namelijk het handboek welke het kantoor zelf heeft geschreven. De review commissie controleert of het handboek van het kantoor minimaal de minimale positie bevat. Ten tweede wordt het kantoor hierop getoetst. Als dit goed is wordt er een voorstel gedaan tot voordracht om lid te mogen worden of er komt een melding dat het onvoldoende is. Dan zijn er twee mogelijkheden: het kantoor wordt geen lid of als er sprake is van kleine verbeterpunten in het handboek dan wel in de interne procedures dan krijgt het kantoor de tijd om binnen 6 maanden deze verbeterpunten door te voeren. Het kantoor wordt hierna opnieuw getoetst en kunnen alsnog lid worden.

1.1. Hoeveel tijd krijgt een kantoor om de minimum eisen door te voeren van het kwaliteitshandboek?

Dit dient vrijwel direct in orde te zijn. Het aspirant lid heeft alle voordelen van het aangesloten zijn bij de koepelorganisatie behalve het gebruiken van het logo op hun website.

De kwaliteitshandboeken zijn altijd beschikbaar, deze zijn alleen beschikbaar voor leden.

1.2. Worden er extra eisen gesteld aan kantoren die aangeven die een horizontaal toezicht convenant willen?:

Nee, dit komt bij de kern waarom de SRA het zo goed doet. Dit is een theorie van de geïnterviewde. Als er sprake is van een aangifte dan zijn er 2 smaken. Een horizontaal toezicht-aangifte of een niet horizontaal toezicht-aangifte. Als er naar een kantoor wordt gekeken dan kan dit kantoor zeggen dat zij niet aan horizontaal toezicht doet of zij doet er wel, welke weer wordt gesplitst in klanten die wel in horizontaal toezicht zitten en niet in horizontaal toezicht zitten. Dan zijn er 3 smaken. Formeel is de aangifte van een niet-horizontaal toezicht klant van een horizontaal toezicht kantoor niet gelijk aan de aangifte van een niet-horizontaal toezicht kantoor. Dit geldt niet voor de SRA. Dit komt omdat de SRA de kwaliteit baseert op het kwaliteitshandboek dat ze zelf voorschrijven. Op basis van het kwaliteitshandboek is de output (de aangifte) standaard gelijk. Er zou dus geen verschil moeten zijn tussen de aangiftes. De SRA geeft dat al hun leden onder horizontaal toezicht kunnen vallen en dat zij al hun klanten kunnen aanmelden voor horizontaal toezicht.

De Belastingdienst doet een steekproef ondernemingen. Deze wordt gesplitst in niet-horizontaal toezicht en horizontaal toezicht. Uit deze proeven blijkt dat de aangiftes uit dat horizontaal toezicht het beter doen. de geïnterviewde schets het volgende voorbeeld: horizontaal toezicht-aangiftes scoren een 9 en de niet-horizontaal toezicht aangiftes een 7. Ongeveer 40% van de aangesloten leden zit in de bak met score 9 (grootste deel want de SRA is de grootste leverancier van de horizontaal toezicht-aangiftes). De overige 60% zit in de bak van een 7. De bewering van de geïnterviewde dat de kwaliteit van die 60% even groot is als die van de 40% gaat de score 7 wel omlaag maar de score van 9 blijft gelijk. Om dit te bewijzen heeft de SRA besloten om in de review (ondanks dat dit niets toevoegt) te kijken of er een verschil is van kwaliteitsbeleving van de review commissie van de horizontaal toezicht-kantoren en de niet horizontaal toezicht-kantoren. De resultaten zijn ingedeeld in drie groepen namelijk:

1. De fiscale praktijk voldoet volledig
2. De fiscale praktijk voldoet, maar kantoor vindt dat het beter kan.
3. De fiscale praktijk voldoet niet.

hier gebeurt iets moois. Voor de niet-horizontaal toezicht kantoren voldoet 36% volledig, 57% voldoet maar het kantoor vindt dat het beter kan en 7% voldoet niet. Als er naar de horizontaal toezicht-kantoren wordt gekeken voldoet 30% volledig en echter 70% van de kantoren voldoet, maar vindt zelf dat het beter kan. Alle horizontaal toezicht-kantoren voldoen dus. Als naar het totale gemiddelde wordt gekeken van alle kantoren is de verdeling 32%, 66% en 3%. Er is dus bijna geen verschil in kwaliteit. Het verschil is verwaarloosbaar. De geïnterviewde zegt hier dus dat gestuurd wordt op de kwaliteit in het algemeen. Horizontaal toezicht is geen doel op zich voor de SRA.

Er zijn dus geen aparte dingen voor horizontaal toezicht ingeregeld. Dit zit standaard in de kwaliteitseisen van de SRA. Echter als de Belastingdienst aangeeft dat er iets in het kwaliteitshandboek moet, dan neemt de SRA dit direct over en zorgt voor de invoering bij al haar leden.

Tevens is samen met de Belastingdienst in het laatste kwartaal van 2016 een groot onderzoek gedaan naar de verschillen tussen de kwaliteitsbeleving vanuit de SRA en de Belastingdienst. Er waren 2 verschillen:

1. De Accountants kantoren kunnen geen garantie geven over de opbrengst/omzet verantwoording. Dit is geminimaliseerd aangezien dit is overgenomen in de leidraad FT-horizontaal toezicht. NV Cos 4410 is leidend daarin en die schrijft omzetverantwoording niet voor
2. Tone at the top: De Belastingdienst stelt in tegenstelling tot de SRA geen soft controles in bij de klanten. in de soft controles bij de klanten. In de beoordeling van cliënten acceptatie zit een hele sterk gedreven omschrijving hoe de klant beoordeeld. zit de klant in een risicogroep? hoe worden deze risico's dan beheerst.

2. Hoe beoordeelt u de Tone at the Top van uw leden die een horizontaal toezicht-convenant willen?

Er is geen verschil in review tussen horizontaal toezicht-leden en niet horizontaal toezicht-leden. Er vindt geen extra review plaats op het moment dat een lid aangeeft dat zij graag een horizontaal toezicht convenant wil hebben. Sterker nog, op het moment dat er een review is geweest geeft de voorzitter van de reviewcommissie op aangeven van de Belastingdienst een signaal af dat er positief gereviewd.

horizontaal toezicht wordt gepromoot bij de leden van de koepelorganisatie. De SRA promoot dit aangezien voor de SRA de kwaliteit over de gehele linie hetzelfde is. Elk lid van de SRA kan meedoen met horizontaal toezicht dus dient dit ook gepromoot te worden. Hierdoor wordt het gat horizontaal toezicht en niet-horizontaal toezicht groter omdat zoals uit de bovenstaande situatie blijkt dat de niet-horizontaal toezicht aangiftes van de aangesloten leden uit de algemene bak van niet horizontaal toezicht-aangiftes worden gehaald. Door niet alle SRA-kantoren onder horizontaal toezicht te plaatsen wordt de concurrentie sterker (niet SRA kantoren) gemaakt aangezien de kwaliteit van de niet horizontaal toezicht aangiften sterk wordt beïnvloed door de SRA-kantoren.

Tevens is de SRA met het project horizontaal toezicht 2.0 gestart om de voordelen van Horizontaal toezicht duidelijker te maken waardoor meer van haar leden zich zullen aansluiten bij horizontaal toezicht.

3. Hoe voert u een AO/IB¹⁴²-onderzoek bij uw leden?

De review duurt bij een middelgroot kantoor maximaal 2 dagen. Er komt een delegatie over de vloer die bestaat uit een professioneel reviewer (dit is iemand die vroeger een kantoor had of bij een kantoor werkte en die ondertussen met pensioen is) en die 2 of 3 “jonge honden” bij zich heeft die dagelijks in de praktijk bezig zijn. Deze komen buiten de desbetreffende regio.

3.1. Hoe ziet dit onderzoek eruit?. Een halve dag aan tafel over het kwaliteitsboekhandsboek, Bijv. dit vinden we wel goed, dit vinden we niet goed. Waarom hebben jullie bepaalde onderdelen veranderd? Waarom doen jullie dit anders? (dit kan), hoe doen jullie dit? Hoe wordt intern gereviewd, hoe wordt dit opgeslagen en hoe worden de aangiftes voor de interne review geselecteerd.

Het middagdeel en de overige dagen worden de dossiers bekeken voor de accountants is dit controle dossier of samensteldossier helemaal van voor naar achter, waarbij degenen die hier aan gewerkt hebben worden geïnterviewd. In dit interview worden vragen gesteld zoals hoe is dit gedaan en waarom ligt dit vast. Checklists worden bekeken of deze allemaal kloppen en of de data's allemaal kloppen.

Ten aanzien van de fiscale review wordt er met iemand van het fiscale team gekeken naar hoe de aangifte wordt gedaan, hoe doen jullie aangifte, hoe de aangifte wordt beoordeeld, wanneer gaat deze wel gereviewed worden en wanneer niet, wanneer is er een 4-ogen principe en wanneer niet en komt dit overeen met wat er is opgeschreven in het kwaliteitshandboek. Tevens wordt er gekeken of er notulen van de vaktechnische vergaderingen zijn. Hier wordt veel aandacht aan besteed.

4. Welke ijkpunten uit de leidraad horizontaal toezicht voor financieel dienstverleners gebruikt u voor de invulling van de kwaliteit bij uw leden?

Volgens de koepelorganisatie worden alle ijkpunten die de Belastingdienst geeft meegenomen door de koepelorganisatie. Bij het maken van de nieuwe leidraad, waar ze zelf input hebben geleverd, zijn er geen wijzigingen doorgevoerd in de kwaliteitshandboeken of in de reviews.

5. Vormt de SRA een oordeel over het kwaliteitssysteem van uw leden.

DE SRA geeft een oordeel over het kwaliteitssysteem. Het is namelijk goed of niet goed. Voor accountancy geldt zelfs de harde regel dat op het moment (werkt met een stoplichten systeem: groen, oranje en rood) dat er sprake is van oranje dat het lid zes maanden de tijd krijgt om het te verbeteren. Als het rood is wordt het lid gelijk voorgedragen voor roeyement en worden de gegevens van het desbetreffende kantoor overgedragen aan NBA en AFM.

Bij fiscaal kan dit niet want de NBA en AFM doen geen reviews op aangiftes. De SRA kan wel zeggen dat het kwaliteitssysteem niet toereikend is en dat het beter moet.

6. Wat houdt een kwaliteitshandboek in en hoe wordt het gebruik hiervan gestimuleerd door uw organisatie.

¹⁴² Administratieve organisatie / interne beheersing

Het gebruik van het kwaliteitshandboek wordt verplicht gesteld. Tevens worden door de SRA trainingen gegeven bij kantoren over hoe het kwaliteitshandboek het beste kan worden vormgegeven. Het kwaliteitshandboek moet goed worden doorgenomen door het lid zodat er geen onzin in staat. Bijvoorbeeld: Elke aangifte moet beoordeeld worden door een tweede persoon, dan geldt dit ook voor elke aangifte. Als in het kwaliteitshandboek staat dat elke aangifte boven € 100.000 door twee personen moet worden beoordeeld dan is dit de geldende eis. De koepelorganisatie geeft de minimum kwaliteitseis, het kantoor zelf bepaald de lat. De reviewcommissie controleert op eigen kwaliteitshandboek van het kantoor of hieraan gedaan wordt.

Voorbeeld vaktechniek: In het kwaliteitshandboek is de minimum positie dat een kantoor met een fiscale afdeling vaktechnische overleg moet plegen en dit moet minimaal eens in de zes weken dient te gebeuren en hiervan dienen notulen te zijn. Als je een klein kantoor bent en er zit één fiscalist dan wordt er geen vaktechnisch overleg gehouden op kantoor zelf maar dan wordt aangesloten bij het vaktechnisch overleg van de koepelorganisatie, welke geen notulen bijhouden. Als er dan in het kwaliteitshandboek van het aangesloten kantoor staat dat er eens in de zes weken een vaktechnisch overleg plaatsvindt en dat hier notulen van zijn, gaat het kantoor nat door zijn eigen kwaliteitshandboek. Als in het kwaliteitshandboek had gestaan dat voor het vaktechnisch overleg wordt aangesloten bij de koepelorganisatie waar geen notulen worden bijgehouden, gaat het wel goed.

7. Stelt u IT-systemen ter beschikking voor uw leden voor betere kwaliteit? Zo ja,

- a. Wat voor soorten IT-systemen zijn er?
- b. Waar zien deze IT-systemen op?

Ja en nee. Alle handboeken die worden geleverd met daarin checklists en dergelijke inzitten dan worden deze checklists ook digitaal geleverd. Deze sluiten aan bij de software die in de kantoren worden gebruikt.

Voor de interne review wordt bijvoorbeeld gebruik gemaakt van een Excel spreadsheet waar een cijfer uitkomt aan het einde van de review. De commissies kwaliteit & vaktechniek maken deze checklists en doen updates en voeren dit door in de IT-systemen. Er worden wel IT-systemen geleverd maar dit is afhankelijk van wat de kantoren gebruiken. De koepelorganisatie stelt geen specifiek IT-systeem voor. Ze leveren wel content voor de systemen die worden gebruikt.

Tevens worden in de accountancy wereld maar twee systemen gebruikt: Caseware en Unit4. Fiscaal ligt dit wat genuanceerder, dit zijn er ongeveer zeven.

Momenteel loopt er een pilot met een review systeem over de kantoren heen welke kijkt naar de compliance van SRA kantoren. Dit is een vragenlijst. Hiermee kan snel een totaal beeld t.a.v. kantoren aanleveren.

De SRA zet veel in IT-systemen en als dit ondersteunend is voor de kwaliteit dan wordt dit zeker bevorderd bij de leden.

8. Wat houdt een werkprogramma in en hoe wordt het gebruik hiervan gestimuleerd door uw organisatie?

volgens de geïnterviewde is er maar één werkprogramma fiscaal gezien. Dit is het aangifte formulier. Je begint bij vraag 1 en eindigt met de handtekening. Het werkprogramma voor het doen van aangifte is

pure kolde volgens de geïnterviewde. Een werkprogramma is ondersteunend om het kantoor door het aangifte proces te leiden. Wat is er nou makkelijker dan een aangifte formulier. Dit is het beste werkprogramma. Dan zou je hiernaast nog een werkprogramma zetten is niet nodig. Aangezien de systemen al zijn ingebouwd in de aangifte.

De koepelorganisatie gebruikt een werkprogramma, maar zeggen er nadrukkelijk bij dat, afhankelijk van hoe dit wordt ingericht, dit een fysiek werkprogramma is of het anders in elkaar zit. De koepelorganisatie controleert op basis van de aangifte of alle relevante vragen beantwoord zijn. Dat is veel interessanter dan kijken of een checklist is afgevinkt.

Wat de koepelorganisatie wel nog graag zou zien in het werkprogramma is dat er een check the box komt die vraagt of de vraag in de aangifte is gelezen.

9. Wat houdt de Permanente educatie in en hoe wordt dit vormgegeven?

De SRA heeft een afdeling educatie. De PE bestaat uit 2 delen vanuit de beroepsorganisatie (RB of NOB). Ten eerste moeten een aantal PE-punten worden gehaald. de SRA 3 bijeenkomsten per dag over het hele land. Een deel hiervan gebeurt aan de hand van kringen. Dit doen bijna alle fiscalisten en accountants die zijn aangesloten bij SRA aan mee. een kring zijn 7 bijeenkomsten en aan elke kring wordt 3 PE punten gekoppeld. Ten tweede geeft de SRA cursussen maar deze kunnen ook elders worden gevolgd.

Permanente educatie komt terug in het kwaliteitshandboek door dat het kantoor aangeeft dat zij bijhoudt of de fiscalisten en accountants hun punten halen.

9.1 Zijn er specifieke onderwerpen in de PE voor horizontaal toezicht?

De NBA schrijft verplichte onderwerpen voor die gelden voor accountants. Daarnaast heeft deze koepelorganisatie een kring kwaliteit en horizontaal toezicht.

10. Zijn er specifieke fiscale risico's waarvan u wilt dat daarop extra wordt gelet? (bijv auto-kosten)

De koepelorganisatie geeft haar PE's over onderwerpen die veel leven in de praktijk en waarmee het MKB veel te maken krijgt. Er moet overal op worden gelet, het uiteindelijke doel is de aanvaardbare aangifte. Er is niet een bijzonder risico. Alle risico's zijn belangrijk. Wat er wel gebeurt, is dat eens per jaar door de SRA bekend wordt gemaakt op welke risico's de Belastingdienst in dat jaar gaat letten.

11. De leden van een koepel zijn onderworpen aan een review

- a. Hoe wordt een review vormgegeven bij een horizontaal toezicht aangesloten lid?

zie vraag 3.

- b. hoe verschilt deze review ten opzichte van een niet horizontaal toezicht'er?
- c. Er zijn geen verschillen in de review tussen HT'er en niet-HT'er. Wat is de periodiciteit van de review.

Jaarlijks vindt een review plaats en eens in de drie jaar vind er een review plaats zoals deze is gedaan bij het lid worden van de SRA.

- d. Zijn er specifieke redenen om het kwaliteitssysteem vaker/eerder te beoordelen?

Ja deze zijn er. Op het moment dat er slecht wordt gescoord in de review dan krijgt het desbetreffende kantoor zes maanden de tijd om verbeteringen door te voeren. Daarnaast kan de SRA het kantoor nog onder curatele stellen. Er worden twee mensen van ander aangesloten kantoor aangewezen die het kantoor gaat helpen binnen zes maanden alles op orde te hebben.

Daarnaast kan de Belastingdienst een kantoor aanwijzen als blijkt uit gegevens die de Belastingdienst heeft dat er wellicht iets niet klopt binnen het kantoor. Hier wordt dan een afspraak gepland en wordt deze afspraak gezamenlijk gedaan om duidelijkheid te verschaffen.

11.1. Hoe zit het bij een wisseling van de leiding?

Als het een kantoor is met één leidinggevende/vennoot vervalt het lidmaatschap op het moment dat de leidinggevende/vennoot er mee stopt. Als er sprake is van meerdere vennoten is er niks aan de hand. In het eerstvolgende jaar wordt gekeken of de nieuwe vennoot door alle testen heen komt.

Als een kantoor splitst in twee kantoren, dan worden beide kantoren aspirant-lid en gebeurt er een review na zes maanden of ze volwaardig lid kunnen worden.

11.2. Hoe zit met een fusie/splitsing van horizontaal toezicht kantoor?

Dit is in één keer voorgekomen. Dit was een horizontaal toezicht-kantoor die is gesplitst in twee kantoren. Hierover is overleg gevoerd met Belastingdienst. De Belastingdienst heeft aangegeven dat beide kantoren direct onder horizontaal toezicht vielen. In een dergelijke situatie wordt er dus overleg gevoerd met de Belastingdienst.

12. Wanneer worden leden geroyeerd en komt dit vaak voor?

Het gebeurt dat leden worden geroyeerd, het komt gelukkig niet vaak voor. Dit gebeurt aan de hand van het stoplichten systeem waarbij de kwaliteit zwaar onder de maat is.

Bij de samenstel praktijk toetst de reviewcommissie op niveau van het kantoor als de kwaliteit niet van voldoende niveau is dan wordt hier een rapport van gemaakt. Het bestuur vraagt dan de reviewcommissie wat ze moeten doen. Dan worden een aantal verbetermaatregelen opgelegd en dient het kantoor verbeterplannen te maken (hier kunnen ze wel hulp bij krijgen) en er wordt een extra toets ingebouwd. Komt er bij de hertoetsing uit dat het niet is verbeterd (terug is op het oude niveau) dan wordt het kantoor geroyeerd. Dit wordt dan ook gemeld aan de Belastingdienst. Als het kantoor onvoldoende scoort krijgt de Belastingdienst ook een melding.

12.1 Zijn er leden uitgesloten van horizontaal toezicht-convenant?

Dit is niet het geval geweest. Voldoet het aan het kwaliteitseisen van de SRA dan kan het onder horizontaal toezicht.

13. Welke eisen stelt u aan de basis principes¹⁴³ van horizontaal toezicht?

Dit zijn dezelfde uitgangspunten die de SRA naar buiten toe uitdraagt.

¹⁴³ Wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip