

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1121

## **Horizontaal Toezichtconvenant voor accountant optredend als Fiscaal Dienstverlener**

23 januari 2015

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

## NBA-handreiking 1121 Horizontaal Toezichtconvenant voor accountant optredend als Fiscaal Dienstverlener

NBA-handreiking1121:	<b>Horizontaal Toezichtconvenant voor accountant optredend als Fiscaal Dienstverlener</b>
Van toepassing op:	De openbaar accountant die werkzaam is of verbonden is aan een accountantspraktijk die een Convenant op basis van het Standaard fiscaal dienstverleningsconvenant voor Fiscaal dienstverleners met de Belastingdienst heeft gesloten.
Onderwerp:	Toepassing Standaard fiscaal dienstverlenersconvenant van de Belastingdienst, versie 10 januari 2011
Datum:	23 januari 2015
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA)</li><li>• NVAK-aav</li><li>• NV COS</li></ul>

## Horizontaal Toezichtconvenant voor accountant optredend als Fiscaal Dienstverlener

### Inhoudsopgave

<b>1 Inleiding</b>	<b>4</b>
1.1 Horizontaal toezicht	4
1.2 Standaard fiscaal dienstverlenersconvenant voor alle Fiscaal dienstverleners	4
<b>2 Scope NBA-handreiking</b>	<b>5</b>
2.1 Geen aangifte IB-plus	5
2.2 Wettelijke of vrijwillige controleopdracht	5
<b>3 Reikwijdte convenant</b>	<b>6</b>
<b>4 Vertrouwelijkheid</b>	<b>7</b>
<b>5 Voorwaarden gesteld aan de accountant-FD</b>	<b>8</b>
5.1 Zorgplicht	8
5.2 Kwaliteitssysteem	9
<b>6 Voorwaarden gesteld aan de deelnemende belastingplichtige</b>	<b>10</b>
6.1 Het door de belastingplichtige tijdig, juist en volledig verstrekken van gegevens aan de FD	10
6.2 Actief informeren en het verstrekken van informatie	10
<b>7 Metatoezicht door de Belastingdienst</b>	<b>12</b>
<b>8 HT bij wettelijke of vrijwillige controle</b>	<b>13</b>
<b>Bijlagen</b>	<b>14</b>
Bijlage I: Model Horizontaal Toezichtconvenant voor Fiscaal Dienstverleners, versie 10 januari 2011	15
Bijlage II: Voorbeeldtekst op te nemen in de opdrachtbevestiging	18
Bijlage III: Tekst verzoek om en bevestiging van instemming	19

## 1 Inleiding

In het kader van horizontaal toezicht worden afspraken gemaakt tussen de Belastingdienst en de fiscaal dienstverlener in de vorm van een convenant. In deze NBA-handreiking is aangegeven op welke wijze de openbaar accountant (verder aangeduid als 'accountant') die optreedt als fiscaal dienstverlener (verder aangeduid als 'FD'), invulling kan geven aan de bepalingen van het convenant als hij voor zijn cliënt ook een samenstellingsopdracht uitvoert. Er wordt een relatie gelegd tussen het convenant en de beroepsreglementering van de accountant. Daarnaast is toegelicht wat van accountants in het kader van het convenant wordt verwacht.

Accountants in het MKB die als fiscaal dienstverlener optreden streven er naar om kwalitatief goede aangiften op te stellen. Dit doen zij door middel van kwaliteitssystemen die een beheerste verwerking van gegevens tot belastingaangifte garanderen. Een onderzoek naar de integriteit van de cliënt maakt hier onderdeel van uit. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) vindt dat Horizontaal toezicht (HT) tegemoet komt aan datgene wat accountants nastreven als zij hun klanten ondersteunen. Ook is de NBA ervan overtuigd dat HT kan bijdragen aan het beperken van de administratieve lasten en aan het efficiënter oplossen van fiscale geschilpunten met de Belastingdienst die nu soms jaren tot onzekerheid kunnen leiden.

### 1.1 Horizontaal toezicht

Horizontaal toezicht is een vorm van toezicht van de Belastingdienst gebaseerd op samenwerking tussen de belastingplichtige, de FD en de Belastingdienst. Dit doen zij ieder vanuit een eigen rol, maar wel gericht op een goede uitvoering van de belastingwetten op een efficiënte manier én op een manier waarbij de belastingplichtige weet waar hij aan toe is. Horizontaal toezicht betekent afstemming vooraf waar nodig, in plaats van controles achteraf. De basis voor horizontaal toezicht is wederzijds vertrouwen. De Belastingdienst sluit in het toezicht aan op de werkzaamheden van de FD's en overlegt waar nodig over aanvullende eisen.

De FD sluit daartoe een convenant af met Belastingdienst. Daarin zijn afspraken vastgelegd over houding, gedrag en werkprocessen. De FD gaat op zijn beurt met zijn cliënt een overeenkomst aan, waarin de ondernemer ervoor tekent dat hij zijn gegevens juist, tijdig en volledig zal indienen bij zijn FD.

Het gezamenlijk streven is te komen tot kwaliteitsaangiften die in overeenstemming zijn met wet- en regelgeving en jurisprudentie ('convenantaangiften'). De Belastingdienst monitort de naleving van de afspraken in het convenant door steekproefsgewijs een beperkt aantal aangiften te beoordelen ('metatoezicht').

### 1.2 Standaard fiscaal dienstverlenersconvenant voor alle Fiscaal dienstverleners

De NBA, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB) hebben met de Belastingdienst afspraken gemaakt over het gebruik van een Standaard fiscaal dienstverlenersconvenant voor alle Fiscaal dienstverleners (FD's) (verder aangeduid als 'het convenant'). Het convenant is bijgesloten als [Bijlage I](#). Het is aan de cliënt (verder aangeduid als 'belastingplichtige') van de FD om te bepalen of hij wil deelnemen aan het horizontaal toezicht.

Het convenant is primair gericht op de doelgroep ondernemingen in het segment Midden Klein Bedrijf, waar een accountant veelal een samenstellingsopdracht uitvoert bij de jaarrekening. De Belastingdienst hanteert voor het segment Grote Ondernemingen als uitgangspunt individuele klantbehandeling en individuele convenanten. Het convenant zoals de Belastingdienst dat afsluit met de FD's is een ander soort convenant dan een individueel convenant dat een belastingplichtige zelf afsluit met de Belastingdienst.

## 2 Scope NBA-handreiking

De handreiking richt zich op de samenstellingspraktijk binnen een accountantspraktijk die een convenant heeft afgesloten. Het uitgangspunt is dat de belastingaangifte is afgeleid van een jaarrekening die eerder door een accountant is samengesteld. Voor samenstellingsopdrachten gelden voor accountants regels die gericht zijn op de uitvoering van de opdracht en het beheersen van de kwaliteit. Daarmee wordt voor de Belastingdienst een adequate invulling gegeven aan bepaalde onderdelen van het convenant.

Deze regels bestaan uit de Standaard 4410 *Samenstellingsopdrachten* en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav). In deze handreiking is uitgegaan van de huidige Standaard 4410<sup>1</sup> zoals opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) 2014. Een aanpassing volgt zodra de herziene Standaard 4410 (1 januari 2016) in werking is getreden.

Voor het opstellen van een belastingaangifte zijn de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van toepassing.

### 2.1 Geen aangifte IB-plus

De handreiking gaat niet in op de situatie dat ten behoeve van een cliënt een zogenaamde 'aangifte IB-plus' opdracht wordt uitgevoerd. Dit betreft een belastingaangifte waaraan een bijlage<sup>2</sup> is toegevoegd om inzage te geven in de financiële positie van de ondernemer. Deze opdrachten komen voor bij niet-rechtspersonen die geen behoefte hebben aan een jaarrekening, maar waarbij de accountant zijn cliënt ondersteunt bij het opstellen van de stukken om te voldoen aan de fiscale verantwoordingsverplichtingen.

Een 'aangifte IB-plus' is dus niet afgeleid van een samengestelde jaarrekening. Omdat dan geen opdracht specifieke regelgeving van toepassing is en er ook geen regels gelden met betrekking tot het kwaliteitssysteem, zijn hierover geen afspraken gemaakt door de beroepsorganisatie met de Belastingdienst. Uiteraard gelden bij een 'aangifte IB-plus' wel de regels uit de VGBA. De accountant zal er zelf voor moeten zorgen dat een 'aangifte IB-plus' voldoet aan de kwaliteitseisen van een convenantaangifte.

### 2.2 Wettelijke of vrijwillige controleopdracht

De Belastingdienst hanteert als uitgangspunt individuele klantbehandeling voor het segment Grote Ondernemingen (GO) (zie [hoofdstuk 1](#)). Deze ondernemingen hebben een wettelijke verplichting tot het controleren van een jaarrekening (titel 9 BW 2). In het geval van een belastingaangifte in combinatie met een controleopdracht wordt verwezen naar NBA-handreiking 1113 over de inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst.

Het segment GO van de Belastingdienst sluit echter niet volledig aan op de wettelijke controleplicht van ondernemingen. Het kan voorkomen dat een belastingplichtige met een wettelijke of vrijwillige controleplichtige onderneming deel wil nemen aan het Convenant Horizontaal Toezicht voor FD's. In deze gevallen ligt het voor de hand om in overleg met de Belastingdienst en de cliënt na te gaan of een individuele afspraak mogelijk is. In [hoofdstuk 8](#) is aandacht besteed aan horizontaal toezicht bij een wettelijke of vrijwillige controle<sup>3</sup>.

Voor het opstellen van een belastingaangifte in combinatie met een wettelijke controle-opdracht zijn ook de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) van toepassing, naast de VGBA en de AWR.

<sup>1</sup> Onderdeel van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) vastgesteld bij bestuursbesluit van 16 december 2013.

<sup>2</sup> In de bijlage is geen jaarrekening of ander financieel overzicht opgenomen (waarvoor Standaard 4410 geldt). Een voorbeeld van een bijlage in een aangifte IB-plus is een balans en/of winst- en verliesrekening zonder een toelichting als in een jaarrekening.

<sup>3</sup> Wettelijke of vrijwillige controle zoals gedefinieerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta).

### **3 Reikwijdte convenant**

In paragraaf [1](#) van het convenant is aangegeven dat alle aangiften van de deelnemende belastingplichtige die worden verzorgd door de FD onder het convenant vallen. Het betreffen in ieder geval de door de FD verzorgde aangiften loonheffing, omzetbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Dit zijn de zogenaamde convenantaangiften.

## 4 Vertrouwelijkheid

Bij het uitwisselen van informatie met de Belastingdienst of een verzoek om inzage in een dossier door de Belastingdienst in het kader van metatoezicht, spelen vertrouwelijkheidsaspecten een belangrijke rol. De beroepsorganisatie en de Belastingdienst komen, waar het de plicht tot geheimhouding door de accountant betreft, tot verschillende interpretaties van de relevante wet- en regelgeving.

De beroepsorganisatie stelt dat de geheimhoudingsplicht wordt opgeheven wanneer daartoe in het kader van een specifiek doel schriftelijk toestemming tot het verstrekken van gegevens of inlichtingen heeft verkregen van de cliënt en dit doel wordt vastgelegd<sup>4</sup>. De Belastingdienst stelt dat de geheimhoudingsplicht niet geldt bij een verzoek om inzage ten behoeve van de belastingheffing<sup>5</sup>.

De relevante regelgeving met betrekking tot vertrouwelijkheid is één van de uitgangspunten geweest bij het opstellen van de in deze handreiking beschreven praktische werkwijze (Zie Par. [6.2](#)). De werkwijze is afgeleid van NBA-handreiking 1113<sup>6</sup>, die is opgesteld in overleg met de Belastingdienst.

Een speciale situatie geldt voor stukken die de accountant in zijn dossier heeft zitten, maar die feitelijk onderdeel uit (moeten) maken van de administratie van de cliënt op grond van de administratieplicht. De cliënt heeft de verplichting zijn administratie ter inzage te geven aan de belastingdienst in het kader van de AWR. Het is dan ook verstandig dat de accountant er zorg voor draagt dat deze stukken beschikbaar zijn bij de cliënt. Indien dergelijke stukken echter alleen bij de accountant beschikbaar zijn dan zal hij er voor zorgen dat de cliënt deze ter beschikking kan stellen van de belastingdienst. Hij kan deze op (schriftelijk) verzoek van de cliënt ook direct beschikbaar stellen aan de belastingdienst.

---

<sup>4</sup> Gebaseerd op de VGBA (artikel 16, onderdeel d en artikel 17).

<sup>5</sup> Gebaseerd op artikelen 48, 51 en 53 van de AWR.

<sup>6</sup> NBA-handreiking 1113 *inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst*

## 5 Voorwaarden gesteld aan de accountant-FD

In het convenant is een aantal voorwaarden opgenomen die een accountant-FD in het kader van Horizontaal Toezicht dient na te komen.

### 5.1 Zorgplicht

In paragraaf [3.2](#) van het convenant is opgenomen dat het kantoor ervoor zorgt dat convenantaangiften worden ingediend zoals omschreven in de preambule. Dit houdt onder meer in dat:

- Partijen uit het convenant met elkaar samenwerken op basis van vertrouwen, begrip en transparantie;
- De partijen zich inspannen hun processen zo op elkaar af te stemmen, dat de door het kantoor ingediende convenantaangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en waarin geen materiële fouten voorkomen (Zie Par. [2.3](#) uit het convenant).

Verder is in paragraaf [3.2](#) van het convenant opgenomen dat de accountant-FD een zorgplicht heeft voor de kwaliteit van de gegevens en de informatie verkregen van de cliënt om te kunnen komen tot een convenantaangifte. De werkzaamheden door de accountant-FD worden zodanig in het klantdossier vastgelegd, dat effectief metatoezicht door de Belastingdienst kan plaatsvinden (Zie [hoofdstuk 7](#)).

Onderstaand wordt aangegeven hoe een accountant-FD aan deze zorgplicht kan voldoen bij een belastingaangifte die gebaseerd is op een door de accountant samengestelde jaarrekening.

#### 5.1.1 Werkzaamheden van de accountant-FD

De werkzaamheden van de accountant-FD bestaan uit twee opeenvolgende separate opdrachten:

- A Het samenstellen van de jaarrekening (een samenstellingsopdracht waarvoor Standaard 4410 van toepassing is) en
- B Het met voldoende fiscale deskundigheid opstellen van een convenantaangifte (een overige opdracht waarvoor geen aparte regelgeving voor accountants beschikbaar is anders dan de algemene ethische principes in de VGBA).

#### *Ad A. Het samenstellen van de jaarrekening*

In zijn samenstellingsverklaring bevestigt de accountant dat het samenstellen van de jaarrekening is uitgevoerd in overeenstemming met de VGBA en Standaard 4410. In paragraaf 14 en 15 van Standaard 4410<sup>7</sup> is voorgeschreven dat de accountant:

- 1 indien hij constateert dat de door het bestuur van de entiteit verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, moet overwegen om:
  - bij de leiding van de entiteit inlichtingen in te winnen om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie vast te stellen;
  - de maatregelen van interne beheersing te beoordelen of te toetsen;
  - de verkregen informatie te verifiëren; en
  - de ontvangen toelichtingen te verifiëren.Indien de leiding van de entiteit weigert deze informatie te verstrekken, zal de accountant zijn opdracht teruggeven en de opdrachtgever op de hoogte stellen van de redenen van de teruggave van de opdracht.
- 2 een door hem samengesteld financieel overzicht doorleest en een afweging maakt of dit overzicht toereikend van opzet en vrij van afwijkingen van materieel belang lijkt te zijn.

Daarnaast zorgt een accountantskantoor ervoor dat onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt, voordat een samenstellingsopdracht wordt aanvaard of gecontinueerd (artikel 13 uit de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten, verder aangeduid als de NVAK-aav).

---

<sup>7</sup> Dit betreft de versie van standaard 4410 die tot eind 2015 van toepassing is. De nieuwe versie van de standaard bevat vergelijkbare bepalingen.



De Belastingdienst heeft aangegeven dat met het uitvoeren van een samenstellingsopdracht conform Standaard 4410 invulling is gegeven aan de zorgplicht zoals opgenomen in paragraaf [3.2](#) van het convenant.

*Ad B. Het met voldoende fiscale deskundigheid opstellen van een convenantaangifte*

Het opstellen van een convenantaangifte wordt aangemerkt als een overige opdracht, waarvoor geen specifieke beroepsregels gelden. Wel gelden de VGBA en de daarin opgenomen en toegelichte fundamentele beginselen, te weten professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en betrouwbaarheid. De accountant zal op basis van de door de belastingplichtige aangeleverde bijkomende aangiftegegevens met inachtneming van de bedoelde fundamentele beginselen de convenantaangifte opstellen.

### 5.1.2 Conclusie

De accountant-FD heeft een zorgplicht voor de kwaliteit van de door de cliënt aangeleverde gegevens en informatie en een inspanningsverplichting om het proces zo in te richten dat deze voor de belastingdienst leidt tot een aanvaardbare aangifte. De accountant-FD kan op grond van zijn werkzaamheden geen zekerheid verstrekken bij een door hem opgestelde convenantaangifte. Het is aan de Belastingdienst om te concluderen of een convenantaangifte aanvaardbaar is.

Dit neemt niet weg dat partijen met elkaar samenwerken op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Ze spannen zich in hun processen zo op elkaar af te stemmen, dat de door het kantoor ingediende convenantaangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn. Het is de Belastingdienst bekend dat op de werkzaamheden van de accountant gedrags- en beroepsregels van toepassing zijn en dat op de naleving daarvan door de NBA toezicht wordt uitgeoefend, voor zover het assurance<sup>8</sup> - en aan assurance verwante opdrachten betreft. Hiermee wordt invulling gegeven aan de zorgplicht van de accountant-FD in het convenant. In paragraaf [2.1](#) van het convenant is ook aangegeven dat in het kader van horizontaal toezicht de gedrags- en beroepsregels van de accountant-FD onverkort van toepassing blijven.

## 5.2 Kwaliteitssysteem

In paragraaf [2.5](#) van het convenant is aangegeven dat de Belastingdienst verwacht dat de accountant-FD beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing en dat een interne periodieke review van de kwaliteit van kantoorprocessen en -producten onderdeel uitmaakt van dit stelsel. In artikel 9 tot en met 15 van de NVAK-aav<sup>9</sup> zijn bepalingen opgenomen die gericht zijn op de interne beheersing van de kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten. Deze voorschriften gelden onder meer voor samenstellingsopdrachten, maar niet voor het opstellen van convenantaangiften (overige opdracht). Het is aan de accountant-FD om op grond van het convenant en de VGBA invulling te geven aan een kwaliteitssysteem voor het maken van de convenantaangifte. Aandachtspunten hierbij zijn:

- maakt een interne periodieke review deel uit van het stelsel van kwaliteitsbeheersing? Dit is namelijk geen expliciet voorschrift in de NVAK-aav;
- zijn kwaliteitsmaatregelen getroffen voor het opstellen van de convenantaangiften? Hierbij kan gebruik gemaakt worden van het aanwezige stelsel van kwaliteitsbeheersing (NVAK-aav).

---

<sup>8</sup> Met uitzondering van wettelijke controles, waar sprake is van toezicht door de Autoriteit Financiële Markten.

<sup>9</sup> NVAK-aav: Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten

## 6 Voorwaarden gesteld aan de deelnemende belastingplichtige

In het convenant is een aantal voorwaarden opgenomen die een belastingplichtige, indien deze kiest voor deelname aan horizontaal toezicht via een FD, verplicht is na te leven.

### 6.1 Het door de belastingplichtige tijdig, juist en volledig verstrekken van gegevens aan de FD

In paragraaf [3.1](#) van het convenant is aangegeven dat alleen sprake kan zijn van een convenantaangifte indien de belastingplichtige schriftelijk aan de accountant-FD bevestigt dat hij:

- een relatie met de Belastingdienst wil op basis van vertrouwen, begrip en transparantie; en
- de gegevens voor het opmaken van de convenantaangifte(n) tijdig, juist en volledig aanlevert aan de FD.

De accountant-FD zal deze bevestiging opnemen als onderdeel van de door de cliënt te tekenen opdrachtbevestiging over de belastingaangifte. In dit kader past ook dat de belastingplichtige expliciet instemt met de convenantaangifte en de accountant-FD machtigt om namens hem de aangifte bij de Belastingdienst in te dienen. Een voorbeeld van de in de opdrachtbevestiging te hanteren tekst is opgenomen als [Bijlage II](#).

### 6.2 Actief informeren en het verstrekken van informatie

In paragraaf [2.4](#) van het convenant is aangegeven dat de FD en de belastingplichtige binnen algemeen geldende wet- en regelgeving zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud aan de Belastingdienst inzage verlenen in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens. Geen inzage hoeft te worden gegeven in documenten voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Dit geldt ook voor onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. Ook beschouwingen met betrekking tot de fiscale positie van de belastingplichtige, inclusief aspecten als een analyse van mogelijke risico's met betrekking tot door de belastingplichtige ingenomen fiscale standpunten, hoeven niet ter inzage te worden verstrekt.

In paragraaf [3.3](#) van het convenant ("Vooroverleg") is aangegeven dat de FD de door hem ingenomen relevante (fiscale) standpunten, waarbij sprake is van wezenlijke risico's in kwalitatieve of kwantitatieve zin, zo spoedig mogelijk voorlegt aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan als gevolg van bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie. Daarbij verstrekt de FD aan de Belastingdienst actief inzicht in alle feiten en omstandigheden, het door hem ingenomen standpunt en zijn visie op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen.

#### 6.2.1 Vertrouwelijkheid

Rekening houdend met de standpunten met betrekking tot vertrouwelijkheid zoals verwoord in [hoofdstuk 4](#) is afgesproken dat de accountant-FD instemming van de desbetreffende belastingplichtige zal verkrijgen voordat hij invulling geeft aan de eerder genoemde paragraaf [2.4](#) en paragraaf [3.3](#) van het convenant.

De belastingplichtige verplicht zich via het convenant met de FD tot het voeren van vooroverleg over ingenomen relevante (fiscale) standpunten en het daarbij actief verstrekken van inzicht aan de Belastingdienst in alle feiten en omstandigheden, de ingenomen standpunten en de visie van de FD op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen. Daarom moet deze verplichting opgenomen zijn in de door de cliënt te tekenen opdrachtbevestiging. In die opdrachtbevestiging meldt de accountant-FD bovendien dat, indien van de Belastingdienst in het kader van het metatoezicht een verzoek om inzage in het dossier van de accountant-FD wordt ontvangen, de belastingplichtige zal worden benaderd met het verzoek om daarmee instemming te verlenen.

Een voorbeeld van de in de opdrachtbevestiging te hanteren tekst is opgenomen als [Bijlage II](#). Een voorbeeld van een brief waarin door de accountant-FD instemming wordt gevraagd voor het in het kader van metatoezicht aan de Belastingdienst verlenen van inzage in zijn dossier is opgenomen in [Bijlage III](#).

### 6.2.2 *Wat als de belastingplichtige instemming weigert?*

Indien de belastingplichtige instemming weigert zal de accountant-FD de Belastingdienst daarvan op de hoogte stellen. De accountant-FD zal vragen naar de redenen voor de weigering. Indien, naar de mening van de accountant, valide redenen voor de weigering ontbreken, zal hij de consequenties van de weigering voor de relatie met de belastingplichtige analyseren. Hij zal nagaan of er sprake is van een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen uit de VGBA. Indien dat het geval mocht zijn, gaat de accountant na of een toereikende maatregel kan worden getroffen die ertoe leidt dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen. Indien dat niet het geval is, dan beëindigt hij de opdracht of zo nodig de relatie met de cliënt.

Als de belastingplichtige geen instemming geeft, dan zal vooralsnog geen inzage in de werkpapieren en dossiers worden verleend. De belastingplichtige zal niet langer gebruik kunnen maken van horizontaal toezicht via de accountant-FD en de onder het convenant ingediende aangiften worden geacht hier niet onder te zijn ingebracht. Het ligt in de lijn der verwachting dat ook de Belastingdienst de belastingplichtige zal vragen naar de redenen voor de weigering. Mocht de Belastingdienst toch inzage in de accountantsdossiers wensen dan zal de accountant contact opnemen met de NBA die overleg zal plegen met de belastingdienst.

## 7 Metatoezicht door de Belastingdienst

In paragraaf [4](#) van het convenant is aangegeven dat het toezicht van de Belastingdienst op de naleving van het convenant geschiedt in de vorm van metatoezicht. De Belastingdienst gaat hierbij na of de ontvangen aangiften door hem als aanvaardbaar kunnen worden aangemerkt. In het metatoezicht steunt de Belastingdienst op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het relevante deel van de accountantspraktijk. Bij de uitvoering van dit toezicht zal ook onderzoek van accountantsdossiers plaatsvinden en/of controlewerkzaamheden door de Belastingdienst bij de deelnemende belastingplichtige teneinde vast te stellen of het kwaliteitssysteem heeft gewerkt. Voor inzage door de Belastingdienst in gegevens, waaronder bijvoorbeeld inzage in het dossier van de accountant-FD, wordt verwezen naar de nadere toelichting in [hoofdstuk 4](#).

## 8 HT bij wettelijke of vrijwillige controle

In [hoofdstuk 2](#) is aangegeven dat deze handreiking zich primair richt op de accountant werkzaam in de samenstelpraktijk. In uitzonderingssituaties is het mogelijk dat een belastingplichtige waarvoor een wettelijke of een vrijwillige controle wordt uitgevoerd, gebruik kan maken van de mogelijkheid van horizontaal toezicht via de accountant-FD.

In die situatie zijn er twee zaken waaraan aandacht moeten worden besteed:

- in hoeverre is het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de betreffende controleopdracht vergelijkbaar met dat voor samenstellingsopdrachten waarvan de Belastingdienst kennis heeft genomen in het kader van het convenant;
- de regelgeving met betrekking tot de AWR en mogelijk de Wta (in het geval van een wettelijke controle) in verband met vertrouwelijkheidsaspecten.

In het kader van het eerste punt dient de accountant-FD contact op te nemen met de Belastingdienst en te bespreken hoe hier mee kan worden omgegaan. Het is mogelijk dat in het kader van een controleopdracht naar andere aspecten wordt gekeken als bij een samenstellingsopdracht, waarbij vaak ook de diverse belastingaangiften worden verzorgd. Hier dient afzonderlijke aandacht aan te worden besteed.

Het tweede punt kan worden opgelost door te voldoen aan de afspraken die gemaakt zijn tussen Belastingdienst en de beroepsorganisatie in het kader van inzage in het controledossier. Deze afspraken zijn nader toegelicht in NBA-handreiking 1113 *Inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst*.

## **Bijlagen**

- I Model Horizontaal Toezichtconvenant voor Fiscaal Dienstverleners, versie 10 januari 2011
- II Voorbeeldtekst op te nemen in de opdrachtbevestiging
- III Voorbeeldtekst verzoek om en bevestiging van toestemming

## **Bijlage I: Model Horizontaal Toezichtconvenant voor Fiscaal Dienstverleners, versie 10 januari 2011**

(Niet koepel, versie 10 januari 2011)

### **Horizontaal toezichtconvenant**

---

Partijen,  
[fiscaal dienstverlener] (hierna 'het kantoor') gevestigd te [Vestigingsplaats], vertegenwoordigd door  
.....  
en  
de Belastingdienst,  
vertegenwoordigd door .....,  
komen het volgende overeen:

#### **1 Preambule**

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

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

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

#### **2 Uitgangspunten**

- 2.1 Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking op partijen en deelnemende ondernemers van toepassing.
- 2.2 Partijen en deelnemende ondernemers hebben de intentie de fiscale regelgeving correct uit te voeren.
- 2.3 Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en waarin geen materiële fouten voorkomen.
- 2.4 Het kantoor en de deelnemende ondernemers verlenen binnen geldende wet- en regelgeving zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud aan de Belastingdienst inzage in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens. Geen inzage hoeft gegeven te worden in documenten voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.
- 2.5 De Belastingdienst vertrouwt op de professionaliteit van het kantoor bij het implementeren en het hanteren van de werkwijze, zoals is aangegeven in paragraaf 3 van dit convenant. Het kantoor heeft een stelsel van kwaliteitsbeheersing geïmplementeerd. Een periodieke review van de kwaliteit van de kantoorprocessen en -producten is onderdeel van dit stelsel. De Belastingdienst heeft kennis genomen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat door het kantoor wordt gehanteerd en van de binnen het kantoor te gebruiken procedures met betrekking tot het beoordelen van de kantoorprocessen.
- 2.6 De Belastingdienst stelt zo snel mogelijk na indienen van een convenantaangifte voor de vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting de definitieve aanslag vast.

2.7 Dit convenant is primair gericht op de doelgroep ondernemingen in het segment midden- en kleinbedrijf. De Belastingdienst hanteert voor de segmenten middelgrote en zeer grote ondernemingen (MGO en ZGO) als uitgangspunt individuele klantbehandeling. Als het kantoor een ondernemer aanmeldt die bij de Belastingdienst onder individuele klantbehandeling valt, vindt overleg plaats tussen de Belastingdienst, het kantoor en de ondernemer over de deelname aan dit convenant.

### **3 Werkwijze**

#### *3.1 De toetreding van ondernemers*

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

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

#### *3.2 Het opmaken van de convenantaangiften*

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

#### *3.3 Vooroverleg*

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

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

#### *3.4 Overleg over het convenant*

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

### **4 Toezicht**

Toezicht op de naleving van dit convenant geschiedt in de vorm van metatoezicht.

Het doel van het metatoezicht is beoordelen of de werkwijze van paragraaf 3 van dit convenant voldoet en op welke wijze deze werkwijze zo nodig kan worden verbeterd. De inrichting van het metatoezicht is de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst.

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

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

### **5 Overleg**

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



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

## **6 Looptijd**

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

## **7 Ondertekening**

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

## Bijlage II: Voorbeeldtekst op te nemen in de opdrachtbevestiging

### Voorwaarden voor deelname aan Horizontaal Toezicht via de Fiscaal Dienstverlener

U heeft aangegeven gebruik te willen maken van Horizontaal Toezicht zoals vastgelegd in het Horizontaal Toezichtconvenant voor Fiscaal Dienstverleners. U stemt in met de in het convenant opgenomen voorwaarden. In het kader van die voorwaarden verplicht u zich aan [naam accountantspraktijk] tijdig, juist en volledig alle gegevens te verstrekken die noodzakelijk zijn om [naam accountantspraktijk] in staat te stellen (een) convenantaangifte(n) op te stellen en heeft u ons toestemming verleend de Belastingdienst te informeren over ingenomen relevante (fiscale) standpunten en actief inzicht te verstrekken in alle feiten en omstandigheden, de ingenomen standpunten en de visie van [naam accountantspraktijk] op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen. Voorts zult u de door de [naam accountantspraktijk] in uw opdracht opgestelde convenantaangifte(n) goedkeuren voordat deze naar de Belastingdienst wordt/ worden gestuurd en de [naam accountantspraktijk] machtigen de convenantaangifte(n) in uw opdracht bij de Belastingdienst in te dienen.

Alle werkpapieren en dossiers, andere materialen, rapporten en zaken gecreëerd, ontwikkeld of uitgevoerd door [naam accountantspraktijk] als onderdeel van onze werkzaamheden in het kader van het samenstellen van de jaarrekening en het opstellen van de convenantaangifte(n)/ het opstellen van de convenantaangifte(n) [opnemen hetgeen van toepassing is] zijn eigendom van [naam accountantspraktijk]. Op basis van het convenant zullen wij aan de Belastingdienst in het kader van zijn metatoezicht informatie verschaffen, inlichtingen verstrekken of toegang tot onze werkpapieren en dossiers verschaffen. Indien een dergelijk verzoek ons bereikt, zullen wij hierover zo spoedig mogelijk contact met u opnemen over de voorwaarden waaronder aan dit verzoek kan worden voldaan en om uw instemming met inzage te vragen.

Niet tegenstaande het voorgaande zijn wij, tezamen met onze beroepsorganisatie NBA, van mening dat het algemeen belang er mee gediend is dat de Belastingdienst bij belastingcontroles kan steunen op de uitgevoerde werkzaamheden in het kader van het samenstellen van jaarrekeningen. Mocht u in een concrete situatie instemming onthouden dan zullen wij op grond van onze gedragsregels nagaan waarom u uw instemming niet geeft<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Geen inzage hoeft gegeven te worden in documenten voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.

### **Bijlage III: Tekst verzoek om en bevestiging van instemming**

[Cliënt]  
[Datum]

Geachte heer/mevrouw,

Hierbij informeren wij u / U heeft ons geïnformeerd dat de Belastingdienst [nader te omschrijven / benoemen] (ons) d.d. [datum] in het kader van zijn metatoezicht heeft verzocht inzage te verstrekken in onze werkpapieren en dossiers inzake de werkzaamheden in het kader van het samenstellen van de jaarrekening en het opstellen van de convenantaangifte(n)/ het opstellen van de convenantaangifte(n) [opnemen hetgeen van toepassing is] van de convenantaangifte(n) [nader te omschrijven / benoemen] van [naam belastingplichtige].

Deze werkpapieren en dossiers zijn onze vastleggingen met betrekking tot onze aanpak van de opdracht, de uitgevoerde werkzaamheden, de daaruit verkregen informatie en de daaruit getrokken relevante conclusies. Zij zijn niet bedoeld ter vervanging van informatie die door u als belastingplichtige aan de Belastingdienst dient te worden verstrekt en gaan, gezien het doel van onze werkpapieren en dossiers, mogelijk niet in op alle vragen die de Belastingdienst kan hebben. Ook bevatten zij niet noodzakelijkerwijs alle gegevens die voor het bepalen van een juist oordeel door de Belastingdienst noodzakelijk zouden kunnen zijn.

In het kader van bovengenoemd verzoek vragen wij u ons schriftelijk te bevestigen dat u uw instemming verleent tot het geven van inzage aan de Belastingdienst in onze voornoemde werkpapieren en dossiers en tot het geven van toelichtingen bij de in die werkpapieren en dossiers opgenomen informatie en dat u ons ontheft van onze plicht tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens. Hierbij blijven de voorwaarden opgenomen in de ten aanzien van onze opdracht tot het samenstellen van de voornoemde jaarrekening en het opstellen van voornoemde convenantaangifte(n) / het opstellen van voornoemde convenantaangifte(n) [opnemen hetgeen van toepassing is] geldende opdrachtbevestiging van kracht.

U kunt uw bevestiging geven dat u met het voorgaande instemt door het bijgevoegde tweede exemplaar van deze brief voorzien van uw handtekening aan ons te retourneren.

Hoogachtend,

Bevestiging instemming met de inhoud van deze brief:

Naam:  
Functie:  
Datum:

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
[nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)