



Belastingdienst

# **DOORONTWIKKELING HORIZONTAAL TOEZICHT Self-assessment en risicoanalyse**

## Context

Het initiatief voor het afsluiten van een nieuw convenant komt te liggen bij de leiding van de onderneming. De Belastingdienst verwacht van die onderneming een open en transparante houding en een zakelijke werkrelatie. Belangrijk voor deelname aan horizontaal toezicht is dat de onderneming in staat is een **fiscaal self-assessment** te overleggen, inclusief een **fiscale risicoanalyse**. Een bespreking over het hiervoor genoemde fiscale self-assessment inclusief de monitoring van de beheersingsmaatregelen door de onderneming komt in de plaats van de compliance-verkenning. Nadat het convenant gesloten is, verrichten de onderneming en de Belastingdienst werkzaamheden die moeten leiden tot uitspraken over de aanvaardbaarheid van de aangifte, waarbij de monitoring van het tax control framework (TCF) belangrijk is. Ter ondersteuning van dit proces kan gebruik worden gemaakt van door de Belastingdienst in samenwerking met externe stakeholders op te stellen **praktijkvoorbeelden**, aan de hand waarvan ondernemingen de inrichting van hun fiscale beheersing kunnen verbeteren. Uiteraard blijft de onderneming nog steeds zelf verantwoordelijk voor het indienen van een aanvaardbare aangifte.

Het self-assessment en de fiscale risicoanalyse hangen samen met het TCF. De Belastingdienst heeft er voor gekozen om het TCF te benaderen vanuit een achttal kernelementen/principes (zie bijlage 1). Deze acht principes (Strategie, Organisatie, Risicoanalyse, Beheersing, Monitoring, Rapportage, FD [Fiscale Dienstverlener] en IT) vormen ook de kapstok voor de uitwerking van de fiscale self-assessment en fiscale risicoanalyse.

## Doelgroep

Dit document is primair geschreven met het oog op organisaties in de categorie 'Groot' (inclusief de Top-30 publiek) die willen deelnemen aan het horizontaal toezicht via een individueel convenant en organisaties in de categorieën 'Groot' en 'Middelgroot' die reeds deelnemen aan het horizontaal toezicht via een individueel convenant. Desalniettemin kan de inhoud van dit document ook relevant zijn met betrekking tot organisaties in de Top-100 profit en het opstellen van individuele toezichtplannen. Waar ondernemingen in de Top-100 profit met de Belastingdienst willen samenwerken langs de lijnen van het horizontaal toezicht, hanteert de Belastingdienst de uitgangspunten die in dit document zijn beschreven.

## Criteria voor deelname aan het individuele horizontaal toezicht

Van een organisatie wordt verwacht dat zij:

- 1) de bereidheid heeft om transparant te zijn
- 2) de bereidheid heeft tot het onderhouden van een zakelijke werkrelatie die HT mogelijk maakt
- 3) een gedocumenteerde fiscale strategie op kan stellen
- 4) een fiscale risicoanalyse kan overleggen, met in ieder geval een analyse van de key risks
- 5) een adequaat werkende monitoring heeft ten aanzien van de key risks (i.e. geen materiële onjuistheden in aangiften hebben)
- 6) de kwaliteit van de gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing bij derden borgt

De criteria worden als volgt toegelicht:

### Ad. 1 bereidheid transparant te zijn

De bereidheid om transparant te zijn naar de Belastingdienst heeft een directe samenhang met zowel de fiscale strategie als de fiscale beheersing. Uit de fiscale strategie van de organisatie moet in ieder geval blijken dat de organisatie transparantie nastreeft (zie ook punt 3). Transparantie in de praktijk ziet onder andere op het onderhouden van een open communicatie, het tijdig informeren van de Belastingdienst over materiële risico's en verstoringen die zich in de interne processen van belastingplichtigen kunnen voordoen en duidelijk zijn over verwachtingen. Uit de mate waarin de organisatie haar fiscale beheersing op orde heeft (gebracht) blijkt of de organisatie ook daadwerkelijk bereid is (geweest) te investeren in de benodigde kwaliteit om deze materiële risico's (tijdig) te kunnen identificeren.

#### Ad. 2 een zakelijke werkrelatie die horizontaal toezicht mogelijk maakt

In het kader van het individuele horizontaal toezicht dient de zakelijke werkrelatie tussen de organisatie en de Belastingdienst zo te zijn dat horizontaal toezicht mogelijk is. Een zakelijke werkrelatie betekent onder andere dat beide partijen op de hoogte zijn van, en rekening houden met, elkaars belangen. Ook is van belang dat beide partijen zich bewust zijn van, en actief aan de slag zijn met, hun verantwoordelijkheden in het toezicht. Ten slotte dragen beide partijen bij aan het actief onderhouden van periodieke contacten, waardoor onder andere tijdige informatie-uitwisseling over relevante onderwerpen mogelijk is. In het kader van horizontaal toezicht tracht de Belastingdienst van zijn zijde een dergelijke relatie op te bouwen en te onderhouden en verwachten we dat de organisatie dat ook doet.

#### Ad. 3 een gedocumenteerde fiscale strategie

Om te kunnen deelnemen aan het individuele horizontaal toezicht dient de organisatie een gedocumenteerde fiscale strategie te hebben. Mogelijke elementen van een dergelijke fiscale strategie zijn:

- de missie/visie van de organisatie en de daarvan afgeleide strategische bedrijfsdoelstellingen (als context voor de fiscale strategie)
- de houding van het bestuur ten aanzien van fiscale risico's en de gevolgen daarvan
- het fiscale beleid van de organisatie (eventueel inclusief richtlijnen voor tax planning)
- de fiscale prestatie-indicatoren
- de gewenste relatie met belastingdiensten

#### Ad. 4 een fiscale risicoanalyse

Om te kunnen deelnemen aan het horizontaal toezicht dient de organisatie ook een fiscale risicoanalyse te hebben uitgevoerd, gedocumenteerd en gedeeld met de Belastingdienst. Zie voor de inhoud van een dergelijke analyse het volgende onderdeel 'Risicoanalyse'.

#### Ad. 5 een adequaat werkende monitoring t.a.v. key risks

Om te kunnen deelnemen aan het horizontaal toezicht dient de organisatie een adequaat werkende fiscale monitoring te hebben, in ieder geval ten aanzien van de beheersingsmaatregelen betreffende de fiscale *key risks*. Fiscale *key risks* zijn alle soorten risico's die door het bedrijf geadresseerd moeten worden omdat zij – op basis van kans maal impact – zouden kunnen leiden tot materiële onjuistheden in de aangiften en andere fiscale verantwoordingen en/of tot niet (tijdig) betalen van verschuldigde belastingen. Voorbeelden van andere fiscale verantwoordingen zijn de fiscale paragraaf in een jaarrekening en country-by-country reporting. In andere woorden, de organisatie moet zelf periodiek (maar ten minste jaarlijks) toetsen of - en daarmee aannemelijk maken dat - de aangiften vrij zijn van materiële onjuistheden.

Voor het begrip *materiële onjuistheden* is het van belang dat de organisatie en de Belastingdienst in gesprek zijn over de in het kader van monitoring door de organisatie gehanteerde materialiteit. Voor zijn eigen positie hierin verwijst de Belastingdienst naar de zogenoemde materialiteitstabel uit de Controleaanpak Belastingdienst. Daar waar de organisatie een andere materialiteit hanteert, bespreken de organisatie en de Belastingdienst:

- de mate waarin de gehanteerde materialiteit past bij de aard en omvang van de organisatie en daarmee voldoet aan de vereiste om deel te nemen aan het horizontaal toezicht, en
- de gevolgen hiervan voor het door de Belastingdienst uit te voeren toezicht.

#### Ad. 6 voldoende kwaliteit gegevens nodig voor belastingheffing van derden

Voor deelname aan het horizontaal toezicht is van belang dat de kwaliteit van de gegevens die gegenereerd worden door de organisatie en nodig zijn voor de belastingheffing van derden (al dan niet via massale aanlevering) en de wijze waarop die kwaliteit wordt gemonitord door de organisatie. Een voorbeeld van dergelijke gegevens betreft de polisgegevens.

Deze zes criteria gelden voor alle organisaties die reeds deelnemen en voor organisaties die deel *willen* nemen aan het individuele horizontaal toezicht. In dit memo is in het volgende hoofdstuk opgenomen hoe nieuwe deelnemers middels het self-assessment moeten beschrijven of zij voldoen aan deze criteria. Voor organisaties die thans onder de overgangsregeling van horizontaal toezicht vallen, dient uiterlijk ultimo 2022 vast te zijn gesteld dat zij dan al aan deze criteria willen en kunnen voldoen, of daar in 2023 aan kunnen voldoen. In het laatste geval kan in 2023 een individueel convenant worden gesloten als er ultimo 2022 een reëel plan van aanpak is waaruit volgt dat verwacht mag worden dat de organisatie in 2023 aan de criteria zal voldoen.

Het is nadrukkelijk geen verplichting dat organisaties die reeds een convenant hebben (jaarlijks) een self-assessment dienen op te stellen, dus ook niet bij periodieke evaluatie en verlenging van het convenant. Wel bespreken beide partijen, bijvoorbeeld gedurende reguliere bedrijfsgesprekken, de mate waarin de organisatie aan die criteria voldoet. Daarbij zijn bijvoorbeeld de volgende situaties mogelijk:

1. De organisaties voldoet reeds aan alle nieuwe criteria. In dit geval kan een afspraak worden gemaakt wanneer het lopende convenant wordt omgezet in een convenant 'nieuwe stijl'.
2. De organisaties voldoet niet (geheel) aan de nieuwe criteria. In dit geval stelt de organisatie een plan van aanpak op, op basis waarvan vóór 31 december 2022 de conclusie kan worden getrokken dat de organisatie uiterlijk in 2023 wel aan de criteria kan voldoen.
3. Beide partijen zijn het er over eens dat de organisatie niet in staat is (tijdig) aan de nieuwe criteria te voldoen. Het oordeel van het behandelteam is daarin leidend. Dit kan ook het geval zijn wanneer reeds een plan van aanpak is opgesteld, maar de organisatie dit plan niet kan waarmaken. In beide gevallen informeert het behandelteam – maar pas na afstemming met de vaktechnische lijn en de managementlijn - zowel mondeling als schriftelijk de leiding van de organisatie dat het convenant per direct is beëindigd.
4. De organisatie wil niet voldoen aan de nieuwe criteria. Ook in dit geval informeert het behandelteam – maar pas na afstemming met de vaktechnische lijn- en de managementlijn - zowel mondeling als schriftelijk de leiding van de organisatie dat het convenant per direct is beëindigd.
5. Beide partijen zijn van mening dat onvoldoende duidelijk is of de organisatie nog wel voldoet aan de hierboven geformuleerde toegangscriteria voor het horizontaal toezicht, bijvoorbeeld in situaties waarin sprake is van ingrijpende veranderingen in de organisatie. In een dergelijke situatie heeft het – in tegenstelling tot de voorgaande opties - wél de voorkeur dat een organisatie een (gedeeltelijke) self-assessment opstelt.

## **Self-assessment**

### **Aanleiding self-assessment**

Om deel te kunnen nemen aan het individuele horizontaal toezicht dient de organisatie een self-assessment uit te voeren. Een self-assessment betreft een inschatting door de organisatie zelf van de mate waarin zij voldoet aan de hiervoor genoemde zes criteria voor het horizontaal toezicht.

### **Proces self-assessment**

Indien een organisatie wenst deel te nemen aan het individuele horizontaal toezicht, bespreekt zij dit met het behandelteam. Als de Belastingdienst bij voorbaat geen zwaarwegende onoverkomelijke bezwaren ziet maken beide partijen concrete afspraken over het uit te voeren self-assessment. De organisatie voert vervolgens – desgewenst in samenwerking met externe adviseurs – het self-assessment uit en deelt de uitkomsten daarvan schriftelijk met de Belastingdienst. Voor deze schriftelijke vastlegging van het self-assessment schrijft de Belastingdienst geen format voor, behalve dat de verwachting is dat het voldoen aan de zes criteria door de organisatie in voldoende mate worden onderbouwd en waar nodig voorzien van voorbeelden.

De leden van het behandelteam van de Belastingdienst bespreken de uitkomsten van het self-assessment. Daarbij beoordelen zij tevens de diepgang van het self-assessment en of zij de bevindingen en uitkomsten van het self-assessment kunnen plaatsen in het licht van het klantbeeld dat het behandelteam heeft van deze organisatie. Ook beoordelen zij op basis van professionele oordeelsvorming of ze de door de organisatie getrokken conclusies vinden aansluiten bij de bevindingen van dat self-assessment. In het geval van verschil van inzichten binnen het behandelteam zal binnen de Belastingdienst de vaktechnische lijn worden geconsulteerd.

De in het kader van het self-assessment uitgevoerde werkzaamheden kunnen leiden tot de constatering dat verdere verbeteringen op onderdelen van de zes criteria nodig zijn. In dat geval leidt het self-assessment tot een plan van aanpak voor benodigde verbeteringen. De leden van het behandelteam beoordelen of de in dit plan van aanpak opgenomen verbeteringen naar hun mening afdoende zijn om ná het doorvoeren van de verbeteringen een convenant horizontaal toezicht met de organisatie te kunnen afsluiten. Uiteraard is het ook mogelijk dat de in het kader van het self-assessment uitgevoerde werkzaamheden leiden tot de constatering dat wordt voldaan aan de zes criteria en dat dus geen verdere verbeteringen nodig zijn.

Het behandelteam bespreekt vervolgens met de organisatie de bevindingen en uitkomsten van het self-assessment. Daarna besluit de Belastingdienst – zo veel mogelijk samen met de organisatie - of (kwalitatief) wordt voldaan aan de zes criteria. Indien dat het geval is kan een individueel convenant horizontaal toezicht worden afgesloten. Bij deze bespreking zijn namens de Belastingdienst verschillende leden van het behandelteam aanwezig. Afhankelijk van de uitkomsten van het self-assessment (blijkens de schriftelijke rapportage van de organisatie) en het klantbeeld dat de Belastingdienst heeft van de organisatie zijn eventueel ook andere leden van het behandelteam aanwezig. Namens belastingplichtige is in ieder geval een vertegenwoordiging van de leiding en van de fiscale functie aanwezig.

### **Inhoud self-assessment**

Het self-assessment is vormvrij, maar beslaat in ieder geval de zes eerder genoemde criteria voor het horizontaal toezicht. Deze criteria richten zich zowel op het 'willen' (de eerste drie criteria) als het 'kunnen' (de laatste drie criteria). Hoewel deze criteria in eerste aanleg vergelijkbaar lijken met de uitgangspunten van de complianceverkenning, is een belangrijk verschil in de toepassing te onderkennen. De beoordeling in de complianceverkenning beperkte zich namelijk tot de randvoorwaarden terwijl het self-assessment meer *evidence* van het 'kunnen' vergt (in dit kader spreekt de Belastingdienst ook wel over een gewenste verschuiving van *tell me* naar *show me*). Het self-assessment betreft een onderbouwde beschouwing op de mate waarin de organisatie voldoet aan deze zes criteria.

Waar nodig onderbouwt de organisatie het self-assessment met bijlagen, zoals monitoring-rapportages, managementletters, accountantsverslagen en dergelijke. Welke stukken daadwerkelijk relevant zijn, kan verschillen per organisatie. Dergelijke stukken zijn in ieder geval relevant ter illustratie van belangrijke bevindingen en ter onderbouwing van conclusies. Bijvoorbeeld – zonder uitputtend te willen zijn -, als gesteld wordt dat periodiek een fiscale risicoanalyse wordt opgesteld, dan wordt de meest recente versie ter illustratie als bijlage toegevoegd. Als ander voorbeeld, indien geconcludeerd wordt dat sprake is van een expliciete fiscale strategie dan wordt deze als bijlage toegevoegd. Of indien wordt geconcludeerd dat de fiscale aangiften vrij zijn van materiële fouten, dan worden de onderliggende monitoring-rapportages als bijlage toegevoegd. Een belangrijk uitgangspunt is dat veel van de stukken bij de organisatie reeds beschikbaar zijn en niet speciaal voor het HT-proces hoeven te worden opgesteld.

Het self-assessment bevat in ieder geval het volgende ten aanzien van de zes criteria:

#### Ad. 1 bereidheid transparant te zijn

De organisatie brengt in kaart in welke mate zij zowel bereid als in staat is om transparant te zijn richting de Belastingdienst. Het is daarbij bijvoorbeeld van belang dat de organisatie in kaart brengt

of zij in het recente verleden de Belastingdienst (tijdig) heeft geïnformeerd inzake alle materiële risico's en eventuele verstoringen die zich hebben voorgedaan. Dit deel van het self-assessment zal met name gestoeld zijn op voorbeelden.

#### Ad. 2 een zakelijke werkrelatie die horizontaal toezicht mogelijk maakt

Het self-assessment dient een inschatting te bevatten van de kwaliteit van de werkrelatie vanuit het perspectief van de organisatie, inclusief eventuele verbetermogelijkheden. De verbetermogelijkheden kunnen betrekking hebben op zowel de organisatie zelf als de Belastingdienst en zijn voorzien van concrete suggesties. In het kader van het bespreken van de uitkomsten van het self-assessment bespreken de partijen tevens de haalbaarheid van deze voorstellen.

#### Ad. 3 een gedocumenteerde fiscale strategie

In het self-assessment stelt de organisatie vast of een (actuele versie van een) gedocumenteerde fiscale strategie aanwezig is. Ook stelt zij vast of deze strategie past bij de aard van de organisatie, of de fiscale strategie is opgesteld of geaccordeerd door de hoogste leiding én of deze strategie voldoende kenbaar is gemaakt binnen de organisatie om mogelijk te maken dat de organisatie ook daadwerkelijk conform de strategie handelt. Indien de organisatie nog geen gedocumenteerde fiscale strategie heeft, maakt het opstellen van een dergelijke strategie (rekening houdend met het voorgaande) onderdeel uit van het plan van aanpak dat de organisatie naar aanleiding van het self-assessment opstelt. De fiscale strategie is daarnaast een belangrijk aanknopingspunt in de klantbehandeling van de Belastingdienst. Door het behandelteam waargenomen gedrag van (functionarissen binnen) de organisatie kan besproken worden in het licht van de fiscale strategie.

#### Ad. 4 een fiscale risicoanalyse

Het self-assessment bevat voor wat betreft de risicoanalyse primair een beschouwing op de uitgangspunten, belangrijkste bevindingen en kwaliteit van de door de organisatie uitgevoerde risicoanalyse in het kader van *key risks*. Als een dergelijke analyse niet (recent) is opgesteld, maakt het opstellen van de risicoanalyse deel uit van het plan van aanpak. Het is dan overigens niet waarschijnlijk dat de organisatie ten tijde van het self-assessment reeds voldoet aan het volgende criterium, een adequaat werkende monitoring van de fiscale beheersingsmaatregelen ten aanzien van de onderkende *key risks*.

#### Ad. 5 een adequaat werkende monitoring t.a.v. key risks

Het self-assessment bevat in ieder geval een beschouwing van de mate waarin de organisatie de door haar onderkende *key risks* afdekt met adequate en voldoende frequente monitoring en de mate waarin zij in staat is eventuele, niet onderkende risico's te identificeren en mitigeren (de vangnetfunctie van monitoring).

#### Ad. 6 voldoende kwaliteit gegevens nodig voor belastingheffing van derden

Het self-assessment bevat tevens een beschouwing op de kwaliteit van de door de organisatie gegenereerde gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing van derden (waaronder ook massale renseignering). Andere aspecten hierbij betreffende tijdige aanlevering aan de Belastingdienst, als ook de wijze de organisatie de kwaliteit ervan monitort.

Naast een beschouwing op de hiervoor besproken criteria bevat het self-assessment:

- een algemene beschrijving van de organisatie, waaronder een overzicht van:
  - de onder het convenant te betrekken (rechts)personen en hun activiteiten
  - de (fiscale) activiteiten
- een algemene beschrijving van de fiscale organisatie, waaronder een overzicht van:
  - de fiscale sleutelfunctionarissen
  - de verdeling van de fiscale verantwoordelijkheden
  - de fiscale deskundigheid van de fiscaal verantwoordelijken en de wijze waarop zij hun kennis bijhouden
  - de fiscale werkzaamheden die aan de extern accountant en/of fiscaal dienstverlener zijn uitbesteed, inclusief een beschouwing op de bewaking van kwaliteit

- een overzicht van de met de Belastingdienst gemaakte en nog geldende afspraken (waaronder APA's, rulings en vaststellingsovereenkomsten)
- – waar nodig – een door het management van de organisatie opgesteld dan wel geaccordeerd plan van aanpak. Dit betreft een overzicht van de (eventuele) voorgenomen acties met duidelijke ijkpunten die nodig zijn om te kunnen voldoen aan de zes hiervoor beschreven criteria. Dit plan van aanpak bevat naast een beschrijving van de verbeteringen tevens een concreet tijdpad waarin de verbeteringen moeten zijn doorgevoerd om daarna te kunnen komen tot een convenant horizontaal toezicht.

## Fiscale risicoanalyse

### Algemeen

Een belangrijk onderdeel van elk systeem van fiscale beheersing is de fiscale risicoanalyse. Hierbij brengt een organisatie – al dan niet ondersteund door haar adviseur - in kaart welke risico's voor haar van belang zijn en bepaalt zij in welke mate en op welke wijze zij deze risico's wil beheersen. Daarmee is de risicoanalyse richtinggevend voor de verdere invulling van het geheel van (interne en externe) fiscale beheersing. Ook de Belastingdienst stelt een risicoanalyse op van grote organisaties. Mede op basis van die analyse bepaalt de Belastingdienst de wijze waarop hij invulling zal geven aan zijn toezicht.

Gegeven het voorgaande vormt de risicoanalyse een essentieel onderdeel binnen (D)HT. Om die reden adviseren wij om het belang van de fiscale risicoanalyse binnen DHT te benadrukken. Dit kan door bij alle deelnemende grote organisaties de (periodieke) afstemming van de fiscale risicoanalyse opgesteld door de organisatie zelf en door de Belastingdienst een vast onderdeel te maken.

Om een individueel convenant af te kunnen sluiten dient de fiscale risicoanalyse aan een minimumniveau te voldoen. In dit kader is het volgende relevant:

- a. De organisatie heeft een actuele fiscale risicoanalyse opgesteld
- b. Het behandelteam deelt de door de Belastingdienst onderkende risico's
- c. In een bespreking worden de risicoanalyse en de onderkende risico's op het niveau van *key risks* afgestemd

Onderkend moet worden dat beide organisaties ieder hun eigen analyse opstellen vanuit hun eigen verantwoordelijkheid en informatiepositie. De organisatie en Belastingdienst plannen een bijeenkomst voor de vergelijking van de twee analyses en het bespreken van eventuele verschillen. Indien de Belastingdienst (key) risico's signaleert die door de organisatie niet of naar de mening van de Belastingdienst niet voldoende zijn afgedekt, dan toont de organisatie zich bereid binnen redelijke termijn passende maatregelen te treffen om deze risico's effectief te beheersen dan wel op een andere wijze te mitigeren. Deze maatregelen worden vastgelegd in het plan van aanpak.

### Fiscale risicoanalyse door de organisatie

In het kader van het horizontaal toezicht verwacht de Belastingdienst dat de organisatie (al dan niet met behulp van externe adviseurs) een fiscale risicoanalyse opstelt, periodiek (minstens eens per jaar) actualiseert en met de Belastingdienst deelt. Waar sprake is van een nieuw traject van horizontaal toezicht, maakt een dergelijke risicoanalyse ook deel uit van het self-assessment (zie ook punt 4 bij de beschrijving hiervoor van het self-assessment).

De Belastingdienst gaat ervan uit dat de organisatie de fiscale beheersing zo heeft ingericht dat zij op de hoogte is van alle relevante gebeurtenissen met gevolgen voor de fiscaliteit. Hiervoor zijn communicatiestructuren nodig waarmee de fiscaal verantwoordelijken opereren. Genoemd kunnen worden overlegvormen waarin financiële, juridische en operationele gebeurtenissen worden besproken en waarbij ook de fiscaal verantwoordelijke is aangesloten. De risico's dienen immers onderkend te worden. De fiscale risico's worden vervolgens beoordeeld en er wordt (eventueel) actie ondernomen

om de risico's te beheersen. Een goed georganiseerd tax risk management zorgt ervoor dat de belastingplichtige de relevante fiscale risico's identificeert, beheerst en (eventueel) in vooroverleg met de Belastingdienst kan doornemen.

Hieruit blijken de volgende drie, relevante stappen:

- 1) het identificeren van (key) risico's
- 2) het prioriteren van (key) risico's (bijvoorbeeld aan de hand van kans en impact)
- 3) het, gegeven de risicobereidheid van de organisatie, benoemen van een zogenoemde risk response (waarbij het Handboek Controle en COSO de volgende opties onderscheiden: accepteren, vermijden, afdekken, verzekeren of verminderen)

Een belangrijk element hierbij is de vraag om welke risico's het gaat. Ten aanzien van risico's bestaan verschillende indelingen/ classificaties. In dit kader achten wij het met name van belang om te benadrukken dat het draait om alle vormen van risico's die kunnen leiden tot (materiële) onjuistheden in de aangiften en andere fiscale verantwoordingen én om risico's ten aanzien van niet (tijdig) betalen van verschuldigde belastingen. Het betreft zodoende zowel inherente fiscale risico's als risico's als gevolg van beperkingen in de fiscale beheersing en fiscale monitoring die kunnen leiden tot fiscale onjuistheden dan wel niet (tijdig) betalen.

In het kader van het horizontaal toezicht deelt de organisatie met de Belastingdienst zowel de uitkomsten van de fiscale risicoanalyse als een beschrijving van het proces waarmee de analyse tot stand is gekomen en de bij de analyse gehanteerde uitgangspunten (zoals de gehanteerde materialiteit). Aandachtspunt daarbij is de volledigheid van de uitgevoerde risicoanalyse voor wat betreft de *key risks*.

### ***Delen van onderkende risico's door de Belastingdienst***

De Belastingdienst stelt van iedere grote organisatie een zogenoemd klantbeeld op. Dit klantbeeld bevat, naast algemene gegevens, tevens inzicht in de *key risks*. Net als bij de door de organisatie uit te voeren risicoanalyse betreft dit verschillende soorten risico's; zowel inherente fiscale risico's als risico's als gevolg van beperkingen in de fiscale beheersing en fiscale monitoring (zie ook Bijlage 4). Hierbij is het echter wel van belang op te merken dat de Belastingdienst per definitie minder zicht op de (key) risico's heeft dan de organisatie zelf (informatieasymmetrie). In het kader van de samenwerking onder een convenant komt het er feitelijk op neer dat de Belastingdienst de door hem onderkende risico's deelt.

Dit doet de Belastingdienst – onder andere met behulp van selectiesystemen - op basis van aangiftepatronen en vergelijkingen met soortgelijke organisaties. Ook vormen uitkomsten van de behandeling van aangiften, bedrijfsgesprekken, gesprekken over fiscale beheersing en monitoring, vooroverleg en andere contactmomenten die als basis dienen voor het zogenoemde klantbeeld input voor de te delen risico's.

De onderkende risico's worden intern besproken en vormt een vast onderdeel tijdens de interne klantsessies die het behandelteam heeft. Gedurende dergelijke bijeenkomsten leveren de verschillende specialisten uit het behandelteam – onder andere op basis van ervaringen met de organisatie, ervaringen met soortgelijke organisaties en cijferbeoordelingen - actuele informatie over de relevante risico's bij de specifieke organisatie. De klantcoördinator legt de uitkomsten van de risicoanalyse vast in het klantbeeld. Waar het behandelteam onvoldoende zicht op de organisatie en de risico's heeft, plant zij activiteiten om dit zicht te krijgen.

### ***Het bespreken van de fiscale risico's***

In het kader van een afgesloten convenant bespreken de organisatie en de Belastingdienst periodiek (ten minste eens per drie jaar) de risicoanalyse van de organisatie en de door de Belastingdienst onderkende risico's. Hierbij reflecteert de Belastingdienst op de door de organisatie opgestelde fiscale risicoanalyse, bijvoorbeeld door aan te geven of hij andere of aanvullende risico's heeft onderkend.



Hierbij is de Belastingdienst dus transparant over de door hem onderkende risico's ten aanzien van de specifieke organisatie. De uitkomsten van deze bespreking worden gedeeld met de organisatie en vastgelegd in het strategisch behandelplan/ het individueel toezichtplan (hetgeen ook wordt gedeeld met de organisatie). De door de Belastingdienst onderkende fiscale risico's vormen belangrijke input voor het strategisch behandelplan/ individueel toezichtplan. Het doel van het bespreken van de fiscale risico's is dat zo een dialoog op gang komt over de risico's en de scope en kwaliteit van de beheersingsmaatregelen ten aanzien van die risico's. De dialoog kan leiden tot aanpassing en uitbreiding van de beheersingsmaatregelen en zicht op de mate waarin de Belastingdienst op die maatregelen kan steunen.