



BTW-bulletin, nummer 5, 2015

Waarderingsaspecten bij zakelijke rechten

Mr. H. de Kat

Duidelijk is dat het niet duidelijk is

Mr. dr. M.M.W.D. Merkx

De Controleaanpak Belastingdienst: CAB

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong

Europese btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten



De Controleaanpak Belastingdienst: CAB

BTW-bulletin 2015/41

De belastingdienst hanteert voor het toezicht op burgers en bedrijven verschillende instrumenten, waaronder controle. De komende jaren zal het aantal boekenonderzoeken naar verwachting toenemen tot circa 42.000. Bij administratieve controles en boekenonderzoeken werken de belastingdienst en douane sinds enige tijd conform de nieuwe Controleaanpak Belastingdienst (hierna: CAB). In deze bijdrage besteden wij aandacht aan de uitgangspunten van de CAB en de betekenis voor de btw-compliance.

Reikwijdte en doelgroep

De uitgangspunten van de CAB (zie www.belastingdienst.nl) gelden in principe voor alle controles van de belastingdienst en douane. De Controleaanpak Douane en de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen verwijzen herhaaldelijk naar de diverse modellen van de CAB. Het gaat hier echter alleen om het zogenoemde 'toezicht buiten'; de controles, actualiteitsbezoeken en waarnemingen ter plaatse. Voor de belastingheffing als zodanig is een ander juridisch kader van toepassing. De uitgangspunten van de CAB dienen desalniettemin in verschillende mate beheerst en toegepast te worden door alle toezichtmedewerkers van de belastingdienst. De CAB is niet geheel vrijblijvend maar biedt wel ruimte voor differentiatie en fasering.

Het belang van de CAB binnen het fiscaal toezicht

De CAB beschrijft de wijze waarop de belastingdienst boekenonderzoeken en administratieve controles uitvoert. De norm waar ook binnen het horizontaal toezicht aan wordt gerefereerd is die van de 'aanvaardbare aangifte'. Dit is de grens waarbij een aangifte omzetbelasting in de ogen van de belastingdienst goed genoeg is. In de CAB wordt uitdrukkelijk het voorbehoud gemaakt dat de term 'aanvaardbare aangifte' geen juridische kwalificatie is. Deze term is enkel een invulling van de eis van doelmatige en doeltreffende uitvoering van de wet- en regelgeving die aan de belastingdienst is opgedragen. Daarbij richt het toezicht op de aangifte omzetbelasting zich niet op de aangifte als zodanig, maar op de stand van de formalisering van de materiële belastingschuld op het moment van het onderzoek.

De term 'aanvaardbare aangifte' vinden we ook terug in de standaardteksten van individuele Horizontaal Toezicht-convenanten. De ondertekenende vennootschap

verplicht zich daarbij zorg te dragen voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften. De aanvaardbare aangifte wordt in het standaard Horizontaal Toezicht-convenant gedefinieerd als: 'Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten'. De belastingdienst lijkt de lat dus wel degelijk hoog te leggen, een aangifte omzetbelasting dient in het kader van het horizontaal toezicht vrij te zijn van materiële fouten. Een aanvaardbare aangifte is daarmee niet te onderscheiden van een juiste aangifte.

In het kader van de doelmatigheid en doeltreffendheid maakt de belastingdienst keuzes bij de inzet van toezichtcapaciteit. De controle-informatie moet toereikend zijn om het oordeel over de aangifte te dragen, meerwerk is onnodig. De controle-informatie kan tevens afkomstig zijn van derden. Selectie geschiedt door middel van het 'schillenmodel' waarbij een risicoanalyse plaatsvindt die erop gericht is te bepalen wat in de controle op valideerbare wijze achterwege kan worden gelaten. De CAB hanteert een zogeheten Bayesiaans Risicoanalysemodel voor het gerechtvaardigd beperken van de omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden op basis van zogenoemde positieve voorinformatie. De regel van Bayes is een regel uit de kansrekening die de kans dat een bepaalde mogelijkheid ten grondslag ligt aan een gebeurtenis uitdrukt in de voorwaardelijke kansen op de gebeurtenis bij elk van de mogelijkheden.

Op grond van art. 34 Wet omzetbelasting 1968 dient de belastingplichtige de geld- en goederenstroom die door zijn onderneming gaat boekhoudkundig vast te leggen. Inkomende en uitgaande facturen dienen op overzichtelijke wijze in de administratie te worden opgenomen. De controle richt zich op de volledigheid respectievelijk de juistheid van de diverse transacties. Bij een controle op de volledigheid wordt onderzocht of wat in de aangifte omzetbelasting is opgenomen aannemelijk is. Dat geen redelijke mate van zekerheid kan worden bereikt – wat bij een juistheidscontrole wel het geval is – wordt geaccepteerd. Een grote mate van professionaliteit en 'professional judgement' is daarbij het toverwoord.

Deze benadering lijkt te zijn geschreven met het oog op grote administratieplichtige ondernemingen. Kleine ondernemers die het kasstelsel volgen of die geen facturen dienen uit te reiken, hoeven de omzetbelasting immers niet apart in de boeken te vermelden. Ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten kunnen zelfs een ontheffing van diverse administratieve verplichtingen krijgen. De aanpak leent zich met name voor het intracommunautaire goederenverkeer. Dergelijke ondernemers dienen aan extra administratieve verplichtingen te voldoen; zij moeten driemaandelijks een lijst opmaken van alle ondernemers in andere lidstaten aan wie zij goederen hebben geleverd. Daarnaast moeten zij een register bijhouden van goederen die zij tijdelijk naar een andere lidstaat overbrengen. Ook moeten ondernemers die goe-

¹ Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R.J. de Jong (juridisch medewerker) zijn beiden verbonden aan Hertoghs Advocaten-belastingkundigen te Rotterdam.

deren uit andere lidstaten in Nederland brengen of die goederen vanuit Nederland naar andere lidstaten vervoeren periodiek een statistiekopgave doen.

Bij een controle van de juistheid van de transacties wordt gebruikgemaakt van steekproeven mits voldoende gegevens zijn vastgelegd, deze bewaard en beschikbaar zijn en voldoende zicht is op de administratieve organisatie en beheersing. De omvang van de steekproef is afhankelijk van een materialiteitsbedrag dat voor alle vergelijkbare belastingplichtigen even groot is. De belastingdienst definieert dit materialiteitsbedrag als 'het maximale bedrag dat na controle nog aan niet-ontdekte fouten mag resteren, terwijl het oordeel blijft dat de aangifte "goed genoeg" is'. De CAB vermeldt helaas niet wat deze foutmarge is.

De belastingdienst gebruikt een schillenmodel om te inventariseren of gebruikgemaakt kan worden van controle-informatie die al door anderen is verzameld. Dit kan de gecontroleerde zelf of diens fiscaal dienstverlener betreffen. De kwaliteit waarmee de gegevens tot stand zijn gekomen is bepalend. Het uitgangspunt is dat een organisatie zelf belang heeft bij een goede kwaliteit van de informatie die uit de bedrijfsprocessen voortkomt. Gegevens uit een externe accountantscontrole worden daaraan toegevoegd. De belastingdienst vermindert het toezicht indien er al enige interne fiscale beheersing bestaat middels een 'Tax Control Framework' dan wel een 'Customs Control Framework'. De 'Tax Risk Management'- en 'Tax-assurance'-diensten die zijn verricht door externe fiscale dienstverleners geven extra zekerheid en vormen de volgende schil binnen het schillenmodel. Het geheel van deze controleactiviteiten die al zijn verricht door derden vormen het totale Horizontaal Toezicht naar aanleiding waarvan de belastingdienst de controleactiviteiten kan verminderen.

De CAB noemt het Horizontaal Toezicht uitdrukkelijk als de voorkeursstrategie bij grote ondernemingen (Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen). De Horizontaal Toezicht-convenanten zijn uitdrukkelijk gebaseerd op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen. Deze strategie lijkt enkel geschikt voor organisaties die een dusdanige omvang hebben dat de belastingdienst erop durft te vertrouwen dat er voldoende aandacht is voor de fiscale beheersing binnen de onderneming.

Het transactiemodel

De registratie van transacties is een belangrijk aanknopingspunt voor de controle. Het transactiemodel maakt de vastlegging en registratie van transacties binnen een organisatie inzichtelijk. Tevens geeft het de relatie tussen de interne informatiebehoefte en de externe controle weer. Binnen dit model worden vijf controledoelen geformuleerd:

- de volledigheid van de vastlegging van transacties;
- de volledigheid van de vastlegging van de soorten gegevens betreffende de transacties;
- de juistheid van de vastgelegde gegevens over de transacties;
- de juistheid van schattingsposten;

- de juiste toepassing van relevante (fiscale) wet- en regelgeving.

Controle wordt hier gedefinieerd als het proces waarin de controlemedewerker deskundig, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd controle-informatie tracht te verkrijgen en objectief tracht te beoordelen. De controle heeft tot doel de vraag te beantwoorden of het controleobject voldoet aan bepaalde normen. Bij de controle spreekt de CAB van de 'Ist-positie' (de feitelijke situatie) en de 'Soll-positie' (de gewenste situatie). De 'Ist' en 'Soll'-terminologie is afkomstig uit de bedrijfskundige en informatiekundige wetenschappen. Controle is de toetsing van 'Ist' (zijn) aan 'Soll' (behoren). De gegevens in de aangifte omzetbelasting worden afgezet tegen de vastgelegde werkelijke transacties. Bij een controle achteraf wil de belastingdienst middels indirecte controle de primaire vastleggingen opwaarderen van 'Ist' naar 'Soll'. Dit is enkel mogelijk indien de authenticiteit en integriteit van de gegevens vaststaan, waarna bij een doeltreffende controle een oordeel zonder voorbehoud kan worden gegeven. De kwaliteit van de vastgelegde gegevens kan vervolgens middels drie methoden worden onderzocht. Primair is er de directe controle waarbij de belastingdienst bij alle transacties aanwezig zou moeten zijn. Een meer praktische methode is de indirecte controle waarbij vertrouwd wordt op interne beheersmaatregelen van de organisatie zelf. Hier kan gedacht worden aan de interim-controles van een accountant. De belastingdienst kan ook zelf een waarneming ter plaatse uitvoeren. De derde methode is de controle achteraf waarbij middels een derdenonderzoek of saldobestemming verbandcontroles worden uitgevoerd met de vastleggingen van de partijen waarmee transacties zijn aangegaan.

Deze verbandcontroles zijn recent ook ingezet om omzetbelastingsschulden op te sporen. De belastingdienst vergelijkt de ingediende aangifte vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting met de aangifte omzetbelasting. Indien in de Vpb/IB-eindbalans een omzetbelastingsschuld is opgenomen die niet is verantwoord in de aangifte omzetbelasting volgt een naheffingsaanslag met een boete op grond van het per 1 januari 2012 in werking getreden art. 10a AWR. Zie voor een nadere beschouwing hierover de bijdrage *BTW-bulletin* 2012/14 van Bongaarts en Vos.

Het workflow-model

De controleactiviteiten worden met behulp van het workflow-model gerangschikt in een volgorde die moet leiden tot de meest doelmatige en doeltreffende uitvoering van de controle. Het workflow-model start met een pre-planning in de vorm van bedrijfsverkenning en voorwaardelijke controles. Na de pre-planning wordt beoordeeld of de interne beheersingsmaatregelen voldoende zijn en of deze een reductie van de omvang van de gegevensgerichte controles rechtvaardigen.

De bedrijfsverkenning bestaat onder meer uit het inventariseren van risico's, het vaststellen van de relevante bedrijfsprocessen en het vormen van een beeld van de 'Soll'-positie in verhouding tot de 'Ist'-positie. De voorwaardelijke controles bepalen of een organisatie aan de

basale voorwaarden van controleerbaarheid voldoet. In dit kader wordt de bewaarplicht beoordeeld, het controlespoor vastgesteld en de controleerbaarheid en materiële betrouwbaarheid van de administratie beoordeeld en vastgesteld. De maatregelen van interne beheersing worden kort gezegd op opzet, bestaan en werking getoetst.

Met een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden wordt de meest efficiënte controlemix vastgesteld. Daarbij wordt rekening gehouden met de 'NV COS'-voorschriften vastgesteld door de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (art. 24 Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants). De systeemgerichte werkzaamheden richten zich op de effectiviteit van de interne beheersmaatregelen, de gegevensgerichte werkzaamheden richten zich op het ontdekken van tekortkomingen en onjuistheden.

Na de bedrijfsverkenning en voorwaardelijke controles worden de volledigheidscntroles gepland, uitgevoerd en geëvalueerd. Het CAB heeft tot uitgangspunt dat de controle-informatie niet enkel uit eigen activiteiten hoeft voort te komen. Ook bij de volledigheidscntroles wordt geleund op controlewerk van derden. Bij onvoldoende zekerheid over de volledigheid van de verantwoording van de transacties wordt beoordeeld of dit in overeenstemming is met de aard en omvang van de gecontroleerde organisatie. Met alle verzamelde informatie worden de juistheidscntroles gepland. Door middel van een 'Statistical Audit' wordt de risicoanalyse operationeel en inzichtelijk gemaakt. Na deze laatste fase wordt een totaalevaluatie gevormd, het onderzoek afgesloten en een rapportage opgemaakt.

Reductie van gegevensgerichte werkzaamheden

Een van de doelstellingen van de CAB is het streven naar doelmatigheid en het verminderen van werkzaamheden. Dit wordt bereikt door de omvang en intensiteit van het gegevensgerichte controlewerk te verminderen. Dit controlewerk wordt gewoonlijk uitgevoerd met statistische steekproeven. Binnen de hiervoor genoemde pre-planningsfase wordt door middel van lijncontroles inzicht verkregen in de opzet van de interne beheersing van een organisatie. Een lijncontrole is een proceduretest die wordt uitgevoerd door het kiezen van een bepaalde transactie en het nagaan of alle bedrijfshandelingen in overeenstemming zijn met de bedrijfsbeschrijving. Hierbij wordt een enkele transactie gevolgd door het financiële verslaggevingssysteem. De bruikbare werkzaamheden die al intern en extern zijn verricht worden verwerkt als zijnde positieve voorinformatie. Deze positieve voorinformatie wordt na een vertaalslag verwerkt tot een reductie op de klassieke steekproef.

Bij het reduceren van de steekproef wordt een deel van de geldeenheden in de steekproef aselekt aangewezen, afgezonderd en voorlopig goedgekeurd zonder enige controle op juistheid en volledigheid. Op de klassieke steekproef wordt kort gezegd opnieuw een statistische steekproef losgelaten. Met de eenheden in de steekproef die wel worden gecontroleerd kan vastgesteld worden of de reductie terecht is toegepast. Indien geen goedkeuring

kan volgen van de eenheden uit de steekproef volgt er alsnog een volledige controle van de gereduceerde steekproef.

In dit verband is de klassieke steekproefomvang de kleinste mogelijke statistische steekproef waarmee nog toereikende controle-informatie wordt verkregen om de populatie (waaruit de steekproef is genomen) te kunnen goedkeuren indien deze vrij is van materiële fouten. De eerste parameter van deze steekproef is de betrouwbaarheid. Dit is de met behulp van kansberekeningen vastgestelde kans dat de uitspraak die op basis van de steekproef wordt gedaan juist is. Bij de belastingdienst wordt aangesloten bij het in de accountancy gebruikelijke betrouwbaarheidspercentage van 95%. De tweede parameter is de materialiteit. Dit is het totaalbedrag aan fouten in de populatie dat – ondanks het uitgeoefende toezicht – maximaal onontdekt mag blijven. Deze materialiteit stelt de belastingdienst vast aan de hand van de grootte van de gecontroleerde organisatie. Des te groter de omvang van een organisatie en haar omzet, des te hoger het bedrag van de materialiteit. De belastingdienst hanteert voor de steekproef de zogenoemde 'nulfoutenverwachting' waarbij geen enkele fout wordt toegestaan. De omvang van de klassieke steekproef wordt bepaald door de populatie (m) te delen door het steekproefinterval (J). Het interval (J) wordt berekend door de materialiteit te delen door de factor $3(R)$. Deze factor vertegenwoordigt de betrouwbaarheidsverwachting van 95% en de 'nulfoutenverwachting'.

De mate van reductie van de steekproef is afhankelijk van de positieve voorinformatie en is vastgelegd in tabellen. Daarbij bestaat een onderscheid tussen deelwaarnemingen die erop gericht zijn systeemgerichte controles uit te voeren waarmee de formele werking van de interne beheersingsmaatregelen wordt getoetst ('compliance tests') en de gegevensgerichte controles ('substantive tests'). Een combinatie van deze varianten is de 'dual purpose test'. Bij een reductie van 75% en 87,5% worden minimaal 25 'dual purpose tests' uitgevoerd. Het aantal vastgestelde boekingen wordt aselekt getrokken uit de gereduceerde steekproef. Voor de trekking van deze boekingen wordt gebruikgemaakt van een postensteekproef met willekeurige trekkingen ('random sampling').

Bij een controle door derden waarop volledig kan worden vertrouwd hanteert de belastingdienst een reductie van 100% en wordt enkel nog gewerkt met 'reviews'. Deze derden moeten wel met dezelfde uitgangspunten hebben getoetst, waarna de beoordeling zich richt op de reikwijdte en kwaliteit van het gegevensgerichte werk. Slechts een beperkt aantal dossiers – 10% van de klassieke steekproefomvang – wordt daadwerkelijk doorgelicht.

Indien fouten worden geconstateerd bij een gereduceerde steekproef is de voorinformatie onjuist en wordt de klassieke steekproef in zijn geheel gecontroleerd.

Indien de gereduceerde steekproef wordt goedgekeurd is de voorinformatie juist en wordt aangenomen dat de afgezonderde geldeenheden (waarvoor de controlemedewerker geen werkzaamheden heeft verricht) kunnen worden goedgekeurd. Logisch gevolg is dat de hele populatie kan worden goedgekeurd.

Bij het samenstellen van een efficiënte controlemix moet

volgens de CAB een afweging worden gemaakt tussen de inspanningen bij het maken van een 'dual purpose test' en de besparing als gevolg van de kleinere hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden. De scope en kwaliteit van de in- en externe werkzaamheden van bedrijven die een Horizontaal Toezicht-convenant hebben gesloten worden altijd in het onderzoek betrokken. De percentages uit de reductietabel zijn volgens de CAB arbitrair gekozen en bieden voornamelijk een kader ter ondersteuning van het 'professional judgement'. De controleambtenaar zal dus altijd een eigen inschatting moeten maken of de ingediende aangiften omzetbelasting en de onderneming kwalificeren voor een gereduceerde steekproef of review.

Conclusie

Het controlebeleid van de belastingdienst is een – om het CAB-jargon aan te houden – 'black box'. De werkprocessen, effectiviteit en het totale aantal controles zijn voor de buitenwereld onbekend. In de gepubliceerde CAB wordt een tipje van de sluier gelicht. Onder politieke druk dient de belastingdienst meer te controleren met minder middelen. Met het oog op werklast en kostenreductie wordt binnen het horizontaal en verticaal toezicht steeds meer gebruikgemaakt van door de belastingplichtige en derden zelf aangeleverde controlegegevens. Deze nieuwe werkrelatie tussen belastingdienst en belastingplichtige zien we rechtstreeks terug in de CAB. De CAB stuurt aan op zelfregulering waarbij interne beheersing en interne controle de toverwoorden zijn. Door te vertrouwen op externe accountantscontroles en het uitvoeren van steekproeven-binnen-steekproeven worden voor de overheid in elk geval aanzienlijke kosten bespaard.