Belastingdienst

Handboek Controle

November 2017

Kennisgroep
Vaktechniek Toezicht

Inhoud

Voorwoord **5**

1 Doel en uitgangspunten Handboek Controle **6**
Richtlijnen 6
1.1 Inleiding 6
1.2 Doel van het Handboek Controle 6
1.3 Uitgangspunten van het Handboek Controle 8
1.4 Opzet van het Handboek Controle 8

2 Algemeen kader **10**
2.1 Inleiding 10
2.2 Taak van de Belastingdienst 10
2.3 De strategische doelstelling van de Belastingdienst 11
2.4 Wat is belastingcontrole? 12
2.5 Grenzen aan de belastingcontrole 13
2.6 Controlebeleid 14

3 Kaders voor kwaliteit **17**
Richtlijnen 17
3.1 Kwaliteitsbeheersing 18
3.1.1 Verantwoordelijkheden 18
3.1.2 Maatregelen kwaliteitsbeheersing 20
3.1.3 Begeleiding en ondersteuning van controlemedewerkers 22
3.2 Dossiervorming 23
3.2.1 Inleiding 23
3.2.2 Functies van het controledossier 24
3.2.3 Eisen aan controledossiers 25
3.2.4 Inrichting en inhoud van het controledossier 25
3.2.5 Beheer en bewaring van controledossiers 27
3.2.6 Boetedossier 30

4 Gedragsregels: basiswaarden en fundamentele beginselen **31**
Richtlijnen 31
4.1 Inleiding 31
4.2 Uitvoering van de werkzaamheden 32
4.3 Basiswaarden van de Belastingdienst 32
4.3.1 Geloofwaardigheid 32
4.3.2 Zorgvuldigheid 32
4.3.3 Verantwoordelijkheid 33
4.4 Fundamentele beginselen 33
4.4.1 Professionaliteit 33
4.4.2 Integriteit 34
4.4.3 Objectiviteit 35
4.4.4 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid 37
4.4.5 Geheimhouding (artikel 67 AWR en artikel 12 DWU) 38
4.4.6 Bedreigingen 40

5 Uitgangspunten controle ... **42**
Richtlijnen ... 42
5.1 Algemeen ... 42
5.2 Het begrip controle-informatie ... 43
5.3 Belastingcontrole en de mate van zekerheid ... 45
5.4 Voldoende en geschikte controle-informatie ... 46
5.5 Het transactiemodel ... 46
5.5.1 Het perspectief van de AO/IB ... 47
5.5.2 Het perspectief van de (externe) controle ... 48
5.6 Toetsen van beweringen ... 50
5.7 Sfeerovergang ... 51
5.8 Nauwkeurigheid en materialiteit ... 51
5.9 Controlerisico ... 53
5.10 Schillenmodel ... 55
5.11 Controlewerkzaamheden ... 56
5.11.1 Inleiding ... 56
5.11.2 Risicoanalyse ... 56
5.11.3 Systeemgerichte controlewerkzaamheden ... 56
5.11.4 Gegevensgerichte controlewerkzaamheden ... 57
5.11.5 'Professional judgement' ... 57
5.12 Het 'workflow-model' ... 57

6 Controlemiddelen en controletechnieken ... **60**
6.1 Inleiding ... 60
6.2 Systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden ... 60
6.3 Indirecte en directe controles ... 61
6.3.1 Algemeen ... 61
6.3.2 Indirecte controles ... 62
6.3.3 Directe controles ... 73
6.4 Detailcontrole en totaalcontrole ... 75
6.5 Integrale controle en deelwaarnemingen ... 75
6.5.1 Integrale controle ... 75
6.5.2 Deelwaarneming ... 75

7 De controleopdracht en de aankondiging ... **79**
Richtlijnen ... 79
7.1 Inleiding ... 80
7.2 Het verstrekken van de controleopdracht ... 80
7.3 De inhoud van de controleopdracht ... 81
7.3.1 Het controlesubject ... 81
7.3.2 Het controleobject ... 81
7.3.3 Het controletijdvak ... 85
7.3.4 Het doel van de controle ... 85
7.3.5 De controlerichting ... 87
7.3.6 Het tijdsbeslag en de maximale doorlooptijd ... 89
7.4 De opdrachtaanvaarding ... 89
7.4.1 Controleopdracht beoordelen ... 89
7.4.2 De controleopdracht bijstellen of weigeren ... 91
7.5 De controle aankondigen ... 92
7.6 De voortgangscontrole ... 93

8	**Bedrijfsverkenning**	**94**
	Richtlijnen	94
8.1	Inleiding	94
8.2	Controleprogramma	94
8.3	Doel van de bedrijfsverkenning	95
8.4	Oriëntatie op de organisatie	96
8.4.1	Bedrijfsverkenning (interne gegevens)	96
8.4.2	Bedrijfsverkenning (externe gegevens)	98
8.5	Identificatie (specifieke) risico's	105
8.6	Vaststelling verbanden tussen relevante bedrijfsprocessen	106
8.7	Vorming beeld van de 'soll-positie' van de AO/IB	107
8.8	Steunen op het werk van anderen	108
8.8.1	Werkzaamheden van anderen	108
8.8.2	Spelregels voor inzage in dossier openbaar accountant	109
8.9	Aanpassen controleprogramma	112
9	**Analyse van de administratie**	**113**
	Richtlijnen	113
9.1	Inleiding	113
9.2	Controleprogramma	114
9.3	Doel van de analyse van de administratie	114
9.4	Vaststellen 'ist-positie' van de AO/IB	115
9.5	Vergelijking 'ist-positie' met 'soll-positie'	118
9.6	Voorwaardelijke controles	119
9.6.1	Doel van de voorwaardelijke controles	119
9.6.2	IT-Omgeving	119
9.6.3	Beoordeling status administratie	120
9.6.4	Beoordeling aanwezigheid 'audit trail'	124
9.6.5	Beoordeling controleerbaarheid	127
9.6.6	Vaststelling materiële betrouwbaarheid	129
9.7	Conclusie voorwaardelijke controles	133
9.7.1	Onvervangbare maatregelen van interne beheersing	133
9.7.2	Voldoende kwaliteit AO/IB	134
9.7.3	Aanvullende werkzaamheden bij tekortkomingen in de maatregelen van de interne beheersing	134
9.7.4	Onvervangbare maatregelen van interne beheersing	135
9.8	Aanpassen controleprogramma	136
9.9	Initieel onderzoek Douane	138
		138
	Bijlage: Achtergrondinformatie AO/IB	139
10	**Volledigheidscontroles**	**144**
	Richtlijnen	144
10.1	Algemeen	144
10.2	Planning volledigheidscontroles	145
10.3	Uitvoering volledigheidscontroles	147
10.3.1	Werkzaamheden met een toereikende AO/IB	147
10.3.2	Aanvullende werkzaamheden ten aanzien van de AO/IB	147
10.3.3	Ontoereikende AO/IB	150
10.3.4	Volledigheid van de lonen	153
10.3.5	Volledigheidsaspecten Douane	154
10.4	Evaluatie van de volledigheidcontroles	154

11 Juistheidscontroles ... 156
Richtlijnen ... 156
11.1 Inleiding ... 156
11.2 Methodieken juistheidscontroles ... 157
11.3 Planning statistische steekproef ... 157
11.3.1 Populatievorming ... 158
11.3.2 Trekking van de steekproef ... 159
11.3.3 Reductie van de steekproef ... 161
11.3.4 Documentatie ... 162
11.4 Uitvoering juistheidscontroles ... 162
11.4.1 De norm ... 163
11.4.2 Benodigde informatie ... 163
11.4.3 Opvragen van de informatie ... 163
11.4.4 Voldoende en geschikte informatie ... 163
11.4.5 De toetsing ... 164
11.5 Evaluatie statistische steekproef ... 165
11.6 Planning kritische deelwaarneming ... 167
11.7 Uitvoering juistheidscontroles ... 167
11.8 Evaluatie kritische deelwaarneming ... 167
11.9 Schattingen ... 168
Bijlagen: Controlerichting en steekproeven ... 168

12 Slotevaluatie ... 171
Richtlijnen ... 171
12.1 Inleiding ... 172
12.2 Evaluatie controlebevindingen ... 172
12.3 Bepalen van de bewijslast ... 177
12.4 Bestuurlijke boete ... 181
12.5 Het slotgesprek ... 184
12.6 Vaststellingsovereenkomst ... 189
12.7 Sfeerovergang ... 190
12.7.1 Algemeen ... 190
12.7.2 Van heffings- naar boetesfeer (‘criminal charge’) ... 191
12.7.3 Van heffings- naar strafrecht ... 192
12.7.4 Una via ... 193

13 Rapportage en afronding ... 194
Richtlijnen ... 194
13.1 Inleiding ... 194
13.2 Doel van het controlerapport ... 194
13.3 Eisen aan het controlerapport ... 196
13.3.1 Basiselementen van het controlerapport ... 198
13.3.2 Voorblad ... 198
13.3.3 Reikwijdte van de controle ... 199
13.3.4 Verloop van de controle ... 199
13.3.5 Beschrijving van het controlesubject en diens omgeving ... 200
13.3.6 Controlebevindingen ... 200
13.3.7 De gevolgen voor de aanslagen en/of beschikking(en) ... 201
13.3.8 Boete(n) en belastingrente(n) ... 202
13.3.9 Slotopmerkingen ... 202
13.3.10 Ondertekening en uitvoeringsmandaat ... 203
13.3.11 Rapport specifiek ... 205
13.4 Openbaarmaking van het controlerapport ... 206
13.5 Afronding van de controle ... 208

Voorwoord

Terug naar inhoud

Dit is een uitgave van de Belastingdienst Kennisgroep Vaktechniek Toezicht.
Dit handboek is een update van de versie die in december 2016 is verschenen.
In deze versie zijn kleine verbeteringen aangebracht.

Kennisgroep Vaktechniek Toezicht
November 2017

1 Doel en uitgangspunten Handboek Controle

Terug naar inhoud

Richtlijnen

1a De controlemedewerker houdt zich aan de richtlijnen van dit Handboek Controle. Hij mag alleen van deze richtlijnen afwijken, indien hij dat, in overleg met de leidinggevende, op goede gronden kan rechtvaardigen.[1] Een en ander dient gemotiveerd in het controledossier te worden vastgelegd.

1b De controlemedewerker maakt tijdens zijn werkzaamheden doelmatig gebruik van informatie die naast het Handboek Controle beschikbaar is.

1.1 Inleiding

In dit eerste hoofdstuk gaan wij in op het doel en de uitgangspunten voor de opzet en werking van het Handboek Controle.

1.2 Doel van het Handboek Controle

Grondslagen controleproces

Het Handboek Controle zet de grondslagen uiteen voor de aanpak en uitvoering van het controleproces.

Reikwijdte

CAB en controle-medewerker

Het Handboek Controle is voorgeschreven door het management van de Belastingdienst en geldt voor *alle* medewerkers bij *alle* vormen van controle.

Controleproces

Onder het controleproces verstaan we de planning, uitvoering en evaluatie van controle-handelingen, waarbij gebruik wordt gemaakt van hulpmiddelen die de Belastingdienst centraal heeft ontwikkeld en beschikbaar gesteld.

De Controleaanpak Belastingdienst (CAB) vormt het fundament van het Handboek Controle. De CAB beschrijft hoe de Belastingdienst de controle van een aangifte of een set van aangiften uitvoert.[2] De CAB ondersteunt een doelmatige uitvoering van het toezicht van de Belastingdienst[3]. Hij beschrijft dat controle-informatie toereikend moet zijn en dat controles die door anderen toereikend zijn uitgevoerd, niet opnieuw worden ingesteld. De CAB maakt inzichtelijk wanneer voor de Belastingdienst, vanuit het perspectief van toezicht, voldoende werk is gedaan voor een oordeel dat een aangifte (verantwoording) aanvaardbaar is.
Het handboek is geschreven voor alle controlemedewerkers of ze nu werkzaam zijn bij GO, MKB of Douane. Iedere controlemedewerker hanteert de uitgangspunten van de CAB, afgestemd op zijn werkpakket.

---

1 Omwille van de leesbaarheid worden uitsluitend mannelijke (voor)naamwoorden gebruikt.
2 Controle is omschreven als het proces waarin de controlemedewerker vakbekwaam, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd informatie verkrijgt en objectief beoordeelt, teneinde een antwoord te verkrijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan de normen die van toepassing zijn. De termen ‘controle’ en ‘onderzoek’ worden in dit Handboek als synoniemen gebruikt
3 In Hoofdstuk 2 worden de termen toezicht, handhaving en controle in samenhang beschreven.

Controlemedewerker

Functieomschrijving

De controlemedewerker is een medewerker van de Belastingdienst die tot taak heeft controles te verrichten op de wijze die in dit handboek is beschreven.
Het is de taak van de controlemedewerker de controlehandelingen te verrichten die hem in staat stellen een verantwoord oordeel te geven over de aanvaardbaarheid van een controleobject; zie hierna. Hiertoe verzamelt hij op een gestructureerde wijze, zo doelmatig en doeltreffend mogelijk, controle-informatie.

Om zijn taak te kunnen uitoefenen heeft de controlemedewerker de bevoegdheden van de inspecteur of ontvanger gekregen in de vorm van een mandaat.

Controle-informatie

Controle-informatie

Controle-informatie is alle informatie die een controlemedewerker verzamelt om een oordeel over het controleobject te kunnen vormen.

Controlesubject

Onder een *controlesubject* wordt verstaan de (rechts)persoon die verantwoordelijk is voor het *controleobject*. In veel gevallen is dat de belastingplichtige die de aangifte doet. De controle-informatie zal veelal bij het controlesubject zelf worden verzameld, dan wel bij degene die gemachtigd is om namens deze op te treden en de controle-informatie beheert en/of bewerkt. Een uitzondering hierop is het *derdenonderzoek* waarmee de controle-informatie bij een ander controlesubject wordt verkregen dan bij degene die verantwoordelijk is voor het controleobject.

Controlesubject

Hoewel de Douane de aanduiding ‘controlesubject’ niet gebruikt, kan bijvoorbeeld de aangever, de importeur of de vergunninghouder als zodanig worden aangemerkt.

Controleobject

Controleobject

Het controleobject is het object dat wordt gecontroleerd. Het kan vele vormen aannemen, zoals:

- *Financiële resultaten en posities*, zoals een belastingaangifte(n), een bezwaarschrift inzake een boekenonderzoek heffing, een aandelenwaardering of de verhaals- en betalingsmogelijkheden als het gaat om een liquiditeitsonderzoek.
- *Fysieke kenmerken*, zoals veiligheids-, gezondheids- en milieuaspecten van transacties die de Douane controleert in het kader van zijn niet-fiscale taken.
- *Systemen en processen aangaande initiële onderzoeken* ten behoeve van de Douanewetgeving (bijvoorbeeld het interne-beheersingssysteem of het geautomatiseerde systeem van een entiteit).

In dit handboek komen de begrippen controleproces, controleconcept, controle-informatie, controlesubject en controleobject nog uitgebreid aan de orde.

1.3 Uitgangspunten van het Handboek Controle

Richtlijnen
Het Handboek Controle formuleert richtlijnen die voor alle controlemedewerkers gelden die werkzaam zijn bij de Belastingdienst. De richtlijnen gelden zowel voor het onderdeel Belastingen als voor het onderdeel Douane.

Richtlijn 1a

De controlemedewerker houdt zich aan de richtlijnen van het Handboek Controle. Hij mag alleen van de richtlijnen van dit handboek afwijken, indien hij dat, in overleg met zijn leidinggevende, op goede gronden kan rechtvaardigen. Die afwijking legt hij gemotiveerd vast in het controledossier.

Richtlijn 1b

De controlemedewerker maakt tijdens zijn werkzaamheden doelmatig gebruik van de informatie die naast het Handboek Controle in de controleapplicaties en overige bronnen beschikbaar is.

Geautomatiseerde omgeving

Ondersteuning EDP-auditspecialist

Het Handboek Controle gaat uit van een belastingcontrole in een geautomatiseerde omgeving. Voor de planning en uitvoering van de controle wordt zoveel mogelijk gebruikgemaakt van de mogelijkheden die de informatietechnologie biedt. De Belastingdienst beschikt over EDP-auditspecialisten die controlemedewerkers bij hun onderzoek kunnen ondersteunen.

Terminologie

Verschillende begrippen

Voor de leesbaarheid van het handboek worden de begrippen controlesubject, belastingplichtige, ondernemer, inhoudingsplichtige, belastingschuldige, administratieplichtige, klant, vergunninghouder en vrijstellingsgenietende als synoniemen door en naast elkaar gebruikt. Dit geldt ook voor de begrippen onderneming, organisatie, bedrijf, huishouding, entiteit en belastingcontrole, controle, administratieve controle, onderzoek en boekenonderzoek.

1.4 Opzet van het Handboek Controle

Het Handboek Controle bestaat uit dertien hoofdstukken:

Hoofdstuk 1: Doel en uitgangspunten Handboek Controle
In dit hoofdstuk worden het doel, de uitgangspunten en de opzet van het handboek beschreven.

Hoofdstuk 2: Algemeen kader
In dit hoofdstuk worden de begrippen handhavingsregie en toezicht en de plaats van de belastingcontrole daarin toegelicht.

Hoofdstuk 3: Kaders voor kwaliteit
In dit hoofdstuk is beschreven welke maatregelen de Belastingdienst neemt om de kwaliteit van de controle te waarborgen. Aan de orde komen de kaders voor kwaliteitsbeheersing en de regels voor dossiervorming.

Hoofdstuk 4: Gedragsregels: basiswaarden en fundamentele beginselen
Belastingdienstmedewerkers zijn integer en handelen dienovereenkomstig. De basiswaarden geloofwaardigheid, zorgvuldigheid en verantwoordelijkheid geven hier richting aan. Dit hoofdstuk behandelt deze basiswaarden en gaat in op de diverse gedragsregels die voor controlemedewerkers (kunnen) gelden.
Daarnaast belicht dit hoofdstuk maatstaven waaraan een controle moet voldoen. Het totaal van gedragsregels en controlemaatstaven waarborgt dat een controlemedewerker controlewerkzaamheden uitvoert op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen teneinde conclusies te kunnen trekken met betrekking tot het controleobject.

Hoofdstuk 5: Uitgangspunten controle

In dit hoofdstuk worden de modellen die de CAB gebruikt, uitgebreid toegelicht: het schillenmodel, het transactiemodel en het 'workflow-model'. Ook wordt het begrip controle-informatie behandeld en de wijze waarop voldoende en geschikte informatie kan worden verkregen.

Hoofdstuk 6: Controlemiddelen en controletechnieken

De controlemedewerker baseert zijn oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject op controle-informatie. Hoofdstuk 6 bespreekt diverse controlemiddelen en –technieken waarmee controle-informatie kan worden verzameld.

Hoofdstuk 7 t/m 11: Het controleproces

In deze hoofdstukken staat het controleproces centraal. Per fase worden de werkzaamheden beschreven die een controlemedewerker verricht om te komen tot een vaktechnisch verantwoord oordeel over het controleobject, veelal de aangifte.

Hoofdstuk 12 en 13: Afronding en rapportage

Hoofdstuk 12 beschrijft het slot van het controleproces waarin de controlemedewerker tot een eindoordeel over het controleobject komt. Ieder onderzoek rondt de controlemedewerker af met een rapport waarin de controlemedewerker het standpunt van de Belastingdienst weergeeft en aan de belastingplichtige wordt verstrekt. De rapportage komt aan de orde in hoofdstuk 13.

2 Algemeen kader

Terug naar inhoud

Dit hoofdstuk bestaat uit algemene informatie en bevat geen richtlijnen.

2.1 Inleiding

Dit tweede hoofdstuk beschrijft de algemene opdracht en de taak van de Belastingdienst. Ook de strategische doelstelling van de Belastingdienst komt aan bod, waarbij stilgestaan wordt bij de begrippen handhavingsregie, toezicht en controle en bij het uitgangspunt vertrouwen. Vervolgens is aangegeven wat onder belastingcontrole verstaan wordt, welke functie de belastingcontrole heeft in de handhavingsstrategie en welke grenzen er zijn aan een belastingcontrole. Ten slotte komt het controlebeleid aan bod.

2.2 Taak van de Belastingdienst

Kerntaak

Kerntaak

De kerntaak van de Belastingdienst is het heffen, controleren en innen van rijksbelastingen. Deze middelen zijn nodig om de maatschappelijke taken van de overheid uit te kunnen voeren.

Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003

In de *Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003*, wordt de taak van de Belastingdienst in artikel 2, lid 1 als volgt geformuleerd:

> 'Er is een rijksbelastingdienst onder de naam Belastingdienst. Deze dienst is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen en met andere bij of krachtens de wet opgedragen taken.'

Bekende rijksbelastingen zijn: loonbelasting (LB)[4], inkomstenbelasting (IB), vennootschapsbelasting (VpB), omzetbelasting (OB), milieubelastingen en accijnzen. Het toetsingscriterium rijksbelasting of niet, is in dit verband belangrijk. Heffingen die geen rijksbelasting zijn, worden doorgaans geheven en geïnd door instanties die onder het bevoegd gezag staan van de overheid die ook de uitgaven die ermee worden gedaan, moet verantwoorden.

Voor Douane betreft dit het heffen en invorderen van rechten bij in- en uitvoer. Het douanewetboek van de Unie (DWU) beschrijft de voorschriften en regels betreffende goederen die het douanegebied van de Unie binnenkomen en verlaten. De Algemene Douanewet (ADW) werkt het DWU op onderdelen nader uit.[5] Ook in geval van accijnzen en omzetbelasting gaat het om de juiste toepassing van de communautaire regelgeving.

Rijksbelastingen

Bij de Douane bestaat het administratief toezicht onder meer uit administratieve controles bij vergunninghouders, controles na invoer,accijnscontroles en controles overeenstemming op formaliteiten. Het fysieke toezicht op aangiften omvat onder meer fysieke controles van goederen en scancontroles.

Naast het heffen en invorderen van rechten bij in- en uitvoer en accijnzen heeft de Douane ook taken op het gebied van de handhaving van een aantal andere (niet-fiscale) wetten en regelingen, met name op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu (de VGEM-taken).

---

4 De aangifte loonheffingen bestaat uit: loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage zorgverzekeringswet.

5 Het Douanewetboek van de Unie (DWU), is sinds 1 mei 2016 van toepassing; De DWU met bijbehorende Gedelegeerde Verordening (GVo. DWU) en Uitvoeringsverordening (UVo. DWU) vervangt het communautair douanewetboek (CDW) en de bijbehorende toepassingsverordening.

De Belastingdienst opereert in een breed speelveld. De Belastingdienst int niet alleen, maar keert ook uit. Er wordt samengewerkt met andere uitvoeringsorganisaties in zowel de dienstverlening als in het toezicht en de opsporing. Die samenwerking uit zich door onder andere informatie-uitwisseling en gezamenlijk optreden.

Reikwijdte Handboek Controle

Reikwijdte van Handboek Controle

Het Handboek Controle beperkt zich tot de controle op de heffing en invordering van rijks-belastingen, waaronder ook de rechten bij invoer en uitvoer volgens het DWU en de ADW vallen.

2.3 De strategische doelstelling van de Belastingdienst

Handhaving en naleving ('compliance')

Compliance

Door een doeltreffende en doelmatige uitvoering van wet- en regelgeving streeft de Belastingdienst ernaar dat burgers en bedrijven uit eigen beweging hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst nakomen ('compliance')[6]. Daar is sprake van als belasting- en inhoudingsplichtige (rechts)personen:

1 zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
2 (tijdig) aangifte doen;
3 juist en volledig aangifte doen;
4 (tijdig) betalen.

Gerechtvaardigd vertrouwen

Daarvoor wil de Belastingdienst zich dienstverlenend en respectvol opstellen. Waar nodig laat de Belastingdienst de verplichtingen met correctieve acties nakomen, in het uiterste geval strafrechtelijk afgedwongen.
Uitgangspunt is gerechtvaardigd vertrouwen en een inzet op de versterking van de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtigen. De mate, de vorm en het moment van aandacht die de Belastingdienst aan burgers en bedrijven schenkt, worden bepaald op basis van handhavingsregie, waarbij de beperkt beschikbare capaciteiten en competenties zo efficiënt en effectief mogelijk worden ingezet. In dit proces wordt eerst het gewenste gedragseffect bepaald en vervolgens worden de in te zetten instrumenten gekozen om dit effect op de meest efficiënte wijze te realiseren.

Responsief handhaven

Er wordt een keuze gemaakt uit (een combinatie van) de beschikbare handhavingsinstrumenten. Het optreden wordt afgestemd op de kennis die is opgedaan over de houding en het gedrag van de belastingplichtige (responsief handhaven). Uitgangspunt is het vertrouwen dat belastingplichtigen de bereidheid hebben hun wettelijke verplichtingen na te komen. Wanneer zij door hun houding en gedrag signalen geven die niet in lijn zijn met dit uitgangspunt, zal de Belastingdienst daar in zijn toezicht rekening mee houden. Daarbij geldt dat alle activiteiten van de Belastingdienst, van dienstverlening tot opsporing, erop gericht zijn de bereidheid tot naleving te stimuleren, te onderhouden en te optimaliseren.
Soms betekent toezicht dat actiegericht, thema- of projectgewijs gewenst is, waar mogelijk in samenwerking en/of afstemming met andere toezichthouders en/of vertegenwoordigers van een branche. Onder toezicht valt zowel de fysieke als digitale aanwezigheid van toezichtmedewerkers in de maatschappij. Door deze 'oog-en-oorfunctie' heeft de Belastingdienst zicht op ontwikkelingen die zich in de maatschappij voordoen.

6 Daarnaast zorgt de Douane voor de bescherming van de interne markt en de veiligheid en gezondheid van burgers door toezicht uit te oefenen op het goederenverkeer dat de EU-buitengrens overschrijdt.

Handhavingsinstrument: Controle

In dit Handboek Controle staat het instrument controle centraal. Aspecten van dienstverlening worden niet expliciet behandeld. De koppeling met opsporing wordt in het kader van de zogenoemde sfeerovergang behandeld.

2.4 Wat is belastingcontrole?

Controle

Definitie

Dit handboek omschrijft controleren als:

> 'het proces waarin de controlemedewerker *vakbekwaam*, *gestructureerd*, *systematisch*, *onafhankelijk* en *gedocumenteerd* informatie verkrijgt en *objectief* beoordeelt, teneinde een antwoord te verkrijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan de normen die van toepassing zijn.'

Uit deze definitie zijn enkele elementen nader te beschouwen:

- De controlemedewerker vormt zich een **oordeel** over een controleobject. Dat wil zeggen dat hij met identificatie, verificatie, inventarisatie, vergelijking, toetsing en welke andere analysetechnieken hem ook maar ten dienste staan, een op redelijke gronden tot stand gekomen uitspraak kan doen over de status van het controleobject.
- Om tot een dergelijk oordeel te komen dient de controlemedewerker **vakbekwaam** te zijn, dat wil zeggen dat hij zowel over voldoende theoretische kennis dient te beschikken, als over praktische controle-ervaring om een controle te kunnen uitvoeren en op grond daarvan tot een gefundeerd oordeel te komen.
- De controlemedewerker is te allen tijde **objectief** (onpartijdig). Dat wil zeggen dat hij niet toelaat dat zijn oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde. In het verlengde daarvan is en blijft hij **onafhankelijk** ten opzichte van het controlesubject, veelal de belastingplichtige.
- De controlemedewerker voert zijn werkzaamheden op een **gestructureerde en systematische** wijze uit, opdat die hem in staat stellen voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde conclusies te kunnen trekken met betrekking tot het controleobject. Dat wil zeggen dat hij in zijn werkwijze transparant dient te zijn, opdat het controlesubject weet wat hij kan verwachten en wat niet.
- De controlemedewerker zorgt ervoor dat hij zijn oordeel aantoonbaar kan onderbouwen en documenteren. In dit verband speelt de **dossiervorming** een wezenlijke rol.
- Ten behoeve van de oordeelsvorming verzamelt de controlemedewerker bewijsmateriaal. Het betreft hier verifieerbare registraties, beweringen op basis van feiten of andere informatie die relevant zijn voor de toetsing aan normen. Deze **controle-informatie**, ook wel het **controlebewijs** genoemd, kan kwalitatief (hoedanigheid) en/of kwantitatief (hoeveelheid) zijn.
- Controleren is toetsen aan een norm. Vooraf is duidelijk welke **normen** de controlemedewerker bij de uitvoering van zijn werkzaamheden hanteert voor de beoordeling van het controleobject.

Belastingcontrole
Een belastingcontrole is een controle waarmee een *controlemedewerker* het *object van onderzoek* (het controleobject; in de regel een aangifte), waarvoor een *andere partij verantwoordelijk* is, toetst of evalueert aan de hand van *criteria* (normen) en waarover hij zich een *oordeel* vormt.[7]

Een belastingcontrole bevat elementen als:
1 Een **object van onderzoek**. Vaak is dit een verantwoording, zoals een aangifte, een bezwaarschrift of een aandelenwaardering. In bijzondere gevallen kan dit voor de Douane ook systemen en processen bij initiële onderzoeken betreffen.
2 **Toepasselijke criteria**, dat wil zeggen de fiscale normen om na te gaan of een object van onderzoek de werkelijkheid juist en volledig weergeeft.
3 Een proces van aanvaarding en uitvoering van een **controleopdracht**. Een controlemedewerker behoort alleen rationele controleopdrachten uit te voeren.
4 Het **oordeel** of de **conclusie** of het controleobject aan de criteria voldoet, wordt vastgelegd in het controledossier en wordt ook altijd opgenomen in het controlerapport.[8]
5 Het toevoegen van een bepaalde mate van **zekerheid.** Een controlemedewerker streeft naar een *redelijke* mate van zekerheid (zie paragraaf 5.2 Uitgangspunten van de controle).

Voor de Belastingdienst zijn veel fiscale normen vastgelegd in belastingwetten en de daarbij behorende uitvoeringsbepalingen, maar normen kunnen ook voortkomen uit jurisprudentie, uit beleidsregels, uit verdragen, uit Europese regelgeving of voortvloeien uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur of hun oorsprong vinden in de leerstukken op het gebied van bedrijfseconomie en de accountancy.
Voor douaneonderzoeken waarin zogenoemde VGEM-aspecten aan de orde komen, vloeien de normen voort uit specifieke wet- en regelgeving op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu.

2.5 Grenzen aan de belastingcontrole

Het is niet mogelijk door controle alle onregelmatigheden te ontdekken en te corrigeren. Dit komt doordat de controle wordt beperkt door grenzen van maatschappelijke, economische en vaktechnische aard.

Maatschappelijke grenzen

De maatschappelijke grenzen zijn voor een belangrijk deel verankerd in wet- en regelgeving en in jurisprudentie. Ze worden ook gevormd door de normen die zijn opgenomen in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb). Deze beginselen behoren voor een bestuursorgaan en zijn medewerkers te worden opgevat als (fatsoens)normen in het verkeer met de burger. Daaraan vorm en inhoud geven is een verantwoordelijkheid van de medewerkers van de Belastingdienst en vertaalt zich in de basiswaarden geloofwaardigheid, verantwoordelijkheid en zorgvuldigheid (zie verder ook hoofdstuk 4).

7 Met controle wordt onder meer bedoeld een boekenonderzoek heffing en/of een administratieve controle waar de aangifte veelal het controleobject is of een Initieel Onderzoek (IO)waar onder andere (onderdelen van) het interne-beheersingssysteem het controleobject is. In het vervolg van dit handboek gelden dezelfde uitgangspunten voor al deze soorten van onderzoek.
8 Tijdens een derdenonderzoek wordt de uitkomst in een renseignement opgenomen ten behoeve van de belastingheffing of -inning aangaande een ander.

Economische grenzen

De economische grenzen worden onder andere bepaald door de beschikbaarheid (kwantitatief én kwalitatief) van mensen en middelen en de afweging van controlekosten tegen controlebaten. Omdat de Belastingdienst een politiek gestuurde organisatie is, is de toewijzing van de beschikbare capaciteit een politieke keuze. Daardoor kan een spanningsveld bestaan tussen wat beschikbaar is en wat betreffende het takenpakket nodig is aan mensen en middelen. Een te beperkte beschikbaarheid van mensen en middelen mag echter nooit leiden tot een niet-rationele controleopdracht. In hoofdstuk 7 wordt uitgebreid ingegaan op het begrip rationele controleopdracht.

Vaktechnische grenzen

Vaktechnische grenzen worden onder meer aangegeven door de controleerbaarheid van administraties en de mogelijkheden om (extra) controle-informatie te verkrijgen. De controleerbaarheid van de administratie is afhankelijk van de wijze waarop en van de vorm waarin de transacties die in de werkelijke wereld hebben plaatsgevonden, worden vastgelegd. De controleerbaarheid is ook afhankelijk van de kwaliteit van de maatregelen van interne beheersing. Zijn deze voldoende adequaat om de werkelijkheid juist en volledig vast te leggen en geven ze de controlemedewerker de zekerheid dat datgene wat is vastgelegd, ook werkelijk gebeurd is? De mogelijkheden om (extra) controle-informatie te verkrijgen hangen af van de situatie en worden onophoudelijk beïnvloed door -onder andere- technische, juridische en maatschappelijke ontwikkelingen.

Wanneer een aangifte niet controleerbaar is, doordat de beschikbaar gestelde administratie onvoldoende controlemogelijkheden biedt en er geen aanvullende controle-informatie van anderen beschikbaar is, bestaat er een onzekerheid ten aanzien van de aangifte. Met name bij de controle op de volledigheid van de transacties kan dit een vaktechnische barrière betekenen. Het gaat dan om een antwoord op de vraag of er wellicht 'meer' is of is geweest dan verantwoord is.[9] Dat 'meer' is dan niet te vinden in de administratie; het zou immers ofwel niet geregistreerd, ofwel na registratie aangepast dan wel verwijderd kunnen zijn.

Dit soort onderzoeken leidt veelal *niet* tot een oordeel met een redelijke mate van zekerheid, zoals dat bij controles waarin alleen de juistheid van de transacties wordt getoetst, wel mogelijk is. De controlemedewerker kan van kleine organisaties wel de mate van plausibiliteit van de opbrengstverantwoording beoordelen. De afwegingen die de controlemedewerker maakt om dit te onderzoeken, komen aan de orde in hoofdstuk 10 Volledigheidscontroles.

2.6 Controlebeleid

De staatssecretaris van Financiën is verantwoordelijk voor het fiscale (controle)beleid. Hij houdt daarbij rekening met nieuwe wetgeving, met politiek-maatschappelijke (nationale én internationale) ontwikkelingen en met de jurisprudentie.

Voor het controlebeleid blijft de strategische doelstelling van de Belastingdienst het uitgangspunt: het streven naar compliance van burgers en bedrijven.[10] Verder kunnen voor het uitvoeren van belastingcontroles ook andere overheidsbelangen (mede) een rol spelen, zoals het bewaken van de nationale veiligheid (terrorismebestrijding) en het bestrijden van witwassen.

Gelijke gevallen, gelijk behandeld

Belastingplichtigen moeten erop kunnen vertrouwen dat zij in gelijke gevallen gelijk behandeld worden. Om eenheid in de uitvoering te bewerkstelligen handelt de controlemedewerker volgens het daartoe opgestelde controlebeleid. Dit schept kaders waarin een doelmatige en doeltreffende aanpak van de controle een plaats krijgt.

---

9 Met een controle op de volledigheid controleert de controlemedewerker of wat in de verantwoording (de aangifte) is opgenomen, niet te laag is (binnen de grenzen van aannemelijkheid).

10 Onderdeel van het toezichtbeleid, dat op zijn beurt weer onderdeel is van het handhavingsbeleid

Directie Vaktechniek
De directie Vaktechniek is primair verantwoordelijk voor een goede kennisvoorziening van de medewerkers, eenheid van beleid en uitvoering, voert regie in de vaktechniek en zorgt voor een goede infrastructuur. Zij vervult verder voor de lijndirecties en medewerkers een ondersteunende en initiërende rol.[11] De directie Vaktechniek bestaat uit onder meer het team Vaktechniek en de kennisgroepen.

Directie Vaktechniek

Kennisgroepen

Kennisgroepen
De Belastingdienst zorgt voor eenheid van beleid en uitvoering. Dat beleid wordt zowel intern als extern (tegelijkertijd) bekendgemaakt. De landelijk werkende kennisgroepen leveren een bijdrage aan die eenheid van beleid en uitvoering.

De volgende kennisgroepen hebben een directe relatie met het controleproces:
- de kennisgroep Vaktechniek Toezicht (afgekort KVT, met daaronder de vaktechnische commissies Controle, EDP-audit, Statistical Audit en Klantbehandeling) en
- de kennisgroep Formeel Recht.

De kennisgroep Vaktechniek Toezicht is betrokken bij de ontwikkeling van producten die de uitvoering van de controle ondersteunen, zoals het digitale dossier, het kwaliteitsmetingssysteem, een set van informatieve achtergrondinformatie, de Controleaanpak Belastingdienst (CAB), de periodieke nieuwsbrieven en vaktechnische artikelen. Zij geeft antwoord op vragen uit de controlepraktijk, ondersteunt de naleving van de Controleaanpak Belastingdienst en draagt bij aan de kwaliteitsborging van het controlewerk.

Gezamenlijke standpunten

Door samenwerking met andere kennisgroepen worden daar waar nodig gezamenlijke standpunten ingenomen. Zo worden vragen op het terrein van de AWR die binnenkomen bij de kennisgroep Vaktechniek Toezicht, altijd voorgelegd aan de kennisgroep Formeel Recht.

Bij de Douane houdt het team Toezicht van de afdeling Handhavingsbeleid zich bezig met het terrein van handhavingsbeleid, toezicht en dienstverlening in de brede zin. Daarnaast is de vertaling van wet- en regelgeving naar de toezichtspraktijk van de Douane een taak van het team. Voor de verbinding tussen beleid en uitvoering wordt gebruik gemaakt van coördinatiegroepen. Naast de coördinatiegroep Toezicht[12] zijn er bij de Douane ook coördinatiegroepen op het gebied van heffing en gemeenschappelijk landbouwbeleid, formeel recht, formaliteiten en bijzondere regelingen, VGEM en accijns inclusief verbruiksbelasting.

Coördinatiegroepen

Controlemedewerkers hebben uiteraard ook te maken met de invloed van de werkzaamheden van diverse kennisgroepen die zich bezighouden met rechtstoepassing op hun specifieke werkterrein (kennisgroepen OB, LH en dergelijke). Kennisgroepen die zich richten op ondersteuning van controlemedewerkers op een specifiek kennisgebied, kunnen ook worden ingeschakeld, zoals het Vastgoedkenniscentrum of TRAFI.[13] Een deel van de controlemedewerkers zal ook regelmatig gebruikmaken van de diensten van zogeheten coördinatiegroepen voor constructiebestrijding (CCB), internationale controleactiviteiten (ICA), 'taxhavens' en concernfinanciering (CTC) en verrekenprijzen (CGVP).

---

11 Lijndirecties die gerelateerd zijn aan de controle, zijn de directies Grote Ondernemingen (GO), Midden- en Kleinbedrijf (MKB) en Particulieren, Dienstverlening & Bezwaren (PDB).
12 De Coördinatiegroep Toezicht omvat de terreinen controle, klantmanagement, statistical audit, EDP-audit, conflictmanagement en dienstverlening.
13 Team Research Analyse Fiscale/Financiële Informatie.

Team vaktechniek

Team vaktechniek

Vragen betreffende de uitvoering worden eerst aan de vaktechnisch adviseur (vta) of vaktechnisch coördinator Controle (vaco Controle)[14] voorgelegd.[15] Zo nodig wordt ook de vaktechnisch adviseur of vaktechnisch coördinator Formeel Recht ingeschakeld. Gaat het om vragen waarop het antwoord landelijk effect of mogelijke precedentwerking kan hebben, dan worden die voorgelegd aan de landelijk vaktechnisch coördinator Controle (lavaco Controle). Ook voor andere middelen en processen zijn er lavaco's. Deze functionarissen maken deel uit van team Vaktechniek (onderdeel van de directie Vaktechniek).

Lavaco's controle

Precedentwerking

Vragen betreffende de uitvoering worden door de desbetreffende kennisgroep of combinatie van kennisgroepen beantwoord. Vragen en antwoorden die daarvoor in aanmerking komen, worden in de Nieuwsbrief Vaktechniek Toezicht gepubliceerd.

Voorleggen aan de staatssecretaris

Indien het gaat om een rechtsvraag met een mogelijke precedentwerking (het begin van beleid), wordt het standpunt voorgelegd aan de staatssecretaris. Deze standpunten zal hij met een besluit bekrachtigen, waarna publicatie van het beleid volgt. Dit beleid is vervolgens bindend voor alle medewerkers van de Belastingdienst.

14 De Douane noemt deze functionaris vaco Toezicht. Gemakshalve worden die twee benamingen als synoniem beschouwd.

15 Zie ook paragraaf 3.2.1 voor de verantwoordelijkheden van de vaco's en vta's controle.

3 Kaders voor kwaliteit

Terug naar inhoud

Richtlijnen

3a Het management van de Belastingdienst is ervoor verantwoordelijk dat de controlemedewerkers voldoen aan de eisen die zijn gesteld aan de kwaliteit van de controlewerkzaamheden. Dit wordt gewaarborgd door een stelsel van maatregelen betreffende de kwaliteitsbeheersing.

3b De leidinggevende is verantwoordelijk voor de uitvoering van het controleproces in zijn team. Deze verantwoordelijkheid omvat de bewaking van de kwalitatieve en kwantitatieve resultaten van de controlewerkzaamheden.

3c De vaktechnisch coördinator Controle (vaco) is het aanspreekpunt voor complexe vaktechnische kwesties. Hij waarborgt de eenheid van beleid en uitvoering van controle en bevordert de implementatie en naleving van het stelsel van maatregelen om de kwaliteit van het controleproces te beheersen. De vaktechnisch coördinator controle is mede verantwoordelijk voor het op peil houden van de (vak)kennis van medewerkers en het initiëren van vaktechnische bijeenkomsten op het gebied van controle.

3d De controlemedewerker blijft, ook wanneer hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van andere deskundigen, verantwoordelijk voor zijn controle. Met andere woorden: het oordeel over de aanvaardbaarheid van (delen van) het controleobject, veelal de aangifte(n), is en blijft zijn verantwoordelijkheid.

3e De controlemedewerker maakt voor zijn controle gebruik van de werkzaamheden van andere deskundigen als hij zelf niet over voldoende deskundigheid beschikt om tot een oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject te komen. Indien een deskundige wordt ingeschakeld, moet diens vakbekwaamheid en onpartijdigheid onweersproken zijn. Verder beoordeelt de controlemedewerker de reikwijdte en de inhoud van diens werkzaamheden.

3f De leidinggevende van een team zorgt voor een passende begeleiding van controlemedewerkers, opdat zij hun taken naar behoren kunnen uitvoeren. De leidinggevende geeft aanwijzingen, houdt toezicht, beoordeelt, attendeert op omissies en faciliteert.

3g De controlemedewerker maakt voor elke controle een digitaal controledossier.[16] Het digitale controledossier verschaft op toegankelijke wijze inzicht in de planning, de uitvoering en de evaluatie van de controlemedewerker. Het controledossier bevat alle controle-informatie ter onderbouwing van het vaktechnische oordeel.

3h Na de afronding van de controle zorgt de controlemedewerker voor de archivering van het digitale (en eventuele fysieke) controledossier.

3i Het management is eindverantwoordelijke voor de digitale en fysieke bewaring van de controledossiers. Het dient daarom passende maatregelen te nemen om de vertrouwelijkheid en de betrouwbaarheid van zowel digitale als fysieke controledossiers te waarborgen.

---

16 Alleen op onderdelen waar dat niet anders kan, wordt niet-digitale controle-informatie in een fysiek dossier bewaard.

3.1 Kwaliteitsbeheersing

Richtlijn 3a

Het management van de Belastingdienst is verantwoordelijk voor de kwaliteit van de controlewerkzaamheden. Dit wordt gewaarborgd door een stelsel van maatregelen met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing.

Op regionaal niveau en directieniveau zijn diverse medewerkers verantwoordelijk voor de kwaliteit van het controleproces. Deze paragraaf gaat daar nader op in.

Veel aandacht is er voor een belangrijk middel om de kwaliteit van de controle en het controleproces te bewaken: het controledossier en de hierbij horende beoordeling ('review') met behulp van de applicatie die de kwaliteit kan meten.

3.1.1 Verantwoordelijkheden

Richtlijn 3d

De controlemedewerker blijft – ook wanneer hij gebruikmaakt van andere deskundigen – verantwoordelijk voor zijn controle. Met andere woorden: het oordeel over het controleobject (veelal de aanvaardbaarheid van (delen van) de aangifte(n)) is en blijft zijn verantwoordelijkheid.

Voor het onderdeel Belastingen en het onderdeel Douane zijn de volgende functies belast met kwaliteitsbeheersing, te weten:

1 het management,
2 de vaktechnisch coördinator Controle (vaco),
3 de controlemedewerker,
4 andere deskundigen.

Management

Het onderdeel Belastingen is verdeeld in vier directies: de directie Grote Ondernemingen (GO), de directie Midden- en Kleinbedrijf (MKB), de directie Particulieren, Dienstverlening en Bezwaren (PDB)[17] en de directie Centrale Administratieve Processen (CAP). In de directies GO en MKB zijn de landelijk directeuren GO en MKB verantwoordelijk voor de uitvoering van het controleproces.
De directie GO wordt aangestuurd door de landelijk directeur. De directie GO is onderverdeeld in vijf geografisch-bestuurlijke verbanden, waar de verantwoordelijkheid is gedelegeerd naar de onderscheidene plaatsvervangend directeuren. De plaatsvervangend directeur is in zijn bestuurlijk verband eindverantwoordelijk voor de uitvoering van het controleproces.
Ook de directie MKB wordt aangestuurd door de landelijk directeur. Hij doet dat samen met vier directeuren die ieder verantwoordelijk zijn voor een verzorgingsgebied. Deze directeuren zijn voor hun verzorgingsgebied eerst verantwoordelijke en werken samen met de plaatsvervangend directeuren uit dat gebied om de vereiste resultaten te behalen. De plaatsvervangend directeuren zijn eindverantwoordelijk voor de uitvoering van het controleproces op de diverse kantoren.
Het onderdeel Douane kent een algemeen directeur. De organisatie is onderverdeeld in negen regio'kantoren' en het Douane Landelijk Kantoor. De regiodirecteur draagt de eindverantwoordelijkheid voor de uitvoering van het controleproces op de douanekantoren in zijn regio.

Binnen de directies zijn bestuurlijke verbanden (GO) verzorgingsgebieden (MKB) en regio's (Douane) ingericht om de verantwoordelijkheden op een lager niveau in de organisatie te brengen. Daartoe dragen de leidinggevenden van een team de verantwoordelijkheid om ervoor te zorgen dat controles aan de daaraan gestelde eisen voldoen. De plaatsvervangend directeur ziet toe op de invoering en toepassing van het samenstel van maatregelen van kwaliteitsbeheersing. De vaktechnisch coördinator Controle ondersteunt hem daarbij.

---

17 Door de Directie PDB worden op hele beperkte schaal boekenonderzoeken uitgevoerd, bijvoorbeeld door het Coördinatiepunt Internationale Beschikbaarstelling Arbeidskrachten (CIBA). Deze vallen ook binnen de scope van het Handboek

Richtlijn 3b De leidinggevende is verantwoordelijk voor de uitvoering van het controleproces in zijn team. De verantwoordelijkheid voor het controleproces omvat ook de bewaking van de resultaten van de controlewerkzaamheden in kwalitatieve en kwantitatieve zin. Voor een kwantitatief en kwalitatief goede kwaliteitsbeoordeling verzekert de leidinggevende zich zo nodig van de hulp van één of meer vaktechnisch adviseurs Controle.

Vaktechnisch coördinator Controle (Belastingen)

Richtlijn 3c De vaktechnisch coördinator Controle maakt deel uit van een 'vacoteam'.
Een vacoteam bestaat uit vaktechnisch coördinatoren (vaco's) Controle, Formeel Recht, Inkomensheffing, Invordering, Loonheffing, Omzetbelasting en Vennootschapsbelasting. De overige middelen (zoals bpm, dividendbelasting en overdrachtsbelasting) en aandachtsgebieden als EDP-audit en Statistical Audit zijn ondergebracht bij de bestaande zeven vaco's.

De vaco Controle bevordert de invoering en naleving van het stelsel van maatregelen om de kwaliteit van het controleproces te beheersen. Deze functionaris heeft een adviserende en ondersteunende taak op het gebied van de controle. Hoewel zijn takenpakket onder diverse directies verschillend is ingevuld, behoren de uitvoering, coördinatie en bewaking van het controleproces in ieder geval tot zijn werkzaamheden.

De vaco's Controle maken gebruik van een netwerk van vaktechnisch adviseurs (vta's). Deze staan dicht bij de medewerkers in de teams. Zij fungeren als schakel en als vraagbaak. De vta's Controle vallen onder de vaktechnische verantwoordelijkheid van de vaco Controle. Dit geldt ook voor de vta's EDP-audit en Statistical Audit.
De vaco's Controle vallen functioneel onder een plaatsvervangend directeur en stemmen het vaktechnische beleid af met de landelijke vaco's Controle.

Controlemedewerker

Zoals reeds is opgemerkt, is de controlemedewerker primair verantwoordelijk voor de kwaliteit van de uitvoering van zijn controles. Deze kent de volgende fasen:
- opdrachtaanvaarding en aankondiging,
- bedrijfsverkenning,
- analyse van de administratie,
- controle op de volledigheid,
- controle op de juistheid,
- slotevaluatie,
- rapportage en afronding.

De hoofdstukken 7 t/m 12 van dit handboek gaan uitgebreid op deze fasen van het controleproces in.

Andere deskundigen

De controlemedewerker komt zelfstandig tot een oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject, maar het kan nodig zijn dat hij daarbij gebruikmaakt van de diensten van andere deskundigen.

Op grond van zijn opleiding en ervaring wordt van de controlemedewerker verwacht dat hij in voldoende mate beschikt over kennis van zaken omtrent de belastingcontrole in het algemeen. Van hem mag echter niet worden verwacht dat hij deskundigheid op elk terrein bezit. Daarom kan hij voor kennis en ervaring op het gebied van onder andere waarderingen, pensioenberekeningen, strafrechtelijke kwesties, vastgoed, verrekenprijzen (transferpricing), internationaal belastingrecht, EDP-audit, statistical audit, formeel recht of specifieke middelkennis een beroep doen op interne specialisten.

Richtlijn 3e

Als een controlemedewerker zelf niet over voldoende deskundigheid beschikt om tot een oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject te komen, kan hij een deskundige raadplegen. Indien dit een externe betreft, moet bekend zijn of de deskundige voldoende gekwalificeerd is. Voor de inzet van externe deskundigen is toestemming vereist van de plaatsvervangend directeur.

Indien een interne deskundige wordt ingeschakeld, mag de controlemedewerker erop vertrouwen dat de kennis en ervaring van de desbetreffende specialist van voldoende kwaliteit is. Hij hoeft dus niet zelf na te gaan of een dergelijke specialist inderdaad voldoende opleiding heeft gehad en ervaring heeft opgedaan. Dat is de verantwoordelijkheid van de plaatsvervangend directeur.

Uiteraard staat de interne of externe specialist in voor zijn eigen werkzaamheden en is hij (deel)verantwoordelijk voor de kwaliteit van de controle voor zover deze zich uitstrekt tot zijn deskundigheidsgebied.

De controlemedewerker blijft eindverantwoordelijk voor de conclusies en de oordeelsvorming naar aanleiding van zijn controle, met inbegrip van de bijdrage van andere deskundigen daaraan. Dus voordat hij de controle-informatie afkomstig van de interne of externe deskundige (derde) zal kunnen gebruiken, beoordeelt hij de betrouwbaarheid daarvan marginaal. Dit doet hij door vast te stellen of:
- de deskundige van de relevante, volledige en juiste brongegevens is uitgegaan;
- de toegepaste veronderstellingen en methoden relevant en redelijk zijn in de gegeven omstandigheden;
- de bevindingen of conclusies van de deskundige relevant en redelijk zijn, alsmede de consistentie ervan met de overige controle informatie.

3.1.2 Maatregelen kwaliteitsbeheersing

Van begin tot het einde van het controletraject heeft de organisatie aandacht voor de vorming van een vakbekwaam en zorgvuldig oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject. Daartoe zijn maatregelen van verschillende aard getroffen die het gehele controleproces betreffen. Hierna volgen de belangrijkste maatregelen voor de kwaliteitsbeheersing van de controles.

Maatregelen in het voortraject

Maatregelen in het voortraject

Om de kwaliteit van de controle reeds op voorhand te waarborgen treft de verantwoordelijke functionaris maatregelen op het gebied van vaktechniek en deskundigheid.

a Vaktechniek

Om ervoor te zorgen dat controlemedewerkers de juiste controlemaatregelen kiezen dient dit handboek, inclusief de richtlijnen, als uitgangspunt te worden aangehouden. Dit betekent onder meer het volgende:
- de controle wordt ingesteld op basis van een rationele controleopdracht;
- de reikwijdte van de controleopdracht is duidelijk en eenduidig geformuleerd;
- de controleopdrachten worden verstrekt aan die controlemedewerkers die op grond van hun deskundigheid en ervaring de (eind)verantwoordelijkheid voor de opdracht in redelijkheid kunnen dragen;
- de controlemedewerker voert zijn controle uit volgens de Controleaanpak Belastingdienst (CAB);
- de controlemedewerker maakt voor de uitvoering van de controleopdrachten gebruik van de beschikbare aanwijzingen en handreikingen ter ondersteuning van een effectieve en efficiënte controle;
- zijn controlebevindingen legt de controlemedewerker vast in een (digitaal) controledossier;
- de controlemedewerker maakt zoveel mogelijk gebruik van geautomatiseerde (standaard) controletoepassingen.

b Deskundigheid
Tot de maatregelen ten aanzien van het waarborgen van de vereiste deskundigheid behoren onder andere:
- het onderhoud van kennis en vaardigheden door passende controleopdrachten te verstrekken en door verplichte permanente educatie te volgen;
- regelmatig voortgangs- en functioneringsgesprekken met leidinggevenden;
- inschakeling van voldoende deskundigheid;
- regelmatig vaktechnisch overleg en
- vakliteratuur bijhouden.

Permanente educatie
Permanente educatie is een systeem van voorzieningen op het gebied van opleiding en vorming met de bedoeling de deskundigheid van de controlemedewerker op peil te brengen en te houden en diens verdere ontwikkeling te bevorderen. Te denken valt hier onder andere niet alleen aan vakliteratuur bijhouden, cursussen volgen en deelnemen aan vaktechnische overlegbijeenkomsten, commissies en werkgroepen, maar ook aan cursussen op het gebied van persoonlijke ontwikkeling (sociale vaardigheden, omgaan met beschikbare tijd ('time management'), persoonlijke doelmatigheid en dergelijke).

Professionele verantwoordelijkheid

Het behoort tot de professionele verantwoordelijkheid van iedere controlemedewerker jaarlijks voldoende tijd te besteden aan permanente educatie. Voor bepaalde controlemedewerkers, zoals accountants en EDP-auditors gelden externe verplichtingen (van hun beroepsorganisatie) op dit gebied. De leidinggevende zal voor alle controlemedewerkers rekening houden met de tijd en inspanning die permanente educatie vergt. Ook ziet de leidinggevende toe op de uitvoering van de permanente educatie.

Maatregelen tijdens de uitvoering van de controle

Begeleiding

Tussen het moment van uitgifte en het afronden van de controle (rapporteren, vastleggingen in systemen en dergelijke) is er van de zijde van de leidinggevende aandacht voor de werkzaamheden van de controlemedewerker.
Tussentijds kunnen verplichte overlegmomenten met de leidinggevende en/of de vaktechnisch adviseur Controle worden afgesproken, zoals de bespreking van het controleprogramma of de voorlopige evaluatie van de controlebevindingen.
De mate van aandacht kan variëren naar de deskundigheid en ervaring van de controlemedewerker. Het begeleiden en ondersteunen van nog onvoldoende ervaren controlemedewerkers vraagt speciale aandacht.

De controlemedewerker is, zoals meermalen is benadrukt, primair verantwoordelijk voor de uitvoering van zijn controle en dus ook voor de voortgang daarvan. Indien hij constateert dat de uitvoering meer tijd vergt dan gepland, bespreekt hij dat tijdig met zijn leidinggevende.
Indien tijdens de uitvoering blijkt dat zijn deskundigheid tekortschiet zal hij zijn leidinggevende daarover informeren. Deze zorgt ervoor dat de controlemedewerker in staat wordt gesteld de controlewerkzaamheden te plannen en uit te voeren teneinde conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.
De leidinggevende volgt met voortgangsgesprekken nauwlettend het verloop van de controle en de werkzaamheden die in dat kader zijn uitgevoerd en nog uit te voeren zijn.

Maatregelen in het natraject
Maatregelen die in het kader van kwaliteitsbeheersing na de controle worden genomen, zijn onder meer de beoordeling van de kwaliteit van vorm en inhoud van dossiers en rapporten en de registratie en afhandeling van klachten. Hiermee kan achteraf de kwaliteit van de controlewerkzaamheden worden getoetst.

Kwaliteitsbeoordeling

Lezen rapport en beoordelen controle

Kwaliteit wordt beoordeeld aan de hand van toetsingen die onder verantwoordelijkheid van de leidinggevende worden ingesteld. In principe wordt voor iedere controle beoordeeld of deze aan de formele vereisten heeft voldaan. Dit gebeurt aan de hand van een analyse van het (concept)rapport ('lezen van het rapport'). Een aantal onderzoeken wordt ook inhoudelijk beoordeeld ('het reviewen van de controle'). Dit gebeurt vooral met behulp van de vastleggingen in het controledossier.
De interne kwaliteitsbeoordeling wordt vastgelegd in een kwaliteitsmetingsapplicatie.
De kwaliteitsbeoordeling wordt door of namens de leidinggevende uitgevoerd.

Kwaliteitsmeting

Het gebruik van de kwaliteitsmetingsapplicatie is verplicht. De kwaliteitsmetingsapplicatie richt zich niet alleen op verschillende soorten onderzoeken en (starters)bezoeken, maar wordt ook gebruikt voor kwaliteitsmetingen op andere handhavingsinstrumenten.[18] Het geeft zowel de controlemedewerker als de beoordelaar de mogelijkheid gestructureerd aandacht te besteden aan de kwaliteit van de controle en de klantbehandeling in bredere zin. De applicatie levert een belangrijke bijdrage aan de gewenste eenheid van beleid en uitvoering. Bovendien worden de uitkomsten gebruikt om het controleproces te verbeteren.

Klachten

Klachtenregeling

Klachten over het optreden van de controlemedewerker worden in overeenstemming met de klachtenregeling zoals genoemd in de Algemene Wet Bestuursrecht afgehandeld. In voorkomende gevallen kunnen belastingplichtigen voor informatie verwezen worden naar de website van de Belastingdienst waar een klachtformulier te vinden is.

3.1.3 Begeleiding en ondersteuning van controlemedewerkers

Een van de kwaliteitsmaatregelen op het gebied van de deskundigheid betreft de begeleiding en ondersteuning van controlemedewerkers in het controleproces. Vanwege het grote belang hiervan zal hieraan in deze paragraaf aandacht worden besteed.

Richtlijn 3f

Iedere controlemedewerker mag rekenen op begeleiding vanuit de organisatie, opdat hij de opgedragen taken zo goed mogelijk kan uitvoeren. De leidinggevende zorgt daarvoor.

Begeleiding van controlemedewerkers houdt voor leidinggevenden onder andere het volgende in:
- **aanwijzingen geven**, opdat de controlemedewerker een goed inzicht krijgt in de doelstellingen van de controleopdracht als geheel en van de uit te voeren controlewerkzaamheden in het bijzonder.
- **toezicht houden**: indien aard en omvang van de controle dat vereisen, toezicht houden op de gang van zaken gedurende de controle, de voortgang van het werk vergelijken met de vooraf gemaakte tijdsplanning en erop toezien dat alle vereiste controlewerkzaamheden correct worden uitgevoerd en geen tekortkomingen of overbodigheden bevatten.
- **beoordelen**: het werk beoordelen om zich ervan te verzekeren dat controlewerkzaamheden zijn gepland en uitgevoerd op een zodanige wijze dat voldoende en geschikte controle-informatie is te verkrijgen teneinde conclusies te kunnen trekken met betrekking tot het controleobject. Dat houdt onder meer in dat geen noodzakelijke controlewerkzaamheden achterwege zijn gelaten of belangrijke controlebevindingen inadequaat zijn uitgewerkt.
- **attenderen**: wijzen op omissies in kennis en kunde en in overleg een aanvullende opleiding bepalen.
- **faciliteren**: mogelijkheden bieden om ervaring op te doen ('training on the job', leerwerkplekken mogelijk maken), kennis te vergaren (opleidingen aanbieden en/of (mede) financieren) en kennis te onderhouden (EP-faciliteiten bieden).

---

18 Ook ten behoeve van onder andere het vooroverleg, het strategisch behandelplan en de invordering biedt de kwaliteitsmetingsapplicatie de mogelijkheid om een kwaliteitsbeoordeling vast te leggen. Dit valt echter buiten het kader van dit handboek.

Naast de begeleiding door leidinggevenden zijn er vaktechnische intervisiemomenten waarop de controlemedewerker met de vaktechnisch adviseur Controle of de vaktechnisch coördinator Controle in gesprek gaat over zijn werk.

3.2 Dossiervorming

3.2.1 Inleiding

Digitaal dossier verplicht

De controlemedewerker houdt van elke controle een controledossier bij dat compleet en voldoende gedetailleerd is, opdat ook anderen zich een goed beeld kunnen vormen van de uitvoering van de controlewerkzaamheden. Uitgangspunt is dat het controledossier digitaal wordt bijgehouden. In het vervolg van dit hoofdstuk wordt met controledossier het digitale controledossier bedoeld.

De controlemedewerker legt in zijn controledossier alle informatie vast die inzicht geeft in de planning (de aard en planning van de controle), de uitvoering (de tijdsfasering, omvang en resultaten van de controlewerkzaamheden) en de evaluatie (op basis van de controle-informatie) van alle controlewerkzaamheden.

Definitie controledossier

Begripsomschrijving

Onder een controledossier wordt het geheel van vastleggingen verstaan dat – van opdracht tot en met rapportering – inzicht verschaft in de gebruikte gegevens, de overwegingen en de genomen beslissingen die betrekking hebben op de verschillende fasen van het controleproces: bedrijfsverkenning, analyse van de administratie, planning, uitvoering en evaluatie van de volledigheidscontroles respectievelijk de juistheidscontroles, de eindevaluatie en de afronding.

De omvang en de inhoud van het controledossier zijn een zaak van vakkundige oordeelsvorming. Het controledossier bevat zoveel informatie dat een objectieve, redelijke en goed geïnformeerde derde die uitgaat van de controleopdracht, zich een oordeel kan vormen over de aard, omvang en kwaliteit van de uitgevoerde controle. Een andere controlemedewerker met een vergelijkbaar opleidings- en ervaringsniveau is op basis van het controledossier in staat zo nodig de controle voort te zetten en af te ronden.

Inrichting

Het controledossier is zodanig ingericht dat aan de eisen van een specifieke opdracht en aan de specifieke behoefte(n) van de controlemedewerker(s) wordt voldaan.

Standaardisering

Standaardisering van de inrichting van het controledossier, zoals het gebruik van een standaardindeling, werkprogramma's, checklists, standaardbrieven, verhoogt de doelmatigheid van zowel de opbouw als de beoordeling van een controledossier. Het controledossier maakt delegeren van werkzaamheden en kwaliteitsbewaking mogelijk.

Gebruikers van het controledossier
Verschillende gebruikers kunnen de controledossiers voor diverse doeleinden gebruiken.

Figuur 3.1 Gebruikers van het controledossier

Intern	
Gebruikers	*Doeleinden*
de controlemedewerker	Documentatie voor, tijdens en na de controles evenals verantwoording van en communicatie over de werkzaamheden. Tevens biedt het dossier ondersteuning bij het nemen van controlebeslissingen.
het behandelteam, waaronder klantcoördinator, heffer etc.	Behandeling van de klant en de diverse aangiften
de leidinggevende	Beoordeling van desbetreffende medewerker
de vaktechnisch coördinator Controle, eventueel bijgestaan door een vaktechnisch adviseur	Interne controle, kwaliteitsaudit
de functionarissen belast met bezwaar- of beroepsprocedures	Ondersteuning bij bewijsvoering
collega-medewerkers die te zijner tijd een controle instellen bij dezelfde belastingplichtige	Voorbereiding (bijvoorbeeld voor de samenstelling van het controleprogramma)
de plaatsvervangend directeur, dan wel de regiodirecteur	Behandeling klachten, bemiddeling, integriteitsonderzoek
Extern	
Gebruikers	*Doeleinden*
de belastingplichtige, administratieplichtige of belastingschuldige	Inzagerecht in bepaalde delen van het dossier op grond van onder andere de WOB en de AWR (art. 67m)
diverse instanties zoals:	
de ADR (Audit Dienst Rijk)	Operational en Financial Audit
de FIOD	Strafrechtelijk onderzoek, integriteitsonderzoek
de rechterlijke macht	Gerechtelijke procedure
Controle-instanties als	
Gebruikers	*Doeleinden*
de Algemene Rekenkamer	Toetsing kwaliteit
de Europese Rekenkamer	Toetsing kwaliteit
de Europese Commissie	Toetsing implementatie wetgeving
de Nationale Ombudsman	Behandeling klachten

3.2.2 Functies van het controledossier

Drie functies van dossier

De belangrijkste functies van een controledossier zijn:
- documentatie,
- communicatie,
- verantwoording.

Documentatie
Aan de hand van het controledossier kan de lezer vaststellen welke werkzaamheden zijn verricht, welke gegevens zijn geraadpleegd, welke bevindingen zijn gedaan en welke conclusies zijn getrokken.

Communicatie
Door communicatie tussen de diverse belastingdienstmedewerkers die bij de controle betrokken zijn, kan de kwaliteit van de planning, uitvoering en evaluatie alsmede de voortgang van de werkzaamheden worden ondersteund en verbeterd. Het controledossier is hiervoor een belangrijk hulpmiddel.

Verantwoording
Op basis van het controledossier kan rekenschap worden gevraagd van en verantwoording worden afgelegd over de uitgevoerde controle. Het controledossier is daarmee een middel om de kwaliteit van de controle te kunnen waarborgen.

3.2.3 Eisen aan controledossiers

Zorgvuldige inrichting

Om de genoemde functies te kunnen vervullen richt de controlemedewerker het controledossier zorgvuldig in. In het controledossier wordt de behandeling per onderwerp ondersteund met planning, uitvoering en evaluatie.
Daarnaast wordt aan dossiervorming een aantal eisen gesteld, wat ertoe moet leiden dat het dossier:
- eenduidig en toegankelijk is;
- zoveel mogelijk digitaal is;
- compleet is en
- aansluit op de structuur van het controleproces.

Belangrijke eisen

Belangrijke eisen zijn dat:
- controledossiers op een systematische en uniforme wijze worden ingedeeld (standaardcontroledossiers);
- dossierstukken duidelijk worden geïdentificeerd;
- verwijzingen worden aangebracht;
- aantekeningen beknopt, leesbaar en voor één uitleg vatbaar zijn;
- relevante datums en bronnen worden vermeld;
- belangrijke specificaties en (kopieën van) stukken in het dossier worden opgenomen;
- bijgehouden wordt welke dossiers van eerdere onderzoeken geraadpleegd zijn.

Het controledossier dient alle gegevens te bevatten die een bijdrage leveren aan het onderbouwen van beslissingen en inzicht te geven in de wijze waarop de werkzaamheden zijn uitgevoerd. Aanvullende mondelinge toelichting behoort niet nodig te zijn.

3.2.4 Inrichting en inhoud van het controledossier

Digitaal controledossier

Richtlijn 3g

Zowel het dienstonderdeel Belastingen als Douane maakt gebruik van een digitaal dossier. Afhankelijk van de reikwijdte van de opdracht gebruiken de controlemedewerkers verschillende onderdelen van dit controledossier.

Altijd opnemen in dossier

Er is een standaardindeling ontwikkeld waarin de meest voorkomende onderdelen van een controle zijn opgenomen. Een standaardindeling betekent niet dat voor elk genoemd onderdeel informatie verzameld wordt. Welke onderdelen van het controledossier worden gebruikt, is afhankelijk van de wijze waarop planning, uitvoering en evaluatie bij de desbetreffende controle zijn ingericht. In ieder geval worden de volgende gegevens in het controledossier opgenomen:
- de controleopdracht;
- de aankondiging van het onderzoek;
- het controleprogramma (en de werkprogramma's);
- de gegevens die verzameld zijn tijdens de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie zoals:
  - gegevens vanuit interne systemen;
  - gegevens over concernstructuur, rechtsvorm, bedrijfsactiviteiten en contactpersonen;
  - gegevens over de analyse van de administratie (waaronder administratieve organisatie/interne beheersing);
- de bevindingen en conclusies op grond van de voorwaardelijke controles;
- de bevindingen en conclusies op grond van de controlewerkzaamheden;
- een vastlegging van de gevoerde besprekingen;

- de verzonden en ontvangen e-mailberichten (logboek Contacten);
- relevante datums;
- een kopie van het controlerapport;
- de beboetbare feiten indien een boete is opgelegd;
- een registratie van de tijdsbesteding;
- een vastlegging waaruit blijkt dat het werk is beoordeeld en door wie dat is gedaan.
- vastleggingen ten behoeve van de nabewerking in de relevante belastingsystemen.

Tijdstippen

Relevante datums

Met betrekking tot relevante datums geldt dat de gebruiker moet kunnen vaststellen wanneer bepaalde handelingen zijn verricht en wanneer bepaalde gebeurtenissen hebben plaatsgevonden.

Hierbij valt te denken aan tijdstippen waarop:
- de controleopdracht is verstrekt en/of gewijzigd;
- de controle is aangekondigd;
- belangrijke stukken zijn verkregen;
- verklaringen zijn afgelegd en mededelingen zijn gedaan;
- vragenbrieven zijn uitgereikt en de antwoorden daarop zijn ontvangen;
- afspraken zijn gemaakt die hun invloed op langere termijn doen gelden;
- het onderzoek ter plaatse is afgerond;
- een (slot)bespreking (of meer) is (of zijn) gevoerd;
- kennisgeving en mededeling boete zijn uitgereikt;
- rapportage is verstuurd of uitgereikt.

Bronnen

De controlemedewerker legt vast uit welke bronnen hij informatie heeft verkregen (bijvoorbeeld in het geval van renseignementen of andere derdeninformatie), met welke personen hij tijdens het onderzoek heeft gesproken en wie de verklaringen waarvan hij melding maakt, heeft afgelegd. Ook verslagen van overleg met collega's en andere deskundigen neemt hij in het controledossier op.

Eén digitaal controledossier

Dossier

Per onderzoek legt de controlemedewerker één digitaal controledossier aan. Waar het nodig is om specifieke stukken ook fysiek te bewaren legt de controlemedewerker daarnaast, met een verwijzing in het digitale controledossier, een fysiek (papieren) controledossier aan als integraal onderdeel van de dossiervorming. Dit fysieke controledossier ondersteunt slechts het digitale dossier en wordt door de controlemedewerker zo beperkt mogelijk gehouden. Voor een totaalbeeld van de controle blijft het digitale controledossier richtinggevend.

Identificatie

Herleidbaarheid

Bescheiden in het (fysieke gedeelte van het) controledossier zijn duidelijk identificeerbaar.

Controleaantekeningen op papier zijn daarom voorzien van:
- de naam van de belastingplichtige/ diens fiscaalnummer;
- het onderwerp;
- de naam en/of paraaf van de controlemedewerker en
- de datum en het bladnummer.

Overige fysieke bescheiden (bijvoorbeeld kopieën) voorziet de controlemedewerker van het entiteitsnummer of het fiscaalnummer. Per onderwerp nummert de controlemedewerker de bescheiden en wel op zodanige wijze dat men kan nagaan of alle stukken aanwezig zijn die op een bepaald onderwerp betrekking hebben. Verwijzingen naar en vanuit het digitale controledossier vergroten de inzichtelijkheid.

Verwijzingen

Als fysieke bescheiden in het controledossier op meer dan één onderwerp betrekking hebben, brengt de controlemedewerker verscheidene verwijzingen aan. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als er correspondentie is waarin meerdere onderwerpen aan de orde komen.

Het fysieke gedeelte van het controledossier scant de controlemedewerker waar dat mogelijk is en vervolgens neemt hij deze documenten op in het digitale controledossier.

3.2.5 Beheer en bewaring van controledossiers

Eigendom en beveiliging controledossiers

Belastingdienst is eigenaar

Controledossiers zijn eigendom van de Belastingdienst en bevatten vertrouwelijke gegevens.

Richtlijn 3i

Het management van de Belastingdienst is verantwoordelijk voor de inrichting, de uitvoering en de kwaliteit van het archiefbeheer bij de Belastingdienst. Het management is daarmee tevens verantwoordelijk voor het toezicht op de uitvoering van een effectief en efficiënt archiefbeheer door de Belastingdienst. Het heeft zijn verantwoordelijkheid als archiefbeheerder gemandateerd aan de directeur Belastingdienst/ Centrum voor Facilitaire Dienstverlening (B/CFD).
Het B/CFD is verantwoordelijk voor de inrichting en de uitvoering van het fysieke en digitale archiefbeheer van de Belastingdienst.[19] De onderdelen van de Belastingdienst blijven eigenaar van de informatieobjecten die worden gearchiveerd. Dat geldt dus ook voor de controledossiers.

Na de afronding van de controle archiveert de controlemedewerker het digitale (en eventuele fysieke) controledossier. De organisatie van de verschillende onderdelen van de Belastingdienst is erop ingericht dat de controlemedewerker kan voldoen aan de voorschriften van de centrale archivering.

Autorisatie en authenticatie

De Belastingdienst voorkomt dat onbevoegden het digitale controledossier kunnen inzien door onder meer gebruik te maken van een inlogprocedure, schermbeveiliging met gebruik van een wachtwoord en door versleuteling van bestanden (encryptie). De werkplek van de Belastingdienst voorziet in deze eisen. De (controle)medewerker treft zelf maatregelen om te waarborgen dat alleen bevoegde personen kennis kunnen nemen van de inhoud van zijn controledossiers en van de gegevens(dragers) van de belastingplichtige.
De controlemedewerker treft tevens goede opslagmaatregelen om te voorkomen dat digitale gegevens verloren gaan.

Inzage in controledossiers

Inzage in controledossiers door collega's uit de Belastingdienst is alleen toegestaan als dit nodig is voor een goede uitoefening van de desbetreffende functie. Een heffingsmedewerker mag het controledossier bijvoorbeeld alleen raadplegen wanneer dat noodzakelijk is voor de belastingheffing of voor de uitvoering van de belastingwet. Een beoordelaar ('reviewer') mag het controledossier alleen inzien in het kader van de kwaliteitsbewaking. Soms is met ministeriële goedkeuring inzage voor andere doeleinden mogelijk. De toetsing of die inzage verleend kan worden, is in beginsel voorbehouden aan de controlemedewerker, diens leidinggevende of een daarvoor speciaal aangewezen medewerker.

In beginsel mogen controlemedewerkers vanwege de geheimhoudingsplicht bevindingen (geconstateerde misslagen) en negatieve ervaringen (ongepaste tegenwerking en dergelijke) niet aan andere instanties melden.

---

19 Deze regels zijn beschreven in de Regeling Archiefbeheer Belastingdienst 2011 van 17 oktober 2011, nr. DGB/2011-6422.

Andere overheidsinstellingen

De Belastingdienst verstrekt andere overheidsinstellingen (bestuursorganen) op verzoek informatie indien deze wordt gebruikt ter bestrijding en voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregelingen. Voor een gestructureerde gegevensuitwisseling worden steeds vaker afspraken gemaakt, veelal als onderdeel van een convenant dat de samenwerking regelt tussen de Belastingdienst en één of meer bestuursorganen en/of toezichthouders.

Niet-openbare informatie

Ook andere externen, zoals de belastingplichtige in kwestie of de media, kunnen een verzoek tot inzage in (delen van) het controledossier indienen. Een dergelijk verzoek wordt getoetst aan de bepalingen uit de AWR, AWB, WBP, Wet Openbaarheid Bestuur (WOB), het Douanewetboek van de Unie (DWU) en nadere regelgeving voor de informatieverstrekking. Tot de informatie die niet openbaar wordt gemaakt – ook niet als daartoe een uitdrukkelijk verzoek is gedaan – behoren bijvoorbeeld:

- gegevens van andere belastingplichtigen en/of inhoudingsplichtigen;
- persoonlijke beleidsopvattingen;
- gegevens van strategische aard, zoals de toekomstige behandeling van belastingplichtige (dit is anders wanneer dit in het kader van een convenant horizontaal toezicht wordt gedeeld met een belastingplichtige);
- gegevens van belang voor de opsporing en vervolging van strafbare feiten;
- gegevens waarvan de verstrekking de economische en financiële belangen van de staat en andere publiekrechtelijke lichamen zou kunnen schaden, zoals gegevens met betrekking tot de invordering;
- stukken van interne overlegbijeenkomsten. Hieronder vallen ook de standpunten van kennisgroepen;
- gegevens waarvan de openbaarmaking leidt tot of kan leiden tot een onevenredige bevoordeling of benadeling van natuurlijke personen, rechtspersonen, dan wel van derden, zoals verstoring van concurrentieverhoudingen.

Van integrale inzage in het controledossier zal dan ook slechts in uitzonderingsgevallen sprake kunnen zijn.

Anonimisering

Om een aantal redenen kan inzage door of namens een belastingplichtige in een dossier van de Belastingdienst, waaronder dus ook het controledossier, worden gevraagd. De meest voorkomende inzageverzoeken betreffen de inzage in het kader van een opgelegde of op te leggen boete of in het kader van een bezwaarschrift. Beide vormen van inzageverzoeken hebben een wettelijke basis.

Voordat inzage in het controledossier wordt verleend, zal dit zodanig moeten worden bewerkt dat de *namen van derden* anoniem blijven. Ook de *gegevens over derden* moeten niet tot die derden te herleiden zijn. De gegevens die zijn *verkregen van derden*, moeten *'zo mogelijk'* worden geanonimiseerd.

Uitzonderingen

Soms is dit niet mogelijk. Bijvoorbeeld als het voornemen voor een correctie berust op de bewijskracht van (contra)informatie die is *verkregen van derden*. Hier valt te denken aan de situatie waarin uit renseignementen, getrokken uit het verkoopboek van een andere belastingplichtige, geconstateerd wordt dat de inkopen niet volledig in de administratie verantwoord zijn. Dan zal, als de correctie (en de boete) uitsluitend op dit gegeven gebaseerd moet(en) worden, ook aangegeven moeten worden wie de leverancier van die goederen is. De identiteit van de derde zal in dat geval niet anoniem kunnen blijven.

Indien een bepaald gegeven *aanleiding* is geweest om een (nader) onderzoek in te stellen en indien dat (nadere) onderzoek heeft geresulteerd in bevindingen die aanleiding zijn om een naheffing of navordering (met boete) op te leggen, behoeft het gegeven dat aanleiding is geweest tot het instellen van het onderzoek in principe niet te worden verstrekt. Gezien het feit dat de jurisprudentie op dit punt niet stilstaat bespreekt de controlemedewerker met de formeel recht specialist wat wel of niet wordt verstrekt.

Indien een boete is opgelegd, heeft de belastingplichtige of diens adviseur recht op inzage in de vastleggingen omtrent de reden om een boete op te leggen; en op de hoogte ervan. Dit recht maakt het noodzakelijk dat deze vastleggingen in een afzonderlijke (digitale) map in het controledossier worden gearchiveerd. De Belastingdienst kan ermee volstaan alleen deze Boetemap ter inzage te geven. Zie verder paragraaf 3.2.6 Boetedossier.

In principe wordt de controlemedewerker die het controledossier heeft aangelegd, van het verzoek om inzage op de hoogte gesteld. Uitzonderingen, zoals een integriteitsonderzoek, zijn denkbaar.

Als de controlemedewerker aanwezig is bij de inzage, maakt hij daar een verslag van. Daarin wordt onder andere opgenomen welke informatie ter inzage is verstrekt.

Inzage en digitaal controledossier
Een verzoek om inzage in een digitaal controledossier verloopt niet anders dan dat voor een inzage in een fysiek dossier. Het vergt dezelfde voorbereiding; de (controle)medewerker loopt het digitale controledossier door om te beoordelen welke stukken ter inzage mogen of kunnen worden gegeven. Hij is altijd aanwezig bij de inzage en laat de opbouw en onderdelen van het digitale controledossier zien. Het is niet toegestaan dat degene die om inzage heeft verzocht, zelf gaat zoeken in het digitale dossier. Als bepaalde vertrouwelijke stukken niet ter inzage mogen worden verstrekt, zal de controlemedewerker dit dienen te motiveren. Als de belastingplichtige het daar niet mee eens is, kan hij eventueel in beroep nogmaals om deze stukken verzoeken en kan de rechter hierover beslissen.

Raadpleging: binnen redelijke termijn

Controledossiers moeten binnen een redelijke termijn geraadpleegd kunnen worden, terwijl de permanente gegevens van de klant altijd direct beschikbaar moeten zijn. Voor het digitale dossier worden maatregelen getroffen om de opgeslagen informatie gedurende de bewaartermijn te kunnen raadplegen. Dit houdt onder andere in dat de gebruikte opslagmedia beveiligd en bewaard moeten worden en dat oude programmatuur beschikbaar moet blijven.

Back-up

Er dient tijdens de controle frequent een beveiligde kopie (back-up) van het digitale controledossier te worden gemaakt.

Bewaren controledossiers
Voor het bewaren van controledossiers, zowel de fysieke als de digitale, geldt de bewaartermijn zoals opgenomen in de Archiefwet.

Centrale archivering van fysieke controledossiers
Voor de archivering van fysieke controledossiers wordt gebruikgemaakt van de diensten van Belastingdienst/ Centrum voor Facilitaire Dienstverlening (B/CFD). Controledossiers dienen pas voor deze centrale archivering aan de B/CFD aangeboden te worden wanneer de gevolgen van de controle zijn afgewerkt. Zolang een controledossier nog betekenis heeft voor de afhandeling van de gevolgen van de controle, wordt het op kantoor- of regioniveau bewaard. De leidinggevende is verantwoordelijk voor de organisatie van de overdracht van controledossiers aan B/CFD.

Als de controledossiers aan B/CFD worden aangeboden, dient het jaar van actualiteitswaarde te worden aangegeven. Die waarde wordt bepaald door de termijn waarin de opgenomen informatie voor de belastingheffing relevant is. Dit kan bijvoorbeeld te maken hebben met afspraken, afschrijvingstermijnen, et cetera. Het controledossier kan pas worden vernietigd nadat zeven jaren zijn verstreken vanaf het moment waarop het controledossier zijn actualiteitswaarde heeft verloren.

Archivering van digitale controledossiers
De digitale controledossiers worden digitaal gearchiveerd op het netwerk van de Belastingdienst. Ook hier geldt de bewaartermijn van de Archiefwet.

3.2.6 Boetedossier

Afzonderlijke map

Het Boetedossier is een integraal onderdeel van het controledossier. Dit specifieke dossier, dat als aparte map in het controledossier wordt opgenomen, bevat de bescheiden waarop het voornemen tot een (bestuurlijke) boete berust. Dat zijn gegevens die uiteindelijk ook in een procedure voor de rechter naar voren worden gebracht. Onder bescheiden worden hier alle soorten gegevens(dragers) begrepen. Voor zover deze bescheiden gegevens *verkregen van derden* bevatten, moeten deze zo mogelijk geanonimiseerd zijn (zie ook onderdeel 3.2.5 Beheer en bewaring van controledossiers).

De keuze voor een aparte map is uit praktische overwegingen gemaakt. Het voorkomt dat men voor inzage eerst het gehele dossier moet doorlopen voor stukken die ter inzage verstrekt moeten worden. Voor de boetemap gelden uiteraard dezelfde eisen als die welke aan het gehele controledossier worden gesteld.

Inzagerecht boetedossier

Eerst in kennis stellen

Een gecontroleerde heeft op grond van artikel 5:49 AWB recht op inzage in de boetemap (Boetedossier) en aldus in de *gegevens(dragers)* waarop het voornemen berust hem een bestuurlijke boete op te leggen. Dit recht bestaat vanaf het moment waarop hij in kennis is gesteld van het voornemen hem een vergrijpboete op te leggen.

Dit inzagerecht omvat ook de mogelijkheid om de belastingplichtige kopieën, leesbare afdrukken of uittreksels te laten vervaardigen van die gegevensdragers.

Als de belastingplichtige gebruikmaakt van zijn inzagerecht, wordt daarvan een aantekening gemaakt in de boetemap. Deze aantekening omvat:
- de datum waarop de belastingplichtige zijn verzoek heeft ingediend en de wijze waarop dat is gedaan: schriftelijk of mondeling;
- een vastlegging van de afspraak (datum en tijdstip) voor de inzage;
- een beschrijving van de inhoud van de boetemap, waarin de belastingplichtige ook echt inzage heeft gekregen.

Eerlijke procesgang

Het inzagerecht is een element van een eerlijke procesgang, waarin een belastingplichtige zich moet kunnen verweren. De inspecteur moet op verzoek van de belastingplichtige deze daartoe altijd de gelegenheid bieden, omdat dit is gebaseerd op een wettelijk recht.

Na ontvangst van een verzoek tot inzage maakt de inspecteur een afspraak met de belastingplichtige over het tijdstip van inzage. Hierbij wordt rekening gehouden met de belangen van beide partijen.

Als de belastingplichtige inzage verzoekt in andere dan de hiervoor bedoelde gegevens, wordt hem slechts inzage verleend als hij aannemelijk kan maken dat die gegevens van belang kunnen zijn voor zijn verdediging.

4 Gedragsregels: basiswaarden en fundamentele beginselen

Terug naar inhoud

Richtlijnen

4a De controlemedewerker draagt met het uitvoeren van controlewerkzaamheden bij aan de permanente opdracht van de Belastingdienst.

4b De controlemedewerker gaat voor zijn werkzaamheden uit van de goede trouw van belastingplichtigen. Hij handelt overeenkomstig de relevante wet- en regelgeving en houdt zich, evenals alle andere medewerkers van de Belastingdienst, in zijn handelen aan de basiswaarden van de Belastingdienst: hij is geloofwaardig, zorgvuldig en handelt verantwoordelijk.

4c De controlemedewerker houdt zich voor zijn werkzaamheden aan de volgende vijf fundamentele beginselen: hij is integer, objectief, vakbekwaam en zorgvuldig, hij garandeert geheimhouding.[20] Hij gedraagt zich professioneel.

4d De controlemedewerker communiceert open met belastingplichtigen en beschikt daartoe over goede mondelinge en schriftelijke communicatieve vaardigheden.

4e De controlemedewerker die door een bedreiging in conflict komt met de gedragsregels in dit handboek, voert eerst collegiaal overleg en wendt zich vervolgens tot zijn leidinggevende.

4.1 Inleiding

Wet- en regelgeving

Dit hoofdstuk gaat in op de gedragsregels voor controlemedewerkers. Deze regels zijn onder andere verwoord in de toepasselijke wet- en regelgeving, zoals het Algemeen Rijksambtenarenreglement (ARAR), de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Algemene douanewet (ADW), de Algemene wet bestuursrecht (AWB), het Douanewetboek van de Unie (DWU), de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) en de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB).

Afzonderlijke voorschriften

Voor een aantal situaties zijn integriteitregels opgesteld. Die zijn opgenomen in de brochure ‘Een Integere Belastingdienst ’. Ter waarborging van de integriteitsregels zijn onder meer verschillende procedures opgesteld, zoals de klokkenluidersregeling en de procedure Melden nevenwerkzaamheden. Ook zijn er richtlijnen voor bijzondere situaties en ongewenste omgangsvormen. Deze staan omschreven in de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB).

Controlemedewerkers die tot bepaalde beroepsgroep behoren

Controlemedewerkers die accountant zijn, zijn bovendien gebonden aan de regels die zijn opgenomen in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) op basis van de Wet op het accountantsberoep (WAB). Tevens bestaan er afzonderlijke regels voor andere beroepsgroepen, zoals die van de EDP-auditors, operational auditors en forensisch accountants. Deze regels zijn grotendeels te vergelijken met die welke voor accountants gelden, omdat ze zijn afgeleid van de internationale regelgeving van de IFAC (International Federation of Accountants).

Al deze regels bieden een basis voor het gedrag en de beroepshouding van de medewerkers van de Belastingdienst en sluiten aan op de drie basiswaarden: geloofwaardigheid, zorgvuldigheid en verantwoordelijkheid. Die basiswaarden heeft de Belastingdienst geformuleerd om de professionele houding van medewerkers te ondersteunen.

---

20 In dit handboek wordt de term ‘geheimhouding’ gebruikt, omdat dit een juridische verplichting betreft voor medewerkers van de Belastingdienst. De accountantsregelgeving (VGBA en de NV COS) hanteert de term ‘vertrouwelijkheid’, die een vergelijkbare betekenis veronderstelt, maar in een juridisch andere context wordt gebruikt.

4.2 Uitvoering van de werkzaamheden

Richtlijn 4a

De *permanente opdracht* van de Belastingdienst luidt:

> 'De Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.
> Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn onlosmakelijk aan zijn handelen verbonden'.

Het boekenonderzoek zal op basis van een rationele controleopdracht zo doeltreffend en doelmatig mogelijk moeten worden uitgevoerd. De mate en diepgang van de controlewerkzaamheden worden in beginsel bepaald door de reikwijdte van de controle, zoals die in de controleopdracht wordt aangegeven. De richtlijnen van dit handboek zijn daarvoor leidend.

4.3 Basiswaarden van de Belastingdienst

Richtlijn 4b

De Belastingdienst hanteert de volgende basiswaarden:
- *geloofwaardigheid*: de Belastingdienst neemt zijn opdracht serieus en houdt zich aan de afspraken;
- *zorgvuldigheid*: de Belastingdienst behandelt iedereen met respect en houdt zoveel mogelijk rekening met ieders verwachtingen, rechten en belangen;
- *verantwoordelijkheid*: de Belastingdienst gaat verantwoord om met de gegeven bevoegdheden en legt daar verantwoording over af.

Deze basiswaarden maken duidelijk waar de Belastingdienst voor staat en wat belastingplichtigen mogen verwachten. Het belang dat de Belastingdienst hecht aan deze basiswaarden, blijkt ook uit de inhoud van de eed of belofte die iedere medewerker aflegt wanneer hij wordt aangesteld. Daarin zweert of belooft deze onder andere dat hij zich zal gedragen volgens de basiswaarden.

Door zich te houden aan deze basiswaarden levert de controlemedewerker een bijdrage aan de nalevingsbereidheid ('compliance') van de burger.

4.3.1 Geloofwaardigheid

Oprecht en eerlijk

Het is de bedoeling dat belastingplichtigen zich houden aan hun fiscale verplichtingen en/of douaneverplichtingen. De Belastingdienst kan het naleven van verplichtingen bevorderen door een goede dienstverlening en een adequaat toezicht. Essentieel daarvoor is dat de Belastingdienst en de controlemedewerker als representant van de organisatie geloofwaardig zijn en blijven. Geloofwaardigheid houdt in dat de Belastingdienst en zijn medewerkers hun afspraken nakomen, dat zij het goede voorbeeld geven, dat zij professionaliteit uitdragen en dat zij zich houden aan de regels van 'goed fatsoen'.

Geloofwaardigheid vraagt onder andere om voorbeeldgedrag, het vermijden van (de schijn van) belangenverstrengeling en onafhankelijkheid.

4.3.2 Zorgvuldigheid

Verschuldigde respect betonen

Iedere belastingdienstmedewerker handelt zorgvuldig. Zorgvuldigheid is onlosmakelijk verbonden met respect, wat onder andere betekent dat de Belastingdienst en zijn medewerkers in hun handelen uitgaan van een dienstverlenende houding. Ook openheid, betrouwbaarheid, objectiviteit, (rechts)zekerheid, bereikbaarheid, snelheid en begrijpelijkheid spelen hier een belangrijke rol. Het getuigt van zorgvuldigheid als belastingplichtigen en hun adviseurs weten waar zij aan toe zijn. Zij hebben recht op voorlichting, informatie, een open communicatie en een herkenbare standpuntbepaling.

Belastingplichtigen en hun adviseurs moeten weten waarom een bepaald besluit is genomen en waarom bepaalde vragen worden gesteld of controles worden uitgevoerd. Desgevraagd gaat de controlemedewerker specifiek in op de achtergronden van een controle of een verzoek om inzage.

Het getuigt evenzeer van zorgvuldigheid wanneer medewerkers in de organisatie elkaars mening en werk respecteren.

4.3.3 Verantwoordelijkheid

Handelen waarmaken

Iedere belastingdienstmedewerker heeft de verantwoordelijkheid het (niet)- fiscale recht te handhaven. Hiervoor streeft de Belastingdienst naar eenheid van beleid en uitvoering. Het is belangrijk dat iedere belastingplichtige die aandacht krijgt die hij verdient. Hij moet erop kunnen vertrouwen dat hij in gelijke omstandigheden, gelijk aan anderen wordt behandeld. Gedane toezeggingen moeten worden gehonoreerd en opgewekt vertrouwen mag niet worden beschaamd.

Iedere medewerker toont de bereidheid de eigen professionele verantwoordelijkheid te aanvaarden en daarover in gesprek te gaan met collega's. Daarnaast legt hij verantwoording af aan leidinggevenden. Hij zegt en toont aan de hand van zijn vastleggingen wat hij heeft gedaan en waarom.
Verantwoordelijkheid jegens de organisatie houdt ook in dat medewerkers hun vakbekwaamheid onderhouden en optimaliseren.

4.4 Fundamentele beginselen

Richtlijn 4c

Voor *alle* controlemedewerkers van de Belastingdienst gelden naast de basiswaarden van de Belastingdienst tevens enkele specifieke beginselen. Zij staan bekend als de fundamentele beginselen voor controlemedewerkers. Voor accountants gelden ook soortgelijke beginselen op grond van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). De fundamentele beginselen van alle controlemedewerkers zijn:

- professionaliteit;
- integriteit;
- objectiviteit;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid,en
- geheimhouding.

4.4.1 Professionaliteit

Vertegenwoordiger van de Dienst

De controlemedewerker houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen of nalaten waarvan hij weet of behoort te weten dat dit de (naam van de) Belastingdienst in diskrediet brengt. Hiertoe behoren handelingen (of nalaten daarvan) die door een objectieve, redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van de Belastingdienst en zijn medewerkers.

Zorgvuldig omgaan met gegevens

De controlemedewerker treedt in zijn contacten met de belastingplichtige professioneel op, dat wil zeggen: correct, tactvol en zakelijk. Zo behandelt hij boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (alsmede de inhoud daarvan) van de belastingplichtige met de nodige zorg en discretie. Zonder uitdrukkelijke toestemming van de belastingplichtige mag de controlemedewerker geen originele boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (alsmede de inhoud daarvan) meenemen naar het belastingkantoor. De controlemedewerker zorgt ervoor dat de meegenomen (kopie) stukken na gebruik terugkeren bij de belastingplichtige.

Contacten leggen met personeel controlesubject

De controlemedewerker stelt geen vragen aan personeelsleden die werkzaam zijn bij de belastingplichtige zonder diens uitdrukkelijke toestemming. Bij afwezigheid van de belastingplichtige (zoals in geval van een waarneming ter plaatse) mogen wel vragen aan diens waarnemer/plaatsvervanger gesteld worden. De toestemming van de belastingplichtige of diens waarnemer/plaatsvervanger is niet nodig wanneer het gaat over de belastingheffing van de desbetreffende werknemers zelf. Maar ook dan handelt de controlemedewerker zorgvuldig en kent hij de belastingplichtige daarin, tenzij dit om strategische en/of controletechnische redenen niet wenselijk of mogelijk is.

De controlemedewerker treedt tijdens de uitvoering van zijn werkzaamheden niet buiten zijn bevoegdheden en houdt steeds rekening met de belangen van de belastingplichtige.

De controlemedewerker bewaart en behandelt de ontvangen gegevens en inlichtingen met de grootste zorgvuldigheid.

De controlemedewerker wisselt op zorgvuldige wijze gegevens uit met belastingplichtigen. Hij hanteert tijdens (digitale) gegevensuitwisseling de richtlijnen zoals de Belastingdienst die voorschrijft.

Gegevensuitwisseling

De controlemedewerker treedt de belastingplichtigen tegemoet met een professionele houding en laat zich niet leiden door persoonlijke motieven, voorkeur, vooringenomenheid of andere persoonlijke overwegingen. Hij zal daarbij zoveel mogelijk transparant optreden.

Volgbaar

De controlemedewerker moet inzicht kunnen verschaffen in de gebruikte gegevens, de motiveringen, conclusies en beslissingen die betrekking hebben op de verschillende fasen van het controleproces: controleopdracht, aankondiging, bedrijfsverkenning, analyse van de administratie, planning, uitvoering en evaluatie van de volledigheidscontroles en juistheidscontroles, evaluatie alsmede afronding.
Met zijn vastleggingen in het controledossier biedt de controlemedewerker dit inzicht en kan hij zich verantwoorden tegenover zijn leidinggevende. De controlemedewerker maakt het standpunt van de Belastingdienst kenbaar in een rapport.

Controlemedewerker in privésfeer

Het beginsel van professionaliteit kan ook handelingen van de controlemedewerker in de privésfeer betreffen. Een controlemedewerker voorkomt hiermee dat hij door het uitvoeren van nevenwerkzaamheden of het uitoefenen van zijn hobby's (zelfs in schijn) in relatie kan worden gebracht met organisaties of personen die in het nieuws (kunnen) komen wegens evident antifiscaal gedrag. De controlemedewerker stelt zich in sociale media eveneens professioneel op.

Verwachtingen wekken

Het beginsel van professionaliteit betekent eveneens dat de controlemedewerker geen irreële verwachtingen wekt omtrent de controlewerkzaamheden die hij zal gaan uitvoeren.

4.4.2 Integriteit

Het integriteitsbeginsel houdt in dat een controlemedewerker eerlijk handelt en de waarheid geen geweld aandoet. Tijdens een belastingcontrole treedt hij dus eerlijk en oprecht op. Hij ziet erop toe dat niet de schijn wordt gewekt dat hij (mede)verantwoordelijk is voor informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is of die afkomstig is van onduidelijke bronnen dan wel niet voldoende onderbouwd is.

Onbesproken gedrag

De controlemedewerker oefent zijn functie uit gegeven zijn positie en alle daarbij passende verantwoordelijkheden: 'hij doet waarvoor hij is aangesteld en hij staat voor wat hij doet'. Het gaat om 'goed ambtenaarschap'; hij is integer in zijn ambtsvervulling.

Het beginsel van integriteit geeft niet alleen de mate van onkreukbaarheid aan, maar het is ook een maatstaf of iemand zich in zijn handelen laat leiden door de waarden en normen die goed ambtenaarschap kenmerken. Dat betekent dat naast de eis van eerlijkheid ook waarden als collegialiteit, betrouwbaarheid, klantgerichtheid, fatsoen, doeltreffendheid en doelmatigheid als aspecten van integriteit opgevat worden.

Voorts is het belangrijk te onderkennen dat integriteit verder gaat dan simpelweg regels naleven. Juist waar die regels ontbreken of (nog) niet helder zijn, zoals in nieuwe, complexe of veranderlijke situaties wordt een appèl gedaan op de morele oordeelsvorming van de ambtenaar. In die situaties komt het erop aan dat ambtenaren in staat zijn op (moreel) verantwoorde wijze te oordelen en te handelen conform de waarden en normen van goed ambtenaarschap. Dit geldt tevens ten aanzien van situaties waarin sprake is van vrije ruimte voor eigen interpretatie.

In bepaalde gevallen moeten er situatieafhankelijke keuzes worden gemaakt. Hier kan sprake zijn van maatwerk, waarvoor het belangrijk is dat (integriteits)keuzes bewust worden gemaakt. Collegiaal overleg is hier belangrijk.
Voor alle rijksambtenaren geldt een klokkenluidersregeling.[21]

4.4.3 Objectiviteit

De controlemedewerker laat zich in zijn afwegingen niet beïnvloeden door een vooroordeel, belangenverstrengeling of op een andere wijze die als ongepast kan worden aangemerkt. Hij treedt onpartijdig en onafhankelijk van de belastingplichtige op.

Professioneel-kritisch

De controlemedewerker heeft als uitgangspunt dat een controleobject, veelal een aangifte, moet kunnen worden goedgekeurd. Hij plant de controle en voert de controle uit met een professioneel-kritische instelling: hij houdt rekening met de mogelijkheid dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe kunnen leiden dat een controleobject onjuistheden of onvolledigheden van materieel belang bevat.

Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de controlemedewerker vanuit een onderzoekend perspectief een kritische inschatting maakt van de relevantie en deugdelijkheid van de verkregen controle-informatie. Ook houdt dat in dat hij attent is op controle-informatie die de betrouwbaarheid van documenten of mededelingen van de belastingplichtige aantast of deze in twijfel trekt.

Zo is een professioneel-kritische instelling van de controlemedewerker gedurende het gehele controleproces noodzakelijk om de volgende risico's te beperken:
- het risico dat ongebruikelijke omstandigheden of transacties niet (tijdig) worden gesignaleerd;
- het risico van te vergaande generalisering als conclusies uit waarnemingen gedurende de controle worden getrokken;
- het risico dat foutieve veronderstellingen worden gehanteerd als de aard, de tijdsfasering van uitvoering en de omvang van de controlewerkzaamheden worden vastgesteld en de resultaten daarvan worden geëvalueerd.

Voor de planning, uitvoering en de evaluatie van een controle gaat de controlemedewerker uit van het principe van goede trouw van de belastingplichtige zonder dat er sprake is van 'blind vertrouwen'. Hij houdt rekening met mogelijk ongewenst gedrag. Daarom kunnen mededelingen door of namens de belastingplichtige doorgaans niet in de plaats treden van toereikende controle-informatie om conclusies te kunnen trekken over de aanvaardbaarheid van het controleobject.

21 Besluit van 21 december 2016, Besluit melden vermoeden van misstand bij Rijk en Politie.

Onafhankelijkheid van het controlesubject
De controlemedewerker is onafhankelijk van degene bij wie hij controlewerkzaamheden uitvoert. Onafhankelijkheid in wezen en in schijn is vereist om het de controlemedewerker mogelijk te maken als resultaat van zijn controlewerkzaamheden een oordeel te kunnen geven zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of op hem uitgeoefende druk.

Merkbare objectiviteit

Onafhankelijkheid is geen apart fundamenteel beginsel, maar een essentieel onderdeel van het fundamentele beginsel van de objectiviteit. De onafhankelijkheidsregels gelden als bijzondere waarborgen voor de handhaving van de objectiviteit.

Het is daarom van het grootste belang dat de controlemedewerker in wezen en in schijn onafhankelijk is en blijft van de gecontroleerde en door deze en anderen ook als zodanig wordt beschouwd. De controlemedewerker brengt zijn onafhankelijkheid niet in gevaar. Daarom zijn in *de Personele uitvoeringsbepalingen Belastingdienst (PUB)* en in de integriteitsregelgeving regels opgenomen die de onafhankelijkheid van controlemedewerkers (en die van andere medewerkers van de Belastingdienst) waarborgen.

Koersgevoelige informatie

Het is de controlemedewerker verboden gebruik te (laten) maken van koersgevoelige informatie die hij tijdens de uitoefening van zijn functie heeft verkregen. Voor alle medewerkers van de Belastingdienst gelden regels zoals opgenomen in de zogeheten 'Insider-regeling Belastingdienst'.

Geschenken

Als hoofdregel geldt dat een controlemedewerker geen geschenken en diensten aanneemt. Op deze hoofdregel geldt een tweetal uitzonderingen:
In het uitzonderlijke geval dat het weigeren van een geschenk als onhoffelijk kan worden ervaren, neemt de controlemedewerker het geschenk aan, tenzij dat geschenk een waarde heeft van meer dan 50 euro. Daarbij zal hij altijd kenbaar maken dat hij zijn leidinggevende op de hoogte zal stellen van de gift en dat hij die slechts zal accepteren indien de leidinggevende daarmee akkoord gaat.
Een controlemedewerker mag bagatelgiften accepteren. Dat zijn geschenken met een geringe waarde die breed en routinematig worden verspreid. Voorbeelden hiervan zijn: balpennen en kalenders met het logo van het bedrijf die overduidelijk geen hoge waarde vertegenwoordigen.

Nevenwerkzaamheden

Een controlemedewerker mag naast zijn werkzaamheden bij de Belastingdienst nog andere (betaalde) werkzaamheden of functies hebben, bijvoorbeeld bij een stichting of (sport)vereniging, als docent of in het kader van een eigen bedrijf. Die werkzaamheden worden nevenwerkzaamheden genoemd. In de brochure 'Een integere Belastingdienst' worden de regels omtrent nevenwerkzaamheden uiteengezet.
De controlemedewerker verricht geen nevenwerkzaamheden die kunnen leiden tot (de schijn van) een belangenverstrengeling met zijn functie bij de Belastingdienst. De controlemedewerker verricht ook geen nevenwerkzaamheden die kunnen leiden tot (de schijn van) botsing met andere belangen of die de reputatie van de Belastingdienst kunnen schaden. Ook zijn nevenwerkzaamheden niet toegestaan als deze leiden tot onvoldoende beschikbaarheid voor de Belastingdienst.

Melden

De controlemedewerker meldt zijn (voorgenomen) nevenwerkzaamheden aan de leidinggevende. Deze zal beoordelen of de nevenwerkzaamheden zijn toegestaan en of aan het verrichten ervan voorwaarden gesteld moeten worden. Belastingadviezen geven of een administratie bijhouden zijn als nevenactiviteit uitdrukkelijk *niet* toegestaan.

4.4.4 Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid

Het onderhouden van professionele kennis, inzichten en vaardigheden (vakbekwaamheid) betekent dat de controlemedewerker een voortdurend besef en begrip moet hebben van vaktechnische, beroepsmatige en zakelijke ontwikkelingen indien en voor zover deze voor zijn beroepsuitoefening van belang zijn. De controlemedewerker houdt zijn vakbekwaamheid op het niveau dat vereist is om controlewerkzaamheden adequaat te kunnen verrichten. Dit betekent dat die controlewerkzaamheden gebaseerd zijn op de huidige ontwikkelingen in de praktijk, wetgeving en technieken.

Van een controlemedewerker wordt een professioneel-kritische instelling verwacht. Regels met betrekking tot onder andere permanente educatie, controlewerkzaamheden en kwaliteitssystemen geven nadere invulling aan het fundamentele beginsel vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

Conclusies

De controlemedewerker is in staat om zijn controlewerkzaamheden zodanig te plannen en uit te voeren dat hij de juiste conclusies kan trekken waarop hij zijn oordeel over het controleobject kan baseren. Deze conclusies bereikt hij enerzijds met voldoende en geschikte werkzaamheden en anderzijds met passende vakbekwaamheid. Controlewerkzaamheden voert de controlemedewerker uit met voldoende samenhang en diepgang. Op deskundige wijze bepaalt hij daartoe een samenstel van controlehandelingen, opdat de controledoelstelling op een doelmatige en doeltreffende manier wordt bereikt.

Communicatieve vaardigheden

Richtlijn 4d

Een effectieve communicatie met de belastingplichtige draagt in belangrijke mate bij aan de kwaliteit van het onderzoek en het minimaliseren van de last bij de belastingplichtige. Open communicatie is van wezenlijke betekenis voor de strategische doelstelling van de Belastingdienst, te weten de nalevingsbereidheid bevorderen. Controlemedewerkers dienen dan ook te beschikken over goede communicatieve en sociale vaardigheden.

Goede trouw als uitgangspunt

Ook al is de goede trouw van belastingplichtige het uitgangspunt, de controlemedewerker kan situaties tegenkomen waarin de controleobjecten, veelal de aangiften, onjuistheden en/of onvolledigheden van materieel belang (kunnen) bevatten. Juist in die situaties wordt een groot beroep gedaan op de communicatieve vaardigheden van de controlemedewerker. In dergelijke situaties is het namelijk van belang dat niet alleen recht wordt gedaan aan de naleving van wet- en regelgeving, maar ook aan de doelstelling dat de belastingplichtige zich in de toekomst voegt naar zijn fiscale plichten.

Vaardigheden

Op de schriftelijke vaardigheden wordt vooral een beroep gedaan als brieven worden geschreven, vragen worden geformuleerd en rapporten worden opgesteld. Sociale vaardigheden zijn van groot belang om een goede werksfeer te garanderen, om informatie van de belastingplichtige te verkrijgen, om de uitkomsten van de controle door te spreken en om op basis daarvan afspraken te maken.

Medeondertekening

In bijzondere situaties is het voorgeschreven de correspondentie met belastingplichtigen te laten ondertekenen door de plaatsvervangend directeur. Dit is bijvoorbeeld op grond van het *Voorschrift informatie fiscus/banken* het geval als een verzoek om informatie aan een bancaire instelling wordt gedaan.

Kennis en vaardigheden

Kennis en vaardigheden ten behoeve van de controletaak doet de controlemedewerker op tijdens de opleiding, de stages en door ervaring. De controlemedewerker verwerft niet alleen materiekennis, maar ontwikkelt ook sociale vaardigheden. Voor dat laatste kan men denken aan gespreks- en onderhandelingstechnieken en conflicthantering.

Permanente educatie

De controlemedewerker onderhoudt zijn kennis en breidt die uit door voortdurend aandacht te besteden aan ontwikkelingen op controletechnisch en fiscaaltechnisch gebied (permanente educatie). De controlemedewerker draagt hier een eigen verantwoordelijkheid. Daarnaast heeft de leidinggevende de verantwoordelijkheid om continu de vakbekwaamheid van zijn medewerkers te bewaken en in geval van leemtes opleidingen en/of ervaringsplaatsen te faciliteren (zie ook hoofdstuk 3.1.2. b Deskundigheid).

Controleleider

De controlemedewerker die als controleleider optreedt, treft in overleg met de andere leden van het controleteam zo nodig maatregelen die ervoor zorgen dat het controleteam als geheel voldoende kwaliteit kan leveren. Hij analyseert met de controlemedewerkers of het controleteam voor de geplande werkzaamheden voldoende vakbekwaam is. Hij coördineert de uitvoering en evalueert de controlebevindingen samen met de andere leden van het controleteam.

Externe expertise

Wanneer een controlemedewerker voor bepaalde werkzaamheden de vereiste kennis of ervaring ontbeert, gaat hij eerst na of er in de Belastingdienst deskundigen zijn aan wie hij deze werkzaamheden kan uitbesteden. In uitzonderlijke gevallen kan in overleg met zijn leidinggevende overwogen worden een externe deskundige in te schakelen.

Eindverantwoordelijkheid

De controlemedewerker blijft verantwoordelijk voor zijn eindoordeel. Hij formuleert vooraf een duidelijke taakopdracht. Bovendien toetst hij marginaal of de aanpak en de uitkomsten van de werkzaamheden van een interne of externe deskundige toereikend zijn om als controle-informatie te dienen.

Beperkingen melden

De controlemedewerker maakt, indien daartoe aanleiding bestaat, de gebruiker(s) van zijn controlewerkzaamheden attent op de beperkingen die zijn verbonden aan zijn werkzaamheden. Hij legt daarvoor duidelijk in het controledossier vast welke werkzaamheden zijn verricht of juist bewust achterwege zijn gelaten.

4.4.5 Geheimhouding (artikel 67 AWR en artikel 12 DWU)

Omvang geheimhoudingsplicht

Het is de controlemedewerker verboden dat wat hem tijdens het uitvoeren van zijn werkzaamheden is gebleken of medegedeeld, verder bekend te maken dan voor de uitoefening van zijn functie nodig is. Alleen wanneer daarvoor wettelijk een recht of een plicht bestaat, mag de controlemedewerker ook zonder specifieke toestemming van zijn leidinggevende deze informatie bekendmaken aan een derde.

Belastingplichtigen moeten erop kunnen vertrouwen dat de informatie die zij verstrekken, niet verder bekend wordt dan voor de handhaving van de belastingwetgeving nodig is. Wat de geheimhouding betreft, zal de controlemedewerker zich houden aan de wettelijke bepalingen en de hierop gebaseerde nadere regelgeving voor het verstrekken van informatie door de Belastingdienst.

Tijdens het afleggen van de eed of belofte zweert of belooft de controlemedewerker dat hij vertrouwelijke informatie geheim zal houden. Ook met collega's en leidinggevenden mag hij niet zomaar van alles bespreken. Geheimhouding geldt uiteraard niet ten aanzien van degenen die aan de Belastingdienst verbonden zijn en aan wie de controlemedewerker verplicht is die informatie te geven. Dit betreft bijvoorbeeld de bekendmaking van ongebruikelijke transacties in het kader van de *Wet ter voorkoming van witwassen en de financiering van terrorisme* (Wwft) en de melding van strafrechtelijke feiten aan de boete-fraudecoördinator.

De controlemedewerker mag niet zelfstandig beslissen om gegevens aan derden te verstrekken. Die beslissingsbevoegdheid is voorbehouden aan speciaal daartoe aangewezen functionarissen die WOB-verzoeken behandelen.[22] Een uitzondering bestaat voor gegevens van de belastingplichtige die deze destijds zelf aan de Belastingdienst heeft verstrekt, zoals aangiftegegevens. Die mag de controlemedewerker wel, maar alleen aan de desbetreffende belastingplichtige zelf, verstrekken; dus niet aan een ander, zoals aan de (ex-)levenspartner of (aangetrouwde) verwanten in welke graad ook.

Het is de controlemedewerker niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij tijdens zijn werkzaamheden heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen. Zo zal een controlemedewerker die tijdens zijn controle voorinformatie krijgt over de resultaatontwikkeling van een onderneming op grond daarvan niet mogen overgaan tot aan- of verkoop van aandelen, dan wel anderen daartoe adviseren.

Ook wanneer iemand zijn werkzaamheden als controlemedewerker om welke reden beëindigt, dient hij de gegevens die hij als ambtenaar heeft verkregen, geheim te houden.

Ontheffing geheimhoudingsplicht bij ontoelaatbaar gedrag accountants
De controlemedewerker kan in de uitvoering van zijn werk te maken krijgen met accountants, zowel voor de controle van de aangifte van de accountant zelf als wanneer die optreedt namens een belastingplichtige (bijvoorbeeld als openbaar of intern accountant).
Het kan voorkomen dat ontoelaatbaar gedrag door een accountant wordt geconstateerd. Van ontoelaatbaar gedrag is sprake bij een flagrante normoverschrijding van significant belang door de accountant. Een flagrante normoverschrijding houdt in dat het gedrag van de accountant ontegenzeggelijk niet voldoet aan de wet- en regelgeving (inclusief die van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). Significant belang wil zeggen dat het nadeel van de normoverschrijding voor het maatschappelijk verkeer van voldoende belang is om daarop te reageren.

Het is niet de taak van de controlemedewerker om actief op zoek te gaan naar dergelijk ontoelaatbaar gedrag van accountants. Dit is immers niet de primaire taak van de Belastingdienst. Het wettelijk toezicht op het accountantsberoep is opgedragen aan de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), de Autoriteit Financiële Markten (AFM) en het Bureau Financieel Toezicht (BFT).
Indien de controlemedewerker tijdens zijn reguliere werkzaamheden tegen dergelijk ontoelaatbaar gedrag aanloopt, is hij verplicht gepaste stappen te ondernemen. De Belastingdienst heeft met de NBA, AFM en BFT (de convenantpartners) een convenant gesloten inzake het aanmelden van ontoelaatbaar gedrag.

Zo zal de controlemedewerker in eerste instantie de vaktechnisch coördinator Controle op de hoogte stellen van de geconstateerde normoverschrijding. Indien er voldoende belang is, wordt de kwestie aangemeld bij het Adviescollege Ontoelaatbaar Gedrag Accountants van de kennisgroep Vaktechniek Toezicht. Indien deze laatstgenoemde van mening is dat de normoverschrijding ernstig is, wordt in eerste instantie een geanonimiseerde melding gedaan bij een van de convenantpartners. Na acceptatie door de convenantpartner wordt zo nodig ontheffing van de geheimhoudingsplicht via het ministerie van Financiën verleend waarna de melding ongeanonimiseerd wordt.

22 Dit gebeurt in principe altijd in overleg met de vaktechnisch adviseur (vta) formeel recht of de vaktechnisch coördinator (vaco) formeel recht)

Zorgvuldig omgaan met persoonsgegevens

Respect voor identiteit

Een natuurlijk persoon kan op grond van de *Wet bescherming persoonsgegevens* (WBP) inzage vragen in de informatie die over hem verzameld is. Dat inzagerecht beperkt zich echter tot puur persoonlijke gegevens als naam en adres. Geen recht op inzage bestaat ten aanzien van kwalificaties als 'slechte betaler'.

Tot persoonsgegevens behoren alle gegevens, al dan niet geheel of gedeeltelijk geautomatiseerd, alsmede niet-geautomatiseerde gegevens die in een bestand zijn of worden opgenomen en die te herleiden zijn tot een identificeerbare natuurlijke persoon.

Privacyfunctionaris

Wil de controlemedewerker tijdens de controle dit soort gegevens (geautomatiseerd) verwerken, dan mag hij dit alleen doen als een dergelijke verwerking (vooraf) is of wordt gemeld en beoordeeld is door de privacyfunctionaris van de Belastingdienst. Voor de meest voorkomende activiteiten is dat reeds centraal/landelijk beoordeeld. De consequenties van de WBP voor de controlemedewerker zijn dus zeer beperkt. Bij twijfel vraagt de controlemedewerker om advies aan de vaktechnisch coördinator Formeel Recht.

4.4.6 Bedreigingen

Bedreiging fundamentele beginselen Richtlijn 4e

De controlemedewerker kan in conflict komen met de in dit hoofdstuk genoemde fundamentele beginselen wanneer hij een opdracht aanvaardt, uitvoert of afrondt. Hier kan de bedreiging ontstaan dat de controlemedewerker zich niet kan houden aan de fundamentele beginselen. Voor een antwoord op de vraag of er sprake is van een onaanvaardbare bedreiging, verplaatst de controlemedewerker zich in een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Een bedreiging valt doorgaans onder een van de volgende categorieën:

a Risico als gevolg van **onvoldoende vakbekwaamheid of onvoldoende (sociale) vaardigheid**
De vakbekwaamheid kan worden bedreigd als de controlemedewerker onvoldoende theoretische kennis en/of ervaring heeft om bepaalde werkzaamheden uit te voeren of in een bepaalde situatie op een juiste wijze te bespreken met de betrokkenen.

b Risico als gevolg van **irrationele controleopdrachten**
Een controlemedewerker mag geen opdracht aanvaarden waarvan het vooraf duidelijk is dat die vakinhoudelijk niet uitvoerbaar is, in geen verhouding staat tot de beschikbaar gestelde (norm)tijd of die voor een goede uitvoering een vakbekwaamheid vereist die niet beschikbaar is.

c Risico als gevolg van **eigenbelang**
De objectiviteit kan worden bedreigd door een financieel of een ander belang van de controlemedewerker (dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem).

d Risico als gevolg van **zelftoetsing**
Het is moeilijk objectief te blijven als een controlemedewerker zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan controleert. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren als een controlemedewerker tijdens een belastingcontrole het resultaat van zijn vorige controle moet herzien of opnieuw moet beoordelen.

e Risico als gevolg van **belangenbehartiging**
De objectiviteit kan worden bedreigd als de controlemedewerker betrokken raakt bij een pleitbezorging voor of tegen het controlesubject. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren als een controlemedewerker maatschappelijk actie voert voor of juist tegen een belastingplichtige.

f Risico als gevolg van **vertrouwdheid**
De controlemedewerker kan te veel worden beïnvloed door de persoon en eigenschappen van het controlesubject en daardoor niet met de gewenste objectiviteit tegenover diens belangen staan. Dit risico kan zich bijvoorbeeld ook voordoen wanneer een controlemedewerker te lang bij een controle van een belastingplichtige betrokken is.

g Risico als gevolg van **intimidatie**
De controlemedewerker kan geïntimideerd raken door een feitelijk of vermeend dreigement, een zeer dominante persoonlijkheid of andere reële of gevreesde pressiemiddelen van de kant van het controlesubject, en de angst voor de gevolgen die objectief handelen met zich zou kunnen brengen.

De controlemedewerker is zich er steeds bewust van dat zich dergelijke bedreigingen kunnen voordoen. Is dat het geval, dan evalueert hij die bedreiging naar aard en belang. Is er sprake van een onaanvaardbare bedreiging die hij zelf niet met extra waarborgen kan wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau kan beperken, dan zal de controlemedewerker zich wenden tot zijn leidinggevende. Ook de vaktechnisch adviseur of vaktechnisch coördinator Controle kunnen hier een adviserende rol spelen.

Als zich een vaktechnisch conflict voordoet, zal een controlemedewerker zich wenden tot zijn vaktechnisch adviseur of vaktechnisch coördinator Controle of de equivalent daarvan bij de Douane. Vaktechnische vragen kunnen daarna ook worden voorgelegd aan de kennisgroep Vaktechniek Toezicht.

Wanneer het conflict een integriteitsprobleem betreft, kan de controlemedewerker zich, al dan niet na tussenkomst van de leidinggevende, wenden tot de vertrouwenspersoon Integriteit. Indien er sprake is van een bedreiging waarbij een maatregel is genomen die ertoe leidt dat de controlemedewerker zich houdt aan de fundamentele beginselen, legt de laatstgenoemde de bedreiging, zijn beoordeling, de toegepaste maatregel en zijn conclusie vast in zijn dossier teneinde zich tegenover derden te kunnen verantwoorden.

5 Uitgangspunten controle

Terug naar inhoud

Richtlijnen

5a De controlemedewerker voert zijn controle uit volgens de Controleaanpak Belastingdienst (CAB).

5b De controlemedewerker beoordeelt of het controleobject voldoet aan de (fiscale) wet- en regelgeving. Daartoe gaat de controlemedewerker na of de rechtsfeiten juist en volledig verantwoord zijn en of de rechtsregels juist zijn toegepast.

5c Bij aanvang van een controle stelt de controlemedewerker de controledoelen vast.

5d De controlemedewerker streeft naar een oordeel over het controleobject met een redelijke mate van zekerheid.

5e De controlemedewerker past voor zijn controle de materialiteitstabel van de Belastingdienst toe.

5f De controlemedewerker heeft de verantwoordelijkheid controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde conclusies te kunnen trekken met betrekking tot het controleobject.

5g De controlemedewerker voert zijn werkzaamheden uit met een professioneel-kritische instelling.

5h De controlemedewerker maakt steeds een afweging tussen de kosten die gemoeid zijn met het verkrijgen van controle-informatie enerzijds en het verwachte nut van de verkregen informatie anderzijds.

5i Aan de hand van het transactiemodel stelt de controlemedewerker onder meer vast of de relevante transacties (de werkelijkheid) juist en volledig in de aangifte(n) verantwoord zijn.

5j De controlemedewerker bepaalt de aard en omvang van zijn controlewerkzaamheden op basis van een risicoanalyse om te komen tot een efficiënte en effectieve combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden. De controlemedewerker voert geen controleactiviteiten uit die al toereikend zijn uitgevoerd door het controlesubject zelf en/of diens accountant/ fiscaal dienstverlener (Schillenmodel).

5k De controlemedewerker verkrijgt zowel voldoende (kwantitatieve) als geschikte (kwalitatieve) controle-informatie op basis waarvan hij een vakbekwaam en verantwoord oordeel over het controleobject kan geven.

5l De controlemedewerker stelt aan de hand van het 'workflow-model' een controleprogramma op om zijn controleactiviteiten in te richten. Hij gebruikt daarvoor de beschikbare werkprogramma's.

5.1 Algemeen

In dit hoofdstuk komen het begrip controle-informatie en de uitgangspunten aan de orde die de controlemedewerker hanteert gedurende zijn controle. Om het begrip controle-informatie te kunnen definiëren en in te kaderen, is het van belang te weten wat het doel van (belasting)controle is. Dan wordt ook duidelijk wat de plaats van controle-informatie in het controleproces is. Daarna zal het transactiemodel worden belicht en wordt de vraag behandeld wanneer controle-informatie voldoende en geschikt is.

Vervolgens zal worden beschreven welke uitgangspunten de Belastingdienst hanteert om fiscale controles doelmatig en doeltreffend uit te voeren. Begrippen als nauwkeurigheid en materialiteit spelen hier een belangrijke rol. Ook wordt het begrip controlerisico uitgelegd en komen de verschillende componenten van het controlerisico aan bod. Het Schillenmodel houdt in dat de controlemedewerker steunt op de werkzaamheden van anderen, opdat hij zijn eigen werkzaamheden gemotiveerd kan beperken. Deze systeemgerichte en gegevensgerichte controlewerkzaamheden worden daarna behandeld. Tenslotte wordt het 'workflow-model' toegelicht. Dit model rangschikt de controleactiviteiten in een volgorde die leidt tot een doelmatige en doeltreffende uitvoering van de controle. De rol van het controleprogramma en de werkprogramma's wordt vervolgens toegelicht.

5.2 Het begrip controle-informatie

In paragraaf 2.4 is *controle* als volgt gedefinieerd:

Controle is het proces waarin de controlemedewerker vakbekwaam, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd informatie verkrijgt en objectief beoordeelt teneinde een antwoord te verkrijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan de van toepassing zijnde normen.

Normtoetsing

In een controle gaat de controlemedewerker na of iets naar behoren is verantwoord. Daartoe vergelijkt hij (kenmerken van) het controleobject met een norm. Een voorbeeld van een controleobject is de ingediende aangifte. De norm is het voldoen aan de fiscale wet- en regelgeving.

Informatie

Controle is nodig wanneer gebruikers informatiewaarde willen toekennen aan gegevens. Het begrip *gegevens* wordt hier gebruikt in de zin van feiten die administratief zijn vastgelegd. Het begrip *informatie* kan worden omschreven als de betekenis die aan gegevens wordt gehecht of ontleend. Derhalve is het begrip gegevens objectief en het begrip informatie subjectief van karakter. De betekenis die aan gegevens wordt gehecht of eraan wordt ontleend, is immers afhankelijk van de kennis en het begrip van de gebruiker en van het doel dat de gebruiker met de gegevens beoogt.

Onvolkomenheden

Om de betrouwbaarheid van de gegevens vast te stellen is controle noodzakelijk, omdat menselijke handelingen (al dan niet met behulp van machines) onvolkomenheden – dat wil zeggen: onjuistheden en/of onvolledigheden – tot gevolg kunnen hebben.

Het is van belang deze oorzaken in twee hoofdgroepen te onderscheiden: *bewuste* en *onbewuste* onvolkomenheden. Bewuste onvolkomenheden ontstaan als men zich willens en wetens niet houdt aan de wet- en regelgeving (bijvoorbeeld het verzwijgen van omzet of witwassen). Voor deze onvolkomenheden geldt dat er sprake is van (voorwaardelijke) opzet.

Onbewuste onvolkomenheden ontstaan als gevolg van onkunde, onachtzaamheid of onnauwkeurigheid. Ook worden hieronder onvolkomenheden begrepen die ontstaan als gevolg van verschillen in wetsinterpretatie. Daarvoor wordt de term 'pleitbaar standpunt' ook vaak gehanteerd. In geval van onbewuste onvolkomenheden kan er geen opzet in het spel zijn. Er kan desondanks wel sprake zijn van verwijtbaar handelen, bijvoorbeeld als de waarde van een bedrijfspand onzorgvuldig is ingeschat.

In paragraaf 2.4. is *belastingcontrole* als volgt omschreven:

> Een belastingcontrole is een controle waarmee een controlemedewerker het object van onderzoek (het controleobject; veelal een aangifte), waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van criteria (normen) en waarover hij zich een oordeel vormt dat een gebruiker een bepaalde mate van zekerheid geeft.

Materiële en formele belastingschuld

Voor de controle van een belastingaangifte spelen twee begrippen een belangrijke rol, namelijk de materiële en de formele belastingschuld.

De *materiële* belastingschuld is de belastingschuld zoals die uit het geheel van wettelijke bepalingen voortvloeit. De *formele* belastingschuld is de belastingschuld die feitelijk wordt vastgesteld met alle mogelijke onvolkomenheden van dien. Voor aanslagbelastingen stelt de inspecteur de formele belastingschuld vast, bijvoorbeeld in de vorm van een aanslag inkomsten- of vennootschapsbelasting. Voor aangiftebelastingen, zoals de loonheffingen en omzetbelasting, stelt de belastingplichtige zelf de formele belastingschuld vast door de aangifte in te dienen en te betalen.

Richtlijnen 5a en 5b

Het doel van een belastingcontrole, zoals een boekenonderzoek of een administratieve controle, is vast te stellen of de formele belastingschuld overeenkomt met de materiële belastingschuld en of aan (additionele) fiscale regelgeving is voldaan. Het is de taak van de controlemedewerker om na te gaan of de fiscale feiten volledig, juist en tijdig in de aangifte(n) verantwoord zijn.

Om de materiële belastingschuld te kunnen vaststellen moet de controlemedewerker:
- feiten en omstandigheden als fiscaal relevant kunnen identificeren; dat wil zeggen: feiten met een (mogelijk) fiscaal rechtsgevolg kunnen herkennen (rechtsfeiten);
- het aangetroffen feitencomplex aanvullen tot een compleet beeld ontstaat;
- de relevante feiten fiscaal kunnen duiden; dat wil zeggen in verband brengen met de desbetreffende rechtsregels en die ook toepassen en daarmee een conclusie trekken over de materiële belastingschuld.

Zoals in de definitie van belastingcontrole valt te lezen heeft controle als doel dat de controlemedewerker een verantwoord oordeel kan vormen over de aanvaardbaarheid van een controleobject waarvoor een controlesubject verantwoordelijk is. Voor een boekenonderzoek heffing en een administratieve controle is de aangifte dat controleobject. Hiertoe verzamelt de controlemedewerker op een systematische, gestructureerde wijze controle-informatie die voldoende en geschikt moet zijn voor een verantwoord oordeel.

Begrip controle-informatie

Het begrip *controle-informatie* is dan als volgt te definiëren:

> Controle-informatie is alle informatie die de controlemedewerker gebruikt om tot zijn oordeel te komen. Controle-informatie omvat zowel informatie die in de administratie van het controlesubject is opgenomen, als informatie buiten diens administratie.

Richtlijn 5k

De controlemedewerker verkrijgt zowel voldoende (kwantitatieve) als geschikte (kwalitatieve) controle-informatie op basis waarvan hij een vakbekwaam en verantwoord oordeel over het controleobject kan geven.

De controlemedewerker verricht voldoende werk om zijn oordeel te kunnen onderbouwen, niet minder, maar ook niet meer. De controle-informatie behoeft niet louter uit de eigen activiteiten van de controlemedewerker naar voren te komen. Dat komt tot uitdrukking in het schillenmodel. Zie paragraaf 5.9 voor een nadere toelichting op dit model.
De controlemedewerker legt al zijn overwegingen en werkzaamheden zodanig vast, dat hij zich achteraf kan verantwoorden voor de wijze waarop hij tot zijn oordeel is gekomen. De grondslag van zijn oordeel moet dus duidelijk blijken uit zijn dossier. Zie voor de wijze van dossiervorming hoofdstuk 3.2 Dossiervorming.

5.3 Belastingcontrole en de mate van zekerheid

Aanvaardbaar

Het doel van een controle is om na te gaan of het controleobject, veelal een aangifte, aanvaardbaar is. Daartoe moeten twee vragen beantwoord worden:

1 Geeft de aangifte de feiten *juist* en *volledig* weer?
2 Worden die feiten op *fiscaal aanvaardbare* wijze *geïnterpreteerd*?

Als beide vragen bevestigend beantwoord worden, is de conclusie dat de formele belastingschuld overeenkomt met de materiële belastingschuld. Er is in die situatie immers sprake van een aanvaardbare aangifte. In het geval dat één of beide vragen niet bevestigend worden beantwoord, is de aangifte dus niet aanvaardbaar.

Volledig en juist?

Voor de beantwoording van de eerste vraag gaat de controlemedewerker na of de aangifte aansluit op de administratie en of die administratie (en dus de aangifte) een volledige en juiste weergave van de werkelijkheid is. Hoe hij een en ander gestalte geeft, is het onderwerp van de hiernavolgende paragraaf.

Behoorlijk geïnterpreteerd?

Voor een antwoord op de tweede vraag zal hij de relevante rechtsregels moeten inventariseren en moeten nagaan welke uitleg past in de concrete situatie. Rechtsregels zijn opgenomen in de nationale en internationale wet- en regelgeving. Voor de interpretatie daarvan baseert de controlemedewerker zich op de parlementaire behandeling, de jurisprudentie, de beleidsregels en de wetenschappelijke vakliteratuur.

Richtlijn 5d

De controlemedewerker streeft ernaar een *redelijke mate van zekerheid* te verkrijgen over de aanvaardbaarheid van het controleobject. Hij richt zijn controle zodanig in dat hij op basis van zijn controlewerkzaamheden kan oordelen of het controleobject 'goed genoeg' is, zo nodig na correcties te hebben aangebracht. Een redelijke mate van zekerheid is minder dan absolute zekerheid.
Absolute zekerheid is nooit te verkrijgen, – en dat zouden we ook niet moeten nastreven – onder andere doordat we nooit alle onvolkomenheden in het controleobject kunnen vinden. Zo blijft er altijd enige onzekerheid of de AO/IB ook echt goed heeft gewerkt. Medewerkers van een bedrijf kunnen hebben samengespannen en daarmee de functiescheiding doorbroken hebben. Verder zullen we niet integraal de transacties controleren, maar volstaan we met een steekproef of een kritische deelwaarneming.
Met een controle op de volledigheid wordt gecontroleerd of datgene wat in het controleobject (de aangifte) is opgenomen, aannemelijk is. Deze controles leiden niet altijd tot een oordeel met een redelijke mate van zekerheid, zoals met de juistheidscontrole wel mogelijk is. In kleine organisaties komt de controlemedewerker hooguit tot een oordeel over de mate van aannemelijkheid (plausibiliteitsoordeel).
In grotere organisaties bestaat de mogelijkheid om te steunen op de werkzaamheden die de openbaar accountant heeft uitgevoerd in het kader van de jaarrekeningcontrole. Het is wel afhankelijk van de aard en diepgang van deze werkzaamheden en de gehanteerde materialiteit, of dit voldoende is voor een oordeel met een redelijke mate van zekerheid.

Wanneer de controlemedewerker in de uitvoering van zijn werk een onzekerheid houdt, kan daar een objectieve of een subjectieve verhindering aan ten grondslag liggen.

Objectieve verhindering

Er is sprake van een objectieve verhindering wanneer bijvoorbeeld de AO/IB onvolkomenheden vertoont waar objectieve verklaringen voor zijn aan te voeren (zie hoofdstuk 9.7.4: 'Onvervangbare maatregelen van interne beheersing').

Subjectieve verhinderingen

Voldoet het controlesubject niet aan zijn wettelijke verplichtingen, dan spreken we van subjectieve verhinderingen. De controlemedewerker zal afwegen welke maatregelen getroffen moeten worden om de subjectieve verhinderingen in de toekomst te voorkomen om daarmee de compliance te bevorderen. De controlemedewerker voert daarvoor collegiaal overleg met een deskundige op het gebied van formeel recht over de te nemen maatregelen (zie paragraaf 12.2: 'Evaluatie controlebevindingen'). Uiteraard worden de subjectieve verhinderingen ook duidelijk in het controlerapport beschreven (zie hoofdstuk 13: 'Rapportage en afronding').

5.4 Voldoende en geschikte controle-informatie

Uiteraard mag de controlemedewerker alleen die controlewerkzaamheden uitvoeren die zijn toegestaan op grond van wet- en regelgeving. Bovendien moet hij zich houden aan de beleidsregels van de Belastingdienst en aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Zo moet de keuze voor controlemiddelen om controle-informatie te verzamelen in relatie staan tot het gestelde doel (beginsel van proportionaliteit), en dient steeds het voor de belastingplichtige minst bezwarende middel te worden gekozen (beginsel van subsidiariteit). Een ander beginsel dat hier zijn invloed laat gelden, is dat van 'fair play'. Op grond van dit beginsel van behoorlijk bestuur mag de controlemedewerker geen inzage vragen in fiscale adviezen en correspondentie.

Beginselen van behoorlijk bestuur

Richtlijn 5h

Binnen die randvoorwaarden maakt de controlemedewerker de afweging tussen de kosten van het verkrijgen van controle-informatie en het verwachte nut daarvan. Deze afweging bevat het tijdbeslag van de controlemedewerker zelf en van eventuele specialisten, de inspanning van de gecontroleerde organisatie om de gevraagde informatie te verzamelen en de effecten op de nalevingsbereidheid. Voor lastige keuzes zal vaktechnische ondersteuning worden gevraagd.

Richtlijn 5k

De controlemedewerker voert zijn werkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dit houdt in dat de controlemedewerker de deugdelijkheid van de verkregen controle-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt. Hij dient alert te zijn op informatie die mogelijk tegenstrijdig is of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken door het controlesubject.

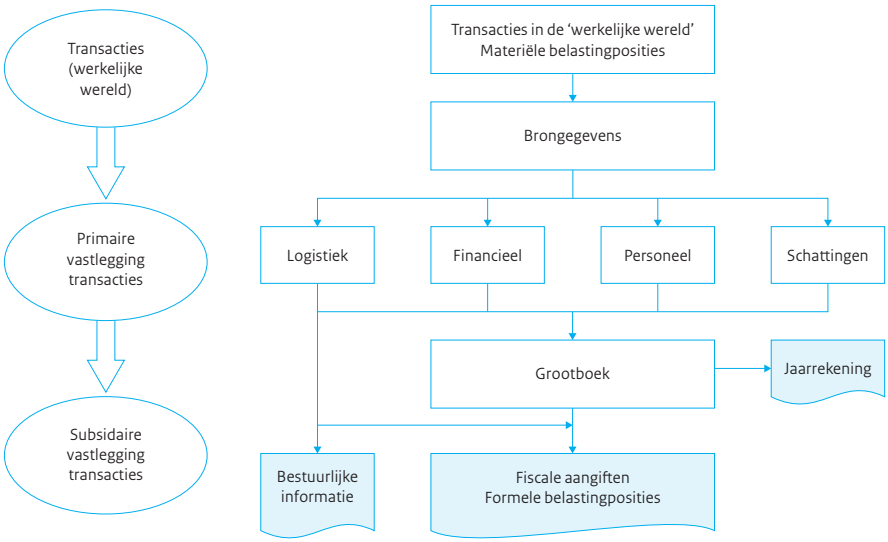
5.5 Het transactiemodel

Transactiemodel

Als de aangifte(n) moet(en) worden beoordeeld, gaat het om de vraag of de formele belastingschuld overeenkomt met de materiële belastingschuld. Daartoe stelt de controlemedewerker onder meer vast of de relevante transacties (de werkelijkheid) juist en volledig in de aangifte(n) verantwoord zijn. De bedrijvigheid van een organisatie kan als een verzameling transacties worden weergegeven. De registratie van transacties is daarmee ook een belangrijk aanknopingspunt voor de controle. Het transactiemodel maakt dit inzichtelijk.

In de onderstaande figuur staat aan de linkerzijde het transactiemodel in zijn meest abstracte en elementaire vorm. De rechterzijde van het model laat zien op welke wijze deze vastleggingen in een organisatie (administratief) zichtbaar worden.

Figuur 5.1 Het transactiemodel



Het transactiemodel kan in twee richtingen worden gelezen.

1. Van boven naar beneden, het perspectief van de AO/IB. Deze richting maakt inzichtelijk hoe transacties van een organisatie in de dagelijkse realiteit ('werkelijke wereld') leiden tot registraties/vastleggingen en hoe transacties uiteindelijk worden opgenomen in een verantwoording, zoals een jaarrekening of een aangifte.

2. Van beneden naar boven, het perspectief van de externe (waaronder fiscale) controle. Deze richting maakt duidelijk dat de controle van een verantwoording onder voorwaarden mogelijk is met behulp van primaire vastleggingen en documenten. Die voorwaarden zien erop dat de verantwoording via de subsidiaire vastleggingen met de primaire vastleggingen aansluit en dat de AO/IB voldoende betrouwbaar is. In de volgende twee paragrafen werken we deze twee perspectieven verder uit.

5.5.1 Het perspectief van de AO/IB

Van de transacties in de 'werkelijke wereld' worden vastleggingen gemaakt: de primaire vastleggingen. Het model is ook van toepassing op de transacties die online (internet, webwinkels en dergelijke) tot stand kunnen komen. De gegevens van een transactie worden door de organisatie dan ook in diverse vormen en via diverse media ontvangen en vastgelegd. Met de primaire vastleggingen kan de organisatie in haar informatiebehoefte voorzien. Daartoe gebruikt zij systemen die daarvoor geschikte informatie opleveren (in de figuur weergegeven door Logistiek, Financieel, Personeel en Grootboek), zoals via managementrapportages, jaarrekeningen en belastingaangiften. De informatie is onderworpen aan zowel interne beheersing als externe controle. De administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne beheersing moeten ervoor zorgen dat de informatie betrouwbaar is. Wanneer dergelijke maatregelen ontbreken of ontoereikend zijn, blijft onzekerheid bestaan over de betrouwbaarheid van de informatie en kan men daarop voor de externe controle in beginsel niet steunen.

5.5.2 Het perspectief van de (externe) controle

5.5.2.1 *De controledoelen*

Het transactiemodel maakt de relatie tussen de interne informatiebehoefte en de externe controle duidelijk. Dat gebeurt door de volgende controledoelen te formuleren:
- vaststellen of alle transacties verantwoord zijn;
- vaststellen of de relevante gegevens van de transacties volledig vastgelegd zijn;
- vaststellen of die gegevens juist en tijdig verantwoord zijn;
- vaststellen of de schattingsposten juist zijn;
- vaststellen of specifieke fiscale wet- en regelgeving juist is toegepast in de fiscale aangifte.

Deze vijf controledoelen gelden alle voor controles op de aanvaardbaarheid van een aangifte winstbelasting (VpB of IB). In deze controles gaat het met name om de aanvaardbaarheid van de verantwoorde winst. Voor controles op de aanvaardbaarheid van de aangiften van andere middelen, zoals LH, OB of douanerechten, gelden de eerste drie controledoelen en de juiste toepassingen van relevante wet- en regelgeving. Doorgaans zijn schattingsposten hier niet aan de orde.

5.5.2.2 *Controle financiële verantwoording*

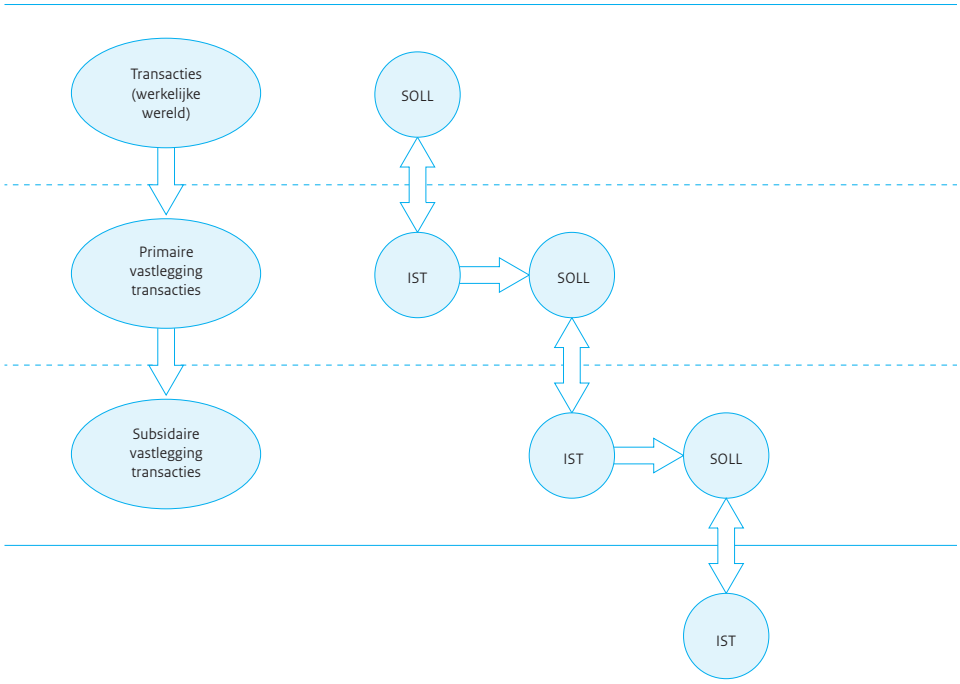
Controle is het proces waarin de controlemedewerker vakbekwaam, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd informatie verkrijgt en objectief beoordeelt teneinde een antwoord te verkrijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan geldende normen.
Voorbeelden van objecten zijn de jaarrekening en de aangifte. Als het gaat om controle spreekt men vaak van de 'ist-positie', de feitelijke situatie, en de 'soll-positie', de norm of gewenste situatie. Controle is dan het toetsen van 'ist' ('zijn') aan 'soll' ('behoren'). In de controle van een aangifte bestaat de 'soll-positie' uit de voor die aangifte relevante transacties in de 'werkelijke wereld'. De 'ist-positie' bestaat dan uit de vastleggingen daarvan in de aangifte. De vastleggingen in de aangifte moeten dan vergeleken worden met de vastleggingen van de werkelijk uitgevoerde transacties. Deze controle is niet zonder meer mogelijk. Achteraf is het immers niet meer mogelijk de reeds uitgevoerde transacties in de werkelijke wereld waar te nemen. De 'soll'-positie' moet daarom via een omweg worden opgebouwd.

Wanneer een controle wordt ingesteld, is de eerst mogelijke waarneming van een transactie de primaire vastlegging ervan in de administratie van de organisatie. De koop van een product in de winkel is achteraf niet meer waar te nemen. De registratie ervan op de scankassa in de winkel is meestal wel achteraf zichtbaar. Hiervoor is het noodzakelijk dat de winkel maatregelen van interne beheersing heeft genomen om te kunnen garanderen dat de verkoop van het product ook echt wordt geregistreerd. Deze maatregelen moeten functioneren wanneer de transactie zich voltrekt. Zo niet, dan is achteraf geen zekerheid te geven over de juistheid en volledigheid van de registratie van de transactie. Daarom worden deze maatregelen onvervangbare maatregelen van interne beheersing genoemd.[23]

23 Onvervangbare internebeheersingsmaatregelen zijn maatregelen en procedures waarin leemten of gebreken achteraf niet kunnen worden hersteld (de waarborgen dat de transacties van de onderneming zodanig worden geregistreerd – in casu de primaire registraties – dat de volledigheid van de omzetverantwoording controleerbaar is). Voorbeelden van onvervangbare internebeheersingsmaatregelen zijn: functiescheidingen, leegstandcontroles, toegangscontroles (bioscoop, het klassieke – en dus herkenbare – voorbeeld) en de kwaliteits- en kwantiteitsinspecties bij de ontvangst van goederen.

Hieruit volgt dat het voor een controle achteraf noodzakelijk is de primaire vastleggingen op te waarderen van 'ist' naar 'soll'. Als dit mogelijk is, is controle van de aangifte achteraf mogelijk. De subsidiaire vastleggingen, zoals jaarrekening en aangifte, kunnen nu worden vergeleken met de brondocumenten. Deze vorm van controle wordt 'indirecte controle' genoemd. De volgende figuur geeft dit weer.

Figuur 5.2 Het transactiemodel, 'Ist' en 'Soll'



Het transactiemodel geeft dus weer dat elke boeking indirect kan worden gecontroleerd aan de hand van de primaire vastlegging(en) en de daaraan via het controlespoor gekoppelde dossiers en contracten mits de onvervangbare maatregelen van interne beheersing naar behoren functioneren. De controle is dan doeltreffend uit te voeren.

De betrouwbaarheid van primaire vastleggingen (zodat ze de 'soll-positie' kunnen worden) kan worden getoetst door te controleren of ze juist, volledig en tijdig zijn vastgelegd. Meer specifiek betekent dit dat:

- de echtheid (authenticiteit) van de gegevens vaststaat; de herkomst van de gegevens moet dan wel kunnen worden vastgesteld;
- de integriteit van de gegevens vaststaat; gegevens omtrent de transactie zijn juist, volledig en tijdig vastgelegd.

De controle op de kwaliteit van de primaire vastleggingen kan op drie verschillende manieren worden uitgevoerd:

Direct: de meest betrouwbare vorm is directe controle op het moment dat de transacties worden verricht. Zoals eerder is opgemerkt, is het niet mogelijk alle transacties en primaire vastleggingen daarvan direct en fysiek te controleren. De Belastingdienst zou dan bij alle transacties aanwezig moeten zijn.

Indirect: dit kan door te steunen op de internebeheersingsmaatregelen van de organisatie, maatregelen die voor de organisatie onmisbaar zijn om optimaal te kunnen functioneren, zoals een kwalitatief goede primaire registratie. Alleen zo kan zij immers haar bedrijfsvoering beheersen en verantwoording afleggen. Het is aan de organisatie voorbehouden om deze beheersingsmaatregel uit te voeren op het moment dat de transactie wordt aangegaan. Het betreft de onvervangbare maatregelen van interne beheersing die achteraf niet alsnog door de onderneming, de accountant of de Belastingdienst kunnen worden uitgevoerd. Deze beheersingsmaatregelen zijn met name van belang voor de volledigheid van de vastleggingen. De juistheid kan in beginsel wel achteraf worden gecontroleerd door vanuit de brongegevens de transactie te reconstrueren. Hiervoor moet de vastlegging wel volledig zijn. De organisatie of een toezichthoudende derde, in casu de Belastingdienst of een openbaar accountant, kan een aantal transacties direct controleren. Zo kan vastgesteld worden of de onvervangbare interne-beheersingsmaatregelen gedurende de controleperiode ook werkelijk zijn of worden uitgevoerd. De Belastingdienst kan hiervoor waarnemingen ter plaatse (WTP) uitvoeren. Deze WTP's zijn bijvoorbeeld gericht op de maatregel dat een verkooptransactie op de kassa wordt aangeslagen of dat er werkelijk een toegangscontrole wordt uitgevoerd in een bioscoop. De openbaar accountant voert deze activiteiten uit tijdens de interimcontroles. De Belastingdienst zal voor deze directe controles zo mogelijk steunen op dergelijke controles.

Achteraf: door verbandcontroles uit te voeren met de primaire en/of subsidiaire vastleggingen van de partij waarmee de transacties zijn aangegaan. Dit kan bijvoorbeeld door een derdenonderzoek in te stellen of een saldobevestiging op te vragen. Het is dan wel van belang te onderzoeken hoe betrouwbaar de informatie van de andere partij is.

Van schattingsposten moet worden beoordeeld of deze juist in de aangifte zijn opgenomen. Te denken valt aan de controle van de hoogte van de afschrijvingen en de dotaties aan de voorzieningen. Het controlesubject heeft vaak grote invloed op deze posten. Soms worden ze zelfs zonder enige primaire vastlegging rechtstreeks in het grootboek geboekt (via de zogenoemde voorafgaande journaalposten). Als deze schattingsposten van materieel belang zijn, zal de controlemedewerker er aandacht aan besteden.

5.6 Toetsen van beweringen

Duidelijk, stellig en zonder voorbehoud

De belastingplichtige moet aangifte doen binnen de wettelijke termijn of binnen een redelijke termijn die de inspecteur heeft gesteld. Elke aangifte moet juist, volledig en tijdig zijn. De inspecteur moet uit de aangifte kunnen afleiden wat de belastingplichtige bedoelt (duidelijk) en of de gegevens volgens de belastingplichtige vaststaan (stellig en zonder voorbehoud). Uit de (digitale) ondertekening blijkt dat de belastingplichtige de verantwoordelijkheid daarvoor op zich neemt.

Risicobeoordeling

De belastingplichtige doet met een aangifte in feite een samenstel van beweringen, namelijk dat de gegevens in de aangifte de werkelijke bedrijfsactiviteiten weergeven en dat de fiscale interpretatie van die gegevens acceptabel is. De controlemedewerker beoordeelt het risico dat de aangifte niet de materiële belastingschuld weergeeft. Hierbij houdt hij rekening met de aangetroffen AO/IB en eventuele (controle)werkzaamheden die anderen hebben verricht, zoals de (openbaar) accountant, fiscaal dienstverlener of andere toezichthouders, die dit risico kunnen beperken.

Tendensen

Voor de beoordeling van dergelijke beweringen moeten steeds de feiten die eraan ten grondslag liggen, getoetst worden op waarheids- of waarschijnlijkheidsgehalte. Daartoe houdt de controlemedewerker rekening met mogelijke tendensen in die beweringen. Zo kan de belastingplichtige in geval van een dreigende verliesverdamping of aangekondigde belastingtariefverlaging geneigd zijn respectievelijk transacties te vroeg of te laat in de aangifte op te nemen. Ook kunnen die tendensen samenhangen met de belangen van het management – bijvoorbeeld als hun winstbonusregelingen daardoor negatief beïnvloed dreigen te worden – en van andere belanghebbenden ('stakeholders'), zoals financiers of aandeelhouders. Hun belangen kunnen in lijn liggen met die van de Belastingdienst, maar daar ook haaks op staan.

Verschillen in beweringen

Ook kan de belastingplichtige strijdige belangen hebben als hij zowel aangifte(n) indient bij het dienstonderdeel Douane, als bij het dienstonderdeel Belastingen. Indien hij bijvoorbeeld goederen inkoopt die afkomstig zijn van buiten de EU, kan hij de inkoopprijs te hoog willen voorstellen om daarmee de winstbelasting te verlagen, terwijl hij die hogere inkoopprijs niet als de feitelijke grondslag (douanewaarde) wil aanmerken voor de rechten bij invoer.

Daarnaast kunnen er ook verschillen zijn tussen beweringen in de vennootschappelijke jaarrekening en de fiscale aangifte(n). Zo kan een organisatie geneigd zijn het eigen vermogen in de vennootschappelijke jaarrekening hoger voor te stellen om daarmee tegen gunstiger voorwaarden bankkrediet te verkrijgen, terwijl een hoger fiscaal vermogen voor de winstbelasting juist een hogere belastingschuld tot gevolg kan hebben. Hierdoor kunnen bijvoorbeeld de primaire controlerichtingen van de controlemedewerker en de openbaar accountant van elkaar verschillen.

5.7 Sfeerovergang

Redelijk vermoeden

Tijdens de controle kan de controlemedewerker op elk moment het redelijke vermoeden krijgen dat de belastingplichtige beboetbare of fiscaal strafbare feiten heeft begaan. Dit kan gebeuren tijdens de eerste contacten, maar ook pas bij de afronding van de controle. Als zoiets gebeurt, veranderen de rechten en plichten van zowel de controlemedewerker als die van het controlesubject. Het is daarom van belang dat de controlemedewerker zich onmiddellijk realiseert welke gevolgen dit heeft. Het moment waarop de aard van de controle overgaat van een boekenonderzoek heffing naar een boeteonderzoek of naar een strafrechtelijk onderzoek, wordt 'sfeerovergang' genoemd. In hoofdstuk 12.7: ('Sfeerovergang') komt dit onderwerp verder aan de orde.

5.8 Nauwkeurigheid en materialiteit

Er wordt van een controlemedewerker niet verlangd dat hij zijn oordeel over het controleobject met 100% nauwkeurigheid en 100% betrouwbaarheid geeft, als dat al mogelijk zou zijn. Met een bepaalde mate van nauwkeurigheid en betrouwbaarheid geeft de controlemedewerker invulling aan het begrip 'redelijke mate van zekerheid'.

Materialiteit

De nauwkeurigheid die van de controlemedewerker in zijn controle wordt gevraagd, wordt meestal uitgedrukt met het begrip 'materialiteit'. Dat begrip heeft betrekking op de vereiste nauwkeurigheid van het oordeel in de ogen van de gebruiker. Na controle en na een eventuele correctie moet er voor de gebruiker sprake zijn van een redelijke mate van zekerheid dat de onderzochte aangifte geen fouten meer bevat die tezamen het bedrag van de materialiteit te boven gaan. De materialiteit functioneert daarmee als goedkeuringsgrens voor het controleobject.

Daarmee is duidelijk dat de materialiteit geen *correctiegrens* is. Een correctiegrens is een bedrag beneden welk, om allerlei redenen, zoals doelmatigheidsoverwegingen, geen correcties aangebracht worden.

Kwalitatieve materialiteit

Het begrip kwantitatieve materialiteit en moet niet worden verward met het begrip *kwalitatieve materialiteit*. Dat laatste begrip heeft betrekking op de aard van de fout, met name waar het gaat om de mate van verwijtbaarheid. Een bewuste fout staat goedkeuring van een fiscale aangifte altijd in de weg, ook al is het financiële gevolg (relatief) gering.

Materialiteit en vertrouwensbeginsel

Om te beschrijven wat in de praktijk als materieel wordt beschouwd, kunnen we aansluiting zoeken bij de jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel. Volgens de Hoge Raad gaat het er niet om wat tijdens een controle wel of niet onderzocht is. Voldoende is dat de belastingplichtige mocht aannemen dat de controle haar beslag heeft gekregen. Van een opgewekt vertrouwen kan men al spreken als er *verhoudingsgewijs* een zodanig belang is dat een bepaalde post niet aan de aandacht van de controlemedewerker mag zijn ontsnapt. Bovendien moeten de gevolgen voor de belastingheffing van dien aard zijn dat het voor de hand ligt kritische opmerkingen te maken, dan wel tot correctie over te gaan. Hult de controlemedewerker zich desondanks in stilzwijgen, dan wekt hij het vertrouwen op dat hij die betrokken post in fiscaal opzicht heeft beoordeeld en dat de verwerking daarvan in het controleobject zijn goedkeuring kan wegdragen. Bovendien is de controlemedewerker bevoegd voor meerdere belastingmiddelen; wanneer hij fouten en/of omissies constateert tijdens een deelonderzoek, zal hij zich moeten afvragen of hij de reikwijdte van zijn controle zal moeten uitbreiden.

Nu duidt het begrip 'verhoudingsgewijs' aan dat de betekenis onder meer gerelateerd is aan de omvang van de onderneming. Het belang moet volgens de Hoge Raad van een zodanige omvang zijn, dat de controlemedewerker hierop had behoren te letten.

Richtlijn 5g

Voor de bepaling van de (kwantitatieve) materialiteit gebruikt de Belastingdienst een speciale tabel. Daarin is de materialiteit afhankelijk gesteld van de omvang van de organisatie die wordt gecontroleerd (het controlesubject).[24]

Figuur 5.3 Materialiteitstabel

Omvang organisatie (in Nederlandse omzet)			Materialiteit
		300.000	Omzet x 5%
300.000	–	500.000	15.000
500.000	–	1.000.000	30.000
1.000.000	–	2.200.000	60.000
2.200.000	–	4.400.000	120.000
4.400.000	–	8.800.000	180.000
8.800.000	–	17.500.000	300.000
17.500.000	–	35.000.000	600.000
35.000.000	–	70.000.000	900.000
70.000.000	–	140.000.000	1.500.000
140.000.000	–		3.000.000

24 De tabel luidt in 'uitgaveneuro's ' en niet in 'belastingeuro's'.

De materialiteitstabel geldt in het toezicht altijd, tenzij sprake is van één van de volgende uitzonderingssituaties:
- De kennisgroep Vaktechniek Toezicht heeft voor een dergelijk onderzoek een bijzondere materialiteitstabel opgesteld.
- De controleopdracht heeft uitsluitend betrekking op de loonheffingen; in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op het totale bedrag van de loonsom.
- De controleopdracht heeft uitsluitend betrekking op de rechten bij invoeren accijnzen; in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op de waarde van de inkomende stroom douanegoederen.
- In het kader van een landelijke actie worden onderzoeken uitgevoerd met een verhoogde nauwkeurigheid (het zogenoemde 'inzoomen'); in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op de omvang van het controleobject.

De wijze waarop de tabel in de praktijk moet worden toegepast komt verder aan de orde in hoofdstukken 10 Volledigheidscontroles en 11 Juistheidscontroles.

Controletolerantie

Controletolerantie = materialiteit

De controletolerantie is de nauwkeurigheid waarmee de controlemedewerker zijn controle feitelijk inricht. Daarin stelt hij de controletolerantie altijd gelijk aan de materialiteit.[25] Dan blijft de hoeveelheid controlewerkzaamheden namelijk minimaal. Deze lijn past bij de uitgangspunten van de Belastingdienst, namelijk dat de controlemedewerker zo min mogelijk werk doet om tot de gefundeerde conclusie te komen dat de aangifte (of het desbetreffende deel daarvan) goed genoeg is.

Materialiteit bij volledigheidscontroles

Ook in volledigheidscontroles speelt de materialiteit een rol in de afweging ('professional judgement') hoeveel systeemgerichte controlewerkzaamheden (werking AO/IB) en/of hoeveel gegevensgerichte controlewerkzaamheden de controlemedewerker moet verrichten. De materialiteit geldt als norm in de afweging om al dan niet tot actie over te gaan. In hoofdstuk 10 wordt dit onderwerp verder uitgediept.
De materialiteit als norm voor de hoeveelheid controlewerkzaamheden is voor volledigheidscontroles minder duidelijk dan voor juistheidscontroles: de controlemedewerker weet immers niet wat er zou kunnen ontbreken. Dit betekent niet dat de materialiteit hier geen enkele rol speelt. Die is namelijk van invloed op de hoeveelheid werk die de controlemedewerker wil verrichten. Hij moet zich dan ook realiseren dat 'goed genoeg' ook voor de volledigheid van de transacties geldt.

Betrouwbaarheid in het controleproces

Betrouwbaarheidsgrens

De controlemedewerker streeft naar een redelijke mate van zekerheid dat het controleobject geen omissies en/of fouten van materieel belang bevat. Het is van belang een onderscheid te maken in de volledigheid en de juistheid van de verantwoorde transacties. In kleinere organisaties kan de controlemedewerker met zijn volledigheidscontroles in voorkomende gevallen hooguit komen tot een plausibiliteitsoordeel over de volledigheid van de verantwoording. Voor wat de juistheidscontrole betreft hanteert de Belastingdienst een betrouwbaarheid van 95%, indien deze wordt ingericht door middel van een statistische steekproef. In hoofdstuk 6 ('Controlemiddelen en Technieken') en in hoofdstuk 11 ('Juistheidscontroles') komt deze methodiek aan de orde.

5.9 Controlerisico

Controlerisico is het risico dat de controlemedewerker loopt dat het controleobject materiële onvolkomenheden bevat, zonder dat hij deze ontdekt. Dit risico moet beperkt blijven. De Belastingdienst accepteert een controlerisico van maximaal 5%: het complement van de betrouwbaarheid (zie vorige paragraaf).

25 Tenzij de omvang van de organisatie zeer beperkt is, zie verder hoofdstuk 6.4.2.

Bestanddelen controlerisico

Het controlerisico is opgebouwd uit de volgende componenten:[26]
- het inherente risico;
- het internebeheersingsrisico;
- het ontdekkingsrisico.

Inherent risico

Het *inherente risico* is het risico dat materiële onvolkomenheden in het controleobject aanwezig zijn zonder de werking van het bestaande internebeheersingssysteem. De controlemedewerker inventariseert en analyseert dit risico tijdens de bedrijfsverkenning. Dit onderwerp komt aan de orde in hoofdstuk 8.

Internebeheersingsrisico

Het *internebeheersingsrisico* is het risico dat de interne beheersing materiële onvolkomenheden in het controleobject niet kan voorkomen, dan wel niet tijdig signaleert en corrigeert. Dit risico kan ook worden omschreven als het 'restrisico' voor de leiding van de onderneming. De controlemedewerker inventariseert en analyseert dit risico door systeemgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren. Wanneer hij het internebeheersingsrisico laag inschat, onderbouwt hij dat gemotiveerd en neemt hij dus kennis van de opzet, het bestaan en de werking van de AO/IB. Het Schillenmodel, dat inhoudt dat de controlemedewerker steunt op eerder door anderen verrichte werkzaamheden, wordt verder behandeld in paragraaf 5.10.
Van de internebeheersingsmaatregelen die wel aanwezig zijn (en gericht zijn op inherente risico's) zullen de opzet, het bestaan en de werking moeten worden vastgesteld. Dit wordt aangeduid met de omschrijving *systeemgerichte werkzaamheden*. Voor zover die maatregelen niet bestaan en/of werken, zal de controlemedewerker zelf (gegevensgerichte) controlewerkzaamheden uitvoeren indien dat mogelijk is.
Het internebeheersingsrisico en de wijze waarop dit invloed heeft op de controlewerkzaamheden, worden behandeld in hoofdstuk 9 ('Analyse van de administratie').

Ontdekkingsrisico

Het *ontdekkingsrisico* is het risico dat de controlemedewerker met zijn gegevensgerichte werkzaamheden materiële onvolkomenheden die in het controleobject aanwezig zijn, niet zal ontdekken. Hij kan dit risico beheersen door een goede verhouding in controlewerkzaamheden te hanteren. Nadat de controlemedewerker het inherente risico en het internebeheersingsrisico heeft geïnventariseerd en geanalyseerd, moet hij vaststellen welke controlewerkzaamheden hij nog moet uitvoeren om vast te stellen dat de aangifte vrij is van materiële onvolkomenheden. Dit onderwerp wordt behandeld in de hoofdstukken 10 ('Volledigheidscontroles') en 11 ('Juistheidscontroles').

Uitvoeringsrisico

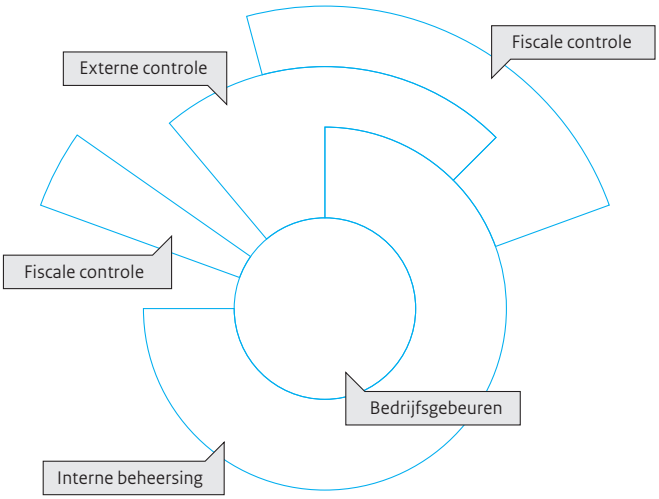
Naast de genoemde elementen van het controlerisico kan nog het zogenoemde *uitvoeringsrisico* worden onderscheiden, dat verband houdt met het risico dat controlewerkzaamheden niet correct zijn opgezet, uitgevoerd of geëvalueerd. Het is namelijk mogelijk dat de controlemedewerker niet alle inherente risico's heeft onderkend, de systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden niet correct heeft uitgevoerd of hier verkeerde conclusies uit heeft getrokken. Dit uitvoeringsrisico kan worden beperkt door maatregelen van kwaliteitsbeheersing. Zo kan er opleiding, begeleiding en permanente educatie worden aangeboden,en kunnen controles adequaat worden gepland en uitgevoerd. De kwaliteit kan worden verbeterd door het controleprogramma (na de preplanning) te bespreken, toezicht te houden op de uitvoering en door de dossiers te beoordelen (zie ook paragraaf 3.2 'Kwaliteitsbeheersing').

26 In de accountancy wordt het controlerisico ook wel opgevat als een functie van de risico's van een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico (NV COS 200), waarbij het risico van een afwijking van materieel belang bestaat uit het inherent risico en het internebeheersingsrisico.

5.10 Schillenmodel

Ten aanzien van de hiervoor genoemde controlewerkzaamheden voert de controlemedewerker geen controleactiviteiten uit die al toereikend zijn uitgevoerd door de gecontroleerde zelf en/of diens (openbaar) accountant en/of fiscaal dienstverlener. Hij houdt rekening met de wijze waarop de gegevens tot stand zijn gekomen. Hij inventariseert hoe hij gebruik kan maken van controle-informatie die anderen reeds hebben verzameld. Dit is weergegeven in het Schillenmodel.

Figuur 5.4 Het schillenmodel



Het uitgangspunt van dit model is dat een organisatie verantwoordelijk is voor een goede sturing, beheersing en verantwoording van haar bedrijf en daarom zelf belang heeft bij een goede kwaliteit van de informatie die uit haar bedrijfsprocessen voortkomt. De belastingplichtige treft dus zelf maatregelen van interne beheersing om de kwaliteit van die informatie te waarborgen (de internebeheersingsschil). Verder maakt het Schillenmodel inzichtelijk dat externe controle (zoals accountantscontrole) zekerheid aan de kwaliteit van de informatie kan toevoegen en dat de belastingcontrole zich (deels) uitstrekt over gebieden die ook al door anderen zijn beoordeeld. De omvang van deze schillen is voor elke organisatie anders. Dat betekent ook dat de mate varieert waarin gesteund kan worden op de interne beheersing of externe controle. Degene die wil steunen op de activiteiten van anderen, moet zich altijd zelfstandig een oordeel vormen over (de kwaliteit van) die activiteiten.
De werkzaamheden in het kader van interne beheersing en fiscaliteit door bedrijven en derden hebben zich de afgelopen jaren ontwikkeld, wat het Schillenmodel ook laat zien. Uit dit model kan de controlemedewerker namelijk opmaken in welke mate hij kan steunen op de werkzaamheden van anderen. Dat kan uiteraard alleen onder de voorwaarde dat deze werkzaamheden ook echt zijn uitgevoerd en ertoe bijdragen dat de controledoelen verwezenlijkt worden. Dit moet in het toezicht worden vastgesteld.

Tax Control Framework

De ontwikkelingen op het gebied van 'corporate governance' vergroten de noodzaak voor organisaties om zichtbaar 'in control' te zijn. Deze noodzaak strekt zich ook uit naar de fiscaliteit. Het bestaande raamwerk van AO/IB, ook aangeduid met de term 'Business Control Framework' (BCF), wordt door (veelal grotere) organisaties uitgebreid met beheersingsmaatregelen die gericht zijn op de fiscaliteit. Deze fiscale beheersing wordt ook wel een 'Tax Control Framework' (TCF) genoemd. Een TCF is geen afzonderlijk beheersingssysteem, maar maakt deel uit van het BCF. Om douanerisico's goed te beheersen investeren (veelal grotere) bedrijven ook in een 'Customs Control Framework' (CCF). Door deze ontwikkelingen wordt het totale stelsel van internebeheersingsmaatregelen uitgebreid en neemt de analyse van de systeemgerichte controlewerkzaamheden een steeds belangrijker plaats in zodra de controlemedewerker zijn controlewerkzaamheden uitvoert.

Fiscale beheersing

Het Schillenmodel is voor toezicht daarom een belangrijk hulpmiddel om keuzes te maken. Als de controlemedewerker namelijk meer kan vertrouwen op de kwaliteit van de interne beheersing (door toevoeging van de fiscale beheersing) en de extra externe controle (in de vorm van diensten van 'externe deskundigen'), is het mogelijk zijn eigen controlewerkzaamheden (verregaand) te verminderen. Daarbij zal hij vaststellen dat het vertrouwen in de fiscale beheersing en de diensten van externe deskundigen gerechtvaardigd is. Deze werkwijze wordt zichtbaar gemaakt in het Schillenmodel. Als er een controle wordt ingesteld, zal de controlemedewerker altijd de (kwaliteit van de) activiteiten die anderen hebben uitgevoerd analyseren.

Gelieerde partijen

De transacties van de onderneming met direct of indirect gelieerde partijen kunnen vanuit fiscaal perspectief bijzondere risico's met zich brengen. De controlemedewerker zal dan ook expliciet aandacht besteden aan de controlewerkzaamheden die de openbaar accountant aangaande deze aspecten heeft uitgevoerd. Voorbeelden daarvan zijn transacties met andere concernonderdelen en met de directeur-grootaandeelhouder, diens familieleden of vrienden, en incidentele gebeurtenissen. Vanwege de fiscale risico's die aan dergelijke transacties verbonden zijn, verdienen die posten extra aandacht. Dit is in het Schillenmodel weergegeven met het smalle vlak 'fiscale controle' aan de linkerkant.

5.11 Controlewerkzaamheden

5.11.1 Inleiding

Richtlijn 5i

De controlemedewerker controleert (de beweringen in) het controleobject, veelal de aangifte, door middel van risicoanalyse en een daarop gebaseerde efficiënte en effectieve combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden. Hiervoor maakt hij zoveel mogelijk gebruik van de werkzaamheden van anderen.

5.11.2 Risicoanalyse

Risicoanalyse

Onder risico wordt in de fiscale context 'de kans op belastingschade door onjuiste aangiften' begrepen. Risicoanalyse is erop gericht te bepalen wat in de controle op valideerbare wijze achterwege kan worden gelaten. Risicoanalyse geeft in de controle daarom nadere invulling aan de (al dan niet) uit te voeren systeem- of organisatiegerichte werkzaamheden en gegevensgerichte werkzaamheden.

5.11.3 Systeemgerichte controlewerkzaamheden

In de fase van de analyse van de administratie (zie hoofdstuk 9 'Analyse van de administratie') voert de controlemedewerker systeemgerichte controlewerkzaamheden uit om de *onvervangbare* maatregelen van de interne beheersing te kunnen beoordelen. In de planningsfase bepaalt hij hoeveel systeemgerichte controlewerkzaamheden hij zal uitvoeren om de *vervangbare* maatregelen van de interne beheersing te beoordelen en hoeveel gegevensgerichte controlewerkzaamheden hij zal gaan uitvoeren.
Tevens beoordeelt hij in deze fasen door middel van systeemgerichte werkzaamheden of de interne beheersing ook echt heeft bestaan en gewerkt. Voorbeelden van dergelijke systeemgerichte werkzaamheden zijn lijncontroles en proceduretests (zie verder hoofdstuk 9).

Werk van anderen

De controlemedewerker kan mogelijk (voor een deel) steunen op het werk dat anderen al eerder hebben verricht. Daartoe neemt hij kennis van de AO/IB en de uitkomsten van controlewerkzaamheden die accountants en/of toezichthouders al ten aanzien van het controleobject hebben verricht, zoals de interne of openbaar accountants, 'IT-auditors', 'operational auditors', en anderen. Door op de uitkomsten van hun werkzaamheden te steunen kan hij de doelmatigheid van zijn controle verhogen. Vaak is hij zelfs afhankelijk van die informatie om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de aanvaardbaarheid van het controleobject. Het Schillenmodel is reeds in paragraaf 5.9 ('Schillenmodel') toegelicht en zal ook nog worden uitgewerkt in hoofdstuk 9 ('Analyse van de administratie').

5.11.4 Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Voor de planning van gegevensgerichte controlewerkzaamheden wordt de informatie uit de systeemgerichte werkzaamheden gebruikt om te bepalen welke werkzaamheden de controlemedewerker zelf nog moet uitvoeren.
Met behulp van risicoanalyse kan hij dus gemotiveerd zijn gegevensgerichte controlewerkzaamheden bepalen. De omvang en diepgang van deze werkzaamheden zijn namelijk afhankelijk van de inschatting van risico's op onvolkomenheden in het controleobject.

De controlemedewerker kan zijn gegevensgerichte controlewerkzaamheden beperken als hij kan steunen op een goed werkende AO/IB of op het werk dat anderen, zoals de openbaar accountant, al hebben verricht. Dat is alleen dan mogelijk als de juistheid van de gehanteerde positieve voorinformatie kan worden gevalideerd. Daartoe voert de controlemedewerker systeemgerichte controlewerkzaamheden uit om na te gaan of de inherente risico's in voldoende mate door de AO/IB beperkt worden. Deze afweging legt hij gemotiveerd vast in zijn controledossier.

5.11.5 'Professional judgement'

Vaktechnisch inzicht

De controlemedewerker zal tijdens zijn controle meermaals een keuze moeten maken uit de beschikbare controlemiddelen en methodieken. Hij zal moeten bepalen wanneer iets materieel is, hoe hij zal reageren op bepaalde bevindingen en dergelijke. Zulke afwegingen worden overgelaten aan vaktechnisch inzicht, ofwel 'professional judgement'. Met dit begrip doelt men op het oordeel dat ervaren en erkend vakkundige beroepsgenoten in dezelfde situatie zouden vormen. Met andere woorden: het gaat dus niet om het subjectieve oordeel van een individuele controlemedewerker, maar om een geobjectiveerd oordeel dat 'het beroep' in gelijksoortige gevallen zou hebben gevormd en zoals dat in de vakliteratuur, (tucht)rechtspraak, richtlijnen en theorie is ontwikkeld, of naar alle waarschijnlijkheid en redelijkheid zou kunnen zijn ontwikkeld. Voor een dergelijke beroepsvisie voert de controlemedewerker overleg met collega's teneinde draagvlak voor zijn opvattingen te vinden. Van dat collegiaal overleg maakt hij een notitie, die hij opneemt in zijn controledossier. Als er verschillen in inzicht zijn, handelt de controlemedewerker overeenkomstig wat in paragraaf 4.4.6 ('Bedreigingen') is behandeld.

5.12 Het 'workflow-model'

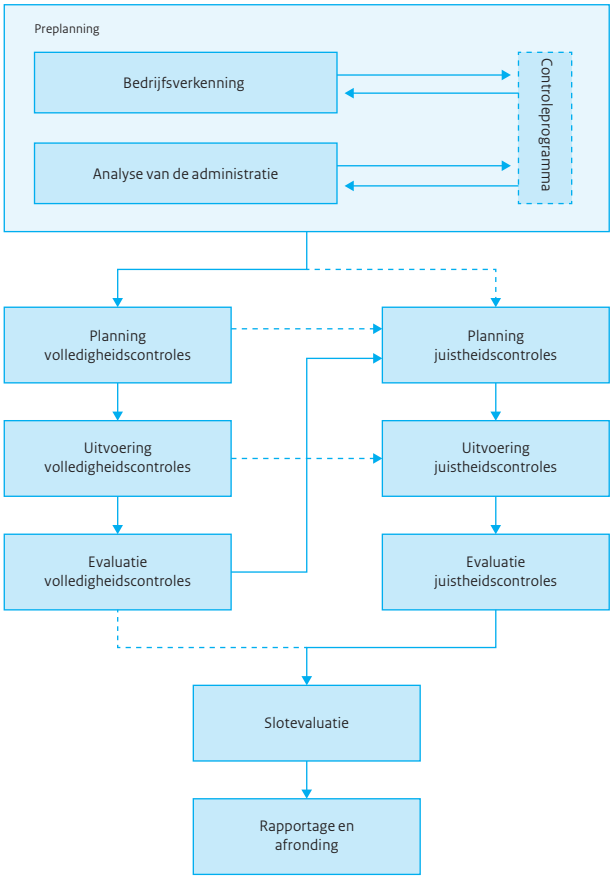
Controle is het toetsen van een controleobject aan normen. Op basis van deze toetsing vormt de controlemedewerker zich een oordeel over dat controleobject en maakt hij dit oordeel vervolgens kenbaar. Veelal is het controleobject de aangifte en soms komen hier de vergunningvoorwaarden bij. Het uitgangspunt van een controle is dat moet worden vastgesteld of het controleobject (in fiscaal opzicht) aanvaardbaar is. Met andere woorden: geven de aangiften en als afgeleide daarvan de administraties in voldoende mate de werkelijkheid weer en voldoen ze aan de eisen die de belasting- en douanewetgeving daaraan stelt.

Richtlijn 51

De controlemedewerker hoeft zijn controle-informatie niet louter met eigen activiteiten te verzamelen (zie het Schillenmodel). Daarnaast past hij risicoanalyse toe om de optimale omvang van werkzaamheden te bepalen. Dit onderwerp is aan bod gekomen in dit hoofdstuk, evenals het transactiemodel, dat de risicoanalyse ondersteunt door de relatie tussen interne informatiebronnen, interne beheersing en de externe controle inzichtelijk te maken. Om tot voldoende en geschikte controle-informatie te komen voert de controlemedewerker controleactiviteiten uit in een logische volgorde, opdat hij een totaaloordeel kan geven over het controleobject. Die volgorde is niet willekeurig en is schematisch weergegeven in het 'workflow-model'.

Workflow-model

Figuur 5.5 Het workflow-model



In de figuur is het 'workflow-model' zoals opgenomen in de CAB gedetailleerder ingevuld waardoor is aangesloten op de hoofdstukken in dit handboek. De bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie zijn apart weergeven, evenals 'controleprogramma' en 'slotevaluatie'. De rechthoeken in de figuur geven de verschillende controleactiviteiten weer. De ononderbroken pijlen geven de volgorde van de beslissingen weer; gestippelde pijlen geven de 'normale' volgorde in de tijd weer. Met de gestippelde pijlen wordt tot uitdrukking gebracht dat de activiteiten in de praktijk in elkaar kunnen overlopen en soms gelijktijdig worden uitgevoerd.
De activiteiten en de afronding daarvan zijn echter onderling afhankelijk. De relatie tussen de activiteiten en beslissingen is als volgt. Uit informatie die is verkregen uit de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie, blijkt of de controlemedewerker gebruik kan maken van deze verkregen informatie(systeemgerichte controles). Na afloop van deze fase beslist hij of de maatregelen van onvervangbare interne beheersing toereikend zijn. Als uit de systeemgerichte werkzaamheden blijkt dat de maatregelen van onvervangbare en vervangbare interne beheersing naar behoren functioneren, kan de controlemedewerker reductie van de omvang van de gegevensgerichte controles overwegen.

Ook als de interne beheersing naar behoren functioneert, zijn er gegevensgerichte werkzaamheden nodig. De risicoanalyse van de controlemedewerker is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hierdoor is het mogelijk dat hij de corrigerende werking van de interne beheersing overschat, terwijl er afwijkingen van materieel belang voorkomen. Verder zijn er inherente beperkingen aan het internebeheersingssysteem. Zo kan de leiding van het bedrijf de interne-beheersingsmaatregelen doorbreken of kan er sprake zijn van een menselijke fout.

Voordat de controlemedewerker met de controleactiviteiten begint, dient hij eerst de controleopdracht te accepteren en de controle aan te kondigen. Deze stappen in het controleproces zullen uitgebreid aan bod komen in hoofdstuk 7: 'De controleopdracht en de aankondiging'. Daarna vangt de controlemedewerker aan met zijn controleactiviteiten in de onderstaande volgorde:

1 Bedrijfsverkenning;
2 Analyse van de administratie;
3 Evaluatie fase 1 en 2 en het opstellen van het controleprogramma (fasen 1, 2 en 3 samen vormen de preplanning);
4 Planning van de volledigheidscontroles en juistheidscontroles;
5 Uitvoering van de volledigheidscontroles;
6 Uitvoering van de juistheidscontroles;
7 Evaluatie van de volledigheidcontroles;
8 Evaluatie van de juistheidscontroles;
9 Slotevaluatie, rapportage en afronding.

Na de fase van de analyse van de administratie heeft de controlemedewerker inzicht in het risico dat de Belastingdienst loopt (rekening houdend met de reeds vastgestelde materialiteit) en de mogelijkheid systeem- en gegevensgericht te controleren. Nu weet hij welke vervangbare internebeheersingsmaatregelen getroffen zijn. Ook is hij op de hoogte van de werkzaamheden van externe partijen en de mate waarin hij op deze werkzaamheden kan steunen. Op basis hiervan zal hij komen tot een controleprogramma waarin hij een effectieve en efficiënte combinatie van controlewerkzaamheden vaststelt om tot een oordeel te kunnen komen over de aanvaarbaarheid van het controleobject. Als hij het controleprogramma opstelt, maakt de controlemedewerker gebruik van de beschikbare werkprogramma's.

In hoofdstuk 6 worden de controlemiddelen en technieken beschreven. De controleactiviteiten komen uitgebreid aan bod in de hoofdstukken 8 tot en met 11. In hoofdstuk 8 ('Bedrijfsverkenning') vormt de controlemedewerker zich een zo juist en volledig mogelijk beeld van de onderneming. Hij krijgt inzicht in wat de onderneming beoogt en hoe zij dat verwezenlijkt en welke weerslag haar activiteiten hebben op de totstandkoming van de aangiften. In hoofdstuk 9 ('Analyse van de administratie') beoordeelt de controlemedewerker óf het bedrijf controleerbaar is en zo ja hoe hij zijn controle dan kan uitvoeren. Hoofdstuk 9 behandelt de planning en de vaststelling van het controleprogramma in die fase. In hoofdstuk 10 ('Volledigheidscontroles') wordt beschreven op welke wijze de controlemedewerker zijn volledigheidcontroles op basis van de uitkomsten van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie plant en uitvoert. In hoofdstuk 11 ('Juistheidscontroles') komen de methoden aan de orde waarmee hij de juistheid beoordeelt, waaronder de statistische steekproef.
De evaluatie van controleactiviteiten komt naar voren in hoofdstuk 12 ('Slotevaluatie') en de rapportage in hoofdstuk 13 ('Rapportage en afronding').

6 Controlemiddelen en controletechnieken

Terug naar inhoud

Dit hoofdstuk bestaat uit achtergrondinformatie en bevat geen richtlijnen.

6.1 Inleiding

Controle-informatie

De controlemedewerker baseert zijn oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject op basis van controle-informatie. Dit hoofdstuk gaat in op diverse controlemiddelen en -technieken waarmee controle-informatie kan worden verzameld.

Controle-werkzaamheden

De controlemedewerker verzamelt met zijn controlewerkzaamheden controle-informatie. Deze werkzaamheden kunnen systeem- dan wel gegevensgericht van aard zijn. Dit is in hoofdstuk 5 'Uitgangspunten controle' reeds aan bod gekomen. In dit hoofdstuk worden de systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden nog slechts kort toegelicht om de controlemiddelen en -techieken daarmee in het juiste perspectief te kunnen plaatsen.

Controlemiddelen en controletechnieken

Controlemiddelen vormen het gereedschap van de controlemedewerker waarmee hij controle-informatie verzamelt. Afhankelijk van de doelstelling van de controlewerkzaamheid in kwestie past de controlemedewerker één of meer deze controlemiddelen toe. Voor controletechnieken gaat het om de vraag hoe het gereedschap (de controlemiddelen) gehanteerd wordt. Afhankelijk van het doel dat de controlemedewerker beoogt met zijn controlewerkzaamheden, kiest hij een bijpassende controletechniek. Onderscheid kan worden gemaakt tussen:

- indirecte en directe controles
- detail- en totaalcontroles en
- integrale en partiële controles (deelwaarnemingen).

Dit hoofdstuk volgt deze indeling, waarbij de controlemiddelen beschreven worden in de paragraaf van de indirecte en directe controles. Maar eerst wordt nog ingegaan op het onderscheid tussen systeem- en gegevensgerichte controles.

6.2 Systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden

Combinatie systeemgericht en gegevensgericht

De controlemedewerker verzamelt geschikte en voldoende controle-informatie door een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden in te zetten op basis waarvan hij de controle zo doeltreffend en doelmatig mogelijk kan uitvoeren. Belangrijk is het onderscheid tussen systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden.

Systeemgerichte controlewerkzaamheden

Met systeemgerichte werkzaamheden wil de controlemedewerker controle-informatie verzamelen over de effectiviteit van de opzet, bestaan en de werking van de internebeheersingsmaatregelen gedurende de gehele controleperiode. Het is mogelijk dat daarmee ook onjuistheden in de verantwoording worden ontdekt.

Gegevensgerichte controlewerkzaamheden

Gegevensgerichte werkzaamheden hebben tot doel tekortkomingen en onjuistheden van materieel belang in verantwoordingen te ontdekken.

Zowel met systeemgerichte werkzaamheden als gegevensgerichte werkzaamheden maakt de controlemedewerker gebruik van verschillende controlemiddelen en controletechnieken. Afhankelijk van het controledoel en controlemogelijkheden maakt hij een keuze uit deze middelen en technieken. Deze selectie is mede gebaseerd op zijn 'professional judgement'.

Dual purpose

Dubbel doel

Indien de controlemedewerker betreffende een transactie zowel de internebeheersingsmaatregelen toetst (systeemgericht) als een detailcontrole uitvoert (gegevensgericht), spreken we van een 'dual-purpose test'. Met de systeemgerichte controle toetst de controlemedewerker de effectieve werking van de internebeheersingsmaatregelen en met de gegevensgerichte controle toetst de controlemedewerker of de transactie juist, volledig en tijdig is verwerkt.

Data-analyse

Data-analyse

Een term die tegenwoordig vaak wordt gebruikt in relatie tot de verzameling van controle-informatie, is 'data-analyse'. Dat is echter geen zelfstandige controletechniek of een zelfstandig controlemiddel, maar een middel om de controle en de daarin gebruikte controlemiddelen en –technieken te ondersteunen van onder andere kennisvergaring over de onderneming, de risicoanalyse, de toetsing van de AO/IB en de gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Zowel bij de uitvoering van systeemgerichte als gegevensgerichte werkzaamheden kan data-analyse dus helpen controle-informatie te genereren.

6.3 Indirecte en directe controles

6.3.1 Algemeen

De controlemedewerker kan controle-informatie verzamelen door middel van indirecte of directe controles.

Indirecte controles

Indirecte controles worden uitgevoerd door de subsidiaire vastleggingen van bedrijfsactiviteiten in een informatiesysteem (de 'ist-positie'), zoals de boekingen in een grootboek, te vergelijken met de primaire vastleggingen van (delen van) die transacties (de 'soll-positie'). Deze primaire vastleggingen kunnen allerlei verschijningsvormen hebben. Zo kan het gaan om in- of externe documenten, papieren en digitale vastleggingen. We spreken in plaats van primaire vastleggingen ook wel van brongegevens.

Het is alleen zinvol dergelijke brongegevens als 'soll-positie' te gebruiken, als de fiscale duiding duidelijk is en de controlemedewerker op basis van de systeemgerichte controles tot het oordeel is gekomen dat de brongegevens in voldoende mate de materiële werkelijkheid van de transacties weergeven.

Directe controles

Met een directe controle worden handelingen en gebeurtenissen rechtstreeks waargenomen. Directe controles zijn vaak een aanvulling op indirecte controlemaatregelen.

Controlemiddelen

De controlemedewerker heeft de volgende indirecte en directe controlemiddelen tot zijn beschikking:

Indirect:
- cijferanalyses:
  - aansluitingen
  - cijferbeoordelingen
  - verbandscontroles
  - privé-vermogensvergelijkingen
  - kasanalyses
  - chikwadraat-toetsen
- verificatie met documenten/bewijsstukken:
  - uit de administratie van de organisatie
  - renseignementen
- afloopcontroles/ontstaanscontroles/voortgezette controles
- derdenonderzoeken.

Direct:
- inventarisaties/kasopnamen
- WTP's
- oogtoezicht.

6.3.2 Indirecte controles

6.3.2.1 Cijferanalyse

Met de cijferanalyse onderzoekt de controlemedewerker de samenhang tussen verschillende kwantitatieve grootheden. Het kan gaan om zowel financiële als niet-financiële grootheden. Met een cijferanalyse gaat het erom vast te stellen dat de verwachte samenhang zich ook werkelijk manifesteert. Een eventuele afwijking leidt altijd tot nader (gegevensgericht) onderzoek. Cijferanalyse omvat de beoordeling van financiële of logistieke gegevens (cijferbeoordeling) en verbanden leggen tussen financiële of andere kwantitatieve gegevens (verbandscontroles). Naast cijferbeoordeling en verbandscontrole worden hierna ook enkele andere soorten cijferanalyses beschreven.

Aansluitingen

Samenhang

Door middel van aansluitingen wordt onderzocht of min of meer verschillende, zelfstandige onderdelen van een administratie consistentie vertonen. Bovendien vergroot de controlemedewerker hiermee zijn inzicht in de administratie en krijgt hij een beeld van de wijze waarop de verschillende onderdelen van de administratie zijn opgebouwd en met elkaar in verband staan.

Overeenstemmingen

Het gaat er bijvoorbeeld om vast te stellen of een subgrootboek aansluit op het grootboek, of de gegevens van een dagboek overeenstemmen met die van het grootboek en of de gegevens van het grootboek overeenstemmen met de proef/saldibalans. De toetsing van deze werking is beschreven in hoofdstuk 9 ('Analyse van de administratie'). In alle gevallen stelt de controlemedewerker vast hoe de organisatie zelf de aansluiting controleert tussen gegevens uit verschillende systemen of gegevens uit verschillende modules in één systeem. Zo nodig legt de controlemedewerker enkele van deze verbanden zelf. Andere bekende aansluitingen zijn: een vergelijking maken van de omzet in de jaarrekening met de omzet in de aangiften omzetbelasting en de aansluiting tussen de vennootschappelijke jaarrekening en de aangifte vennootschapsbelasting. Aansluitberekeningen beoordelen of zelf aansluitingen maken gebeurt niet alleen in de fase van de controle waarin de administratie wordt geanalyseerd, maar ook gedurende de gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld de aansluiting tussen de materiële vaste activastaat en het grootboek.

Cijferbeoordeling

Analyse

Cijferbeoordeling is een controlemiddel waarmee cijferreeksen worden onderworpen aan een kritische, bedrijfseconomische analyse. Als er afwijkingen worden geconstateerd in een van de cijferreeksen, bijvoorbeeld een afwijking ten opzichte van een vorige gecontroleerde periode, ten opzichte van de begroting, of ten opzichte van posten in hun onderlinge verhouding (bijvoorbeeld in vergelijking met branchegegevens of onderling tussen filialen), moet dat worden onderzocht. Dat moet leiden tot een toereikende verklaring voor het ontbreken van verhoudingen en verbanden.

Cijferbeoordeling kan slechts worden toegepast als de cijferreeksen onderling vergelijkbaar (homogeen) zijn. Daartoe moet de controlemedewerker de cijferreeksen vaak voorbewerken, zoals cijfers op dezelfde manier rubriceren en eenmalige posten elimineren of verschillende cijfers onder één noemer brengen.

Cijferbeoordelingen zijn te onderscheiden in:

a initiële cijferbeoordelingen,
b tussentijdse cijferbeoordelingen en
c afsluitende cijferbeoordelingen.

Initiële cijferbeoordeling
Initiële cijferbeoordeling op aangifte- en jaarrekeningniveau krijgt een plaats in de bedrijfsverkenningsfase van de controle. Tezamen met de oriëntatie op de organisatie en de beoordeling van de AO/IB beoogt de initiële cijferbeoordeling inzicht te verkrijgen in de onderneming. Dat inzicht is nodig om het controleprogramma en/of de werkprogramma's adequaat te kunnen opstellen. Naast informatie die afkomstig is uit de omgeving van de entiteit zelf, kan ook informatie uit externe bronnen van belang zijn voor de initiële cijferbeoordeling. Bijvoorbeeld gegevens van de desbetreffende branche of gegevens uit externe databases (benchmarking).

Bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie

De bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie (dus inclusief de initiële cijferbeoordeling) hebben als belangrijk doel te achterhalen hoe de controlewerkzaamheden in het vervolg van de controle zo efficiënt en effectief mogelijk kunnen worden ingericht. De initiële cijferbeoordelingen kunnen een hulpmiddel zijn om patronen te herkennen in ongebruikelijke transacties of gebeurtenissen, alsmede bedragen, verhoudingsgetallen en trendmatige ontwikkelingen die van invloed kunnen zijn op de controle. Ongebruikelijke en onverwachte verhoudingen kunnen worden gebruikt om de risico's te dentificeren.

Doelstellingen

Andere doelstellingen van initiële cijferbeoordeling zijn:
1 kennis verkrijgen over het controlesubject, zoals de aard en omvang van de onderneming, de relatieve betekenis van de diverse bedrijfsactiviteiten en de ontwikkeling van opbrengsten, kosten en vermogen;
2 een oordeel vormen over de bruikbaarheid van de uitgangspositie, zoals de beginbalans;
3 aanwijzingen verkrijgen voor de specifieke kennis waarover de controlemedewerker moet beschikken om de controle te kunnen uitvoeren, zoals kennis ten aanzien van technische aangelegenheden en (buitenlandse) wet- en regelgeving.

Tussentijdse cijferbeoordeling

Logische verbanden

Een belangrijk onderdeel van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie is logische verbanden en verhoudingen in de waardenkringloop opsporen en als zodanig identificeren. Wanneer afwijkingen optreden ten aanzien van normen (verwachtingen en of externe gegevens) onderwerpt de controlemedewerker die afwijkingen aan een gedetailleerd onderzoek. Hij gaat na welke logische verklaring voor die afwijkingen gegeven kan worden.

Aannemelijkheid

Deze cijferbeoordelingen kunnen een beeld geven van de mate waarin de werking van de internebeheersingsmaatregelen hebben gefunctioneerd. De controlemedewerker stelt zich dan onder meer de vraag of deze cijfers de volledigheid van de verantwoordingen van de transacties aannemelijk maken. Ook kan hij hiermee de aannemelijkheid van de juiste rubricering van ontvangsten en uitgaven nagaan. Voorbeelden van gedetailleerde cijferbeoordelingen inzake de controle van de verkopen zijn die op omzet en brutowinstmarges per artikelsoort en afnemerscategorie. Ook de verstrekte kortingen kunnen vaak worden gerelateerd aan bepaalde afnemerscategorieën, artikelgroepen en perioden.

Productieonderneming

Voor productieondernemingen zijn gedetailleerde cijferbeoordelingen vaak gericht op efficiency- en bezettingsverschillen per afdeling, de orderresultaten, de geproduceerde aantallen per soort artikel in relatie tot de productieplanning en de werkelijke uitval en afval in verhouding tot wat normatief is.

Cijfers nog niet geverifieerd

De controlemedewerker maakt soms gebruik van nog niet geverifieerde cijfers, afhankelijk van de fase waarin hij de cijferbeoordeling toepast. Dit betekent dat hij geen conclusies kan trekken zonder zich ook een oordeel te vormen over de AO/IB betreffende de gegevens die hij voor de cijferbeoordeling gebruikt en/of deze gegevens aan een gegevensgerichte detailcontrole te onderwerpen.

Kritische deelwaarnemingen

Ook tijdens de juistheidscontroles kan een cijferbeoordeling worden uitgevoerd, vooral om transacties vanuit kritische deelwaarnemingen te selecteren.

De tussentijdse cijferbeoordelingen kunnen derhalve zowel voor systeemgerichte controlewerkzaamheden als voor gegevensgerichte controlewerkzaamheden worden ingezet.

Afsluitende cijferbeoordeling

Slotevaluatie

Een afsluitende cijferbeoordeling rondt de controle af en heeft ten doel de uitkomsten van alle werkzaamheden in een samenhangend beeld te plaatsen en op consistentie te beoordelen. Tevens kan de controlemedewerker vaststellen of alle onderdelen in het controleprogramma door zijn controlewerkzaamheden zijn afgedekt en of de uitkomsten toereikend in het controledossier zijn vastgelegd.

Een afsluitende cijferbeoordeling krijgt haar plaats in de slotevaluatie van de controle.

Voorbeelden van cijferbeoordelingen

Veelgebruikte cijferbeoordelingen zijn:

- Vergelijking van cijfers ten opzichte van de vorige periode(n) en begrotingen. Soms maakt de controlemedewerker trend- of tijdreeksanalyses. Hij gaat na of er een ontwikkeling in de cijfers over verschillende tijdvakken te ontdekken is. Een voorbeeld hiervan is de ontwikkeling in de tijd van de belaste en onbelaste omzet voor de omzetbelasting en de verhouding daartussen.
- Ratioanalyse: balansposten en/of posten uit de resultatenrekening worden met elkaar in verband gebracht. Deze zijn onder te verdelen in:
- *solvabiliteitsratio's* (zoals inkomen voor interest, belastingen en afschrijvingen in verhouding tot het eigen vermogen of het eigen vermogen in verhouding tot het totaal vermogen);
- *liquiditeitsratio's* (zoals de 'quick ratio');
- *rentabiliteitsratio's* (zoals het brutowinstpercentage) en
- *activiteitsratio's* (zoals de omloopsnelheid van de voorraden);
- Bedrijfs- of filiaalvergelijking: cijfers van gelijksoortige bedrijven of gelijksoortige bedrijfsonderdelen worden met elkaar vergeleken, zoals de omzet per werknemer, omzet per vierkante meter en de brutowinstmarge. Hier moet de controlemedewerker wel rekening houden met het feit dat niet elk bedrijf dezelfde jaarrekeningregels hanteert, zodat cijfers niet altijd goed vergelijkbaar zijn;
- Redelijkheidsanalyse, bijvoorbeeld het vergelijken van hotelkamerinkomsten gebaseerd op het aantal kamers vermenigvuldigd met de bezettingsgraad per dag van de week.

Verklaring van afwijkingen

Voor verschillen, die de grenswaarde overstijgen, vraagt de controlemedewerker om een verklaring.[27] Vervolgens gaat hij de aannemelijkheid van die verklaring na. Is er inderdaad een prijzenoorlog met de concurrentie (geweest)? Is de winkel echt verbouwd, en zo ja wanneer? En hoe ingrijpend? Indien de belastingplichtige geen aannemelijke verklaring kan geven, kunnen die cijfers duiden op fiscale risico's ten aanzien van bepaalde onderdelen van het controleobject. Soms komt hij hiermee nog nieuwe relevante bedrijfsprocessen op het spoor, zodat hij ook daarvan de AO/IB zal moeten beoordelen.

27 De grenswaarde is de waarde van een eventueel verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarde waardoor verder onderzoek niet nodig is. De verwachte waarde moet wel consistent zijn met andere controle-informatie. De controlemedewerker houdt voor het verschil tussen de verwachte waarde en de vastgelegde bedragen rekening met de materialiteit.

Verbandscontrole

Dwingende relaties

Een verbandscontrole is een vorm van cijferanalyse waarmee de controlemedewerker gebruikmaakt van een bekende relatie tussen twee mutatiereeksen en/of posities. Een verbandscontrole gaat uit van dwingende relaties tussen prestatie en tegenprestatie of tussen bedrijfsactiviteiten, zoals technische omzettingscoëfficiënten, loonheffingspercentages en dergelijke.

Bekend verband / nieuw verband

Een belangrijk verschil met een cijferbeoordeling is dat een verbandscontrole uitgaat van een bekend verband, terwijl met een cijferbeoordeling juist wordt gezocht naar bepaalde nog onbekende verbanden.

Soorten verbandscontroles

Groepen posten / afzonderlijke transacties

Verbandscontroles kunnen betrekking hebben op groepen van posten of op verbanden tussen afzonderlijke transacties. Het is van belang niet alleen verbanden te leggen tussen financiële gegevens(bestanden), maar ook met en tussen de diverse logistieke gegevens(bestanden).

Verbandscontrole op groepen van posten

Volledigheid transactie

De verbandscontrole op groepen van posten (ook wel de totaalverbandscontrole genoemd) is een controlemiddel dat meestal wordt gebruikt om de volledigheid van de transacties vast te stellen. Een bekend voorbeeld van een verbandscontrole op totalen is de berekening van een 'soll-positie' voor de omzet door gebruik te maken van de verbanden in de goederenbeweging (Beginvoorraad + Inkopen - Eindvoorraad = Verkopen (in aantallen)). De verkopen in aantallen kunnen worden vermenigvuldigd met de (gemiddelde) prijs. De uitkomst is de 'soll-positie' van de verkopen. Deze positie wordt vervolgens vergeleken met de verkopen die in de administratie zijn vastgelegd ('ist-positie'). Een overeenkomstige verbandscontrole die de Douane vaak gebruikt, is: Beginvoorraad + Inslagen - Eindvoorraad = Uitslagen.

Omspannende geld- en goederenbeweging

Een omspannende geld- en goederenbeweging is een vorm van een verbandscontrole. Voor een café kan er bijvoorbeeld vaak een verband worden gelegd tussen de bieromzet en de inkopen bij de bierleverancier. De volledigheid van de inkopen bij de bierleverancier kan bijvoorbeeld via een derdenonderzoek worden beoordeeld.

Terugrekenmethode

Voor restaurants is het meestal moeilijk om de omzet uit de inkopen te berekenen, omdat ingrediënten (vlees, eieren en dergelijke) voor meerdere soorten maaltijden worden gebruikt. In dat geval kan de controlemedewerker gebruikmaken van de terugrekenmethode (retrogrademethode). Vanuit het aantal verkochte maaltijden kan hij aan de hand van het recept berekenen hoeveel van de verschillende ingrediënten bij benadering moeten zijn ingekocht ('Soll-positie'). De berekende benodigde hoeveelheid zal de controlemedewerker vervolgens vergelijken met de verantwoorde inkopen ('Ist-positie'). Als uit die berekening blijkt dat er geen grote afwijkingen zijn of als de belastingplichtige die afwijkingen kan verklaren en met bewijsmateriaal kan onderbouwen, ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording. Voor verbandscontroles moet de controlemedewerker een goed inzicht hebben in de relaties tussen interne gegevens. Ook hieruit blijkt weer dat een goede analyse van de administratie onontbeerlijk is.

Verbandscontrole tussen afzonderlijke transacties

Verband rente en lening

Een voorbeeld van een controle van het verband tussen afzonderlijke transacties is het onderzoek naar de rente die is betaald voor een lening met een vast rentepercentage. Nadat de controlemedewerker de juistheid van het bedrag van de lening op de balans heeft vastgesteld (via de leningsovereenkomst), vermenigvuldigt hij het bedrag met het rentepercentage uit de leningsovereenkomst ('soll-positie'). De interest die in de administratie is vastgelegd ('ist-positie') vergelijkt hij met het berekende bedrag.

Juistheid en (soms) volledigheid

Verbandscontroles beogen te onderzoeken of de organisatie functioneert zoals te verwachten is. Ze willen een oordeel mogelijk maken over de juistheid en/of volledigheid van een post. De afzonderlijke verbandscontrole is een controlemiddel dat meestal gebruikt wordt tijdens de juistheidscontroles en soms tijdens de volledigheidscontroles.

Kanttekening

Zicht op volledigheid niet gegarandeerd

Met betrekking tot de betekenis van verbandscontroles op de geld- en goederenbeweging is een kanttekening gepast: door middel van verbandscontroles kunnen we slechts nagaan of datgene wat is vastgelegd aan primaire transacties, ook werkelijk is verwerkt. De verbandscontroles op zich bieden onvoldoende inzicht in de volledigheid van de verantwoording. Is een transactie niet ingevoerd, dan kan de gegevensverwerking wel volledig zijn, maar de verantwoording is dat zeker niet.

Werking AO/IB eerst beoordelen

Een volledige registratie van de primaire transacties kan slechts worden gewaarborgd door toereikende administratief-organisatorische procedures en maatregelen, met name functiescheidingen. De effectiviteit van het controlemiddel verbandscontrole is daarmee afhankelijk van de wijze waarop de administratieve organisatie en de interne beheersing zijn geregeld. De controlemedewerker gaat daarom altijd na, zoals dat ook geldt voor de cijferbeoordeling, of de interne beheersing inzake de gegevens die bij de cijferanalyse zijn gebruikt, heeft gewerkt. Zijn de internebeheersingsmaatregelen toereikend en werken ze effectief, dan heeft dit een positieve invloed op de betrouwbaarheid van de uitkomsten van de cijferanalyse.

De privévermogensvergelijking

Plausibiliteit beoordelen

De privévermogensvergelijking is een vorm van aanvullende cijferanalyse die de controlemedewerker soms toepast op de gegevens van een IB-ondernemer of een directeur-grootaandeelhouder. De controlemedewerker gebruikt dit controlemiddel om de plausibiliteit van de volledigheid van de omzet, zij het op indirecte wijze, te kunnen beoordelen.

Tekortkomingen in de onvervangbare maatregelen van interne beheersing

De privévermogensvergelijking zet de controlemedewerker met name in als de scheiding tussen leiding en privé wat minder duidelijk is. Zo kan het voorkomen dat functiescheidingen vanwege kleinschaligheid niet of ontoereikend zijn geregeld. Dit maakt met name de kasverantwoording tot een bijzonder lastig te controleren object. In deze situatie kan de privévermogensvergelijking een belangrijk controlemiddel zijn.

Brutoprivécijfer

Beschikbaar voor privébestedingen

Vanuit de gegevens uit de aangifte, de boekhouding en de privébescheiden van de belastingplichtige berekent de controlemedewerker een bedrag dat voor privébestedingen beschikbaar is. Dit wordt het brutoprivécijfer genoemd.

Nettoprivécijfer

Voldoende om 'van te kunnen leven'

Aan de hand van de (zichtbare) uitgaven van de belastingplichtige bepaalt de controlemedewerker een nettoprivécijfer. Dit is het bedrag dat overblijft voor overige privéuitgaven. Dit bedrag toetst hij aan een bedrag dat op basis van maatschappelijke en bedrijfseconomische normen als uitkomst mag worden verwacht. Het gaat erom een antwoord te vinden op de vraag of het nettoprivécijfer voldoende is om van te kunnen leven. Is het nettoprivécijfer te laag, dan kan dit erop wijzen dat bepaalde inkomsten voor de Belastingdienst verzwegen zijn. Nader onderzoek is dan vereist. Tal van verklaringen zijn denkbaar. De belastingplichtige heeft bijvoorbeeld een erfenis of een schenking gekregen. Of een prijs in de loterij of in het casino gewonnen. Of een nog onbekende lening verkregen. Of zou er misschien toch sprake zijn van 'zwarte omzet'?

Meestal wordt een privévermogensvergelijking voor meerdere jaren gemaakt, zodat de nettoprivécijfers voor de verschillende jaren met elkaar vergeleken kunnen worden.

Afwijkingen van gebruikelijke patroon

Omdat het uitvoeren van een privévermogensvergelijking bewerkelijk is, past de controlemedewerker dit controlemiddel alleen toe als hij sterke twijfels heeft over de volledigheid van de omzet die in de administratie is weergegeven. Deze aanwijzingen zijn bijvoorbeeld een luxueuzere levensstijl van de belastingplichtige dan op basis van zijn aangegeven inkomen te verwachten is, geconstateerde ernstige tekortkomingen in de administratie, aanwijzingen op basis van cijferbeoordelingen waaronder een globale privékasopstelling en dergelijke.[28]

Uitbreiding reikwijdte

Wanneer de controlemedewerker voor zijn controle van de aangifte een privévermogensvergelijking van de directeur-grootaandeelhouder wil opstellen, zal hij de reikwijdte van het boekenonderzoek heffing moeten uitbreiden met de controle van diens aangifte inkomstenbelasting (zie hoofdstuk 7). Die uitbreiding moet hij bovendien kunnen motiveren, bijvoorbeeld wanneer hij gerechtvaardigde vermoedens van fiscale onjuistheden heeft verkregen tijdens zijn onderzoek naar de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschapsbelasting.

Voor een particulier geldt in het algemeen geen bewaarplicht. Wanneer de belastingplichtige echter dagafschriften en dergelijke heeft bewaard, zullen deze op verzoek van de controlemedewerker wel moeten worden verstrekt. Eventueel kan de controlemedewerker een derdenonderzoek instellen bij de financiële instellingen waar de belastingplichtige een bank- of girorekening heeft (zie paragraaf 6.3.2.4 'Derdenonderzoeken').

Kasanalyse

Ondernemingen met kasopbrengsten

De (ondernemings)kasanalyse is een cijferanalyse die vooral van belang is voor de controle van ondernemingen waar het merendeel van de ontvangsten en uitgaven via de kas wordt verantwoord. Vooral in de detailhandel en de horeca komt dit voor. De kasanalyse is een controlemiddel dat meestal gebruikt wordt in de beoordeling van de volledigheid van de verantwoorde omzet. De kasanalyse is een onderzoek waarmee de controlemedewerker een antwoord probeert te vinden op onder andere de volgende vragen:

- Is het beginsaldo van dag t gelijk aan het eindsaldo van dag t-1?
- Zijn de debet- en credittellingen correct?
- Komen er dagen voor waarop de ondernemer geen ontvangsten boekt, terwijl zijn bedrijf wel geopend is geweest?
- Zijn er opvallend hoge of opvallend lage kasontvangsten en is hiervoor een verklaring?
- Hoe is het verloop van de kasontvangsten in de tijd (seizoenspatroon, feestdagen)?
- Worden er negatieve kasboeksaldi in de kasadministratie aangetroffen?
- Zijn er in de kasadministratie belangrijke wijzigingen of verbeteringen aangebracht?

Voorafgaand aan cijfermatige analyses zal de controlemedewerker zich ook nog het volgende afvragen:

- Hoe is de AO/IB van de kas geregeld? Wie houdt de kasadministratie bij? Hoe vaak wordt de kas opgemaakt en wordt het kassaldo gecontroleerd? Hoe worden kasverschillen afgehandeld?
- Is er een kladadministratie?
- Gebruikt de ondernemer een kasregister en bewaart hij zijn kassastroken en/of detailgegevens van het kassasysteem?
- Wat zijn de procedures met betrekking tot de overdracht van kassierstaken? Begint de ondernemer met een vaste hoeveelheid wisselgeld?

28 Met een privékasopstelling worden alle privéontvangsten, inclusief het beginsaldo (contant geld of alle liquide middelen) vergeleken met alle (bekende) privé-uitgaven, inclusief het eindsaldo (contant geld of alle liquide middelen). Het verschil daartussen is het zogeheten nettoprivé. Dit nettoprivé kan niet negatief zijn.

Een aantal leveranciers van kassasystemen heeft een keurmerk voor kassasystemen ontwikkeld: 'Keurmerk Betrouwbaar Afrekensysteem'. Indien de belastingplichtige een kassasysteem gebruikt met een keurmerk, levert dit positieve voorinformatie op.[29] Het keurmerk garandeert namelijk dat datgene wat is vastgelegd, ook ongewijzigd blijft. De controlemedewerker krijgt daarmee betrouwbare informatie over de *vastgelegde* transacties.
Het betekent tevens dat de controlemedewerker alert moet blijven op wat mogelijk *niet* is vastgelegd en op de wijze waarop datgene wat wel is vastgelegd, terechtkomt in de verantwoording.

Chikwadraattoets

Verzonnen cijfers

De chikwadraattoets is een techniek die met behulp van statistiek het vermoeden kan ondersteunen, dan wel kan ontzenuwen, dat cijfers verzonnen zijn. Deze methode wordt vooral toegepast voor de analyse van gegevens die handmatig zijn verzameld en vastgelegd, zoals een kasadministratie. De chikwadraattoets is gebaseerd op de statistische waarschijnlijkheid waarmee bepaalde cijfers voorkomen in grotere reeksen van cijfers. Onderzoek van cijferreeksen kan uitwijzen of bepaalde cijfers of cijfercombinaties aanzienlijk vaker voorkomen dan te verwachten is. Dit leidt dan vervolgens tot de veronderstelling dat de verzameling cijfers niet 'toevallig' tot stand is gekomen, maar is geconstrueerd.

Aanvullend bewijsmateriaal

De chikwadraattoets is gebaseerd op de ervaring dat ieder mens een onbewuste voorkeur voor of afkeer van bepaalde cijfercombinaties heeft. Als een ondernemer verzonnen bedragen als ontvangsten boekt, komen zijn persoonlijke voorkeur en afkeer in die boekingen tot uitdrukking. Deze boekingen vormen de basisgegevens voor de chikwadraattoets. De controlemedewerker vergelijkt de uitkomst van deze toets met statistische normen. Naarmate de uitkomst van de chikwadraattoets hoger is, zal de kans dat de boekingen gefingeerd zijn, ook groter zijn. Dit betekent overigens nog niet dat iedere hoge score van een chikwadraattoets betekent dat ontvangsten verzwegen zijn. Dit moet ook uit andere controle-informatie kunnen worden afgeleid, zoals verbandscontroles en cijferbeoordelingen. De uitkomst van een chikwadraattoets rechtvaardigt dus hooguit een vermoeden dat gegevens niet volledig en niet juist verantwoord zijn. Uit de jurisprudentie blijkt telkens weer dat de rechters de uitkomst van deze toets slechts als aanvullend bewijsmateriaal accepteren.

Bewerkelijke toets

Wanneer de digitale gegevens voorhanden zijn, is een chikwadraattoets vrij eenvoudig uit te voeren. Indien er *geen* digitale gegevens (bestanden) voorhanden zijn, is een chikwadraattoets een vrij bewerkelijke exercitie. In dat geval past een controlemedewerker deze alleen toe als hij aanwijzingen heeft dat een administratie gefingeerde boekingen bevat. Deze aanwijzingen zijn bijvoorbeeld: opvallend veel ronde bedragen, frequent voorkomende identieke bedragen, een duidelijke voorkeur voor een bepaald cijfer en/of veel verbeteringen.

Wet van Benford

Als aanvulling op de chikwadraattoets kan gebruik worden gemaakt van de wet van Benford voor de analyse van (digitale) gegevens die mogelijk ten onrechte zijn aangepast. Dit is een logaritmische vergelijking voor de kans dat een getal met een bepaald cijfer begint. Het blijkt dat in omvangrijke verzamelingen niet-gemanipuleerde getallen, de voorkomende getallen het meest met het cijfer 1 beginnen (namelijk in 30% van de gevallen), gevolgd door het cijfer 2 (namelijk in 18% van de gevallen) et cetera. Wanneer een afwijking gevonden wordt in de verwachte verdeling, is dit een aanwijzing dat de getallen gemanipuleerd zijn. Het is geen zelfstandig bewijs (zie ook Chikwadraattoets hiervoor).

29 Zie ook www.keurmerkafrekensystemen.nl.

Vooral de combinatie van de chikwadraattoets en het gebruik van de Wet van Benford blijkt sterk om aangepaste cijfers te vinden. Het is voor een mens namelijk zeer arbeidsintensief om getallenverzamelingen (zoals bijvoorbeeld een kasboek) zodanig handmatig aan te passen dat dit niet opgemerkt wordt door een gegevensanalyse die gebruikmaakt van beide controlemiddelen.

6.3.2.2 *Verificatie met documenten en bewijsstukken*

De controlemedewerker toetst wat hij controleert aan een norm. Deze norm kan zowel afkomstig zijn uit de administratie van het controlesubject zelf als van derden (renseignementen). Eerst komt de controle aan bod waarin de controlemedewerker gebruikmaakt van documenten uit de administratie van het controlesubject zelf. Vervolgens de controle met behulp van renseignementen.

Documenten en bewijsstukken uit de administratie van het controlesubject zelf

De controlemedewerker kan voor zijn controle gebruikmaken van documenten en bewijsstukken uit de administratie van het controlesubject zelf. Te denken valt aan verkoopfacturen, recepturen, standaardkostprijzen, begrotingen en budgetten. Het is van belang dat de controlemedewerker onderzoekt hoe deze documentatie tot stand is gekomen, welke functiescheiding een rol speelt en of de documenten zijn geautoriseerd. Tot de administratie behoren verder ook externe documenten, zoals inkoopfacturen, contracten en dergelijke. Een extern document zal eerder voldoende en geschikte controle-informatie opleveren dan een intern document, omdat er sprake is van een ander belang.

Renseignementen

Contra-informatie

De Belastingdienst beschikt over de mogelijkheid tijdens controles en andere contacten met belastingplichtigen (bijvoorbeeld tijdens acties) gegevens te verzamelen die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing bij derden. Deze gegevens worden renseignementen genoemd.

Doelen

Renseignering heeft vier doelen:

- De volledigheid van het bestand aan belastingplichtigen waarover de Belastingdienst beschikt, toetsen aan de actualiteit. Zo kan het dienstonderdeel Douane bijvoorbeeld constateren dat iemand grote hoeveelheden goederen invoert, wat bruikbare informatie kan opleveren voor het dienstonderdeel Belastingen. Mogelijk is de betrokkene een ondernemer voor de IB en/of de OB.
- Informatie geven over de volledigheid van de geregistreerde transacties bij een derde. Bekende voorbeelden zijn grote kasbetalingen en kasontvangsten die mogelijkerwijs bij die derde niet in de administratie zijn verwerkt. Een ander voorbeeld zijn bestedingsrenseignementen die een collega kan gebruiken voor de opstelling van een privévermogensvergelijking.
- Informatie geven over de volledigheid van de gegevenssoorten en/of juistheid van de geregistreerde transacties. Bekende voorbeelden zijn de handmatige aanpassingen van het bankrekeningnummer op een factuur of een levering van producten op het privéadres in plaats van op het bedrijfsadres.
- Het inningsproces ondersteunen, bijvoorbeeld door de ontvanger van informatie te voorzien over mogelijke verhaalsobjecten of over een mogelijke aansprakelijkstelling.

Volledigheidscontroles

Ten aanzien van volledigheidscontroles zijn renseignementen een waardevolle informatiebron. Ze kunnen een nieuw licht op zaken werpen en de controlemedewerker helpen als er met andere controlemiddelen al een vermoeden van een onvolledige verantwoording is gerezen. Het renseignement bekrachtigt of ontzenuwt dat vermoeden.

Extra informatie

Renseignementen die uiteindelijk niet tot een correctie zullen leiden, hebben toch nog nut. Zij laten namelijk zien dat de administratie op die (opvallende) punten hoogstwaarschijnlijk kan worden goedgekeurd.

De controlemedewerker neemt gedurende zijn controle de mogelijkheid tot het verzamelen van renseignementen in overweging.

Renseignering meedelen of niet

In de aankondigingsbrief van een reguliere controle wordt standaard verwezen naar de mogelijkheid dat tijdens de controle renseignementen kunnen worden opgemaakt. De controlemedewerker heeft de keuzevrijheid dit al dan niet aan de belastingplichtige mee te delen. Soms kan het verstandiger zijn dit niet te doen, bijvoorbeeld als het risico bestaat dat hij contact met de derde in kwestie (leverancier, afnemer en dergelijken) opneemt, opdat deze de kans krijgt zijn administratie aan te passen, dan wel op te schonen.

Het is van groot belang dat de controlemedewerker in de opgemaakte renseignementen voldoende goed gedocumenteerde gegevens ter beschikking stelt aan zijn collega. Dit vergroot het doelmatige en doeltreffende gebruik van het renseignement. Daartegenover staat dat het van collegialiteit getuigt als de ontvanger van het renseignement degene die het renseignement heeft gemaakt, ervan op de hoogte stelt dat hij het renseignement voor zijn controle heeft gebruikt. Bovendien stimuleert dit zijn collega door te gaan met het opmaken van renseignementen en kan een terugkoppeling helpen voor de keuze om (in bepaalde gevallen) wel of geen renseignementen op te maken.

Internationale gegevensuitwisseling

Ten slotte zij erop gewezen dat de internationale dimensie van renseignementen steeds belangrijker wordt. De internationale gegevensuitwisseling met buitenlandse belastingdiensten loopt via FIOD-team Internationaal, het Central Liaison Office (CLO) en het Douane informatiecentrum (DIC).

6.3.2.3 *Afloopcontrole/ontstaanscontrole / voortgezette controle*

Afloopcontrole

Wel of niet bestaan

Met een afloopcontrole gaat de controlemedewerker op indirecte wijze na of een bepaald activum – bijvoorbeeld een bedrijfsmiddel of een vordering – op de balansdatum heeft bestaan. Hij volgt deze post dan in het volgend boekjaar.

Zo kan het bestaan van vorderingen op debiteuren worden afgeleid uit het feit dat dezen hun schulden voldoen en kan het bestaan van een voorraad grondstoffen worden vastgesteld door aan de hand van productierapporten na te gaan of deze grondstoffen in het productieproces zijn opgenomen.

Afloopcontrole geeft vaak ook inzicht in de waarde van een post. Het is bijvoorbeeld minder waarschijnlijk dat een vordering terecht is afgewaardeerd als uit de afloopcontrole blijkt dat het nominale bedrag is ontvangen.

Ontstaanscontrole

Met een ontstaanscontrole gaat de controlemedewerker na hoe een post tot stand is gekomen. Zo kan het bestaan van debiteuren bijvoorbeeld worden vastgesteld aan de hand van verkooporders. Ontstaanscontrole zegt, in tegenstelling tot de afloopcontrole, niets over de waardering.

Voortgezette controle

Met een voortgezette controle gaat de controlemedewerker na of in de nieuwe periode zaken bekend zijn geworden die thuishoren in de controleperiode. Deze techniek is alleen geschikt voor een negatieve controle, met name voor de juiste afgrenzing (niet te laat).[30]

---

30 Een negatieve controle is een controle die primair gericht is op het vaststellen van de volledigheid van een post uit het controleobject. Met andere woorden: is deze post niet te laag verantwoord? Een positieve controle is een controle die er primair op gericht is de juistheid vast te stellen van een post uit het controleobject. Met andere woorden: is deze post niet te hoog verantwoord? Zijn alle transacties wel verantwoord?

Een voorbeeld hiervan is de controle van de opbrengstverantwoording. De controlemedewerker gaat in het nieuwe jaar op zoek naar ontvangsten en facturen die betrekking hebben op goederen en diensten die al voor de balansdatum zijn geleverd of verleend; en zo ja, of desbetreffende facturen in de opbrengstverantwoording van de controleperiode zijn meegenomen. De controlemedewerker kan dit integraal doen, maar als er grote populaties zijn, kan het doelmatiger zijn dit via een statistische steekproef te benaderen. De populatie wordt dan begrensd door de periode van de normale ontvangsttermijn van de gefactureerde leveringen of diensten.

6.3.2.4 *Derdenonderzoek*

Als een controlemedewerker tijdens een bepaalde controle op gegevens is gestuit waarvan hij de integriteit in twijfel trekt en die bij een derde geverifieerd kunnen worden, spreken we van een derdenonderzoek. Derdenonderzoeken kunnen worden ingesteld tijdens alle fasen van het controleproces.

Verschillen tussen renseigneren en informatie uit derdenonderzoek

Hoewel het recht renseignementen te verzamelen dezelfde juridische basis heeft als het recht derdenonderzoeken uit te voeren, onderscheidt men ze in de controlepraktijk. Er zijn namelijk verschillen, te weten:

- Een renseignement wordt vaak opgemaakt door een andere controlemedewerker dan de gebruiker daarvan, terwijl de gebruiker van de informatie in het geval van een derdenonderzoek in binnenlandse verhoudingen ook meestal degene is die de informatie verzamelt.
- Tussen opmaak en gebruik van een renseignement ligt vaak een veel langere periode dan tussen verzamelen en gebruiken van de informatie uit een derdenonderzoek.

Afnemers en leveranciers

Een veelvoorkomend derdenonderzoek is een onderzoek waarmee de controlemedewerker gegevens en inlichtingen verzamelt bij een leverancier of afnemer van de organisatie die hij op dat moment controleert. Het gaat erom dat het duidelijk wordt of, en zo ja, hoe transacties en daarmee samenhangende geld- en goederenstromen op een juiste en volledige wijze in de administratie van de gecontroleerde zijn verwerkt.

Professioneel-kritische houding

De controlemedewerker neemt ook voor derdenonderzoeken een professioneel-kritische houding aan. Hij kan er niet blindelings van uitgaan dat wat bij de leverancier of afnemer – vooraf of tijdens de controle – is verzameld, ook betrouwbaar is. Hij zal dus de betrouwbaarheid van die gegevens moeten toetsen voordat hij ze als norm kan gebruiken. De bruikbaarheid van de contra-informatie moet immers kunnen worden aangetoond.

Het komt namelijk voor dat informatie afkomstig van een leverancier over bijvoorbeeld verkochte goederen niet overeenkomt met de ingekochte goederen volgens de administratie van de belastingplichtige, omdat:

- de leverancier zelf (onbewust) fouten heeft gemaakt, of
- de leverancier op bepaalde inkoopfacturen (bewust) de naam van de belastingplichtige heeft vermeld om zo andere afnemers buiten beeld te houden.

De controlemedewerker is zich dus bewust van mogelijke strafbare feiten als valsheid in geschifte. Dergelijke strafbare feiten moeten aan de boete-fraudecoördinator worden voorgelegd.

Accountantsdossier en kredietdossier

Andere voorbeelden van veelvoorkomende derdenonderzoeken zijn dossierinzage bij een openbare accountant en inzage in het kredietdossier bij financiële instellingen.[31] Zowel voor de inzage bij de openbaar accountant als de inzage bij een financiële instelling gelden aanvullende regels. De regels voor de inzage bij de openbaar accountant zijn verder toegelicht in paragraaf 8.8 'Steunen op het werk van anderen'. De regels voor inzage bij een financiële instelling zijn vastgelegd in het Voorschrift informatie fiscus/banken.

Een derdenonderzoek wordt vooraf telefonisch aangekondigd en vervolgens schriftelijk bevestigd, zoals dat ook gebeurt in geval van een regulier onderzoek. In de brief wordt uiteraard de reikwijdte – dat wil zeggen: dat het gaat om een derdenonderzoek en niet om een reguliere controle – vermeld om geen ongefundeerd vertrouwen op te wekken. Voor verdere verstrekking van gegevens is de controlemedewerker aan zijn geheimhoudingsplicht gebonden. Bovendien wordt verwezen naar *www.belastingdienst.nl*, waar beknopte informatie te vinden is over de rechten en verplichtingen in een derdenonderzoek. Alleen in bijzondere situaties, zoals wanneer administratieve onderdelen dreigen te verdwijnen en/of gemanipuleerd zullen worden, is een onaangekondigd derdenonderzoek toegestaan. In dat geval kan men ermee volstaan achteraf schriftelijk te rapporteren dat er een derdenonderzoek is ingesteld.

Bekendmaking 'derde'

De controlemedewerker dient te voorkomen dat hij de naam van degenen over wie gegevens worden verlangd, bekendmaakt. Dat mag alleen wanneer het noodzakelijk is voor het onderzoek. De controlemedewerker legt in zijn controledossier vast welke overwegingen hij heeft gemaakt om informatie over wie gegevens worden verlangd, al dan niet bekend te maken. Dit kan zo ver strekken dat de controlemedewerker ook overwegingen om géén derdenonderzoek in te stellen – om hiermee de geheimhouding te waarborgen – vastlegt in het controledossier.[32]

Afzonderlijk opbergen

De bevindingen naar aanleiding van derdenonderzoeken dienen in een apart submapje van het controledossier te worden opgeborgen. Deze gegevens hebben een afzonderlijke toetsing nodig indien wordt verzocht om inzage in het controledossier op grond van de WOB, zie ook hoofdstuk 3 'Kaders voor kwaliteit'.

Buitenland

Ten slotte is het ook mogelijk een derdenonderzoek door een collega in het buitenland te laten uitvoeren. Deze communicatie verloopt via de centraal aangewezen bevoegde autoriteiten van beide landen. Bedrijfsbezoeken in het buitenland door het dienstonderdeel Belastingen komen incidenteel voor. Regels in het diplomatieke verkeer vergen een scherp bewustzijn van de juridische positie van Nederlandse belastingdienstambtenaren in het buitenland. Dit vereist vooraf een juiste afstemming met de bevoegde autoriteit in Nederland en de bevoegde autoriteit van de desbetreffende buitenlandse belastingdienst. Daarnaast dient er een gepaste beoordeling op het vaktechnische en publicitaire vlak te worden uitgevoerd. De afweging voor een bedrijfsbezoek in het buitenland wordt in onderlinge afstemming gemaakt door de landelijk vaktechnisch coördinator Controle, de (plaatsvervangende) directeur en de directie ABC-afdeling Internationaal, die hierover contact opnemen met de CLO en de desbetreffende bevoegde autoriteit.

---

31 Hoofdstuk 9 (Analyse van de administratie) beschrijft de inzage in het controledossier van de accountant.

32 Voor de accountants geldt naast de geheimhouding van artikel 67 AWR, ook het vertrouwelijkheidsbeginsel op grond van artikel 16 VGBA. De accountants leggen de overwegingen om informatie, al dan niet, te delen vast op grond van artikel 17 van de VGBA.

Douane
Ook de Douane stelt regelmatig derdenonderzoeken in, zoals wanneer verzoeken worden gedaan om wederzijdse bijstand. De Douane beschouwt een 'Controle Na de Invoer' bij de importeur die zelf de aangiften heeft gedaan of in zijn naam heeft laten doen (directe vertegenwoordiging), niet als een derdenonderzoek (zie paragraaf 6.3.2.). Controles bij een importeur, niet zijnde de aangever, worden wel beschouwd als een derdenonderzoek. De uitvoerende werkzaamheden van de wederzijdse bijstand op het gebied van de Douane en accijnzen worden verricht door het Douane Informatiecentrum (DIC).

6.3.3 Directe controles

6.3.3.1 Algemeen

Ter aanvulling op indirecte controles

Met een directe controle worden handelingen en gebeurtenissen rechtstreeks waargenomen. Directe controles zijn vaak een aanvulling op indirecte controlemaatregelen. Hieronder zijn enkele voorbeelden van directe controles opgenomen.

6.3.3.2 Inventarisatie en kasopname

Arbeidsintensief

Een inventarisatie is een waarneming ter plaatse die het sluitstuk kan zijn van een verbandscontrole met betrekking tot de goederenbeweging. Ook kan een inventarisatie dienen als bestaanscontrole van de activa. Gezien het arbeidsintensieve karakter van inventarisatie wordt dit controlemiddel niet vaak ingezet. Op een beperkte voorraad van bijvoorbeeld dure goederen, zoals bontjassen, juwelen en dergelijke, en/of duurzame productiemiddelen (aantal machines, kassa's en dergelijke) wordt dit middel wel regelmatig toegepast.

Douane

De Douane kan monsters nemen en het douanelaboratorium inschakelen vanwege de expertise. Tijdens (deel)inventarisaties kan de controlemedewerker vaststellen welke goederen zijn opgeslagen in het douane-entrepot. Het entrepot is een (deel) van het (fysieke of virtuele) magazijn waar goederen administratief onder douanetoezicht staan. Hij verkrijgt informatie over onder andere de hoeveelheid en soort goederen die onder douanetoezicht staan. Daarmee kan hij bepalen of aan die goederen de juiste goederencode is toegekend. Aan de goederencode hangt een tarief voor de bepaling van de hoogte van de rechten bij invoerindien de goederen later in het vrije verkeer worden gebracht.

Geldbeweging

Een kasopname is een waarneming ter plaatse die het sluitstuk kan zijn van een verbandscontrole met betrekking tot de geldbeweging. Ook kan een kasopname dienen als bestaanscontrole van de balanspost liquide middelen. De controlemedewerker zal hier bijvoorbeeld toe overgaan als het administratieve kassaldo nogal hoog is.

Willekeurig moment

Inventarisaties en kasopnames worden soms op een onverwacht moment uitgevoerd. De controlemedewerker stelt dan vast dat de voorraad (of een deel daarvan) overeenkomt met de voorraadadministratie of dat het kassaldo overeenkomt met het kasboek. Dit geeft een beeld van de werking van de AO/IB op dat moment en van de betrouwbaarheid van de vastgelegde gegevens.

6.3.3.3 Waarneming ter plaatse

Doelstelling

Realiteit observeren

Een waarneming ter plaatse (WTP) is de directe waarneming van het bedrijfsgebeuren, eventueel gecombineerd met een controle van de administratie van een onderneming, om op gestructureerde wijze feiten te verzamelen die betrekking hebben op de actualiteit. Van een WTP kan een preventieve werking uitgaan. De controlemedewerker kan tijdens een WTP nagaan of en in welke mate een belastingplichtige bepaalde fiscale risico's neemt. Zo worden regelmatig feiten verzameld betreffende de inzet van personeel in de horeca. De Douane kent haar eigen vorm van waarneming ter plaatse: de fysieke controles en scancontroles uitgevoerd door de teams Fysiek Toezicht.

Feiten die de controlemedewerker tijdens de waarneming ter plaatse vaststelt, worden als norm ('soll-positie') gebruikt voor een controle die, onmiddellijk of op een later tijdstip, bij de onderzochte onderneming wordt ingesteld.

Gevarieerde waarnemingen

De uitkomsten van een WTP kunnen een oordeel over een (deel van het) controleobject funderen. Uitkomsten van een WTP kunnen bovendien bijdragen aan het beeld van de desbetreffende belastingplichtige en diens afnemers en leveranciers. Ten behoeve van de bewijsvoering is het in de meeste gevallen gewenst dat de Belastingdienst over gegevens van meerdere waarnemingen op verschillende seizoenen, dagen en tijdstippen bij de onderneming kan beschikken.

Soorten WTP

Veel voorkomende vormen van waarneming ter plaatse door de Belastingdienst zijn:
- de individuele WTP,
- de collectieve WTP,
- de zichtwaarneming en
- testaankopen.

Individuele WTP

De controlemedewerker stelt een individuele WTP in naar aanleiding van een signaal dat de aandacht richt op één bepaalde belastingplichtige.

Zichtwaarneming

Collectieve WTP

Een collectieve of grootschalige WTP richt zich op een groep ondernemers die veelal tot dezelfde of aanverwante branche behoren.
Een bijzondere vorm van WTP is de zichtwaarneming. Er wordt geen contact opgenomen met de ondernemer. Aangezien de Belastingdienst de 'open-vizier-gedachte' centraal stelt, dienen zichtwaarnemingen alleen in uitzonderlijke situaties te worden gedaan. Dit is het geval als er een gerede kans bestaat op ongeregeldheden bij legitimatie of wanneer het praktisch onmogelijk is om op een bepaald moment met de ondernemer in contact te treden; bijvoorbeeld tijdens de waarneming langs de weg van de activiteiten van autorijscholen.

Testaankopen

Een testaankoop is een ook een vorm van zichtwaarneming.

Preventieve werking

Waarneming ter plaatse is een controlemiddel dat wordt gebruikt voor de controle in de actualiteit en is in de eerste plaats gericht op preventie. Deze preventieve werking beoogt ondernemers, nadat zij met een WTP-aankondiging zijn geconfronteerd, meer dan voorheen uit zichzelf aan hun verplichtingen te laten voldoen. Om dit preventieve effect zo groot mogelijk te laten zijn, is het van belang dat een WTP op een juiste en uniforme wijze wordt aangekondigd, uitgelegd en uitgevoerd. Daarom zijn er voor het controlemiddel waarneming ter plaatse beleidskaders ontwikkeld.

Beleidskaders

Niet experimenteren

De beleidskaders hebben een verplicht karakter, waarvan alleen na overleg mag worden afgeweken. Zo is in de beleidsnota's expliciet opgenomen dat 'testaankopen' en onaangekondigde zichtwaarnemingen vooraf afgestemd moeten worden met de plaatsvervangend directeur en de vaktechnisch coördinatoren.

6.3.3.4 *Oogtoezicht*

Ten tijde van de waarneming

Wanneer de gang van zaken van een proces wordt waargenomen, spreken we van oogtoezicht. Dit kan zowel de wijze betreffen waarop een proces wordt uitgevoerd, als de voortgang ervan. Een controlemedewerker verkrijgt hiermee inzicht in het bestaan van de AO/IB van een organisatie ten tijde van het moment van oogtoezicht. Oogtoezicht is dus een specifieke vorm van waarneming ter plaatse.

6.4 Detailcontrole en totaalcontrole

De controlemedewerker kan voor zijn controlewerkzaamheden een detailcontrole uitvoeren of een totaalcontrole. Een detailcontrole levert controle-informatie op over het desbetreffende gecontroleerde onderwerp en een totaalcontrole levert controle-informatie op over meerdere onderwerpen. Met een detailcontrole controleert de controlemedewerker het desbetreffende onderwerp aan de hand van onderliggende in- of externe bescheiden en voert hij, waar dat controle-informatie oplevert, ook rekenkundige controles uit. De controlemedewerker past een totaalcontrole toe indien hij bijvoorbeeld een verband legt tussen posten. Indien de controlemedewerker reeds heeft vastgesteld dat de nominale waarde van een vordering juist en volledig is, kan hij door middel van een totaalcontrole de volledigheid van de renteopbrengsten controleren.

6.5 Integrale controle en deelwaarnemingen

6.5.1 Integrale controle

Integrale controle

Er is sprake van een integrale controle als de 'ist-positie' van *elk* populatie-element met zijn 'soll-positie' wordt geconfronteerd. Vaak is het niet nodig alle afzonderlijke vastleggingen te beoordelen. De controlemedewerker beoordeelt slechts zoveel (afzonderlijke) vastleggingen, tot hij een redelijke mate van zekerheid heeft dat de aangifte aan de gestelde eisen voldoet. Voor het bereiken van het controledoel is een deelwaarneming veelal toereikend.

6.5.2 Deelwaarneming

Selectie van posten

Voor de selectie van transacties die de controlemedewerker aan een detailcontrole onderwerpt, kan hij verschillende methodieken hanteren. Het is daarvoor van belang onderscheid te maken tussen de statistische steekproef en de (kritische) deelwaarnemingen.

Met een statistische deelwaarneming kan een gekwantificeerd oordeel worden gegeven over de populatie als geheel. Dat is met een kritische deelwaarneming niet mogelijk. Het oordeel van de controlemedewerker blijft dan beperkt tot dat deel dat hij ook werkelijk heeft gecontroleerd.

Uit een oogpunt van doelmatigheid hanteert de Belastingdienst voor juistheidscontroles de statistische steekproef. Wanneer steekproeven niet gehanteerd kunnen worden, kan de controlemedewerker overwegen een kritische deelwaarneming te doen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als gegevens niet in digitale vorm beschikbaar zijn en ze niet met auditsoftware direct te benaderen zijn.

6.5.2.1 Statistische steekproeven

Gekwantificeerd oordeel

De methode om een statistisch onderbouwd oordeel te kunnen geven over een controleobject is die van de statistische steekproef. Daarvan is sprake als met een deelwaarneming de te onderzoeken elementen aselect worden aangewezen. Die aselecte trekking zorgt voor een steekproef die representatief is voor de populatie waaruit deze getrokken werd. De steekproefomvang hangt af van de betrouwbaarheid en de nauwkeurigheid die de controlemedewerker voor de uitvoering van het steekproefonderzoek hanteert. Omdat hij voor de evaluatie van de steekproefuitkomsten gebruik kan maken van kansverdelingen, kan de controlemedewerker de steekproefomvang beperken tot een (relatief) gering aantal steekproefelementen.

Geldsteekproef

Posten- en geldsteekproeven

Er zijn verschillende soorten statistische steekproeven: postensteekproeven en geldsteekproeven. De Belastingdienst geeft voor de inrichting van zijn juistheidscontroles de voorkeur aan de geldsteekproef, omdat daarmee een kwantitatief oordeel in bedragen kan worden verkregen.[33] Deze paragraaf gaat uitsluitend in op de geldsteekproef.

De plaats van de geldsteekproef

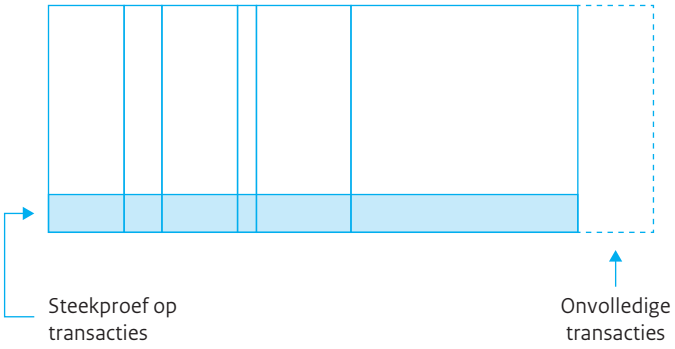
Voor de controle van de *juistheid* van de verantwoorde transacties komt de geldsteekproef in beeld. Met de geldsteekproef kan de controlemedewerker:

- zijn controleaanpak transparant maken; met andere woorden: het is volstrekt duidelijk en reproduceerbaar wat hij heeft gedaan, hoe hij dat heeft gedaan en op welke wijze hij tot zijn oordeel is gekomen;
- bijdragen aan de eenheid van beleid en uitvoering, omdat de omvang van de steekproef afhangt van een materialiteitsbedrag dat vooraf bekend is en voor alle (wat omvang betreft) vergelijkbare belastingplichtigen even groot is;
- zijn controle doelmatig (efficiënt) uitvoeren, omdat hij niet méér werk op zich neemt dan nodig om tot een gekwantificeerde, onderbouwde conclusie te kunnen komen dat de gecontroleerde populatie 'goed genoeg' is. Daarbij kan de bewijslast op een redelijke wijze tussen hem en de belastingplichtige worden verdeeld;
- zijn controle doeltreffend (effectief) uitvoeren, omdat hij de conclusie dat 'de juistheid van de aangifte (niet) goed genoeg is' kan trekken.

Relatie verzameling en steekproef

In de volgende figuur is de relatie weergegeven tussen een verzameling te controleren boekingen en de daaruit getrokken steekproef. De ononderbroken grote rechthoek geeft de vastgelegde transacties (populatie) weer en de gestippelde verticale kolom aan de rechterkant geeft de transacties weer die niet in die gegevensverzameling voorkomen en dus ten onrechte niet zijn vastgelegd. Wanneer de populatie een grootboek is, verbeelden de verticale kolommen bijvoorbeeld de diverse grootboekrekeningen of dagboeken. De steekproef wordt in dit schema weergegeven door de getinte horizontale rij.

Figuur 6.1 Steekproef



33 Het is ook mogelijk dat er voor bijzondere controledoelstellingen andere keuzes worden gemaakt. In die gevallen is overleg met een steekproefspecialist altijd nodig.

Deze figuur laat zien dat:
- de steekproef slechts kan worden toegepast op de vastgelegde transacties; met andere woorden: een oordeel over de volledigheid van de transacties is niet aan de orde;
- de steekproef zich richt op de beoordeling van een dwarsdoorsnede van alle vastgelegde transacties (de gearceerde horizontale balk), en niet van slechts (delen van) enkele kolommen (zoals enkele grootboekrekeningen);
- de controlemedewerker, als hij de steekproef goed uitvoert, een gefundeerd oordeel kan geven over de kwaliteit van de financiële gegevens in de totale rechthoek (uiteraard met uitzondering van het stippelgedeelte, ofwel de niet-vastgelegde transacties), terwijl dat voor de beoordeling van enkele kolommen zeker niet het geval is.

Ook beter beeld van de AO/IB

De steekproef richt zich op de juistheid van de vastgelegde transacties. De beoordeling van de documenten die in de steekproef betrokken zijn, geeft ook informatie over de manier waarop de belastingplichtige in kwestie omgaat met de administratieve vastleggingen en de wijze waarop de interne beheersing is geregeld.

Steekproefomvang beperken

Soms kan de steekproefomvang beperkt worden op grond van positieve voorinformatie over een toereikend opgezette en effectief werkende AO/IB. Die voorinformatie is opgedaan tijdens de analyse van de administratie en het(eventueel) kennisnemen van de werkzaamheden van de openbaar accountant. De veronderstelde kans op fouten is dan kleiner. Met andere woorden: als de controlemedewerker gefundeerd vertrouwen heeft in de gang van zaken, kan hij op een 'gecontroleerde' en transparante wijze zijn inspanningen beperken (zie ook paragraaf 6.5.2.1 onder het kopje 'Reductie van de steekproef en dual-purpose-testing').

Ondersteuning door steekproefspecialist

Controle van de elementen door controlemedewerker

Als een steekproef wordt getrokken, kan de controlemedewerker een beroep doen op de ondersteuning van een steekproefspecialist; met name als het gaat om de opzet van de steekproef en de evaluatie van de uitkomsten. De beoordeling van de fiscale aanvaardbaarheid van de afzonderlijke steekproefelementen, de feitelijke controle op de juistheid van de getrokken geldeenheden, behoren tot de taak van de controlemedewerker. Iedere controlemedewerker moet in staat worden geacht te bepalen wanneer de inzet van steekproeven zinvol is. Bovendien moet hij in gesprek kunnen gaan over de werkzaamheden die de steekproefspecialist zal uitvoeren, zoals het gebruik van de juiste en volledige basisgegevens voor de vorming van de populatie en de toe te passen steekproefmethode.

Reductie van de steekproef en dual-purpose-testing

Reductie van de steekproef

Negatieve voorinformatie geen aanleiding extra controlewerk

Positieve voorinformatie kan worden vertaald in een vermindering van het gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Andersom geldt dat negatieve voorinformatie in beginsel geen aanleiding is om extra controlewerkzaamheden voor de steekproef uit te voeren. Wel kan de controlemedewerker dan overwegen de belastingplichtige de gelegenheid te geven een verbetering op de aangifte in te dienen.

Dual-purpose-testing

Vooronderstelling toetsen

Wanneer de controlemedewerker de steekproef heeft gereduceerd, omdat hij uitgaat van een toereikend opgezette en effectief werkende AO/IB, toetst hij die vooronderstelling in eerste instantie door middel van dual-purpose-tests.[34] Zie voor een verdere uitwerking van dit onderwerp paragraaf 11.4.5.

34 Ook uit de beoordeling van de geselecteerde geldeenheden waarop de controlemedewerker geen 'dual purpose test' uitvoert, kan informatie over de AO/IB naar voren komen.

Efficiënte controlemix

Dual-purpose-tests

Voor een efficiënte controlemix van controlemiddelen zal de controlemedewerker, voordat hij tot een reductie overgaat, een afweging moeten maken tussen enerzijds de inspanning die hij moet leveren om 'dual purpose tests' uit te voeren en anderzijds de tijd die hij bespaart door een kleinere hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.

De ontdekking van één of meer fouten in de populatie die worden aangetroffen met de 'dual purpose tests' of met de gereduceerde steekproef, betekent in beginsel dat de controlemedewerker de reductie ongedaan maakt en alsnog meer gegevensgerichte werkzaakheden zal moeten verrichten. Voor bedrijven waarmee een HT-convenant is gesloten, zullen de scope en kwaliteit van in- en extern uitgevoerde werkzaamheden altijd in de controle betrokken worden, ook als het doelmatiger is de klassieke steekproefomvang te toetsen. Alleen dan kan terugkoppeling op deze werkzaamheden worden gegeven.

Steekproeven in relatie tot data-analyse

Onderkende risico's

Data-analyse kenmerkt zich door vanuit onderkende risico's mogelijke inconsistenties te signaleren. De controle van die inconsistenties zal leiden tot verklaringen of tot een correctie van de geconstateerde fouten. Tevens zullen de oorzaken van de geconstateerde fouten in kaart worden gebracht, opdat de interne beheersing binnen de desbetreffende bedrijfsprocessen (verder) kan worden versterkt.

Geen redelijke mate van zekerheid

Data-analyse geeft op zich geen redelijke zekerheid over de mate waarin de populatie vrij is van materiële fouten.

Data-analyse heeft een belangrijke functie voor de interne beheersing. Deze techniek wordt bijvoorbeeld door controllers toegepast. Data-analyse kan de kennis van de organisatie verdiepen en de interne beheersing versterken.

De controlemedewerker zal zich in de fase van de analyse van de administratie een duidelijk beeld hebben gevormd van het gehele stelsel van (fiscale) interne beheersing. De informatie die met data-analyse door de organisatie wordt verkregen, kan in de fase van de analyse van de administratie worden betrokken. De resultaten van data-analyse kunnen gebruikt worden om de te controleren populatie vooraf op te schonen. Data-analyse kan ook positieve voorinformatie leveren die aanleiding geeft om de gegevensgerichte werkzaamheden in de statistische steekproef te reduceren.

Positieve voorinformatie

6.5.2.2 Kritische deelwaarneming

Kritische deelwaarneming

Met een kritische deelwaarneming worden de opmerkelijke posten onderzocht. Posten kunnen bijvoorbeeld opvallen door hun omschrijving op de grootboekrekening, door hun omvang, hun frequentie of doordat tijdens voorgaande controles relatief veel fouten in een bepaalde soort posten is ontdekt. Data-analyse kan worden gebruikt om binnen de populatie deze bijzonderheden in beeld te brengen.

De kritische deelwaarneming heeft naar haar aard nadelen ten opzichte van de statistische steekproef:

Nadelen

a Er wordt geen zekerheid verkregen over het deel van de populatie dat niet in de deelwaarneming werd betrokken.
b Opzettelijke fouten kunnen worden gecamoufleerd, waardoor deze minder snel ontdekt kunnen worden.

7 De controleopdracht en de aankondiging

Terug naar inhoud

Richtlijnen

7a Een controleopdracht wordt door of namens de inspecteur of ontvanger schriftelijk of in digitale vorm aan de controlemedewerker verstrekt. De controlemedewerker legt de controleopdracht vervolgens vast in zijn controledossier.

7b Elke controle wordt ingesteld op basis van een controleopdracht waarin de reikwijdte is vastgelegd. Voor elke opdracht wordt bovendien (indien mogelijk) het geschatte tijdsbeslag vermeld, alsmede een indicatie voor de uiterste datum van afronding (maximale doorlooptijd).

7c De controlemedewerker accepteert alleen een controleopdracht als hij het mandaat heeft deze opdracht uit te voeren en als de opdrachtgever bevoegd is hem die opdracht te verstrekken. Bovendien moet de opdracht duidelijk geformuleerd zijn, mag de opdracht niet in strijd zijn met de strategische doelstelling om 'compliance' te bevorderen en mag er geen sprake zijn van een aantasting van een van de fundamentele beginselen.

7d De controlemedewerker maakt voor elk onderzoek een voorlopige tijdsplanning en vergelijkt die met het toegestane tijdsbeslag en de maximale doorlooptijd volgens de controleopdracht.

7e De reikwijdte van een controle moet worden uitgebreid wanneer blijkt dat ook andere aspecten controle behoeven. Met de controle daarvan begint de controlemedewerker niet eerder dan dat hij zijn opdrachtgever daarvan op de hoogte heeft gesteld en daarvoor toestemming heeft verkregen. Vervolgens maakt de controlemedewerker deze uitbreiding schriftelijk aan het controlesubject kenbaar.

7f De reikwijdte van de controleopdracht mag niet meer worden ingeperkt en de controleopdracht mag niet meer worden ingetrokken, nadat de controlemedewerker met het feitelijk onderzoek is begonnen, tenzij er sprake is van overmacht. In dat geval maakt de controlemedewerker deze inperking of intrekking schriftelijk aan het controlesubject kenbaar.

7g De controlemedewerker kondigt de controle telefonisch aan en bevestigt die aankondiging schriftelijk. In de aankondigingsbrief vermeldt hij wat voor soort onderzoek het betreft, de reikwijdte ervan, wanneer de controle begint, indien mogelijk het aantal dagen dat de controle in beslag gaat nemen, de controlemedewerkers die dan aanwezig zullen zijn en de gegevens(dragers) die bij aanvang van de controle beschikbaar moeten zijn.

7h De controle wordt uitgevoerd op het adres van het controlesubject, tenzij dit – objectief gezien – onredelijk of onwenselijk is.

7i Periodiek wordt de voortgang getoetst. Indien de controlemedewerker gedurende de uitvoering constateert dat de controle meer tijd zal vergen dan gepland, neemt hij contact op met zijn leidinggevende.

7.1 Inleiding

Dit hoofdstuk behandelt de werkzaamheden die voorafgaan aan het feitelijke onderzoek op locatie. De controleopdracht is het startpunt van elk onderzoek. Het is de taak van de controlemedewerker kritisch na te gaan of hij deze opdracht wel kan en mag accepteren. Zo ja, dan neemt hij met de opdrachtaanvaarding ook de verantwoordelijkheid op zich om de controle op een vakbekwame en zorgvuldige wijze uit te voeren. Daartoe maakt hij onder andere een voorlopige tijdsplanning en werkafspraken en bespreekt hij periodiek de voortgang met zijn opdrachtgever. De acceptatie van de controleopdracht blijkt onder andere uit de schriftelijke aankondiging van de controle aan de belastingplichtige.

7.2 Het verstrekken van de controleopdracht

Mandaatregister

De landelijk directeur van de desbetreffende directie is zowel de inspecteur als de ontvanger.[35] Uiteindelijk is de desbetreffende landelijke directeur dus altijd de opdrachtgever. Uit de mandaatregisters blijkt wie bevoegd is namens hem heffings- dan wel inningswerkzaamheden te verrichten.

Mandaat van inspecteur óf ontvanger

Bij het dienstonderdeel Belastingen en bij het dienstonderdeel Douane voeren verscheidene medewerkers hun werkzaamheden namens de desbetreffende directeur uit. Een medewerker is gemandateerd om één van beide bevoegdheden uit te oefenen: die van de inspecteur óf die van de ontvanger, niet beide tegelijk. Slechts in uitzonderlijke situaties kan er sprake zijn van een dubbelmandaat van zowel inspecteur als ontvanger; dit zal uit beide mandaten moeten blijken.

Inspecteur als instituut

Het mandaat van de inspecteur omvat vervolgens de uitoefening van zowel de heffing als de controle. De inspecteur (als instituut, niet als persoon) is daarmee *formeel* zowel gebruiker van de uitkomst van de controle als de uitvoerder.

Verantwoordelijken

Uit praktische overwegingen hebben de landelijke directeuren van de directies de formulering en verstrekking van controleopdrachten aan anderen in de directie en het bestuurlijk verband, verzorgingsgebied of regio toegewezen.

De leidinggevende is verantwoordelijk voor de verstrekking van de controleopdrachten in het team. In bepaalde gevallen kan de controlemedewerker de controleopdracht weigeren. Zie paragraaf 7.4 'De opdrachtaanvaarding'. Vaak is deze taak belegd bij daarvoor aangewezen medewerkers, zoals een handhavingsadviseur, leden van de regiegroep Handhaving, een vaktechnisch adviseur Controle of een klantcoördinator.

Selectie controles

De manier waarop controles (posten) geselecteerd worden, valt buiten het bestek van dit handboek. Nadat posten zijn geselecteerd, is het zaak dat de (reikwijdte van de) opdracht expliciet wordt geformuleerd.
De controleopdracht moet altijd schriftelijk of langs digitale weg worden bevestigd en als zodanig verstrekt aan de controlemedewerker. Het is van belang dat in voorkomende gevallen onduidelijkheden, knelpunten en vraagstukken van uiteenlopende aard vooraf worden opgelost. Nadat de controlemedewerker de controleopdracht heeft geaccepteerd, neemt hij die op in het controledossier.

Voordat de opdrachtgever een controleopdracht verstrekt, gaat hij na welke expertise ingezet moet worden en in welke omvang. Daarnaast draagt ook de controlemedewerker als opdrachtnemer zijn verantwoordelijkheid om zo nodig andere deskundigen tijdig in te schakelen (zie paragraaf 7.4.1 'Controleopdracht beoordelen' en paragraaf 4.4 'Fundamentele beginselen).

---

35 Directie Grote Ondernemingen, directie Midden- en Kleinbedrijf, directie Particulieren, Dienstverlening en Bezwaren of directie Centrale Administratieve Processen.

7.3 De inhoud van de controleopdracht

Richtlijn 7b

Elke controle heeft een controleopdracht als basis. De opdrachtgever is verantwoordelijk voor de inhoud ervan. In de controleopdracht moeten in ieder geval de volgende elementen opgenomen zijn:

- de reikwijdte van de controle; die bestaat uit het controlesubject, het controleobject, het controletijdvak, het doel van de controle, de controlerichting en[36]
- het geschatte tijdsbeslag en de maximale doorlooptijd.

Indien van toepassing wordt ook het competentieniveau van de controlemedewerker opgenomen in de controleopdracht

7.3.1 Het controlesubject

Identificering controlesubject

Het controlesubject wordt, indien mogelijk, met het entiteitsnummer, burgerservicenummer en/of belastingsubnummer(s) omschreven. Het controlesubject is de belastingplichtige wiens aangifte of vergunningaanvraag of dergelijke in de controle wordt betrokken.

In sommige gevallen is het controlesubject een andere dan de belastingplichtige. Zo zal de Douane bijvoorbeeld niet alleen (rechts)personen in controles betrekken die als aangever aansprakelijk zijn voor de fiscale gevolgen van de aangifte, maar ook (rechts)personen die beroepshalve bij in- en uitvoertransacties betrokken zijn (een importeur die in sommige gevallen geen aangever is, een vervoerder) of (rechts)personen die beroepshalve over relevante documenten en gegevens beschikken (een boekhouder of een fiscaal vertegenwoordiger voor de omzetbelasting).

7.3.2 Het controleobject

Het controleobject is de zaak waarop de controle zich richt (zie de paragrafen 1.2. 'Doel van het handboek controle' en 2.4. 'Wat is belastingcontrole?'). Het controleobject verschilt per soort onderzoek. Controleopdrachten kunnen gepaard gaan met een veelheid aan soorten controles. Hieronder beschrijven we de meest voorkomende.

Soorten onderzoeken belastingen

Voor het dienstonderdeel Belastingen, kunnen we onderscheid maken in de volgende soorten controles.

- ***Boekenonderzoeken heffing*** kunnen zich richten op zowel volledigheid als juistheid van de gegevens opgenomen in het controleobject.

  Een volledig onderzoek richt zich op (de aanvaardbaarheid van) het controleobject als geheel. Volledigheid en juistheid worden beide beoordeeld.

  Een deelonderzoek richt zich op één of meer specifieke onderdelen van het controleobject en kan zowel volledigheid en juistheid betreffen.

  Een fiscaaltechnisch onderzoek is een deelonderzoek op basis van gegevens zoals deze in de administratie zijn opgenomen en richt zich op de (fiscale) juistheid van het controleobject.

  In een boekenonderzoek heffing is het controleobject vaak de belastingaangifte(n) of één of meer onderdelen daarvan.

36 Met name indien de controlerichting afwijkt van de algemene controlerichting, geeft de opdrachtgever dit in zijn controleopdracht aan. Zie paragraaf 7.3.5.

- ***Boekenonderzoeken inning*** kunnen we onderscheiden in:
  - liquiditeits- en/of verhaalsonderzoeken;
  - inleners- en ketenaansprakelijkheidsonderzoeken;
  - bestuurdersaansprakelijkheidsonderzoeken en
  - deblokkeringsonderzoeken.

  In een *liquiditeits- of verhaalsonderzoek* zijn de controleobjecten de betalings- en verhaalsmogelijkheden van de belastingschuldige. Met dit soort onderzoeken wordt onderzocht of de belastingschuldige in staat is de belastingvordering te voldoen en welke vermogensobjecten in aanmerking komen voor uitwinning, indien de belastingschuldige in gebreke blijft. Ook worden deze onderzoeken ingezet om te beoordelen of de belastingschuldige die om kwijtschelding dan wel sanering van zijn belastingvordering heeft gevraagd, daarvoor in aanmerking komt. De beoordeling van de levensvatbaarheid van de onderneming na sanering speelt daarvoor een belangrijke rol.

  Een *aansprakelijkheidsonderzoek* is een invorderingsonderzoek dat wil vaststellen of een belastingvordering kan worden geïnd bij een ander dan de belastingschuldige zelf. Hiermee wordt bijvoorbeeld een antwoord gezocht op de vraag of de ondernemer of bestuurder adequate maatregelen heeft genomen om het risico te beperken dat belastingschulden niet worden betaald.

  In een *deblokkeringsonderzoek* is de geblokkeerde rekening het controleobject. De controlemedewerker gaat na of het saldo van de geblokkeerde rekening hoger is dan de belasting- en premieschulden waarvoor bedragen zijn gestort op de g-rekening, en of dat meerdere kan worden overgemaakt op een vrije rekening.

Overige onderzoeken. Deze categorie kent een scala aan onderzoeken. Het gemeenschappelijke kenmerk is dat al deze onderzoeken geen deel uitmaken van een van de eerdergenoemde, maar in beginsel op zichzelf staan. Voorbeelden zijn: een *pakketonderzoek* (de beoordeling van een softwarepakket), een *systeemonderzoek* (de beoordeling van een of meer applicaties en de automatiseringsomgeving waarin die applicatie(s) draaien), een *aandelenwaardering*, een *woonplaatsonderzoek* en een *wederzijdse bijstandscontrole* (onderzoek in het kader van de internationale bijstandsverlening).

Soorten onderzoeken onderdeel Douane

Voor het dienstonderdeel Douane onderscheiden we eveneens meerdere soorten controles. De twee hoofdgroepen zijn *fysieke* en *administratieve controles*. Hoewel fysieke controles – zoals: monsternemingen, inventarisaties, observaties/waarnemingen en dergelijke – vaak administratieve controles ondersteunen, worden ze in dit handboek niet verder besproken.

Administratieve controle kent veel vormen. De meest voorkomende zijn:

- ***Initiële onderzoeken***. Dit zijn onderzoeken die worden uitgevoerd als onderdeel van een vergunningaanvraag, bijvoorbeeld in het kader van de accijnswetgeving.

  In een initieel onderzoek is de opzet van de AO/IB het controleobject. Een vergunning kan pas worden afgegeven wanneer de controlemedewerker heeft vastgesteld dat de AO/IB voldoende waarborgen biedt dat alle belastbare transacties volledig en juist worden vastgelegd in de administratie en worden opgenomen in de aangiften. Naar aanleiding van het initieel onderzoek worden al dan niet aanvullende werkafspraken gemaakt. Het initieel onderzoek van de Douane vertoont grote gelijkenis met onderdelen uit de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie in het dienstonderdeel Belastingen (zie hoofdstuk 8 'Bedrijfsverkenning' en 9 'Analyse van de administratie').

  Mede op basis van het initieel onderzoek bepaalt de Douane de wijze waarop toezicht op de klant wordt uitgeoefend. Het toezicht bestaat uit (een samenstel van) fysiek toezicht, (periodieke) aangiftecontrole en administratieve controle.

- ***AEO-onderzoeken ('Authorised Economic Operator').*** Dit zijn controles die de controlemedewerker instelt om een antwoord op de vraag te krijgen of een onderneming (blijvend) aan de AEO-criteria voldoet.

- ***Controle administratie en vergunningen.*** Dit zijn controles op de aanvaardbaarheid van de ingediende (periodieke) aangiften bij vergunninghouders. Deze controles omvatten ook de naleving van de in de vergunning gestelde voorwaarden en de naleving van de gemaakte werkafspraken. Met een dergelijke controle worden de verantwoordingen die door de gecontroleerde aan de Douane zijn verstrekt, getoetst aan de vastleggingen en verklaringen die uit de administratie van de onderneming blijken.

- ***COF-controles (Controle overeenstemming en Formele juistheid).*** Dit zijn controles waarmee de controlemedewerker nagaat of de belastingplichtige de geclaimde tariefpreferenties in de aangifte(n) kan waarmaken door de daarvoor vereiste certificaten van oorsprong ('certificates of origin') te overleggen.

- ***CNI/CNU-controles (Controle Na de Invoer/Uitvoer).*** Dit zijn controles naar de aanvaardbaarheid van één of meer (delen van) aangiften. Deze (veelal periodieke) controles zijn gebaseerd op douanegerelateerde risico's. Ze vinden plaats bij de importeur en/of exporteur nadat de aangiften ten invoer en/of uitvoer zijn gedaan.

- ***Controles op VGEM-aspecten (Veiligheid, Gezondheid, Economie en Milieu).*** Dit zijn controles in het kader van de niet-fiscale taken van de Douane.

Gecombineerd

Soms worden bovengenoemde onderzoeken gecombineerd uitgevoerd, bijvoorbeeld in geval van een controle van aangiften samen met een controle op VGEM-aspecten.

Derdenonderzoeken in het buitenland

Zowel het dienstonderdeel Belastingen als het dienstonderdeel Douane stelt derdenonderzoeken in. Steeds vaker is het nodig een derdenonderzoek over de landsgrenzen te laten uitvoeren. In een tijd van mondialisering is controle en toezicht op nationaal niveau vaak niet meer toereikend. De controlemedewerker kan via de geëigende kanalen (zie 6.3.2.4 'Derdenonderzoek') een dergelijk verzoek doen aan zijn buitenlandse collega, tenminste voor zover het verdrag en de nationale wet- en regelgeving daartoe de mogelijkheid bieden.

Wederzijdse bijstandscontrole

In het kader van informatieverzoeken vanuit het buitenland worden ook controles ingesteld door de controlemedewerker. We spreken dan van een wederzijdse bijstandscontrole.

Internationale controles

Voor toezicht over de landsgrenzen heen bestaat ook de mogelijkheid internationale controles in te stellen. Deze worden in de regel binnen de EU uitgevoerd, maar ook wel in veel andere niet-lidstaten. Binnen de EU worden de internationale controles aangeduid als MLC's (Multi Laterale Controles). Naast de MLC's kennen we de 'Joint Audit' (JA), een vorm van internationale controle waarin de controlemedewerkers uit verschillende landen opereren in één auditteam. In dat proces heeft de Coördinatiegroep Internationale Controleactiviteiten (ICA) een centrale rol.
Ook bedrijfsbezoeken kunnen soms in het buitenland worden ingesteld. Veelal gebeurt dit op verzoek van de klant. De afweging voor een bedrijfsbezoek in het buitenland wordt in onderlinge afstemming gemaakt door de landelijk vaktechnisch coördinator Controle van het betreffende segment, de betreffende (plaatsvervangende) directeur en de directie ABC-afdeling Internationaal, die hierover contact hebben met de CLO en de desbetreffende bevoegde autoriteit.

Deelonderzoeken
Het controleobject wordt in deelonderzoeken gesplitst in één of meer deelobjecten. In het kader van een controle van een winstaangifte kunnen bijvoorbeeld bepaalde posten van de balans en resultatenrekening, alsmede de belastingfaciliteiten (zoals investeringsaftrek) deelobjecten van onderzoek zijn.

Subjectiviteit uit den boze

In een deelonderzoek worden sommige onderdelen van het controleobject buiten beschouwing gelaten. Dat is alleen dan vaktechnisch te rechtvaardigen als controle-informatie, hoe summier of globaal ook, voor de onderbouwing van die keuze aanwezig is. Een controle beperken tot een enkel aspect is vaak niet zinvol, omdat een aantal werkzaamheden altijd verricht zal moeten worden. Daarbij kan gedacht worden aan de voorbereiding op kantoor, de bedrijfsverkenning, de analyse van de administratie, de rapportage en de verdere afwerking. Hiertoe worden ook de ondersteunende werkzaamheden gerekend die andere deskundigen, zoals EDP-auditspecialisten, voor een controle moeten verrichten.

Vertrouwensbeginsel

Ten slotte speelt ook het vertrouwensbeginsel een belangrijke rol in de afweging of de controle wel beperkt kan blijven tot een deelonderzoek. In de jurisprudentie is namelijk uitgemaakt dat het voor het opwekken van vertrouwen bij een belastingplichtige niet vereist is dat de aangelegenheid tijdens een controle uitdrukkelijk aan de orde is geweest. Het is voldoende dat de belastingplichtige mocht aannemen dat die aangelegenheid door de controlemedewerker op de fiscale aanvaardbaarheid is beoordeeld.

Opgewekt vertrouwen

Van opgewekt vertrouwen spreken we als er verhoudingsgewijs een zodanig belang is dat de aangelegenheid niet aan de aandacht van de controlemedewerker ontsnapt kan zijn en dat de gevolgen voor de belastingheffing van dien aard zijn dat het voor de hand ligt dat de controlemedewerker daar kritische opmerkingen over maakt, dan wel tot correctie over gaat. Te denken valt aan cruciale bedrijfsactiviteiten en transacties, een belangrijke fusie of een splitsing en bij een controle van een winstaangifte, materiële posten uit de balans en resultatenrekening en dergelijke. Hult de controlemedewerker zich desondanks in stilzwijgen, dan zal hij in het algemeen bij de belastingplichtige het gerechtvaardigde vertrouwen opwekken dat de wijze waarop deze de aangelegenheid in fiscaal opzicht heeft behandeld, zijn goedkeuring kan wegdragen; in elk geval niet zijn afkeuring heeft opgeroepen. De controlemedewerker neemt dan dus impliciet wel een standpunt in.

Auditfile

In dit kader valt nog het volgende op te merken. Wanneer de controlemedewerker gebruikmaakt van een auditfile, zal dit niet automatisch betekenen dat alle aangelegenheden in de controle betrokken zijn. Zoals reeds hiervoor is opgemerkt, is dit anders wanneer het een aangelegenheid is die niet aan de aandacht van de controlemedewerker kan of had mogen ontsnappen.

Reikwijdte duidelijk maken

Om geen onterecht vertrouwen op te wekken zal de controlemedewerker dus duidelijk de reikwijdte van zijn controle moeten doorspreken met de belastingplichtige. Die reikwijdte neemt hij daarom expliciet op in de aankondigingsbrief en het controlerapport. Bovendien stelt hij geen vragen die buiten die reikwijdte vallen, noch verzoekt hij om inzage in gegevens(dragers) die niet noodzakelijk zijn voor zijn controle.

Het voorgaande betekent dat een controle niet beperkt kan blijven tot een deelonderzoek, wanneer tijdens de controle duidelijk blijkt dat ook andere aangelegenheden om controle vragen. De controlemedewerker treedt dan in overleg met zijn opdrachtgever om na te gaan of de reikwijdte van de controle moet worden aangepast.

Vertrouwensbeginsel en douanerecht

Het communautaire douanerecht kent een eigen invulling van het vertrouwensbeginsel, dat afwijkt van het nationale vertrouwensbeginsel. Alleen als voldaan is aan alle voorwaarden van artikel 119 DWU kan worden afgezien van een boeking achteraf (navordering).

Fiscale risico's

Het bovenstaande geldt niet alleen voor aangelegenheden ten aanzien van de belastingmiddelen die de controlemedewerker al, zij het gedeeltelijk, in controle had genomen, maar ook voor fiscale risico's ten aanzien van de andere middelen. De inspecteur of ontvanger is namelijk bevoegd voor de heffing, inning en controle van vrijwel alle rijksbelastingen. De controlemedewerker verricht zijn werkzaamheden namens de inspecteur of de ontvanger en zal dus adequaat moeten reageren als hij fiscale risico's waarneemt die betrekking hebben op belastingmiddelen die hij (nog) niet had aangekondigd. Veelal zal hij na overleg met zijn opdrachtgever die andere middelen dan ook in controle moeten nemen. Is hij daar niet vakbekwaam genoeg voor, dan zal hij om collegiale ondersteuning moeten verzoeken. Wanneer hij niet bevoegd is die aangelegenheden in controle te nemen, rest hem niets anders dan die aangelegenheden aan de bevoegde inspecteur of ontvanger te renseigneren.

7.3.3 Het controletijdvak

Tijdvak- en tijdstipaangiften

Het controletijdvak – doorgaans aangegeven met belastingjaar/-jaren of belastingtijdvak(ken) – is de periode waarop de controle betrekking heeft. Naast *tijdvakaangiften* zijn er ook *tijdstipaangiften*, zoals de aangiften voor de kansspelbelasting en de schenk- en erfbelasting.

Douane

Ook de Douane kent tijdvakaangiften (periodieke aangiften), zoals de traditionele aangiften, die in het aangiftesysteem AGS worden vastgelegd, en dag- of maandaangiften accijns. Voor tijd*vak*aangiften omvat de controleopdracht dus een controletijdvak Voor tijd*stip*aangiften is dat niet het geval. Wel wordt voor tijdstipaangiften in de praktijk gewerkt met een controletijdvak, maar is er formeel geen sprake van een tijdvak.

Uit oogpunt van doelmatigheid is het wenselijk dat de controle gericht is op een periode die doorgaans overeenkomt met één of meer boekjaren uit de administratie. In een dergelijke controle zijn de aangiften in de periode in kwestie het controleobject. Het tijdvak heeft in dergelijke gevallen geen formele status, maar wordt het louter op praktische gronden aangehouden.

7.3.4 Het doel van de controle

Materiële en formele belastingschuld

Volledige grondslag, juist tarief

Zoals we in hoofdstuk 5 ('Uitgangspunten controle') reeds beschreven hebben, is het doel van een belastingcontrole, zoals een boekenonderzoek heffing of een administratieve controle, om vast te stellen of de formele belastingschuld overeenkomt met de materiële belastingschuld en of aan de bijbehorende fiscale regelgeving is voldaan. Het controleobject behoort geen materiële onvolkomenheden te bevatten en moet voldoen aan de fiscale wet- en regelgeving. Het gaat om een antwoord op de vragen of de grondslag voor de belasting volledig en juist is en of het tarief juist is toegepast. Met andere woorden: worden alle fiscaal belastbare feiten volledig en juist in de heffing betrokken? Wordt alle belasting afgedragen naar het juiste tarief? Wordt er niet te veel teruggave geclaimd? In het verlengde van de beoordeling van het controleobject gaat de controlemedewerker na of het controlesubject aan al zijn (overige) fiscale verplichtingen voldoet, zoals zijn inlichtingen-, medewerkings-, administratie- en bewaarplicht.

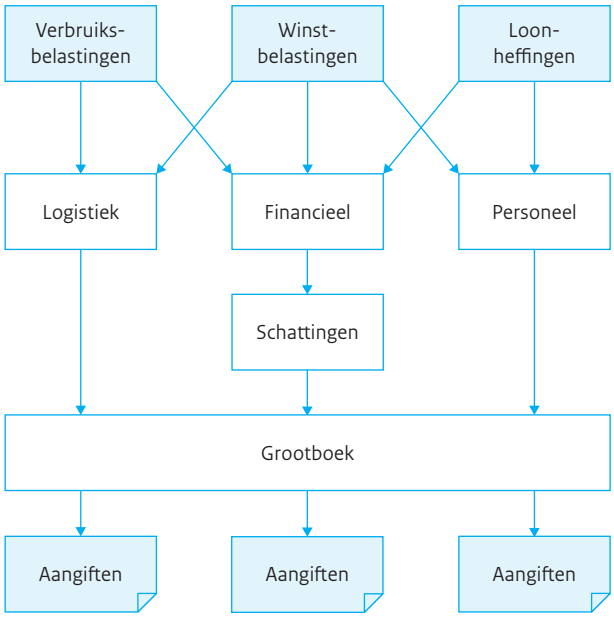
Compliance

Kijken we vanuit strategisch oogpunt naar het doel van een controle, dan is dat de bijdrage aan de strategische doelstelling van de Belastingdienst: het bevorderen van de compliance.

De geïntegreerde controle

In de controleopdracht worden vaak specifieke controledoelen voor de verschillende belastingmiddelen geformuleerd. Uit het oogpunt van doelmatigheid is het meestal beter om controledoelen te combineren. Het onderstaande schema maakt dit inzichtelijk.

Figuur 7.1 Het controledoelenmodel



In dit schema worden controledoelen van drie soorten belastingmiddelen onderkend, te weten:
1 de verbruiksbelastingen, zoals omzetbelasting, verbruiksbelasting en accijnzen, die voor een groot deel gericht zijn op de goederenstroom;
2 de winstbelasting, die voornamelijk gericht is op de financiële administratie en op de schattingen in de aangifte(n);
3 de loonheffingen die met name gericht zijn op de personeelsadministratie.

Het model laat zien dat controledoelen niet op zichzelf staan, maar aan elkaar zijn gerelateerd. Want hoewel de controledoelen elk hun eigen relatie met de informatiesystemen en uiteindelijk het grootboek hebben, blijken ze elkaar deels te overlappen. Bovendien zijn de vastleggingen in de informatiesystemen en het grootboek ook van betekenis voor verschillende doelen.

Dit pleit voor een controleopdracht die meerdere controledoelen van meerdere belastingmiddelen tegelijk omvat. De controle wordt dan met behulp van een *geïntegreerde controleaanpak* uitgevoerd. Daarin wordt dan ook een geïntegreerde steekproef overwogen.

Controleteam

Een geïntegreerde aanpak vraagt voor elke controle kennis en kunde op veel terreinen. Wanneer een controle wordt ingesteld bij een bedrijf van beperkte omvang met een eenvoudige organisatiestructuur en een beperkte fiscale problematiek, is het wellicht nog mogelijk dat één controlemedewerker zo'n geïntegreerde aanpak beheerst. Maar zodra de fiscale problematiek en/of ondernemingsstructuren complexer en omvangrijker worden, is de inzet van een multidisciplinair controleteam geboden; zowel in kwantitatieve zin (meer controlecapaciteit), als in kwalitatieve zin (meer vakbekwaamheid).
Dit betekent dat een controleteam wordt samengesteld en een controleleider wordt aangewezen die verantwoordelijk is voor de coördinatie van de werkzaamheden.

Een bijkomend voordeel van geïntegreerde controles is dat de belastingplichtige één keer bezocht wordt in plaats van meerdere keren over een langere periode.

Gefragmenteerd controleren

Soms zijn ondernemingen in kwalitatieve en kwantitatieve zin zo omvangrijk en zo complex, dat het, gelet op de beschikbare controlecapaciteit, niet realistisch is een geïntegreerde controle uit te voeren. Dit kan bijvoorbeeld grote multinationale ondernemingen en grote gemeenten betreffen. In die gevallen verdient het aanbeveling periodiek of als er wijzigingen zijn in de structuur (bijvoorbeeld na een overname), de eerste fase van een controle (zie hoofdstuk 8 'Bedrijfsverkenning' en hoofdstuk 9 'Analyse van de administratie') voor het desbetreffende onderdeel uit te voeren. De controlemedewerker houdt dan uiteraard rekening met het werk dat reeds door anderen is verricht (Schillenmodel). Ook wanneer uit de klantbehandeling bijvoorbeeld blijkt dat de reeds bekende vennootschappen hun activiteiten hebben gewijzigd, zou de controlemedewerker dit kunnen overwegen. Op basis van de uitkomsten daarvan stelt de Belastingdienst dan een korte- en langetermijnplanning op, bijvoorbeeld een logische reeks van opvolgende volledige onderzoeken bij min of meer afzonderlijk te onderscheiden concernonderdelen. Dergelijke keuzes in het toezicht worden vastgelegd in het strategisch behandelplan van de desbetreffende entiteit.

7.3.5 De controlerichting

In paragraaf 5.5. zijn de beweringen die een belastingplichtige kan doen over het controleobject, aan de orde gekomen. Het betreft de aspecten volledigheid, juistheid, waardering en presentatie. Afhankelijk van de controleopdracht worden één of meer van deze aspecten getoetst. Volledigheid en juistheid zijn de kernbegrippen in de belastingcontrole. Dit komt ook tot uitdrukking in de bewijslastverdeling. De controlemedewerker draagt namelijk in eerste instantie de bewijslast als hij stelt dat de aangifte onvolledig is, terwijl het aan de belastingplichtige is te bewijzen waarom zijn aangifte juist is.

Juistheid en volledigheid

Volledigheid: negatieve controle

Volledigheid in het kader van controle houdt in dat de controlemedewerker controleert of alles wat fiscaal verantwoord had moeten worden, ook werkelijk verantwoord is. In deze controle gaat het om antwoorden op vragen als: Is alle omzet verantwoord? Zijn alle werknemers opgenomen in de loonadministratie? Een ander begrip voor een volledigheidscontrole is 'negatieve controle'.

Juistheid: positieve controle

Met een controle op juistheid gaat de controlemedewerker na of datgene wat verantwoord is, wel op die manier verantwoord had mogen worden. Nu gaat het om antwoorden op vragen als: Zijn de geboekte reiskosten echt reiskosten? Zijn ze zakelijk? Een ander begrip voor een juistheidscontrole is 'positieve controle'.

Tijdigheid[37]

Tijdigheid wordt meestal niet als een afzonderlijk aspect behandeld, omdat het een deelaspect is van de aspecten juistheid en volledigheid. Ter verduidelijking hiervan twee voorbeelden:

- Een belastbaar feit moet in de juiste aangifteperiode worden aangegeven. De aangifte over juni is niet volledig als het belastbare feit ten onrechte pas in de aangifte over juli wordt betrokken. De aangifte over juli is dan niet juist.
- Als de tarieven van rechten bij invoer op een bepaalde datum zijn verhoogd, moet worden vastgesteld dat de goederen niet ten onrechte zijn aangegeven in de maand voorafgaand aan de tariefstijging. Als de tarieven verlaagd zijn, geldt uiteraard het omgekeerde en mag een uitslag uit een entrepot niet een maand te laat worden aangegeven, waardoor ten onrechte wordt geprofiteerd van het lagere tarief.[38]

---

37 Hiermee wordt niet bedoeld of de belastingplichtige zelf al dan niet tijdig de aangifte indient (verzuim om aangifte te doen).

38 Uitslag uit het entrepot betekent dat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Op dat moment moeten de rechten bij invoer worden afgedragen.

Algemene controlerichting
De richting van de controle – positief of negatief – wordt bepaald door het belang dat iemand kan hebben bij het presenteren van het controleobject.
Het is dus zaak dat de opdrachtgever dan wel de controlemedewerker die belangen identificeert, inventariseert en daaruit de dominante (primaire) tendens opmaakt. Gaan we ervan uit dat belastingplichtigen liever te weinig dan te veel en liever te laat dan te vroeg belasting betalen, dan brengt deze voorkeur in het algemeen met zich dat:
- *Opbrengsten* eerder te laag dan te hoog in de fiscale resultatenrekening zullen worden verantwoord. De controle richt zich dan ook op de *volledigheid* van de opbrengsten.
- *Kosten* eerder te hoog dan te laag in de fiscale resultatenrekening zullen worden verantwoord. De controle richt zich dan ook op de *juistheid* van de kosten. Desalniettemin moeten kosten soms ook op volledigheid worden gecontroleerd. Zo moeten we in een looncontrole nagaan of de loonkosten juist zijn én of alle werknemers in de loonadministratie verantwoord zijn. Hetzelfde geldt voor de bepaling van de douanewaarde, waarin vooral de volledigheid van de kosten centraal staat, omdat die mede de grondslag vormen van de douanewaarde. Het verschil in tendens vloeit voort uit de risicoanalyse. In het gegeven voorbeeld over de loonkosten is het risico dat die niet volledig verantwoord zijn en in het verlengde daarvan te weinig loonheffingen afgedragen zijn en/of te weinig omzet verantwoord is.
- activa: de controle van de activa richt zich in eerste instantie op het bestaan en de waardering, waarbij het de tendens is om de activa te laag te waarderen. Veelal wordt het bestaan van de activa gecontroleerd bij de juistheidscontrole (ten onrechte niet activeren).
- passiva: de controle van de passiva richt zich op het bestaan en de waardering van de passiva waarbij de tendens is om de passiva te hoog te waarderen.

Wanneer de opdrachtgever geen controlerichting aangeeft in de controleopdracht, mag de controlemedewerker ervan uitgaan dat de genoemde voorkeuren van toepassing zijn, waarmee de controlerichting duidelijk is. Dus alleen wanneer de controlerichting een andere dan de gebruikelijke moet zijn, moet de opdrachtgever dit expliciet aangeven. Gedurende de controle kan de controlemedewerker op basis van voortschrijdend inzicht concluderen dat de tendens voor het desbetreffende controleobject of specifieke onderdeel ervan onjuist is ingeschat en dat dit anders moet zijn. De controlemedewerker zal zijn controleprogramma (op dat onderdeel) moeten herzien.

De hiervoor genoemde tendenties gelden met name voor belastingen naar de winst (bijvoorbeeld VpB of IB). Voor rechten bij invoer zal de tendens zijn de uitgaven ter zake van invoer eerder te laag dan te hoog te verantwoorden om een lagere basis voor de heffing te verkrijgen. Met de controle op de waarde van goederenstromen kan het controlesubject voor het dienstonderdeel Belastingen dus een belang krijgen dat tegengesteld is aan dat van het dienstonderdeel Douane. Juist dan is overleg en gezamenlijke aanpak van groot belang, teneinde gebruik te maken van deze tegengestelde tendenties.

In de praktijk wordt zowel de volledigheid als de juistheid van aangiften gecontroleerd.
Een aantal veelvoorkomende praktijksituaties:
- Een controlemedewerker controleert de aangiften accijnzen bij een drankengroothandel. De goederen vallen in verschillende tariefgroepen.

Nu gaat het erom vast te stellen dat de totale hoeveelheid uitgeslagen goederen volledig verantwoord is (negatieve controle) en dat de uitgeslagen goederen tegen het toepasselijke accijnstarief aangegeven zijn (positieve controle). Het risico bestaat dat het tarief niet juist is toegepast.
- Een controlemedewerker controleert de post 'Inkopen'. De belastingplichtige kan besluiten minder inkopen te boeken om de daarmee corresponderende omzet eveneens buiten de boeken te houden. Hierdoor verantwoordt hij ten onrechte de brutowinst niet. De inkopen moeten daarom niet alleen op juistheid, maar ook op volledigheid worden gecontroleerd. Met andere woorden: is alles wat verantwoord had moeten worden, ook echt verantwoord?

7.3.6 Het tijdsbeslag en de maximale doorlooptijd

Controles kosten tijd en de controlecapaciteit is schaars. Het is dus zaak de beschikbare tijd nuttig te besteden. Dat geldt niet alleen voor de toedeling van controletijd aan bepaalde categorieën belastingplichtigen, maar ook voor de hoeveelheid tijd die aan een specifieke controle besteed wordt.

Daarom maakt de opdrachtgever vooraf een inschatting van het verwachte tijdsbeslag en neemt hij die prognose in de controleopdracht op. Bovendien geeft de opdrachtgever in elke controleopdracht aan de controlemedewerker een indicatie van de uiterste datum van afronding ('deadline'). Ook die neemt hij op in de controleopdracht.

Het is de taak van controlemedewerker om te beoordelen of hij binnen de genoemde controletijd en 'deadline' een vaktechnisch verantwoord onderzoek kan uitvoeren. Zo niet, dan zal hij uitbreiding van de controletijd en/of van het controleteam moeten bepleiten. Het omgekeerde is uiteraard ook het geval: als de controletijd te ruim is, geeft de controlemedewerker dit eveneens aan.

Controletijd

Onder controletijd verstaan we de tijd die de controlemedewerker aan de controle besteedt, dus inclusief voorbereiding en afwerking. Het geschatte tijdsbeslag en de controleduur hangen vooral af van de aard van het controleobject, de reikwijdte van de controle, de omvang en complexiteit van de bedrijfsprocessen en de internationale vertakkingen van de onderneming in controle. Ook oefenen de kennis en ervaring van de controlemedewerker (inclusief die van de ondersteunende specialisten) en de wijze waarop belastingplichtig en zijn adviseur medewerking aan het onderzoek verlenen hun invloed uit.

Richtlijn 7d
Sturingsmiddel

De indicatie van de benodigde controletijd is richtinggevend voor de controlemedewerker. Hoe realistischer de benodigde controletijd geschat wordt, des te beter kan de inzet van medewerkers worden gepland. In de stuurcontracten gaat men voor bepaalde soorten controles vaak uit van een bepaald aantal uren per onderzoek. Uiteraard betreft die aanname een gemiddelde. Waar dat op grond van de controleopdracht of van de controlebevindingen nodig is, moeten we van dat gemiddelde kunnen afwijken, zowel naar boven als naar beneden. Hebben we te maken met een belastingplichtige die bijvoorbeeld traag, onjuist en/of onvolledig de gevraagde gegevens oplevert of die in onvoldoende mate voldoet aan de administratie- en bewaarplicht, dan betekent dit dat we de raming naar boven moeten bijstellen. Wanneer het oordeel over het controleobject sneller dan verwacht verkregen kan worden, zal de raming naar beneden kunnen worden bijgesteld.

7.4 De opdrachtaanvaarding

7.4.1 Controleopdracht beoordelen

De controlemedewerker mag niet zonder overweging een controleopdracht accepteren, maar heeft in dat kader juist een belangrijke verantwoordelijkheid. Hij beoordeelt vooraf de volgende aspecten van de opdracht:

Richtlijn 7c

a Is hij gemandateerd om deze controle uit te voeren en is de opdrachtgever bevoegd hem deze opdracht te verstrekken?
b Is de opdracht duidelijk geformuleerd?
c Hoe verhoudt de controleopdracht zich tot de strategische doelstelling om compliance te bevorderen?
d Zou een van de fundamentele beginselen kunnen worden bedreigd?[39]

39 Zie ook paragraaf 4.4 'Fundamentele beginselen'.

Valt zijn oordeel positief uit, dan aanvaardt de controlemedewerker de opdracht. Dit blijkt uit het feit dat de controlemedewerker de opdracht aankondigt en uitvoert. In geval van een negatief oordeel treedt de controlemedewerker in overleg met de opdrachtgever om de controleopdracht te laten aanpassen, dan wel te laten vervallen. Van dat overleg maakt de controlemedewerker aantekeningen voor zijn controledossier.

Bevoegdheid en duidelijke opdracht
De inhoud van de controleopdracht moet helder zijn, opdat de controlemedewerker weet wat er van hem verwacht wordt. De controlemedewerker gaat na of hij gemandateerd is deze controle uit te voeren. Onduidelijk geformuleerde opdrachten mag een controlemedewerker nooit accepteren. In dat geval moet hij eerst intern gesprek(ken) aangaan om duidelijkheid over de bevoegdheid en/of de inhoud te krijgen. Blijkt daaruit dat de controlemedewerker de controleopdracht in kwestie toch zou kunnen accepteren, dan moet die opdracht zo nodig opnieuw worden opgesteld. Dan kan hierover in een later stadium van de controle niet nogmaals een discussie ontstaan. Bij twijfel neemt hij contact op met zijn leidinggevende.

Compliance-bevordering
De Belastingdienst heeft als strategische doelstelling om de compliance te bevorderen (zie paragraaf 2.3). Zowel de opdrachtgever als de controlemedewerker heeft de taak zijn werkzaamheden af te stemmen op deze strategische doelstelling. Vandaar dat de controlemedewerker de controleopdracht toetst aan deze strategische doelstelling. Voor de Douane valt onder dit beleid ook dat belastingplichtigen voldoen aan de zogeheten niet-fiscale wettelijke verplichtingen op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu (VGEM).

Fundamentele beginselen
Naast de hierboven beschreven beoordeling gaat de controlemedewerker ook na of de fundamentele beginselen kunnen worden bedreigd. Dat zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn als hem de vereiste vakbekwaamheid ontbreekt en/of hij niet objectief (en onafhankelijk) genoeg is. Hoe de controlemedewerker dan moet handelen, is uitgewerkt in paragraaf 4.4 'Fundamentele beginselen'.

Tijdsplanning
Richtlijn 7d
Om na te gaan of het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid wordt bedreigd, maakt de controlemedewerker voor ieder onderzoek een voorlopige tijdsplanning en vergelijkt hij die met het toegestane tijdsbeslag en de maximale doorlooptijd volgens de controleopdracht. Daartoe schat hij onder meer de tijd die nodig is voor:

- *Zijn eigen controlewerkzaamheden (inclusief afwerken en rapporteren).*
  Aangaande een MKB-post is de controlemedewerker vaak nog redelijk onbekend met het controlesubject. Daarom zal hij dan noodgedwongen vaak een gemiddelde standaardtijd op basis van zijn ervaringen bij soortgelijke bedrijven en controledoelstellingen moeten hanteren.
- *De werkzaamheden van andere deskundigen.*
  Niemand kan menselijkerwijze beschikken over alle vakbekwaamheid die nodig is voor het uitvoeren van een complexe controleopdracht. Dat betekent dat een controlemedewerker regelmatig hulp moet inroepen van collega's – en soms zelfs van externen – die over een specifieke vakbekwaamheid beschikken. Te denken valt aan EDP-auditspecialisten, steekproefdeskundigen, actuarieel deskundigen, middelspecialisten, deskundigen op het gebied van formeel recht, taxateurs, milieuaccountants en anderen. In uitzonderingsgevallen kan een beroep worden gedaan op vakbekwaamheid van buiten de Belastingdienst (zie paragraaf 3.2.1.). Het is van belang dat de controlemedewerker duidelijke werkafspraken met die deskundigen maakt.
- *Het controleteam.*
  Als verschillende controlemedewerkers in de controle betrokken worden, stelt de controleleider in overleg met de leden van het controleteam de taakverdeling vast en coördineert hij de werkzaamheden.

De controlemedewerker kijkt kritisch naar de controlewerkzaamheden die hij moet verrichten om tot een vakbekwaam en zorgvuldig oordeel over het controleobject te kunnen komen. Steeds moet hij zich er rekenschap van geven of het belang van de gewenste extra controle-informatie opweegt tegen de (directe en indirecte) kosten van controleren en de administratieve last die dit voor belastingplichtigen of derden meebrengt. Ook moet hij zich steeds afvragen of er wellicht niet doelmatiger en doeltreffender controlemogelijkheden zijn.

7.4.2 De controleopdracht bijstellen of weigeren

Richtlijn 7e

De controlemedewerker mag de controleopdracht nooit zelfstandig wijzigen. Dit mag alleen de opdrachtgever doen. Wijzigingen in de controleopdracht worden dus in overleg met de opdrachtgever aangebracht. Het is vaak van belang dat de controlemedewerker ook de desbetreffende klantcoördinator en middelspecialist in de besluitvorming betrekt. De aanpassing kan leiden tot een uitbreiding of inperking van de controleopdracht. De beslissing inclusief de overwegingen die hier een rol hebben gespeeld, legt de controlemedewerker vast in het controledossier. Gaat het om ingrijpende wijzigingen, dan verstrekt de opdrachtgever bij voorkeur een aangepaste controleopdracht.

Aanpassing reikwijdte

Naar aanleiding van de controle-informatie die de controlemedewerker verzamelt, kan hij tot de conclusie komen dat de reikwijdte van de controle moet worden uitgebreid. Daar zijn geen vaktechnische belemmeringen voor. Uiteraard wordt de opdrachtgever hiervan op de hoogte gebracht. Wanneer de reikwijdte van de controle wordt uitgebreid nadat de controlemedewerker al begonnen is met het feitelijk onderzoek, wordt dit doorgesproken met de belastingplichtige. Gaat het om een uitbreiding, dan wordt dit apart schriftelijk bevestigd. In ieder geval moet de uitgebreidere reikwijdte in het controlerapport tot uitdrukking komen.

Vertrouwen

In beginsel mag een controleopdracht *niet* meer worden ingeperkt nadat de controlemedewerker met het feitelijk onderzoek is gestart. De belastingplichtige moet er namelijk op kunnen vertrouwen dat de aangekondigde reikwijdte van de controle (zoals het controleobject en het controletijdvak) door de controle wordt afgedekt. Wanneer de controlemedewerker tijdens de controle tot de conclusie komt dat hij een bepaald deelobject niet (verder) wil of hoeft te onderzoeken, is het niet mogelijk om achteraf de reikwijdte van de controle in te perken. De controlemedewerker blijft dan controle-informatie verzamelen totdat hij zich over dat object een vakbekwaam en zorgvuldig oordeel kan vormen.

Richtlijn 7f

In richtlijn 7f is opgenomen dat de reikwijdte van de controleopdracht niet meer mag worden ingeperkt, nadat de controlemedewerker met het feitelijk onderzoek is begonnen. Hiervan kan alleen worden afgeweken als er sprake is van overmacht en na overleg met de opdrachtgever. Denkbaar is dat de bedrijfssituatie door omstandigheden of calamiteiten tijdens de controle zodanig verandert dat verdere uitvoering van de controle weinig zinvol, dan wel onmogelijk geworden is. Een dergelijke situaties doet zich bijvoorbeeld voor wanneer het bedrijfsgebouw of de administratie door een calamiteit tenietgaat of als de ondernemer het bedrijf beëindigt.

Overmacht

Alleen in dergelijke uitzonderlijke situaties kan de controleopdracht in goed overleg met de opdrachtgever naderhand nog worden ingeperkt. Bovendien is een goede communicatie met de belastingplichtige dan van essentieel belang. Voorkomen moet worden dat in deze situatie de belastingplichtige een beroep zal doen op opgewekt vertrouwen inzake niet-gecontroleerde objecten. Daarom wordt de belastingplichtige schriftelijk van de inperking of intrekking van de controleopdracht in kennis gesteld. Een kopie van deze brief wordt in het controledossier opgenomen. De wijziging moet ook expliciet worden vermeld in het controlerapport.

7.5 De controle aankondigen

Richtlijn 7g

Pas nadat de controlemedewerker de controleopdracht heeft geaccepteerd, kondigt hij de controle bij de belastingplichtige aan. Het bezoek wordt bij voorkeur telefonisch aangekondigd en altijd schriftelijk bevestigd. De controlemedewerker maakt hiervoor gebruik van de standaardbrieven. Uit de aankondiging moet onder meer blijken:

Inhoud aankondiging

- het doel van de controle;
- het soort onderzoek (bijvoorbeeld: boekenonderzoek heffing, periodieke controle in het kader van een verleende vergunning, invorderingsonderzoek en dergelijke);
- welke aangiften, bezwaarschriften, verzoekschriften, vergunningen e.d. in de controle zullen worden betrokken (het controleobject);
- welke tijdvakken in de controle zullen worden betrokken;
- welke elementen van de aangifte(n) in de controle zullen worden betrokken (wanneer er sprake is van een deelonderzoek);
- wanneer en waar de controle zal worden uitgevoerd en indien mogelijk hoeveel tijd de (eerste) controledagen in beslag gaan nemen;
- welke controlemedewerker(s) op de eerste controledag aanwezig is (zullen zijn);
- welke gegevens(dragers) bij de start van de controle gereed moeten liggen, zoals het grootboek, de aansluitingsberekeningen, de auditfiles en dergelijke.[40]

De controlemedewerker zorgt ervoor dat de opvraag van gegevens(dragers) in verhouding staat tot de reikwijdte van de controleopdracht.

Tijdig contact opnemen

Vrijwel altijd wordt eerst telefonisch contact opgenomen met de ondernemer om een afspraak te maken voor het inleidend gesprek. De controlemedewerker houdt rekening met de tijd die beide partijen nodig hebben voor de voorbereiding. Hij houdt zoveel mogelijk rekening met de agenda van de belastingplichtige en eventueel diens adviseur, tenzij onredelijke data worden voorgesteld. In dat laatste geval neemt de controlemedewerker contact op met een deskundige op het gebied van formeel recht voor eventuele vervolgstappen.

Aanwezigheid adviseurs

Uit een oogpunt van behoorlijk bestuur wordt de belastingplichtige erop geattendeerd dat hij de mogelijkheid heeft zich tijdens de controle te laten bijstaan door een adviseur, zoals zijn boekhouder, accountant en/of belastingadviseur.

Richtlijn 7h

Hoofdregel is dat de controle wordt uitgevoerd op het bedrijfsadres. Alleen dan kan de controlemedewerker zich een goed beeld vormen van de aard en omvang van de onderneming en het bedrijf dat zij voert, de belangrijkste bedrijfsprocessen en de interne organisatie. Bovendien verloopt de communicatie met de belastingplichtige daar meestal veel soepeler dan wanneer het contact bij de adviseur of op het belastingkantoor wordt gelegd. Wanneer de belastingplichtige dus voorstelt de controle juist daar te laten uitvoeren, beoordeelt de controlemedewerker dat verzoek kritisch. Redenen om op dat verzoek in te gaan zijn bijvoorbeeld de afwezigheid van een rustige, schone, gezonde en veilige werkplek op locatie bij de belastingplichtige en afspraken welke gemaakt zijn in het kader van Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners[41]. Wel zal de controlemedewerker dan extra waarborgen moeten treffen, zoals het plannen van bezoeken aan het bedrijf en het organiseren van tussentijdse gesprekken met de belastingplichtige.

---

40 Mogelijk wordt de auditfile voor de start van de controle opgevraagd.
41 Zie Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners gepubliceerd op www.belastingdienst.nl

7.6 De voortgangscontrole

Afronden controles
Werken met een vooraf geraamde controleduur betekent uiteraard niet dat de geplande controletijd zonder meer moet worden volgemaakt. De controlemedewerker sluit het feitenonderzoek niet eerder en niet later af dan nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om een verantwoord oordeel over het controleobject te kunnen formuleren.

Toetsing voortgang
Periodiek wordt de voortgang getoetst. Indien de controlemedewerker gedurende de uitvoering constateert dat de controle meer tijd zal vergen dan gepland, neemt hij het initiatief tot overleg met zijn leidinggevende.

Richtlijn 7i
Sturingsmiddel

De vooraf zo goed mogelijk geschatte controletijd en gewenste doorlooptijd van de controle zijn voor medewerker, de vaktechnisch adviseur Controle en de leidinggevende een belangrijk sturingsmiddel om de voortgang van de controle te kunnen bewaken. Soms is de vastgestelde einddatum voor de controle vanwege een verjarings- of een andere uiterste afdoeningstermijn cruciaal.

Tijdsplanning

Meestal ontstaat pas na de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie een goed beeld van de nog uit te voeren controlewerkzaamheden en de tijd die daarmee gemoeid is. De tijdsplanning die dan opgesteld kan worden, is daardoor een beter sturingsmiddel en niet zozeer de globale inschatting van de doorloop- en controletijd die vooraf wordt gemaakt.

8 Bedrijfsverkenning

Terug naar inhoud

Richtlijnen

8a Voorafgaand aan de bedrijfsverkenning denkt de controlemedewerker na over de algehele controleaanpak. In het controleprogramma legt hij hiervan de contouren vast.

8b De controlemedewerker oriënteert zich op de organisatie en identificeert de (specifieke) risico's door onder meer een initiële cijferbeoordeling uit te voeren.

8c De controlemedewerker stelt vast welke verbanden er zijn tussen de relevante bedrijfsprocessen.

8d De controlemedewerker vormt zich een beeld van de 'soll-positie' van de AO/IB. Hij gaat na welke vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen voor de desbetreffende organisatie minimaal aanwezig behoren te zijn.

8e De controlemedewerker gaat na of en in hoeverre hij kan steunen op het werk dat openbaar accountants en interne accountants al hebben gedaan.[42]

8f De controlemedewerker stelt een controleprogramma op.

8.1 Inleiding

Bedrijfsverkenning in het workflow-model

Om tot de meest doelmatige en doeltreffende uitvoering van zijn controle te komen, rangschikt de controlemedewerker zijn controleactiviteiten in een logische volgorde. In hoofdstuk 5 ('Uitgangspunten controle') is het 'workflow-model', waarin de controleactiviteiten in een logische volgorde zijn gerangschikt, reeds toegelicht. De eerste controleactiviteiten in het 'workflow-model' zijn de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie. Deze activiteiten worden samen ook wel aangeduid als 'preplanning'. De bedrijfsverkenning volgt in de regel nadat de controlemedewerker de controleopdracht heeft aanvaard en de controle heeft aangekondigd (zie hoofdstuk 6 'Controleopdracht en aankondiging'). De bedrijfsverkenning staat centraal in dit hoofdstuk. De analyse van de administratie, waartoe de voorwaardelijke controles behoren, staat centraal in het volgende hoofdstuk.

8.2 Controleprogramma

Richtlijn 8a

Voorafgaand aan de bedrijfsverkenning denkt de controlemedewerker na over de algehele controleaanpak. In het controleprogramma legt hij hiervan de contouren vast. Met de kennis die hij na de bedrijfsverkenning heeft opgedaan, vult hij het controleprogramma concreter in.

Inhoud controleprogramma

In het controleprogramma neemt de controlemedewerker op wat de reikwijdte van zijn controle is, wanneer en met wie hij zijn controlewerkzaamheden gaat uitvoeren en met welke materialiteit.[43] Ook laat hij in zijn controleprogramma duidelijk naar voren komen voor welke controlewerkzaamheden de controlemedewerker verwacht gebruik te kunnen maken van werkzaamheden van anderen.[44]

Indien er sprake is van een controleteam, wordt de taakverdeling opgenomen in het controleprogramma. De controleleider coördineert de werkzaamheden.

Iteratief proces

Het opstellen van een controleprogramma is een iteratief proces. Het controleprogramma zal – waar nodig – bij elke volgende stap nader worden verfijnd.

---

42 Met interne accountants worden in dit hoofdstuk ook andere interne auditfuncties in een organisatie bedoeld, zoals EDP-auditors, controllers of 'internal control-medewerkers' die geen accountant zijn.
43 Het begrip materialiteit is in hoofdstuk 5 'Uitgangspunten controle' uitgewerkt.
44 Zie hoofdstuk 5 'Uitgangspunten controle' voor de uitleg van het Schillenmodel.

8.3 Doel van de bedrijfsverkenning

Start controle-werkzaamheden

Nadat de controlemedewerker het (globale) controleprogramma heeft opgesteld, vervolgt hij zijn controlewerkzaamheden met een bedrijfsverkenning. Die bestaat in grote lijnen uit de volgende activiteiten:

1 oriënteren op de organisatie en de (specifieke) risico's identificeren;
2 verbanden vaststellen tussen de relevante bedrijfsprocessen;
3 een beeld vormen van de 'soll-positie' van de AO/IB: de vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen die voor de desbetreffende organisatie minimaal aanwezig behoren te zijn. Vanuit fiscaal-juridisch perspectief is artikel 52 AWR hier de norm.

Richtlijn 8b

Met de bedrijfsverkenning vormt de controlemedewerker zich een zo volledig mogelijk beeld van de onderneming. Het gaat erom dat hij onderkent wat er in de onderneming gebeurt en welke invloed de activiteiten hebben op de totstandkoming van het controleobject, veelal de aangifte.

Na afloop van de bedrijfsverkenning heeft de controlemedewerker onder meer een antwoord op vragen als:

- Wat is de aard (typologie) en wat is de omvang van de onderneming (aantal locaties, aantal personeelsleden per locatie, omzet per locatie en dergelijke)?
- Welke transacties zijn er in het bedrijf te onderkennen en welke bedrijfsprocessen hangen daarmee samen? Gaat het om routinematige of niet-routinematige activiteiten?
- Welke medewerkers zijn bij deze transacties betrokken?
- Welke primaire vastleggingen van deze transacties worden geregistreerd?
- Welke systemen ondersteunen de uitvoering van deze transacties en bedrijfsprocessen?
- Welke subsidiaire vastleggingen worden in die systemen opgenomen?
- Welke risico's zijn verbonden aan de onderneming en de bedrijfsprocessen?

Bedrijfsverkenning met interne en externe gegevens

Gedurende de fase van de bedrijfsverkenning maakt de controlemedewerker onder meer gebruik van gegevens die hij zelf (intern) verzamelt of laat verzamelen, nog vóórdat er contact is geweest met het controlesubject. Gedurende de fase van bedrijfsverkenning voert hij eveneens een inleidend gesprek met het controlesubject, om externe gegevens te verzamelen. De fase van bedrijfsverkenning rondt de controlemedewerker af nadat hij de (specifieke) risico's heeft geïdentificeerd, verbanden tussen de relevante bedrijfsprocessen heeft vastgesteld en zich een beeld heeft gevormd van de 'soll-positie' van de AO/IB van het controleobject.

Leeswijzer
De volgorde waarin de activiteiten in de bedrijfsverkenning worden beschreven, behoeft niet per se de volgorde te zijn waarin de gegevens verzameld zijn. Het onderstaande schema is bedoeld als hulpmiddel.

Figuur 8.1 Elementen bedrijfsverkenning

Te verzamelen informatie en activiteiten in de bedrijfsverkenning	Bedrijfsverkenning (interne gegevens)	Bedrijfsverkenning (externe gegevens)	Combineren verkregen informatie
A Samenstelling entiteit en andere interne informatiebronnen	x		
B Informatiedesk FIOD en branchegegevens	x		
C Internet	x		
D Initiële cijferbeoordeling	x		
E Inleidend gesprek		x	
F Bedrijfsactiviteiten		x	
G IT-omgeving		x	
H Interne auditorganen van de organisatie en die van andere toezichthouders		x	
I Identificatie (specifieke) risico's		x	x
J Vaststellen verbanden tussen relevante bedrijfsprocessen		x	x
K Vorming beeld van de 'soll-positie' van de AO/IB		x	x

De activiteiten A tot en met H zijn te omschrijven als de oriëntatie op de organisatie en de identificatie van de (specifieke) risico's. Activiteit J is de tweede activiteit in de bedrijfsverkenning die we aan het begin van deze paragraaf hebben beschreven. Activiteit K is de laatste activiteit in de bedrijfsverkenning. In paragraaf 8.4 tot en met 8.7 wordt de volgorde aangehouden zoals beschreven in bovenstaand schema.

8.4 Oriëntatie op de organisatie

Als de controlemedewerker zich oriënteert op de organisatie, verzamelt hij zijn informatie zowel tijdens zijn werkzaamheden op kantoor als bij het controlesubject. In deze fase heeft het de voorkeur dat de controlemedewerker eveneens een bezoek aan het controlesubject brengt. De oriëntatie op de organisatie vindt dus voor een deel plaats met behulp van gegevens die meestal intern beschikbaar zijn en voor een deel met behulp van gegevens die de controlemedewerker meestal extern verzamelt. Beide categorieën worden in deze paragraaf beschreven.

8.4.1 Bedrijfsverkenning (interne gegevens)

8.4.1.1 *Samenstelling entiteit en andere interne informatiebronnen*

Informatiebronnen
Het klant-, entiteits- of vergunningendossier kan veel informatie over het controlesubject en het controleobject bevatten. In het dossier kunnen bijvoorbeeld per belastingmiddel of per douanevergunning de volgende gegevens opgenomen zijn:
- gegevens uit recente aangiften;
- jaarstukken;
- correspondentie;

- renseignementen;
- sectorindeling;
- rapporten van de Arbeidsinspectie;
- kopieën van oprichtingsakten, statuten en dergelijke alsmede
- vergunningen.

Uiteraard neemt de controlemedewerker ook kennis van de rapporten van eerdere controles en zo nodig van oude controledossiers.

Verder kan de controlemedewerker gebruikmaken van informatie afkomstig van:
- het strategisch behandelplan en andere behandelplannen en -voornemens;
- heffingsverslagen;
- uitkomsten van waarnemingen ter plaatse;
- fysieke controles en
- eerdere bedrijfsgesprekken.

Ook kan informatie over belastingplichtigen worden uitgewisseld tussen belasting- en douaneregio's.

Convenanten, vergunningen en overeenkomsten

Afspraken

Wanneer de controlemedewerker interne informatiebronnen raadpleegt, gaat hij ook na of de organisatie in het kader van horizontaal toezicht een individueel handhavingsconvenant heeft afgesloten met de Belastingdienst. Ook controleert hij of de organisatie valt onder een fiscaaldienstverlenersconvenant of branche- en sectorafspraken (zie paragraaf 2.3.).
Indien dat het geval is, overlegt hij met de klantcoördinator of zijn opdrachtgever wat de invloed daarvan op zijn controle moet zijn. Ook gaat hij na of er in het verleden andere afspraken (zoals vooroverleg, 'Advanced Pricing Agreements', 'Advanced Tax Rulings' of vaststellingsovereenkomsten) zijn gemaakt of vergunningen zijn verleend. Indien daarvan sprake is, gaat de controlemedewerker uiteraard ook na wat dit betekent voor het controleprogramma.

Inning

Invorderingsdossier

Is er een significante invorderingsachterstand, dan legt een inningsmedewerker vaak een invorderingsdossier aan. Dit dossier en de ervaringen van de inningsmedewerker met de belastingschuldige leveren vaak waardevolle informatie op om een actueel beeld van de onderneming te krijgen.

Termijnen

De controlemedewerker inventariseert het werk dat de Belastingdienst in behandeling heeft.
Hij stelt de uiterste (afdoenings)termijnen vast voor:
- de aanslagbelastingen, zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting;
- de bezwaarschriften.

Vervolgens past hij zo nodig de tijdsplanning, die is opgenomen in zijn controleprogramma, aan deze termijnen aan.

8.4.1.2 *Informatiedesk FIOD en branchegegevens*

Informatiedesk FIOD

Decontrolemedewerker kan ook informatie over belastingplichtigen opvragen bij de informatiedesk van de FIOD. Via deze helpdesk is een groot aantal informatiebronnen te raadplegen. Informatie van verschillende nieuwsdatabases is op te vragen via de FIOD Informatiedesk.

Branchegegevens

De Belastingdienst, banken, brancheorganisaties en www.ondernemersplein.nl beschikken over branchegegevens. Dit zijn gegevens over de branche waarin de onderneming opereert. Ze geven inzicht in de bedrijfseconomische, administratieve en fiscale kenmerken van de bedrijfstak. Zo kan worden nagegaan of de onderneming zich aan specifieke wetgeving moet houden en of er toezichthoudende instanties zijn waar de controlemedewerker informatie over de belastingplichtige kan verkrijgen.

8.4.1.3 *Internet*

ISC

Over nagenoeg alle organisaties is informatie te vinden op het internet. Veel organisaties hebben een eigen website of zijn actief op sociale media, waarop ze aangeven welke producten en diensten zij tegen welke prijzen kunnen leveren. Sommige instellingen gaan verder en geven ook informatie over de geschiedenis, visie en missie en de interne organisatie van het bedrijf en dergelijke. Wel moet de controlemedewerker zich realiseren dat internet in beginsel ongecontroleerde gegevens bevat. Het ISC (Internet Service Centre), onderdeel van het Expertisecentrum Handhaving en Intelligence (EHI), kan in voorkomende gevallen worden ingeschakeld om gegevens te verzamelen.

8.4.1.4 *Initiële cijferbeoordeling*

Verzamelen, categoriseren en analyseren

Tijdens de bedrijfsverkenning groepeert en analyseert de controlemedewerker de tot dan toe verzamelde cijfermatige gegevens. Op basis van deze kwantitatieve gegevens kan hij opmerkelijke afwijkingen in cijferreeksen opsporen en actualiseert hij zijn kennis over het controleobject en het controlesubject. Controleren is het toetsen van de werkelijkheid aan een norm. Om dit controlemiddel te kunnen gebruiken, zal hij dus allereerst zijn verwachting ten aanzien van die cijfers moeten formuleren, voordat hij de werkelijke cijfers daarmee vergelijkt. In hoofdstuk 6 'Controlemiddelen en controletechnieken' is reeds uitgebreid beschreven op welke wijze de controlemedewerker een (initiële) cijferbeoordeling kan uitvoeren.

Tendentie

Om zijn controlerichting te bepalen houdt de controlemedewerker rekening met de mogelijkheid dat het controlesubject de neiging heeft de belastinggrondslag (resultaat, omzet, bruto lonen, douanewaarde en dergelijke) minder gunstig voor te stellen (deflateren) om zo de belastingdruk te minimaliseren.

Motieven resultaatpresentatie

Dit behoeft echter niet altijd zo te zijn. Verliezen kunnen verdampen of witwaspraktijken kunnen hun invloed hebben op het resultaat. Ook kan het gebeuren dat commerciële motieven een reden zijn om het resultaat beter voor te stellen dan in werkelijkheid het geval is (flatteren). Te denken valt aan het eigen belang van de directie, die erbij gebaat is positieve resultaten te laten zien vanwege een winstbonus- of optieregeling. Ook kan men de wens hebben de aandelen van de vennootschap binnenkort te verkopen of extra kredieten van financiers te verkrijgen.

Herkennen motieven

Het is van belang dat de controlemedewerker de belangen van de onderneming weet te herkennen en de sleutelfiguren kent die daar werken. De tendenties in de cijfers bepalen mede de controlerichting. Moeten de opbrengsten echt wel op volledigheid en de kosten op juistheid worden gecontroleerd?

8.4.2 Bedrijfsverkenning (externe gegevens)

8.4.2.1 *Inleidend gesprek*

Inleidend gesprek

Het inleidend gesprek is een belangrijke bron van informatie om de onderneming in kaart te brengen. Bij aanvang van de controle is het belangrijk een goede werkrelatie met de belastingplichtige op te bouwen, opdat de controle vlot kan verlopen. De telefonische aankondiging, de schriftelijke bevestiging daarvan en het inleidend gesprek dat daarop volgt, zijn vaak de eerste contactmomenten tussen de controlemedewerker en het controlesubject.

Open vragen

De controlemedewerker stelt gedurende het inleidend gesprek zoveel mogelijk open vragen. Hij geeft daarmee de ondernemer de gelegenheid om informatie te verstrekken. Aan het einde van het gesprek gaat de controlemedewerker na of hij alle gewenste informatie heeft verkregen en stelt hij zo nodig aanvullende vragen.

Vragenlijst/agenda

Indien gewenst kan de controlemedewerker vooraf een agenda met onderwerpen die ter sprake behoren te komen aan de ondernemer sturen, opdat deze zich op het gesprek kan voorbereiden. De agenda kan dan als leidraad voor het inleidend gesprek dienen.

Communiceren begint met luisteren

Wanneer gedurende het gesprek blijkt dat de agenda eigenlijk niet (meer) relevant is, zal de controlemedewerker de vragen of onderwerpen aanpassen. Een wezenlijk kenmerk van een gesprek is immers dat men luistert naar en reageert op wat de gesprekspartner vertelt. Aan het einde van het inleidend gesprek kan de controlemedewerker nog gericht vragen naar specifieke informatie die nodig is voor het vervolg van de controle. Ook kan dan worden toegelicht wat de bedoeling is en hoe de controlemedewerker de gevraagde gegevens(dragers) aangeleverd wil krijgen.

Protocol afspreken

De controlemedewerker gebruikt het inleidend gesprek ook om werkafspraken te maken. Die kunnen betrekking hebben op het tijdstip en de plaats van de controle en de namen van personeelsleden aan wie vragen gesteld kunnen worden. Ook kunnen eventueel gesprekken met de directie of met de accountant worden gepland voor nadere vragen, of kunnen er afspraken worden gemaakt over het gebruik van de faciliteiten van de onderneming. De controlemedewerker spreekt uit dat hij de gegevens bij voorkeur digitaal aangeleverd krijgt. Indien gewenst worden ook afspraken gemaakt over communicatie en gegevensuitwisseling via de digitale weg.

Van het inleidend gesprek maakt de controlemedewerker een verslag. Bij voorkeur deelt hij dit met de ondernemer. Het voordeel hiervan is dat de controlemedewerker op deze manier kan verifiëren of hij de besproken zaken in het inleidend gesprek goed heeft begrepen en weergegeven.

8.4.2.2 Bedrijfsactiviteiten

Bedrijfsactiviteiten en omgevingsverkenning

Tijdens het inleidend gesprek gaat de controlemedewerker ook nader in op de relevante omgeving van de onderneming. Veel partijen kunnen hier een rol spelen. De antwoorden op de volgende vragen helpen om het beeld aan te vullen:

- Welke producten en diensten worden ingekocht/ingevoerd en verkocht/uitgevoerd vanuit welke locaties en op welke (deel)markten?
- Wie zijn de belangrijkste afnemers en distributeurs, zowel in binnen- als buitenland?
- Wie zijn de belangrijkste leveranciers, zowel in binnen- als buitenland?
- Welke wet- en regelgeving is specifiek van belang voor het controlesubject? Zijn er toezichthouders en waar richten zij zich op? Zijn er de laatste jaren sancties door toezichthouders opgelegd? In hoeverre kan de controlemedewerker steunen op toezichthoudende werkzaamheden?
- Wie zijn de belangrijkste concurrenten? Met welke partijen wordt samengewerkt?
- Wie zijn de belangrijkste financiers en hoe is de communicatie (rapportage, persberichten) met aandeelhouders, banken en andere relevante partijen?
- Welke belastingmiddelen en fiscale regelingen zijn relevant en hoe gaat de onderneming hiermee om?

Verwachtingen

De controlemedewerker stelt niet alleen vragen over de huidige situatie en de situatie tijdens het controletijdvak, maar vraagt ook of de belastingplichtige verwacht dat er in de toekomst wijzigingen zullen optreden.

Meer dan fiscaliteit alleen

De controlemedewerker moet zich realiseren dat het management zich niet uitsluitend richt op de fiscale risico's, maar een veel bredere horizon heeft. Het probeert zijn doelstellingen te realiseren en gaat daarom continu na wat de sterke en zwakke kanten van de onderneming zijn en welke kansen en bedreigingen er in de markt zijn. De controlemedewerker informeert daarom bij de belastingplichtige welke bedrijfsrisico's de laatstgenoemde onderkent, voordat hij aandacht schenkt aan de fiscale risico's. Want daarmee richt hij zijn aandacht op die gebieden die voor de belastingplichtige belangrijk zijn, waardoor zijn controleaanpak beter aansluit op de bedrijfsvoering en daarmee op de AO/IB. Dit leidt tot een effectieve en efficiënte controle.

Van geheel naar deel

De controlemedewerker vraagt eerst informatie over het gehele bedrijf en daarna over de bedrijfsonderdelen. Aldus brengt hij de relevante omgeving van de onderneming in kaart. Zo kan een onderneming onderworpen zijn aan specifieke wet- en regelgeving, zoals financiële instellingen dat zijn. Vervolgens inventariseert de controlemedewerker aan welke relevante bedrijfsprocessen de onderneming onderworpen is en welke inherente (fiscale) risico's daaraan verbonden zijn.[45] Is er bijvoorbeeld een complex productieproces? Is er veel kasverkeer? Worden er via internet veel activiteiten ondernomen? Vervolgens vraagt de controlemedewerker hoe de leiding zelf die (relevante) bedrijfsprocessen beheerst.

Typologie

De indeling van (een deel van) de organisatie naar een bepaalde typologie kan de controlemedewerker helpen om de processen in de organisatie en bepaalde inherente (fiscale) risico's te inventariseren. Ook helpt het om de 'soll-positie' van de AO/IB (zie paragraaf 8.7) te bepalen. Organisaties zijn in hoofdlijnen in te delen in de volgende typologieën (aflopend van organisaties met een dominante goederenbeweging naar overheidsbedrijven, waarin over het algemeen geen goederenbeweging te onderkennen is):

- handelsondernemingen;
- massaproductiebedrijven;
- stukproductiebedrijven;
- agrarische bedrijven;
- dienstverlening met eigen goederen;
- dienstverlening met goederen van derden;
- dienstverlening - beschikbaar stellen van capaciteit;
- dienstverlening - beschikbaar stellen van personen;
- financiële instellingen;
- verenigingen en stichtingen en
- overheid.

Juridische structuur

De controlemedewerker stelt zich onder meer de volgende vragen: Hoe ziet de concernstructuur eruit? Welke lichamen en personen zijn verbonden via aandelen of door middel van deelname in de leiding of in het toezicht? Hoe is de samenstelling van de raad van bestuur en de raad van commissarissen?

Bronnenmateriaal

Gegevens over de juridische structuur van het bedrijf kunnen worden verkregen uit onze eigen systemen en uit die van en aangaande de belastingplichtige (inzage in notariële akten, aandeelhoudersregister en dergelijke). Bovendien gaat de controlemedewerker na welke vennootschappelijke en geconsolideerde jaarrekeningen en welke aangiften door welke concernonderdelen worden opgemaakt. Welke concernonderdelen behoren bijvoorbeeld tot een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en/of omzetbelasting?

---

45 Of een bedrijfsproces relevant is, hangt af van onder meer de reikwijdte van de controleopdracht. Het personeelsproces is voor de Douane bij een accijnscontrole niet relevant, terwijl het voor het bedrijf zelf wel degelijk belangrijk is.

Organisatiestructuur
De controlemedewerker gaat na hoeveel personeelsleden in de organisatie werkzaam zijn en hoe die verdeeld zijn naar organisatieonderdeel, functiegroep, locatie en dergelijke. Tevens vraagt hij de belastingplichtige of er een tekort aan een bepaald soort arbeidskrachten is, vanwege de deskundigheid en het risico dat de AO/IB-maatregelen onvoldoende uitgevoerd kunnen worden.

Organigram

Om inzicht te krijgen in de organisatiestructuur vraagt de controlemedewerker om een actueel organisatieschema, zo nodig met een toelichting. Het is belangrijk te weten wie de sleutelfiguren in het bedrijf zijn en welke taak zij uitoefenen.

Bedrijfscultuur

Ook wil de controlemedewerker een indruk krijgen van de stijl van leidinggeven en de daarmee samenhangende bedrijfscultuur (de zogeheten 'control environment').[46] De stijl van leidinggeven en de bedrijfscultuur blijken uit gesprekken met en het gedrag van leidinggevenden en andere medewerkers. Het heeft daarom de voorkeur dat de controlemedewerker zijn controle uitvoert op locatie.

Rondleiding

Rondleiding

De controlemedewerker vraagt bij aanvang van de controle om een rondleiding door de onderneming.

Wettelijke verplichting toegang te verlenen

Het controlesubject heeft de wettelijke plicht desgevraagd toegang te verlenen tot het bedrijf en om vragen van de controlemedewerker daarover te beantwoorden. Kennis van het bedrijfsproces geeft inzicht in de vastleggingen die in de administratie verwacht kunnen worden en in de betekenis van deze vastleggingen voor de controle. De controlemedewerker kan zich dan ook een beeld vormen van de gewenste organisatie van de IT-omgeving.

Gewijzigde processen

Wezenlijke veranderingen

Wanneer zich belangrijke wijzigingen hebben voorgedaan sinds het einde van het controletijdvak, zijn de huidige bedrijfsprocessen niet altijd goed vergelijkbaar met de processen daarvoor. Te denken valt aan een fusie, een belangrijke managementwisseling, een ingrijpende verbouwing of omvangrijke verhuizing.
De controlemedewerker is zich bewust van de gewijzigde situatie ten opzichte van de situatie ten tijde van het controletijdvak.

8.4.2.3 IT-omgeving

In dit onderdeel van de bedrijfsverkenning krijgt de controlemedewerker inzicht in de organisatie van de informatietechnologie (IT). De IT is meestal een zeer belangrijke ondersteunende schakel in de primaire bedrijfsprocessen, of het kan zelf het belangrijkste primaire proces zijn (bijvoorbeeld van een softwareontwikkelaar). Een EDP-auditspecialist kan – en soms zelfs moet – ondersteuning verlenen om de IT rondom de belangrijkste bedrijfsprocessen inzichtelijk te maken. De EDP-auditspecialist onderzoekt hoe de algemene IT-beheersingsmaatregelen ('general IT-controls') en de 'application controls' in de organisatie zijn ingericht.

Controle op de automatiseringsomgeving beoogt:
- vast te stellen of er algemene beheersingsmaatregelen zijn ingericht om de betrouwbaarheid van de geautomatiseerde gegevensverwerking te kunnen waarborgen ('general IT-controls') en
- te beoordelen in hoeverre de controlemedewerker gebruik kan maken van de beheersingsmaatregelen die in de softwaresystemen zijn ingebouwd ('application controls').

---

46 In grote ondernemingen is informatie hierover mogelijk al beschikbaar gekomen uit het 'tone-at-the-top-gesprek' en/of de 'compliance-verkenning'. Ook heeft de klantcoördinator zich hierover een beeld kunnen vormen uit de contacten die hij in het kader van de individuele klantbehandeling met de onderneming heeft.

De controlemedewerker brengt in kaart wat het belang is van de automatisering in de organisatie en de wijze waarop de beheersing hiervan is geregeld. Naarmate de invloed van de IT op de bedrijfsprocessen toeneemt, is de wijze waarop dit is geregeld van steeds groter belang.
In deze fase van de bedrijfsverkenning krijgt de controlemedewerker zicht op de volgende onderdelen:

- het geheel van regels, procedures, verdeling van verantwoordelijkheden en organisatorische inrichting, gericht op een efficiënte en strategische toepassing van de IT en de beperking en controle van risico's (ook wel 'IT-governance' genoemd);
- de plaats van de automatiseringsorganisatie in de organisatie: de organisatiestructuur zelf, in de positionering van de IT, de mate waarin de IT betrokken is op de bedrijfsactiviteiten, organisatiestructuur;
- het beleid op het gebied van de IT: de keuzes aangaande de automatisering van de processen, de wijze waarop de informatie (geautomatiseerd) door de organisatie wordt gedeeld en de wijze waarop de beveiliging is geregeld;
- de inrichting van de automatiseringsorganisatie: aantal en soort betrokken medewerkers, taken en verantwoordelijkheden van de automatiseringsafdeling, eventuele uitbesteding van functies, bevoegdheden en verantwoordelijkheden;
- de inrichting van de IT-infrastructuur;
- de mate waarin het bedrijf afhankelijk is van de IT-omgeving;
- de complexiteit van de IT-omgeving.

Bovenstaande aandachtspunten zien in deze fase van de bedrijfsverkenning op de oriëntatie op de IT-omgeving. In paragraaf 8.7 'Vorming beeld van de 'soll-positie' van de AO/IB' gaan we uitgebreider in op de 'general IT-controls' en de 'application controls'.

8.4.2.4 *Interne auditorganen van de organisatie en andere externe toezichthoudende organen*

Interne auditorganen en -zaken

Managementrapportages

Managementrapportages

Managementrapportages zijn vaak veel gedetailleerder en worden veel frequenter opgemaakt dan jaarrekeningen. Het betreft immers interne informatie die de leiding nodig heeft om de bedrijfsprocessen te kunnen volgen en beheersen, leiding te geven aan het personeel en beslissingen te nemen. Managementrapportages bevatten behalve financiële informatie vaak ook niet-financiële informatie, zoals de productieaantallen, de hoeveelheid klachten, de uitkomsten van een personeelstevredenheidsonderzoek en dergelijke. Het is een van de meest gebruikte 'management controls' en daarmee een belangrijk component van de AO/IB. Vandaar dat de controlemedewerker inzage vraagt in de periodieke managementrapportages om zich een beeld te kunnen vormen van de wijze waarop de leiding de bedrijfsprocessen beheerst en de onderneming bestuurt. De controlemedewerker houdt in zijn verzoek om inzage rekening met het proportionaliteitsbeginsel.

Notulen overige organen

Meerdere organen in de organisatie

Grotere organisaties kennen niet alleen een raad van bestuur,[47] maar ook een raad van commissarissen of een raad van toezicht, een auditcommissie, een ondernemingsraad en/of een algemene vergadering van aandeelhouders. De notulen van de vergaderingen van deze organen kunnen voor de controle ook belangrijke informatie bevatten. Vandaar dat de controlemedewerker die opvraagt en bestudeert, indien dat noodzakelijk is voor de uitvoering van zijn controle (proportionaliteit).

---

47 In sommige gevallen is er sprake van een 'one tier board', waarin sommige bestuurders belast zijn met de uitvoerende werkzaamheden en andere met het toezicht daarop.

Raad van commissarissen

Raad van commissarissen

De raad van commissarissen heeft tot taak toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken in de vennootschap en de met haar verbonden onderneming. Hij staat het bestuur met raad ter zijde. Zo bespreekt de raad van commissarissen in ieder geval eenmaal per jaar de strategie en de voornaamste risico's voor de onderneming (inclusief de fiscale risico's en 'tax planning'). Ook bespreekt de raad van commissarissen de uitkomsten van de analyse van de opzet, het bestaan en de werking van de AO/IB (alsmede eventuele significante wijzigingen hierin) die het bestuur heeft uitgevoerd of heeft laten uitvoeren. Van de besprekingen wordt melding gemaakt in het verslag van de raad van commissarissen.

Auditcommissie

Auditcommissie

Veelal is een lid van de raad van commissarissen vertegenwoordigd in de auditcommissie. Deze is belast met het toezicht ten aanzien van:

- de werking van de internerisicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving en het toezicht op de werking van gedragscodes;
- de financiële informatieverschaffing door de vennootschap;
- de naleving van aanbevelingen en opvolging van opmerkingen van interne accountants en openbaar accountants;
- de taak en het functioneren van de interne auditfunctie;
- het beleid van de vennootschap met betrekking tot 'tax planning';
- de relatie met de openbaar accountant;
- de financiering van de vennootschap en
- de toepassingen van de informatie- en communicatietechnologie.

Ondernemingsraad

Ondernemingsraad

Ook de notulen van de ondernemingsraad kunnen belangwekkende informatie bevatten, zoals informatie over (voorgenomen) reorganisaties. De leden van de ondernemingsraad zijn vaak goed op de hoogte van wat er op de werkvloer speelt. De ondernemingsraad bespreekt ook het jaarverslag. Bovendien overlegt de raad van commissarissen periodiek met de ondernemingsraad.

Algemene vergadering van aandeelhouders

Algemene vergadering van aandeelhouders

De notulen van de algemene vergadering van aandeelhouders kunnen eveneens van belang zijn. Tijdens dergelijke vergaderingen hebben de aandeelhouders namelijk de mogelijkheid allerlei vragen te stellen aan de directie. Jaarlijks is er minimaal één algemene vergadering van aandeelhouders. Tijdens die jaarvergadering stellen de aandeelhouders de jaarrekening vast.

Rol externe accountant

Wanneer de vennootschap controleplichtig is, kunnen de aandeelhouders tijdens de jaarvergadering ook vragen stellen aan de aanwezige openbaar accountant over (de bevindingen van) diens controlewerkzaamheden en zijn verklaring bij de jaarrekening. De accountant is eraan gehouden de gestelde vragen te beantwoorden, tenzij de voorzitter van de jaarvergadering, vanwege het zwaarwichtige belang van de informatie voor de vennootschap, zich tegen bekendmaking verzet. Bovendien moet de accountant ingrijpen als er mededelingen tijdens de jaarvergadering worden gedaan die een materieel onjuiste voorstelling van zaken geven in relatie tot de jaarrekening of zijn controleverklaring. Ten slotte draagt de accountant er zorg voor dat zijn beantwoording van de vragen juist en volledig wordt weergegeven in de notulen.

Externe toezichthoudende organen

Andere toezichthoudende overheidslichamen

Andere toezichthoudende overheidslichamen

Een externe toezichthouder is een onafhankelijke en onpartijdige figuur die vrijwel altijd van de wetgever de taak heeft gekregen toe te zien op de naleving van wet- en regelgeving. Dit toezicht is erop gericht maatschappelijk gewenste effecten te bereiken, zoals bescherming van kwetsbare belangen (bijvoorbeeld het milieu), voldoen aan kwaliteitseisen (bijvoorbeeld de werkzaamheden van accountants) of beperking van risico's (bijvoorbeeld de opslag van gevaarlijke stoffen). Ook is er toezicht om 'free rider-gedrag' (bijvoorbeeld de ontvangst van subsidies zonder dat men daar recht op heeft), bedrog en concurrentievervalsing tegen te gaan. De controlemedewerker gaat na welke externe toezichthouders toezicht houden op het controlesubject en of via een informatie-uitwisseling dan wel derdenonderzoek op een efficiënte wijze controle-informatie van deze partijen kan worden betrokken.

Naast de verschillende overheidsinstellingen oefenen soms ook niet-overheidsinstellingen een wettelijke taak uit. Verispect controleert de juiste meting van weegapparatuur en de technologische voorschriften van kansspelen bijvoorbeeld.

Tot slot kan de controlemedewerker soms ook gebruikmaken van toezichtwerkzaamheden die brancheorganisaties of een franchiseorganisatie hebben verricht.[48]

Jaarrekening en controleverklaring

Jaarrekening

Veel rechtspersonen zijn wettelijk of statutair verplicht een vennootschappelijke jaarrekening en geconsolideerde jaarrekening op te stellen. Deze jaarrekeningen bevatten in de regel veel meer informatie dan de fiscale aangiften. Het directieverslag, de overige gegevens (bijvoorbeeld over dochtermaatschappijen en de verklaring van de accountant) en vooral de toelichtingen op de balans, resultatenrekening en het kasstroomoverzicht kunnen veel inzicht geven in de bedrijfsvoering. Deze zijn uiteraard ook van belang voor de beoordeling van de aangifte(n). De jaarrekening(en) maken namelijk gebruik van dezelfde administratieve gegevens als de aangifte(n). Dit blijkt uit het transactiemodel zoals dat reeds eerder is toegelicht in paragraaf 5.4 ('Het transactiemodel'). De controlemedewerker vergelijkt de vennootschappelijke jaarrekeningen met de fiscale aangiften en vraagt voor opmerkelijke verschillen om een verklaring.

Overige rapportages door een (openbaar) accountant

Overige rapportages opnemen

Naast de controleverklaring bij de vennootschappelijke jaarrekening stelt de openbaar accountant een overzicht op van bevindingen die al dan niet tot aanpassing van de vennootschappelijke jaarrekening hebben geleid. Daarnaast stelt hij tijdens de interimcontrole een 'management letter' op. De controlemedewerker neemt kennis van deze informatie. De openbaar accountant heeft zijn controle-informatie, waarop hij zijn verklaring heeft gebaseerd, vastgelegd in een controledossier. De controlemedewerker vraagt, indien dit doeltreffend en doelmatig is voor zijn controle, inzage in het controledossier van de accountant. In paragraaf 8.8 zullen we uitgebreid ingaan op deze mogelijkheid tot inzage.

48 Zie ook paragraaf 8.4.1.2.'Informatiedesk FIOD en branchegegevens'.

8.5 Identificatie (specifieke) risico's

Nadat de controlemedewerker zich heeft georiënteerd op de organisatie en haar omgeving, vraagt hij zich af welke fiscale (inherente) risico's aan de onderneming en de bedrijfsprocessen verbonden zijn.[49] Fiscale (inherente) risico's zijn er op twee niveaus, te weten 1) op entiteitsniveau en 2) op procesniveau.

Entiteitrisico's

Entiteitrisico's zijn de fiscale risico's die *indirect* samenhangen met de primaire bedrijfsprocessen. Voorbeelden daarvan zijn:

- risico's in de ondersteunende processen, zoals de IT-omgeving, financiering, verrekenprijzen, overnames, fusies, (ont)voeging van een fiscale eenheid, in- en uittreden van firmanten en dergelijke;
- risico's die samenhangen met externe risico's als de vestigingsplaats, veranderingen in de wet- en regelgeving en dergelijke;
- risico's in de controleomgeving van het bedrijf; de integriteit en de vakkundigheid van de leiding, de'tone at the top' en de adviseur(s).[50]

Collegiaal overleg nodig

Wanneer entiteitsrisico's verbonden zijn aan het controlesubject, vraagt de controlemedewerker zich af wat dit betekent voor zijn controleaanpak. Wanneer de risico's kunnen worden ingeschat als materieel, zal de controlemedewerker bepalen of hij met systeemgerichte controlewerkzaamheden na kan gaan of deze risico's in voldoende mate zijn onderkend en afgedekt. Indien dat niet of onvoldoende het geval is, zal de controlemedewerker aanvullende gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten uitvoeren. Daartoe zal de controlemedewerker zo nodig contact opnemen met de leden van de vaktechnische coördinatiegroepen zoals de CGVP (Coördinatiegroep Verrekenprijzen), de CTC (CoördinatiegroepTaxhavens en Concernfinanciering) en de CCB (Coördinatiegroep Constructiebestrijding). In collegiaal overleg wordt dan besloten hoe de controlewerkzaamheden in het controleprogramma zullen worden opgenomen.

Tijdens de bedrijfsverkenning richt de controlemedewerker zijn aandacht ook op de procesrisico's. Dat zijn de risico's die *direct* samenhangen met de relevante bedrijfsprocessen.We spreken hier ook hier wel van inherente risico's. Deze risico's zijn namelijk inherent aan de bedrijfsvoering. Met systeemgerichte controlewerkzaamheden gaat de controlemedewerker na of de AO/IB die risico's in voldoende mate beheerst. Een voorbeeld zien we in de contante verkoop van artikelen. Er bestaat een risico dat niet alle verkopen worden aangegeven. Tijdens een contante verkoop is er geen sprake van een 'derdenregistratie' in de zin van een bankbetaling. Dat zorgt ervoor dat het tijdens een contante verkoop eenvoudiger is om de sporen van een transactie te verwijderen. De controlemedewerker gaat in dergelijke gevallen na of de AO/IB betreffende dat verkoopproces toereikend is. Hij stelt dan een onderzoek in naar het kassasysteem, de kasprocedures en dergelijke.

Transactie met gelieerde partijen

Indien transacties plaatsvinden tussen de vennootschap en de directeur-grootaandeelhouder of met andere concernonderdelen, bestaat een verhoogd risico dat de AO/IB niet toereikend is om onvolkomenheden te voorkomen of tijdig te signaleren en te herstellen. Alleen systeemgerichte controlewerkzaamheden zijn dan niet voldoende.

---

49 Voor de Douane kunnen niet-fiscale risico (VGEM) van belang zijn.

50 Om deze risico's in kaart te brengen, maakt de controlemedewerker van het segment Grote Ondernemingen onder andere gebruik van de informatie die uit een eventueel eerdere 'compliance-verkenning' is verkregen. Daarin staan onder meer de strategische doelstellingen van de organisatie, de internebeheersingsomgeving, de fiscale functie en extern toezicht en advies centraal. Zie de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen voor een nadere toelichting op de wijze waarop de controlemedewerker aan de 'complianceverkenning' invulling kan geven.

8.6 Vaststelling verbanden tussen relevante bedrijfsprocessen

Na de oriëntatie op de organisatie, inclusief de identificatie van (specifieke) risico's en de initiële cijferbeoordeling, stelt de controlemedewerker vast welke verbanden er zijn tussen de relevante bedrijfsprocessen. Tijdens de oriëntatie op de organisatie en identificering van de (specifieke) risico's heeft de controlemedewerker reeds bepaald welke typologie(en) de organisatie heeft.

Doorstroming goederen en andere aanknopingspunten

In hoofdlijnen maken handelsbedrijven en productiebedrijven voor de controle op de volledigheid van de omzetverantwoording gebruik van de verbanden in de geld- en goederenbeweging. Bij douanevertegenwoordigers is sprake van goederen van derden. Voor andere huishoudingen, zoals dienstverlenende bedrijven, moet worden gezocht naar andere aanknopingspunten. Zo kan de controlemedewerker tijdens zijn controle van een dienstverlenend bedrijf, dat specifiek ruimtes reserveert, een aanknopingspunt zoeken in de maximale capaciteit en leegstandscontroles.
In een dienstverlenend bedrijf dat geen specifieke reservering van ruimtes kent, bijvoorbeeld een bioscoop, zoekt de controlemedewerker zijn aanknopingspunt in de betrouwbaarheid van het systeem waarmee de toegangsbewijzen worden aangemaakt. Belangrijk zijn dan stringente beveiligingsmaatregelen in het systeem (bijvoorbeeld wachtwoorden, competentietabellen), streepjescodes met een coderingssysteem, toegangscontrole met streepjescodes en dergelijke.

Risico's relevante bedrijfsprocessen

De controlemedewerker gaat per relevant bedrijfsproces na welke procesrisico's spelen en welke beheersingsmaatregelen in de organisatie zijn ingevoerd om dit risico te beheersen.

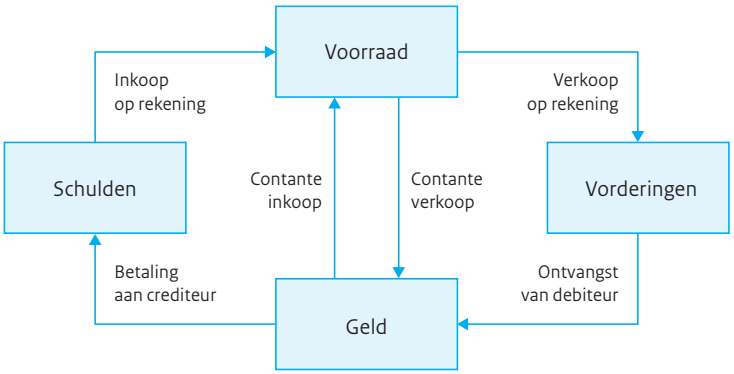
Processtappen

Per relevant proces beschrijft de controlemedewerker de processtappen voor zover deze vastleggingen ontbreken of niet reeds door anderen zijn beschreven. Hij inventariseert de gegevensstromen die de verschillende activiteiten met zich brengen. Hij brengt dus de 'input' en de 'output' van elke processtap in kaart. Hij is vooral geïnteresseerd in de primaire vastleggingen in informatiesystemen, zoals de registraties in het bestellingensysteem, het voorraadsysteem, het productiesysteem, het kassasysteem en dergelijke.

Procesverbanden

De bedrijfsprocessen zijn met elkaar verbonden. De onderneming heeft behoefte aan informatie over de processen en de verbanden die tussen deze processen bestaan. Alleen dan kan het bedrijf goed beheerst en bestuurd worden. Hieronder is een voorbeeld gegeven van een handelsbedrijf. Uiteraard zijn in andersoortige bedrijven andere verbanden te onderkennen.

Figuur 8.2 Waardenkringloop handelsbedrijf



Ter illustratie een voorbeeld met betrekking tot de verkopen uit voorraad door een groothandel. Het bedrijf in kwestie zal periodiek onder andere de volgende verbandscontroles leggen:
- afgifte door het magazijn (tegen interne (vaste) verrekenprijzen) = afname van de voorraden = kostprijs verkopen in de resultatenrekening;
- afgifte door het magazijn (tegen verkoopprijzen) = orders = omzet volgens de resultatenrekening = toename debiteuren;
- afname debiteuren = toename bank.

Verbanden in kaart

Het is dus van belang dat de controlemedewerker de verbanden in de organisatie inzichtelijk maakt. Daarmee wordt meteen duidelijk welke functiescheidingen noodzakelijk zijn voor een betrouwbare bedrijfsvoering en hoe de relatie tussen bedrijfsprocessen met 'omspannende' verbandscontroles kunnen worden gecontroleerd.

Bepaling systeemgerichte controlewerkzaamheden

Het zal duidelijk zijn dat de controlemedewerker met name voor de relevante bedrijfsprocessen systeemgerichte controlewerkzaamheden moet uitvoeren. Daarvoor een gefundeerde aanpak kiezen is dus een van de belangrijkste stappen in het controleproces. De controlemedewerker moet er zeker van zijn dat hij alle relevante bedrijfsprocessen heeft opgespoord die vallen binnen de reikwijdte van zijn controle. Aan de hand van gesprekken, presentaties, beschrijvingen en waarnemingen besteedt hij aandacht aan de ondersteunende applicaties van de desbetreffende bedrijfsprocessen. Van belang is het dit gehele traject te doorgronden vanaf de vastlegging van de relevante bedrijfsprocessen, via de fiscale beslismomenten tot aan de uiteindelijke presentatie in de fiscale aangiften.

EDP-auditspecialist

Voor de beschrijving van de verschillende bedrijfsprocessen, hun onderlinge verbanden en de relatie met fiscale aangiften, maakt de controlemedewerker gebruik van de deskundigheid van de EDP-auditspecialist. De EDP-auditspecialist brengt de relaties tussen de applicaties in kaart en de wijze waarop de informatie tussen applicaties wordt gedeeld. Daarbij maakt hij onderscheid tussen standaardapplicaties en intern of extern op maat ontwikkelde applicaties. Ook kijkt de EDP-auditspecialist welke informatie de organisatie gebruikt voor het proces om te komen tot het indienen van de fiscale aangiften. Van belang is hoe deze fiscaal relevante informatie vanuit de applicaties wordt gegenereerd.

Inzage controledossier

Ook inzage in het controledossier van de openbaar accountant (zie paragraaf 8.8) biedt vaak een goed beeld van de aanwezige relevante bedrijfsprocessen en de ondersteunende applicaties. De controlemedewerker legt zijn keuze voor de relevante bedrijfsprocessen gemotiveerd vast in zijn dossier.

8.7 Vorming beeld van de 'soll-positie' van de AO/IB

Belang leiding van de organisatie

De organisatieleiding gebruikt de informatiesystemen om zicht te krijgen op de uitvoering van de bedrijfsprocessen, sturing te geven aan de organisatie en om verantwoording te kunnen afleggen over de gang van zaken. Ook moet zij beslissingen nemen voor de toekomst. Om er zeker van te zijn dat zij verantwoording kan afleggen en de juiste beslissingen kan nemen, zet de leiding een administratieve organisatie en een systeem van internebeheersingsmaatregelen (de AO/IB) op en controleert zij de werking van hiervan.

Artikel 52 AWR

Vanuit fiscaal-juridisch perspectief is artikel 52 AWR de norm voor de vastleggingen en interne-beheersingsmaatregelen die voor de organisatie minimaal aanwezig behoren te zijn. Het gaat dus om een antwoord op de vraag hoe de leiding de AO/IB – objectief gezien – zou (hebben) moeten inrichten om de onderneming te beheersen en besturen. Soortgelijke verplichtingen vloeien voor het dienstonderdeel Douane voort uit artikel 1-2 ADW en artikel 15 lid 1 en art 51 lid 1 en 2 DWU. Voor grotere bedrijven kan de controlemedewerker voor een antwoord op deze vraag voor een groot gedeelte steunen op het werk van de openbaar accountant. Daartoe vraagt hij inzage in diens controledossier. In paragraaf 8.8 gaan we hier nader op in.

Objectieve norm

De controlemedewerker heeft speciale aandacht voor de beheersing van de fiscaal relevante processen. Belangrijk is het dat hij voor de vaststelling van de 'soll-positie' van de AO/IB uitgaat van de 'geobjectiveerde ondernemer'. Dat betekent dat hij zich zal moeten laten leiden door wat hij objectief zou mogen verwachten van een professioneel bedrijf van deze aard en omvang met deze relevante omgeving en dergelijke. Het is dus niet de onderneming, waarbij de fiscale controle wordt uitgevoerd, die haar eigen, subjectieve norm bepaalt, noch de subjectieve norm van de controle-medewerker.

'Soll-positie' AO/IB

Om de 'soll-positie' vast te stellen kan de controlemedewerker ook gebruik maken van de deskundigheid van de EDP-auditspecialist. Deze gaat na wat de 'soll-positie' zou moeten zijn met betrekking tot de 'general IT-controls' en de 'application controls'. Gesprekken die de controle-medewerker en/of de EDP-auditspecialist hebben met het controlesubject op dit gebied, kunnen veel inzicht geven. Daarnaast zijn er ook nog andere bronnen die dit inzicht vergroten.

Paragraaf 9.6.2 ('IT-omgeving') gaat verder in detail in op de werkzaamheden die de controle-medewerker kan uitvoeren om de 'ist-positie' van de IT-omgeving te kunnen beoordelen.

Specifieke administratieve verplichtingen

Ten slotte bevatten diverse belastingwetten specifieke administratieve verplichtingen. Voorbeelden daarvan zijn de bewaarplicht inzake een kopie van het identiteitspapier van elke werknemer (loonbelasting), de vastlegging van de intracommunautaire transacties (omzetbelasting) en documentatie van de zakelijkheid van verrekenprijzen (vennootschapsbelasting). Ook aan die administratieve verplichtingen moet de onderneming voldoen.

8.8 Steunen op het werk van anderen

8.8.1 Werkzaamheden van anderen

De controlemedewerker maakt voor de inrichting van zijn controlewerkzaamheden zoveel mogelijk gebruik van de werkzaamheden van anderen. Zie paragraaf 5.9 ('Schillenmodel') voor een uitgebreide uiteenzetting.

Indien een controlemedewerker zijn controleactiviteiten uitvoert, besteedt hij onder meer aandacht aan de interne beheersing in een onderneming. In deze context kan hij in de schil van de interne beheersing vaak gebruikmaken van de werkzaamheden van bijvoorbeeld de 'internal control-medewerkers', EDP-auditmedewerkers, de interne auditafdeling of de Chief Financial Officer (CFO) van het bedrijf.

Openbaar accountant

In de schil van de externe controle kan de controlemedewerker in aanraking komen met de openbaar accountant die bijvoorbeeld de jaarrekeningcontrole uitvoert.

VGBA en NV COS

Indien de controlemedewerker gebruikmaakt van het werk van accountants, houdt hij er rekening mee dat de accountants te maken hebben met gedrags- en beroepsregels en controlestandaarden. Deze zijn onder andere opgenomen in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) en de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS).

8.8.2 Spelregels voor inzage in dossier openbaar accountant

Zoals reeds eerder is opgemerkt, maakt de controlemedewerker voor de inrichting van zijn werkzaamheden zoveel mogelijk gebruik van de werkzaamheden van anderen. De werkzaamheden van de openbaar accountant spelen een belangrijke rol bij de inrichting van de werkzaamheden van de controlemedewerker. Voor de inzage in het dossier van de openbaar accountant gelden enkele spelregels. Hierna zal onderscheidgemaakt worden tussen de inzage in het controledossier enerzijds en het beoordelings- en samenstellingsdossier anderzijds.

Controledossiers

Richtlijn 8e

De controlemedewerker heeft op basis van artikel 53 juncto 47 (AWR) het wettelijke recht op inzage in het controledossier van de accountant, met uitzondering van de informatie die tot doel heeft om de fiscale positie van belastingplichtigen te belichten of hen daarover te adviseren; dit op grond van het zogenoemde 'fair play-beginsel'. Dit betekent dat de controlemedewerker geen recht heeft op inzage in het fiscale subdossier.

Praktijkhandreiking 1113 van het NBA

Specifiek voor inzage in de controledossiers van de openbaar accountant heeft de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) Praktijkhandreiking 1113 *Inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst* geschreven.[51] De praktijkhandreiking heeft niet de status van beroepsreglementering. Een accountant moet echter een gegronde reden hebben om van deze praktijkhandreiking af te wijken.

Controlemedewerker past eveneens praktijkhandreiking toe

De controlemedewerker houdt rekening met deze praktijkhandreiking in die gevallen waarin hij inzage vraagt in het controledossier van een openbaar accountant. Mocht de controlemedewerker van de praktijkhandreiking willen afwijken, dan dient hij eerst toestemming te verkrijgen van de directie of douaneregio waarvoor hij werkzaam is.

Praktijkhandreiking alleen voor inzage dossiers van controleopdrachten

De praktijkhandreiking heeft alleen betrekking op inzage in controledossiers van de openbaar accountant. Deze controledossiers kunnen zowel betrekking hebben op wettelijke controles als op bijvoorbeeld vrijwillige of statutaire controles. De praktijkhandreiking geldt niet voor beoordelings- en samenstellingsopdrachten.

Informeren belastingplichtige

Wanneer de controlemedewerker het controledossier van de accountant wil inzien, kondigt hij dit niet alleen aan bij de accountant. Hij informeert tegelijkertijd ook de belastingplichtige dat hij om inzage in het controledossier heeft verzocht.

Weigering inzage door accountant

Mocht de accountant niet willen meewerken met de inzage overeenkomstig de praktijkhandreiking, dan overlegt de controlemedewerker over de vervolgstappen met de vaktechnisch coördinator Controle.

51 Deze is te vinden op de website www.nba.nl.

Mocht de belastingplichtige inzage weigeren, dan zal de controlemedewerker samen met de klantcoördinator en/of eventueel een leidinggevende in overleg treden met de belastingplichtige. Mocht die volharden in zijn weigering, dan dient de controlemedewerker deze situatie met de openbaar accountant te bespreken. De accountant dient vervolgens zijn cliënt te adviseren toestemming tot inzage te geven. Indien noodzakelijk dient de accountant contact op te nemen met zijn beroepsorganisatie. In principe kan de controlemedewerker op basis van de relevante wetgeving inzage afdwingen. Dit is echter pas toegestaan nadat de controlemedewerker daarvoor toestemming heeft verkregen van de directie waarvoor hij werkzaam is. In een dergelijk besluitvormingsproces dienen zowel de direct leidinggevende als (landelijk) vaktechnisch coördinatoren Controle en de kennisgroep Vaktechniek Toezicht te worden betrokken.

Documentatie bij belastingplichtige

De controlemedewerker vraagt eerst aan de belastingplichtige of deze beschikt over de benodigde informatie. Blijkt dat niet het geval te zijn, dan verzoekt de controlemedewerker om inzage in relevante onderdelen van het controledossier. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan:
- opdrachtbevestiging;
- ‘management letter’;
- accountantsverslag;
- ‘letter of representation’/bevestigingsbrief;
- controleverklaring bij de jaarrekening.

Gericht om onderdelen vragen

De controlemedewerker zal de accountant vragen om inzage in fiscaal relevante onderdelen van het controledossier, alsmede om een toelichting op de dossierstukken. Voor relevante onderdelen van het controledossier kan onder andere worden gedacht aan:
- de wijze waarop de controle is gepland (bijvoorbeeld reikwijdte, risicoanalyse, bepaling materialiteit, controleprogramma’s);
- de interimcontrole waarin de opzet, het bestaan en de werking van de AO/IB zijn vastgesteld. Hier raken de belastingmiddelen waarschijnlijk in potentie veel van de processen die de onderneming toepast;
- de eindejaarscontrole; naar verwachting kan de controlemedewerker gerichter aanwijzen welke onderdelen van het controledossier betrekking hebben op jaarrekeningposten die de fiscaliteit raken;
- de documentatie met betrekking tot de afronding van de jaarrekeningcontrole (bijvoorbeeld afsluitend controlememorandum, foutenevaluatie, rapportages).

Inhoudsopgave controledossier

Teneinde gericht te bepalen welke onderdelen van het dossier werkelijk relevant kunnen zijn, is het raadzaam dat de controlemedewerker samen met de openbaar accountant de inhoudsopgave van het controledossier doorneemt. Dit draagt bij aan het totaalbeeld dat de controlemedewerker zich vormt van de werkzaamheden van de openbaar accountant. Indien onderdelen van een dossier fiscaal gezien niet relevant zijn, dient de controlemedewerker niet om inzage in deze dossieronderdelen te verzoeken.

Kopieën

De controlemedewerker dient terughoudend te zijn met het maken van kopieën uit het controledossier. Gelet op de bewaartermijn van zeven jaar, die ook voor een controledossier geldt, kan hij vaak volstaan met een verwijzing naar dit controledossier.

Verslag

Na inzage van het controledossier van de accountant maakt de controlemedewerker een verslag en stuurt dat naar de accountant. Dit verslag geeft zo feitelijk mogelijk weer welke aspecten gedurende de gesprekken zijn behandeld en welke onderdelen van het controledossier zijn ingezien. De controlemedewerker geeft geen mening over de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden. Indien de accountant aanpassingen en aanvulling wenst, overweegt de controlemedewerker om een verbeterd verslag te maken. De controlemedewerker verstrekt geen kopie van het verslag aan het controlesubject. De controlemedewerker heeft immers een geheimhoudingsplicht, waardoor hij geen gegevens over of van de accountant verder mag verstrekken, tenzij dat onontbeerlijk is voor de onderbouwing van een correctie en/of boete. In dat geval neemt hij contact op met de vaktechnisch coördinator Controle en/of Formeel recht.

Beoordelings- en samenstellingsdossiers

Zoals eerder is gesteld, geldt de praktijkhandreiking niet voor beoordelings- en samenstellingsdossiers. Aangezien beoordelingsopdrachten in de praktijk relatief weinig voorkomen, gaan we in het vervolg van deze paragraaf alleen nader in op samenstellingsopdrachten.

Samenstellingsdossier

Voor een samenstellingsopdracht wordt een accountant ingeschakeld ter ondersteuning van het management van een onderneming, om historische financiële informatie (veelal de jaarrekening) op te stellen en te presenteren. De toegevoegde waarde van een samenstellingsopdracht is gelegen in het gebruik van de deskundigheid van de accountant op het gebied van administratieve verwerking en financiële verslaggeving. Uiteraard moet de accountant zich aan de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels houden. Ook moet de accountant professionele oordeelsvorming toepassen.
Met een samenstellingsopdracht verstrekt de accountant geen zekerheid. Van de accountant wordt derhalve ook niet vereist dat hij de nauwkeurigheid of de volledigheid van de door het management verschafte informatie verifieert. Evenmin hoeft hij op andere wijze onderbouwende informatie te verzamelen om een controleoordeel of een beoordelingsconclusie te geven. Indien de accountant zich er echter gedurende de samenstellingsopdracht van bewust wordt dat de vastleggingen, documenten, uitleg of overige informatie, inclusief significante oordeelsvormingen, die het management heeft verschaft, niet compleet, niet nauwkeurig of anderszins ontoereikend zijn (bijvoorbeeld vermoeden van fraude of vermoeden van niet-naleven van wet- en regelgeving), dient de accountant dat onder de aandacht van het management te brengen. Hij zal ook om de aanvullende of gecorrigeerde informatie verzoeken.

Inzicht

Het samenstellingsdossier geeft de controlemedewerker vaak een beter inzicht in de bedrijfsactiviteiten en de branchegebruiken. Daarnaast kan hij nagaan welke aansluitingen en essentiële totaalverbanden de accountant heeft vastgesteld en welke cijferbeoordelingen deze al heeft uitgevoerd.

Recht op inzage

Samenstellingsdossiers zijn in beginsel te beschouwen als onderdeel van de administratie van de belastingplichtige, waarvan de controlemedewerker op basis van artikel 48 AWR recht heeft op inzage. Ook indien de accountant van mening is dat het samenstellingsdossier tot de administratie van de accountant behoort, dan nog heeft de controlemedewerker recht op inzage, namelijk in de vorm van een derdenonderzoek ex artikel 53 AWR.

Onvoldoende kunnen steunen

Onvoldoende kunnen steunen op het werk van accountants

Het is mogelijk dat de controlemedewerker naar aanleiding van de inzage in het (controle)dossier van de accountant tot de conclusie komt dat hij niet kan steunen op diens werkzaamheden.
In dat geval zal de controlemedewerker zelf meer controlewerkzaamheden moeten uitvoeren. Deze werkzaamheden zal hij dan beschrijven in zijn controleprogramma (zie paragraaf 8.9 'Aanpassen controleprogramma').

8.9 Aanpassen controleprogramma

Richtlijn 8f

De controlemedewerker heeft de bedrijfsverkenning afgerond en heeft al dan niet inzage verkregen in de dossiers van de accountant(s). Op basis van deze verkregen informatie past de controlemedewerker zijn controleprogramma aan.

Dit controleprogramma omvat in deze fase van de controle voornamelijk een concrete(re) uitwerking van de systeemgerichte controlewerkzaamheden. Na de bedrijfsverkenning en de inzage in de dossiers van de accountant(s) zal de controlemedewerker de administratie moeten analyseren, waartoe hij ook voorwaardelijke controles kan uitvoeren. Deze fase bestaat onder meer uit de volgende activiteiten:

1. de 'ist-positie' van de AO/IB vaststellen: de feitelijk aangetroffen vastleggingen en interne beheersingsmaatregelen;
2. de 'ist-positie' met de 'soll-positie' vergelijken: welke vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen dienen aanwezig te zijn? En welke blijken onvoldoende of niet aanwezig te zijn?
3. beoordelen of de administratie wordt bewaard (beschikbaarheid gegevens: bewaarplicht);
4. beoordelen of de 'audittrail', zoals beschreven is in het transactiemodel, aanwezig is;
5. beoordelen of de administratie (binnen redelijke termijn) controleerbaar is;
6. vaststellen of de administratie materieel betrouwbaar is.

Steunen op het werk van accountants

Indien inzage in de dossiers van de accountant(s) heeft plaatsgevonden, kan de controlemedewerker voor bovenstaande activiteiten gebruikmaken van het werk van de accountant(s). Uit het controleprogramma moet blijken of de controlemedewerker bovenstaande (systeemgerichte) controlewerkzaamheden zelf uitvoert of dat hij hiervoor steunt op het werk van de accountant(s). Hierbij werkt hij tevens uit op welke wijze hij de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden beoordeelt.

Analyse van de administratie, waaronder voorwaardelijke controles

Indien de controlemedewerker de controlewerkzaamheden zelf uitvoert, moet uit zijn controleprogramma onder meer blijken op welke wijze hij dit gaat uitvoeren, met welke diepgang, wanneer, welke collegiale ondersteuning hij nodig heeft, in welke omvang en welke controlemiddelen hij hiervoor nodig heeft. In het volgende hoofdstuk komt uitgebreid aan bod hoe de controlemedewerker de administratieve vastleggingen kan analyseren (onder andere door middel van de voorwaardelijke controles).

9 Analyse van de administratie

Terug naar inhoud

Richtlijnen

9a De controlemedewerker stelt de 'ist-positie' van de AO/IB vast. Hiervoor gaat hij na welke vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen hij feitelijk aantreft in de organisatie.

9b De controlemedewerker vergelijkt de 'soll-positie' met de 'ist-positie'. Hiervoor gaat hij na welke vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen aanwezig zijn en welke niet of onvoldoende aanwezig zijn.

9c De controlemedewerker beoordeelt of de administratie wordt bewaard, de authenticiteit en integriteit is gewaarborgd, de 'audit trail' aanwezig is en of de administratie (binnen redelijke termijn) controleerbaar is.

9d De controlemedewerker stelt vast of de administratie materieel betrouwbaar is door te beoordelen of alles wat verantwoord had moeten worden, ook werkelijk verantwoord is.

9e De controlemedewerker schakelt deskundigen in indien de aard van de werkzaamheden daarom vraagt. De controlemedewerker blijft zelf ongedeeld verantwoordelijk voor zijn oordeel over het controleobject.

9f De controlemedewerker past op basis van de controleopdracht, de uitkomsten van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie (waaronder de voorwaardelijke controles) het controleprogramma indien nodig aan. Hij zoekt naar een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden (controlemix) op basis waarvan de controle zo doeltreffend en doelmatig mogelijk kan worden uitgevoerd.

9.1 Inleiding

Workflow-model

In de inleiding van hoofdstuk 8 'Bedrijfsverkenning' is reeds aangegeven dat de controlemedewerker zijn controleactiviteiten in een logische volgorde rangschikt, nadat hij de controleopdracht heeft geaccepteerd en zijn controle heeft aangekondigd. Het workflow-model (zie hoofdstuk 5 'Uitgangspunten controle') kan hierbij behulpzaam zijn. De eerste controleactiviteiten in het 'workflow-model' zijn de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie. Deze activiteiten worden samen ook wel aangeduid als 'preplanning'. De analyse van de administratie, waartoe de voorwaardelijke controles behoren, staat centraal in dit hoofdstuk.

Schillenmodel

Uit het Schillenmodel (zie hoofdstuk 5 'Uitgangspunten controle') komt naar voren dat de controlemedewerker zoveel mogelijk gebruikmaakt van controleactiviteiten die al toereikend zijn uitgevoerd door anderen. Bijvoorbeeld door de belastingplichtige zelf, diens accountant en/of fiscaal dienstverlener. In het vorige hoofdstuk stonden we uitgebreid stil bij de mogelijkheid te steunen op het werk van anderen. Ook voor de hier beschreven controleactiviteiten geldt dat de controlemedewerker zoveel mogelijk steunt op de controleactiviteiten die reeds toereikend zijn uitgevoerd door anderen.

Leeswijzer
De volgorde waarin we de activiteiten beschrijven in dit hoofdstuk, behoeft niet per se de volgorde te zijn waarin de gegevens worden verzameld. Zo kan een lijncontrole de controlemedewerker niet alleen informatie geven over de bewaarplicht en de 'audit trail', maar ook informeren of de administratie binnen een redelijke termijn controleerbaar is. In paragraaf 9.4 tot en met 9.6 is beschreven welke controleactiviteiten de controlemedewerker uitvoert ten behoeve van de analyse van de administratie. In paragraaf 9.7 is opgenomen tot welke conclusies de controlemedewerker kan komen indien hij de voorwaardelijke controles, onderdeel van de analyse van de administratie, heeft uitgevoerd. Na de analyse van de administratie past de controlemedewerker zijn controleprogramma aan en stelt hij zijn effectieve en efficiënte controlemix vast. In paragraaf 9.8 is opgenomen op welke wijze hij dat doet. In de laatste paragraaf (9.9) besteden we aandacht aan het initieel onderzoek van de Douane en zal blijken dat het initieel onderzoek veel kenmerken vertoont van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie.

9.2 Controleprogramma

Aanpassen controleprogramma

Na de bedrijfsverkenning past de controlemedewerker het controleprogramma aan en concretiseert het verder. De controlemedewerker heeft immers kennis genomen van het bedrijf en zijn omgeving. Hij heeft de risico's geïdentificeerd, de verbanden tussen de relevante bedrijfsprocessen vastgesteld en zich een beeld gevormd van de 'soll-positie' van de AO/IB. Hij weet nu wat aan administratieve vastleggingen aanwezig zou behoren te zijn.

Systeemgerichte controlewerkzaamheden

Het controleprogramma omvat in deze fase van de controle voornamelijk een concrete(re) uitwerking van de systeemgerichte controlewerkzaamheden ten behoeve van de toetsing van de onvervangbare maatregelen van interne beheersing die de controlemedewerker zelf nog gaat uitvoeren. De controlemedewerker houdt rekening met de werkzaamheden die de accountant(s) hebben uitgevoerd ter toetsing van de werking van de AO/IB. De controlemedewerker zal in zijn controleprogramma opnemen in hoeverre hij van plan is hierop te steunen (zie ook paragraaf 8.9 'Aanpassen controleprogramma').

Na de bedrijfsverkenning, al dan niet met de inzage in het dossier van de (openbaar) accountant, analyseert de controlemedewerker dus de administratieve vastleggingen en voert hij eveneens voorwaardelijke controles uit. Waaruit deze analyse bestaat, is opgesomd in de volgende paragraaf (paragraaf 9.3 'Doel van de analyse van de administratie').

9.3 Doel van de analyse van de administratie

Controle-activiteiten

Na de bedrijfsverkenning en de eventuele inzage in het controledossier van de accountant(s) vervolgt de controlemedewerker zijn controlewerkzaamheden met de analyse van de administratie. Deze fase bestaat in grote lijnen uit de volgende activiteiten:

1. de 'ist-positie' van de AO/IB vaststellen: de feitelijk aangetroffen vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen;
2. de 'ist-positie' met de 'soll-positie' vergelijken (welke vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen dienen aanwezig te zijn? En welke blijken onvoldoende of niet aanwezig te zijn?);
3. beoordelen of de administratie wordt bewaard (beschikbaarheid gegevens: bewaarplicht);
4. beoordelen of de audit trail, zoals beschreven is in het transactiemodel, aanwezig is;
5. beoordelen of de administratie (binnen redelijke termijn) controleerbaar is;
6. vaststellen of de administratie materieel betrouwbaar is.

Voorwaardelijke controles

De laatste vier activiteiten worden de *voorwaardelijke controles* genoemd. Voorwaardelijke controles zijn controles waarmee wordt vastgesteld of en in hoeverre de organisatie aan de basale voorwaarden van controleerbaarheid voldoet. Het doel hiervan in het totale controleproces is vast te stellen of de controle beperkingen met zich meebrengt, en zo ja, welke.

Formele en materiële beoordeling

De hierboven genoemde eerste vijf activiteiten hebben voornamelijk betrekking op de formele beoordeling van de administratie: is alles wat aanwezig moet zijn, daar ook echt te vinden?
Met activiteit 6 stelt de controlemedewerker vervolgens de materiële betrouwbaarheid van de administratie vast. Hij beoordeelt of alles wat verantwoord had moeten worden, ook werkelijk verantwoord is. Hiermee bevindt de controlemedewerker zich tussen de eerste en tweede ovaal van het transactiemodel (zie hoofdstuk 5.4 'Transactiemodel'). Daarin moet van alle transacties in de werkelijke wereld een primaire vastlegging worden opgenomen, inclusief alle relevante kenmerken van alle transacties. Om dit te kunnen vaststellen moet de controlemedewerker beoordelen of de onvervangbare maatregelen van interne beheersing van voldoende kwaliteit zijn. Hiertoe toetst hij deze maatregelen op opzet, bestaan en werking.

Steunen op het werk van accountants

Indien de controlemedewerker inzage in de dossiers van de accountant(s) heeft gehad, kan hij voor bovenstaande activiteiten wellicht gebruikmaken van het werk van de accountant(s). Uit het controleprogramma moet blijken of de controlemedewerker bovenstaande (systeemgerichte) controlewerkzaamheden zelf uitvoert of dat hij hiervoor steunt op het werk van de accountant(s).

Controleprogramma

Indien de controlemedewerker de controlewerkzaamheden zelf uitvoert, moet uit zijn controleprogramma blijken op welke wijze hij dit doet, wanneer, in welke omvang en welke controlemiddelen hij hiervoor nodig heeft.

9.4 Vaststellen 'ist-positie' van de AO/IB

Bedrijfsverkenning

Met de controleactiviteiten zoals beschreven in hoofdstuk 8 'Bedrijfsverkenning' heeft de controlemedewerker de onderneming in kaart gebracht. Hij heeft een indruk gekregen van wat de organisatie doet en hoe zij dit gestalte geeft. Hij kent de belangrijkste bedrijfsprocessen en de verbanden daartussen inclusief de ondersteunende applicaties. Ook weet hij welke procesrisico's daaraan verbonden zijn. Verder heeft hij zich een beeld gevormd van de AO/IB die men in een dergelijke organisatie zou mogen verwachten. Hij is zo, met andere woorden, tot de 'soll-positie' van de AO/IB gekomen.

Richtlijn 9a

Nu gaat de controlemedewerker vaststellen welke beheersingsmaatregelen de belastingplichtige heeft getroffen om de fiscale risico's af te dekken. Met andere woorden, hij brengt de 'ist-positie' van de AO/IB in beeld. Na een vergelijking van de 'soll-' met de 'ist-positie' kan de controlemedewerker vervolgens het eventuele 'restrisico' voor de leiding van de onderneming (en de Belastingdienst) bepalen. Hij weet dan idealiter welke risico's (nog) niet worden afgedekt door internebeheersingsmaatregelen.

Wanneer de 'ist'-positie' in kaart wordt gebracht, wordt ook onderzoek gedaan naar de 'general IT-controls' en de 'application controls'. Het doel van dit onderzoek is te beoordelen in hoeverre de controlemedewerker gebruik kan maken van de internebeheersingsmaatregelen binnen het geautomatiseerde systeem. Deze aspecten zijn mogelijk beoordeeld door een extern deskundige, zodat de controlemedewerker diens informatie kan gebruiken om de 'ist-positie' vast te stellen.

Opzet van de AO/IB

Opzet AO/IB

De opzet van de AO/IB is vaak vastgelegd in organisatieschema's, procedurebeschrijvingen, stroomschema's, kassa-instructies, taak- en functiebeschrijvingen, bevoegdhedenregelingen, handboeken en dergelijke. Op basis van deze documentatie vormt de controlemedewerker zich een beeld van de AO/IB. Hij vergroot door middel van gesprekken met de ondernemer en/of (na toestemming van de leiding) met diens medewerkers zijn inzicht in de AO/IB.
Meer informatie over de AO/IB staat in de bijlage bij dit hoofdstuk.

Wanneer de controlemedewerker de opzet van de AO/IB voor de geautomatiseerde omgeving beoordeelt, besteedt hij samen met de EDP-auditspecialist aandacht aan de 'application controls', de geprogrammeerde beheersingsmaatregelen die zijn opgenomen in de applicaties zelf.[52]

'Interfaces' en audit trail

Verder besteedt de controlemedewerker samen met de EDP-auditspecialist ook aandacht aan de inrichting van de 'interfaces' tussen applicaties en op welke wijze de 'audit trail' is gewaarborgd.

Gebruik van werk van anderen

Als de controlemedewerker gebruikmaakt van een analyse van de bedrijfsprocessen en de beheersingsmaatregelen die door de onderneming zelf of haar adviseur/accountant zijn opgesteld, gaat de controlemedewerker na of die toereikend zijn.

ISO 9000

In de markt zijn verschillende certificeringen verkrijgbaar, waarvan de ISO-certificeringen de bekendste is. Onder andere de ISO 9001 'Kwaliteit' en 27002 'Informatiebeveiliging' kunnen voor de controle van de controlemedewerker relevante certificeringen zijn. Een dergelijk certificaat geeft aan dat de processen van het bedrijf in opzet voldoen aan de normen van de 'International Standards Organization'. Aandachtspunt is dat het bedrijf zelf kan beslissen welke processen het onder het certificaat wil laten vallen. De controlemedewerker moet zich ervan vergewissen dat de voor hem relevante processen ook onder het certificaat vallen en dus beschreven, intern bekend zijn en gevolgd worden. In douaneonderzoeken kan de controlemedewerker ook nog gebruikmaken van certificaten als TAPA ('Technology Asset Protection Association') en Erkend Luchtvrachtagent.

Keurmerk kassasystemen

Het kasverkeer is een proces dat vaak bijzondere aandacht vraagt. Gedurende de analyse van de administratie is het daarom van belang dat de controlemedewerker zich een helder beeld vormt van de opzet van de AO/IB betreffende dit proces. Informatie over het type kassasysteem is in dat kader van belang. Er bestaan namelijk kassasystemen waarvoor het 'Keurmerk Betrouwbaar Afrekensysteem' is afgegeven. Indien de ondernemer een kassasysteem gebruikt met een dergelijk keurmerk, levert dit de controlemedewerker positieve voorinformatie op. Het keurmerk garandeert immers een gesloten kassasysteem. De mutaties die in het kassasysteem geregistreerd zijn, kunnen niet meer achteraf worden gemanipuleerd en de 'audit trail' is in het kassasysteem gewaarborgd. Ook aspecten als de beschikbaarheid van auditfiles en het bijhouden van logging zijn gewaarborgd. Het keurmerk garandeert daarmee dat datgene wat is vastgelegd, ook ongewijzigd blijft. Dit kan invloed hebben op de keuzes ten aanzien van de gegevensgerichte controles (zie hoofdstuk 10.4.3 'Volledigheid van het geldverkeer'). De controlemedewerker krijgt betrouwbare informatie over de *vastgelegde* transacties. Het betekent tevens dat de controlemedewerker alert moet blijven op wat mogelijk *niet* is vastgelegd. Ook moet hij alert blijven op de wijze waarop datgene wat wel is vastgelegd, terecht komt in de verantwoording.

AO/IB rondom kasverkeer

Of een onderneming nu wel of geen kassasysteem met een keurmerk heeft, de controlemedewerker gaat met betrekking tot de AO/IB inzake het kasverkeer achtereenvolgens het volgende na:
- wat het belang is van de kasstromen;
- in welke mate de ondernemer er belang bij heeft dat de transacties juist en volledig worden vastgelegd;
- hoe het kassasysteem bij de ingebruikname is ingeregeld;
- welke functiescheidingen er te onderkennen zijn ten aanzien van de kas;
- welke algemene procedures er zijn ten aanzien van het beheer van de kas;
- of er één of meer kasregisters zijn en welke rapportage- en controlemogelijkheden er zijn, zoals het gebruik van X- en Z-afslagen en de controlerol;
- op welke wijze de vastleggingen gedaan worden als er geen kasregister is;
- hoe toezicht wordt gehouden op de kas (kascontrole);
- hoe de kasrapportage in de financiële administratie wordt verwerkt.

52 Tijdens de voorwaardelijke controles (zie paragraaf 9.6 'Voorwaardelijke controles') besteedt de controlemedewerker ook aandacht aan de 'general IT controls'.

Personeelsproces

Het personeelsproces wordt voor veel ondernemingen als relevant proces aangemerkt. De controlemedewerker verzamelt gedurende de analyse van de administratie onder andere antwoorden op vragen als:

- hoe ziet het proces betreffende de aanstelling en het ontslag van personeelsleden eruit?
- hoe wordt de beloning bepaald en op welke wijze verloopt de uitbetaling?
- hoe worden de uren gepland en geregistreerd? Zijn er bijvoorbeeld werkroosters?
- welke functiescheidingen zijn aanwezig in het personeelsproces en is dat voldoende?
- op welke wijze wordt een verband gelegd tussen de aanwezigheidsregistratie plus vakantie, ziekte en dergelijke enerzijds en de (in)directe uren anderzijds? Wordt dit verband periodiek ook intern gelegd en/of geanalyseerd?
- op welke wijze worden de indirecte uren en absentie-uren intern op aanvaardbaarheid getoetst?
- op welke wijze wordt er een verband gelegd tussen de directe uren en de geleverde prestaties?
- welke verbanden worden er gelegd tussen de brutosalarissen en de inhoudingen en nettosalarissen?
- hoe worden de bruto-nettoberekeningen intern op aanvaardbaarheid getoetst?
- welke toetsingen op de uitbetaling van de inhoudingen (loonheffing, premieheffing werknemersverzekeringen, pensioenpremies en dergelijke) en nettosalarissen worden er uitgevoerd?

Bedrijfsprocesanalyse

BPA

In het MKB zijn processchema's vaak niet beschikbaar. Dat betekent dat de controlemedewerker dan zelf de AO/IB in kaart moet brengen. Daarvoor kan hij gebruikmaken van de zogenoemde 'bedrijfsprocesanalysemethode' (BPA) of een vergelijkbare methode. De BPA is bij uitstek een techniek om de AO/IB inzake de relevante bedrijfsprocessen te structureren en systematisch vast te leggen. Met de BPA brengt hij de verschillende bedrijfsprocessen in kaart, legt hij de norm vast die aan de AO/IB mag worden gesteld, geeft hij de procesrisico's weer, gaat hij na hoe deze risico's door het bedrijf worden afgedekt en schat hij de restrisico's in.

Verbanden bedrijfsprocessen

De controlemedewerker beperkt zich niet tot de analyse van de afzonderlijke bedrijfsprocessen, maar maakt ook de verbanden daartussen inzichtelijk. Daartoe vormt hij zich een beeld van de wijze waarop de gegevens van de primaire vastleggingen verder (subsidiair) verwerkt worden en uiteindelijk in de (financiële) verantwoordingen worden opgenomen.

Doelmatig werken

Wanneer de openbaar accountant een controle heeft ingesteld, mogen we er vrijwel altijd van uitgaan dat deze al een soortgelijke procesanalyse heeft uitgevoerd. De controlemedewerker kan dan gebruikmaken van het werk dat de accountant al heeft verricht.

Kwade trouw

Ondanks een goede opzet van de AO/IB kunnen beheersingsmaatregelen worden omzeild en gefrustreerd indien meerdere personen dat beogen. Dat wordt ook wel 'samenspanning' genoemd. Bovendien heeft het management vaak de mogelijkheid de interne beheersing te doorbreken. Dergelijke inbreuken zijn meestal dusdanig gecamoufleerd in de administratie dat het vaak onmogelijk is voor de controlemedewerker om ze vast te stellen.

Bestaan van de AO/IB

Theorie en praktijk

Het is van belang niet alleen informatie te verkrijgen over de opzet van de AO/IB, maar ook om na te gaan of de beschreven organisatie inderdaad heeft bestaan en nog steeds bestaat. De feitelijke situatie van de AO/IB behoeft om verschillende redenen namelijk niet in overeenstemming te zijn met de beschreven situatie. Dat bepaalde maatregelen en procedures zijn voorgeschreven, behoeft nog niet te betekenen dat ze ook worden nageleefd. Verder kunnen maatregelen en procedures achterhaald zijn, omdat bijvoorbeeld de activiteiten van de huishouding gewijzigd zijn of omdat de organisatiestructuur veranderd is.

Verschillende situaties

Een belangrijk aspect waarmee de controlemedewerker rekening moet houden, is dat hij meestal achteraf controleert. De situatie in de controleperiode behoeft niet altijd de situatie te zijn die hij nu in het bedrijf aantreft. De controlemedewerker gaat dus na of zich belangrijke wijzigingen hebben voorgedaan, zoals nieuwe productieprocessen, een fusie, nieuw management en dergelijke. Wijkt de situatie in de controleperiode niet te veel af van de huidige situatie, dan kan de controlemedewerker het bestaan van de AO/IB toetsen door actuele (management)rapportages op te vragen. Ook kan hij gebruikmaken van waarnemingen ter plaatse of fysieke controles en *lijncontroles* op de huidige administratie uitvoeren.

Lijncontrole

Lijncontrole

Met een lijncontrole volgt de controlemedewerker van een bepaalde transactie (bijvoorbeeld de verkoop van een goed) alle relevante (deel)processen om te beoordelen aan welke procedures de transactie feitelijk onderworpen is (bestaan) en of die in overeenstemming zijn met de gepresenteerde opzet van de AO/IB.
De controlemedewerker voert minimaal één lijncontrole uit per proces per boekjaar. Hiermee krijgt hij in elk geval een goed inzicht in de relevante bedrijfsprocessen en de samenhang daartussen. Het aantal uit te voeren lijncontroles is afhankelijk van de aard en omvang van de organisatie en of zich in het boekjaar belangrijke wijzigingen hebben voorgedaan in de organisatie.

Van wieg tot graf

Er zijn twee soorten lijncontroles, de zogenaamde 'cradle to grave-test' (ook wel 'walkthrough test') en de 'grave to cradle-test'. De 'cradle to grave-test' is een lijncontrole waarmee vanuit de oorspronkelijke primaire vastleggingen, bijvoorbeeld het bestellingenbestand, een transactie wordt gevolgd tot aan de vastlegging in het grootboek.

Van graf tot wieg

Met een 'grave to cradle-test' wordt de omgekeerde route gevolgd, bijvoorbeeld vanuit de verantwoorde verkopen terug naar de initiële verkooporders. Het zal duidelijk zijn dat de meeste informatie wordt verkregen door beide soorten lijncontroles toe te passen.

AO moet 'sporen'

Het antwoord op de vraag of lijncontroles kunnen worden uitgevoerd, wordt mede bepaald door de mate waarin de administratieve organisatie de mogelijkheden biedt transacties administratief te volgen ('accounting trail') en te controleren met brondocumenten ('audit trail'). Door lijncontroles uit te voeren vergroot de controlemedewerker tevens zijn inzicht in de belangrijkste bedrijfsprocessen en de daarbij behorende primaire en subsidiaire vastleggingen.

De controlemedewerker of de EDP-auditspecialist kan onderzoeken of de geprogrammeerde beheersingsmaatregelen ('application controls') bestaan. Het is ook mogelijk dat er gebruik kan worden gemaakt van het werk van derden, bijvoorbeeld externe IT-auditors. In dat geval kan er een 'review' worden gedaan op de uitgevoerde werkzaamheden. Ook met eigen waarnemingen, herberekeningen, herhalingen en cijferanalyse kan informatie worden verzameld over de 'ist-positie'. Voor inzicht in de AO/IB kunnen in sommige gevallen ook data-analysetechnieken worden toegepast.

Wanneer de organisatie gebruikmaakt van applicaties waarvoor een keurmerk is afgegeven, zoals het 'Keurmerk Betrouwbaar Afrekensysteem', besteedt de controlemedewerker aandacht aan de wijze waarop de applicatie is ingericht, en of deze afwijkt van de keurmerkinstellingen.

9.5 Vergelijking 'ist-positie' met 'soll-positie'

Richtlijn 9b

Na een vergelijking van de 'soll-positie' van de AO/IB met de 'ist-positie' kan de controlemedewerker, samen met de EDP-auditspecialist, een antwoord geven op de vraag welke vastleggingen en internebeheersingsmaatregelen aanwezig zijn en welke onvoldoende of niet aanwezig blijken te zijn. De controlemedewerker stelt dus vast in hoeverre de leiding de relevante bedrijfsprocessen beheerst.

Leiding beheerst AO/IB niet of onvoldoende

Als de leiding de relevante bedrijfsprocessen niet of onvoldoende beheerst, is de conclusie vrijwel altijd dat de administratie niet is ingericht naar de eisen van het bedrijf en dat de onderneming daarmee dus niet voldoet aan de fiscale administratieplicht. Dat betekent tevens dat de controlemedewerker niet of in onvoldoende mate kan steunen op de AO/IB. Hij zal dus gegevensgericht de plausibiliteit van de volledigheid moeten controleren en kan zijn (gegevensgerichte) juistheidscontroles niet beperken (zie ook paragraaf 9.6 'Voorwaardelijke controles' voor nadere uiteenzetting).

Leiding beheerst AO/IB voldoende

Beheerst de leiding van de organisatie de relevante bedrijfsprocessen, dan zal de controlemedewerker nog moeten vaststellen of, en zo ja in hoeverre, de organisatie aan de basale voorwaarden van controleerbaarheid voldoet. Dit zal hij doen met voorwaardelijke controles, die we in de volgende paragraaf zullen toelichten.

9.6 Voorwaardelijke controles

9.6.1 Doel van de voorwaardelijke controles

Restrisico Belastingdienst

Zoals we hiervoor beschreven, stelt de controlemedewerker met voorwaardelijke controles vast of, en zo ja in hoeverre, de onderneming aan de basale voorwaarden van controleerbaarheid heeft voldaan. Hij beoordeelt of er een laag of hoog restrisico voor de Belastingdienst is. Wanneer uit de beoordeling van de AO/IB blijkt dat de risico's in voldoende mate beheerst zijn, is het restrisico voor de leiding nihil. Maar ook wanneer het restrisico voor de leiding nihil zou zijn, betekent dat nog niet dat ook het restrisico voor de Belastingdienst nihil is. Het oogtoezicht van de ondernemer bijvoorbeeld geeft de ondernemer de mogelijkheid zijn organisatie te beheersen, maar de controlemedewerker kan de effectiviteit daarvan achteraf niet verifiëren.

Zoals in paragraaf 9.3 'Doel van de analyse van de administratie' van dit hoofdstuk reeds is opgemerkt, bestaan de voorwaardelijke controles uit de volgende vier activiteiten:

1. beoordelen of de administratie wordt bewaard (beschikbaarheid gegevens: bewaarplicht);
2. beoordelen of de 'audit trail', zoals beschreven is in het transactiemodel, aanwezig is;
3. beoordelen of de administratie (binnen redelijke termijn) controleerbaar is;
4. vaststellen of de administratie materieel betrouwbaar is.

9.6.2 IT-Omgeving

Het doel van de voorwaardelijke controles met betrekking tot de IT-omgeving is om vast te stellen of de algemene IT-beheersingsmaatregelen ('general IT-controls') in opzet volstaan, vervolgens ook werkelijk bestaan en gedurende de controleperiode zodanig gewerkt hebben dat de aangiften controleerbaar zijn. Om dit vast te stellen maakt de controlemedewerker gebruik van de deskundigheid van de EDP-auditspecialist.

De algemene IT-beheersingsmaatregelen in de automatiseringsorganisatie vormen een geheel met de onvervangbare internebeheersingsmaatregelen in de fysieke wereld. Ze behoren op basis daarvan tot de 'voorwaardelijke controles'. Een perfecte scheiding van controletechnische functies in de fysieke wereld kan immers alsnog worden doorbroken indien de algemene IT-beheersingsmaatregelen niet op orde zijn.

Daarnaast hebben de 'general IT-controls' het kenmerk van voorwaardelijke controles op basis van hun primaire functie. Zij waarborgen dat de 'application controls' in de relevante bedrijfsprocessen correct functioneren. Wanneer de werking van de 'general IT-controls' is vastgesteld, is de basis gelegd om te kunnen steunen op de 'application controls'. Dat kan niet (of beperkt) als de 'general IT-controls' in onvoldoende mate aanwezig zijn. De controlemedewerker zal dan meer gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten opnemen in zijn controleprogramma.

'General IT-controls' zijn zichtbaar in:
- scheiding tussen de gebruikersorganisatie en de automatiseringsorganisatie: ook in de automatiseringsorganisatie dienen de verwerkingsorganisatie (beheer) en de ontwikkelorganisatie van elkaar gescheiden te zijn;
- systeemontwikkeling: de scheiding van de omgevingen met betrekking tot de ontwikkeling van het systeem, dit vervolgens technisch testen, beoordelen of het voldoet aan de functionele eisen en de productieomgeving beoordelen;
- logische toegangsbeveiliging: inlogprocedures met gebruikersnaam en wachtwoord, wachtwoordconventies, autorisatieprofielen, toewijzing van autorisaties voor netwerken, servers en applicaties, functiescheiding in relatie tot autorisaties, automatische vergrendeling van de werkplekken en procedures bij in- en uitdiensttreding;
- fysieke toegangsbeveiliging: toegang tot serverruimten en werkplekken;
- 'incident management' en 'problem management': wijze van melden, wijze van vastleggen, 'follow-up';
- 'change management': Hoe worden wijzigingen gemeld? Wie is geautoriseerd om wijzigingen aan te vragen en goed te keuren? Worden eventuele conflicten en problemen van een aangebrachte wijziging van tevoren onderzocht? En wordt ook voor wijzigingen gebruikgemaakt van gescheiden omgevingen (OTAP)?[53]
- 'back-up' en 'recovery': Hoe worden 'back-ups' gemaakt? Met welke frequentie? Wat wordt opgenomen in een back-up? Waar worden die opgeslagen? En wordt de 'recovery' van een back-up getest?
- uitwijkfaciliteiten: Zijn er uitwijklocaties en hoe zijn deze ingericht?
- 'operations': Hoe en wanneer vindt de 'batchverwerking' plaats?

Indien er op enige wijze sprake is van uitbesteding van taken, kan met betrekking tot de voorwaardelijke controles gebruik worden gemaakt van beoordelingsrapportages die afkomstig zijn van derden.[54] Ook serviceniveau-overeenkomsten ('Service Level Agreement' of SLA) kunnen een bron zijn voor de beoordeling.

9.6.3 Beoordeling status administratie

Compleet en bewaard

Om gebruik te kunnen maken van het werk dat intern al is uitgevoerd en om gegevensgerichte controlewerkzaamheden te kunnen verrichten, moet de controlemedewerker uiteraard de benodigde administratieve gegevens ten tijde van de controle nog beschikbaar hebben en er toegang toe hebben. Daartoe gaat hij na of de administratie compleet is – er mogen geen fiscaal relevante stukken ontbreken – en of de administratie inderdaad minimaal gedurende de wettelijke bewaartermijn bewaard en intact is gebleven. Dit is de eerste activiteit van de voorwaardelijke controles. Dat doet hij in elk geval ten aanzien van de administratie in relatie tot de relevante bedrijfsprocessen. De controlemedewerker stelt per proces vast of de belastingplichtige alle gegevens(dragers) die van belang zijn, heeft bewaard en of hij daarover kan beschikken tijdens de controle.

53 OTAP: Ontwikkel-, test-, acceptatie- en productieomgeving.
54 Bijvoorbeeld ISAE 3000, ISAE 3402, SAS70 en/of andere TPM's.

Authenticiteit en integriteit van gegevens

Authenticiteit en integriteit van gegevens

Daarnaast moet de AO/IB voldoende waarborgen bieden voor de authenticiteit en integriteit van de gegevens. Met *authenticiteit* bedoelen wij dat de gegevens ook echt afkomstig moeten zijn van de bron die de belastingplichtige noemt. Met *integriteit* wordt in dit verband bedoeld dat de inhoud van de gegevens ongewijzigd is gebleven. De controlemedewerker vormt zich met andere woorden een oordeel over de echtheid en betrouwbaarheid van de gegevens om die als controle-informatie te kunnen gebruiken.

Een dergelijk oordeel over de authenticiteit en integriteit blijkt steeds vaker een belangrijk onderdeel van de controle. Dit geldt bijvoorbeeld voor digitale facturen die in de administratie zijn opgenomen. De controlemedewerker zal moeten vaststellen wie de afzender is (authenticiteit van de gegevens) en of de gegevens op deze factuur niet zijn gewijzigd (integriteit van de gegevens). Dit kan hij bijvoorbeeld (laten) controleren aan de hand van een digitale handtekening of een papieren afstemmingsoverzicht (verzamelfactuur). Ook andere organisatorische en technische maatregelen zijn mogelijk.

Een controle omvat in beginsel niet de vaststelling van de authenticiteit van de onderliggende (papieren) stukken. De controlemedewerker is ook niet opgeleid om deze echtheid vast te stellen. Wel wordt van hem verwacht dat hij zich een oordeel vormt over de internebeheersingsmaatregelen met betrekking tot de transacties die hij moet beoordelen. Ook gaat hij steeds na of die transacties logischerwijs tot het bedrijfsproces behoren. Bij twijfel moet hij de inhoud van de primaire vastlegging gedetailleerd beoordelen. Kloppen de postcode, het telefoonnummer, het IBAN-nummer en het BTW-identificatienummer enzovoort?

Ondersteuning door deskundigen

Het uitgangspunt is dat het bedrijf zelf vaststelt dat de documenten waarvan het gebruikmaakt, echt zijn. De controlemedewerker wil gebruikmaken van de wijze waarop het bedrijf dit heeft vastgesteld. Blijft twijfel bestaan over de authenticiteit en integriteit van die gegevens, dan roept de controlemedewerker de hulp van andere specialisten in.
Voor de beoordeling of een papieren document origineel is, kan de controlemedewerker terecht bij de medewerkers van het team Documentenonderzoek van het dienstonderdeel Douane. Voor de controle van digitale gegevens roept de controlemedewerker de hulp in van EDP-auditspecialisten. Zij bieden ondersteuning voor een oordeel over de betrouwbaarheid van digitale gegevens. De conclusie kan dan zijn dat de belastingplichtige niet voldaan heeft of niet voldoet aan zijn fiscale administratieplicht.
Daarnaast heeft de controlemedewerker de mogelijkheid om een derdenonderzoek in te stellen om de authenticiteit of integriteit van de gegevens vast te stellen.

Vaste gegevens/stamgegevens

Vaste gegevens

Van sommige gegevens is alleen de actuele stand van belang voor de bedrijfsvoering van een onderneming. Voor de belastingcontrole kan ook een eerdere stand van zaken belangrijk zijn. Dit geldt met name voor de zogeheten vaste gegevens, die ook wel stamgegevens worden genoemd. Dit zijn gegevens die voor meerdere transacties gelden en die in een systeem vaak worden gebruikt. Voorbeelden van dergelijke gegevens zijn:

- relatiegegevens, zoals adressen van debiteuren en crediteuren;
- artikelgegevens, zoals omschrijvingen en prijzen;
- personeelsgegevens, zoals adressen en burgerlijke staat;
- indelingsgegevens, zoals de indeling van goederen in het btw- of douanetarief.

Daarnaast besteedt de controlemedewerker aandacht aan de wijze waarop het bedrijf hiermee binnen de geautomatiseerde omgeving omgaat. Het gaat hier om bedrijfskritische gegevens met een vast karakter, zoals systeemtabellen, parameters et cetera. De controlemedewerker gaat na hoe de organisatie omgaat met haar stamgegevens en hoe zij ervoor zorgt dat deze stamgegevens door de tijd, inclusief wijzigingen, worden bewaard. Denk hierbij aan:
- functiescheiding tussen opvoeren mutaties en wijzigen stamgegevens;
- was-wordt-lijsten van de stamgegevens;
- originele (inmiddels gewijzigde) stamgegevens, bewaard op de relevante historische brondocumenten (bijvoorbeeld een verkoopfactuur).

Wijzigingen in de tijd

Voor de fiscale bewaarplicht moet ook de vroegere status van vaste gegevens bewaard blijven. Zo zal voor een controle van intracommunautaire leveringen (OB) niet alleen het huidige (ten tijde van de controle), maar ook het oude afleveradres (ten tijde van het controletijdvak) bekend moeten zijn. Dergelijke vaste gegevens worden vaak bewaard door in de bestanden een tijdselement (ingangsdatum) toe te voegen. Soms wordt het 'was/wordt-mutatiebestand' met de wijziging van een vast gegeven automatisch bijgewerkt.

Gegevens gerelateerd aan specifieke fiscale wetgeving

Naast de gegevens die noodzakelijk zijn voor de huidige en de vroegere bedrijfsvoering, moet de belastingplichtige ook uit hoofde van fiscale wet- en regelgeving extra gegevens vastleggen en bewaren. Bekende voorbeelden zijn:
- kopieën van paspoorten of verblijfsvergunningen van de werknemers voor de loonheffingen;
- administratie betreffende de intracommunautaire leveringen en verwervingen voor de omzetbelasting en
- een beoordeling van de zakelijkheid van de verrekenprijzen voor de vennootschapsbelasting.

Conversie

Eis van toegankelijkheid

De gegevens moeten binnen een redelijke termijn te raadplegen en te reproduceren zijn. Dit is vooral van belang als gegevens geconverteerd zijn naar een andere gegevensdrager en/of als er in de soft- of hardware wijzigingen zijn aangebracht (bijvoorbeeld na de overgang naar een ander computersysteem). Die conversie moet uiteraard juist en volledig haar beslag hebben gekregen. Converteren is alleen mogelijk als de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoet:
- alle gegevens worden overgezet;
- de gegevens worden inhoudelijk juist overgezet;
- de 'nieuwe' gegevensdrager moet gedurende de gehele bewaartermijn beschikbaar zijn;
- de belastingplichtige bewaart de uitkomsten van de interne controle (bijvoorbeeld de afstemming met de oorspronkelijke gegevens en eventuele verschillenanalyse);
- de belastingplichtige moet de geconverteerde gegevens gedurende die periode binnen redelijke tijd kunnen (re)produceren en leesbaar kunnen maken;
- de controle kan binnen een redelijke termijn worden uitgevoerd.

Het is vooral belangrijk dat de belastingplichtige aandacht besteedt aan echtheidskenmerken (de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud). Door conversie kunnen deze immers verloren gaan. Een voorbeeld hiervan is het watermerk dat verloren gaat wanneer een papieren document gescand wordt. In dit soort gevallen zullen de beheersingsmaatregelen in de organisatie samen met de geconverteerde gegevens (bijvoorbeeld de scan) de gewenste zekerheid moeten geven over de echtheid. Dat stelt hoge eisen aan de beheersingsmaatregelen.

Als het bedrijf voldoet aan al deze voorwaarden, behoeft de belastingplichtige na conversie de originele gegevens op basis van de fiscale bewaarplicht niet te bewaren. Alleen de balans en de resultatenrekening moeten altijd op papier worden bewaard. Oude (informatie)systemen behoeven niet operationeel te blijven als aan de genoemde voorwaarden is voldaan.

Zeven jaar

Iedere ondernemer is wettelijk verplicht zijn administratie zeven jaar te bewaren. Die bewaarplicht geldt ook voor bestanden. De belastingplichtige moet ervoor zorgen dat deze bestanden tijdens een controle kunnen worden gebruikt. Het is dus niet toegestaan dat hij uitsluitend bestanden in afgedrukte vorm bewaart en vervolgens de digitale gegevens verwijdert. Alleen als de administratie van geringe omvang is, zodat een controle van de afgedrukte bestanden binnen redelijke tijd kan worden uitgevoerd, mag de belastingplichtige de gegevensbestanden verwijderen. Dit kan alleen als de belastingplichtige *vooraf* van de Belastingdienst toestemming heeft gekregen.

Actualiteitswaarde en historische waarde

Actualiteitswaarde

Zolang een gegeven nog van belang is voor de bedrijfsvoering, maakt het deel uit van de (jaar) administratie en heeft het nog zijn actualiteitswaarde. De bewaartermijn gaat dan nog niet in. Pas wanneer het gegeven dit belang verloren heeft, vangt de bewaartermijn van zeven jaar aan. Wanneer bijvoorbeeld een contract na tien jaar zijn actualiteitswaarde verliest, moet het tot en met het zeventiende jaar worden bewaard. Het is al die tijd een document dat nog steeds waarde voor de controle heeft.

Verdichten gegevens

In principe moet de ondernemer alle detailgegevens bewaren. Informatiesystemen, zoals grootboekadministraties, kunnen vaak samenvattingen geven van meerdere transactiegegevens. Dit wordt een verdichting genoemd. Een voorbeeld daarvan is de opname van de maandelijkse loonbetalingen als een totaalbedrag in het grootboek. Gegevensverdichting is toegestaan, maar de belastingplichtige moet er wel voor zorgen dat de achterliggende, gedetailleerde gegevens zeven jaar bewaard blijven en binnen redelijke tijd kunnen worden geraadpleegd. De achterliggende loongegevens per werknemer kunnen bijvoorbeeld in het salarisbestand worden bewaard.

Invulling bewaarplicht

Alle gegevens moeten in principe bewaard blijven. Het is mogelijk om afspraken te maken met de Belastingdienst over de vervulling van de fiscale bewaarplicht. Hiervoor wordt onderscheid gemaakt tussen basisgegevens en overige gegevens.

Bepaalde onderdelen van de administratie worden aangemerkt als basisgegevens, zoals:
- het grootboek;
- de debiteuren- en crediteurenadministratie;
- de voorraadadministratie;
- de in- en verkoopadministratie;
- de loonadministratie.

Er geldt in het algemeen een wettelijke bewaarplicht van zeven jaar (artikel 52 AWR) met de mogelijkheid om voor specifieke gegevens nadere afspraken te maken. Het BFB (Besluit Fiscaal Bestuursrecht) biedt ook de mogelijkheid om afspraken te maken over welke gegevens (tot op welk detailniveau) bewaard moeten worden.

Afspraken over bewaarplicht

Als er afspraken over de bewaarplicht worden gemaakt, houdt de controlemedewerker er rekening mee dat dergelijke afspraken namens de gehele Belastingdienst worden gemaakt. Het dienstonderdeel Belastingen moet dus rekening houden met administratieve wensen van het dienstonderdeel Douane en omgekeerd. De controlemedewerker treedt daarom in overleg met de bevoegde directie voordat hij een machtiging tot verkorting van de bewaartermijn afgeeft. Vaak zal hij ook collegiaal overleg moeten voeren met een formeel-rechtspecialist en een EDP-auditspecialist.

Overmacht

Preventieplicht

Wanneer de belastingplichtige niet aan zijn bewaarplicht voldoet, is het aan hem om te bewijzen dat er sprake is of is geweest van overmacht. Een beroep op overmacht kan alleen worden gedaan wanneer de belastingplichtige vooraf beveiligingsmaatregelen heeft genomen om te voorkomen dat informatie verloren gaat. Dit geldt niet alleen voor situaties als brand, wateroverlast en diefstal, maar ook voor de invoering van noodprocedures om de schade van bijvoorbeeld een computercrash zoveel mogelijk te beperken. Zo zullen regelmatig kopieën gemaakt moeten worden van de administratie, die bewaard moeten worden op een objectief als zodanig aan te merken veilige plaats.

9.6.4 Beoordeling aanwezigheid 'audit trail'

Aansluitingen administratie en aangifte(n)

Afwijkingen verklaren

De beoordeling van de AO/IB heeft hoofdzakelijk betrekking op de gegevensverwerking tot aan de saldibalans. Het is van belang dat de controlemedewerker ook het traject daarna, zoals het opstellen van tussentijdse berichten, jaarverslag en fiscale aangiften, controleert. Voorafgaande journaalposten en andere correctieboekingen kunnen er namelijk toe leiden dat gegevens in de aangiften op een andere wijze worden verantwoord dan het administratieve systeem in eerste instantie heeft gedaan. Het is de taak van de controlemedewerker om gegevensgericht na te gaan of die correcties terecht zijn.

Aansluitingen

Eerst sluit de controlemedewerker de gegevens uit het grootboek aan op die van de diverse aangifte(n). Hij wil daarmee vaststellen of de aangifte een juiste weerspiegeling is van de administratie. De ondernemer of zijn adviseur heeft die aansluitberekeningen destijds zelf gemaakt. Hoe had hij anders aangifte kunnen doen? De controlemedewerker vraagt die aansluitberekeningen op en beoordeelt ze. Hij gaat ze niet zelf opstellen. Zijn er geen aansluitberekeningen, dan verzoekt de controlemedewerker de belastingplichtige die alsnog te maken. Uiteraard moet de belastingplichtige eventuele aansluitverschillen kunnen verklaren.
In douaneonderzoeken is veelalsprake van een groot aantal aangiften van verschillende soorten goederen met afwijkende waarden en tarieven. Daardoor is het niet eenvoudig een aansluiting tussen relevante saldi uit het grootboek en die aangiften te maken. Ook in die gevallen vraagt de controlemedewerker de ondernemer inzicht te bieden in de aansluitingen.

De controlemedewerker gaat vervolgens na of de gegevens uit de diverse informatiesystemen op elkaar aansluiten. Zo stelt hij bijvoorbeeld vast of de inhoud van de subgrootboeken overeenstemt met die van het grootboek, of de gegevens in de dagboeken kloppen met die in het grootboek en/of de gegevens van het grootboek overeenstemmen met die van de proef- en saldibalans. Hij wil daarmee zekerstellen dat hij voor zijn controle over de juiste administratieve gegevens beschikt.

Voorbeelden

Hierna volgen enkele voorbeelden van aansluitingen die in het algemeen relevant zijn voor omzetbelasting- en loonheffingencontroles.

Loonheffingen

- aansluiting tussen de premielonen volgens de loonadministratie en de premielonen volgens de loonaangiften;
- aansluiting tussen het totaal van de loonstaten en het totaal van de loonaangiften;
- aansluiting tussen de financiële administratie en het totaal van de loonaangiften;
- aansluiting tussen de af te dragen loonheffingen en de afdrachten loonheffingen volgens de financiële administratie en de loonaangiften.

Omzetbelasting
- aansluiting tussen de omzet volgens de administratie in totalen en verdeeld over de verschillende omzetbelastingtarieven en de omzet volgens de OB-aangiften;
- aansluiting tussen de voorbelasting volgens de financiële administratie en de voorbelasting volgens de OB-aangiften;
- aansluiting tussen de verschuldigde omzetbelasting (in de verschillende tariefgroepen) volgens de financiële administratie en de verschuldigde omzetbelasting (in de verschillende tariefgroepen) volgens de OB-aangiften;
- aansluiting tussen de af te dragen omzetbelasting volgens de financiële administratie en de afdrachten omzetbelasting volgens de financiële administratie en de OB-aangiften;
- aansluiting tussen het totaal van de leveringen aan afnemers in andere EU-landen (intracommunautaire leveringen) en de opgave op het aangiftebiljet OB onder rubriek 3b;
- aansluiting tussen het totaal van de leveringen aan afnemers uit andere dan EU-landen (uitvoer) en de opgave op het aangiftebiljet OB onder rubriek 3a;
- aansluiting tussen het totaal van de intracommunautaire verwervingen en de opgave op het aangiftebiljet OB onder rubriek 4b;
- aansluiting tussen het totaal van de verwervingen uit derde landen (invoer) en de opgave op het aangiftebiljet OB onder rubriek 4a.

Aansluiting primaire en subsidiaire vastleggingen

Auditfile

Tijdens de volledigheids- en juistheidscontroles zal de controlemedewerker veelvuldig gebruik willen maken van kopieën van bestanden van de ondernemer. Ook daarvoor zijn aansluitingen en beoordelingen van de AO/IB essentieel. Een voorbeeld om dit te verduidelijken: er is een controle omzetbelasting ingesteld bij een belastingplichtige die gebruikmaakt van een kasregister.[55] Uit doelmatigheidsoverwegingen wil de controlemedewerker gebruikmaken van de auditfile-afrekensystemen. Daarvoor moet hij eerst nagaan welke waarborgen de bedrijfsleiding heeft genomen om zich ervan te vergewissen dat:
- alle transacties in het kasregister zijn vastgelegd;
- de aard van de prestatie is vastgelegd, opdat het juiste OB-tarief kan worden bepaald;
- de gegevens in het kasregister niet gewijzigd kunnen worden zonder dat dit achteraf is vast te stellen;
- de periodetotalen uit het kasregister juist en volledig in het grootboek verantwoord zijn;
- de gegevens in het grootboek juist en volledig in de aangifte en in de auditfile zijn opgenomen;
- deze auditfile naderhand niet gewijzigd is.

Alleen wanneer aan deze eisen is voldaan, heeft het zin om tijdens de volledigheids- en juistheidscontroles gebruik te maken van deze auditfile.

Audit trail en verdichting gegevens

Audit trail

Als we gegevensgerichte controlewerkzaamheden willen uitvoeren, is het van belang om vast te stellen dat de mogelijkheid bestaat:
- dat posten in een aangifte via de boekingen in de financiële administratie te reconstrueren zijn uit de oorspronkelijke primaire vastleggingen en de daarbij behorende brondocumenten ('top-down') en
- dat die primaire vastleggingen tevens via de boekingen in de financiële administratie te herleiden zijn tot een post in de aangifte ('bottom-up').

Alleen dan kan de controlemedewerker de fiscale duiding van gegevens vaststellen.

55 De controlemedewerker gaat altijd na of de ondernemer gebruikmaakt van een keurmerk afrekensysteem.

Doorboeken

Een dergelijk audit trail is vooral van belang om gegevens door te boeken in één informatiesysteem of tussen opeenvolgende informatiesystemen, zoals die tussen een voorraadsysteem en het grootboek. In beginsel moet het controlesubject dus alle detailgegevens bewaren. Dit geldt ook voor die gevallen waarin gegevens worden verdicht: een grootboek geeft vaak samenvattingen van transactiegegevens. Gegevensverdichting is toegestaan, maar het controlesubject moet er wel voor zorgen dat de achterliggende gedetailleerde gegevens zeven jaar bewaard blijven, nadat ze hun actualiteitswaarde hebben verloren (zie paragraaf 9.6.2.). Bovendien moeten ze binnen redelijke termijn kunnen worden geraadpleegd. De achterliggende gegevens mogen zich dus in een ander informatiesysteem bevinden.

Metadata

Attributen

Metadata, ook wel 'attributen' genoemd, zijn gegevens over gegevens. Een gegeven krijgt betekenis door de omstandigheden en *context* waarbinnen het wordt vastgelegd. Wanneer in een gegevensbestand het gegeven 17 is opgenomen, dan geeft dat getal de gebruiker pas inzicht wanneer er metadata zijn die een beschrijving geven van dit gegevensveld. Het kan om het aantal verkochte producten gaan of om de temperatuur op een bepaalde dag. En als dat laatste het geval is, gaat het dan om graden Celsius of graden Fahrenheit? De betekenis van gegevens wordt door de metadata ingevuld.

Juist en volledig

Het is van belang dat de AO/IB waarborgen biedt dat de metadata juist en volledig zijn. De controlemedewerker controleert of de primaire vastleggingen juist en volledig in de administratie zijn opgenomen. Dat is echter alleen goed mogelijk als de controlemedewerker kan steunen op de metadata over die primaire vastleggingen. Van een prestatie moeten bijvoorbeeld allerlei metadata (karakteristieken van die prestatie) worden vastgelegd om te kunnen bepalen of het normale tarief, het verlaagde tarief of het nultarief in de omzetbelasting van toepassing is.

Gegevensdragers

Hetzelfde geldt voor de gegevensdragers. Ook daarvan moeten metadata worden vastgelegd, zoals de bestandsnaam, het bestandstype (Excel, printerbestand en wat dies meer zij), wanneer en door wie het bestand is aangemaakt et cetera. Zouden die metadata niet juist en volledig worden vastgelegd, dan wordt een controle bij voorbaat bemoeilijkt, soms zelfs onmogelijk gemaakt.

Gedurende de voorwaardelijke controles zal de controlemedewerker dus moeten vaststellen of hij kan steunen op de metadata van de administratie.

Gegevensanalyse

Voor de controle van digitale gegevens kan de controlemedewerker de hulp inroepen van EDP-auditspecialisten. Zij kunnen vaak een oordeel geven over de volledigheid van de gegevenssoorten (metadata) met behulp van gegevensanalyse. Wanneer zij gegevensanalyse toepassen, stellen zij in feite vast of de gegevenssoorten voldoen aan de informatiebehoefte van de controle(medewerker). Is dat niet het geval, dan voldoet een dergelijke administratie meestal ook niet aan de (besturings) informatiebehoefte van de ondernemer. De conclusie kan dan zijn dat er dan niet voldaan is aan de fiscale administratieplicht.

Dat neemt niet weg dat het in veel gevallen, zelfs als de gegevens onvolkomen zijn, nog wel mogelijk is bepaalde delen van de administratie te (re)construeren tot een enigszins aanvaardbaar niveau. Alleen indien er bijvoorbeeld in het geheel geen 'audit trail' te vinden is, zal een dergelijke gebrekkige administratie de controle aanzienlijk bemoeilijken, zo niet onmogelijk maken.

9.6.5 Beoordeling controleerbaarheid

Controleerbaarheid

Met het begrip 'controleerbaarheid' wordt bedoeld dat de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de fiscale aangifte(n) aan de hand van de administratie door zowel de ondernemer, als ook door de controlemedewerker binnen een redelijke termijn mogelijk is. De controlemedewerker moet dus zowel doeltreffend als doelmatig kunnen controleren.

De controleerbaarheid van de administratie wordt bepaald door de eisen die in de wet zijn vastgelegd. De wetgever heeft bepaald dat de administratie zodanig moet zijn ingericht en moet worden gevoerd, dat de controlemedewerker alles binnen een redelijke termijn kan controleren. Ook de gegevensdragers (en hun inhoud) moeten als zodanig worden bewaard. Bovendien moet de administratieplichtige de benodigde medewerking verlenen en desgevraagd het benodigde inzicht verschaffen in de opzet, het bestaan en de werking van de administratie.

Redelijke termijn

Voor de invulling van het begrip 'redelijke termijn' zijn de omstandigheden van het geval beslissend. Daarbij houden we rekening met wat 'naar maatschappelijke opvattingen' redelijk is. Het is zeker niet zo dat de Belastingdienst eenzijdig kan bepalen wat redelijk is. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur brengen mee dat de overheid in het algemeen en de Belastingdienst in het bijzonder oog moeten hebben voor de belangen van de administratieplichtige. De uiteindelijke toetsing is aan de rechter voorbehouden.

Inrichtings-, medewerkings- en gegevensplicht

Inrichting

Voor de controleerbaarheid is het uiteraard van belang dat de administratie zodanig is ingericht dat de controlemedewerker deze doelmatig en doelgericht kan controleren. De relatie tussen de boekingen en de brongegevens, zoals boekstuknummer, factuurnummer, dossiernummer en personeelsnummer, moet makkelijk te volgen zijn ('audit trail'). Daartoe moet de AO/IB passen bij de soort organisatie (typologie) en is het niet de bedoeling dat er onnodig veel herstelboekingen en/of voorafgaande journaalposten noodzakelijk zijn om een goede verantwoording te verkrijgen. Bovendien moeten de informatiesystemen en bestanden op elkaar afgestemd zijn.

Vreemde taal

Wel is het toegestaan dat de administratie geheel of gedeeltelijk in een buitenlandse taal wordt gevoerd, wanneer die taal ook echt een logische functie heeft in de organisatie. Zo spreekt het voor zich dat men in een internationale context niet in het Nederlands communiceert met medewerkers van een buitenlands concernonderdeel die onze taal niet beheersen.

Medewerking

In het verlengde van de inrichtingsplicht ligt de medewerkingsplicht. Het controlesubject is verplicht zijn medewerking te verlenen aan de controle, opdat die binnen redelijke termijn kan worden afgerond. Zo moet de ondernemer de controlemedewerker uitleggen hoe het administratieve systeem is opgebouwd en functioneert. Hetzelfde geldt voor de identificatie van personeel, als dat het Nederlands onvoldoende machtig is, waarbij de ondernemer de controlemedewerker helpt met de vertaling. Andere voorbeelden van de medewerkingsplicht zijn gegevens(dragers) klaarleggen voor de controlemedewerker en behulpzaam zijn tijdens de rondleiding door het bedrijf.

De belastingplichtige moet alle fiscaal relevante gegevens verstrekken op de wijze die de controlemedewerker wenst. Wanneer die gegevens niet direct voorhanden zijn, moet de belastingplichtige zich de moeite getroosten het gevraagde te verzamelen, tenzij dat onredelijk zou zijn. Dit geldt ook voor gegevens uit het buitenland.

Dataopslag in de 'cloud'

De dataopslag kan zich in Nederland bevinden of in het buitenland; zelfs in de virtuele wereld ('cloud'). De administratieplichtige dient de controlemedewerker toegang te verlenen tot de data, ongeacht de (virtuele) plaats waar deze zijn opgeslagen.

Informatiebeschikking

De artikelen 47 en volgende AWR bieden de inspecteur de mogelijkheid ten behoeve van de belastingheffing gegevens op te vragen bij belastingplichtigen en/of administratieplichtigen. Het komt voor dat de betrokkenen niet of niet volledig voldoen aan de wettelijke verplichtingen of dat er discussie ontstaat of bepaalde informatie wel valt binnen de wettelijke reikwijdte van die bepalingen.
Grenzen van de bevoegdheden worden bepaald door algemene beginselen behoorlijk bestuur: 'fair play', evenredigheid, proportionaliteit, subsidiariteit, 'detournement de pouvoir', et cetera.

De inspecteur heeft de mogelijkheid om met een voor bezwaar en beroep vatbare (informatie) beschikking (artikel 52a AWR) vast te stellen dat de betrokkenen de op grond van artikel 47 AWR gevraagde gegevens niet, niet volledig of niet tijdig hebben verstrekt. Met een dergelijke beschikking kan hij ook vaststellen dat de belastingplichtige niet heeft voldaan aan de administratie- en bewaarplicht van artikel 52 AWR. Deze beschikking biedt de belastingplichtige de mogelijkheid bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de informatieverzoeken en de vaststelling van de inspecteur dat de belastingplichtige niet heeft voldaan aan de administratie- en/of bewaarplicht. De wetgever heeft met de invoering van de informatiebeschikking niet bedoeld de verplichtingen te beperken of te vergroten; het gaat alleen om de rechtsbescherming voor de belastingplichtige.

Het initiatief tot afgifte van de informatiebeschikking ligt bij de inspecteur. Hij kan daartoe overgaan op het moment dat de betrokkene niet of niet volledig voldoet aan de informatieplicht of de administratieplicht. In de wettekst is immers expliciet opgenomen dat de inspecteur een informatiebeschikking kan opmaken (discretionaire bevoegdheid), maar dat dit niet verplicht is. Ook als de belastingplichtige verzoekt om of aanstuurt op een informatiebeschikking, is de inspecteur niet verplicht daaraan mee te werken.

In de overwegingen om al dan niet een informatiebeschikking af te geven, spelen de volgende aspecten een rol:
- Zijn er wellicht inmiddels voldoende gegevens aanwezig om de aanslag te kunnen opleggen? Anders gezegd: zijn de gevraagde antwoorden en/of stukken nog wel nodig?
- Is de vereiste aangifte wel gedaan? Zo niet, dan is er voor omkering van de bewijslast geen informatiebeschikking meer nodig.
- Zijn de tekortkomingen in de administratie dusdanig dat kan worden gesteld dat de belastingplichtige niet voldaan heeft aan zijn administratieplicht en/of de bewaarplicht en dat dit de sanctie van omkering van de bewijslast rechtvaardigt?
- Is de civiele procedure in kort geding een geschikter instrument om de informatie te verkrijgen?

In de informatiebeschikking worden opgenomen:
- de vragen waarop niet of niet volledig antwoord is gekomen;
- de redenen waarom de inspecteur meent recht te hebben op de gevraagde gegevens onder verwijzing naar de artikelen 47 en volgende van de AWR;
- de redenen waarom de inspecteur van mening is dat de belastingplichtige niet voldaan heeft aan diens administratie- en/of bewaarplicht onder verwijzing naar artikel 52 AWR;
- de mogelijkheid voor de belastingplichtige om aan de informatievraag alsnog te voldoen. Dit geldt alleen als niet is voldaan aan de informatieplicht, de administratie- en/of bewaarplicht kan immers niet meer hersteld worden);
- de gevolgen als hij geen gehoor geeft aan wat de informatiebeschikking van hem vraagt, te weten omkering en verzwaring van de bewijslast;
- de middelen en jaren waarop de informatiebeschikking betrekking heeft;
- een standaardoverweging over de termijnverlenging;
- de rechtsmiddelenclausule, die vermeldt dat de informatiebeschikking voor bezwaar en beroep vatbaar is.

Geen informatiebeschikking wordt afgegeven als:
- een aanslag ambtshalve is opgelegd. In dat geval is de vereiste aangifte niet gedaan en is automatisch sprake van omkering van de bewijslast;
- de belastingplichtige geen informatie verstrekt betreffende een aftrekpost of een vrijstelling. De bewijslast ligt in dat geval toch al bij de belastingplichtige.

Een informatiebeschikking kan ook nog worden afgegeven in de bezwaarfase zolang er maar geen sprake is van strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

9.6.6 Vaststelling materiële betrouwbaarheid

Beheersingsmaatregelen

Als laatste activiteit van de voorwaardelijke controles stelt de controlemedewerker de materiële betrouwbaarheid van de administratie vast. Hij beoordeelt of alles wat verantwoord had moeten worden, ook werkelijk is verantwoord. De beoordeling van de 'general IT-controls' is hiervoor onmisbaar.
Met de vaststelling van de materiële betrouwbaarheid van de administratie bevindt de controlemedewerker zich in het gebied tussen de eerste en tweede ovaal van het transactiemodel dat reeds in hoofdstuk 5.4 'Transactiemodel' is beschreven. Het verband tussen de eerste en tweede ovaal laat zien dat van alle transacties in de werkelijk wereld een primaire vastlegging moet worden opgenomen, inclusief alle relevante kenmerken van de transacties. Kortom, de controlemedewerker gaat na of de AO/IB effectief heeft gefunctioneerd. Daartoe beperkt hij zich eerst tot de zogeheten 'keycontrols', waaronder de maatregelen van onvervangbare interne beheersing in de relevante bedrijfsprocessen inclusief de ondersteunende applicaties.[56] De relevante bedrijfsprocessen heeft de controlemedewerker eerder in de bedrijfsverkenning al bepaald, zie paragraaf 8.6 'Vaststelling verbanden tussen relevante bedrijfsprocessen'. De omzetverantwoording is in bijna alle gevallen een relevant bedrijfsproces.

Onvervangbare interne beheersingsmaatregelen

De maatregelen van onvervangbare interne beheersing kunnen achteraf niet door de onderneming, de openbaar accountant of de controlemedewerker worden uitgevoerd. Onvervangbare interne-beheersingsmaatregelen zijn dus maatregelen en procedures waarvan leemten of gebreken (tekortkomingen) achteraf niet kunnen worden hersteld. Het gaat vaak om de waarborgen dat de transacties van de onderneming zodanig worden geregistreerd – in casu de primaire registraties – dat de volledigheid van de omzetverantwoording controleerbaar is. Voorbeelden van onvervangbare internecontrolemaatregelen zijn: functiescheiding, leegstandcontroles, toegangscontroles (bioscoop, het klassieke – en dus herkenbare – voorbeeld) en de kwaliteits- en kwantiteitsinspecties tijdens de ontvangst van goederen.

Wanneer een controle wordt ingesteld, is de eerste mogelijke waarneming van een transactie de primaire vastlegging ervan in de administratie van de onderneming. De koop van een product in de winkel is achteraf niet meer waar te nemen. De registratie ervan op de scankassa in de winkel is meestal wel achteraf zichtbaar. Hiervoor is het noodzakelijk dat de winkel maatregelen van interne beheersing heeft genomen om te kunnen garanderen dat de verkoop van het product ook echt wordt geregistreerd, bijvoorbeeld door functiescheiding. Deze maatregelen moeten functioneren wanneer de transactie wordt voltrokken. Zo niet, dan is achteraf geen zekerheid te geven over de juistheid en de volledigheid van de registratie van de transactie.

Dergelijke beheersingsmaatregelen zijn er op diverse managementniveaus (de zogeheten 'management controls'), als ook op procesniveau (de zogeheten 'process controls'); zie de bijlage bij dit hoofdstuk voor voorbeelden. Tezamen moeten zij ervoor zorgen dat de aangiften vrij zijn van materiële onjuistheden of onvolledigheden. Ook is het mogelijk dat de controlemedewerker 'non-keycontrols' in zijn testwerkzaamheden zal betrekken. Hierover later in dit hoofdstuk meer.

---

56 'Keycontrols' zijn de belangrijkste beheersingsmaatregelen om ondernemingsdoelstellingen te bereiken. Een voorbeeld is functiescheiding.

Testmethode

Testplan

De controlemedewerker stelt een testplan vast waarin het volgende is opgenomen:
- de geïdentificeerde (fiscale) risico's;
- de internebeheersingsmaatregelen (in ieder geval de 'keycontrols') die getest moeten worden;
- de aard van de 'key control' (handmatig dan wel geprogrammeerd);
- de testmethode per 'key control';
- het aantal tests per 'key control';
- de relevante documenten die ten behoeve van de test opgevraagd moeten worden;
- de gegevens die per test in het controledossier zullen worden vastgelegd. In het algemeen zijn dat de naam van de tester, de testdetails, het testtijdstip, de testlocatie en de testbevindingen;
- testbevindingen en de gevolgen hiervan voor de reductie van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden.

Steunen op werkzaamheden van anderen

Uiteraard gaat de controlemedewerker eerst na of de 'keycontrols' al intern – bijvoorbeeld door de interne accountant of door andere medewerkers die met het toezicht op de interne beheersing belast zijn – of extern (door de openbaar accountant) zijn onderzocht op de effectieve werking ervan. Hij gaat dan na in hoeverre hij daarop kan steunen. Is dat niet het geval, dan zal hij een keuze moeten maken. Ofwel hij voert deze systeemgerichte controlewerkzaamheden alsnog uit, ofwel hij richt zijn controle (grotendeels) gegevensgericht in. Die keuze is afhankelijk van de omvang en aard van het bedrijf, het inzicht in de AO/IB (inclusief de controleerbaarheid van de 'keycontrols'). Afhankelijk van de aard van de test verricht de controlemedewerker meestal één of een combinatie van de volgende vier activiteiten:

Interview
- Hij voert een inlichtingengesprek (interview) met de betrokken medewerker(s) om zekerheid te krijgen over de status van de 'keycontrols'. De controlemedewerker stelt met open vragen vast of degene die hij interviewt het juiste antwoord kan geven zonder hulp of aanwijzingen. Weet de bevraagde wat hij moet doen, waarmee hij dat moet doen, wanneer hij dat moet doen en wat de relevantie daarvan is?

Verificatie
- Hij verifieert aan de hand van onderzoek van documentatie of een 'key control' al dan niet is uitgevoerd. Dit kan bijvoorbeeld blijken als een paraaf is geplaatst of juist ontbreekt of als een adequate reactie op afwijkingen al dan niet is uitgebleven. In dit kader kan worden gedacht aan het achterblijven van een nadere analyse door de controller op het moment dat uit de margeanalyse op de opbrengsten per periode blijkt dat het verschil tussen de gerealiseerde marge en de begrote marge in periode X groter is dan de vooraf als acceptabel gedefinieerde afwijking.

Waarneming ter plaatse
- Hij voert een waarneming ter plaatse uit om te beoordelen of een bepaalde beheersingsmaatregel al dan niet werkt, bijvoorbeeld doordat de betrokken medewerker in aanwezigheid van de controlemedewerker tracht zijn functie te doorbreken en de controlemedewerker vervolgens vaststelt dat het systeem dit ook echt blokkeert. Uiteraard meldt de controlemedewerker deze toetsing dan vooraf aan de belastingplichtige en verzekert hij zichzelf ervan dat eventuele nadelige gevolgen van deze test herstelbaar zijn. Het is goed om te beseffen dat een dergelijke waarneming ter plaatse in beginsel alleen iets zegt over de werking van de internebeheersingsmaatregel op dat moment.

Herhalen van procedures
- Hij voert nogmaals een 'key control' uit. Herhalen van procedures kan alleen als de eerdere uitvoering van de internebeheersingsmaatregel is gedocumenteerd. Dit geeft de hoogste zekerheid over de werking van de AO/IB.

'Soft controls'

Naast de aandacht voor de 'hard controls' is het ook van belang dat de controlemedewerker zich een beeld vormt van de 'soft controls' op de werkvloer en aan de top. Wat is de houding van het personeel en het management ten aanzien van interne beheersing? Voert men de voorgeschreven procedures min of meer automatisch uit zonder erbij na te denken en voelt men zich ook echt betrokken bij het proces? Is er sprake van een gedragscode en/of een klokkenluidersregeling en in hoeverre wordt er toegezien op de naleving ervan? Worden vermoedens van misstanden door of jegens het personeel aan de orde gesteld en wordt hieraan vervolgens door de 'compliance officer' gevolg gegeven? De controlemedewerker kan dit achterhalen door gesprekken te voeren en waarnemingen ter plaatse uit te voeren. Voor interviews met medewerkers vraagt de controlemedewerker eerst toestemming aan de leiding van het bedrijf. Dit geldt onverkort ook voor de interviews ten aanzien van de 'hard controls'.

Elementen waarop de controlemedewerker kan letten wanneer hij de 'soft controls' in beeld brengt, zijn: helderheid, bespreekbaarheid, voorbeeldgedrag (toon aan de top), betrokkenheid, uitvoerbaarheid, transparantie, aanspreekbaarheid en handhaving.

Het is belangrijk dat de opgedane beelden rondom de 'soft controls' worden gedeeld met collega's en tijdens vaktechnische bijeenkomsten worden besproken, omdat deze 'zachte' informatie soms moeilijk te interpreteren is. Door beelden over opvallende zaken met betrekking tot de interne beheersing te delen, kunnen we deze scherper maken dan wel juist afzwakken. Wanneer er consequenties worden getrokken uit de bevindingen ten aanzien van de 'soft controls', dienen deze te worden vastgelegd in het dossier.

'Dual purpose test'

Systeemgerichte werkzaamheden t.a.v. 'dual purpose test'

Indien de controlemedewerker van een transactie zowel de internebeheersingsmaatregelen toetst (systeemgericht) als een controle uitvoert op de juistheid van het gegeven zelf (gegevensgericht), voert hij een zogeheten 'dual purpose test' uit.[57] In deze paragraaf beschrijven we alleen de wijze waarop de controlemedewerker de systeemgerichte controlewerkzaamheden (systeemtests) uit de 'dual purpose test' moet uitvoeren. Ten behoeve van de 'dual purpose test' wordt op de (gereduceerde) steekproef (zie hoofdstuk 11 'Juistheidscontroles') een postensteekproef getrokken. Van die getrokken posten voert de controlemedewerker een systeemtest uit.

Testmoment

Werking gedurende controletijdvak

De tests moeten erop toezien dat de controlemedewerker een uitspraak kan doen over de werking over het gehele controletijdvak. Meestal doet de situatie zich voor dat een fiscale controle na afloop van het controletijdvak wordt ingesteld. Dan is een waarneming ter plaatse niet meer mogelijk voor dat desbetreffende controletijdvak. De controlemedewerker zal er in dergelijke gevallen voor kiezen om nogmaals de 'key control' uit te voeren, dan wel documentatie te onderzoeken ter verificatie.

AO/IB niet gewijzigd

Ook kan de controlemedewerker ten tijde van de controle, dus na het controletijdvak, een beperkt aantal testen uitvoeren. Wel moet hij nagaan of de opzet van de AO/IB sinds het controletijdvak niet gewijzigd is. Want alleen dan kan hij de bevindingen van de testactiviteiten ten tijde van de controle combineren met de bevindingen van de testactiviteiten over het controletijdvak, om zo een conclusie te kunnen trekken over de werking van de AO/IB gedurende het controletijdvak.

De controlemedewerker zorgt er daarnaast voor dat hij inzicht krijgt in de testactiviteiten van de openbaar accountant door onder andere om inzage in het controledossier van de accountant te verzoeken. In het traject van horizontaal toezicht en AEO kan de controlemedewerker, door te werken in de actualiteit, de waarneming ter plaatse wel uitvoeren gedurende het desbetreffende controletijdvak.

57 De dualpurposetest is reeds toegelicht in hoofdstuk 7 'Het verzamelen van controle-informatie'

Aantal tests
Conform de reductietabel (zie hoofdstuk 11 'Juistheidscontroles') geldt dat de controlemedewerker ten aanzien van het aantal ('dual purpose') tests altijd een minimum van 25 moet hanteren. Indien sprake is van een meer complexe organisatie met een groter aantal bedrijfsprocessen, kan niet worden volstaan met het genoemde minimumaantal van 25. Het aantal uit te voeren ('dual purpose') tests wordt dan door de controlemedewerker vastgesteld op basis van 'professional judgement'. Het genoemde aantal van 25 geldt ook als minimum voor het aantal 'dual purpose tests' in een gereduceerde steekproef.

Handmatig en automatisch

Geprogrammeerde beheersingsmaatregelen ('Application controls')
Wanneer de 'ist-positie' van de AO/IB wordt vastgesteld, onderzoekt de EDP-auditspecialist in opdracht van de controlemedewerker de opzet van de 'general IT-controls'. Waar dit zinvol wordt geacht, worden gedurende de voorwaardelijke controles ook het bestaan en de werking onderzocht. Op het moment dat de randvoorwaardelijke IT-beheersingsmaatregelen, de 'general IT-controls', effectief zijn, kan de EDP-auditspecialist volstaan met een eenmalige test van de fiscaal relevante, geprogrammeerde controles ('application controls'). De kentering van handmatige naar geprogrammeerde beheersingsmaatregelen heeft als bijkomend voordeel dat de controlemedewerker zijn controlewerkzaamheden kan beperken.
Wanner de EDP-auditspecialist de werking van de 'general IT-controls' vaststelt, zal hij over het algemeen gebruikmaken van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door andere (door het bedrijf zelf) ingeschakelde deskundigen.

Onvolkomenheden

Onvolkomenheden

Wanneer een onvolkomenheid in een 'key control' wordt geconstateerd, legt de controlemedewerker dat in zijn controledossier vast. De onvolkomenheden moeten worden geëvalueerd om te bepalen waardoor deze AO/IB-maatregel (deels) niet heeft gewerkt. Bovendien gaat de controlemedewerker na of dit falen (enigszins) wordt gemitigeerd door andere maatregelen in de AO/IB. Daarnaast moet hij nagaan of het gaat om een incidentele of een structurele onvolkomenheid. Indien nodig zal hij daartoe het aantal tests uitbreiden. Vervolgens zal hij moeten inschatten wat de invloed van het falen van deze 'key control' kan zijn op de volledigheid en juistheid van de aangifte. Uiteraard gaat het uiteindelijk om het gecombineerde effect van alle maatregelen in de AO/IB. Ten slotte spreekt hij zijn bevindingen met de belastingplichtige door. Dat gesprek zal vaak resulteren in een afspraak voor de toekomst of een waarschuwing.

Beoordeling intern uitgevoerde controles

Beoordeling intern uitgevoerde controles

Een veelgebruikte beheersingsmaatregel is de controle op de cijferanalyses die de organisatie zelf uitvoert – wordt dat adequaat gedaan? – en op opvallende verhoudingen en ontwikkelingen: worden die intern afdoende geanalyseerd en verklaard? De controlemedewerker stelt dan vervolgens van enkele interne analyses de inhoudelijke juistheid vast.

Verbandscontroles

Daarnaast gaat de controlemedewerker na of er intern relevante verbandscontroles zijn uitgevoerd. In sommige gevallen voert de openbaar accountant en/of fiscaal adviseur ook nog relevante verbandscontroles uit. De controlemedewerker gaat ook na welke verbandcontroles zijn uitgevoerd. Die vult hij indien nodig aan door zelf enkele (omspannende) verbandscontroles, verspreid over de controleperiode, te herhalen. Bovendien stelt de controlemedewerker vast of eventuele verschillen intern zijn geanalyseerd en afdoende zijn verklaard. Zo nodig voert hij zelf een kritische deelwaarneming op de onderliggende brondocumenten uit.

9.7 Conclusie voorwaardelijke controles

Richtlijn 9f

Beheerst de leiding de relevante bedrijfsprocessen goed – het restrisico is door de leiding op 'laag' vastgesteld – dan bepaalt de controlemedewerker in hoeverre hij ook voor de fiscale controle kan steunen op de AO/IB. Dit doet hij met de hiervoor beschreven voorwaardelijke controles.
Is het restrisico, ook na de systeemgerichte controles op de vervangbare maatregelen van interne beheersing, voor de controlemedewerker eveneens 'laag', dan kan hij voor het vervolg van zijn controle volstaan met een gereduceerde hoeveelheid gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Kan hij niet of onvoldoende op de AO/IB steunen, dan zal hij ook gegevensgerichte volledigheids- en juistheidscontroles moeten uitvoeren. Aldus ontstaat er een beeld van de werkzaamheden die in het vervolg van de controle nog moeten worden uitgevoerd. Dit legt de controlemedewerker vast in zijn controleprogramma (zie paragraaf 9.8 'Aanpassen controleprogramma'). Op basis van de analyse van de administratie zijn drie conclusies gerechtvaardigd over de AO/IB:

1. De AO/IB verschaft een redelijke mate van zekerheid dat de fiscale risico's in voldoende mate worden beperkt. De AO/IB is toereikend om materiële fouten en omissies te voorkomen (paragraaf 9.7.2).
2. De AO/IB verschaft die zekerheid niet, maar die redelijke mate van zekerheid is wel te verkrijgen (paragraaf 9.7.3).
3. De AO/IB verschaft die zekerheid niet en die redelijke mate van zekerheid is ook niet te verkrijgen (paragraaf 9.7.4).

In de volgende paragraaf (paragraaf 9.7.1) staan we eerst stil bij het onderscheid tussen vervangbare en onvervangbare maatregelen van interne beheersing en het verschil tussen vermijdbare en onvermijdbare gebreken.

9.7.1 Onvervangbare maatregelen van interne beheersing

Alvorens de controlemedewerker een conclusie trekt over de kwaliteit van de AO/IB houdt hij rekening met het onderscheid tussen vervangbare en onvervangbare maatregelen van interne beheersing. Ook het verschil tussen vermijdbare en onvermijdbare gebreken is van invloed.

Vervangbaar en onvervangbaar

Vervangbare maatregelen van interne beheersing

Het onderscheid tussen vervangbare en onvervangbare maatregelen van interne beheersing houdt verband met de vraag of deze al dan niet achteraf kunnen worden vervangen; hetzij door de ondernemer zelf, hetzij door de controlemedewerker. Vervangbare maatregelen van interne beheersing kunnen worden hersteld met aanvullende (gegevensgerichte) werkzaamheden. Bijvoorbeeld verbandscontroles die achteraf uitgevoerd kunnen worden en de analyse van opvallende voorraadverschillen en/of productieresultaten. Een ander voorbeeld van een vervangbare maatregelen van interne beheersing is het ontbreken van interne afstemming van de ontvangen inkoopfacturen met de bestelopdrachten en de ontvangstmeldingen van het magazijn ('three-way match'). Deze (factuur)controle kan de ondernemer of de controlemedewerker in principe ook achteraf uitvoeren.

De controlemedewerker weegt de kosten en tijdsomvang van herstellende controlewerkzaamheden af tegen de zekerheid die hierdoor wordt verkregen. Dit wordt voornamelijk bepaald door het materiële belang van de desbetreffende post in het controleobject (de aangifte).

Voorbeelden

In tegenstelling tot vervangbare maatregelen van interne beheersing zijn onvervangbare maatregelen van interne beheersing achteraf niet te herstellen door werkzaamheden van de ondernemer of de controlemedewerker. Voorbeelden van onvervangbare maatregelen van interne beheersing zijn het ontbreken van de noodzakelijke functiescheidingen, het ontbreken van leegstandscontrole in een hotel en de afwezigheid van toegangscontrole bij een bioscoop en/of bedrijventerrein/gebouw (onder meer van belang in het kader van AEO). Ook een kwaliteitscontrole van ontvangen bederfelijke producten is een procedure die het bedrijf zelf of de controlemedewerker niet achteraf kan herstellen.

Vermijdbaar en onvermijdbaar

Primair economische overwegingen

Voor het onderscheid tussen vermijdbare en onvermijdbare gebreken in de AO/IB gelden primair economische overwegingen die de ondernemer maakt. Centraal staat de bedrijfseconomische afweging van de ondernemer om gebreken op te heffen. Het antwoord op de vraag of een gebrek al dan niet vermijdbaar is, is vooral afhankelijk van de omvang, aard en draagkracht van de organisatie in kwestie. Zo is het voor een onderneming van beperkte omvang meestal niet realistisch te eisen dat er nieuwe functies worden gecreëerd – dat wil zeggen: extra personeel wordt aangetrokken – om een toereikend stelsel van controletechnische functiescheidingen te bereiken. Een ontoereikende functiescheiding is in dit geval aan te merken als een onvermijdbaar gebrek. Er wordt dan gesproken van een *objectieve verhindering* in de controle. Als een huishouding in omvang toeneemt, kunnen onvermijdbare gebreken veranderen in vermijdbare. Laat de ondernemer die functiescheiding in zo'n situatie achterwege, dan is er sprake van een *subjectieve verhindering*.

9.7.2 Voldoende kwaliteit AO/IB

Heeft de controlemedewerker geen tekortkomingen in de opzet, bestaan en werking van de vervangbare en onvervangbare maatregelen van interne beheersing van de relevante bedrijfsprocessen geconstateerd, dan betekent dit dat hij een redelijke mate van zekerheid kan verkrijgen over de uitkomsten van die processen in de administratie.

Beperken controlewerkzaamheden

De gegevensgerichte volledigheidscontroles kan hij dan grotendeels achterwege laten (zie hoofdstuk 10 'Volledigheidscontroles'). Tevens beperkt hij de gegevensgerichte juistheidscontroles (zie hoofdstuk 11 'Juistheidscontroles').

9.7.3 Aanvullende werkzaamheden bij tekortkomingen in de maatregelen van de interne beheersing

Constateert de controlemedewerker tekortkomingen in de onvervangbare of vervangbare maatregelen van de interne beheersing, dan beoordeelt hij in hoeverre die van invloed zijn op het vervolg van de controle. In eerste instantie gaat hij na of aanvullende werkzaamheden tot de mogelijkheden behoren.

Aanvullende werkzaamheden (vervangbare maatregelen)

Herstel mogelijk

Vervangbare maatregelen van interne beheersing kunnen worden hersteld met aanvullende (gegevensgerichte) controlewerkzaamheden. De controlemedewerker kan door bepaalde werkzaamheden achteraf uit te (laten) voeren alsnog tot een (positief) oordeel over de aangifte komen. Indien dat praktisch mogelijk is, laat hij deze werkzaamheden door de ondernemer verrichten. Als deze daartoe niet bereid of in staat is, doet de controlemedewerker het zelf (zie hoofdstuk 10.3). Er is dan wel aanleiding om de gang van zaken indringend met de ondernemer te bespreken en de mogelijkheden van een waarschuwing en een gewijzigde verdeling van de bewijslast in overweging te nemen. Als de controlemedewerker het noodzakelijk vindt om de aanvullende werkzaamheden zelf uit te voeren, zal hij dit opnemen in zijn controleprogramma (zie hoofdstuk 9.8 'Aanpassen controleprogramma').

Voorbeelden

Er kan, als aanvullende werkzaamheid, bijvoorbeeld een (quasi-)goederenbeweging worden opgesteld als de organisatie deze maatregel niet zelf heeft genomen en er overigens voldoende functiescheidingen binnen de organisatie aanwezig zijn. Een ander voorbeeld is dat er achteraf gedetailleerde cijferanayses uitgevoerd worden.

Aanvullende werkzaamheden (onvervangbare maatregelen)

Compensatie mogelijk

Ook kan het voorkomen dat tekortkomingen in de onvervangbare maatregelen van interne beheersing kunnen worden gecompenseerd door middel van andersoortige controlewerkzaamheden. Het gaat dan om situaties waarin de volledigheid van de (omzet)verantwoording ondanks gebleken tekortkomingen toch controleerbaar is. Dit is bijvoorbeeld zo als de inkoop-, bewaar- en verkoopfunctie vermengd zijn, terwijl alle inkopen worden betrokken van één leverancier, de facturen rechtstreeks aan de leiding van het bedrijf worden verstuurd en de verkoop vaste prijzen kent. Ook als er een vaste capaciteit is, een nagenoeg volledige bezetting en als er vaste prijzen zijn, zijn aanvullende werkzaamheden mogelijk waardoor de controlemedewerker alsnog in staat is een oordeel te geven over de volledigheid van de opbrengstverantwoording.

Aanvullende werkzaamheden voor ondernemer

Ook hier geldt dat deze werkzaamheden in beginsel door de onderneming zelf moeten worden uitgevoerd. Zo nodig verricht de controlemedewerker deze werkzaamheden tijdens de volledigheidscontroles (zie paragraaf 10.4). En ook nu is er voldoende aanleiding om de gang van zaken indringend met de ondernemer te bespreken en de mogelijkheden van een waarschuwing en een gewijzigde verdeling van de bewijslast in overweging te nemen.

9.7.4 Onvervangbare maatregelen van interne beheersing

Wanneer de AO/IB van onvoldoende kwaliteit is, kan de controlemedewerker daar onvoldoende op steunen om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de uitkomsten van die processen in de administratie. Hier zijn twee situaties te onderscheiden:

Onvermijdbaar

a er is sprake van onvervangbare maatregelen van interne beheersing en onvermijdbare gebreken of

Vermijdbaar

b er is sprake van onvervangbare maatregelen van interne beheersing en vermijdbare gebreken

Objectieve verhindering

De combinatie van *onvervangbare maatregelen van interne beheersing en onvermijdbare gebreken* heeft vooral betrekking op organisaties van beperkte omvang. Er is dan sprake van een zogeheten *objectieve verhindering* die de bewijslast ten aanzien van de eventuele onvolledigheid van het controleobject bij de controlemedewerker legt. De te geringe omvang van de organisatie biedt vaak onvoldoende houvast voor toereikende functiescheidingen.

Plausibel

Wanneer het niet mogelijk is de onvervangbare maatregelen van interne beheersing door andersoortige werkzaamheden te compenseren (zie paragraaf 9.7.3. 'Aanvullende werkzaamheden bij tekortkomingen in de maatregelen van interne beheersing'), zal de controlemedewerker gegevensgerichte volledigheidscontroles moeten instellen om toch een oordeel te kunnen geven over het controleobject (zie paragraaf 10.5). Vaak is de tekortkoming in de onvervangbare maatregel die ontstaat als gevolg van het onvermijdbare gebrek van interne beheersing zodanig, dat de controlemedewerker slechts kan vaststellen of de volledigheid van het controleobject al dan niet plausibel is.

Omvang organisatie geen garantie

Ook in grotere ondernemingen kan het voorkomen dat de AO/IB op bepaalde onderdelen onvoldoende houvast biedt om daarop te steunen. Bekende voorbeelden hiervan zijn transacties tussen de directeur-grootaandeelhouder en 'zijn' vennootschap en 'intercompany-transacties' met andere concernonderdelen. Ook in dat geval stelt de controlemedewerker gegevensgerichte controles in om de aanvaardbaarheid daarvan vast te kunnen stellen.

Subjectieve verhindering

Wanneer er een combinatie is van *onvervangbare maatregelen van interne beheersing en vermijdbare gebreken*, zijn de gebreken in de AO/IB achteraf niet te herstellen. Op grond van kosten-batenafweging is het voor de betrokken organisatie wel mogelijk maatregelen te treffen, opdat dergelijke gebreken in de toekomst voorkomen worden. In het controletijdvak hadden die gebreken echter niet behoeven te bestaan. Men spreekt dan van een zogeheten *subjectieve verhindering.* Ook hier zal de controlemedewerker met gegevensgerichte controlewerkzaamheden nagaan of de volledigheid van het controleobject plausibel is.

Omkering bewijslast

Voor zijn oordeel maakt het uit of de controlemedewerker met subjectieve verhinderingen is geconfronteerd of met objectieve verhinderingen. Wanneer de belastingplichtige bijvoorbeeld geen informatie wil verstrekken of als hij zich bewust niet houdt aan de administratieve verplichtingen, is er sprake van onwil, een *subjectieve verhindering*. Omdat hij er op deze manier voor gezorgd heeft dat de omzetverantwoording niet of onvoldoende controleerbaar is, kan dit tot gevolg hebben dat in de bezwaar- en/of beroepsfase de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaard (zie informatiebeschikking, paragraaf 9.6.5). De controlemedewerker zal de organisatie altijd eerst de mogelijkheid moeten geven deze tekortkomingen zo snel mogelijk op te lossen en/of op te vullen, voordat hij een informatiebeschikking verstrekt. Een officiële waarschuwing kan hier onderdeel van zijn.

Grote omissies

Het bewijs van geringe, niet-ongebruikelijke omissies is onvoldoende om te kunnen stellen dat een ondernemer niet aan zijn administratieplicht heeft voldaan. Daarvoor moet de controlemedewerker meerdere en/of relatief en absoluut grote omissies aannemelijk maken. Dit hangt samen met het proportionaliteitsbeginsel.

Samengevat zijn de volgende situaties mogelijk:

Figuur 9.1 Gevolgen kwaliteit AO/IB

AO/IB	Volledigheidscontrole	Juistheidscontroles
Voldoende	Geen of zeer beperkt (zie paragraaf 10.3.1)	Beperking mogelijk (zie paragraaf 11.3)
Onvoldoende, maar te herstellen	Ja (zie paragraaf 10.3.2)	Geen beperking mogelijk
Onvoldoende, maar te compenseren	Ja (zie paragraaf 10.3.3)	Geen beperking mogelijk
Onvoldoende en niet te herstellen of te compenseren	Ja (zie paragraaf 10.4)	Geen beperking mogelijk

9.8 Aanpassen controleprogramma

Richtlijn 9e

Gedurende de analyse van de administratie voert de controlemedewerker met name systeemgerichte controlewerkzaamheden uit om de onvervangbare maatregelen van interne beheersing te toetsen. Na deze fase bepaalt hij hoeveel systeemgerichte controlewerkzaamheden hij nog zal uitvoeren om de vervangbare maatregelen van interne beheersing te toetsen en hoeveel gegevensgerichte controlewerkzaamheden hij zal uitvoeren. Hij stelt dus de optimale combinatie vast. Daartoe past hij het eerder opgestelde controleprogramma aan. Daarin beschrijft hij welke volledigheids- en juistheidscontroles hij nog moet verrichten om het controleobject te kunnen aanvaarden en op welke wijze hij van plan is dat te gaan doen. De controleopdracht is daarvoor het uitgangspunt. Die geeft immers het object en de doelstelling van de controle aan en geeft daarmee een eerste indicatie van de reikwijdte van de controle.

Inhoud controleprogramma

Indien dit nog niet uit het eerdere controleprogramma blijkt, legt de controlemedewerker in zijn (aangepaste) controleprogramma vast:
- welke deelobjecten hij al dan niet moet controleren om een oordeel te kunnen geven over het controleobject als geheel (bijvoorbeeld de aangifte);
- wat per deelobject de diepgang van de controle is;
- welke doeltreffende en doelmatige combinatie van controlemaatregelen hij moet uitvoeren om de informatie te verzamelen die hij voor zijn oordeelsvorming nodig heeft;
- welke onderdelen van de administratie daarin van belang kunnen zijn;
- welke collegiale ondersteuning hij voor zijn controle nodig heeft.

Werkprogramma

Indien nodig werkt de controlemedewerker deelonderwerpen uit het controleprogramma nader uit in een werkprogramma.

Het controleprogramma dat de controlemedewerker opstelt na de uitvoering van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie, geeft vooraf richting aan de systeemgerichte werkzaamheden die het mogelijk maken de vervangbare internebeheersingsmaatregelen te kunnen beoordelen, en de gegevensgerichte werkzaamheden die tot doel hebben tekortkomingen en onjuistheden van materieel belang in het controleobject te ontdekken. Een controleprogramma biedt achteraf de mogelijkheid deze werkzaamheden te beoordelen. Elk deelobject uit het controleprogramma sluit de controlemedewerker expliciet af met een gemotiveerde conclusie.

Collegiaal overleg

Het is aan te bevelen tussentijds collegiaal overleg te voeren en gebruik te maken van de kennis en ervaring van collega's voordat het (aangepaste) controleprogramma wordt opgesteld. Het oordeel over de uitkomst van de voorwaardelijke controles blijft afhankelijk van de professioneel-kritische oordeelsvorming ('professional judgement'). Niet iedere controlemedewerker kijkt immers op dezelfde wijze aan tegen dezelfde (systeemgerichte) bevindingen van de onvervangbare internebeheersingsmaatregelen. Door met vakgenoten van gedachten te wisselen over de keuze van de relevantie van de bedrijfsprocessen en de mate waarin de AO/IB de fiscale risico's beperkt, kan de controlemedewerker een kwalitatief betere keuze maken ten aanzien van het vervolgtraject. Centraal staat het antwoord op de vraag welke systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden hij nog zal moeten verrichten om tot een verantwoord oordeel over het controleobject te komen. Bovendien kan de tijdsplanning voor de controle tijdens dat collegiaal overleg kritisch onder de loep worden genomen.

Overleg met gecontroleerde

Behalve voor intern overleg is dit ook een goed moment om met de ondernemer de bevindingen van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie te bespreken. Hier kan de BPA-matrix goede diensten bewijzen. Hiermee kan de controlemedewerker inzichtelijk maken welke restrisico's hij voor de onderneming en voor de Belastingdienst heeft gesignaleerd. Een goed gesprek met de ondernemer kan de controlemedewerker in deze fase van de controle ook behoeden voor onjuiste conclusies over het werk dat hij nog moet verrichten en over de mate waarin de onderneming daarvoor verantwoordelijk kan of mag worden gehouden (de vermijdbare gebreken). Het bespaart wellicht werk en zorgt er in elk geval voor dat de controlemedewerker met een betrouwbaar beeld van de onderneming zijn werkzaamheden voortzet.

Contactmomenten

De controlemedewerker zorgt ervoor dat uit het controledossier blijkt met wie hij heeft gesproken en waarover is gesproken. Dit geldt zowel voor interne als voor externe contactmomenten.

Continu bewaken

Een controleprogramma opstellen is trouwens geen eenmalige gebeurtenis. Voortdurend evalueert de controlemedewerker op basis van de bevindingen tijdens de controle het controleprogramma en waar nodig past hij dit aan (voortschrijdend inzicht). Zo kan tijdens de juistheidcontroles blijken dat de AO/IB minder goed heeft gewerkt dan de controlemedewerker had verondersteld. Ook kan bijvoorbeeld blijken dat de gekozen controlemaatregelen niet of in beperkte mate toepasbaar zijn of dat met een andere combinatie van controlemaatregelen bij nader inzien een beter resultaat kan worden verwacht. Voordat de controlemedewerker belangrijke wijzigingen in het controleprogramma wil aanbrengen, zal hij nogmaals collegiaal overleg moeten voeren, zo nodig ook met de opdrachtgever (inspecteur) (zie paragraaf 6.4.2.' De controleopdracht bijstellen of weigeren').

9.9 Initieel onderzoek Douane

Een goed voorbeeld van de controlewerkzaamheden die verricht worden tijdens de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie, is het initieel onderzoek van de Douane.

Goedkeuring

De Douane kent een aantal faciliteiten op grond waarvan de heffing van douanerechten of accijnzen in de tijd wordt verschoven, wordt verminderd of achterwege blijft. Tevens kan het de belastingplichtige worden toegestaan periodiek en/of geautomatiseerd aangifte te doen. De Douane moet daartoe een vergunning verstrekken. De goedkeuring wordt alleen dan verleend indien de aanvrager aan de formele (douane)vereisten voldoet en indien de AO/IB voldoende waarborgen biedt dat de onderneming in kwestie aan alle relevante wettelijke verplichtingen kan voldoen.

Initieel onderzoek

Het *initiële onderzoek* dat naar aanleiding van de vergunningaanvraag wordt ingesteld, richt zich daarom niet alleen op de vraag of voldaan wordt aan de douaneformaliteiten, maar ook op de kwaliteit van de AO/IB. Met betrekking daartoe zoekt een initieel onderzoek naar een antwoord op de vraag of de AO/IB voldoet aan de eisen die de desbetreffende wet- en regelgeving daaraan stellen. Het initieel onderzoek wordt afgerond met een advies over de afgifte van de vergunning en passende controle-aanwijzingen.

De werkzaamheden die de controlemedewerker van de Douane in het kader van initiële onderzoeken moet verrichten, beperken zich grotendeels tot hetgeen beschreven is in de bedrijfsverkenning en analyse van de administratie. Soms kan met een initieel onderzoek slechts de opzet van de AO/IB worden beoordeeld, maar (nog) niet het bestaan en de effectieve werking ervan, omdat de procedures nog moeten worden geïmplementeerd.

Bijlage: Achtergrondinformatie AO/IB

In de praktijk wordt het risicomanagementmodel COSO vaak gebruikt om de AO/IB in kaart te brengen.Deze bijlage geeft de controlemedewerker een handvat om een AO/IB te doorgronden. Vanwege het veelvuldig gebruik in de praktijk is hiervoor het risicomanagementmodel van COSO als uitgangspunt genomen.

De AO/IB beoogt:
- de bedrijfsprocessen effectief en efficiënt te laten functioneren;
- de financiële verslaggeving, inclusief de aangiften, betrouwbaar te laten zijn;
- de naleving van wet- en regelgeving, inclusief de fiscale, niet te frustreren en
- de activa of waarden te bewaken.

TCF

De AO/IB wordt ook wel het 'Business Control Framework' (BCF) genoemd. Tijdens een fiscale controle gaat de controlemedewerker na of in dit BCF ook een efficiënt en effectief werkend 'Tax Control Framework', afgekort TCF, verankerd is. Dit TCF moet ervoor zorgen dat de ondernemingsleiding ook de fiscale component in de hand heeft; de onderneming moet in dat opzicht ook 'in control' zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de fiscale aspecten van routinematige transacties, zoals levering van goederen, dienstverlening en loonbetaling, toereikend zijn opgenomen in het ERP-systeem en de fiscale afdeling of adviseur voldoende aandacht besteedt aan de niet-routinematige aspecten, zoals optieregelingen, afstoting van bedrijfsonderdelen en dergelijke. In de praktijk blijkt het TCF vaak niet duidelijk te onderscheiden van het BCF, vandaar dat in dit handboek de voorkeur uitgaat naar de term AO/IB.

Organisatieonderdelen afzonderlijk beoordelen

Wanneer het controlesubject bestaat uit meerdere werkmaatschappijen of filialen beoordeelt de controlemedewerker de AO/IB per organisatieonderdeel. Vooral voor de grote, complexe organisaties is dit veel werk. Meestal kan de controlemedewerker dan voor een groot deel steunen op het werk dat de openbaar en/of interne accountant al op dit gebied heeft verricht. De leiding van sommige (grotere) bedrijven is verplicht om zogeheten 'in control statements' op te stellen en te ondertekenen naar aanleiding van de wetgeving inzake deugdelijk beheer (SOx-wetgeving). De controlemedewerker zal dan nagaan op basis van welke beheersinformatie de leiding een dergelijke verklaring heeft kunnen ondertekenen.

AO/IB-componenten

De AO/IB wordt vaak in de volgende vijf componenten onderverdeeld:[58]
1 de beheersingsomgeving;
2 het risico-inschattingsproces van de entiteit;
3 de internebeheersingsmaatregelen;
4 het informatiesysteem;
5 het toezicht op de werking van de beheersingsmaatregelen.

1 ***De beheersingsomgeving*** *('control environment')*: de mate waarin de leiding belang hecht aan een effectieve interne beheersing. Deze houding blijkt onder andere uit de getoonde en uitgedragen integriteit ('tone at the top' en 'tone in the middle'), de beheersingsbewustheid en de bekwaamheid van het management en de medewerkers. Het blijkt ook uit de wijze waarop de raad van commissarissen of de raad van toezicht functioneert ''en de managementfilosofie, zoals de delegatiebereidheid. Wat doet het management om het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden? De houding van het management heeft namelijk een sterke invloed op de bedrijfscultuur en op de controlementaliteit van het personeel. Het legt daarmee de basis voor een goede AO/IB.

58 Deze vijf componenten komen voort uit het COSO's 'Internal Control – Integrated Framework' (Framework). Dit raamwerk stelt organisaties in staat om effectief en efficiënt internebeheersingssystemen te ontwikkelen die zich aanpassen aan organisatie- en omgevingsveranderingen, risico's mitigeren tot een acceptabel niveau en het beslisproces en het bestuur van de organisatie ondersteunen.

Dergelijke houdingsaspecten van het management en het personeel worden ook wel 'soft controls' genoemd. Afgezien van de houdingsaspecten kan ook de beloningswijze een belangrijk aspect van de beheersingsomgeving zijn. Worden managers bijvoorbeeld beloond op basis van gerealiseerde omzet, dan kunnen ze weerstand hebben tegen maatregelen die de omzet negatief beïnvloeden en bijvoorbeeld het verbod negeren om aan riskante klanten te leveren.

Indicatoren voor een effectieve beheersingsomgeving zijn onder meer:
- duidelijk omschreven bevoegdheden en verantwoordelijkheden en regelmatige evaluatie van prestaties;
- gebruik van budgetten, periodieke prestatierapporten en verschillenanalyses;
- een vakbekwame en hiërarchisch onafhankelijke interneaccountantsdienst;
- een duidelijk geformuleerd, gemotiveerd en gedocumenteerd personeelsbeleid;
- periodieke vergaderingen van de raad van bestuur, raad van commissarissen en ondernemingsraad;
- strenge externe voorschriften en toezichthoudende instanties, zoals banken die kennen;
- aandacht voor permanente scholing van het personeel en opleidingsniveau.

Het is vaak niet eenvoudig voor de controlemedewerker om van de beheersingsomgeving een volledig beeld te krijgen; zeker wanneer de controle niet te veel tijd mag kosten. Wel kan de controlemedewerker nagaan of er een goed werkende klachten- en geschenkenregeling bestaat, welke interne beleidsregels, procedures en prestatie-indicatoren de ondernemingsleiding heeft aangewezen en in hoeverre afspraken met andere partijen (inclusief de Belastingdienst) uit het verleden zijn nagekomen. Ook kan hij controleren of uit de notulen van de raad van commissarissen, raad van bestuur en ondernemingsraad blijkt dat de beheersingsomgeving voldoende aandacht krijgt. Wat is het inlever-, het betalings- en het schattingsgedrag van de belastingplichtige? Niet alleen diens eigen houding is van belang voor de beheersingsomgeving, maar ook die van de belastingadviseur, de accountant en andere adviseurs.

2 ***Het risico-inschattingsproces*** *('risk assessment')*. De leiding moet continu de organisatie en haar omgeving doorlichten op (nieuwe) bedrijfsrisico's en op toename van bestaande risico's. Nadat de strategische risico's en procesrisico's zijn geïdentificeerd, moet de leiding hun omvang en kans van optreden inschatten. Deze identificatie en analyse speelt niet alleen op concernniveau, maar ook op het niveau van een werkmaatschappij of filiaal, en op procesniveau. Neemt de leiding bijvoorbeeld tijdig maatregelen om de risico's die verbonden zijn aan de werving van nieuw personeel, investering in nieuwe systemen, een snelle groei, nieuwe technologieën en producten, nieuwe filialen en dergelijke te beperken? Voor de controlemedewerker is het met name van belang of ook aandacht besteed wordt aan de fiscale risico's; en zo ja, of dat risicoanalyseproces van de entiteit volledig en juist is.

3 ***De internebeheersingsactiviteiten*** *('control activities')*. De leiding moet per geïdentificeerd risico beslissen welke actie op haar plaats is: accepteren, vermijden, afdekken, verzekeren of verminderen. Als de kosten opwegen tegen de baten, zal de leiding AO/IB-maatregelen treffen om het risico te vermijden. In de praktijk spreekt men ook wel van 'hard controls'. Deze AO/IB-maatregelen bestaan uit het beleid en de procedures waarmee de leiding zich ervan verzekert dat haar opdrachten uitgevoerd worden. Zij zorgt ervoor dat de noodzakelijke acties worden genomen om bedrijfsrisico's in te kapselen, te beperken en de organisatiedoelen te bereiken. Alle niveaus en functies in de organisatie kennen hun eigen AO/IB, die in de pas loopt met die van het geheel. Het gaat dus zowel om 'management controls' (op diverse managementniveaus), als om 'process controls' (op procesniveau).
De internebeheersingsactiviteiten behelzen een reeks van maatregelen, zoals functiescheiding, goedkeuringsprocedures, volmachtverstrekking aan een gemachtigde, periodieke beoordelingen en besprekingen van prestatierapporten, veiligheidsmaatregelen en de verificatie daarvan door onafhankelijke en deskundige interne functionarissen. Van belang is ook hoe de niet-routinematige transacties en schattingen juist en volledig worden vastgelegd en beheerst.

4 ***Het informatiesysteem*** *('information and communication')*. Interne beheersing kan alleen effect hebben als er betrouwbare, periodieke informatie over de activiteiten en bedrijfsprocessen bestaat. Effectieve communicatie moet garanderen dat iedere medewerker niet alleen de eigen taak en die van anderen in de organisatie goed begrijpt, maar ook problemen onder de aandacht van de juiste personen zal brengen, opdat die dan corrigerende maatregelen kunnen nemen.

5 ***Toezicht op beheersingsmaatregelen*** *('monitoring activities')*. Hieronder verstaat men het proces waarmee de onderneming de effectiviteit van de AO/IB bewaakt. Dit kan een onderdeel zijn van de normale managementtaken, zoals toezicht op personeel, maar kan ook een specifieke taak zijn van de interne-accountantsdienst. Verder kan de bewaking periodiek of continu worden uitgeoefend. De vraag of de AO/IB moet worden aangepast aan veranderde omstandigheden, inclusief wijzigingen in fiscale wet- en regelgeving, wordt vaak periodiek beoordeeld. Continue bewaking gebeurt vaak met geautomatiseerde controles. De controlemedewerker kan een beeld van het bewakingsproces krijgen door kennis te nemen van de 'management letter' van de openbaar accountant en/of de afhandeling van klachten van afnemers over bijvoorbeeld onjuiste facturering.

De controlemedewerker zal, gelet op de doelstellingen van zijn controleopdracht, lang niet alle aspecten van de AO/IB behoeven te beoordelen. Hij zal met name die aspecten in zijn beoordeling betrekken die verband houden met de betrouwbaarheid van de aangiften. Dit betekent dat hij zich vooral zal richten op de internebeheersingsactiviteiten. Gezien de beperkte controletijd die hem is gegund, zal hij naar de overige componenten slechts globaal onderzoek kunnen doen. Veelal krijgt de controlemedewerker tijdens de controle hierover een bepaald gevoel. Het is echter moeilijk dit te vertalen in concrete beheersingsrisico's. Daarom moet de controlemedewerker voorzichtig zijn met conclusies en zal hij hierover zo nodig collegiaal overleg voeren.

Internebeheersingsactiviteiten
De beheersingsactiviteiten kunnen in de volgende categorieën worden ingedeeld:
a 'management controls' en
b 'process controls', die vaak onderverdeeld worden in:
– algemene beheersingsmaatregelen, die bestaan uit fysieke beveiliging, controletechnische functiescheiding en 'general IT-controls' en
– 'application controls', die bestaan uit geprogrammeerde beheersingsmaatregelen en
– 'user controls'.

Management controls zijn meestal gericht op de algehele effectiviteit en doelmatigheid van de onderneming en niet zozeer op individuele activiteiten of transacties. Zij kunnen ook informeel worden uitgevoerd, bijvoorbeeld tijdens een wekelijkse lunch. Vaak gebeurt dit in de vorm van 'reviews'. Dit houdt in dat het management – voor het gehele concern, per concernonderdeel of per afdeling – periodiek de operationele en financiële bedrijfsresultaten vergelijkt met 'benchmarks', begrotingen en budgetten. 'Benchmarks' zijn prestatie-indicatoren, zoals de gemiddelde betalingstermijn van debiteuren. Ze kunnen gebaseerd zijn op een analyse van historische resultaten, op 'best practice' en/of op de resultaten van concurrenten. Wanneer de bedrijfsresultaten afwijken van de gewenste resultaten, moet het management snel reageren. Hoe vaker en grondiger een analyse wordt uitgevoerd, des te kleiner de kans dat grote bedreigingen onopgemerkt blijven. De kwaliteit en effectiviteit van de analyses zijn afhankelijk van de tijdigheid, relevantie en betrouwbaarheid van de gebruikte informatie.

Fysieke beveiliging bestaat uit de algemeen-organisatorische maatregelen die worden getroffen om alle activa en gegevensbestanden van de organisatie te beschermen. Te denken valt aan hekwerken, portiers/toegangs- en uitgangscontroles, toegangspassen/legitimatiebewijzen, telefoonbeantwoordingsprocedures, papiervernietigingsprotocol, antecedentenonderzoeken van nieuw personeel en dergelijke.

Controletechnische functiescheiding is van belang bij de inrichting van de administratieve organisatie en is daarmee een belangrijke maatregel van interne beheersing. In de organisatie wordt een arbeidsverdeling aangebracht, opdat degenen die (1) transacties mogen autoriseren (*beschikkende functie*), (2) transacties registreren (*registrerende functie*) en (3) activa bewaren (*bewarende functie*) nooit dezelfde(n) zijn. Door functiescheiding ontstaan twee of meer functioneel gescheiden registraties over dezelfde stand of mutatiestroom. De relatie tussen deze registraties biedt een (zekere) waarborg voor een juiste en volledige registratie van transacties, vooral vanwege de belangentegenstelling die tussen de betrokken functionarissen bestaat.

In veel organisaties is een aparte afdeling opgericht of medewerker aangesteld die namens de leiding de gegevensstromen van de onderscheiden verantwoordelijke functionarissen op elkaar aansluit, in verband brengt met het waardenkringloopproces in de organisatie en verschillen analyseert en rapporteert (*controlerende functie*).

Over het algemeen zijn deze controles op de registratie van transacties in het geautomatiseerd systeem ingebouwd door onder andere het gebruik van competentietabellen en een netwerk van controletotalen. De informatiesystemen gaan automatisch na of de registraties van de diverse functionarissen consistent zijn.

'General IT-controls' zijn zichtbaar in:
- scheiding tussen de gebruikersorganisatie en de automatiseringsorganisatie: ook in de automatiseringsorganisatie dienen de verwerkingsorganisatie (beheer) en de ontwikkelorganisatie van elkaar gescheiden te zijn;
- systeemontwikkeling: de scheiding van de omgevingen met betrekking tot de ontwikkeling van het systeem, dit vervolgens technisch testen, beoordelen of het voldoet aan de functionele eisen en de productieomgeving beoordelen;
- logische toegangsbeveiliging: inlogprocedures met gebruikersnaam en wachtwoord, wachtwoordconventies, autorisatieprofielen, toewijzing van autorisaties voor netwerken, servers en applicaties, functiescheiding in relatie tot autorisaties, automatische vergrendeling van de werkplekken en procedures bij in- en uitdiensttreding;
- fysieke toegangsbeveiliging: toegang tot serverruimten en werkplekken;
- 'incident management' en 'problem management': wijze van melden, wijze van vastleggen, 'follow-up';
- 'change management': Hoe worden wijzigingen gemeld? Wie is geautoriseerd om wijzigingen aan te vragen en goed te keuren? Worden eventuele conflicten en problemen van een aangebrachte wijziging van tevoren onderzocht? En wordt ook voor wijzigingen gebruikgemaakt van gescheiden omgevingen (OTAP)?[59]
- 'back-up' en 'recovery': Hoe worden 'back-ups' gemaakt? Met welke frequentie? Wat wordt opgenomen in een back-up? Waar worden die opgeslagen? En wordt de 'recovery' van een back-up getest?
- uitwijkfaciliteiten: Zijn er uitwijklocaties en hoe zijn deze ingericht?
- 'operations': Hoe en wanneer vindt de 'batchverwerking' plaats?

59 OTAP: Ontwikkel-, test-, acceptatie- en productieomgeving.

'Application controls' (geprogrammeerde beheersingsmaatregelen) zijn de specifieke maatregelen in de toepassingsprogramma's, waardoor een juiste en geautoriseerde transactieverwerking wordt verzekerd. De bekendste voorbeelden zijn:
- *bestaanbaarheidscontroles*, zoals van artikelnummers, postcodes en dergelijke;
- *redelijkheidscontroles*, zoals van bestelde hoeveelheden, orderbedragen, leeftijden;
- *volgordecontroles*, zoals de doorlopende nummering van verkoopfacturen;
- *volledigheidscontroles*, zoals de volledige invoer van NAW-gegevens;
- *combinatiecontroles*, zoals de combinatie van postcode en adres of van bankrekeningnummer en naam;
- *reconciliatiecontroles*: bijvoorbeeld de aansluiting van de inkoopfactuur op de magazijnontvangstmelding en de inkooporder;
- *'check digits'*, zoals het controlegetal in bankrekeningnummers.

'Users controls' zijn de internebeheersingsmaatregelen die de eindgebruikers handmatig of met behulp van spreadsheets uitvoeren. Deze zogeheten gebruikerscontroles zijn een aanvulling op de 'application controls' en zijn vrijwel altijd gericht op:
- de juiste en volledige invoer (visuele controle aan de hand van het beeldscherm (zelfcontrole). Voor stamgegevens gebeurt dit aan de hand van brongegevens en/of door dubbele invoer door twee personen;
- de betrouwbare gegevensverwerking ('batch total', dat wil zeggen: een reëel bestandscontrolegetal, zoals de som van de ingevoerde verkooptransacties), netwerk van omspannende controletotalen (zoals de omspannende verbanden in de geld- en (quasi-) goederenbeweging) wanneer dat niet geprogrammeerd is in de 'application controls');
- de integriteit van de gegevensbestanden ('hash total', dat wil zeggen: een irreëel bestandscontrolegetal, zoals de som van een reeks bankrekeningnummers, en periodieke gegevensgerichte controle aan de hand van de brongegevens).

In de uitoefening van het toezicht op het segment Grote Ondernemingen ligt de focus van belastingplichtigen waarmee een convenant is gesloten, er met name op om zicht te krijgen op mate waarin de fiscale risico's worden beheerst door de organisatie. De fiscale beheersing is primair de verantwoordelijkheid van de organisatie. De controlemedewerker stimuleert de organisatie actief in dit proces, bijvoorbeeld door het gesprek hierover aan te gaan, input te leveren en vooral door feedback te geven. Verder deelt de Belastingdienst desgewenst kennis over de toepassing van de statistische steekproef en geeft aan wat de consequenties voor het toezicht zijn.

In de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen is een algemene beschrijving van fiscale beheersing (bestaande uit de deelprocessen: fiscale organisatie, 'tax planning', 'tax risk management', communicatie, IT, monitoring, fiscale boekhouding ofwel 'tax accounting' en fiscale regelnaleving) opgenomen. Achtereenvolgens is beschreven: de analyse van het huidige systeem van fiscale beheersing; de uitbreiding en/of verbetering van de opzet van de fiscale beheersing (opzet en bestaan); en de invoering of optimalisering van de interne monitoring op de maatregelen betreffende de fiscale beheersing (werking). De Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen is extern gepubliceerd op www.belastingdienst.nl.

10 Volledigheidscontroles

Terug naar inhoud

Richtlijnen

10a De controlemedewerker controleert de volledigheid van het controleobject. Daartoe gaat hij na of hij kan steunen op het werk van anderen.

10b Constateert de controlemedewerker tekortkomingen in vervangbare maatregelen van interne beheersing met betrekking tot de relevante bedrijfsprocessen, dan beoordeelt hij of het rationeel is deze tekortkomingen te (laten) herstellen met gegevensgerichte werkzaamheden.

10c Wanneer de tekortkomingen in de interne beheersing met betrekking tot relevante bedrijfsprocessen onvervangbaar en dus niet herstelbaar zijn, gaat de controlemedewerker na of er aanvullende werkzaamheden mogelijk zijn. Hij kan op deze manier alsnog de volledigheid van de verantwoorde gegevens in het controleobject beoordelen.

10d Het kan zijn dat de maatregelen van interne beheersing met betrekking tot relevante bedrijfsprocessen ontoereikend zijn en de tekortkomingen daarin niet te herstellen, noch te compenseren zijn met aanvullende werkzaamheden. In dat geval zet de controlemedewerker een combinatie van controlemiddelen in waarmee hij kan beoordelen of de volledigheid van de verantwoorde gegevens in het controleobject plausibel is.

10e De controlemedewerker betrekt het controlesubject bij de analyse van inconsistenties in het controleobject en maakt daarvoor gebruik van de regels betreffende de redelijke verdeling van de bewijslast.

10f De controlemedewerker evalueert de inconsistenties in het controleobject die het controlesubject niet of onvoldoende kan verklaren. Tevens besteedt hij aandacht aan de oorzaken van de onvolkomenheden en aan de mate van verwijtbaarheid.

10.1 Algemeen

Oordeel over verantwoording

Om het controleobject te kunnen aanvaarden moet de controlemedewerker een oordeel geven over de volledigheid en juistheid daarvan. In dit hoofdstuk staan de volledigheidcontroles centraal en in hoofdstuk 11 de juistheidscontroles. Met de uitvoering van de volledigheidscontroles gaat de controlemedewerker na of alle transacties in het controleobject verantwoord zijn (zie het transactiemodel in paragraaf 5.5).

Inconsistenties

In hoofdstuk 8 is de bedrijfsverkenning beschreven en in hoofdstuk 9 de analyse van de administratie.[60] In deze fasen past de controlemedewerker een vorm van risicoanalyse toe ten aanzien van het controleobject. Tijdens de bedrijfsverkenning onderzoekt hij welke soorten transacties onvolledig verantwoord zouden kunnen zijn en op welke belastingmiddelen dat effect zou kunnen hebben. Vervolgens neemt hij kennis van de wijze waarop de administratieve organisatie en de maatregelen van interne beheersing zijn ingericht. Daarnaast gaat hij na voor welke delen van de administratie een eventuele onvolledigheid kan leiden tot een inconsistentie en of onvolledige vastlegging. Dat wil zeggen: een gebrek aan samenhang tussen de administratieve gegevens. Aansluitend gaat hij na of deze inconsistentie intern is beoordeeld en of het herstel van deze inconsistentie heeft geleid tot bevredigende uitkomsten.

60 Samen worden deze activiteiten ook wel de preplanning genoemd.

Schillenmodel

De controlemedewerker stelt vast of hij zijn werkzaamheden kan beperken. Dat kan alleen als hij gebruik kan maken van de uitkomsten van het werk van een ander (interne controle, externe controle). Dat is de kern van het Schillenmodel (zie paragraaf 5.9.'Schillenmodel'). Wanneer een interne accountant en/of openbaar accountant werkzaamheden verricht, gaat de controlemedewerker na of hij kan steunen op diens werk. Hij beoordeelt of de accountant in voldoende mate de vraag heeft beantwoord of de transacties volledig verantwoord zijn.

Redelijke mate van zekerheid

De controlemedewerker stelt vast of hij kan steunen op de werkzaamheden van de accountant en of de werkzaamheden van de openbaar accountant hebben geleid tot een goedkeurende controleverklaring. Zo ja, dan kan de controlemedewerker zich met een redelijke mate van zekerheid een oordeel vormen over de volledigheid van het controleobject. Of de controlemedewerker volledig kan steunen op deze werkzaamheden, is afhankelijk van de materialiteit, de reikwijdte en de kwaliteit.

Plausibiliteitsoordeel

Met name in kleine organisaties komt de controlemedewerker hooguit tot een oordeel over de mate van aannemelijkheid (plausibiliteitsoordeel). De controlemedewerker onderzoekt met een controle op de volledigheid de aannemelijkheid van wat in de aangifte is opgenomen. Een redelijke mate van zekerheid, zoals voor de juistheidscontroles mogelijk is, is dan niet aan de orde.

Verschil tussen onderdelen Douane en Belastingdienst

In dit hoofdstuk wordt uitsluitend de controle van de volledigheid van de verantwoorde opbrengsten en lonen behandeld. De Douane kent ook andere controleobjecten, zoals de volledigheid van de verantwoorde logistieke transacties en douanewaarde.

10.2 Planning volledigheidscontroles

Goed genoeg

Tijdens de planning van de volledigheidscontroles beslist de controlemedewerker over de aard en de hoeveelheid van de systeemgerichte en gegevensgerichte controlewerkzaamheden die hij nog zal gaan verrichten. Dat is geen eenvoudige beslissing, omdat hij de onzekerheid over de volledigheid van de transacties zoveel mogelijk wil mitigeren, terwijl de werkzaamheden vaak zeer arbeidsintensief zijn. De controlemedewerker moet zich realiseren dat hij nagenoeg nooit exact te weten kan komen 'welke transacties er ontbreken,' als de AO/IB niet goed genoeg is. Hij kan dan slechts achterhalen of de volledigheid van de verantwoording plausibel is. Als hij de volledigheidscontroles plant, moet de controlemedewerker zich dus realiseren dat 'goed genoeg' ook voor de volledigheid van de transacties geldt. Materialiteit speelt hier ook een rol.

Materialiteit

'Professional judgement'

In volledigheidscontroles is 'professional judgement' van grote invloed. De controlemedewerker maakt een afweging hoeveel en welke controlewerkzaamheden hij moet verrichten.

Materialiteit als norm voor de hoeveelheid te verrichten controlewerkzaamheden laat zich in de volledigheidscontroles minder expliciet gelden dan in juistheidscontroles, omdat de controlemedewerker niet weet wat er zou kunnen ontbreken.

Op basis van de kennis die de controlemedewerker gedurende de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie heeft opgedaan, bepaalt de hij de combinatie van controlewerkzaamheden (hoofdstuk 9.8 'Aanpassen controleprogramma'). Hij stemt dit af in collegiaal vaktechnisch overleg ('professional judgement'; zie hoofdstuk 5 'Uitgangspunten controle').

Afspraken maken

De aandacht van de controlemedewerker richt zich niet alleen op het verleden, maar ook op de toekomst. Wanneer er geen objectieve verhinderingen zijn om de tekortkomingen in de AO/IB te verbeteren, probeert de controlemedewerker met de belastingplichtige tot overeenstemming te komen over een oplossing. De belastingplichtige moet zijn administratie inrichten met inachtneming van de norm in artikel 52 AWR. Afspraken hierover neemt de controlemedewerker op in het controlerapport en/of de vaststellingsovereenkomst (zie hoofdstuk 12 'Slotevaluatie' en 13 'Rapportage'). Weigert de belastingplichtige om in dat geval de AO/IB te verbeteren, dan overlegt de controlemedewerker met de vaktechnisch coördinator Controle en vaktechnisch coördinator Formeel Recht over de te nemen acties (bijvoorbeeld een gesprek met de belastingplichtige, wijzen op gevolgen en dergelijke).

Controlerichting

Als de volledigheid van de opbrengsten wordt beoordeeld, gaat de controlemedewerker in elk geval na of de aangegeven omzet plausibel is. De primaire richting voor de controle op de volledigheid van de (omzet)transacties is negatief, omdat de controlemedewerker wil beoordelen of alle transacties (omzet) verantwoord zijn. Desondanks is de controlemedewerker ook bedacht op signalen die wijzen op witwaspraktijken of btw-carrouselfraude, als controlesubjecten te veel omzet aangeven.

Zekerheid nastreven

Indien er na de fase van de analyse van de administratie *onvoldoende* zekerheid is over de volledigheid van de verantwoording van de transacties, gaat de controlemedewerker na met welke werkzaamheden hij zekerheid kan toevoegen aan eventueel niet of in onvoldoende mate afgedekte inconsistenties. Wanneer er na de analyse van de administratie wel *voldoende* zekerheid bestaat over de werking van de interne beheersing, voert de controlemedewerker gegevensgerichte werkzaamheden uit ten aanzien van de volledigheid van de verantwoording (zie ook hoofdstuk 9.8).

Na afloop van de analyse van de administratie zijn drie voorlopige conclusies mogelijk:

a De controlemedewerker kan in voldoende mate steunen op de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) en/of het werk van anderen.
b De AO/IB voldoet (nog) niet aan de te stellen eisen, maar de controlemedewerker kan dit binnen aanvaardbare (capaciteits)grenzen oplossen.
c De controlemedewerker kan in onvoldoende mate steunen op de AO/IB.

Steunen op AO/IB (variant a)

Richtlijn 10a

Wanneer de AO/IB gedurende het controletijdvak toereikend was en effectief heeft gewerkt, kan de controlemedewerker de volledigheid van de transacties met een redelijke mate van zekerheid beoordelen. Voor die conclusie maakt hij zoveel mogelijk gebruik van het werk van anderen.[61] Afhankelijk van de al verrichte controlewerkzaamheden van de interne accountant en/of openbaar accountant, dan wel andere externe deskundigen, beperkt de controlemedewerker zijn werkzaamheden in meer of mindere mate.

Transacties met gelieerde partijen blijven een attentiepunt voor de controlemedewerker, omdat de interne accountant, openbaar accountant en andere externe deskundigen beperkt derdeninformatie kunnen verkrijgen, terwijl een controlemedewerker vaak wel een derdenonderzoek kan (laten) instellen. Voorbeelden van dergelijke transacties zijn leveringen en dienstverlening aan de directeur-grootaandeelhouder of aan andere concernonderdelen ('verrekenprijsproblematiek').

61 Zie paragraaf 9.5 voor een uitgebreide uiteenzetting.

Aanvullende werkzaamheden ten aanzien van de AO/IB (variant b)

Richtlijn 10b

Constateert de controlemedewerker tekortkomingen in de vervangbare maatregelen van interne beheersing inzake de relevante bedrijfsprocessen (zie hoofdstuk 9), dan beoordeelt hij in hoeverre de interne accountant en/of externe accountant met gegevensgerichte controlewerkzaamheden deze tekortkomingen heeft afgedekt. Indien hiervan geen (of beperkt) sprake is, zal hij beoordelen of hij deze tekortkomingen kan herstellen met behulp van aanvullende gegevensgerichte controlewerkzaamheden. Hiervoor kan hij desgewenst gebruikmaken van de ondersteuning van een EDP-auditspecialist.

Voorbeeld

Een voorbeeld van een tekortkoming in de vervangbare maatregelen van interne beheersing die achteraf hersteld kan worden, is de afwezigheid van een geld- en goederenbeweging. De controlemedewerker kan deze tekortkoming opheffen door zelf de verbanden te leggen. Wel moet hij zich bedenken dat hij hiermee alleen de volledigheid van de omzet kan beoordelen als er voldoende functiescheidingen in de organisatie aanwezig zijn. Ook moet er zowel aan het begin als aan het einde van het controletijdvak een betrouwbare inventarisatie per artikelsoort gemaakt kunnen worden. De liquide middelen moeten eveneens betrouwbaar kunnen worden geïnventariseerd. In andere gevallen kan hij met een verbandscontrole slechts beoordelen of er een inconsistentie is die om een onderbouwde verklaring van de belastingplichtige vraagt.

Onvoldoende steunen op AO/IB (variant c)

De controlemedewerker zal eerst beoordelen of hij met aanvullende werkzaamheden toch nog voldoende en toereikende controle-informatie kan verzamelen. Wanneer de tekortkomingen in de interne beheersing niet te herstellen zijn en er tevens geen aanvullende werkzaamheden mogelijk zijn, zal de controlemedewerker een combinatie van controlemiddelen gebruiken om de *plausibiliteit* van de volledigheid van de omzet te toetsen. Deze controlemiddelen zijn uitgewerkt in paragraaf 10.3.3. De controlemedewerker kan overigens hooguit tot een plausibiliteitsoordeel komen.

10.3 Uitvoering volledigheidscontroles

In de uitvoering van de volledigheidscontroles worden de genoemde drie situaties verder uitgewerkt, bezien vanuit een toereikende naar een mindere AO/IB.

10.3.1 Werkzaamheden met een toereikende AO/IB

Afhankelijk van de werkzaamheden die anderen hebben verricht, voert de controlemedewerker gegevensgericht enige werkzaamheden uit, zoals cijferbeoordelingen, verbandscontroles en aansluitingen. Deze werkzaamheden voert de controlemedewerker uit om (zelfstandig) een redelijke mate van zekerheid te krijgen over de volledigheid van de omzetverantwoording.

10.3.2 Aanvullende werkzaamheden ten aanzien van de AO/IB

Richtlijn 10c

De volledigheid van de omzetverantwoording steunt in belangrijke mate op de functiescheiding in een organisatie. Als er niet voldoende functiescheiding is, kan dat niet worden hersteld met gegevensgerichte controlewerkzaamheden en kan de controlemedewerker alleen tot een plausibiliteitsoordeel komen. Desondanks is het dan in uitzonderlijke situaties toch mogelijk om met een redelijke mate van zekerheid tot een oordeel te komen over de volledigheid van de omzetverantwoording. Het gaat hier om situaties waarin de controlemedewerker op een andere manier zekerheid verkrijgt over:

a de volledigheid van de inkopen (en de waardesprong[62]);
b de volledigheid van de benutte capaciteit (en de tarieven) of
c de volledigheid van het (bancaire) geldverkeer.

62 De waardesprong is het verschil tussen kostprijs en verkoopprijs.

Het gaat dan om aanvullende werkzaamheden bij (op het eerste gezicht) tekortkomingen in de onvervangbare maatregelen van interne beheersing. Hieronder worden deze uitzonderingssituaties beschreven. In het algemeen is echter een toereikende AO/IB onontbeerlijk om een redelijke mate van zekerheid te krijgen over de volledigheid van de omzetverantwoording.

De controlemedewerker kan ook aanvullende werkzaamheden uitvoeren wanneer de tekortkomingen in de AO/IB beperkt zijn tot cijferanalyses. Deze zijn beschreven aan het einde van deze paragraaf.

10.3.2.1 Volledigheid van de inkopen

Goederenbeweging volgen

Als het gaat om een handelsonderneming die goederen verkoopt, kan de controlemedewerker een goederenbeweging (laten) opstellen. Wanneer de volledigheid van de inkopen is gewaarborgd, bestaat er in principe ook een redelijke mate van zekerheid over de volledigheid van de (kostprijs) verkopen, tenzij de beoordeling van de juistheid (het bestaan) van de voorraad complicaties oplevert.

Derdenonderzoeken bij leverancier(s)

Wanneer er slechts één leverancier is of een beperkt aantal leveranciers, kan de controlemedewerker de totale inkopen beoordelen door middel van *derdenonderzoeken* bij deze leverancier(s). Of hiermee een redelijke mate van zekerheid over de volledigheid van de inkopen kan worden verkregen, is vooral afhankelijk van het aantal potentiële leveranciers, zowel in binnen- als buitenland, en van de betrouwbaarheid van de administratie van die leveranciers.

Verantwoorde verstoringen

Het kan het bijzonder arbeidsintensief zijn om met gegevensgerichte controlewerkzaamheden een oordeel over de volledige verantwoording van de waardesprong te krijgen. Dat is bijvoorbeeld het geval als er veel verstoringen in de relatie tussen de in- en verkoopprijs zijn, bijvoorbeeld een sterke prijsdifferentiatie per afnemerscategorie, of veel verschillende kortingsregelingen. Uiteraard moeten de verbanden in de goederenbeweging (in aantallen) sluiten. Desondanks kan de controlemedewerker op een veelheid van praktische problemen stuiten als hij ook de aanvaardbaarheid van de verantwoorde verstoringen in de goederenbeweging zelf beoordeelt, bijvoorbeeld verstoringen ten gevolge van breuk, afval, productieverschillen, diefstal of voorraadverschillen.

10.3.2.2 Volledigheid van de benutte capaciteit

Relaties onderzoeken

Zoals er een relatie is tussen omzet en goederenbeweging, zo kan er met betrekking tot bepaalde dienstverlening een relatie bestaan tussen omzet en benutte capaciteit (maximale capaciteit minus onbenutte capaciteit). Zo bestaat de benutte capaciteit voor een bungalowpark uit het totaal aantal vakantiehuisjes minus de leegstaande huisjes. Voor deze vorm van dienstverlening bestaat de maximale omzet uit de maximale capaciteit maal de bezetting maal het tarief. Tijdens de drukke vakantieperiodes kan de controlemedewerker er voor een populair bungalowpark van uitgaan dat de maximale capaciteit vrijwel volledig wordt benut. De huuropbrengsten moeten dan dus de maximale omzet benaderen. Uiteraard moet hij dan nog wel nagaan of de maximale capaciteit niet is uitgebreid (investeringen) en of er niet meer dan de standaardtarieven in rekening wordt gebracht, zoals toeslagen in drukke perioden.

De controlemedewerker zal de volledigheid van de capaciteit onder andere controleren aan de hand van:
- de investeringsbegroting om na te gaan welke voornemens tot uitbreiding zijn geconcretiseerd en welke (nog) niet;
- onderliggende brongegevens (aankoopovereenkomsten, facturen, kredietovereenkomsten, notariële akten, contracten met aannemers, betalingen);
- kadastrale recherche (eigendom van grond en gebouwen);
- dwarsverbanden met bepaalde kosten (zoals onderhoud, verzekeringen, gas, water, elektriciteit en dergelijke);
- notulen van de raad van bestuur, raad van commissarissen en ondernemingsraad;
- rondleiding door het bedrijf (waarneming ter plaatse) en
- subsidies en (des)investeringsbijtellingen.

Redelijke mate van zekerheid

Als capaciteit beschikbaar wordt gesteld, zal de situatie zich echter niet vaak voordoen dat de controlemedewerker los van de controletechnische functiescheiding met een redelijke mate van zekerheid tot een oordeel over de volledigheid van de omzetverantwoording kan komen. Vaak wordt de capaciteit niet volledig benut en is het onmogelijk de leegstand achteraf te bepalen. In een enkel geval kunnen dan soms nog wel interne verbanden gelegd worden. Zo kan er voor een hotel een verband bestaan tussen het gebruik van een hotelkamer en de externe schoonmaakdienst, de externe wasserette, filmhuur en dergelijke. Het hangt van de situatie af of de controlemedewerker dan met een redelijke mate van zekerheid een oordeel over de verantwoorde omzet kan verkrijgen.

Onzekerheid

Als materieel beschikbaar wordt gesteld (verhuurbedrijf, transportbedrijf) of personeel (zakelijke dienstverlening, schoonmaakbedrijf), schuilt het probleem onder meer in de vaststelling van de maximale capaciteit. Zo kan extra materieel worden ingekocht, geleaset of gehuurd, dat niet in de capaciteitsregistratie is opgenomen. Ook voor de beschikbaarstelling van personeel kan zich het risico voordoen dat er meer personeel werkzaam is geweest dan uit de (salaris)administratie blijkt. Wanneer de AO/IB hieromtrent ontoereikend is, kan de controlemedewerker de maximale capaciteit niet achteraf bepalen.

10.3.2.3 *Volledigheid van het geldverkeer*

Inkomende geldbeweging

In die gevallen waarin de controlemedewerker zekerheid kan krijgen over de omvang van het geldverkeer, kan hij de volledigheid van de omzet beoordelen aan de hand van de geldbeweging. Daarbij houdt hij rekening met de mutaties in en de stand van de debiteurenpositie. Nadat het totaal van de ontvangsten bekend is, kan hij vervolgens uit de onderliggende brondocumenten (zoals kopieverkoopfacturen en afleveringsdocumenten) bepalen aan welke periode hij de opbrengsten moet toerekenen.

Contant geld

Er zijn bijzondere risico's te onderkennen ten aanzien van contantgeldverkeer. Een redelijke mate van zekerheid over de omvang van deze geldstroom kan de controlemedewerker alleen verkrijgen door te steunen op een effectief werkende AO/IB. Dit geldt ook als de ondernemer gebruikmaakt van digitale kasregisters of andere afrekenapparatuur.
Wanneer de ondernemer gebruikmaakt van een kassasysteem met het Keurmerk Betrouwbaar Afrekensysteem levert dit positieve voorinformatie op.[63] Dit keurmerk garandeert dat wat is vastgelegd, ook ongewijzigd blijft. De controlemedewerker krijgt daarmee betrouwbare informatie over de *vastgelegde* transacties.[64] De controlemedewerker is wel alert op datgene wat mogelijk niet is vastgelegd (zie ook paragraaf 10.5 'Ontoereikende AO/IB'), en op de wijze waarop datgene wat wel is vastgelegd, zijn neerslag krijgt in de verantwoording.
De controlemedewerker moet voor het kasproces nagaan of:
- alle afrekenapparatuur in de administratie is opgenomen;
- alle transacties op de afrekenapparatuur zijn aangeslagen;
- de primaire gegevens nog ongewijzigd aanwezig zijn en
- de gegevens van de afrekenapparatuur aansluiten op het grootboek.

Voor de beoordeling van de ontvangstverantwoording via afrekensystemen kan gebruik worden gemaakt van de expertise van de EDP-auditspecialist.

---

63 Zie ook 'Keurmerk kassasystemen', paragraaf 8.4.7.'Kasanalyse' en paragraaf 9.3.2 'Vaststellen 'ist'-positie van de AO/IB'.
64 Zie tevens www.keurmerkafrekensystemen.nl

Giraal betalingsverkeer

Het geldverkeer tussen de meeste ondernemingen verloopt grotendeels via financiële instellingen. Ook consumenten maken veel gebruik van girale overschrijvingen, creditcards en mogelijkheden om digitaal te betalen (pinnen). Maar om een redelijke mate van zekerheid te krijgen over de niet-contante omzet, moet de controlemedewerker in het algemeen toch steunen op de AO/IB. Het is namelijk onmogelijk om bij alle denkbare financiële instellingen, dus ook bij de buitenlandse banken, een derdenonderzoek in te (laten) stellen om bijvoorbeeld onbekende bankrekeningen te achterhalen.

Slechts in uitzonderingsgevallen is het mogelijk om aan de hand van de inkomende geldbeweging met een redelijke mate van zekerheid de volledigheid van de omzet in beeld te krijgen. Enkele voorbeelden:
- een bedrijf waarvan de inkomsten uitsluitend bestaan uit overboekingen die klanten kunnen doen op een vast rekeningnummer dat expliciet via de landelijke media bekend is gemaakt;
- een kleine tussenholding waar de controlemedewerker de opbrengsten en kosten kan controleren aan de hand van de management- en financieringscontracten en de bankafschriften;
- een tussenpersoon die voor zijn inkomsten geheel afhankelijk is van één of enkele beurzen of veilingen met een betrouwbare administratie.

10.3.2.4 *Cijferanalyse*

Cijferanalyse

In de praktijk komt het regelmatig voor dat de controlemedewerker overgaat tot cijferanalyses als de belastingplichtige dat zelf niet heeft gedaan. Te denken valt aan een verschillenanalyse tussen de werkelijke en de gebudgetteerde opbrengsten en de daarmee verband houdende kosten. Hiertoe kan hij gebruikmaken van data afkomstig uit de geautomatiseerde omgeving. Wanneer er geen bijzonderheden worden geconstateerd of wanneer de belastingplichtige een plausibele verklaring heeft voor onverwachte ontwikkelingen in de cijfers en dat met bewijsmateriaal kan onderbouwen, versterkt dat de aanvaardbaarheid van de aangegeven omzet.

10.3.3 Ontoereikende AO/IB

Richtlijn 10d

Als de AO/IB ontoereikend is, zal de controlemedewerker een andere 'controlemix' inzetten om na te gaan of de omzetverantwoording plausibel is.

Aanvullende controlemiddelen

Een dergelijke situatie zal zich vaak voordoen in het MKB. Kleine ondernemingen hebben vaak niet voldoende personeel om een toereikende functiescheiding te verwezenlijken. Ook in grotere organisaties kan het voorkomen dat de AO/IB betreffende bepaalde transacties of in bepaalde concernonderdelen onvoldoende houvast biedt om de inherente risico's tot een aanvaardbaar niveau te reduceren.

'Controlemix'

De controlemedewerker zal in een dergelijke situatie vaak de volgende controlemiddelen inzetten om na te gaan of de omzetverantwoording plausibel is:
a verbandscontroles;
b analyse van de kasadministratie;
c tussentijdse (gedetailleerde) cijferbeoordeling;
d waarnemingen ter plaatse en fysieke controles;
e derdenonderzoeken en
f privévermogensvergelijking.

Welke controlemiddelen de controlemedewerker inzet, is afhankelijk van zijn professionele oordeelsvorming. Waar nodig voert hij overleg in de vaktechnische lijn. De controlemedewerker legt vervolgens in zijn controleprogramma vast op welke gronden hij tot welke 'controlemix' hij is gekomen. Daarnaast is het ook van belang dat de controlemedewerker nagaat welke 'soft controls' in dit kader nog van belang kunnen zijn. Een toelichting op 'soft controls' is opgenomen in hoofdstuk 9 (paragraaf 9.4.4 'Materiële betrouwbaarheid'). Hieronder worden de middelen voor de controle op de volledigheid van de omzet beschreven.

Verbandscontroles

Vergelijking gegevensverzamelingen

Met verbandscontroles legt de controlemedewerker verbanden tussen interne gegevens. Die verbanden worden verondersteld aanwezig te zijn (zie hoofdstuk 6.2.5.). Zijn er geen afwijkingen of kan de belastingplichtige die afwijkingen afdoende verklaren, dan ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording.

Analyse van de kasadministratie

Risico's

Voor ondernemingen die veel gebruikmaken van kasgeld, zijn in de controle van de volledigheid van de omzet risico's te onderkennen:
- niet alle transacties zijn op de kassa aangeslagen of worden in de kasadministratie opgenomen;
- de primaire vastlegging wordt achteraf gewijzigd (bijvoorbeeld met 'afroom-software');
- de primaire vastleggingen zijn vernietigd of niet bewaard (zowel de fysieke als de digitale kassagegevens);
- het grootboek sluit niet aan op de primaire vastlegging.

Kasproces

Voor dergelijke ondernemingen is het kasproces een relevant bedrijfsproces. Dat betekent dat de controlemedewerker tijdens de analyse van de administratie dit proces al in kaart heeft gebracht. In hoofdstuk 9 'Analyse van de administratie' is reeds opgenomen welke zaken hij daarvoor nagaat. In 10.4.3. 'Volledigheid van het geldverkeer' is beschreven dat er nog aanvullende werkzaamheden kunnen worden verricht als er (op het eerste gezicht) tekortkomingen worden geconstateerd in de onvervangbare maatregelen van interne beheersing. Hierna beschrijven we de werkzaamheden wanneer er een ontoereikende AO/IB is geconstateerd.

Kascontrole

Ten aanzien van de kascontrole gaat de controlemedewerker na:
- of het administratieve kassaldo en het werkelijke kassaldo regelmatig met elkaar worden vergeleken;
- of er regelmatig kasverschillen worden vastgesteld;
- hoe eventuele verschillen worden geboekt;
- of de vastleggingen bewaard worden.

Volledigheid kasontvangsten

Wanneer er uit de analyse van de administratie tekortkomingen in de interne beheersing betreffende het kasproces naar voren zijn gekomen, zal de controlemedewerker een dusdanige combinatie van controlemiddelen inzetten dat hij in ieder geval de plausibiliteit van de volledigheid van de kasontvangsten kan toetsen. Daarvoor maakt hij veelal gebruik van tussentijdse (gedetailleerde) cijferbeoordeling, verbandscontroles (zoals de beoordeling van de goederenbeweging) en kasopnamen. Daarnaast toetst hij zijn bevindingen aan normen, zoals brutowinstmarges en branchegegevens.

Andere manieren om te beoordelen

Ook kan de controlemedewerker gegevens over ingekochte goederen ophalen bij leveranciers (derdenonderzoeken). Verder kan hij ter plaatse waarnemen of de voorraden van goederen overeenkomen met de voorraden volgens de administratie en of alle kassa's in de financiële administratie verantwoord zijn. De controlemedewerker bekijkt hoe de beheersorganisatie werkt, wie welke handelingen mag verrichten op de kassa en welke waarde het kasrapport voor de belastingplichtige heeft ('X- en Z-afslagen').

Hij stelt tevens vast of er geen negatieve kasboeksaldi of andere tekortkomingen in de kasadministratie zijn. Daarnaast stelt hij vast of er achteraf geen omzet is bijgeboekt, bijvoorbeeld om het kassaldo niet negatief te laten lopen. Ook een hoog kassaldo, terwijl er wel bank- en/of giro-opnamen zijn geweest, kan wijzen op een gebrek in de kasadministratie.

Chikwadraattoets

Voor de kasanalyse kan de controlemedewerker ook gebruikmaken van de chikwadraattoets om na te gaan of de kasopstelling mogelijk berust op fictie of realiteit. De chikwadraatmethode is een controletechniek die gebaseerd is op de statistische waarschijnlijkheden waarmee bepaalde cijfers voorkomen in grotere reeksen van cijfers. Er zijn ook andere methodieken om de kasadministratie te analyseren, bijvoorbeeld 'Benford's Law' (zie hoofdstuk 6).

Wanneer er geen inconsequenties in de (kas)administratie blijken te zijn of als de belastingplichtige een aannemelijke verklaring hiervoor heeft en dat met bewijs kan onderbouwen, ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording.

Tussentijdse (gedetailleerde) cijferbeoordeling

Verwachtingen en feiten

Met een tussentijdse (gedetailleerde) cijferbeoordeling beziet de controlemedewerker kritisch de administratieve gegevens die relevant zijn voor de omzetverantwoording. Hij formuleert vooraf zijn verwachtingen en spiegelt deze vervolgens aan de werkelijke cijfers. Wanneer er geen significante afwijkingen zijn of als de belastingplichtige een aannemelijke verklaring heeft voor dergelijke afwijkingen en hij dat met bewijsmateriaal kan onderbouwen, ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording.

Een tussentijdse cijferbeoordeling heeft alleen zin als de controlemedewerker een uitgebreide bedrijfsverkenning heeft uitgevoerd. Alleen dan kan hij de diverse cijfers in de juiste context plaatsen en weet hij aan de hand van welke administratieve gegevens hij de plausibiliteit van de verklaring van belastingplichtige kan toetsen.

Met een tussentijdse cijferbeoordeling kan de controlemedewerker nagaan of er onverwachte cijfers in diverse gegevensverzamelingen voorkomen. Hij gaat bijvoorbeeld na:
- of er factuurnummers ontbreken in een verzameling doorlopend genummerde verkoopfacturen;
- of er dubbele inkoopfacturen in het inkoopbestand voorkomen;
- of er vreemde transactietijden ('s avonds, in het weekeinde) voorkomen;
- of er afwijkende prijzen, kortingen, tarieven voorkomen en
- of er een grote afwijking is in het aantal transacties per dag of periode.

Wanneer er geen onverwachte cijfers voorkomen of als de belastingplichtige een aannemelijke verklaring voor die onverwachte cijfers heeft en dat met bewijs kan onderbouwen, versterkt dit de plausibiliteit van de aangegeven omzet.

Waarnemingen ter plaatse en fysieke controles

Oogcontrole

Soms zal de controlemedewerker verbandscontroles en derdenonderzoeken combineren met waarnemingen ter plaatse (WTP's) en fysieke controles. Bekende voorbeelden zijn: kostbare voorraden inventariseren, de kas opnemen, het aantal personeelsleden vaststellen, de vaste activa bepalen die in het bedrijf gebruikt worden en dergelijke. Als er overeenstemming is met de administratieve gegevens, ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording.

Soms besluit de controlemedewerker om de administratieve verwerking ten tijde van de controle zelf te observeren. Vervolgens gaat hij na of het administratieve systeem op gelijke wijze heeft gewerkt tijdens het controletijdvak. Hij moet dan natuurlijk wel eerst vaststellen dat de situatie ondertussen niet gewijzigd is. In dit kader kan inzage in het controledossier van de accountant ook relevante informatie opleveren.

Derdenonderzoeken

Gegevens van andere partijen

Met derdenonderzoeken (inclusief het gebruik van renseignementen) legt de controlemedewerker verbanden tussen interne gegevens en de gegevens die van externe partijen afkomstig zijn. Wanneer hij geen verschillen constateert, ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording. Van elk significant verschil gaat hij de reden of oorzaak na. Bekende voorbeelden zijn derdenonderzoeken bij (mogelijke) afnemers en/of (mogelijke) leveranciers; ook derdenonderzoeken bij financiële instellingen komen regelmatig voor. De controlemedewerker bepaalt het aantal uit te voeren derdenonderzoeken op basis van zijn vakbekwame oordeel. Omdat derdenonderzoeken enige tijd vergen, zal de controlemedewerker collegiaal overleg voeren en het voorstel dat daaruit voortkomt, afstemmen met de vaktechnische lijn. Voor derdenonderzoeken bij Grote Ondernemingen is er altijd vooraf contact met de klantcoördinator van de desbetreffende onderneming. In overleg met de klantcoördinator wordt afgesproken op welke wijze het derdenonderzoek kan worden uitgevoerd.

Privévermogensvergelijking

De privévermogensvergelijking wordt vrijwel uitsluitend toegepast bij controles in het midden- en kleinbedrijf. Ondernemingen in dit segment kennen namelijk vaak geen of onvoldoende functiescheiding. Dat maakt vooral de kasverantwoording tot een bijzonder lastig te controleren onderdeel. Als uit de privévermogensvergelijking blijkt dat de belastingplichtige op basis van de verantwoorde inkomsten, kosten en bestedingen voldoende huishoudgeld overhoudt, ondersteunt dit de plausibiliteit van de omzetverantwoording. Naast de vermogensvergelijking maakt de controlemedewerker als controleberekening de privékasopstelling.

Privékasopstelling

Voor een vlotte, globale controle kan hij met een privékasopstelling volstaan. Blijkt daaruit dat het nettoprivébedrag (mogelijk) te laag is of twijfelt de controlemedewerker aan de omzetverantwoording op basis van andere signalen, dan zal hij veelal besluiten vervolgens een privévermogensvergelijking op te stellen. Er kunnen ook specifieke elementen worden bekeken, zoals de opname van voldoende huishoudgeld.

Een privévermogensvergelijking opstellen is vaak arbeidsintensief. Bovendien raakt dit de privésituatie van de ondernemer of directeur-grootaandeelhouder. De controlemedewerker gaat hiertoe pas over wanneer hij aanwijzingen heeft dat er mogelijk omissies zijn, zoals buitensporige uitgaven in de privésfeer.

10.3.4 Volledigheid van de lonen

Personeelsproces

Kosten worden in beginsel gecontroleerd op juistheid, zo ook de loonkosten. In het kader van de volledigheid van de afdrachten loonheffing en het verband met de volledigheid van de omzet, is ook de volledigheid van de lonen een belangrijk onderwerp van een boekenonderzoek heffing. Het personeelsproces is voor veel organisaties een relevant bedrijfsproces. Dat betekent dat de controlemedewerker tijdens de analyse van de administratie de AO/IB betreffende dit proces al in kaart heeft gebracht.

Wanneer uit de analyse van de administratie blijkt dat er tekortkomingen in de maatregelen van de interne beheersing zijn, zal de controlemedewerker een combinatie van controlemiddelen inzetten om de plausibiliteit van de volledigheid van de lonen te toetsen. In aanmerking komen vooral tussentijdse cijferbeoordeling, verbandscontroles en waarnemingen ter plaatse (WTP's). Zo voert de controlemedewerker een gedetailleerde cijferbeoordeling uit die gericht is op de regelmaat van de uitbetaalde lonen, op de relatie met de openingstijden en de bezetting en op de relatie tussen specifieke activiteiten en uitbetaald overwerk. Ook zal de controlemedewerker trachten de hierboven genoemde verbandscontroles zelf uit te voeren, indien dat intern nog niet gebeurd is. Uiteraard zal de controlemedewerker ook de informatie die verkregen is tijdens eerdere WTP's, in ogenschouw nemen.

WTP's

Zo nodig voert hij ook WTP's uit tijdens de controle. Hij gaat dan onder andere na of:
- alle personeelsleden die zijn waargenomen tijdens de WTP, in de loonadministratie verantwoord zijn;
- de aantallen uren die zijn opgegeven tijdens de WTP, in de loonadministratie verantwoord zijn;
- de verantwoorde arbeidsuren in overeenstemming zijn met het aantal minimaal benodigde uren, gelet op de openingstijden en de benodigde bezetting;
- de lonen die zijn opgegeven tijdens de WTP, in de loonadministratie verantwoord zijn en of die overeenkomen met de branche-cao en het uurloon in vergelijkbare perioden;
- de omzet van de periode waarin de WTP is uitgevoerd, afwijkt van de omzet in vergelijkbare perioden.

De controlemedewerker is zich bewust van wijzigingen in de situatie sinds het controletijdvak. Wanneer er geen afwijkingen of onverwachte cijfers voorkomen, of als de belastingplichtige een aannemelijke verklaring hiervoor heeft en dit met bewijs kan onderbouwen, versterkt dat de plausibiliteit van de aangegeven lonen.

10.3.5 Volledigheidsaspecten Douane

In onderzoeken voor de Douane controleert de controlemedewerker de volledigheid van de verantwoorde logistieke transacties. Hij controleert de juistheid van de communautaire/Unie goederen die als inslagen verantwoord zijn. Zo kan hij een uitspraak doen over de volledigheid van de als niet-communautaire/niet-Unie goederen verantwoorde inslagen (verschuiving tussen Unie en niet-Unie goederen). Nadat ook de begin- en de eindstanden zijn gecontroleerd, bepaalt de controlemedewerker de 'soll-positie' van de uitgeslagen goederen. Deze vergelijkt hij met de werkelijk verantwoorde uitslagen. Eventuele verschillen bestaan uit meer en/of minder bevindingen.

Gedurende de analyse van de administratie controleert de controlemedewerker de verantwoorde douanewaarde in de aangiften ten invoer op volledigheid. Hij beoordeelt bijvoorbeeld of alle componenten die een rol kunnen spelen in het bedrijf (zoals royalty's) zijn betrokken in de douanewaarde van de goederen (volledigheid douanewaarde). De controlemedewerker controleert vervolgens de juistheid van de douanewaarde aan de hand van de onderliggende documenten zoals de inkoopfactuur.

10.4 Evaluatie van de volledigheidcontroles

Arbeidsintensief en privé

Op grond van de analyse van de administratie en de volledigheidscontroles komt de controlemedewerker tot een conclusie over de volledigheid van de (omzet)transacties.

Redelijke mate van zekerheid

Als de controlemedewerker heeft vastgesteld dat hij kan steunen op het werk van anderen, kan hij met een redelijke mate van zekerheid een oordeel geven over de volledigheid van het controleobject (zie paragraaf 10.1 'Algemeen'). Wanneer vervangbare maatregelen van interne beheersing niet (altijd) goed gewerkt hebben, kan de controlemedewerker aanvullende controles uitvoeren en is een oordeel met een redelijke mate van zekerheid ook mogelijk. Zelfs wanneer er onvervangbare maatregelen van interne beheersing niet (altijd) goed gewerkt hebben, kan in bijzondere situaties toch de volledigheid van de transacties worden vastgesteld (inkopen via één of enkele leveranciers, maximale capaciteit staat vast, volledigheid kasverkeer ligt vast en dergelijke).

Resterende onzekerheid

Veelal moet de controlemedewerker aanvaarden dat er onzekerheid blijft bestaan, die ook hij niet met volledigheidscontroles geheel kan wegnemen. Wanneer deze resterende onzekerheid logischerwijs voortvloeit uit de aard en omvang van de onderneming, aanvaardt hij dat en kan hij ten hoogste een plausibiliteitsoordeel geven.

Richtlijn 10e

Wanneer de controlemedewerker inconsistenties in de administratie constateert, bespreekt hij zijn bevindingen met de belastingplichtige.

Redelijke bewijslastverdeling

Omdat hij de (omzet- of loon)verantwoording dan nog niet 'goed genoeg' vindt, geeft hij de belastingplichtige de gelegenheid informatie aan te reiken waarmee alsnog de aanvaardbaarheid wordt bevestigd. In de jurisprudentie zijn de regels van de redelijke bewijslastverdeling ontwikkeld. Daaruit blijkt dat de belastingplichtige die de schijn tegen heeft, moet bewijzen dat de administratie representatief is voor de werkelijkheid.

Richtlijn 10f

Wanneer het tegenbewijs van de belastingplichtige onvoldoende is, evalueert de controlemedewerker die onvolkomenheid zowel kwalitatief als kwantitatief. Hij beoordeelt de risico's opnieuw in het licht van de aard, de oorzaak en de kans op verdere onvolkomenheden en hij schat om welk bedrag het – naar verwachting – in totaal gaat met betrekking tot deze onvolkomenheid.

Mate van verwijtbaarheid

Daarbij geeft hij ook aandacht aan de mate van verwijtbaarheid. Is het standpunt dat de belastingplichtige inneemt, pleitbaar? Of is er sprake van grove schuld? Of zelfs opzet? In het oog dient te worden gehouden dat de bewijslast ten aanzien van de mate van verwijtbaarheid aan de zijde van de Belastingdienst ligt (zie paragraaf 9.6.5. over de informatiebeschikking en de omkering van de bewijslast). Het is dan ook van essentieel belang dat de controle hiernaar zorgvuldig wordt uitgevoerd (zie verder hoofdstuk 12).

Slotevaluatie

De belastingplichtige krijgt de gelegenheid om een lagere (omzet- of loon)correctie aannemelijk te maken. Tijdens de slotevaluatie besluit de controlemedewerker of hij dit voorstel accepteert en welke afspraken hij met de belastingplichtige maakt om onvolkomenheden in de toekomst te voorkomen (zie hoofdstuk 12). De omvang van de onvolkomenheid is meestal niet exact te bepalen. Zowel belastingplichtige als controlemedewerker berekent een bandbreedte van mogelijke correctiebedragen. Een compromis kan ontstaan waar beide bandbreedtes elkaar overlappen.

Redelijkheid

De bewijslast voor een correctie ligt in beginsel bij de controlemedewerker. De controlemedewerker zal een redelijke aanslag dienen vast te stellen. De verschuldigde belasting wordt niet willekeurig bepaald; de controlemedewerker gebruikt de bevindingen van de volledigheidscontroles als een redelijk alternatief voor de aangegeven omzet en lonen. De controlemedewerker beperkt zich niet tot het noemen van een bedrag, maar hij geeft ook de reden(en) voor de (omzet- of loon)correctie aan. Hij gaat na of de volledigheidscontroles toereikend zijn geweest en voldoende en geschikte controle-informatie opleveren voor de slotevaluatie.

Tegenwerking

De controlemedewerker is afhankelijk van de soort en de hoeveelheid controle-informatie waarover hij beschikt om tot een redelijke correctie te komen. Het is vooral moeilijk daarvan een goede schatting te maken als de belastingplichtige tegenwerkt, bijvoorbeeld als deze weigert informatie te verschaffen of medewerking aan de controle te verlenen. Die tegenwerking leidt er wel toe dat dan de bewijslast bij de belastingplichtige komt te liggen en soms verzwaard wordt (zie verder hoofdstuk 12). De controlemedewerker kan overwegen om een informatiebeschikking af te geven (zie paragraaf 9.6.5 'Beoordeling of de administratie (binnen redelijke termijn) controleerbaar is').

Andere wegen

Dit betekent niet dat de controlemedewerker bij de geringste tegenwerking zijn controle kan staken en een hoge aanslag kan (laten) opleggen. Op de inspecteur rust altijd een onderzoeksplicht om tot een redelijke aanslag te komen. De controlemedewerker kan dan bijvoorbeeld medewerking van de belastingplichtige afdwingen of sanctioneren, dan wel andere informatiebronnen dan de administratie van de belastingplichtige gebruiken om een redelijke aanslag te berekenen.
Te denken valt aan gegevens waarover de Belastingdienst al beschikt, zoals dwarsverbanden tussen de diverse aangiften, loongegevens en banktegoeden. De controlemedewerker kan ook beschikken over branchegegevens, informatie van het internet en gegevens die bij derden zijn verzameld (derdenonderzoeken).

11 Juistheidscontroles

Terug naar inhoud

Richtlijnen

11a Met de juistheidscontroles verzamelt de controlemedewerker voldoende en geschikte controle-informatie om de juistheid van het controleobject vast te kunnen stellen.

11b De controlemedewerker maakt voor zijn juistheidscontroles gebruik van statistische steekproeven en bij voorkeur van de geldsteekproef, tenzij andere controlemiddelen efficiënter zijn.

11c Voordat de controlemedewerker een statistische steekproef toepast, informeert hij het controlesubject over de opzet en aanpak. Er is overleg tussen de controlemedewerker en de steekproefspecialist over de opzet van de steekproef.

11d De controlemedewerker gaat de aanvaardbaarheid van schattingen na.

11.1 Inleiding

Een controle bestaat uit een combinatie van systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden. In hoofdstuk 9 'Analyse van de administratie' kwamen de systeemgerichte controlewerkzaamheden al aan bod. Die werkzaamheden hebben tot doel de kwaliteit van de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) vast te stellen, waarbij het gaat om zowel de opzet en het bestaan als om de werking. Dit is nodig om te beoordelen in hoeverre de primaire vastleggingen van alle transacties en de controleerbaarheid daarvan gewaarborgd zijn. Als de controlemedewerker in de fase van de analyse van de administratie concludeert dat de AO/IB niet van voldoende kwaliteit is, kan hij de gegevensgerichte controlewerkzaamheden niet verminderen. We verwijzen in dit verband naar hetgeen hierover is opgemerkt in paragraaf 5.10 ('Schillenmodel').
De gegevensgerichte controlewerkzaamheden zien zowel op volledigheidscontroles als op juistheidscontroles. De volledigheidscontroles zijn in hoofdstuk 10 besproken. De juistheids-controle is het onderwerp van dit hoofdstuk.

Richtlijn 11a Met een juistheidscontrole wordt vastgesteld of een geselecteerde transactie juist (conform de wet- en regelgeving) is verwerkt in het controleobject. Veelal is dit de aangifte en/of als afgeleide daarvan de administratie Ook voor de juistheidscontroles verzamelt de controlemedewerker voldoende en geschikte controle-informatie.

Richtlijn 11b Met statistische steekproeven kan de hoeveelheid uit te voeren juistheidscontroles aanmerkelijk worden beperkt, terwijl er wel een gekwantificeerd oordeel over de juistheid van de populatie als geheel mogelijk is. Het gebruik van statistische steekproeven is dus een effectief en efficiënt controle-instrument.

Het kan voorkomen dat het niet mogelijk blijkt om statistische steekproeven – om wat voor reden dan ook – toe te passen op juistheidscontroles. Dan zal de controlemedewerker de juistheids-controles uitvoeren met behulp van kritische deelwaarnemingen.[65] Dan is een gekwantificeerd oordeel over de populatie als geheel niet mogelijk, maar zijn er uitsluitend specifieke bevindingen te onderkennen.
In paragraaf 11.2 worden de methodieken van juistheidscontroles behandeld. Daarbij wordt zowel aandacht besteed aan de selectie van transacties door middel van de statistische steekproef, als aan de selectie van transacties op basis van een kritische deelwaarneming. In paragraaf 11.3. wordt de planning van de statistische steekproef beschreven. In paragraaf 11.4 volgt de uitvoering van de juistheidscontroles. Daarna wordt in paragraaf 11.5 aandacht besteed aan de evaluatie op basis van de statistische steekproef.

---

65 Zie hoofdstuk 6 'Controlemiddelen en controletechnieken' waar op de controletechniek van de statistische steekproeven en kritische deelwaarnemingen wordt ingegaan, inclusief de voor- en nadelen daarvan.

De planning, uitvoering en evaluatie van kritische deelwaarnemingen worden beschreven in respectievelijk de paragrafen 11.6, 11.7 en 11.8. In de bijlage aan het eind van dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de controlerichting in geval van steekproeven.

11.2 Methodieken juistheidscontroles

Om de juistheid van de verantwoorde transacties te beoordelen maakt de controlemedewerker gebruik van de controle-informatie die hij in de eerdere fasen van zijn controle heeft verzameld. Toch blijft er vrijwel altijd nog een onzekerheid bestaan over de juistheid van de verwerking van de (bron)gegevens die de basis vormen van de aangifte. Om deze onzekerheid weg te nemen zal de controlemedewerker ook gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten uitvoeren. De controlemedewerker kan dit bewerkstelligen door middel van:

- integrale controle of
- deelwaarnemingen, waaronder:
  - statistische deelwaarneming;
  - kritische deelwaarneming.

Methodiek

Integrale controles zijn vanuit de strategische doelstelling van de Belastingdienst meestal niet rationeel. De kosten van dergelijk toezicht zijn erg hoog in relatie tot de toegevoegde waarde. Daarom maakt de controlemedewerker de keuze hoe hij bepaalde transacties selecteert ter beoordeling. De uitkomst van deze keuze is bepalend voor het tijdsbeslag van de controlewerkzaamheden, maar ook voor de evaluatie van eventuele bevindingen. Voor een zo efficiënt mogelijke aanpak kan de controlemedewerker uit verschillende methodieken kiezen. In deze paragraaf komen deze methodieken aan bod. Hiermee komt de controlemedewerker tot een selectie van transacties die aan een nader onderzoek worden onderworpen.

Voorkeursmethodiek

Eerst wordt de methodiek van statistische steekproeven behandeld als de voorkeursmethodiek van de Belastingdienst.
Indien de statistische steekproef niet kan worden toegepast, zal de controlemedewerker terugvallen op andere selectiemethoden voor de juistheidscontrole, zoals een kritische deelwaarneming.
De controlemedewerker zal dan dat deel van het onderzoeksobject controleren, waar hij risico's onderkent en waar mogelijk fouten aanwezig zijn. Deze aanpak is dus een risicogerichte werkwijze. De bevindingen uit het (kritisch geselecteerde) onderzochte deel van het onderzoeksobject zijn niet representatief voor het gehele controleobject. De controlebevindingen kunnen daarom niet geprojecteerd worden op het controleobject als geheel. In paragraaf 6.5.2. 'Deelwaarneming' van hoofdstuk 6 'Controlemiddelen en controletechnieken' zijn wij hierop reeds ingegaan.

Hieronder beschrijven we van beide methodieken de planning, uitvoering en evaluatie. De fase van de *uitvoering* is voor de beide methodieken identiek.

11.3 Planning statistische steekproef

Wanneer de controlemedewerker bepaalt of hij voor de selectie van de transacties gebruik kan maken van de statistische steekproef, beoordeelt hij of de digitale administratie voldoende basis biedt. Het is van belang dat de juiste 'populatie' kan worden gevormd waaruit de geldeenheden worden getrokken en de getrokken geldeenheid geïdentificeerd kan worden in de administratie.

Richtlijn 11c

Indien de controlemedewerker ervoor kiest een statistische steekproef toe te passen, deelt hij dit aan de belastingplichtige mee. Bij aanvang legt hij (eventueel samen met de steekproefspecialist) mondeling de uitgangspunten en de procedures daarvan uit. Wanneer de belastingplichtige beperkte kennis heeft van de statistische steekproef, adviseert de controlemedewerker hem deskundige hulp in te schakelen, mocht hij aanvullende uitleg willen hebben.

Voor nadere informatie over de methodiek van de statistische steekproef wordt verwezen naar paragraaf 6.5.2.1.

Geldsteekproef in het MKB
Statistische steekproeven kunnen ook toegepast worden tijdens de controle van kleine organisaties. Vaktechnisch beschouwd zijn steekproeven in beginsel altijd mogelijk, ongeacht de omvang van de populatie. Uiteraard beoordeelt de controlemedewerker vanuit het kosten-batenperspectief of het zinvol is de steekproeftechniek toe te passen. Voor zeer kleine populaties volstaat soms een integrale controle. Maar ook in het MKB kan het al snel efficiënt zijn om de geldsteekproefmethode toe te passen.

Geldsteekproef in deelonderzoeken van de Douane
Statistische steekproeven kunnen ook toegepast worden in de controle van delen van de aangiften (CNI) of controles die zich beperken tot één vergunning. Uiteraard beoordeelt de controlemedewerker of het zinvol is de steekproeftechniek toe te passen en raadpleegt hij zo nodig de vaktechnisch adviseur Toezicht.

Geïntegreerde steekproef
Geïntegreerde steekproef

Een geïntegreerde steekproef is een statistische steekproef op de uitgaven ten behoeve van een juistheidscontrole voor meerdere belastingmiddelen tegelijk. Dat is mogelijk omdat een uitgave bestaat uit zowel het nettobedrag als de in rekening gebrachte omzetbelasting. Waar mogelijk zal de controlemedewerker gebruikmaken van een geïntegreerde steekproef.

Het geïntegreerde steekproefonderzoek kan in belangrijke mate bijdragen aan een doeltreffende en doelmatige inrichting van de fiscale controle, aangezien de controlemedewerker met behulp van één steekproef juistheidscontroles kan verrichten voor meerdere belastingmiddelen tegelijk. Daartoe zal de controlemedewerker samenwerken met collega's van een controleteam waarin ieder zijn eigen deskundigheid inbrengt. Een geïntegreerde steekproef biedt ook mogelijkheden tot samenwerking tussen de onderdelen Belastingen en Douane.

11.3.1 Populatievorming

Populatievorming

In de opzet van de steekproef staat de vorming van de populatie centraal. De vaststelling van de populatie is een belangrijke stap in het proces, omdat de statistische steekproef *uitsluitend* iets zegt over de populatie waaruit deze getrokken wordt. In het kader van de populatievorming zijn bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie van groot belang. Zie in dit verband paragraaf 5.12 'Het 'workflow-model', hoofdstuk 8 'Bedrijfsverkenning' en hoofdstuk 9 'Analyse van de administratie'.

Het controleobject wordt vertaald in een populatie geldeenheden waaruit de steekproef kan worden getrokken. Met deze vertaalslag geeft de controlemedewerker nadrukkelijk aandacht aan de controlerichting die ten aanzien van de te controleren transacties geldt (zie de bijlage bij dit hoofdstuk).

De controlemedewerker vraagt de administratie of delen daarvan in digitale vorm op. De mutaties uit deze bestanden zijn de basis voor de samenstelling van de populatie waaruit de steekproefelementen getrokken worden. De controlemedewerker gaat na of het bestand alle benodigde gegevens bevat, zoals documentnummers die verwijzen naar de achterliggende brondocumenten.

De populatie waaruit de steekproef getrokken wordt, is veelal niet gelijk aan het controleobject waarover een oordeel dient te worden gevormd. Het is van belang dat de controlemedewerker de *aansluiting* tussen deze twee nauwkeurig beoordeelt, dan wel zelf maakt. Deze aansluiting(en) documenteert hij in het controledossier.

11.3.2 Trekking van de steekproef

In de trekking van de steekproef spelen de volgende uitgangspunten een rol:
- materialiteit en controletolerantie;
- betrouwbaarheid van de uitspraak;
- nulfoutenverwachting.

Deze uitgangspunten worden toegelicht alvorens de trekking van de steekproef zelf te bespreken.

11.3.2.1 Materialiteit en controletolerantie

Om de materialiteit te bepalen wordt de materialiteitstabel gebruikt uit paragraaf 5.8 'Nauwkeurigheid en materialiteit'. Daaruit blijkt dat de controletolerantie altijd gelijk is aan de materialiteit. De reden daarvoor is dat de hoeveelheid controlewerk dan minimaal is (zie verder paragraaf 5.8.).

Materialiteit

De materialiteit zoals die uit de materialiteitstabel wordt afgeleid, is uitgedrukt in uitgaveneuro's (dus: de brutobedragen inclusief btw). Soms bestaat de te controleren populatie echter niet uit uitgaven maar bijvoorbeeld uit kostenbedragen (dus: nettobedragen exclusief btw) of belastingeuro's (bijvoorbeeld geclaimde voorbelasting). In die gevallen moet het bedrag van de materialiteit, zoals dat uit de materialiteitstabel wordt afgeleid, worden omgerekend. De omrekening van de materialiteit gaat als volgt in zijn werk:
- Indien de populatie bestaat uit kosten (nettobedragen), wordt de materialiteit omgerekend met de factor 100/121e en afgerond op duizenden naar boven.
- Indien de populatie bestaat uit (gemiste) omzetbelastingeuro's, wordt de materialiteit omgerekend met de factor 21/121e en afgerond op duizenden naar boven.
- Indien de populatie bestaat uit gemiste loonheffingeuro's, wordt de materialiteit omgerekend met de factor 52/100e en afgerond op duizenden naar boven.
- Indien de populatie bestaat uit (gemiste) douanerechten, wordt de materialiteit omgerekend met de factor X/100 en afgerond op duizenden naar boven. Hierbij is X het hoogste percentage douanerechten dat in casu wordt gebruikt voor de samenstelling van de populatie maximaal gemiste douanerechten.
- Indien de samenstelling van de populatie anders is dan eerder genoemd, kan de controlemedewerker voor de wijze van omrekening contact opnemen met de steekproefspecialist.

11.3.2.2 Betrouwbaarheid van de uitspraak

Betrouwbaarheid

Voor de controle van de jaarrekening hanteert een openbaar accountant gewoonlijk een statistische betrouwbaarheid van 95%. Deze zekerheid maakt deel uit van de algemeen aanvaarde controlegrondslagen. De Belastingdienst sluit zich hierbij aan. Een betrouwbaarheid van 95% wil zeggen dat over de populatie een uitspraak wordt gedaan, die met minimaal 95% zekerheid correct is. Dit betekent dat er een kans van maximaal 5% is dat de populatie met een materiële fout toch, ten onrechte, wordt goedgekeurd. Wanneer de controlemedewerker een steekproef trekt, loopt hij dus een kleine kans dat de populatie te veel fouten bevat, zonder dat dit wordt geconstateerd. Er bestaat, met andere woorden, een kans dat de populatie ten onrechte wordt goedgekeurd. Om echter een uitspraak met 100% betrouwbaarheid te doen moet hij alle boekingen controleren. Dat is niet efficiënt en voor de meeste bedrijven zelfs onmogelijk. Daarom wordt een lagere betrouwbaarheid dan 100% (namelijk 95%) alom geaccepteerd.
Het is algemeen aanvaard dat een populatie als geheel kan worden goedgekeurd nadat voldoende getrokken geldeenheden zijn goedgekeurd. De bepaling hoeveel getrokken geldeenheden 'voldoende' zijn, is gebaseerd op (onder andere) de betrouwbaarheid van 95% en de nulfoutenverwachting.

11.3.2.3 Nulfoutenverwachting

De verklaring van de belastingplichtige dat deze 'duidelijk, stellig en zonder voorbehoud' aangifte heeft gedaan, betekent tevens dat de controlemedewerker er voor zijn planning van mag uitgaan dat de aangifte(n) geen fouten bevat(ten laat staan fouten die van materieel belang zijn. Deze verklaring van de belastingplichtige rechtvaardigt een nulfoutenverwachting, die inhoudt dat in de steekproef geen fouten worden toegestaan. Daarmee wordt voor de kleinst mogelijke steekproefomvang en daarmee voor de Belastingdienst de hoogst mogelijk efficiëntie gekozen. Soms kan het echter voorkomen dat de controlemedewerker wel fouten verwacht in (delen van) de populatie. De vraag is dan of hij in de planning nog steeds mag uitgaan van een nulfouten-verwachting. Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord. Het vermoeden behoeft de controle-medewerker niet te weerhouden zijn controle zo doelmatig mogelijk in te richten.

Wanneer de belastingplichtige zelf aangeeft dat er in de populatie fouten zullen worden aangetroffen, of als dit uit de fase van de analyse van de administratie is gebleken, mag van hem worden verwacht dat hij onderzoek doet naar de aanwezigheid van fouten in de populatie. Indien de belastingplichtige al specifieke onderwerpen heeft onderzocht en daarbij fouten heeft geconstateerd, moet daarmee rekening worden gehouden in de planning, uitvoering en evaluatie van de steekproef. In dergelijke gevallen is overleg met een steekproefspecialist nodig.

11.3.2.4 Aselecte trekking

De trekking van de steekproef is de aselecte aanwijzing van de te controleren geldeenheden. Omdat deze aselecte trekking wordt uitgevoerd door een computerapplicatie, wordt iedere menselijke voorkeur uitgesloten. De omvang van de te trekken steekproef hangt direct samen met de nauwkeurigheid en de betrouwbaarheid waarmee het steekproefonderzoek wordt ingericht.

11.3.2.5 Trekkingsmethode: 'cell sampling'

De Belastingdienst hanteert 'cell sampling' als trekkingsmethode: de populatie wordt opgedeeld in een aantal intervallen van gelijke omvang, ook wel cellen genoemd. Het aantal intervallen komt overeen met de steekproefomvang. Uit elk interval wordt willekeurig één te controleren geldeenheid getrokken. Elke geldeenheid in die cel heeft dezelfde kans om in de steekproef geselecteerd te worden. Het voordeel van deze trekkingsmethode is dat de steekproef een zuivere dwarsdoorsnede van de populatie is, gegeven de wijze waarop de populatie is gesorteerd. De door de geldsteekproef geselecteerde geldeenheden worden vervolgens vertaald naar de te onderzoeken brondocumenten, zoals facturen.

11.3.2.6 Omvang van het interval

De omvang van het interval kan aan de hand van de volgende formule worden bepaald:

Interval (J) = controletolerantie (MP) / 3

Over het algemeen wordt een interval met de letter J aangeduid. De letters MP staan voor 'monetary precision' en geven de controletolerantie weer. De factor 3 heeft betrekking op de R-waarde die hoort bij een betrouwbaarheid van 95% en een nulfoutenverwachting.

11.3.3 Reductie van de steekproef

Positieve voorinformatie, verkregen tijdens de fase van de analyse van de administratie, kan worden vertaald in een vermindering van het gegevensgerichte controlewerk. In het geval van een steekproef spreken we dan over de reductie van de steekproefomvang.

Vuistregels

Voor de beperking van de steekproefomvang zijn regels opgenomen in de hierna opgenomen reductietabel.
De te controleren geldeenheden in de *gereduceerde steekproef* worden bepaald door een (posten) steekproef te trekken uit de klassieke steekproef.[66] In beginsel worden vervolgens alleen de geldeenheden die in de gereduceerde steekproef zijn aangewezen, op fiscale aanvaardbaarheid beoordeeld. Bovendien wordt voor een aantal geldeenheden tevens een 'dual purpose test' uitgevoerd. Op het laatst genoemde onderwerp wordt later in dit hoofdstuk ingegaan.

Specifieke inherente risico's

Wanneer de controlemedewerker in de gereduceerde steekproef geen fouten constateert en de 'dual purpose tests' niet tot bevindingen hebben geleid, is het aannemelijk dat hij de populatie terecht heeft gereduceerd op basis van zijn positieve voorinformatie. Zo niet, dan heeft hij de steekproefomvang ten onrechte gereduceerd. Hij zal dan de toegepaste reductie ongedaan moeten maken en alsnog alle elementen van de klassieke steekproef moeten controleren.

Reductietabel
Voor de hoogte van de reductie op de klassieke steekproef geldt de volgende reductietabel als handreiking.

Figuur 11.1 Reductietabel

Positieve voorinformatie [67]	Reductie van de steekproef met	Te verrichten meerwerk
Opzet en bestaan van de interne beheersing	75%	25 'dual purpose tests'
Opzet, bestaan en werking van de interne beheersing, waarbij externe deskundigen of de medewerkers van de organisatie zelf aanvullende werkzaamheden verricht aan de werking (monitoring)	87½%	25 'dual purpose tests'. Voorts bespreking van de uitkomsten van de monitoring en de uitgevoerde vervolgacties ('follow -ups')
Controles door derden of medewerkers van de organisatie zelf, met dezelfde reikwijdte en nauwkeurigheid als de Belastingdienst hanteert	100%	Bespreking uitgangspunten en indien gelijk aan Belastingdienst: beoordeling 10% aselect aangewezen dossiers

Van de percentages die in de reductietabel zijn opgenomen, kan worden gezegd dat ze in zekere zin arbitrair zijn. Het gaat om keuzes die tot doel hebben kaders te bieden voor een professioneel oordeel ('professional judgement'). Belangrijk is dat de toezichtlast in vergelijkbare gevallen gelijk is.

Wat het werk betreft dat in de reductietabel wordt genoemd, merken we het volgende ter toelichting op:

---

66 De klassieke steekproef is een steekproef die wordt getrokken zonder rekening te houden met positieve voorinformatie.

67 Indien de positieve voorinformatie uitsluitend betrekking heeft op de opzet van de interne beheersing of bijvoorbeeld op een eerste analyse van de AO/IB door medewerkers van de organisatie zelf of door externen, kan een reductie worden toegepast van 50%. Dat deze mate van reductie niet in de reductietabel, doch 'slechts' in een voetnoot wordt vermeld, houdt verband met de inschatting dat deze mate van reductie in de praktijk om verschillende redenen naar verwachting (nagenoeg) niet zal worden toegepast en experimenteel is.

– *Reductie 75% en 87½%*
  Er is onderscheid tussen enerzijds deelwaarnemingen die erop gericht zijn systeemgerichte controles uit te voeren, waarmee de formele werking van de internebeheersingsmaatregelen wordt getoetst, en anderzijds gegevensgerichte controles. Een combinatie van beide controlevarianten levert een 'dual purpose test' op. Op de transacties in de gereduceerde steekproef waarop geen 'dual purpose test' wordt uitgevoerd, voert de controlemedewerker alleen de gegevensgerichte werkzaamheden uit.
  Zoals de reductietabel laat zien, worden er altijd 25 'dual purpose tests' uitgevoerd. Voor beide regels in de tabel geldt dat de juistheid van de gehanteerde positieve voorinformatie moet worden gevalideerd. Is de organisatie complex en/of heeft zij een groot aantal bedrijfsprocessen, dan kan de controlemedewerker mogelijk niet volstaan met 25 tests. Op grond van zijn professioneel oordeel bepaalt de controlemedewerker dan hoeveel er moeten worden uitgevoerd. Ten behoeve van de 'dual purpose tests' wordt het aantal vastgestelde boekingen aselect getrokken uit de gereduceerde steekproef. Het genoemde aantal van 25 geldt ook als minimumomvang van de gereduceerde steekproef.
– *Reductie 87½%*
  De bespreking van de uitkomsten van de monitoring richt zich in het bijzonder op de gehanteerde reikwijdte en de kwaliteit van de uitvoering. Data-analyse is een vorm van monitoring die sterk in ontwikkeling is. Het gesprek met de organisatie over de uitgevoerde (vervolg)acties richt zich zowel op de aanpassingen die zijn doorgevoerd in de populatie die met data-analyse is beoordeeld, als op de ontwikkeling van de internebeheersingsmaatregelen. Daarmee hebben ze ook betrekking op het lerend vermogen van de organisatie.
– *Reductie 100%*
  Indien de controlemedewerker in de controle volledig kan steunen op de controles van derden (de organisatie zelf, openbaar accountants en/of andere externe deskundigen), beperkt hij zich tot 'reviews'. De controlemedewerker kan volledig steunen op het toezicht van anderen als die met minimaal dezelfde reikwijdte en uitgangspunten (betrouwbaarheid en nauwkeurigheid) hebben getoetst. De beoordelingen richten zich dan op de reikwijdte en kwaliteit van het gegevensgerichte werk, onder andere op de fiscale duiding.
  In beginsel wordt een beperkt aantal dossiers (10% van de klassieke steekproefomvang) doorgelicht. Is in eerdere gevallen geconstateerd dat de werkzaamheden conform de gestelde eisen zijn uitgevoerd, dan kan dit aantal worden aangepast.

11.3.4 Documentatie

De controlemedewerker legt de uitvoering van de steekproef systematisch vast; dat wil zeggen: de uitgangspunten van de steekproef, de trekking, de reductie en daarna ook de controle van de geselecteerde geldeenheden (zie daarvoor verder paragraaf 11.4). Dit is van belang uit het oogpunt van verantwoording van de verrichte werkzaamheden en ter vereenvoudiging van het evaluatieproces. De belastingplichtige moet de mogelijkheid hebben de inrichting van de controle en de fiscale interpretaties van de controlemedewerker te toetsen.

11.4 Uitvoering juistheidscontroles

Wanneer de transacties zijn geselecteerd op basis van de statistische steekproef, zal de belastingplichtige de detailinformatie over deze transacties verzamelen, opdat de controlemedewerker deze vervolgens kan beoordelen. Deze beoordeling hangt samen met de fiscale wetgeving waaraan de belastingplichtige zich dient te houden.
Het proces van de beoordeling is hieronder opgenomen (met uitzondering van de fiscale toetsing):

1 bepalen wat de norm is (wetgeving);
2 bepalen welke informatie er nodig is op basis van de norm;
3 opvragen van de benodigde informatie;
4 bepalen of er voldoende en geschikte informatie is;
5 toetsen van de verstrekte informatie aan de norm;

In de paragrafen hierna wordt per onderdeel ingegaan op deze stappen van het beoordelingsproces.

11.4.1 De norm

De norm voor de beoordeling van de geselecteerde transacties is de fiscale wetgeving. De controlemedewerker heeft voldoende kennis van deze norm, of hij kan voor specifieke kennis ter zake deskundige collega's inschakelen. Het valt buiten het bestek van dit handboek om deze fiscale normen op te nemen.

11.4.2 Benodigde informatie

Wanneer de controlemedewerker de transacties heeft geselecteerd, vraagt hij de belastingplichtige de informatie aangaande deze transacties te verzamelen, zodat hij de informatie kan beoordelen. Daarvoor zijn de brongegevens en/of primaire registraties vaak van grote waarde. Deze brongegevens geven achteraf een zo goed mogelijk zicht op de werkelijkheid (zie ook transactiemodel in paragraaf 5.5 'Het transactiemodel'). Afhankelijk van het type transactie kunnen de brongegevens en/of primaire registraties heel divers zijn, zoals inkoopcorrespondentie, personeelsdossiers, (digitale) agenda's, specifieke goederengegevens, enzovoorts. Ook de wijze waarop de informatie wordt aangeleverd, kan vele vormen aannemen. De informatie over transacties kan niet alleen in de primaire (digitale) vastleggingen beschikbaar zijn, zoals bijvoorbeeld in logistieke systemen en kassasystemen, maar ook in gps-trackers en digitale foto's. Het is de primaire verantwoordelijkheid van de belastingplichtige de juistheid van de transactie aannemelijk te maken. De belastingplichtige bepaalt hoe hij de relevante informatie aan de controlemedewerker aanlevert, waarbij de controlemedewerker wel een voorkeur kan uitspreken.
De gegevens over de *fiscale verwerking* van de geselecteerde transacties in de administratie van de organisatie maakt deel uit van de benodigde informatie.

11.4.3 Opvragen van de informatie

De controlemedewerker vraagt de informatie op die nodig is om de getrokken geldeenheden te kunnen goedkeuren.
Hij licht toe welke controlevraag met behulp van de getrokken geldeenheden moet worden beantwoord. Ook maakt hij concrete afspraken over de termijnen van de aanlevering van de informatie. Indien de gegevens al door een andere toezichthouder zijn beoordeeld, kan de controlemedewerker van die bevindingen gebruikmaken (conform het Schillenmodel).

11.4.4 Voldoende en geschikte informatie

Wanneer de controlemedewerker de informatie van de organisatie heeft ontvangen, beoordeelt hij of de informatie voldoende en geschikt is. Of dat laatste het geval is, hangt onder meer af van de kwaliteit van de informatie. De kwaliteit van de informatie is afhankelijk van de relevantie en de betrouwbaarheid ervan. Om die te kunnen beoordelen maakt de controlemedewerker gebruik van de eerder opgedane kennis en ervaringen gedurende zijn controle. Hij houdt rekening met de bron en de aard van die bron, die nu eenmaal per situatie verschillend kunnen zijn.
Relevantie betreft de logische samenhang van de informatie met (of de invloed op) de transactie die wordt gecontroleerd. De betrouwbaarheid van informatie kan worden getoetst door te controleren of de gegevens juist, volledig en tijdig zijn vastgelegd (zie ook hoofdstuk 5 over de authenticiteit en de integriteit van gegevens).
De controlemedewerker vormt zich een beeld van de kwaliteit van de informatie en zal deze toetsen aan de fiscale norm als zich geen bijzonderheden voordoen. Wanneer er twijfels bestaan over de kwaliteit van de aangeleverde informatie, zal de controlemedewerker kijken of er andere mogelijkheden bestaan om informatie over de geselecteerde transacties te verkrijgen. De controlemedewerker kan er bijvoorbeeld voor kiezen de gegevens van een transactie bij een andere organisatie te verzamelen (zie paragraaf 6.2.10. 'Derdenonderzoek'). Of de controlemedewerker voldoende informatie heeft verzameld, is afhankelijk van zijn vaktechnisch oordeel. Méér controle-informatie kan echter nooit een compensatie zijn voor een lagere kwaliteit van controle-informatie.

Als er niet voldoende en geschikte informatie beschikbaar is, kan de transactie niet worden goedgekeurd.

11.4.5 De toetsing

De vraag die ten aanzien van elk van de geselecteerde transacties centraal staat, is of deze kan worden goedgekeurd. De controlemedewerker toetst met behulp van de verzamelde informatie of geselecteerde transactie voldoet aan de norm. Indien de informatie naar zijn oordeel toereikend is, kan de geselecteerde transactie worden goedgekeurd. Zijn bevindingen en conclusies legt hij vast in zijn dossier. Wanneer de transactie vooralsnog niet kan worden goedgekeurd, bespreekt de controlemedewerker dit met het controlesubject.
Van elk van de geselecteerde transacties zal het controlesubject de juistheid moeten onderbouwen. In een statistische steekproef is de getrokken geldeenheid respresentief voor het gehele interval. Het maakt dan dus geen verschil of er een geldeenheid uit een declaratie of factuur met een gering totaalbedrag beoordeeld moet worden, of één uit een declaratie of factuur met een hoog bedrag.

Foutanalyse

Ten aanzien van elke (nog) niet goedgekeurde geldeenheid voert de controlemedewerker samen met de belastingplichtige een foutanalyse uit. Het is aan de belastingplichtige om de controlemedewerker ervan te overtuigen dat de boekwaarde en daarmee de getrokken geldeenheid 'goed' is. De bewijslast rust op de belastingplichtige. Zolang deze daarin niet slaagt, is de geldeenheid 'nog niet goed'.

11.4.5.1 'Dual purpose testing'

Vooronderstelling toetsen

Wanneer de controlemedewerker de steekproef heeft gereduceerd, omdat hij uitging van een toereikend opgezette en effectief werkende AO/IB, toetst hij die vooronderstelling. De controlemedewerker wil immers in voldoende mate zekerheid krijgen dat de 'schil' waarop hij steunt, van voldoende kwaliteit is.

Die kwaliteit wordt zichtbaar in de 'hard controls' en de 'soft controls' van die 'schil'. De 'hard controls' hebben betrekking op zaken zoals functiescheiding, procedures, maatregelen, risicoanalyse, fysieke beveiliging, interne controle en dergelijke. De 'soft controls' hebben betrekking op de bedrijfscultuur, zoals helderheid in communicatie, bespreekbaarheid van problemen, voorbeeldgedrag van de leiding, uitvoerbaarheid van maatregelen, transparantie in beleid, aanspreekbaarheid wegens afwijkingen en handhaving van regels. De 'hard controls' en 'soft controls' geven gezamenlijk een indicatie van de kwaliteit van de 'schil'.

'Dual purpose tests'

De controlemedewerker toetst de vooronderstelling betreffende de vermeende positieve voorinformatie door middel van een aantal 'dual purpose tests'. Hij beoordeelt dan van een geselecteerde boeking niet alleen de fiscaaltechnische juistheid, maar ook of de maatregelen van de zichtbare interne beheersing echt hebben gefunctioneerd. Hij beantwoordt in dit verband vragen als: zijn voor de transactie waarop de geselecteerde boeking betrekking heeft, de afgesproken procedures gehanteerd? Zijn de geautoriseerde functionarissen daarbij betrokken geweest? Zijn de afgesproken interne controles ook echt op de juiste wijze uitgevoerd? En is voor het antwoord op al deze vragen voldoende en geschikte controle-informatie aanwezig (controleerbaarheid)?
De steekproefelementen waarop een 'dual purpose test' zal worden uitgevoerd, bepaalt de controlemedewerker door een (posten)steekproef te trekken uit de gereduceerde steekproef. Indien de 'dual purpose testing' tot negatieve bevindingen leidt, maakt de controlemedewerker de reductie op de steekproef ongedaan. Hij controleert dan alsnog de gehele klassieke steekproef.

11.4.5.2 *Verwijtbaarheid*

Bewijslast bij Belastingdienst

Indien de getrokken geldeenheid niet kan worden goedgekeurd, besteedt de controlemedewerker in zijn controle ook aandacht aan de mate van verwijtbaarheid. De Belastingdienst moet in eerste instantie het bewijs leveren ten aanzien van de verwijtbaarheid op het niveau van de getrokken geldeenheid.

Het is van belang dat de beoordeling van de mate van verwijtbaarheid zorgvuldig wordt uitgevoerd. Hoe de controlemedewerker moet handelen indien de controle van de geselecteerde transacties boetewaardig gedrag aan het licht brengt, staat beschreven in hoofdstuk 12.

11.5 Evaluatie statistische steekproef

Met de evaluatie van de juistheidscontroles op basis van een statistische steekproef wordt een gekwantificeerd oordeel gegeven over de populatie als geheel.

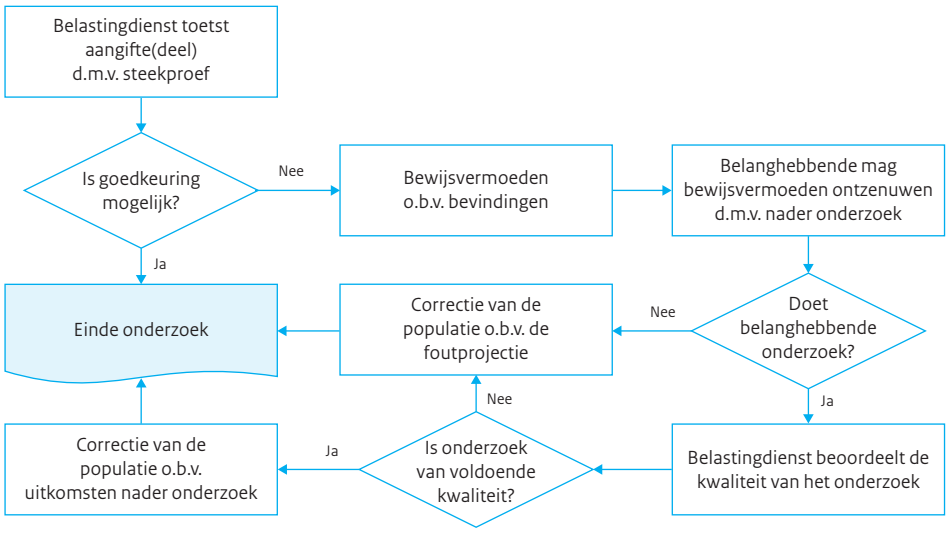
Samen evalueren

De controlemedewerker evalueert de steekproef in samenwerking met de steekproefspecialist. De conclusie ten aanzien van iedere getrokken geldeenheid heeft grote gevolgen, omdat met het oordeel over de getrokken geldeenheid ook een oordeel over een heel interval wordt gegeven. Voor elke geldeenheid die in de steekproef kan worden goedgekeurd, wordt op populatieniveau een geheel interval goedgekeurd. Indien de geldeenheid voor een deel kan worden goedgekeurd – we spreken dan van een zogeheten 'taint' – keuren we naar evenredigheid eenzelfde deel van een interval goed.
Als de steekproefuitkomsten worden geëvalueerd, gaat het primair om de vraag of de populatie die door middel van de steekproef op juistheid is getoetst, kan worden goedgekeurd of niet.

Wanneer er geen fouten zijn geconstateerd in de steekproef, kan de populatie worden goedgekeurd (met een betrouwbaarheid van 95%). Daarmee kan de aangifte op dat punt worden gevolgd en is het steekproefonderzoek daarmee afgerond.

De stappen die tijdens de evaluatie van de steekproefbevindingen worden gezet, kunnen schematisch als volgt worden weergegeven:

Figuur 11.2 Evaluatie steekproef



Om de vraag te kunnen beantwoorden of de populatie kan worden goedgekeurd, zet de controlemedewerker de berekende maximale fout af tegen de materialiteit. De materialiteit is immers de goedkeuringsgrens voor de gecontroleerde populatie.

De maximale fout geeft – met een betrouwbaarheid van 95% – aan hoe groot de fout in de populatie in het ongunstigste geval kan zijn.[68] De wijze waarop de maximale fout wordt berekend, gaat te ver voor dit handboek. Raadpleeg daarvoor een steekproefspecialist.

Als de maximale fout het bedrag van de materialiteit niet overstijgt, kan de populatie als geheel worden goedgekeurd. Dit is het geval indien de controlemedewerker in de steekproef geen fouten heeft geconstateerd. Mocht dat wel het geval zijn, maar blijft de maximale fout toch onder de goedkeuringsgrens, dan is de populatie toch 'goed genoeg'.[69]

Indien de populatie niet kan worden goedgekeurd, maakt de controlemedewerker (met behulp van de steekproefspecialist) een berekening van de foutprojectie. Dat is de beste schatting van het bedrag aan fouten in de populatie dat op basis van de steekproefuitkomsten kan worden gemaakt. De foutprojectie wordt berekend door de som van de 'taints' te vermenigvuldigen met het bedrag van het interval (J).

Nader onderzoek door controlesubject
Het controlesubject krijgt de gelegenheid om nader onderzoek te doen naar het precieze bedrag van de fouten in de populatie. Daarmee kan hij het bewijsvermoeden, namelijk de foutprojectie op basis van de steekproefuitkomsten, eventueel ontzenuwen. Het nadere onderzoek door de belastingplichtige dient – net als onze eigen steekproef – te voldoen aan de eisen van transparantie en controleerbaarheid. Hij zou met een integrale controle kunnen bewijzen dat de werkelijke fout in de populatie kleiner is dan de geprojecteerde fout. Gezien de hoeveelheid werk die daarmee gemoeid is, zal die keuze niet vaak gemaakt worden.[70]
Soms zal de belastingplichtige zelf een geldsteekproef (laten) uitvoeren. Uiteraard staat het hem vrij om dat te doen. Daarmee wordt het bewijsvermoeden niet ontzenuwd, maar de nauwkeurigheid ervan verhoogd. Raadpleeg een steekproefspecialist indien deze situatie zich voordoet.

Systematische fouten

Afzonderen deelpopulatie

Soms stelt de belastingplichtige dat één of meer bevindingen in de steekproef betrekking hebben op een systematische fout. Daarmee doelt hij op een fout die met behulp van een steekproef gevonden is en die kan worden toegerekend aan een deelpopulatie, omdat die het gevolg is van een specifieke foutoorzaak. Indien op basis van deze foutkenmerken een deelpopulatie kan worden gevormd waaruit de exacte omvang van de fout kan worden berekend, is er aanleiding deze deelpopulatie afzonderlijk te evalueren. Als voorwaarde hiervoor geldt dat het vast komt te staan dat de foutsoort zich buiten deze deelpopulatie niet heeft voorgedaan.
Die deelpopulatie bevat dan alle fouten van de geconstateerde foutsoort en biedt de mogelijkheid om van daaruit de omvang van het bedrag aan fouten exact te berekenen. Van een systematische fout spreekt men als vaststaat dat er in het complementaire deel van de populatie in het geheel geen boekingen voorkomen die de desbetreffende foutsoort bevatten.

Bewijslast voor de belastingplichtige

Indien de belastingplichtige het standpunt inneemt dat er sprake is van een systematische fout, moet hij daarvoor het bewijs leveren. Als de controlemedewerker dat beoordeelt, moet hij nadrukkelijk aandacht geven aan een zo ruim mogelijke definiëring van de foutsoort. Verder moet hij aandacht geven aan de vraag of het ook echt vaststaat dat het complementaire deel van de populatie foutloos is.

---

68 Het betreft hier – in technische termen – de bovengrens van het 95%-betrouwbaarheidsinterval.
69 Dat kan zich alleen voordoen indien de controletolerantie op een lager bedrag is gesteld dan het bedrag van de materialiteit of sprake is van een zeer kleine 'taint', bijvoorbeeld een kleine fout in een relatief groot factuurbedrag. In dat geval wordt uitsluitend de bekende fout gecorrigeerd, in geval deze hoger is dan de correctiegrens.
70 In controles van de Douane komt uitzoekwerk wel regelmatig voor in verband met de aard van de aangiftesystematiek en de wens om daaraan ten grondslag liggende artikelstambestanden op te schonen.

Overleg met steekproefspecialist

In de controlepraktijk komt de systematische fout slechts sporadisch voor. Dat houdt verband met het feit dat de foutsoort ruim moet worden gedefinieerd en dat het voor de belastingplichtige niet eenvoudig is het bewijs te leveren dat het complementaire deel van de populatie ook echt 'schoon' is. Mocht in een concreet geval toch sprake lijken te zijn van een systematische fout, dan voert de controlemedewerker verplicht overleg met een steekproefspecialist.

Tot slot
De bevindingen naar aanleiding van juistheidscontroles kunnen een indicatie zijn voor andere onvolkomenheden in de gecontroleerde aangifte(n). Zo kan uit de controle van een inkomende factuur bijvoorbeeld blijken dat een ontvangst die met deze factuur verband houdt, niet in de administratie is verantwoord. Dat zal voor de controlemedewerker aanleiding zijn om extra aandacht te geven aan de volledigheid van de verantwoorde omzet.

De uitkomsten van de juistheidscontroles worden met de belastingplichtige besproken en vervolgens betrokken in de evaluatie van de controle (zie hoofdstuk 12).

11.6 Planning kritische deelwaarneming

Met een kritische deelwaarneming wordt een gedeelte van de posten onderzocht. Posten kunnen worden geselecteerd op hun omschrijving op de grootboekrekening, op hun omvang, op hun frequentie of omdat in voorgaande controles bij deze of andere belastingplichtigen relatief veel fouten in een bepaalde soort posten ontdekt zijn. Transacties op basis van kritische deelwaarnemingen worden vaak geselecteerd op basis van cijferbeoordeling(en). Data-analyse kan daarbij worden gebruikt om bijzonderheden in de gehele populatie in beeld te brengen. Met data-analyse worden in principe alleen 'bekende' fouten opgespoord.

Het is voor de controlemedewerker van belang om te bepalen op welk moment er voldoende werk is uitgevoerd om de juistheidscontroles af te ronden die worden uitgevoerd op basis van deze kritische deelwaarnemingen. Deze afweging zal in het controleprogramma worden vastgelegd en eventueel worden overlegd met de vaktechnisch adviseur Controle.

11.7 Uitvoering juistheidscontroles

De controle op de juistheid van de geselecteerde transacties op basis van de kritische deelwaarnemingen zal niet anders zijn dan die op basis van de statistische steekproeven. Voor het overzicht zijn de te volgen stappen hieronder kort opgenomen, maar verder wordt verwezen naar paragraaf 11.4. 'Uitvoering statistische steekproef'.

1 bepalen wat de norm is (wetgeving);
2 bepalen welke informatie er nodig is op basis van de norm;
3 opvragen van de benodigde informatie;
4 bepalen of er voldoende en geschikte informatie is;
5 toetsen van de verstrekte informatie aan de norm;

11.8 Evaluatie kritische deelwaarneming

Tijdens de evaluatie van de bevindingen uit de kritische deelwaarneming zal de controlemedewerker op basis van zijn 'professional judgement' bepalen of er voldoende werk is gedaan. De materialiteit speelt daarin een belangrijke rol. De correcties blijven normaliter beperkt tot de geconstateerde fouten. De medewerker zal collegiaal overleg voeren en contact zoeken met vaktechnische adviseur Controle.

De uitkomsten van de juistheidscontroles worden met de belastingplichtige besproken en vervolgens betrokken in de evaluatie van de controle (zie hoofdstuk 12).

11.9 Schattingen

Kosten, maar geen uitgaven

Kosten die niet (direct) tot uitgaven leiden, zijn een bijzondere populatie voor de juistheidscontroles. Het gaat om kostenboekingen waarvan de tegenrekening betrekking heeft op de balans, waardoor er allocatie ontstaat van kostenbedragen naar de tijdvakken waarin deze kostenbedragen thuishoren.
Schattingen geven een relatief hoog risico op bewuste en onbewuste onjuistheden.

Voorbeelden zijn:
- afschrijvingen en afwaarderingen van activa, zoals uitstaande leningen, financiële derivaten, verliezen op onderhanden werk en dergelijke en
- dotaties aan voorzieningen, zoals aan voorzieningen voor dubieuze debiteuren, incourante voorraden, garanties en claims.

Afschrijvingen en dotaties

Indien deze kosten deel uitmaken van een populatie die de controlemedewerker door middel van een steekproef toetst, kunnen er complicaties ontstaan. Deze betreffen met name de situatie waarin een eventuele projectie voor een deel moet worden verwerkt in de balans. Daarom houdt de controlemedewerker afschrijvingen en dotaties buiten de populatie die hij met een steekproef controleert. De controlemedewerker vraagt de activastaat op en beoordeelt het afschrijvingsbeleid. Daarnaast vraagt hij naar de onderbouwing van de voorzieningen en beoordeelt hij de fiscale aanvaardbaarheid ervan.

Richtlijn 11d

De controlemedewerker controleert de plausibiliteit van de schattingen door cijferanalyses (verbandscontroles en cijferbeoordelingen) uit te voeren. Dit kan inhouden:
a gegevens en onderliggende veronderstellingen onderzoeken: sluit de garantiesubadministratie bijvoorbeeld aan op de verkoopregistratie? Is de voorziening voor dubieuze debiteuren gebaseerd op ouderdomsanalyse en ervaringen uit het verleden? Tevens gaat de controlemedewerker na of de schatting niet in strijd is met andere controle-informatie en de norm (fiscale wetgeving).
b berekeningen controleren; dit kan partieel of integraal, afhankelijk van de complexiteit en het materieel belang van de schatting. In sommige gevallen vraagt de controlemedewerker de ondersteuning van pensioendeskundigen, taxateurs en andere experts
c schattingen vergelijken met de werkelijke uitkomsten in vorige perioden en/of in latere perioden. De controlemedewerker maakt daarvoor veelvuldig gebruik van voortgezette controle, afloopcontrole en ontstaanscontrole

Verrekenprijzen

Schattingen kunnen ook een rol spelen in de beoordeling van verrekenprijzen. In de uitvoering van juistheidscontroles op de hoogte van de verrekenprijzen kan de controlemedewerker ondersteuning krijgen van leden van de coördinatiegroep Verrekenprijzen (CGVP).

Bijlagen: Controlerichting en steekproeven

De geldsteekproef richt zich uitsluitend op de juistheid van de verantwoorde transacties, maar er zijn ten aanzien van de controlerichting twee mogelijkheden. De juistheidscontrole kan zich richten op ‘overstatement’ of op ‘understatement’.

‘Overstatement‘

Een controle op ‘overstatement’ is erop gericht boekingen te ontdekken die in het controleobject voor een te hoog bedrag gepresenteerd zijn. Te denken is in dit verband aan een controle op de kosten die in mindering zijn gebracht op de belastbare winst. In de controle zal, gelet op het controledoel, vooral aandacht worden gegeven aan de vraag of de desbetreffende boekingen niet tegen een te hoog bedrag verantwoord zijn.

'Understatement'

Een controle op 'understatement' richt zich op de vraag of de te controleren boeking niet voor een te laag bedrag is verantwoord. In dit verband kan worden gedacht aan de controle op de tarieftoepassing voor de omzetbelasting. Het gaat hier weliswaar om een juistheidscontrole, namelijk de juistheid van het toegepaste tarief, maar toch zit er in die controle een volledigheidselement. De controlemedewerker zal zich immers vooral richten op die boekingen waarop het verlaagde tarief of het nultarief is toegepast. Van die boekingen zal hij controleren of het bedrag van de afgedragen omzetbelasting niet te laag verantwoord is.

Kortom, het verschil tussen een controle op 'overstatement' en een controle op 'understatement' kan als volgt worden weergegeven: met een controle op 'overstatement' wordt onderzocht of de boekwaarde niet te *hoog* verantwoord is, terwijl een controle op 'understatement' is gericht op de vraag of de boekwaarde niet te *laag* verantwoord is.

Populatievorming en controlerichting

Geldsteekproef alleen geschikt voor een controle op 'overstatement'

De populatie is de verzameling boekingen waaruit de steekproef wordt getrokken. Tijdens de samenstelling van deze verzameling boekingen dient in het oog te worden gehouden dat de geldsteekproef alleen geschikt is voor de controle op 'overstatement'. Boekingen die op 'understatement' gecontroleerd moeten worden, vragen om een andere benadering. Hier zijn twee situaties denkbaar, te weten:

- Er is sprake van een verzameling boekingen die op 'overstatement' dient te worden gecontroleerd, maar in deze verzameling komen boekingen voor met een negatief bedrag.
- Er is sprake van een verzameling boekingen die op 'understatement' dient te worden gecontroleerd.

Negatieve bedragen

Boekingen met een negatief bedrag uitsluiten

Er kan sprake zijn van een verzameling boekingen die op 'overstatement' moet worden gecontroleerd, waarin boekingen voorkomen met een negatief bedrag. Dit kan het geval zijn indien er een controle wordt uitgevoerd op de kosten die in mindering zijn gebracht op de belastbare winst. Het doel van de controle is vast te stellen of de boekingen niet voor een te hoog bedrag verantwoord zijn. Met andere woorden, het betreft in dit geval een controle op 'overstatement'.

Creditnota's en correctieboekingen

Er kunnen onder deze kosten boekingen met negatieve bedragen zijn opgenomen als gevolg van ontvangen creditnota's of correctieboekingen. Deze boekingen met een negatief bedrag vragen om een controle op 'understatement'. Die behoren in het kader van de geldsteekproef daarom tot een afzonderlijke populatie en dienen van de controle op de juistheid van de positieve bedragen te worden afgezonderd.

Tegenboeking

De controlemedewerker richt zich vervolgens op de verzameling boekingen met positieve bedragen. Indien een boeking met een negatief bedrag een correctie oplevert op een eerder gemaakte boeking met een positief bedrag, zal deze indirect in de controle worden betrokken indien de (foutieve) boeking met het positieve bedrag in de steekproef valt. Daarbij geldt dat een boeking die op zichzelf onjuist is, maar die door een tegenboeking gecorrigeerd is, toch kan worden goedgekeurd.

Controle van boekingen op 'understatement'

Indien een verzameling boekingen door middel van een steekproef op 'understatement' moet worden gecontroleerd, gaat het om de vraag of de gepresenteerde waarden niet voor te lage bedragen zijn opgenomen. De controlemedewerker controleert of de verzameling boekingen niet een grotere omvang had moeten hebben. De techniek van steekproeven vraagt dan om een creatieve aanpak. In deze situatie bestaat de populatie namelijk uit een verzameling complementaire gegevens. Hieronder is een voorbeeld opgenomen.

Controle op understatement: een voorbeeld
Indien een verzameling boekingen door middel van een steekproef op 'understatement' dient te worden gecontroleerd, gaat het feitelijk om de vraag of de gepresenteerde waarden niet voor te lage bedragen zijn opgenomen. Ofwel: had de verzameling boekingen in werkelijkheid niet een grotere omvang moeten hebben?

Controle op 'understatement'

Indien de op 'understatement' te controleren boekingen in de populatie zouden worden opgenomen, zal de trekkingskans afnemen naarmate de fout in omvang toeneemt. Indien de fout maximaal is, is de trekkingskans minimaal, soms zelfs nihil. Met deze tegengestelde beweging is direct duidelijk dat een steekproef die op deze wijze wordt ingericht, niet als rationeel kan worden aangemerkt.

Creëren complementaire deelverzameling

Het geschetste probleem kan worden opgelost door uit de verzameling te controleren boekingen, uitgaande van een maximumpositie, een complementaire deelverzameling te creëren.
De mate waarin binnen de complementaire deelverzameling sprake is van 'overstatement' is – per definitie – gelijk aan de mate waarin binnen de te controleren verzameling sprake is van 'understatement'. De controle op 'overstatement' in de complementaire deelverzameling kan worden ingericht door middel van een steekproef.

Hieronder wordt dit toegelicht door middel van een voorbeeld uit de sfeer van de omzetbelasting. Een vergelijkbaar voorbeeld zou kunnen worden gegeven voor een steekproef op de juiste tarieftoepassing door de Douane.

Voorbeeld omzetbelasting
Stel dat er een omzetbelastingcontrole wordt ingesteld waarmee de controlemedewerker zich een oordeel wil vormen over de juistheid van de gehanteerde tarieftoepassing. Deze juistheidscontrole richt zich op de ontdekking van 'understatement'. Het gaat immers om de vraag of omzetbelasting die moet worden afgedragen, niet voor te lage bedragen verantwoord is.
Aangezien een steekproef uitsluitend kan worden gebruikt voor de ontdekking van 'overstatement' in de populatie, dient de controle op de tarieftoepassing zich te richten op een populatie die bestaat uit de maximaal gemiste omzetbelasting.

De maximaal gemiste omzetbelasting kan worden bepaald door van elke factuur het maximale OB-tarief (21%) te berekenen en deze berekende OB te verminderen met de OB die al in rekening was gebracht. Op deze wijze ontstaat een complementaire populatie die getoetst kan worden. In een overzicht levert dit het volgende beeld op. De (complementaire) populatie bestaat uit de grijze vlakken.

Figuur 11.3 Voorbeeld complementaire populatie

Factuur 1: grondslag € 1.000	OB € 210	
Factuur 2: grondslag € 1.000	OB € 60	Max. gemiste OB € 150
Factuur 3: grondslag € 1.000	Maximaal gemiste OB € 210	

De onderzoeksvraag richt zich op het deel van de gemiste OB dat terecht is gemist. Om dit te controleren wordt een steekproef getrokken uit de 'grijze' populatie.
Zoals te zien is in de eerste regel van de tabel blijven de facturen waarop het maximale bedrag aan OB reeds werd afgedragen, buiten de controle aangezien op deze boekingen geen OB gemist kan worden (hun boekwaarde in de complementaire populatie is € 0).

Let erop dat de controle op de gemiste BTW een controle op 'overstatement' is. De mate waarin de gemiste BTW ten onrechte werd gemist, is gelijk aan de mate waarin afgedragen BTW te laag werd verantwoord.

12 Slotevaluatie

Terug naar inhoud

Richtlijnen

12a De controlemedewerker bepaalt zijn oordeel over het controleobject op basis van zijn controlebevindingen.

12b Als hij onvolkomenheden constateert, maakt hij mede voor de bewijslastverdeling onderscheid in a) bedenkingen tegen de verantwoording, b) onzekerheden in de controle (door objectieve of subjectieve verhinderingen) en c) onzekerheden in de verantwoording.

12c De controlemedewerker voert een afsluitende en alomvattende cijferbeoordeling uit om na te gaan of zijn oordeel over het controleobject logisch overeenkomt met alle controle-informatie

12d Als hij onvolkomenheden constateert, gaat de controlemedewerker na of het redelijk is die onvolkomenheden te extrapoleren naar soortgelijke controleobjecten in de naastliggende periode(n) of naar gerelateerde controleobjecten uit dezelfde periode(n).

12e Als er (mogelijk) betalingsproblemen zijn, voert de controlemedewerker overleg met de specialist Invordering.

12f De controlemedewerker voert verplicht overleg met de boete-fraudecoördinator wanneer de onvolkomenheden beantwoorden aan de vereisten van het protocol AAFD.

12g De controlemedewerker stelt na het verplichte boeteadvies het controlesubject schriftelijk in kennis van het voornemen een bestuursrechtelijke boete op te leggen. Hij stelt het controlesubject in de gelegenheid hierop te reageren. Deze kennisgeving voegt hij bij zijn controlebevindingen en zijn oordeel over het controleobject.

12h De controlemedewerker voert een slotgesprek met het controlesubject, dat de gelegenheid krijgt tegenbewijs te leveren en/of met een redelijk correctievoorstel te komen.

12i De controlemedewerker verzendt de schriftelijke mededeling tot het opleggen van de boete(n) tezamen met het controlerapport.

12j De controlemedewerker geeft het controlesubject een redelijke termijn om op de mededeling en het controlerapport te reageren.

12k Een compromis wordt vastgelegd in een afzonderlijke vaststellingsovereenkomst.

12l De controlemedewerker is zich gedurende de controle continu bewust van de mogelijkheid beboetbare en/of strafrechtelijke feiten te constateren. Ook is hij zich bewust van de verandering van rechten en plichten die een daarmee samenhangende sfeerovergang met zich kan brengen.

12.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken zijn de systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden beschreven. In dit hoofdstuk staat de slotevaluatie na voltooiing van die controlewerkzaamheden centraal. De controlemedewerker vormt zich dan op basis van de controlebevindingen een oordeel over het controleobject, veelal de aangifte(n).

Dit hoofdstuk beschrijft:
- de invloed van de controlebevindingen op de formulering van het oordeel over het controleobject;
- de kwantificering en kwalificering van onvolkomenheden en de gevolgen hiervan voor de bewijslast(verdeling);
- de procedure voor het opleggen van bestuurlijke boete(n);
- de bespreking van het oordeel en eventuele boete(n) met de belastingplichtige en
- de momenten waarop de controlemedewerker te maken kan krijgen met sfeerovergang.

Hoofdstuk 13 beschrijft hoe de controlemedewerker het standpunt van de Belastingdienst rapporteert.

12.2 Evaluatie controlebevindingen

Richtlijn 12a

De uitkomsten van de controlewerkzaamheden leiden tot controlebevindingen. Zij zijn van invloed op het oordeel over de aanvaardbaarheid van het controleobject, veelal de aangifte(n). De controlemedewerker stelt daartoe eerst zijn bevindingen per controlefase vast. Vervolgens evalueert hij deze bevindingen in hun geheel. Hij beoordeelt of de werkzaamheden tot voldoende en geschikte controle-informatie hebben geleid om met een redelijke mate van zekerheid een oordeel te kunnen geven over de aanvaardbaarheid van de aangifte(n).
Indien de controle is uitgevoerd door een controleteam, evalueert de controleleider, samen met de andere leden van het controleteam, de controlebevindingen.

Onvolkomenheden

Als de controlemedewerker (nagenoeg) geen onvolkomenheden (omissies en/of onjuistheden) heeft geconstateerd, aanvaardt hij de aangifte(n). Constateert hij die wel, dan toetst hij die onvolkomenheden aan de materialiteit. Als er niet-materiële onvolkomenheden zijn, beperkt hij zich ertoe die onvolkomenheden te herleiden tot de specifieke beweringen in de aangifte(n), zoals afzonderlijke balansposten, posten in de resultatenrekening of toepassing van tarieven en vrijstellingen. De belastingplichtige is vervolgens aan zet om tegenbewijs te leveren. Wanneer de controlemedewerker materiële onvolkomenheden heeft geconstateerd, onderzoekt hij of de materiële onvolkomenheden ook gelden voor andere periode(n) en/of belastingmiddelen. Deze materiële onvolkomenheden projecteert hij zo mogelijk (binnen de aangifte) en/of extrapoleert hij (naar andere perioden en/of belastingmiddelen). De bewijslast voor het aanbrengen van geprojecteerde en/of geëxtrapoleerde correcties ligt in eerste instantie bij de Belastingdienst.
Een statistische steekproef is in de regel voldoende voor de onderbouwing van een geprojecteerde correctie. In de situatie van extrapolatie zal de controlemedewerker aanvullende werkzaamheden moeten verrichten om aan te tonen dat het beeld van de feitelijke situatie in de betreffende periode(n) constant is. De jurisprudentie is op dit punt in ontwikkeling. Correcties op basis van extrapolatie bespreek je daarom altijd met een specialist controle of formeel recht. Voor de Douane geldt als uitgangspunt dat extrapolatie afhankelijk is van de aard van het gecontroleerde. Zo kan bijvoorbeeld een verschil in douanewaarde geëxtrapoleerd worden naar soortgelijke andere aangifteregels, maar een verschil in tarief of indeling alleen naar identieke goederen.

Het oordeel over de aangifte(n) is afhankelijk van de aard en omvang van de geconstateerde onvolkomenheden, rekening houdend met de gehanteerde materialiteit en de resterende onzekerheid die na afloop van de controle nog bestaat.

Kwalitatieve materialiteit

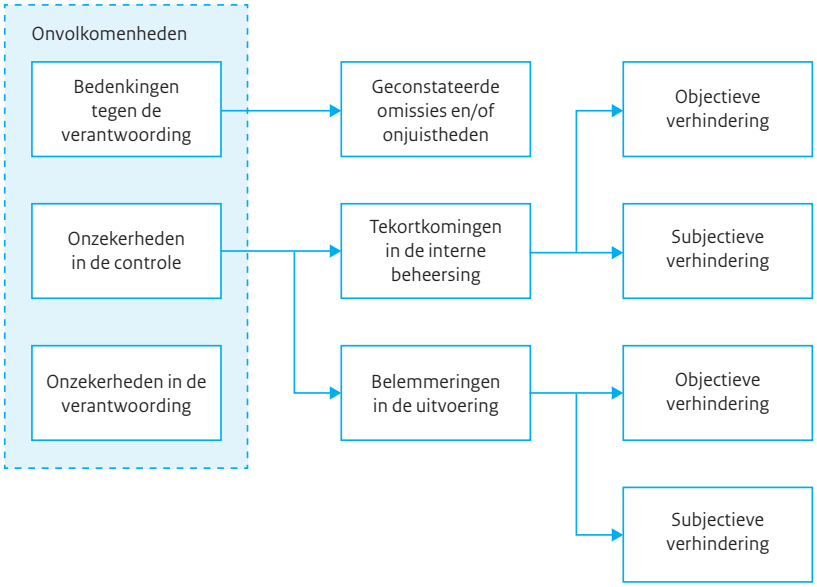
Zoals in hoofdstuk 5 is opgemerkt, kan de materialiteit zowel kwalitatief als kwantitatief van aard zijn. Vanwege de kwalitatieve aspecten van sommige transacties, zal de controlemedewerker soms aanvullende onderzoekshandelingen verrichten en/of in overleg treden met de boete(fraude) coördinator. Voorbeelden zijn ongebruikelijke transacties die vallen onder de meldingsplicht van de *Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme* (Wwft), of transacties die mogelijk frauduleus zijn. In dergelijke gevallen zal de controlemedewerker aanvullende werkzaamheden verrichten om dit soort informatie zo juist en volledig mogelijk te kunnen melden. Die aanvullende werkzaamheden verricht de controlemedewerker zoveel mogelijk voordat hij aan de slotevaluatie toekomt.

Kwantitatieve materialiteit

De kwantitatieve materialiteit bepaalt de controlemedewerker bij aanvang van de controle op basis van de omvang van de organisatie die wordt gecontroleerd (zie paragraaf 5.8.). Na afloop van de controle kunnen de uiteindelijke cijfers door correcties uiteraard afwijken van de aangiftecijfers. Desondanks zal de controlemedewerker tijdens de slotevaluatie uit praktische overwegingen blijven uitgaan van de materialiteit die was berekend tijdens de planning van de controle. Die is er immers op gericht de aangiften te kunnen goedkeuren. Bovendien zijn de voorgestelde correcties tijdens het slotgesprek nog niet definitief, omdat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren.

In verband met de bepaling van de gevolgen (bewijslastverdeling) van zijn constateringen, deelt de controlemedewerker de onvolkomenheden in de volgende categorieën in:
- bedenkingen tegen de verantwoording(en);
- onzekerheden in de controle; en
- onzekerheden in de verantwoording(en).

Figuur 12.1 Overzicht onvolkomenheden



Bedenkingen tegen de verantwoording(en)

Correctie ondoelmatig

Bedenkingen tegen een verantwoording zijn de *geconstateerde* kwantitatieve (cijfermatige) of kwalitatieve (niet-cijfermatige) onvolkomenheden (omissies en/of onjuistheden) in een verantwoording. Het gaat dus om zaken die in de controle feitelijk zijn geconstateerd en waarvoor de controlemedewerker heeft geconcludeerd dat een correctie op zijn plaats is. Dergelijke bedenkingen corrigeert de controlemedewerker altijd, tenzij die bedenkingen lager dan de correctiegrens zijn, of die correcties het controlesubject terecht (kunnen) ergeren. Te denken is aan zeer lage correctiebedragen in een zeer groot bedrijf, terwijl de onjuistheden niet het gevolg zijn van bewust handelen. Het doel van controle blijft namelijk de bevordering van de nalevingsbereidheid. In overleg met de vaktechnisch adviseur Controle vraagt de controlemedewerker zijn leidinggevende toestemming om dergelijke correcties achterwege te laten. Uiteraard documenteert hij dat verzoek en de beslissing daarop.

Posten onvolledig of onjuist opgenomen

De *kwantitatieve* onvolkomenheden kunnen betrekking hebben op het feit dat de posten onjuist en/of onvolledig zijn opgenomen in de aangifte. Omzet is bijvoorbeeld niet verantwoord, er zijn fiscaal te veel kosten afgetrokken, een garantievoorziening is te hoog opgenomen of de voorraad is te laag opgenomen. Ook kunnen kwantitatieve onvolkomenheden betrekking hebben op de situatie dat onaanvaardbare grondslagen zijn gehanteerd voor de waardering of de resultaatbepaling.

Onjuiste toelichting of rubricering

Het is ook mogelijk dat een bedenking een *kwalitatieve* onvolkomenheid betreft, bijvoorbeeld een onjuiste toelichting of rubricering. Hier valt te denken aan de activering van een vordering op een dochtermaatschappij, terwijl dat bedrag als deelneming moet worden aangemerkt. Als een dergelijk activum onjuist wordt gekwalificeerd, behoeft dat niet direct fiscale gevolgen te hebben. Maar het kan wel van invloed zijn op latere jaren, wanneer er ten onrechte wordt afgeboekt ten laste van het fiscale resultaat. Die afboeking valt namelijk in de regel onder de deelnemingsvrijstelling.

Onzekerheden in de controle

Er zijn onzekerheden in de controle wanneer de controlemedewerker *geen* concrete fouten geconstateerd, maar wel is geconfronteerd met beperkingen in de uitvoering van de controlewerkzaamheden. In de slotevaluatie is de (resterende) onzekerheid vaak een gegeven. De controlemedewerker heeft deze onzekerheid tijdens de controle zo veel mogelijk geprobeerd te beperken, maar hij heeft ze desondanks niet (geheel) kunnen wegnemen. In de slotevaluatie moet de controlemedewerker het fiscale risico bepalen door de kans op de onvolkomenheid in de bewering vast te stellen. Vervolgens zal hij een redelijke schatting maken van de invloed die de onvolkomenheid heeft op de aangifte.
De onzekerheden als gevolg van beperkingen in de controlemogelijkheden kunnen als volgt worden onderscheiden:

a tekortkomingen in de maatregelen van interne beheersing, onder te verdelen in:
   – objectieve verhinderingen (onmacht) om te kunnen steunen op de AO/IB, bijvoorbeeld door te weinig functiescheiding vanwege economische beperkingen;
   – subjectieve verhinderingen (onwil) om te kunnen steunen op de AO/IB, bijvoorbeeld omdat bewust geen gegevens(dragers (digitaal) bewaard zijn;

b belemmeringen in de uitvoering van de normaliter wel effectieve controlewerkzaamheden, onder te verdelen in:
   – objectieve verhinderingen (onmacht) om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verzamelen, bijvoorbeeld vanwege een oorlogssituatie in het gebied waar een concernonderdeel gevestigd is;
   – subjectieve verhinderingen (onwil) om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verzamelen, bijvoorbeeld als geen gegevens en inlichtingen worden verstrekt en/of toegang tot bedrijfsruimten wordt geweigerd.

Als er onzekerheden zijn als gevolg van tekortkomingen in vervangbare maatregelen van interne beheersing, heeft de controlemedewerker in de fase van de analyse van de administratie de afweging gemaakt in hoeverre herstel door middel van vervangbare werkzaamheden rationeel haalbaar is. In die kosten-batenanalyse relateert hij de aanvullende controlekosten aan het nut van de extra werkzaamheden en de daarmee te verkrijgen extra zekerheid (zie verder hoofdstuk 8 en 9). De niet-materiële onzekerheden voor de aangifte tasten in principe het oordeel over de aangifte niet aan. Het is dus van belang om concreet te maken of een onzekerheid al dan niet materieel is.

Tekortkomingen

Als er tekortkomingen zijn in de *onvervangbare* maatregelen van interne beheersing, is de vraag of vervangende werkzaamheden rationeel zijn, per definitie irrelevant: herstel is immers niet mogelijk. Wel gaat de controlemedewerker na of hij de onzekerheid die daaruit volgt, kan verminderen met aanvullende werkzaamheden. Soms kan hij namelijk die onzekerheid gedeeltelijk verminderen door verbanden te leggen met gegevens waarvoor wel een toereikende AO/IB bestaat of door gegevensgerichte controlewerkzaamheden (zie onder meer hoofdstuk 10 'Volledigheidscontroles').

Objectieve en subjectieve verhindering

Vervolgens gaat de controlemedewerker na of er sprake is van al dan niet vermijdbare tekortkomingen in de *onvervangbare* maatregelen van interne beheersing. Ondernemingen van beperkte omvang hebben vaak onvoldoende financiële draagkracht om een toereikende AO/IB te creëren. De tekortkomingen in de (onvervangbare) interne beheersing hebben dan een onvermijdbaar karakter, zodat sprake is van een *objectieve verhindering.* Mochten de onvervangbare tekortkomingen echter te wijten zijn aan *onwil* van de belastingplichtige, dan is er sprake van een vermijdbare tekortkoming die is aan te merken als een *subjectieve verhindering*. De controlemedewerker zal vanwege de *onwil* van de belastingplichtige de aangifte niet op aanvaardbaarheid kunnen controleren. De resterende onzekerheid is aan de belastingplichtige te wijten. Dit zal de controlemedewerker tot uitdrukking brengen in zijn oordeel (zie paragraaf 13.3.7).

Boete en/of extra werkzaamheden

In geval van tekortkomingen in (on)vervangbare maatregelen van interne beheersing is het dus van belang onderscheid te maken tussen een objectieve en een subjectieve verhindering. Dit onderscheid kan niet alleen van belang zijn voor de boetebepaling, maar ook voor een antwoord op de vraag wie de extra werkzaamheden moet verrichten. In geval van een subjectieve verhindering zal de controlemedewerker in elk geval afspraken maken over de eisen van artikel 52 AWR en/of een informatiebeschikking afgeven.

Belemmeringen tijdens controlewerkzaamheden

De onzekerheden in de controle kunnen ook ontstaan door belemmeringen in de uitvoering van gewoonlijk wel effectieve controlewerkzaamheden. Het kan bijvoorbeeld onmogelijk zijn het bedrijf te bezoeken wegens een brand, of er is een gebrekkige respons van een buitenlandse belastingdienst op een verzoek tot informatie. Ook kan een administratieplichtige (bijvoorbeeld een afnemer of een leverancier van de belastingplichtige) weigeren om medewerking te verlenen aan een derdenonderzoek. Deze belemmeringen worden in het algemeen als een *objectieve verhindering* beschouwd. Het betreft namelijk geen onwil van de belastingplichtige. Een *subjectieve verhindering*, die wel toe te rekenen is aan de belastingplichtige, is aanwezig wanneer de belastingplichtige onvoldoende inspanning levert, terwijl hij daartoe wel in staat is. Hij kan bijvoorbeeld geen of te weinig moeite doen om gelieerde ondernemingen te wijzen op hun medewerkingsplicht. Hij kan ook direct verantwoordelijk zijn voor een belemmering.

Deze laatste situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als de belastingplichtige ten onrechte weigert gegevens en inlichtingen te verschaffen, inzage te verschaffen in relevante boeken en bescheiden of toegang te verschaffen tot bedrijfsruimten. Ook valt te denken aan de situatie dat de ondernemer deelnemingen, afnemers of leveranciers onder druk zet om hun medewerking aan de controle te onthouden. De controlemedewerker zal in dergelijke gevallen overleggen met de specialist Formeel Recht en vervolgens een informatiebeschikking afgeven.

Kwalificeren en kwantificeren onzekerheid in de controle

De controlemedewerker *kwantificeert* de resterende onzekerheid in de controle zo goed mogelijk. Hij maakt daartoe een redelijke schatting van het fiscale risico. Hij bepaalt daartoe de kans dat er ten gevolge van die onzekerheid een onvolkomenheid in de aangifte aanwezig kan zijn. De hoogte van die onvolkomenheid zal hij baseren op feiten en omstandigheden. Hij kan daarvoor onder andere gebruikmaken van zijn controlebevindingen, interne en externe normen, verklaringen van de gecontroleerde en verklaringen van derden. Vervolgens *kwalificeert* de controlemedewerker de controlebevindingen. Hij stelt vast of er sprake is van een objectieve of een subjectieve verhindering. Deze evaluatie is namelijk van invloed op het al dan niet accepteren van de resterende onzekerheid, de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie volgende paragraaf) en de formulering van het oordeel.

Strafrecht voor vermindering onzekerheid in de controle

Subjectieve verhinderingen zijn altijd onaanvaardbaar, omdat de Belastingdienst daardoor een resterende onzekerheid behoudt, die te wijten is aan de onwil van de belastingplichtige. De controlemedewerker gaat dan na of het strafrecht een rol kan vervullen. Niet-nakomen van administratieve verplichtingen is namelijk strafbaar gesteld als overtreding en in geval van opzet zelfs als misdrijf. De belangenafweging voor de toepassing van het strafrecht is verbijzonderd in het protocol AAFD. Die afkorting staat voor 'Aanmelding en Afhandeling Fiscale Delicten, douane- en toeslagendelicten'. De controlemedewerker volgt in overleg met de boete-fraudecoördinator deze richtlijnen. De controlemedewerker mag zelf geen strafrechtelijk onderzoek instellen. Dat moet hij overlaten aan het Openbaar Ministerie, dat daartoe specifieke bevoegdheden heeft, zoals het bevel tot uitlevering, een huiszoeking en/of het verhoren van een verdachte.

Civiele procedure voor vermindering onzekerheid in de controle

Slechts in uitzonderlijke situaties komt het voor dat de belastingplichtige in dit verband strafrechtelijk wordt vervolgd. Vaker zal de medewerking van de belastingplichtige via een civiele procedure worden afgedwongen. Als iemand niet voldoet aan wettelijke verplichtingen, kan dat namelijk een onrechtmatige daad inhouden. De controlemedewerker dient in dat geval de specialist Formeel Recht te consulteren. Na diens goedkeuring treedt hij in overleg met de landelijke coördinator voor de civiele procedures.

Veelal wordt al in een eerdere fase van de controle een afweging gemaakt of een strafrechtelijk dan wel een civielrechtelijk traject de voorkeur verdient.

Onzekerheden in de verantwoording(en)

Financiële consequenties moeilijk te bepalen

Ten slotte worden nog de onzekerheden in de verantwoording(en) genoemd. Die onzekerheden hebben betrekking op onduidelijkheden over de volledigheid of juistheid van een bepaalde post in de aangifte. Dit type onzekerheid wordt veroorzaakt door situaties of gebeurtenissen, waarvan noch de belastingplichtige, noch de controlemedewerker de financiële consequenties met voldoende zekerheid kan vaststellen. Hier kan worden gedacht aan een lopende schadeclaim waarvan het uiteindelijk te betalen of te ontvangen bedrag in onvoldoende mate te kwantificeren is (zie ook paragraaf 11.3.2.).

Bedenking

De controlemedewerker heeft tijdens de controlewerkzaamheden onderzocht of hij met aanvullende controlewerkzaamheden die onzekerheid kan beperken tot een aanvaardbaar niveau. Zo niet, dan is er tevens sprake van onzekerheid in de controle. Vrijwel altijd is dit te beschouwen als een objectieve verhindering. In de slotevaluatie is de (resterende) onzekerheid dus een gegeven.

Afsluitende cijferbeoordeling

Richtlijn 12b

In de slotfase van de evaluatie van de controlebevindingen zal de controlemedewerker ter afsluiting een alomvattende cijferbeoordeling toepassen. Hij vergelijkt de beweringen in de aangifte, rekening houdend met de controlebevindingen, in onderling verband en stelt vast of de vraagpunten vanuit de controleopdracht en het controleprogramma zijn opgelost.

Richtlijn 12c

Vervolgens zal de controlemedewerker de aangiften vergelijken met soortgelijke verantwoordingen in de naastliggende jaren en gerelateerde verantwoordingen in hetzelfde jaar. De verantwoordingen zullen een logisch geheel moeten opleveren. Zo zal de controlemedewerker tijdens een volledig onderzoek over jaar X de volgende afsluitende cijferbeoordelingen uitvoeren:
- de aangiften vennootschapsbelasting over de jaren X-3, X-2 en X-1;
- voor zover beschikbaar met de meest recente (voorlopige) aangifte(n) vennootschapsbelasting van X+1 en verder;
- de aangiften omzetbelasting over jaar X;
- de aangiften dividendbelasting over jaar X en
- de aangiften loonbelasting over jaar X.

Indien noodzakelijk zal de controlemedewerker ook relaties leggen met:
- de aangiften accijnzen en verbruiksbelastingen over jaar X en
- de aangiften rechten van invoer en uitvoer over jaar X.

Uitstraling en extrapolatie

De controlemedewerker zal gebruikmaken van zowel het totaaloordeel over de aangifte, als de diverse controlebevindingen. De bevindingen kunnen ook effect hebben op andere perioden (uitstraling of extrapolatie). De vervolgstappen (zoals bijvoorbeeld de uitbreiding van het onderzoek of de voorwaarden voor extrapolatie) bespreekt de controlemedewerker eerst met de specialist controle of formeel recht.

Aanvulling op controle-opdracht

Indien en voor zover de controlemedewerker onaanvaardbare resterende onzekerheden in aangiften in naastliggende perioden en/of gerelateerde verantwoordingen constateert, zal hij eerst moeten beoordelen of de afwikkeling hiervan binnen de controleopdracht valt. Wanneer de desbetreffende aangifte(n) buiten de reikwijdte van de huidige controleopdracht valt of vallen, zal hij met de opdrachtgever moeten overleggen. Er kan dan worden besloten tot een aanvulling op de controleopdracht. Dit betekent dat de reikwijdte van het lopende onderzoek moet worden verbreed (met aanpassing van de controleopdracht en een aangepaste aankondiging van de controle). Het is ook mogelijk dat een andere controlemedewerker de extra controlewerkzaamheden in de nabije toekomst uitvoert.

12.3 Bepalen van de bewijslast

Vrije bewijsleer

De controlemedewerker vormt zich met de evaluatie van zijn controlebevindingen een oordeel over de aangifte. Dit kan inhouden dat hij de aangifte niet ongewijzigd kan aanvaarden, maar dat hij de onvolkomenheden in de aangifte moet corrigeren. Zowel tijdens de verwerving van controle-informatie over de aanvaardbaarheid van de aangifte, als tijdens de evaluatie van de controlebevindingen en de eventuele correcties, moet er duidelijkheid bestaan over het antwoord op de vraag op wie de bewijslast rust. In het kader van de belastingheffing geldt een redelijke verdeling (toedeling) van de bewijslast. Daarnaast geldt in het belastingrecht de vrije bewijsleer. Dit houdt in dat het bewijsmateriaal, op enkele uitzonderingen na, niet is voorgeschreven.

Verdeling bewijslast

Voor de toedeling van de bewijslast geldt de hoofdregel dat de belastingplichtige de belasting-verminderende beweringen in de aangifte (zoals de aftrek van kosten, de toepassing van vrijstellingen en het verlaagde omzetbelastingtarief) aannemelijk moet maken. De bewijslast voor belastingvermeerderende beweringen (zoals extra opbrengsten en belastingplicht in Nederland) ligt echter bij de inspecteur, in dit geval dus bij de controlemedewerker.

Afwijkingen van hoofdregel

Soms moet men volgens de wet of de jurisprudentie van deze hoofdregel afwijken. Zo kan de bewijslast ook liggen bij degene die het beste in staat is om het bewijs te leveren. Hier valt onder andere te denken aan de bewijslast inzake verrekenprijzen. Wanneer een belastingplichtige objectief gezien de schijn tegen heeft, kan hem ook de bewijslast worden toebedeeld. Hier valt te denken aan een extreem laag brutowinstpercentage in relatie tot voorafgaande perioden of in relatie tot hetgeen in de branche gebruikelijk is.

Vrije bewijslast

Voor de bewijslast zelf (het bewijsmateriaal) is op grond van de jurisprudentie bepaald dat deze in het algemeen *vormvrij* is en dat de zwaarte uit *aannemelijk maken* bestaat. Op grond van deze regel kan de belastingplichtige zijn beweringen met allerlei soorten bewijs onderbouwen. In de jurisprudentie wordt de bewijslast niet beperkt tot facturen, bonnen en bankafschriften, maar zijn ook schriftelijke en mondelinge getuigenverklaringen, zichtwaarnemingen en foto's en filmbeelden als bewijs mogelijk. In de wet is slechts een beperkt aantal uitzonderingen opgenomen. Zo moeten ondernemers voor de omzetbelasting voldoen aan factuurvereisten en zijn giften alleen aftrekbaar als de betaling daarvan met schriftelijke bescheiden bewezen kan worden.

Aannemelijk maken en doen blijken

Wat zwaarte betreft zijn er twee categorieën bewijslast. De hoofdregel is dat de belastingplichtige of de controlemedewerker een bewering slechts 'aannemelijk' behoeft te maken. Met *aannemelijk maken*, in de jurisprudentie ook wel aangeduid als '*aantonen*', gaat het om (het geheel aan) bewijs dat tot een conclusie leidt die waarschijnlijk is.

Wanneer de belastingplichtige niet of onvoldoende aan zijn aangifte-, gegevens- en/of administratieplicht voldoet, zal de controlemedewerker tijdens de controle een informatie-beschikking afgeven. In de bezwaar- en beroepsfase kan de bewijslast dan verschuiven van de inspecteur naar de belastingplichtige. Omdat de laatstgenoemde niet of onvoldoende voldoet aan zijn fiscale verplichtingen, moet hij bewijs leveren tegen een redelijke belastingvermeerderende bewering van de inspecteur. Dit heet 'omkering van de bewijslast'. In dat geval wordt de bewijslast voor de belastingplichtige bovendien verzwaard van *aannemelijk maken* naar *doen blijken*; in de jurisprudentie ook wel '*overtuigend aantonen*' genoemd 'Doen blijken' betekent dat het bewijs zonder enige twijfel tot slechts één conclusie leidt; het overtuigende bewijs. Dit verzwaart de bewijslast van de belastingplichtige, want de inspecteur behoeft zijn bewering slechts 'aannemelijk' te maken, terwijl de belastingplichtige de onwaarheid van die bewering 'overtuigend moet aantonen'.

Bewijslast en het oordeel over de aangifte

De leer van het vrije bewijs

De controlemedewerker zal tijdens een controle rekening moeten houden met de genoemde redelijke bewijslastverdeling en de vrije bewijsleer. Voor de beweringen in de aangifte waarvoor de bewijslast aan de belastingplichtige is toebedeeld, kan de controlemedewerker zekerheid verkrijgen door controle-informatie te verzamelen. Als daaruit blijkt dat een bewering onvolledig en/of onjuist is, is er sprake van een bedenking tegen de aangifte. Als de belastingplichtige niet of in onvoldoende mate bewijs verstrekt, behoudt de controlemedewerker een resterende onzekerheid dat de aangifte niet de werkelijkheid weergeeft. Hij kan immers niet met voldoende zekerheid vaststellen of de bewering in de aangifte volledig en/of juist is.

Geen belang bij verplichte nakoming gegevensplicht

Volgens de jurisprudentie heeft de controlemedewerker in een dergelijke situatie geen belang bij een verplichte nakoming van de gegevensplicht. De belastingplichtige heeft immers al de bewijslast. Het is in diens belang het bewijs te verstrekken, maar het is geen wettelijke verplichting. De niet-bewezen kosten zijn dan niet aftrekbaar. De controlemedewerker zal de aangifte daarmee corrigeren.

Wel belang bij verplichte nakoming gegevensplicht

Soms heeft de controlemedewerker wel belang bij de opvraag van een nadere onderbouwing van de kosten. Hier valt te denken aan de opvraag van gespecificeerde inkoopfacturen ten behoeve van de controle op de verantwoorde omzet. Kan of wil de belastingplichtige die specificatie niet verstrekken, dan heeft de controlemedewerker een onzekerheid in de controle. De bewijslast van omzetcorrecties rust namelijk op de controlemedewerker. Hij zal aanvullende werkzaamheden moeten verrichten, zoals een onderzoek van het bestellingenbestand of een derdenonderzoek bij de leverancier. Het is afhankelijk van de situatie of er sprake is van een objectieve of een subjectieve verhindering (zie paragraaf 12.2.).

Medewerkingsplicht

Ten aanzien van de beweringen waarvan de bewijslast is toebedeeld aan de controlemedewerker, is hij in meer of mindere mate afhankelijk van de medewerking van de belastingplichtige. Ten behoeve van de uitoefening van de toezichthoudende taak zijn daarom in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en in de Douanewetgeving allerlei verplichtingen tot medewerking opgenomen. Soortgelijke verplichtingen zijn ook in de Invorderingswet opgenomen.

Andere verplichtingen dan die uit algemene administratie- en aangifteplicht

Het gaat wat de verplichtingen in het kader van de belastingheffing betreft onder andere om de verplichting gegevens en inlichtingen te verstrekken, alsmede inzage in de boeken en bescheiden te bieden en toegang te verlenen tot bedrijfsruimten. Deze verplichtingen gelden naast de algemene administratie- en aangifteplicht. Als het controlesubject die verplichtingen niet geheel of gedeeltelijk nakomt, kan een onzekerheid in de controle ontstaan of blijven bestaan. Het is immers niet altijd mogelijk om op andere wijze zekerheid te verkrijgen over bijvoorbeeld de volledigheid van de opbrengsten. De controlemedewerker heeft er echter wel belang bij dat de belastingplichtige zijn verplichtingen nakomt. Op de controlemedewerker rust immers de bewijslast.

Gevolgen bewijslast bij objectieve en subjectieve verhinderingen

Hoewel de controlemedewerker in geval van objectieve en subjectieve verhinderingen zal proberen de onzekerheid zoveel mogelijk te beperken met behulp van andere controleactiviteiten, is dit niet altijd mogelijk.

Niet toe te rekenen

Aangezien een *objectieve* verhindering buiten de invloedsfeer van de belastingplichtige ligt, zal hem een resterende onzekerheid niet in de bewijsvoering worden toegerekend. Tenzij er andere controle-informatie beschikbaar is of komt die tot een andere conclusie leidt, zal de controlemedewerker deze onzekerheid aanvaarden. Wel zal hij dit verwoorden in zijn rapportage (zie hoofdstuk 13).

Wel toe te rekenen

Voor de *subjectieve* verhinderingen ligt dit echter anders. De onzekerheid in de controle die daardoor ontstaat, is toe te rekenen aan de belastingplichtige. De controlemedewerker wordt door diens onwil belemmerd in zijn controle. Hij kan de noodzakelijke controle-informatie om de resterende onzekerheid te verminderen, niet verkrijgen. Om toch tot een redelijke mate van zekerheid te komen over de aanvaardbaarheid van de aangifte zal hij de onzekerheid in de controle moeten kwantificeren. Met andere woorden: hij moet de resterende onzekerheid bepalen door de kans op de onvolkomenheid in de bewering vast te stellen. Vervolgens zal hij een redelijke schatting maken van de invloed die de onvolkomenheid heeft op de aangifte en deze daarmee corrigeren.

Bezwaar- en beroepsprocedure

Objectieve verhindering: geen gevolgen; subjectieve wel

Indien de belastingplichtige niet akkoord gaat met de aangebrachte correcties, is het uiteindelijk aan de rechter om de bewijslastpositie en bewijslastverdeling ten aanzien van die correcties te bepalen. Ook stelt de rechtervast of en tot welk bedrag deze correcties in stand kunnen blijven.
In het algemeen kan worden gesteld dat een objectieve verhindering om aan een wettelijke verplichting te voldoen geen gevolgen heeft voor de bewijslastpositie in een bezwaar- en beroepsprocedure. Een subjectieve verhindering, mits van voldoende belang, heeft wel gevolgen.

Bewijslastevenwicht

In het geval van een subjectieve verhindering kan er voor omzetcorrecties namelijk sprake zijn van een verschuiving van de bewijslastverdeling naar de belastingplichtige én een verzwaring van de bewijslast. Deze zogeheten omkering van de bewijslast is gericht op het herstel van het bewijslastevenwicht.

Hiervan kan sprake zijn als gesteld kan worden dat de vereiste aangifte niet is gedaan of als sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking. Aangezien de controlemedewerker vanwege de onwil van de belastingplichtige niet zelfstandig tot een oordeel kan komen over de aanvaardbaarheid van de aangifte, ligt de bewijslast betreffende de onjuistheid van de omzetcorrecties bij de belastingplichtige. Van de controlemedewerker kan immers niet verwacht worden dat hij bewijs levert als hem daartoe de benodigde gegevens ten onrechte onthouden worden. De belastingplichtige handelt dan namelijk in strijd met zijn rechtsplicht en brengt daarmee de controlemedewerker in bewijsnood. Het is dan ook begrijpelijk dat de risico's in de bezwaar- en beroepsprocedure bij de belastingplichtige komen te liggen.

Invorderingsmogelijkheden vaststellen

Richtlijn 12d
Collegiaal overleg

Wanneer zich invorderingsproblemen kunnen voordoen tijdens een controle, voert de controlemedewerker collegiaal overleg. Zo zal hij niet alleen de specialist Invordering vragen of er invorderingsproblemen zijn of dreigen bij aanvang van de controle (zie hoofdstuk 9), maar hij kan ook overwegen tijdens en na afloop van de controle contact op te nemen met deze specialist. Als er absoluut en relatief grote correcties zijn, kan de belastingplichtige ook in betalingsproblemen komen. In dergelijke gevallen is overleg tussen de controlemedewerker en de specialist Invordering op zijn plaats.

Invorderingsonderzoek

Indien een belastingschuldige in gebreke is, dan wel vermoedelijk zal komen, kan een invorderingsonderzoek worden geïnitieerd. Dit is erop gericht de uitstaande belastingvorderingen te innen. De spelregels en uitgangspunten voor invorderingsonderzoeken zijn op veel onderdelen gelijk aan die voor heffingsonderzoeken, met dien verstande dat deze worden ingesteld namens de ontvanger en op grond van de Invorderingswet.

Functiescheiding

De invorderingsonderzoeken worden veelal ingesteld indien een onderneming in gebreke blijft om de verschuldigde belasting te voldoen. Maar soms is het wenselijk – en mogelijk – om een invorderingsonderzoek al tijdens een heffingsonderzoek in te (laten) stellen; dus nog voordat (naheffings- en navorderings)aanslagen worden opgelegd. De controlemedewerker treedt echter in het heffingsonderzoek op namens de inspecteur. Vanwege de functiescheiding tussen inspecteur en ontvanger is de controlemedewerker niet bevoegd tevens namens de ontvanger op te treden. Daarom doet de controlemedewerker voor het invorderingsonderzoek een beroep op een collega die gespecialiseerd is in invorderingsonderzoeken. Er zijn situaties waarin het niet mogelijk of wenselijk is dat het invorderingsonderzoek door een ander dan de controlemedewerker wordt uitgevoerd. In die uitzonderlijke situaties is het mogelijk de controlemedewerker voor een specifiek invorderingsonderzoek te mandateren als ontvanger.

De invorderingsonderzoeken zijn te onderscheiden in liquiditeits- of verhaalsonderzoeken en aansprakelijkheidsonderzoeken.

Liquiditeitsonderzoek

Een *liquiditeits-* dan wel verhaals*onderzoek* is een onderzoek met als doel inzicht te krijgen in de mogelijkheden om een belastingvordering bij de belastingschuldige (alsnog) zelf te innen. Daartoe beoordeelt de controlemedewerker niet alleen de aanwezigheid van liquiditeiten, verhaalsmogelijkheden en bedrijfseconomische ontwikkelingen, maar hij let ook op specifieke frauderisicofactoren, zoals:

- grote druk om extra financiering te verwerven;
- een sterke afhankelijkheid van schulden, terugbetalingsverplichtingen of kredietvoorwaarden waaraan het bedrijf niet of nauwelijks kan voldoen;
- dreiging van een faillissement, bedrijfssluiting of vijandige overname en
- de leiding staat persoonlijk borg voor omvangrijke schulden van het bedrijf, terwijl de financiële positie slecht is of zienderogen verslechtert.

Innen bij belastingplichtige

De Belastingdienst hanteert het uitgangspunt belastingaanslagen bij de belastingplichtige zelf te innen. Als deze (eventueel op termijn) niet aan zijn betalingsverplichting(en) kan voldoen, is het zinvol na te gaan of een derde aansprakelijk gesteld kan worden.

Aansprakelijkheids-onderzoek

Een *aansprakelijkheidsonderzoek* is een onderzoek met als doel vast te stellen of een belastingvordering kan worden geïnd van een ander dan de belastingschuldige zelf, bijvoorbeeld van een bestuurder van een vennootschap, een inlener van personeel, een (hoofd)aannemer) van een groot bouw-project of een ander onderdeel van een fiscale eenheid.

CAB

Een invorderingsonderzoek wordt eveneens uitgevoerd volgens de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). Ook nu voert de controlemedewerker een bedrijfsverkenning uit en voert hij zo nodig systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden uit.

Grenzen (invorderings) mandaat

Indien de controlemedewerker op grond van de uitkomst van het boekenonderzoek heffing betalingsproblemen van de belastingplichtige verwacht, is hij wel bevoegd, dus zonder invorderingsmandaat, dit te renseigneren aan de ontvanger. De informatie die hij in het kader van het boekenonderzoek heffing heeft ontvangen, kan hij binnen zijn mandaat en geheim-houdingsverplichting verstrekken. Alleen vragen die uitsluitend gericht zijn op de vaststelling van de invorderingsmogelijkheden en die geen enkele relatie hebben met het boekenonderzoek heffing, mag hij tijdens dit boekenonderzoek heffing niet stellen. Daarvoor is immers een invorderingsmandaat nodig.

Bestuurders-aansprakelijkheid

Veelvoorkomende onderwerpen die de controlemedewerker aan de ontvanger zal renseigneren, zijn de mogelijke verhaalsobjecten, naast de namen van de formele en ook de feitelijke bestuurders. Ook renseigneert hij zijn bevindingen over de nakoming van de wettelijke administratieplicht. Die laatste twee kunnen van belang zijn voor de vaststelling van de bestuurdersaansprakelijkheid. Die aansprakelijkheid geldt namelijk ook voor informele bestuurders. En niet voldoen aan de administratieplicht kan onbehoorlijk bestuur betekenen. Komen tijdens de controle feiten naar voren die mogelijk wijzen op kennelijk onbehoorlijk bestuur, bijvoorbeeld onverantwoorde investeringen of privé-onttrekkingen, dan zal de controlemedewerker ook deze feiten aan de ontvanger renseigneren.

12.4 Bestuurlijke boete

Beboetbare gedraging

De controlemedewerker zal op grond van zijn bevindingen vaststellen of er mogelijk sprake is van een beboetbare gedraging. Bestuurlijke boeten kunnen worden onderverdeeld in verzuimboeten en vergrijpboeten. Ten aanzien van rijksbelastingen die vallen onder de AWR, kunnen beide soorten boeten worden opgelegd.

Verzuimboete

Aan een verzuimboete ligt een verzuim ten grondslag in de nakoming van bepaalde wettelijke verplichtingen. De controlemedewerker behoeft alleen *het feit* van verzuim vast te stellen. De schuld van de belastingplichtige behoeft hij niet te bepalen; die wordt verondersteld. Er behoort echter geen verzuimboete te worden opgelegd wanneer de belastingplichtige geen enkel verwijt treft (afwezigheid van alle schuld of AVAS).

Vergrijpboete

Voor een vergrijpboete moet de controlemedewerker wel eerst de schuld bewijzen. Nu moet er sprake zijn van schuld aan een beboetbaar feit, zoals genoemd in de wet- en regelgeving en de daarop gebaseerde beleidsregels, zoals de AWR en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). Een boete moet passend en geboden zijn. Volgens het BBBB worden vergrijpboeten vastgesteld op een percentage van de naheffings- en/of navorderingsaanslag(en) en zijn zij afhankelijk van de mate van verwijtbaarheid. Soms zal de controlemedewerker op basis van strafverzwarende omstandigheden tot een hogere strafmaat besluiten. Te denken valt aan recidive en/of listigheid, valsheid of samenspanning. Een lagere strafmaat kan passend en geboden zijn wanneer sprake zou zijn van een wanverhouding tussen de hoogte van de boete en de ernst van het feit waarvoor deze is opgelegd. Ook financiële omstandigheden van de betrokkene en het feit dat deze actief meewerkt aan verbeteringen om toekomstige boeten te vookomen kunnen daar een rol spelen.

Voor sommige feiten kan de controlemedewerker zowel een verzuimboete als een vergrijpboete opleggen. Het is niet mogelijk om beide soorten boeten voor hetzelfde beboetbare feit op te leggen. Constateert de controlemedewerker een beboetbaar feit, dan gaat hij na of er sprake is van schuld. Om een vergrijpboete op te kunnen leggen moet hij immers grove schuld of (voorwaardelijke) opzet voor de gedraging vaststellen. Wanneer dit niet kan worden vastgesteld, zal hij een verzuimboete (laten) opleggen.

In kennis stellen van boetevoornemen

In tegenstelling tot wat geldt voor de verzuimboete, moet de controlemedewerker volgens de wet voor een vergrijpboete de belasting- of inhoudingsplichtige eerst *in kennis stellen* van zijn *voornemen* daartoe. Tevens vermeldt hij de gronden waarop het voornemen berust en stelt hij de belastingplichtige in de gelegenheid binnen een redelijke termijn de gronden die in de kennisgeving vermeld zijn, gemotiveerd te betwisten. De belasting- of inhoudingsplichtige kan dit mondeling of schriftelijk doen. De controlemedewerker betrekt de reactie van de belastingplichtige in zijn definitieve beslissing aangaande de boete. De vergrijpboete mag volgens de wet niet eerder worden opgelegd dan nadat de controlemedewerker de belastingplichtige *in kennis heeft gesteld* van het besluit dat een boete *ook echt* wordt opgelegd.

Kennisgeving en mededeling

In twee situaties wordt er in de wet dus gesproken over het 'in kennis stellen' van de belastingplichtige. Om verwarring te voorkomen wordt daarom in dit handboek het woord *kennisgeving* gebruikt als er sprake is van het *voornemen* en het woord *mededeling* voor om aan te geven dat er *ook echt* een boete wordt opgelegd.

Heffingsvragen en boetevragen

Het aspect *vergrijpboete* is een integraal onderdeel van de controle. De bewijslast om een dergelijke bestuurlijke boete te kunnen opleggen ligt bij de controlemedewerker. In dat kader is het van belang een onderscheid te maken tussen heffingsvragen en boetevragen. De controlemedewerker stelt heffingsvragen om de hoogte van de aanslag vast te stellen, zoals vragen over het bedrijfsproces. Boetevragen zijn er om de hoogte van de boete te kunnen vaststellen, zoals vragen of de belastingplichtige beboetbare feiten opzettelijk heeft gepleegd. De controlemedewerker stelt boetevragen alleen als de feiten:

- zijn getoetst aan het protocol AAFD en de conclusie is dat er geen strafrechtelijk procedure wordt ingesteld;
- leiden tot correcties, terwijl het nog onduidelijk is of er sprake is van grove schuld, opzet of wellicht AVAS.

Zwijgrecht

Voorafgaand aan het boeteadvies zal een schuldonderzoek worden ingesteld. Meestal is er geen goed onderscheid te maken tussen het heffings- en het schuldonderzoek. Veelal zal de controlemedewerker tijdens zijn heffingsonderzoek al signalen hebben gekregen over de aard van de gedragingen en zal hij die signalen direct ook op boeteaspecten beoordelen. Hij beperkt zich daarvoor in eerste instantie tot een onderzoek van de feiten en omstandigheden die blijken uit de administratie. Die informatie is onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige. Daarnaast zijn er zogeheten wilsafhankelijke verklaringen van de belastingplichtige die het antwoord zijn op boetevragen van de controlemedewerker. Dit onderscheid is van belang voor de boeteaspecten. Boetevragen behoeft de belastingplichtige niet te beantwoorden.

Wils(on)afhankelijk

Voor dergelijke *wilsafhankelijke* verklaringen kan hij zich beroepen op zijn zwijgrecht; voor de *wilsonafhankelijke* informatie geldt per definitie geen zwijgrecht.

Als bijvoorbeeld een vermomde winstuitdeling wordt geconstateerd, zal de *heffingsvraag* erop gericht zijn de aanvaardbaarheid vast te stellen van de zakelijkheid van de transactie met de aandeelhouder. Bijvoorbeeld: ‘Hebt u voor mij een cijfermatige onderbouwing van de overdrachtsprijs?’
De *boetevraag* heeft bijvoorbeeld betrekking op de overwegingen die ertoe hebben geleid de vennootschap te benadelen en de aandeelhouder te bevoordelen. Bijvoorbeeld: ‘Waarom hebt u de overdrachtsprijs te hoog/te laag vastgesteld?’ Soms heeft een heffingsvraag een gemengd karakter: Die vraag is primair gericht op de heffing, maar het antwoord kan ook gevolgen hebben voor het oordeel over de boete. Bijvoorbeeld: ‘Kunt u mij aangeven hoe de overdrachtsprijs tot stand is gekomen?’ De belastingplichtige is verplicht dergelijke gemengde vragen te beantwoorden en kan zich dan dus niet op een zwijgrecht beroepen.

Vragen stellen; geen cautieverplichting

In het merendeel van de gevallen is het voldoende dat de controlemedewerker voor het vaststellen van de mate van schuld kunnen volstaan met een feitenonderzoek door de boeken of andere gegevensdragers te raadplegen, door (mondeling of schriftelijk) heffingsvragen te stellen (inclusief gemengde vragen) en/of schriftelijk boetevragen te stellen. Zolang de controlemedewerker zich beperkt tot een dergelijk feitenonderzoek, is hij niet verplicht de belastingplichtige eerst expliciet op zijn zwijgrecht te wijzen (‘cautie stellen’).

Boeteverhoor

Wanneer de controlemedewerker het nodig acht dat de belastingplichtige in persoon verschijnt om mondeling (boetegerelateerde en wilsafhankelijke) inlichtingen te verstrekken, organiseert hij een boeteverhoor. De belastingplichtige ontvangt voor het boeteverhoor een aparte schriftelijke uitnodiging waarin uitdrukkelijk vermeld is dat hij niet tot antwoorden verplicht is. Nu wordt de cautie dus wel gesteld. De controlemedewerker wordt geadviseerd het boeteverhoor tezamen met een collega af te nemen. Vrijwel altijd is de boetespecialist daarbij aanwezig. Voorafgaand aan dit gesprek zal de controlemedewerker de belastingplichtige nogmaals expliciet op zijn zwijgrecht wijzen.

Formele traject tot opleggen boete

Het formele traject om een vergrijpboete op te leggen, verloopt chronologisch als volgt:[71]

1 Wanneer de controlemedewerker boetevragen wil stellen, neemt hij contact op met een boetespecialist voor de organisatie van een **boeteverhoor**.
2 Wanneer de controlemedewerker vermoedt dat hij een vergrijpboete zal moeten opleggen, neemt hij eveneens contact op met een boetespecialist. Dit **verplichte boeteadvies** moet zijn ingewonnen voordat hij de belastingplichtige laat weten of hij al dan niet vergrijpboeten oplegt.
3 Van het voornemen een boete op te leggen, zendt de controlemedewerker de belastingplichtige een **schriftelijke kennisgeving.** Die kennisgeving bevat tevens de relevante wetsartikelen en paragrafen van het BBBB. In de praktijk wordt deze kennisgeving meestal opgenomen in de aanbiedingsbrief van de gespreksnotitie – dat wil zeggen het conceptrapport – die voorafgaande aan het slotgesprek aan de belastingplichtige wordt gestuurd.
4 In de *kennisgeving* wordt de belastingplichtige een **redelijke termijn** gegeven om de gronden voor de boete gemotiveerd te betwisten. Afhankelijk van de situatie kan deze termijn kort zijn. Het staat hem vrij zijn tegenwerpingen mondeling, dan wel schriftelijk toe te lichten.
5 **Vraagpunten** naar aanleiding van het tegenbewijs kan de controlemedewerker oplossen door middel van een derdenonderzoek. Ook kan hij nogmaals een feitenonderzoek bij de belastingplichtige instellen. Wel moet de controlemedewerker er dan voor waken zuivere boetevragen te stellen. Want voor een verhoor gelden onder andere de formele vereisten van de schriftelijke oproep en de cautie. Zolang hij zich ertoe beperkt gegevens(dragers) te raadplegen, vragen te stellen met een heffingsbelang (ongeacht of die mondeling, dan wel schriftelijk worden gesteld), of schriftelijke boetevragen te stellen, is er geen sprake van een *verhoor* voor de boetesfeer. Nieuw verkregen informatie kan ertoe leiden dat de controlemedewerker verplicht is wederom in contact te treden met de boetespecialist.
6 Voorafgaande aan, doch uiterlijk op het moment dat de boete wordt opgelegd door middel van een beschikking, stuurt de controlemedewerker de belastingplichtige een **schriftelijke mededeling** met daarin de gronden waarop de boete berust. Die *mededeling* bevat eveneens de relevante wetsartikelen en paragrafen van het BBBB. In de praktijk wordt deze mededeling meestal opgenomen in de aanbiedingsbrief bij het rapport. Als de belastingplichtige niet heeft gereageerd op de *kennisgeving*, dan wel heeft aangegeven dat hij akkoord gaat met de boete, kan de controlemedewerker in de *mededeling* volstaan met een verwijzing naar die *kennisgeving*.
7 De **boete** wordt opgelegd bij een voor bezwaar en beroep vatbare **beschikking**.

De volgende paragraaf gaat in op de wijze waarop het oordeel over heffings- en boeteaspecten tot stand komt.

12.5 Het slotgesprek

Aandringen op aanwezigheid

De controlemedewerker legt de controlebevindingen en zijn oordeel over de aangifte(n) voor aan de belastingplichtige en licht een en ander zo nodig toe tijdens het slotgesprek. Dit gesprek is daarmee een integraal onderdeel van de controle. Ook wanneer de belastingplichtige aangeeft geen behoefte te hebben aan een slotbespreking, dringt de controlemedewerker daar toch op aan. Soms kan de controlemedewerker volstaan met een schriftelijke motivering van zijn oordeel over de onderzochte aangifte(n). Dit kan slechts wanneer de belastingplichtige expliciet te kennen geeft geen behoefte te hebben aan het slotgesprek en overduidelijk weigert zijn medewerking aan de slotbespreking te verlenen. De controlemedewerker biedt de mogelijkheid om op verzoek van de belastingplichtige alsnog binnen een redelijke termijn een slotgesprek te houden.

71 De controlemedewerker maakt hiervoor verplicht gebruik van de hiervoor beschikbare boete-applicatie.

Veiligheid

Wanneer de veiligheid van de controlemedewerker niet (langer) is gewaarborgd, zal hij proberen de slotbespreking op het kantoor van de Belastingdienst te laten houden. Uiteraard voert de controlemedewerker dat gesprek dan niet alleen. Wanneer ook dat onvoldoende veiligheid biedt, kan hij volstaan met een schriftelijke rapportage van de controlebevindingen. De belastingplichtige wordt dan in de gelegenheid gesteld om schriftelijk te reageren. De reden waarom er geen slotbespreking is geweest wordt vastgelegd in het controledossier.

Karakter van de slotbespreking

Tussentijdse besprekingen

In de slotbespreking licht de controlemedewerker zijn oordeel over de aangifte(n) toe. In beginsel moet hij voorkomen dat hij tijdens deze bespreking nog gegevens(dragers) moet verzamelen of dat de belastingplichtige geconstateerde feiten nog moet toelichten. Deze zaken behoren tot het feitelijk onderzoek dat afgerond moet zijn voordat de controlemedewerker tot een eindoordeel kan komen. Meestal heeft de controlemedewerker daarom meerdere tussentijdse besprekingen met de belastingplichtige voordat het slotgesprek wordt gehouden. Die tussenbesprekingen beperken zich uitsluitend tot heffingsvragen. Bovendien heeft de belastingplichtige dan al tussentijds de gelegenheid gekregen te reageren op de bevindingen van de controlemedewerker.

Informeel karakter

Vaak hebben de tussengesprekken een informeel karakter. De controlemedewerker volstaat ermee de inhoud daarvan in het controledossier beknopt vast te leggen. Afhankelijk van de situatie kunnen de tussengesprekken ook zeer formeel zijn, zoals met een vooraf opgestuurde agenda en een verslag van een voorgaand gesprek ter beoordeling. Ongeacht of het tussengesprek formeel of informeel van aard is, zorgt de controlemedewerker ervoor dat hij geen zuivere boetevragen stelt. Die vragen mag hij alleen na overleg met een boetespecialist stellen tijdens een boeteverhoor (zie paragraaf 12.4).

Herbeoordeling

Hoewel het niet wenselijk is dat de belastingplichtige tijdens de slotbespreking met nieuwe informatie komt, kan dit niet altijd worden voorkomen. In die situatie zal de controlemedewerker die informatie toch opnieuw moeten beoordelen. Soms is daarvoor nader onderzoek nodig. Bovendien kan dit betekenen dat hij (nogmaals) collegiaal overleg moet voeren met controle-, heffings- en/of boetespecialisten of deskundigen op andere vakgebieden.

Communicatie essentieel

Wanneer hij zijn oordeel moet aanpassen, spreekt hij dit mondeling met de belastingplichtige door voordat hij dit rapporteert. Afhankelijk van de omstandigheden doet hij dit telefonisch, of maakt hij een afspraak voor een nieuwe slotbespreking.

Moment slotbespreking

De hoofdregel is dat de slotbespreking enige tijd na het werkelijke feitenonderzoek wordt gehouden. Alleen na eenvoudige en kortdurende controles kan de controlemedewerker de slotbespreking soms direct voeren in aansluiting op het feitenonderzoek.
Meestal heeft hij immers (enige) tijd nodig om zijn bevindingen uit te werken, wet- en regelgeving te bestuderen en eventueel overleg te voeren met specialisten voordat hij zich een oordeel kan vormen. Tussen de fase van de uitvoering van het onderzoek en de slotbespreking is het inlassen van een moment van reflectie zinvol.

Richtlijn 12e

Gedurende de gehele controle, maar in elk geval voorafgaande aan de slotbespreking, gaat de controlemedewerker aan de hand van de controlebevindingen en het protocol AAFD na of hij collegiaal overleg moet voeren met de boete-fraudecoördinator (BFC).

BFC

Zo is hij verplicht boven een (in het protocol AAFD) bepaald correctiebedrag overleg te voeren met deze functionaris. Aan de hand van het protocol AAFD beslist de BFC of de controle voortgezet kan worden of dat de geconstateerde feiten aangemeld moeten worden voor een strafrechtelijk onderzoek of een strafrechtelijke vervolging. Wanneer het strafrechtelijk traject (uiteindelijk) niet wordt bewandeld, kunnen de controlebevindingen nog wel reden zijn voor een bestuurlijke boete. Boven een bepaald correctiebedrag en indien de controlemedewerker vergrijpboeten wil opleggen, legt hij verplicht contact – in ieder geval via de boeteapplicatie – met de boetespecialist.

Verplicht boeteadvies

In de regel zal de controlemedewerker dus een 'knip' aanbrengen tussen feitenonderzoek, slotevaluatie en slotbespreking. Boven een bepaald correctiebedrag en in het geval van een vermoeden van grove schuld of (voorwaardelijke) opzet is hij immers verplicht een boeteadvies te vragen. Met de boetespecialist overlegt hij of hij al dan niet een vergrijpboete oplegt. Dus ook als de controlemedewerker niet twijfelt of er sprake is van grove schuld of van (voorwaardelijke) opzet.

Richtlijn 12f

Wanneer uit dat verplichte boeteadvies volgt dat een vergrijpboete zal worden opgelegd, verstuurt de controlemedewerker een schriftelijke kennisgeving. Daarin zal hij ook de beboetbare gedragingen en feiten duidelijk moeten maken. De motivering van dit voornemen zal in een aparte boeteparagraaf in de 'gespreksnotitie' aan de belastingplichtige kenbaar worden gemaakt. Dus zowel de grondslag van de boete – te weten: de correcties – als de hoogte van de boete. In de aanbiedingsbrief bij de gespreksnotitie wordt de kennisgeving expliciet opgenomen, waarin voor de onderbouwing wordt verwezen naar de gespreksnotitie (zie ook de stappen van het formele traject zoals die reeds zijn opgesomd in de vorige paragraaf).

Vormvrije gespreksnotitie

Ter voorbereiding op het slotgesprek stuurt de controlemedewerker een gespreksnotitie naar de gecontroleerde. Voor de gespreksnotitie bestaan geen formele vormvereisten. De inhoud bestaat uit een verslag van bevindingen eventueel aangevuld met voorgenomen correcties. In het geval van vergrijpboeten is het efficiënt de gespreksnotitie zodanig op te stellen dat de tekstomvang van de kennisgeving zeer beperkt kan blijven, doordat er kan worden verwezen naar de gespreksnotitie. Het doel is steeds de belastingplichtige vooraf de gesprekspunten mede te delen, opdat deze zich goed kan voorbereiden op het slotgesprek en er daarna geen nadere gesprekken meer nodig zijn. Tussen het moment van verzending van de stukken voor de slotbespreking en het tijdstip van de slotbespreking ligt dus zoveel tijd dat de belastingplichtige zich voldoende kan voorbereiden.

Concept

Ofschoon er geen formele vormvereisten voor de gespreksnotitie bestaan, heeft ze meestal de vorm van een conceptrapport. In dat geval zal de controlemedewerker op elk zelfstandig te gebruiken stuk aangeven dat het om een concept gaat en dit uitdrukkelijk in de koptekst en voettekst vermelden. Tevens wordt op elke pagina diagonaal in de tekst het woord 'concept' vermeld.
Ook als het conceptrapport wordt toegestuurd, geeft de controlemedewerker expliciet in de aanbiedingsbrief aan dat dit om een concept gaat. Hij vermeldt verder dat de definitieve versie kan worden aangepast naar aanleiding van de nieuwe controle-informatie vanuit de slotbespreking. Aldus voorkomt de controlemedewerker dat het in de toekomst onduidelijk is welke versie van het rapport het definitieve standpunt van de Belastingdienst bevat.

Richtlijn 12g

Zowel de klantcoördinator als de specialisten zullen regelmatig bij een slotbespreking aanwezig zijn. Tijdens de slotbespreking geeft de controlemedewerker een mondelinge toelichting op de controlebevindingen en zijn oordeel over de aangifte(n). Hij geeft de belastingplichtige de mogelijkheid hierop inhoudelijk te reageren. Aansluitend geeft hij (indien van toepassing) een mondelinge toelichting op het voornemen een boete op te leggen en geeft hij de belastingplichtige de mogelijkheid hier inhoudelijk op te reageren.

Gelegenheid voor verweer geven

Van belang is dat de controlemedewerker het controlesubject voldoende in gelegenheid stelt om tegenbewijs te leveren en/of met een redelijk correctievoorstel te komen.

Slotgesprek en (boete) verhoor

Het slotgesprek over de boeteaspecten is facultatief en heeft een geheel ander karakter dan een (boete)verhoor. Een verhoor beoogt voornamelijk vragen over de verwijtbaarheid van de gedraging op te helderen. Het slotgesprek heeft daarentegen primair tot doel de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden zijn mening naar voren te brengen. Bovendien kan de controlemedewerker zo nodig de hoogte en de grondslag van die boete extra toelichten. Tijdens het slotgesprek zijn de bepalingen betreffende de cautie dan ook niet van toepassing, want de controlemedewerker stelt dan geen boetevragen.

Slotgesprek en horen in bezwaarfase

Het slotgesprek verschilt ook wezenlijk van het horen in de bezwaarfase (in de zin van hoofdstuk 7 Awb). Een bezwaarschrift moet namelijk worden behandeld door een andere medewerker dan door degene die de aanslag(en) en/of boete(n) heeft (laten) opleggen. Daarentegen behoeft het slotgesprek naar aanleiding van de kennisgeving niet noodzakelijkerwijs door een collega van de controlemedewerker te worden gevoerd. In de regel gebeurt dit dan ook door de controlemedewerker zelf, hoewel hij wel desgewenst collega's – bijvoorbeeld heffingsspecialisten – kan verzoeken aan het slotgesprek deel te nemen. Het slotgesprek is immers een onderdeel van de controle.

Inzagerecht

De belastingplichtige kan inzage krijgen in de delen van het controledossier die betrekking hebben op het voornemen een boete op te leggen. Dit kan vanaf het moment dat hij de kennisgeving van een vergrijpboete of de mededeling van een verzuimboete heeft ontvangen (zie paragraaf 3.3.6 Boetedossier).

Argumenten belastingplichtige

De belastingplichtige behoeft het niet eens zijn met het oordeel en/of de conclusies van de controlemedewerker. De controlemedewerker neemt kennis van de mening van de belastingplichtige en gaat na of de argumenten aanleiding geven zijn oordeel en/of conclusies aan te passen. Indien nodig legt de controlemedewerker de argumenten van de belastingplichtige ter beoordeling en voor advies voor aan een van zijn collega's. Wanneer tijdens de slotbespreking nieuwe informatie naar voren wordt gebracht en/of een van de partijen bedenk- of onderzoekstijd nodig heeft, maakt men een afspraak voor een vervolgbespreking.

Richtlijn 12h

Na de slotbespreking wordt het definitieve standpunt van de Belastingdienst over de heffings- en boeteaspecten bepaald. Dit neemt de controlemedewerker op in het controlerapport. Deze rapportage is gebonden aan een aantal regels die worden besproken in hoofdstuk 13.

Vastleggen van afspraken

Afspraken die met de belastingplichtige worden gemaakt, worden in het controledossier vastgelegd en opgenomen in het controlerapport en/of een vaststellingsovereenkomst. Ook vermeldt de controlemedewerker over welke punten overeenstemming is bereikt. Bereiken partijen geen overeenstemming over een bepaald onderdeel van de aangifte, dan wordt dit in het controlerapport vermeld. Tevens geeft de controlemedewerker de onderbouwing van de standpunten van beide partijen.

Vervolgens verstuurt de controlemedewerker het definitieve rapport. Als er sprake is van een vergrijpboete, wordt deze samen met de desbetreffende mededeling in het rapport verwoord.

Richtlijn 12i

Uit het oogpunt van zorgvuldigheid krijgt de belastingplichtige de gelegenheid binnen een redelijke termijn na de toezending van het rapport en eventueel de mededeling inhoudelijk (schriftelijk) te reageren, voordat de aanslagen en/of boeten worden opgelegd. Vaak houdt de controlemedewerker hiervoor een termijn van twee weken aan. Dit is uiteraard anders in gevallen waarin de termijnen dreigen te verlopen waarbinnen de aanslag(en)moeten worden opgelegd.

Andere reactiemogelijkheid

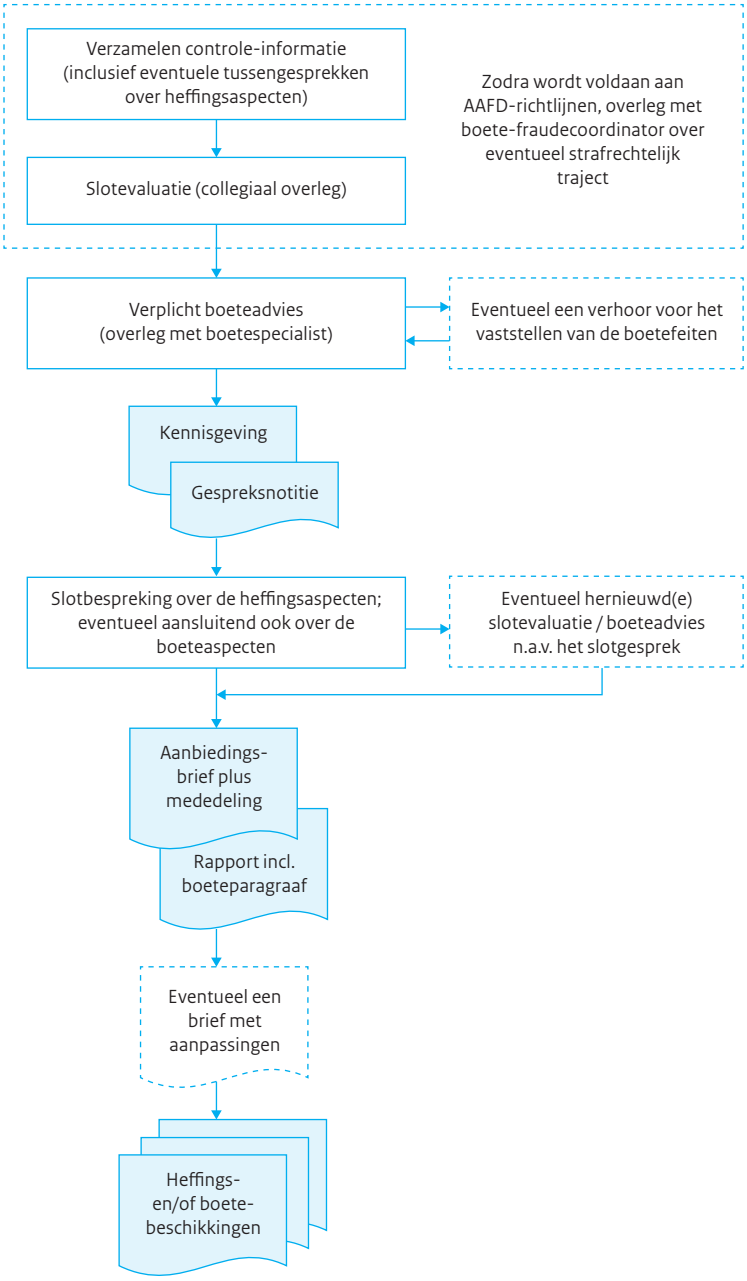
Deze reactiemogelijkheid moet niet verward worden met de mogelijkheid een bezwaarschrift in te dienen tegen de aanslag(en) en/of boete(n). Die mogelijkheid behoudt de belastingplichtige eveneens. Om verwarring te voorkomen, neemt de controlemedewerker in het controlerapport op dat er op basis van dit rapport nog beschikkingen zullen worden vastgesteld waartegen binnen de wettelijke termijn bezwaar en beroep openstaat.

Ten slotte werkt de controlemedewerker het controledossier af. Dat dossier geeft inzicht in de voorbereiding, uitvoering en uitkomsten van de controle.

Op de volgende pagina wordt schematisch weergegeven hoe de laatste fasen van het controleproces verlopen.

Terug naar inhoud

Figuur 12.2 Interne en externe communicatie over heffings- en boeteaspecten



12.6 Vaststellingsovereenkomst

Richtlijn 12j

Soms bestaat er onzekerheid of onenigheid tussen de controlemedewerker en de belastingplichtige over feitelijke kwesties. Voorbeelden hiervan zijn een correctie op de omzet, de waarde in het economisch verkeer van activa, de economische levensduur van activa en het gebruikelijk salaris van een directeur-grootaandeelhouder. Ook kan er onzekerheid of onenigheid zijn over de toepassing van een wettelijke regel, zoals betreffende de administratie- en bewaarplicht van bepaalde gegevens. In al die gevallen kan deze onzekerheid of onenigheid worden opgeheven door een vaststellingsovereenkomst te sluiten ex artikel 7:900 Burgerlijk Wetboek. Hiermee binden partijen zich om een onzekerheid of een geschil, over wat tussen hen rechtens geldt, te beëindigen of te voorkomen. Deze overeenkomst geldt alleen voor zover de partijen van de tevoren bestaande rechtstoestand mochten afwijken.

Fiscaal compromis

In het fiscale spraakgebruik wordt een dergelijke vaststellingsovereenkomst doorgaans een (fiscaal) compromis genoemd. Beide partijen ondertekenen deze vaststellingsovereenkomst. Wanneer de adviseur de gemachtigde is van de belastingplichtige kan hij namens deze rechtsgeldig tekenen. Gezien het belang van het compromis wil de belastingplichtige deze overeenkomst meestal zelf tekenen. De controlemedewerker gaat daarom na wat de wens van de belastingplichtige is. In elk geval stelt de controlemedewerker de gemachtigde in de gelegenheid deze overeenkomst mee te tekenen. Over eventueel te sluiten compromissen wordt vooraf overleg gepleegd met de middelspecialist(en) en/of de klantcoördinator wanneer de belastingplichtige behoort tot het werkpakket van de Douane of het segment GO.

Besluit kaders voor vaststellingsovereenkomst

Voor een vaststellingsovereenkomst zijn beleidskaders van toepassing waaraan de controlemedewerker zich moet houden. De volgende punten zijn van belang:

1. De controlemedewerker sluit geen vaststellingsovereenkomsten waarin een principiële rechtsvraag wordt beantwoord.
2. In het compromis mogen correcties, boeten en rente niet tegen elkaar uitgeruild worden. In een vaststellingsovereenkomst worden daarom alleen afspraken gemaakt over heffingsaspecten. Er wordt niet afgesproken of belasting- en/of invorderingsrente in rekening worden gebracht, en of er al dan niet bestuurlijke boeten worden opgelegd.
3. Indien de in geschil zijnde correcties voldoen aan de criteria van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten (Protocol AAFD) kan nog geen vaststellingsovereenkomst worden gesloten. In dat geval moet de zaak eerst worden gemeld bij de fraudecoördinator om duidelijkheid te verkrijgen over het te volgen traject.

Vaststellingsovereenkomst schriftelijk vastleggen

Een vaststellingsovereenkomst is vormvrij. De partij die zich beroept op het bestaan van een vaststellingsovereenkomst, heeft de bewijslast. Om de discussie vanuit de Belastingdienst te voorkomen zal de controlemedewerker daarom een vaststellingsovereenkomst schriftelijk vastleggen.

Grenzen

De belastingplichtige en de Belastingdienst zijn in principe gebonden aan een compromis; dit op grond van het algemene verbintenissenrecht. De belastingplichtige kan daaraan vertrouwen ontlenen. Dit is slechts anders in uitzonderlijke situaties: bijvoorbeeld als de belastingplichtige voordat het compromis werd gesloten, onjuiste en/of onvolledige informatie heeft verstrekt (bedrog of dwaling) of als de overeenkomst zozeer in strijd is met een wettelijk voorschrift, de goede zeden (onethisch gedrag) of een overschrijding van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dat op nakoming van die overeenkomst niet mag worden gerekend.

Vaststellingsovereenkomst en eenzijdige akkoordverklaring

De vaststellingsovereenkomst moet worden onderscheiden van de eenzijdige akkoordverklaring van een belastingplichtige. Een eenzijdige akkoordverklaring belet een belastingplichtige niet de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep aan te wenden, tenzij hij uitdrukkelijk afstand heeft gedaan van het recht in bezwaar en beroep te komen. Voor de Belastingdienst is de binding aan een eenzijdige akkoordverklaring echter niet geringer dan die aan een compromis. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het rechtszekerheidsbeginsel, verplichten de Belastingdienst toezeggingen na te komen.

12.7 Sfeerovergang

12.7.1 Algemeen

Richtlijn 12l

Tijdens een controle kan de controlemedewerker het redelijke vermoeden krijgen dat de belastingplichtige beboetbare of fiscaal strafbare feiten heeft begaan. De controlemedewerker zal die feiten dan nader moeten onderzoeken. In dat geval veranderen doorgaans de rechten en plichten van zowel de controlemedewerker als die van de belastingplichtige. Het is daarom van belang dat de controlemedewerker zich tijdens de controle goed realiseert wat het onderscheid is tussen controle van heffingsfeiten, het onderzoeken van beboetbare feiten (schuldonderzoek) en het opsporen van strafrechtelijke feiten. Het moment waarop de aard van het onderzoek overgaat van een heffingsonderzoek in een boeteonderzoek of in een strafrechtelijk onderzoek, wordt 'sfeerovergang' genoemd.

Drie sferen

In het formele recht onderscheidt men drie sferen; voor elke sfeer gelden speciale spelregels.

Enkelvoudige belastingheffing

De eerste sfeer is die van de *enkelvoudige belastingheffing*, waarvoor onder meer de administratieve verplichtingen uit de AWR of de douanewetgeving rechtskracht hebben. De belastingplichtige is onder andere verplicht antwoord te geven op vragen die fiscaal relevant kunnen zijn.

Bestuurlijke boete

De tweede sfeer is die van een *bestuurlijke boete* waarvoor niet alleen de AWR en de Awb, inclusief het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), maar ook het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (EVRM) van toepassing is. Dit betekent dat aan de belastingplichtige dus meer rechten toekomen dan alleen die welke voortvloeien uit de nationale fiscale wet- en regelgeving. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het zwijgrecht waarop de belastingplichtige een beroep kan doen, indien de cautie wordt gesteld (in hoofdstuk 12.4 is eveneens nader ingegaan op de bestuurlijke boete en het stellen van de cautie). Bovendien heeft de belastingplichtige het recht op inzage in de gegevens(dragers) waarop (het voornemen tot) het opleggen van een bestuurlijke boete berust. De inspecteur heeft de plicht om de belastingplichtige vooraf in kennis te stellen van zijn voornemen een boete op te leggen, opdat de belastingplichtige die gemotiveerd kan betwisten(kennisgeving en/of mededeling).

Opsporing en vervolging

De derde sfeer is die van het *strafrecht*, waarin de regels van het Wetboek van Strafrecht (Sr) en het Wetboek van Strafvordering (Sv) gelden en de verdachte tijdens de opsporingsfase onder andere een zwijgrecht toekomt.

Spreekplicht en zwijgrecht

Het zwijgrecht in de boetesfeer of in de strafrechtelijke sfeer kan slechts betrekking kan hebben op de informatie waarvan de inhoud *afhankelijk* is van de wil van de belastingplichtige. Het is van belang dat de controlemedewerker zich hiervan goed rekenschap van geeft. De belastingplichtige behoeft dan niet meer die vragen van de controlemedewerker te beantwoorden die uitsluitend over de (mate van) schuld gaan. Hij moet wel antwoord geven op heffingsvragen. Dus hij moet bijvoorbeeld wel vragen over het bedrijfsproces beantwoorden, maar hij hoeft geen antwoord te geven op de vraag of hij een foutieve boeking bewust heeft verricht.

Gemengde vragen

Gemengde vragen zijn vragen die zowel betrekking hebben op de belastingheffing als de boete. Als de controlemedewerker gemengde vragen stelt, is de belastingplichtige verplicht deze te beantwoorden Voor de boete heeft de belastingplichtige *het recht* om te zwijgen, maar voor de belastingheffing heeft hij *de plicht* om te spreken. In de jurisprudentie is dit zodanig uitgewerkt dat de belastingplichtige verplicht is de vraag te beantwoorden en dat achteraf moet worden beoordeeld of het antwoord kan worden gebruikt voor de boete. Voor die beoordeling is relevant te weten of er sprake is van wilsafhankelijk of wilsonafhankelijk materiaal.

Niet afhankelijk van wil

Informatie waarvan de inhoud niet afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige, valt niet onder het zwijgrecht. Voorbeelden daarvan zijn informatie en gegevens vanuit bestaande gegevensdragers, zoals facturen, bankafschriften of zelfs een complete administratie. De belastingplichtige moet deze informatie verstrekken, ook wanneer daarmee bewijs wordt geleverd voor een beboetbaar of strafbaar feit. Daarvoor moet echter wel vaststaan dat deze gegevens(dragers) ter beschikking van de belastingplichtige staan of anders redelijkerwijs tot diens beschikking kunnen komen.

Onrechtmatig verkregen

Het moge duidelijk zijn dat de controlemedewerker zich terdege bewust moet zijn welke sfeer van toepassing is, opdat hij geen bewijs verzamelt dat hij onrechtmatig heeft verkregen. In bepaalde situaties kan het namelijk zo zijn dat de gegevens die op grond van de administratiefrechtelijke bevoegdheden zijn verkregen, niet als bewijs worden toegelaten voor het opleggen van een bestuurlijk boete of in een strafrechtelijke procedure (de bewijsuitsluiting).
In de praktijk betekent dit dat de controlemedewerker voor mogelijke sfeerovergangen in overleg treedt met de boetespecialist om te overleggen hoe men verder zal gaan. De boetespecialist raadpleegt dan weer de boete-fraudecoördinator indien er sprake is van een complexe(re) situatie.

Alert blijven

Een sfeerovergang kan zich gedurende de gehele uitvoering van het controleproces voordoen en de controlemedewerker zal zich daarvan continu bewust moeten zijn.

12.7.2 Van heffings- naar boetesfeer ('criminal charge')

'Criminal charge'

Het moment waarop de heffingssfeer overgaat naar de boetesfeer, is niet vastgelegd in enige wettelijke regel van (inter)nationaal recht. De jurisprudentie op het terrein van artikel 6 EVRM van met name het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) en de Europese Commissie voor de Rechten van de Mens (ECRM) en – uiteraard – de Hoge Raad geeft hier wel uitsluitsel over. In die jurisprudentie wordt het moment van sfeerovergang naar de bestuurlijke boete omschreven als het moment waarop het strafbare feit ten laste wordt gelegd, de 'criminal charge'. Het moment van de 'criminal charge' voor de fiscale praktijk is het moment waarop de inspecteur jegens de belastingplichtige een handeling verricht waaruit deze in redelijkheid kan opmaken dat hem een boete zal worden opgelegd.

In de praktijk betekent dit dat de belastingplichtige zich op het zwijgrecht kan beroepen vanaf het moment dat hij door de inspecteur in kennis wordt gesteld van het voornemen hem een boete op te leggen. Meestal gebeurt dit schriftelijk maar het kan ook uit mondelinge mededelingen worden afgeleid. Ook als de belastingplichtige als verdachte wordt gehoord door medewerkers van de FIOD is sprake van een 'criminal charge'.

Of belastingplichtige er redelijkerwijs van uit mag gaan dat een boete zal worden opgelegd moet objectief worden getoetst. Beoordeeld moet worden of iemand anders in een vergelijkbare situatie ook in redelijkheid tot dezelfde conclusie gekomen zou zijn. Acties van anderen dan de inspecteur (politie, sociale dienst en dergelijke) zijn in dit verband niet relevant, net zo min als acties van de inspecteur jegens anderen dan de belastingplichtige of diens gemachtigde.

In correspondentie of besprekingen over een eventuele boete, behoeft nog geen sprake te zijn van een 'criminal charge'. Dat zal afhankelijk zijn van het feitencomplex en de gebruikte formuleringen. Soms blijft het van de zijde van de controlemedewerker bij de opmerking 'over het al dan niet opleggen van een boete kan ik mij nog niet uitlaten, daar moet ik een en ander nog eens voor bekijken'. Dan heeft de belastingplichtige in het algemeen nog geen reden om aan te nemen dat hem een boete *zal* worden opgelegd. Het enige vermoeden dat hij aan die opmerking van de inspecteur kan ontlenen is dat hem *mogelijk* een boete wordt opgelegd. De controlemedewerker kan bijvoorbeeld eerst derdenonderzoeken willen instellen, opdat hij daarna beter kan besluiten of hij al dan niet een boete oplegt. Tussen het moment dat de controlemedewerker vragen gaat stellen aan de belastingplichtige en het moment waarop de controlemedewerker kenbaar maakt dat hij een boete gaat opleggen, ligt dus een grijs gebied.

In de praktijk zal in de volgende gevallen altijd sprake zijn van een 'criminal charge':
- de belastingplichtige ontvangt een kennisgeving van de vergrijpboete;
- de belastingplichtige of diens gemachtigde ontvangt de mededeling dat een boete zal worden opgelegd.

Vervolgverzuim

Een mededeling van een eerste verzuim met de aankondiging dat volgende verzuimen beboet zullen worden, is geen 'criminal charge'. Daarvan is pas sprake als de latere beboetbare gedraging (het tweede verzuim) gepleegd wordt, de inspecteur die gedraging constateert en besluit een boete op te leggen. Voor de belastingplichtige wordt dat pas merkbaar als de inspecteur gaat corresponderen over het opleggen van een boete.

Collegiaal overleg noodzakelijk

Afhankelijk van de feiten kan er een moment zijn waarop de belastingplichtige in redelijkheid de verwachting kan koesteren dat de inspecteur hem een boete zal opleggen. In veruit de meeste gevallen zal de 'criminal charge' echter pas aan de orde zijn als de inspecteur het voornemen een boete op te leggen kenbaar maakt of als de belastingplichtige een bericht ontvangt waarin de boete wordt gemotiveerd. Het is niet altijd duidelijk wanneer gesproken kan worden van een 'criminal charge'. Het gaat om het gehele feitencomplex dat bekend is op het moment dat er vragen aan de belastingplichtige zijn gesteld. Elke situatie is anders. Collegiaal overleg met de boetespecialist en/of boete-fraudecoördinator is dus essentieel.

12.7.3 Van heffings- naar strafrecht

Het moment van overgang van de heffingssfeer naar het strafrecht wordt bepaald door artikel 27 lid 1 Sv: 'als verdachte wordt aangemerkt degene te wiens aanzien uit feiten of omstandigheden een redelijk vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit voortvloeit.'

Redelijk vermoeden

Wezenlijk voor de toepassing van deze bepaling zijn twee aspecten:
- de controlemedewerker moet een redelijk vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit hebben;
- dat redelijke vermoeden moet gebaseerd zijn op feiten en omstandigheden.

Objectief vermoeden

Er is pas sprake van sfeerovergang naar het strafrecht zodra een (geobjectiveerde) controlemedewerker in redelijkheid het vermoeden moet of kan hebben dat er sprake is van schuld aan een strafbaar feit. Dat redelijke vermoeden moet objectief toetsbaar zijn. Het gaat er dus niet alleen om of de controlemedewerker op grond van de hem bekende feiten denkt dat hij te maken heeft met een mogelijke verdachte. Het gaat erom of anderen op basis van diezelfde feiten en omstandigheden tot dezelfde conclusie zouden (hebben kunnen) komen. Voor het moment van sfeerovergang op grond van artikel 27 Sv is het irrelevant wat de belastingplichtige zelf denkt, weet of redelijkerwijs vermoedt.

Van controlemedewerker naar opsporingsambtenaar / van belastingplichtige naar verdachte

Tijdens een controle kan de controlemedewerker het vermoeden krijgen dat de belastingplichtige strafbare feiten heeft begaan. Dit kan leiden tot een opsporingsonderzoek. Als de controle uitmondt in een opsporingsonderzoek, veranderen de rechten en plichten van zowel de controlemedewerker als van de belastingplichtige. De rol van de controlemedewerker wordt die van de opsporingsambtenaar en de belastingplichtige wordt verdachte. De administratiefrechtelijke bevoegdheden mogen – ook als er sprake is van een opsporingsonderzoek – op elk moment worden uitgeoefend. In bepaalde situaties kan het echter zo zijn dat de gegevens die op grond van de administratiefrechtelijke bevoegdheden zijn verkregen, niet als bewijs worden toegelaten in een strafrechtelijke procedure.

Het is daarom van belang dat de controlemedewerker zich tijdens de uitvoering van een controle het onderscheid tussen controle en opsporing goed realiseert. Daartoe is het *Protocol Aanmelding en Afhandeling Fiscale Delicten, douane- en toeslagendelicten* (Protocol AAFD) geformuleerd. Op het moment dat de controlemedewerker een strafbaar feit vermoedt, houdt hij rekening met de rechten die de verdachte toekomen, ongeacht of vervolging ook echt aan de orde zal komen. In de praktijk houdt dit met name in dat de controlemedewerker in overleg treedt met de boete-fraudecoördinator teneinde over het vervolg van gedachten te wisselen.

12.7.4 Una via

Bestuurlijke boete of strafrechtelijke vervolging

Er kan dus sprake zijn van een sfeerovergang van de heffingssfeer naar de boetesfeer of naar de strafrechtelijke sfeer. Een bestuurlijke boete **en** een strafrechtelijke vervolging voor dezelfde feiten gaan echter niet samen. Dit betekent dat er tijdig overleg moet worden gevoerd tussen de boete-fraudecoördinator van de desbetreffende directie en het Openbaar Ministerie om een keuze te maken tussen een strafrechtelijke, dan wel bestuursrechtelijke afdoening. Deze noodgedwongen keuze staat bekend onder de term ‘una via’. Volgens het Protocol AAFD wordt eerst beoordeeld of strafrechtelijke vervolging mogelijk is. Zo niet, dan worden de mogelijkheden onderzocht voor een bestuurlijke boete. De belastingplichtige mag namelijk ook niet twee keer voor hetzelfde feitencomplex worden bestraft (‘ne bis in idem).

13 Rapportage en afronding

Terug naar inhoud

Richtlijnen

13a De controlemedewerker schrijft een controlerapport ten behoeve van de uitoefening van zijn eigen mandaat.

13b De controlemedewerker verwerkt het definitieve oordeel van de Belastingdienst over het controleobject in het controlerapport.

13c De controlemedewerker stelt per belastingplichtige een afzonderlijk controlerapport op.

13d De controlemedewerker rapporteert alle relevante gegevens ten behoeve van de belastingheffing (relevante rapportage).

13e Het controlerapport is in overeenstemming met de huisstijlregels van de Belastingdienst geschreven, maakt een verzorgde indruk en heeft een vaste indeling.

13f De kwaliteit van elk controlerapport wordt vóór verzending van een afschrift naar de belastingplichtige door of namens het management beoordeeld. Pas na goedkeuring mag het rapport worden verzonden.

13g De controlemedewerker verstrekt uiterlijk binnen twee maanden na de slotbespreking een afschrift van het controlerapport aan de belastingplichtige.

13h De conclusies en controlebevindingen die wel van belang zijn voor de uitoefening van zijn mandaat, maar niet in het controlerapport opgenomen kunnen worden, legt de controlemedewerker afzonderlijk vast in het permanente klantdossier.

13i De controlemedewerker completeert zijn controledossier en beëindigt daarmee zijn controleopdracht. Vervolgens archiveert hij het controledossier.

13j De controlemedewerker gaat na of hij renseignementen moet opmaken en versturen.

13.1 Inleiding

In hoofdstuk 12 is beschreven dat de controlemedewerker in de eindevaluatie zijn oordeel vormt en dit met de belastingplichtige bespreekt. In dit hoofdstuk is opgenomen op welke wijze hij het oordeel over het controleobject in het controlerapport vastlegt. Vandaar dat in dit hoofdstuk ingegaan wordt op:

- het doel van het controlerapport;
- de eisen aan en de inhoud van het controlerapport;
- de openbaarmaking van het controlerapport;
- de werkzaamheden voor het afronden van de controle.

In dit hoofdstuk is het controlerapport na afloop van een boekenonderzoek heffing toegelicht, tenzij expliciet anders vermeld.

13.2 Doel van het controlerapport

Richtlijn 13b De controlemedewerker verwerkt het definitieve oordeel van de Belastingdienst over het controleobject in het controlerapport (hierna: rapport). Het rapport bevat daarmee informatie of de aangifte wordt gevolgd of gecorrigeerd.

Richtlijn 13a
Primaire gebruikers

De *primaire gebruiker* van die informatie is de inspecteur, dan wel de ontvanger. De directeur van desbetreffend bestuurlijk verband, verzorgingsgebied of douaneregio waar de controlemedewerker werkzaam is, is zowel de inspecteur als de ontvanger. Uit de mandaatregisters blijkt wie bevoegd is namens hem heffings- dan wel inningswerkzaamheden te verrichten.[72]

Mandaat van: inspecteur óf ontvanger

De medewerkers van de dienstonderdelen Belastingen en Douane voeren hun werkzaamheden namens hun directeur uit. Een medewerker is slechts gemandateerd om een van beide bevoegdheden uit te oefenen: die van de inspecteur óf die van de ontvanger, niet van beide tegelijk. Alleen in uitzonderlijke situaties kan er sprake zijn van een dubbelmandaat van zowel inspecteur als ontvanger. Dat zal uit beide mandaten moeten blijken.

Inspecteur als instituut

Het mandaat van de inspecteur omvat vervolgens de uitoefening van zowel de heffing als de controle. De inspecteur (als instituut, niet als persoon) is daarmee *formeel* zowel primaire gebruiker (heffing) als de uitvoerder (controle).

Secundaire gebruikers

Soms is het oordeel over het controleobject tevens van belang voor andere belanghebbenden, zoals de rechterlijke macht, de Europese Commissie en de politiek (binnen de wettelijke kaders). Zij zijn daarmee *secundaire gebruikers* (zie paragraaf 3.3.1).

Intern stuk

Omdat de controlemedewerker in een boekenonderzoek heffing namens de inspecteur diens bevoegdheid uitoefent ten aanzien van een bepaalde belastingplichtige, schrijft hij niet aan of voor de inspecteur, maar *namens* de inspecteur. Ook schrijft hij niet aan of voor de belastingplichtige, want het is in de eerste plaats een stuk voor interne doeleinden. Voor een invorderingsonderzoek geldt hetzelfde. De controlemedewerker oefent zijn bevoegdheden dan namens de ontvanger uit en hij schrijft eveneens niet aan de belastingschuldige.

Motivering

Het rapport vervult een belangrijke functie voor de motivering van de (gewijzigde) belastingaanslagen of beschikkingen die naar aanleiding van de controle opgelegd of uitgereikt zijn of zullen worden. Hiermee wordt voldaan aan het motiveringsvereiste van de *Algemene wet bestuursrecht* voor besluiten. Een belastingaanslag of beschikking is immers een besluit in de zin van deze wet. Een rapport is dat niet. Het controlesubject kan mogelijk bezwaar maken tegen de (gewijzigde) belastingaanslag of beschikking, maar niet tegen het rapport als zodanig.

Belastingplichtige ontleent vertrouwen aan rapport

Wel is het van belang te vermelden dat het rapport het *standpunt* weergeeft van de Belastingdienst over de ingediende aangifte en eventuele afspraken met de belastingplichtige bevat. Aan dat standpunt en die afspraken mag de betrokkene vertrouwen ontlenen. Vandaar dat aan de vorm en inhoud van een rapport hoge eisen van nauwkeurigheid en zorgvuldigheid moeten worden gesteld.

Geen nieuwe informatie

Het rapport mag geen andere informatie bevatten dan de informatie die de controlemedewerker heeft besproken en/of gedeeld met de belastingplichtige. Voorkomen moet worden dat de laatstgenoemde onvoldoende gelegenheid krijgt zijn visie op de controlebevindingen en het eindoordeel te geven. Dat kan bijvoorbeeld ondervangen worden door een conceptrapport te versturen.

Vertrouwensleer

De bevindingen uit de controle kunnen ook gevolgen hebben voor de toekomst. De belastingplichtige mag erop vertrouwen dat alle materiële zaken die binnen de reikwijdte van de controle vallen en waarover de controlemedewerker geen opmerkingen heeft gemaakt, zijn geaccepteerd (vertrouwensleer).

---

72 Zie voor een nadere toelichting op het mandaat paragraaf 7.2 van dit handboek.

Niet voldoen aan wet- en regelgeving

Als de belastingplichtige niet heeft voldaan aan de wet- en regelgeving, kan dat een grond zijn voor de controlemedewerker om een gewijzigde aanslag op te leggen, dan wel een gewijzigde beschikking af te geven. Ook wanneer een controlemedewerker ten gunste van de belastingplichtige een aanslag oplegt of een beschikking vaststelt, ontslaat dit de belastingplichtige niet van zijn wettelijke verantwoordelijkheid dat hij is gehouden de gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen. Als de belastingplichtige weet dat een aanslag of een beschikking verkeerd is opgelegd dan wel vastgesteld, kan hij dus voor de toekomst geen vertrouwen ontlenen aan het standpunt van de Belastingdienst.

13.3 Eisen aan het controlerapport

Huisstijl

Richtlijn 13e

De controlemedewerker verwoordt het standpunt van de Belastingdienst duidelijk in het rapport, opdat het voor slechts één uitleg vatbaar is. Hij stelt het rapport in de Nederlandse taal op en volgens de huisstijlregels van de Belastingdienst. Uiteraard besteedt hij veel aandacht aan foutloos en zorgvuldig taalgebruik.

Zelfstandig stuk

Het rapport moet als zelfstandig stuk te lezen zijn. Dit houdt in dat het in beginsel niet slechts verwijst naar de inhoud van eerdere correspondentie, beschikkingen, interne documenten, gespreksverslagen en dergelijke. De relevante tekstdelen uit die bescheiden moeten in het rapport worden opgenomen, dan wel in bijlagen eraan worden toegevoegd. Daarom is ook een verwijzing naar het controledossier niet gepast. In geen geval verwijst de controlemedewerker naar stukken waar de belastingplichtige zelf niet over beschikt of kan beschikken.[73] Indien op grond van een standpunt van een van de kennisgroepen een standpunt wordt ingenomen, verwijst de controlemedewerker niet naar het desbetreffende standpunt. Hij neemt het standpunt in het rapport op, met de argumentatie die de kennisgroep gebruikt voor haar standpunt.

Uniforme indeling

Sjablonen, richtlijnen en instructies

De Belastingdienst hanteert in zijn rapportages over controles zoveel mogelijk een uniforme indeling. De controlemedewerker volgt daarom de beschikbare sjablonen, richtlijnen en instructies.

Een uniforme rapportindeling:
- bevordert de duidelijkheid en het inzicht voor de gebruikers;
- maakt het gemakkelijker rapporten te schrijven;
- zorgt voor een betere toegankelijkheid van het rapport en
- zorgt ervoor dat het rapport herkenbaar is als een product van de Belastingdienst.

Relevante rapportage

Richtlijn 13d

De controlemedewerker neemt in het rapport alle relevante informatie op die in het kader van zijn controleopdracht van belang is en die van belang is of kan zijn voor de heffing en/of inning van belastingen. Hij maakt op duidelijke, juiste en volledige wijze melding van fiscaal relevante feiten en omstandigheden die het oordeel onderbouwen. Hiervoor geldt dat de controlemedewerker die zaken in zijn rapport opneemt waaraan hij in de controle substantieel aandacht heeft besteed, ook als die niet tot een correctie hebben geleid. Van de controlebevindingen die resulteren in onvolkomenheden in de aangifte, neemt de controlemedewerker een toelichting naar aard en gevolg(en) op.

---

73 Indien gebruik wordt gemaakt van informatie afkomstig van derdenonderzoeken, heeft de controlemedewerker rekening te houden met zijn geheimhoudingsplicht. Zie onder kopje ‘Geheimhoudingsplicht’ in deze paragraaf.

Waarschuwingen en afspraken

Ook feiten en omstandigheden die fiscaal wel relevant zijn, maar (nog) niet tot een correctie hebben geleid, worden met een toelichting in het rapport vermeld. Dit kunnen afspraken zijn met de belastingplichtige of soms ook waarschuwingen. Zie ook paragraaf 13.3.9 'Slotopmerkingen'.

Afwijkende visie

Het rapport bevat niet alleen het standpunt van de Belastingdienst. Ook de visie van de belastingplichtige ten aanzien van het ingenomen standpunt neemt de controlemedewerker op. Zie ook paragraaf 13.3.9 'Slotopmerkingen'.

Geheimhoudingsplicht

Rapportage persoonsgebonden

De informatie in het rapport valt onder de fiscale geheimhoudingsplicht, zoals onder andere vermeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Invorderingswet of de douanewetgeving. Vanwege de fiscale geheimhoudingsplicht mag een rapport in beginsel geen informatie bevatten over anderen dan het controlesubject zelf. Daarom maakt de controlemedewerker bijvoorbeeld in de rapportage aangaande een vennootschap onder firma onderscheid in het vennootschappelijk rapport en de rapporten betreffende de afzonderlijke firmanten. Het vennootschappelijk rapport behandelt dan de aanvaardbaarheid van de aangifte(n) omzetbelasting, aangifte(n) loonheffingen en de aangegeven vennootschapswinst; dus exclusief de inkomensgegevens van de afzonderlijke firmanten. De rapporten betreffende de afzonderlijke firmanten bevatten elk hun eigen inkomensgegevens.

Aandeelhouders

Ook zullen inkomensgegevens van aandeelhouders buiten het vennootschappelijk rapport van de BV of NV worden gehouden. De controlemedewerker zal afzonderlijk rapporteren over de aandeelhouders voor de gevolgen voor de inkomstenbelasting. Zie paragraaf 13.3.11, waarin beschreven wordt wanneer afzonderlijk, al dan niet in briefvorm, wordt gerapporteerd aan directeur-grootaandeelhouder(s).

Rapportage per belastingplichtige

Als een concern wordt gecontroleerd, zal de controlemedewerker voor elke belastingplichtige een afzonderlijk rapport opstellen. De concernonderdelen die tot een fiscale eenheid behoren, mogen in het rapport van de moedermaatschappij worden opgenomen.[74]

Controle-informatie verkregen m.b.v. derdenonderzoek

In sommige controles heeft de controlemedewerker met behulp van derdenonderzoeken controle-informatie verkregen. Deze gegevens vallen onder de geheimhoudingsplicht van de controlemedewerker. Hij vermeldt de bron van gegevens van derden in eerste instantie uitsluitend in het controledossier. In het rapport doet hij hierover geen enkele mededeling, tenzij het noodzakelijk is om correcties te onderbouwen. Wel kan hij altijd de mededeling opnemen dát van de gegevens van derden gebruik is gemaakt. In de fase van bezwaar en beroep wordt zo nodig nadere informatie verstrekt.

Controle-informatie verkregen m.b.v. inzage in het controledossier accountant

In het geval van inzage van het controledossier van de accountant geldt voor de controlemedewerker dezelfde geheimhoudingsplicht als beschreven in de vorige alinea. Hij mag dus in zijn rapport vermelden dát er inzage is geweest. In algemene zin kan de controlemedewerker een beschrijving opnemen van het algemene uitgangspunt van de Controleaanpak Belastingdienst, waarin staat dat zoveel mogelijk gebruik gemaakt wordt van de werkzaamheden van anderen. In het rapport neemt de controlemedewerker *geen* opsomming op van de dossierstukken die zijn ingezien.[75]

---

74 Indien de moedermaatschappij in de fiscale eenheid is opgenomen.

75 Deze opsomming neemt hij wel op in zijn dossier, evenals een verslag van de inzage. Zie ook paragraaf 8.8.2 voor de spelregels van inzage in het dossier van de openbaar accountant.

13.3.1 Basiselementen van het controlerapport

Belastingen

Het rapport dat wordt opgesteld door een controlemedewerker van het dienstonderdeel Belastingen, bevat, voor zover van toepassing, de volgende basiselementen:

- een voorblad;
- een inhoudsopgave;
- een paragraaf met de reikwijdte van de controle;
- een paragraaf met het verloop van de controle;
- een beschrijving van het controlesubject en haar omgeving;
  - bedrijfsactiviteiten;
  - rechtsvorm en/of (concern)structuur;
  - fiscale eenheid omzetbelasting;
  - fiscale eenheid vennootschapsbelasting;
  - convenant (indien van toepassing);
  - administratie;
  - administratieve organisatie en interne beheersing;
  - openbaar accountant;
- relevante controlebevindingen (nadere onderverdeling zie paragraaf 13.3.6);
- de gevolgen voor de beschikking(en);
- een paragraaf voor het opleggen van de boete(n);
- een paragraaf met slotopmerkingen);
- de ondertekening en het uitvoeringsmandaat.

Douane

Het rapport dat wordt opgesteld door een controlemedewerker van het dienstonderdeel Douane, bevat voor een groot deel dezelfde basiselementen.

13.3.2 Voorblad

Identificatie

Op het voorblad van het stuk staat duidelijk dat het gaat om een controlerapport. Het rapport heeft daarom de tekst *Controlerapport van een boekenonderzoek bij...*: als opschrift. Aan dit opschrift is de naam van de belastingplichtige toegevoegd. Het rapport identificeert de belastingplichtige door vermelding van de naam, (statutaire) vestigingsplaats en nummer (entiteitsnummer en fiscaal nummer, EORI-nummer of RSIN).[76]

Concept

In het geval een conceptrapport als gespreksnotitie voor het slotgesprek wordt gebruikt, bevat het opschrift de tekst 'Concept-controlerapport' of 'Gespreksnotitie'. Bovendien vermeldt de controlemedewerker dan op elke pagina (met behulp van een watermerk) en in de aanbiedingsbrief dat het om een concept-controlerapport of gespreksnotitie gaat (zie par. 12.5).

(Dubbel) mandaat

De controlemedewerker voert een boekenonderzoek heffing uit onder het mandaat van de inspecteur of de ontvanger. Slechts in uitzonderlijke situaties kan er sprake zijn van een dubbelmandaat van zowel inspecteur als ontvanger; dat zal uit beide mandaten moeten blijken. Op het voorblad van het rapport vermeldt de controlemedewerker onder welk mandaat de controle is uitgevoerd. Dit doet hij met de vermelding dat het gaat om een boekenonderzoek heffing dan wel invorderingsonderzoek.

---

76 RSIN: Het Rechtspersonen Samenwerkingsverbanden Informatie Nummer.
EORI: Economic Operators Registration and Identification.

Controle voor andere directie of staat

Ook vermeldt de controlemedewerker de naam van de directie en het kantoor van het desbetreffende dienstonderdeel. Wanneer de controle is uitgevoerd op verzoek van een andere partij, wordt die nader aangeduid. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de controle is ingesteld ten behoeve van een ander kantoor, dienstonderdeel of een andere directie of zelfs een andere overheid in het kader van de internationale gegevensuitwisseling. In geval van internationale gegevensuitwisseling wordt melding gemaakt van de FIOD team Internationaal of het Douane Informatiecentrum (DIC) als opdrachtgever voor de controle en als bevoegde autoriteit voor de gegevensuitwisseling.

13.3.3 Reikwijdte van de controle

De controlemedewerker geeft in zijn rapport duidelijk aan wat de reikwijdte van de controle is geweest. Hiertoe beschrijft hij de volgende punten:

- voor welke belastingmiddelen of vergunningen de controle is ingesteld en in geval van een deelonderzoek welke (elementen van de) aangifte(n) in de controle zijn betrokken;
- over welke jaren/tijdvakken en/of welk tijdstip de controle is ingesteld;
- dat de controle is uitgevoerd volgens de Controleaanpak Belastingdienst;
- wat het doel is van het rapport;
- welk soort controle het betreft;
- (indien van toepassing) welke beperkingen de controle kent.

Conform aankondigingsbrief

Het begrip reikwijdte geeft aan waarover de controlemedewerker zich een oordeel heeft gevormd. In het rapport komt de reikwijdte ten minste overeen met de reikwijdte in de aankondigingsbrief en de eventuele schriftelijke bevestiging van de uitbreiding van het onderzoek.

Beperkter reikwijdte

In uitzonderlijke situaties kunnen de feitelijke controlewerkzaamheden en de reikwijdte die in het rapport vermeld zijn, beperkter zijn dan de aangekondigde reikwijdte. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de controlemedewerker bij aanvang van de controle constateert dat in de aankondiging een foutieve en te ruime reikwijdte vermeld is. Hij stuurt zo spoedig mogelijk een verbeterde aankondiging. In andere gevallen mag de belastingplichtige ervan uitgaan dat de controle minimaal overeenkomstig de aangekondigde reikwijdte is ingesteld.

Reikwijdte vertrouwen

De reikwijdte van de controle verschaft de belastingplichtige de mogelijkheid vertrouwen te ontlenen aan wat de controlemedewerker heeft beoordeeld. Dit vertrouwen is echter niet onbeperkt. Zo kan de belastingplichtige bijvoorbeeld geen vertrouwen ontlenen aan feiten die ten tijde van de controle bij de controlemedewerker niet bekend waren, noch behoefden te zijn (nieuwe feiten). Ook wanneer de belastingplichtige ten aanzien van dat feit niet te goeder trouw was, mag hij zich niet beroepen op vertrouwen.

Doel controlerapport

Het doel van het rapport is om de uitkomsten van de uitgevoerde controle weer te geven en de standpunten van de Belastingdienst te vermelden. De opgenomen informatie heeft tot doel de heffing en inning van belastingen te ondersteunen. Naast de heffing en inning van belastingen kan een controle door Douane ook zien op de naleving van de in de vergunning gestelde voorwaarden en de gemaakte werkafspraken. De controlemedewerker kan ook controleren of de bescheiden die behoren bij de aangiften aan de formele vereisten voldoen. De controlemedewerker schrijft het rapport slechts met dit oogmerk en het rapport is niet bedoeld voor andere doeleinden.

13.3.4 Verloop van de controle

Verloop onderzoek

Ook neemt de controlemedewerker informatie op over het verloop van de controle. Voor langlopende of omvangrijke controles zal dit inzicht geven in de wijze waarop het controleproces verlopen is. De controlemedewerker geeft het tijdsverloop van de controle weer, wie zijn contactpersonen en/of gesprekspartners zijn geweest, hoe de medewerking is verlopen, en of er bijvoorbeeld een informatiebeschikking is afgegeven. Ook als de controle heeft geleid tot een vaststellingsovereenkomst, neemt hij dit op.

13.3.5 Beschrijving van het controlesubject en diens omgeving

Bedrijfsactiviteiten

In het rapport beschrijft de controlemedewerker de belastingplichtige en diens omgeving. De controlemedewerker beschrijft de belangrijkste activiteiten van de belastingplichtige, onderverdeeld naar concernonderdelen, filialen en dergelijke.

Eigendomsrelaties en juridische structuur

De controlemedewerker beschrijft zowel de eigendomsrelaties als de juridische structuur van de belastingplichtige. Voor vennootschappen onder firma gaat het om de firmanten en voor besloten vennootschappen om de aandeelhouders, zowel ten tijde van de controleperiode als op het moment van rapportage. Voor concerns geeft de controlemedewerker de relaties tussen de concernonderdelen (voor zover relevant) weer en maakt hij duidelijk in welke landen die concern-onderdelen zich bevinden. Wanneer er sprake is van één of meer fiscale eenheden, beschrijft hij die eveneens. De controlemedewerker stelt in principe één rapport per fiscale eenheid op.

Convenant

Indien de belastingplichtige een convenant in het kader van horizontaal toezicht heeft gesloten, geeft de controlemedewerker dit aan in zijn rapport onder vermelding vanaf welke datum dit geldt. Dat doet hij ook als de belastingplichtige in het bezit is van de status van geautoriseerd marktdeelnemer (AEO) en/of die onder een fiscaaldienstverlenersconvenant of brancheconvenant valt,. Ook beschrijft de controlemedewerker welke andere vormen van horizontaal toezicht van belang zijn geweest voor zijn controle.

Administratie

De controlemedewerker geeft in het kort weer wat de belangrijkste onderdelen van de administratie zijn en hoe de belastingplichtige zijn administratie heeft ingericht. Wordt de administratie vooral intern gevoerd of maakt de belastingplichtige gebruik van externe partijen? De controle-medewerker neemt, indien van toepassing, de contactgegevens van de accountant, adviseur en/of fiscaal vertegenwoordiger in zijn rapport op.

AO/IB op hoofdlijnen

Een controle van het dienstonderdeel Belastingen leidt niet tot een zelfstandig oordeel over de AO/IB. Wel maakt de controlemedewerker gebruik van de AO/IB zoals de belastingplichtige deze heeft ingericht. Daarom beschrijft de controlemedewerker de AO/IB op hoofdlijnen zonder daarover een oordeel uit te spreken. Er kan gedacht worden aan een schets van de aanwezige afdelingen, de daarvoor verantwoordelijke personen en werkzaamheden door derden (bijvoorbeeld loonverwerking).

Tekortkomingen in de administratie

Daarnaast neemt de controlemedewerker in de vorm van een uitzonderingsrapportage opmerkingen op over de tekortkomingen in de administratie (artikel 52 AWR). Dit kan bijvoorbeeld als het controlesubject niet voldoet aan de bewaarverplichting, of als elementen van de aangifte als gevolg van deze tekortkomingen niet tijdig aangeleverd of gecontroleerd kunnen worden. Deze tekortkomingen zijn relevant in het kader van correcties, afspraken, bewijslastverdeling of schuldvraag.

Openbaar accountant

In het geval dat de jaarrekening van het controleobject is gecontroleerd of samengesteld door een openbaar accountant, vermeldt de controlemedewerker dat in zijn rapport. Hij vermeldt ook welke soort controleverklaring de openbaar accountant heeft verstrekt. Indien van toepassing, geeft de controlemedewerker ook aan of hij inzage heeft gevraagd in het (controle)dossier van de accountant. In paragraaf 13.3 is reeds eerder ingegaan op de geheimhoudingsplicht ten aanzien van controle-informatie uit derdenonderzoeken.

13.3.6 Controlebevindingen

De controlemedewerker motiveert het standpunt van de Belastingdienst en zorgt ervoor dat de beschrijving van relevante feiten en omstandigheden met controle-informatie worden onderbouwd. Deze controle-informatie neemt hij in het controledossier op. Alle omissies en onjuistheden die leiden tot correcties, motiveert de controlemedewerker in zijn rapport.

Voor de rapportage van de controlebevindingen volgt de controlemedewerker zo veel mogelijk de beschikbare sjablonen, instructies en richtlijnen die ten aanzien van de verschillende soorten controles zijn opgesteld.

Sjablonen

In de meeste sjablonen is de volgende indeling met betrekking tot de controlebevindingen te onderkennen: geïntegreerde steekproef; fiscale balans; fiscale resultatenrekening; vennootschapsbelasting; omzetbelasting; loonheffingen. Indien de controlemedewerker een enkelvoudige steekproef heeft uitgevoerd (gericht op één middel), kan hij dit in het hoofdstuk van het desbetreffende middel opnemen. Zowel voor de geïntegreerde als enkelvoudige steekproef besteedt de controlemedewerker in zijn rapport ten minste aandacht aan de uitgangspunten, populatie en trekking, bevindingen en evaluatie van de steekproef. Een nadere uitwerking van de verschillende hoofdstukken is te vinden in de verschillende rapportsjablonen.

De controlebevindingen per element van de controle zijn controletechnisch onder te verdelen in bedenkingen tegen de aangifte, onzekerheden in de controle, onzekerheden in de aangifte en overige relevante controlebevindingen. Hoewel deze indeling niet expliciet in het controlerapport wordt gehanteerd, is het wel belangrijk dat de controlemedewerker zich realiseert met welk type bevindingen hij te maken heeft. Per element bepaalt de controlemedewerker op basis van welke bedenking of onzekerheid hij de bevinding baseert. Het belang van het onderscheid tussen een objectieve of subjectieve verhindering in de AO/IB, dan wel om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verzamelen, is beschreven in paragraaf 9.9 en paragraaf 12.2 van dit handboek. Deze onderverdelingen zijn onder meer van belang voor de bewijslast.

Ambtshalve aanslag

Als er geen aangifte is ingediend, kan de controlemedewerker zich uiteraard geen oordeel vormen over de aangifte zelf. Hij zal dan een redelijke ambtshalve aanslag op basis van zijn controlebevindingen (laten) opleggen.

Overige relevante bevindingen

Afhankelijk van situatie

Zoals in het begin in paragraaf 13.3 reeds is opgemerkt, rapporteert de controlemedewerker alle relevante bevindingen; dus eventueel ook die bevindingen die niet duiden op (mogelijke) onvolkomenheden. Het hangt van de situatie af welke bevindingen relevant zijn om te rapporteren. Indien de controlemedewerker substantieel aandacht heeft besteed aan de opbrengstverantwoording, maar dit niet heeft geleid tot onvolkomenheden in de aangifte, rapporteert hij toch zijn (positieve) bevindingen met betrekking tot deze de opbrengstverantwoording.

13.3.7 De gevolgen voor de aanslagen en/of beschikking(en)

De controlemedewerker geeft een oordeel over het controleobject, dat leidt tot de consequenties voor aanslagen en/of de beschikkingen. Hij motiveert zijn oordeel op basis van zijn controlebevindingen.

Redelijke mate van zekerheid

Hij geeft aan dat de controle verricht is volgens de Controleaanpak Belastingdienst (CAB). Volgens deze aanpak is de controle zodanig gepland en uitgevoerd dat getracht is een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de (gecorrigeerde) belastingaangiften geen onvolkomenheden (onvolledigheden en/of onjuistheden) van materieel belang bevatten.

Geen redelijke mate van zekerheid

Het is ook mogelijk dat de controlemedewerker in zijn oordeel *niet* komt tot een redelijke mate van zekerheid. Dit geldt bijvoorbeeld voor de opbrengstverantwoording van een kleine organisatie met onvoldoende maatregelen van onvervangbare interne beheersing. De controlemedewerker kan dan hooguit tot een plausibiliteitsoordeel komen.

Niet van materieel belang zijnde onvolkomenheden corrigeren

Daarnaast is het mogelijk dat de controlemedewerker onvolkomenheden constateert die niet van materieel belang zijn, maar desondanks de correctiegrens van de Belastingdienst overschrijden.

Formulering oordeel

De controlemedewerker formuleert zijn oordeel als volgt:
- De aangifte(n) wordt (worden) gevolgd.
- De aangifte(n) wordt (worden) gecorrigeerd.[77]

Indien voor de LH een correctieverplichting wordt opgelegd, luidt het eindoordeel als volgt:
- Voor de aangifte(n) loonheffingen wordt een correctieverplichting opgelegd.

Bij specifieke opdrachten kan de formulering afwijken. In alle gevallen motiveert de controlemedewerker zijn oordeel op een duidelijke en overzichtelijke wijze met verwijzing naar zijn controlebevindingen. Wanneer het oordeel gevolgen heeft voor de op te leggen aanslag(en) dan wel af te geven beschikking(en), vermeldt de controlemedewerker op een overzichtelijke wijze de cijfermatige aansluiting met de aangifte dan wel de beschikking. Bekende aanslagen en beschikkingen zijn: een (navorderings- en naheffings)aanslag, een boetebeschikking, een verliesbeschikking, een douanevergunning of toestemming tot verkorting van de bewaartermijn.

Voor winstbelastingen zal de controlemedewerker vanuit het aangegeven vermogen het nieuwe fiscale vermogen vaststellen en zo het nieuwe belastbare bedrag berekenen. Ter controle zal hij, uitgaande van de aangegeven of de vastgestelde belastbare winst, de gecorrigeerde belastbare winst en het gecorrigeerde belastbare bedrag vaststellen.

Winstbelastingen

Zowel voor de vermogensvergelijking als voor de controleberekening vermeldt de controlemedewerker alle correcties afzonderlijk, onder verwijzing naar de desbetreffende paragraaf van bevindingen.

Aanslagbelastingen

Voor de aanslagbelasting waarop geen winst wordt gecorrigeerd, kan de controlemedewerker ermee volstaan het gecorrigeerde belastingbedrag te vermelden.

Aangiftebelastingen

Voor aangiftebelastingen wordt het aangegeven belastingbedrag gecorrigeerd tot het nieuw vastgestelde belastingbedrag, onder vermelding van de afzonderlijke correcties met verwijzing naar de afzonderlijke paragrafen. Voor de loonheffingen zal de controlemedewerker waar nodig een correctieverplichting op laten leggen. De specificatie is vaak een bijlage van het rapport.

13.3.8 Boete(n) en belastingrente(n)

Verzuim en vergrijp

De controlemedewerker beargumenteert wanneer er sprake is van een verzuim of een vergrijp en geeft zijn overwegingen om de boete op te leggen. In geval van een vergrijpboete vermeldt hij concreet de feiten en omstandigheden waaruit de (voorwaardelijke) schuld aan het vergrijp blijkt (zie paragraaf 12.4 en 12.5). Uiteraard neemt de controlemedewerker de hoogte van het al dan niet gematigde boetebedrag op in zijn rapport.

De controlemedewerker vermeldt dat er belastingrente in rekening wordt gebracht. Hij mag uitsluitend met toestemming van de bevoegde functionaris geheel of gedeeltelijk van belastingrente afzien. In dat geval zal hij de reden hiervoor in het rapport opnemen; bijvoorbeeld dat de correctie ook de Belastingdienst is aan te rekenen.

13.3.9 Slotopmerkingen

Afspraken

In de paragraaf met slotopmerkingen neemt de controlemedewerker alle afspraken op die hij met de belastingplichtige heeft gemaakt of zaken waarmee de belastingplichtige akkoord is gegaan.

Vaststellingsovereenkomst

Wanneer beide partijen een compromis sluiten, wordt dit vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. De essentie daarvan neemt de controlemedewerker in het rapport op. Een kopie van die vaststellingsovereenkomst neemt hij op als bijlage bij het rapport (zie paragraaf 12.6).

---

77 Bij een onderzoek naar een onderdeel van een aangifte wordt deze formulering aangepast.

Waarschuwing

Daarnaast neemt de controlemedewerker eventueel een waarschuwing op in de slotparagraaf. In een waarschuwing wordt gewezen op de wettelijke verplichting. De controlemedewerker meldt dat deze waarschuwing in de administratie van de Belastingdienst wordt opgenomen en dat de naleving van die verplichtingen dus mede onderwerp kan zijn van een toekomstige controle.

Niet gecorrigeerde omissies en onjuistheden

De controlemedewerker noemt in de paragraaf met slotopmerkingen ook alle mogelijke omissies en onjuistheden die weliswaar niet hebben geleid tot een correctie, maar desondanks wel van invloed kunnen zijn op de oordeelsvorming in de toekomst. Het kan gaan om onvolkomenheden van een relatief en absoluut zeer gering belang. Het kan evenwel ook gaan om subjectieve verhinderingen met naar verwachting relatief en absoluut geringe gevolgen voor de aangifte. Gezien het geringe belang volstaat de controlemedewerker er vaak mee een toelichting te geven en noemt hij in de regel geen bedragen.

Standpunt belastingplichtige

De controlemedewerker, deelt het standpunt van de Belastingdienst tijdig en gemotiveerd mee. Hij neemt in het rapport op of de belastingplichtige met dit standpunt instemt. Wijkt de visie van de belastingplichtige en/of diens adviseur(s) daarvan af, dan worden alle argumenten die deze afwijkende visie ondersteunen, objectief en duidelijk in het rapport opgenomen. De controlemedewerker heeft de keuze om de visie van de belastingplichtige in een aparte paragraaf te concentreren, dan wel om die visie bij elke voorgenomen correctie, waarschuwing en dergelijke te vermelden.

Bezwaar en beroep tegen aanslagen of beschikkingen

In paragraaf 13.2 is reeds aangegeven dat een rapport geen besluit en/of beschikking is, maar een motivering van het besluit en/of de beschikking. Vandaar dat de controlemedewerker in het rapport vermeldt dat er op basis van dit rapport nog aanslagen of beschikkingen zullen worden vastgesteld waartegen binnen de wettelijke termijn bezwaar en beroep openstaan.

13.3.10 Ondertekening en uitvoeringsmandaat

Ongedeeld verantwoordelijk

De controlemedewerker ondertekent het rapport. Ook wanneer hij andere deskundigen heeft ingeschakeld, is hij ongedeeld verantwoordelijk voor het oordeel over het controleobject, veelal de aangifte(n), en ondertekent hijzelf als eindverantwoordelijke. Slechts in de situatie waarin de controle door twee of meer controlemedewerkers is uitgevoerd en deze zelfstandig hebben opgetreden, zullen de betrokken controlemedewerkers zelf ondertekenen.
Indien er sprake is van een controleteam, zal de controlemedewerker die eindverantwoordelijk is ondertekenen. Als een controleleider tekent, mogen andere controlemedewerkers mede ondertekenen. De namen van de controlemedewerkers worden op het voorblad van het rapport afzonderlijk vermeld.

Bij afwezigheid

De hoofdregel is dat de controlemedewerker zelf het rapport ondertekent, 'tenzij'. Zo'n voorwaarde kan zich onder meer voordoen als er een spoedeisend belang is, als de controlemedewerker niet binnen afzienbare tijd op kantoor kan komen enzovoort. Het effect op de professionele uitstraling wordt in de afweging betrokken.

Indien een collega het rapport namens de controlemedewerker B.A. (bij afwezigheid) ondertekent, blijft de controlemedewerker zelf ongedeeld verantwoordelijk voor de inhoud van het rapport.

Datering

De controlemedewerker dateert het rapport als hij het ondertekent. Degene die het rapport verstuurt, vermeldt de datum van verzending op het eerste blad van het rapport. Die datum blijkt ook uit het controledossier; dit kan bijvoorbeeld door een gedateerd exemplaar in het controledossier te archiveren.

Einde onderzoek en onderzoeksplicht

Informatie die van invloed is of kan zijn op de standpuntbepaling en die tot de datum van ondertekening bij de controlemedewerker bekend is, betrekt hij in het oordeel en de standpuntbepaling. Na ondertekening van het rapport is de controle ten einde en heeft de controlemedewerker geen actieve onderzoeksplicht meer. Feiten en omstandigheden die de controlemedewerker echter tot aan de feitelijke verzending van het rapport (passief) ter kennis krijgt, betrekt hij in het oordeel van de Belastingdienst. Dit kan soms betekenen dat hij het rapport alsnog aanpast.

Hernieuwd oordeel

De feiten die aan de controlemedewerker bekend worden nadat hij het rapport heeft verstuurd, zal hij voor zover mogelijk in een hernieuwd oordeel aan de belastingplichtige kenbaar maken. Dit kan alleen voordat de beschikking is vastgesteld en de feiten van *materiële* invloed zijn op het oordeel. Bovendien zal hij een (gewijzigde) beschikking overeenkomstig dat (hernieuwde) oordeel (laten) opmaken. De informatie die de controlemedewerker daarna ontvangt, zal hij, vaak met toelichting, doorgeven aan zijn collega die de (kantoor)behandeling van deze entiteit heeft overgenomen.
Zo nodig neemt die collega de beslissing om het oordeel te herzien, wanneer dat mogelijk is binnen de wettelijke kaders van navordering, naheffing en/of ambtshalve vermindering. In dat geval wordt een nieuwe beschikking opgesteld.

Ondertekenen namens

De controlemedewerker ondertekent namens de inspecteur of de ontvanger. De *Algemene wet bestuursrecht* eist dat vermeld wordt namens welke mandaatgever de besluiten – en de daarmee verbonden motivering zoals het rapport – zijn genomen. Een besluit dat de gemandateerde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid neemt, geldt als een besluit van de mandaatgever.

Vanuit deze wettelijke bepalingen is voor een boekenonderzoek heffing of een administratieve controle dan ook de juiste ondertekening:

Eén witregel
Namens de inspecteur
4 witregels
(voor handtekening)
Naam controlemedewerker

Namens de inspecteur,

Naam controlemedewerker

In geval van een invorderingsonderzoek ondertekent de controlemedewerker als volgt:

Eén witregel
Namens de ontvanger
4 witregels
(voor handtekening)
Naam controlemedewerker

Namens de ontvanger,

Naam controlemedewerker

Formeelrechtelijk is het onjuist rapporten te ondertekenen met ‘de controlerend ambtenaar’ of ‘de rijksaccountant’.

Persoonlijke titels

Het is niet verplicht persoonlijke titels (bijvoorbeeld mr. jhr.), academische graden (bijvoorbeeld dr. of drs. of MSc.), opleidingsaanduidingen (bijvoorbeeld CISA) en/of certificerende bevoegdheden (bijvoorbeeld AA, RA) te vermelden. Van de controlemedewerker die registeraccountant of accountant administratieconsulent is, is het gewenst in de ondertekening de titel RA respectievelijk AA te gebruiken.

13.3.11 Rapport specifiek

Beperkt onderzoek en rapportage in briefvorm

Bezoek

Ook na afloop van een zeer beperkt deelonderzoek rapporteert de controlemedewerker met behulp van de aanwezige sjablonen, richtlijnen en instructies. Soms mag de controlemedewerker, na instemming van de vaktechnisch adviseur Controle kiezen voor een verslaglegging van dat bezoek in briefvorm. Dat kan slechts wanneer een bezoek aan een belastingplichtige niet te kwalificeren is als een belastingcontrole in de zin van het Handboek Controle (zie paragraaf 2.4).

Voorbeelden zijn een startersbezoek of een onderzoek uitsluitend naar de bewaarplicht, de digitale facturering of naar naleving van de administratieplicht. Er zullen goede gronden aanwezig moeten zijn om te rapporteren in briefvorm. De redenen zullen duidelijk moeten blijken uit het controledossier. Wanneer daartoe wordt besloten in het kader van een regionale of landelijke actie, zal dit uit het draaiboek moeten blijken.

Digra is geen ondernemer

Een controle waarbij een directeur-grootaandeelhouder betrokken is, neemt een bijzondere plaats in. Indien deze zelf een onderneming drijft en in dat kader dus een administratie voert, zal de controlemedewerker een rapport opstellen. Op dat moment zal de controlemedewerker immers inzage hebben in de administratie van de directeur-grootaandeelhouder. Indien deze geen onderneming drijft en in dat kader dus niet verplicht is een administratie te voeren, zal de controlemedewerker een andere afweging maken. Afhankelijk van de omvang en diepgang van zijn controlewerkzaamheden met betrekking tot de aangifte van de directeur-grootaandeelhouder, kiest hij voor een rapport dan wel rapportage in briefvorm. Uiteraard wordt in beide gevallen van de vennootschap waarvan de directeur grootaandeelhouder is wel een rapport opgemaakt.

Als in briefvorm wordt gerapporteerd, zal de brief minimaal de volgende gegevens moeten bevatten:
- de identificatie van de belastingplichtige door middel van NAW-gegevens, fiscaal nummer en dergelijke;
- de reikwijdte van de controle, inclusief de periode waarop de bevindingen betrekking hebben;
- een beschrijving van het controlesubject, inclusief de bedrijfsactiviteiten;
- de gegevens van de gesprekspartner(s);
- (indien van toepassing) datum, aard en inhoud van het contact met de accountant of belastingadviseur;
- bevindingen en afspraken;
- eventuele reactie(s) van de belastingplichtige en/of zijn vertegenwoordiger en
- de ondertekening en het uitvoeringsmandaat.

Rapport initieel onderzoek en AEO-onderzoek

De uitkomsten van een initieel onderzoek en/of AEO-onderzoek door de Douane legt de controlemedewerker ook vast in een rapport. Voor deze rapporten gelden dezelfde regels als die welke gelden voor de rapporten van andere controles in het kader van de heffing.

Bij een initieel onderzoek formuleert de controlemedewerker zijn oordeel als volgt:
- De vergunning(en) kan(kunnen) worden verleend.
- De vergunning(en) kan(kunnen) niet worden verleend.

Indien het voldoen aan de vergunningsvoorwaarden het object van onderzoek is:
- Het [subject] voldoet aan de vergunningsvoorwaarden.
- Het [subject] voldoet niet aan de vergunningsvoorwaarden.

Rapport invorderingsonderzoek
De rapportage naar aanleiding van een invorderingsonderzoek volgt dezelfde algemene uitgangspunten als die welke gelden voor de rapportage in het kader van een boekenonderzoek heffing. Na afloop van een invorderingsonderzoek stelt de controlemedewerker eveneens met behulp van de aanwezige sjablonen, richtlijnen en instructies een rapport op. Het rapport van een *liquiditeits- of verhaalsonderzoek* bevat de feiten en omstandigheden die de liquiditeit bepalen en geeft aan welke verhaalsobjecten er zijn. De uitkomst van de controle zal de ontvanger betrekken in zijn standpuntbepaling aangaande de vraag of een belastingschuldige wel of niet in staat is (op termijn) aan zijn betalingsverplichtingen te voldoen. Het rapport van een *aansprakelijkheidsonderzoek* bevat het standpunt van de Belastingdienst over de vraag of een (rechts)persoon aansprakelijk gesteld kan worden voor de belasting die de belastingschuldige niet heeft voldaan.

13.4 Openbaarmaking van het controlerapport

Kwaliteitsbewaking

Richtlijn 13f

Uiterlijk tijdens de afronding van een controle zal in elk geval het rapport worden beoordeeld door één of meer 'reviewers'. Vrijwel altijd zal dit in elk geval een controlespecialist zijn. Afhankelijk van de inhoud wordt deze hierin ondersteund door één of meer heffingsspecialisten en/of invorderingsspecialisten.

'Review' vooraf

De controlemedewerker stuurt het rapport pas naar de belastingplichtige als het door of namens het management van de Belastingdienst is gelezen en goedgekeurd. Indien de controleopdracht, het rapport of een andere omstandigheid daartoe aanleiding geeft, neemt de beoordelaar ('reviewer') ook het controledossier door. Daarnaast zullen ook steekproefsgewijs nog andere controledossiers op kwaliteit worden beoordeeld. De beoordelaar doet verslag van zijn kwaliteitsbeoordeling in de kwaliteitsmetingsapplicatie. Zie ook paragraaf 3.1.2.'Maatregelen Kwaliteitsbeheersing' Het bovenstaande geldt ook voor rapporten die in briefvorm worden verstuurd.

Accountant

Rapporten en controledossiers van accountants worden in beginsel altijd door een andere accountant beoordeeld. Een accountant-administratieconsulent mag het werk van een registeraccountant beoordelen en omgekeerd. Ook die kwaliteitsbeoordeling wordt in de kwaliteitsmetingapplicatie opgenomen.

Actief versturen van het rapport

Richtlijn 13g

De Belastingdienst hanteert de hoofdregel dat de controlemedewerker, zonder daartoe een uitdrukkelijk verzoek te hebben ontvangen, vanzelf een afschrift aan de belastingplichtige stuurt. Dit zal hij uiterlijk twee maanden na het (laatste) eindgesprek doen.

Met begeleidend schrijven

Het afschrift van het rapport is doorgaans geen kopie en de controlemedewerker voorziet dit van een originele handtekening. De controlemedewerker verstuurt het afschrift van het rapport met een begeleidend schrijven, de aanbiedingsbrief, dat hij eveneens ondertekent. In de aanbiedingsbrief geeft hij kort de reden aan van de verzending. Zijn er beboetbare gedragingen, dan is de mededeling in deze brief opgenomen (zie paragraaf 12.4'Bestuurlijke boete'). De controlemedewerker stelt de aanbiedingsbrief ook met behulp van de aanwezige sjablonen, richtlijnen en instructies op.

Kopie aan vertegenwoordiger

Wanneer de belastingplichtige zich tijdens de controle heeft laten vertegenwoordigen, verstuurt de controlemedewerker tevens een afschrift van zowel het rapport als de aanbiedingsbrief (gericht aan de belastingplichtige) aan diens vertegenwoordiger.

Wet openbaarheid van bestuur
De inhoud van het rapport valt onder de wettelijke geheimhoudingsverplichting. Het is dan ook voor de Belastingdienst verboden de inhoud van het rapport verder te verspreiden dan voor de belastingheffing noodzakelijk is. De Belastingdienst zal de inhoud daarvan dus ook niet actief aan andere overheidsinstanties verstrekken, tenzij voor dat bestuursorgaan expliciet een ontheffing is verleend.

Inzage in controlerapporten

Belastingplichtigen kunnen een verzoek indienen tot inzage in rapporten en controledossiers. Dergelijke verzoeken worden door een speciale WOB-coördinator behandeld. In paragraaf 3.2.5. 'Beheer en bewaring van controledossiers' zijn dergelijke verzoeken nader uitgewerkt.

Werking van 67 AWR

Artikel 67 AWR

In principe geldt artikel 67 AWR[78] – door de term 'een ieder' – voor iedereen die met belastingzaken van doen heeft. De geheimhouding geldt echter alleen voor informatie over andere personen en zaken. Dit betekent dat de informatie die ziet op de belastingplichtige zelf, niet valt onder de werking van artikel 67 AWR. Zodra de belastingplichtige een rapport ontvangt, wordt het daarmee zijn eigendom. De geheimhouding van artikel 67 AWR legt de belastingplichtige geen beperkingen op om het rapport met derden te delen, mits het rapport alleen informatie bevat die de belastingplichtige zelf betreft.

Richtlijn 13h

Informatie die op grond van de WOB niet openbaar mag of behoeft te worden gemaakt, neemt de controlemedewerker niet op in het rapport, maar in een speciaal deel van het controledossier. Dit is het deel van het dossier dat uitsluitend bestemd is voor intern gebruik in de Belastingdienst. Op grond van de WOB behoeft dit niet ter inzage te worden gegeven. Vanuit bestuurs- en bewijsrechtelijk oogpunt mag dit deel van het controledossier geen informatie bevatten die de opgelegde aanslag of uitnodiging tot betaling onderbouwt.

Niet-openbare informatie

Soms kan de controlemedewerker dergelijke informatie in een aparte brief – dus naast het rapport – aan specifieke belanghebbenden kenbaar maken. Voor dat laatste valt te denken aan de rapportage aan een ander belastingkantoor, aan een andere directie, aan een andere functionaris van de Belastingdienst of aan een buitenlandse belastingdienst. De controlemedewerker zal een afschrift daarvan opnemen in het controledossier met de opmerking dat het niet openbaar gemaakt kan worden. Voor het rapport betekent dit dat noch uit het voorblad, noch uit de inhoudsopgave van het rapport mag blijken dat er al dan niet een document met niet-openbare informatie is opgemaakt. De aanwezigheid van niet-openbare informatie blijkt alleen nog uit een aantekening in het controledossier.

---

78 Artikel 67
Het is een ieder verboden hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt meegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990 (geheimhoudingsplicht).
De geheimhoudingsplicht geldt niet indien:

a enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;

b bij regeling van Onze Minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan;

c bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben voorzover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.
In andere gevallen dan bedoeld in het tweede lid kan Onze Minister ontheffing verlenen van de geheimhoudingsplicht.

13.5 Afronding van de controle

Richtlijn 13i

Na afloop van de controle achiveert de controlemedewerker zijn dossier en rapport digitaal (of biedt hij deze aan ter archivering). Fysieke controle-informatie scant hij zoveel mogelijk in en voegt hij aan zijn digitaal dossier toe. Indien bepaalde delen van zijn dossier fysiek bewaard moeten blijven, archiveert hij deze specifieke delen.
De controlemedewerker gaat na of de belastingplichtige de door hem verstrekte gegevensdragers terug wenst te krijgen. In overleg met hem wordt een veilige wijze gekozen om de gegevensdrager te retourneren. Indien de belastingplichtige de gegevensdrager niet terug wenst te krijgen, biedt de controlemedewerker het ter vernietiging aan. De controlemedewerker legt in zijn dossier vast wat er met de gegevensdragers is gebeurd.

Wijzigingen in klantgegevens

Als de controlemedewerker constateert dat de klantgegevens zijn gewijzigd, geeft hij de informatie daarover door aan de klantregistratie (MKB) of klantcoördinator (GO en Douane). Zij zullen de wijzigingen dan (laten) aanbrengen in de diverse systemen van de Belastingdienst.

Richtlijn 13j

De controlemedewerker zorgt ervoor dat de opgemaakte renseignementen volgens de procedure worden verwerkt en worden verstuurd.

Internationaal renseigneren

Internationaal renseigneren verloopt via het Central Liaison Office (CLO). Het verschilt per land of bepaalde informatie al dan niet gerenseigneerd mag of zelfs moet worden. Voor de Douane verzorgt het Douane Informatiecentrum (DIC) de wederzijdse bijstand ('Assistance Mutuelle'). Het DIC verzamelt, beoordeelt, veredelt en verspreidt gegevens ter ondersteuning van de Belastingen/Douane. Daarnaast voorziet het DIC andere binnen- en buitenlandse handhavingsdiensten van de gewenste data.

Dit is een uitgave van
Belastingdienst
Kennisgroep Vaktechniek Toezicht
November 2017

DV 424 - 1T*2FD