



Belastingdienst

Controleaanpak Belastingdienst (CAB)

Uitgangspunten en modellen

Mei 2021

Inhoud

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | Inleiding | 3 |
| 1.1 | Doelstelling en doelgroep | 3 |
| 1.2 | Reikwijdte CAB | 3 |
| 1.3 | Opbouw notitie | 4 |
| 2 | Controledoelen en de aanvaardbare aangifte als norm | 5 |
| 2.1 | Controledoelen | 5 |
| 2.2 | De ‘aanvaardbare aangifte’ als norm voor de belastingcontrole | 5 |
| 2.3 | Samenvatting | 7 |
| 3 | Transactiemodel: controledoelen en controle-informatie | 8 |
| 3.1 | Controle-informatie | 8 |
| 3.2 | Het perspectief van de AO/IB | 9 |
| 3.3 | Het perspectief van de (externe) controle | 9 |
| 3.4 | Samenvatting | 12 |
| 4 | Schillenmodel: bronnen voor controle-informatie | 13 |
| 4.1 | Controle-informatie van anderen | 13 |
| 4.2 | Invloed normen ‘corporate governance’ | 14 |
| 4.3 | Vermindering van controlewerkzaamheden | 14 |
| 4.4 | Als controle-informatie van anderen gering is of ontbreekt | 14 |
| 4.5 | Samenvatting | 15 |
| 5 | Workflowmodel: stappen in het controleproces | 16 |
| 5.1 | Rangschikken van controleactiviteiten | 17 |
| 5.2 | De controleactiviteiten | 17 |
| 5.2.1 | Bedrijfsverkenning en analyse van de administratie | 18 |
| 5.2.2 | Volledigheidscontroles | 18 |
| 5.2.3 | Juistheidscontroles | 19 |
| 5.2.4 | Afronding | 19 |
| 5.3 | Samenvatting | 19 |

1 Inleiding

1.1 Doelstelling en doelgroep

Deze notitie beschrijft de uitgangspunten en de modellen van de Controleanpak Belastingdienst (hierna: CAB).

De uitgangspunten van de CAB passen binnen de kaders van de uitvoerings- en toezichtstrategie en daarmee ook van de permanente opdracht van de Belastingdienst. Deze permanente opdracht luidt als volgt: *'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.'*

De verdere uitwerking van deze uitgangspunten en modellen naar een concrete aanpak voor het controleproces is opgenomen en gepubliceerd in het Handboek Controle van de Belastingdienst (hierna: Handboek Controle).

Deze notitie is geschreven voor alle professionals die, binnen en buiten de Belastingdienst, betrokken zijn bij een belastingcontrole en andere vormen van toezicht waarbij gewerkt wordt volgens de uitgangspunten van de CAB.¹ De notitie richt zich daarmee op een heterogene doelgroep voor wat achtergrond, kennis en ervaring betreft.

1.2 Reikwijdte CAB

De CAB heeft betrekking op de belastingcontrole. Dat is een samenstel van handelingen waarmee een controlemedewerker een object van onderzoek (het controleobject; in de regel een belastingaangifte, of een deel daarvan)², waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst en evalueert aan de hand van criteria (normen) en waarover hij zich een oordeel vormt.³

Er zijn naast de belastingaangifte ook andere objecten waarop een belastingcontrole zich kan richten. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de administratieve organisatie en maatregelen van interne beheersing (AO/IB), waarvan de kwaliteit wordt getoetst in het kader van het afgeven of continueren van een douanevergunning. Ook voor deze vormen van belastingcontrole is de CAB van toepassing.

Waar de relatie tussen de Belastingdienst, bedrijven en hun externe accountants en/of fiscaal dienstverleners gebaseerd is op het gedachtegoed van horizontaal toezicht gelden de uitgangspunten van de CAB eveneens. Ook in deze situaties houdt de Belastingdienst immers rekening met de (controle-)werkzaamheden die al door het bedrijf zelf of zijn externe accountant en/of fiscaal dienstverlener zijn verricht.

Naast belastingcontroles en de werkzaamheden in het kader van horizontaal toezicht voert de Belastingdienst bij een belastingplichtige soms ook andere werkzaamheden uit. Een voorbeeld daarvan is het bedrijfsbezoek, dat zich in het bijzonder richt op de beeldvorming omtrent de aard, de omvang en de interne organisatie van de bedrijfsactiviteiten. Ook dan werkt de Belastingdienst volgens de uitgangspunten van de CAB.

1 Bijvoorbeeld in het horizontaal toezicht.

2 De termen 'onderzoek' en 'controle' hebben in deze notitie een vergelijkbare betekenis.

3 Omwille van de leesbaarheid gebruiken we in deze notitie alleen mannelijke voornaamwoorden.

De uitgangspunten van de CAB gelden voor alle hiervoor genoemde werkzaamheden. Natuurlijk zien die er bij een kleine organisatie⁴ anders uit dan bij een grote organisatie, maar de uitgangspunten die in deze notitie zijn beschreven, gelden in beginsel voor alle controles⁵ ⁶ en daaraan gerelateerde werkzaamheden door de Belastingdienst⁷.

Alle medewerkers van de Belastingdienst die controles (of aan controle gerelateerde werkzaamheden) uitvoeren, hanteren de uitgangspunten van de CAB. De CAB is niet vrijblijvend, al biedt de uitwerking in het Handboek Controle wel ruimte voor differentiatie en fasering.

1.3 Opbouw notitie

Deze notitie begint in hoofdstuk 2 met een beschrijving van de controledoelen, zoals de Belastingdienst die in het kader van de CAB hanteert. Om die controledoelen te realiseren verzamelt de controlemedewerker bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie.

In dit hoofdstuk gaan we ook in op de norm die voor de belastingcontrole geldt. Die norm, aangeduid met de term 'aanvaardbare aangifte', heeft betrekking op de mate waarin fouten in de fiscale verantwoording, ondanks de uitgevoerde controlewerkzaamheden, niet-ontdekt mogen blijven. Daarbij gaat het over de vereiste nauwkeurigheid in het toezicht.

Om de uitwerking van de controledoelen te ondersteunen en de aanknopingspunten voor het verkrijgen van die controle-informatie inzichtelijk te maken, hanteert de Belastingdienst het zogenoemde Transactiemodel. Dat model, dat wordt toegelicht in hoofdstuk 3, geeft inzicht in de wijze waarop (gegevens van) transacties binnen een organisatie worden verwerkt en het belang van de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) voor een goede fiscale verantwoording.

Een belangrijk uitgangspunt van de CAB is dat controle-informatie niet louter uit de controlewerkzaamheden van de controlemedewerker zelf naar voren hoeft te komen. Het Schillenmodel, dat in hoofdstuk 4 wordt beschreven, maakt inzichtelijk dat de Belastingdienst ook en bij voorkeur gebruik maakt van controle-informatie die door anderen al is verzameld.

Het vijfde en laatste hoofdstuk van deze notitie geeft aan de hand van het Workflowmodel een overzicht van het controleproces zoals de Belastingdienst dat hanteert. Het gaat daarbij om een praktische vertaling van het Transactiemodel en het Schillenmodel naar de (volgorde van de) concrete werkzaamheden die de controlemedewerker in het kader van een controle verricht.

4 Met de term 'kleine organisatie' bedoelen we in deze notitie de organisatie waarbij, als gevolg van de aard en de omvang van de bedrijfsactiviteiten, een 'toereikende' AO/IB niet realiseerbaar is. Het begrip 'toereikend' bezien we hier in de context van het externe toezicht: 'kan de toezichthouder voor zijn oordeel steunen op de maatregelen die in het kader van de AO/IB door het bedrijf genomen zijn?'

5 In deze notitie beschrijven we een en ander vanuit het perspectief van 'de belastingcontrole'. Zoals eerder in deze paragraaf is aangegeven geldt hetzelfde voor andere vormen van toezicht waarvoor de uitgangspunten van CAB van toepassing zijn

6 Het betreft hier boekenonderzoeken, het werken aan beheersing, actualiteitsbezoeken, waarneming ter plaatse etc.; het zogenoemde 'toezicht buiten'. Voor de heffing (aanslagregeling, vooroverleg en bezwaarbehandeling) geldt een ander kader.

7 Per 1 januari 2021 zijn Belastingdienst, Douane en Toeslagen aparte directoraten-generaal binnen het Ministerie van Financiën. Waar in deze notitie wordt gesproken over 'Belastingdienst' moet in voorkomende gevallen ook 'Douane' worden gelezen.

2 Controledoelen en de aanvaardbare aangifte als norm

2.1 Controledoelen

De Belastingdienst voert een belastingcontrole uit teneinde de aanvaardbaarheid van (delen van) één of meer aangifte(n) vast te stellen.

De Belastingdienst hanteert bij een belastingcontrole de volgende controledoelen:

1. vaststellen of alle transacties verantwoord zijn;
2. vaststellen of de relevante gegevens van de transacties volledig vastgelegd zijn;
3. vaststellen of die gegevens juist en tijdig verantwoord zijn;
4. vaststellen of de schattingsposten juist zijn;
5. vaststellen of de relevante wet- en regelgeving is toegepast.

Al deze vijf controledoelen gelden voor controles op de aanvaardbaarheid van een aangifte winstbelasting (vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting). In deze controles gaat het met name om de aanvaardbaarheid van het verantwoorde fiscale resultaat.⁸

Voor controles op de aanvaardbaarheid van de aangiften van andere middelen, zoals loonheffingen, omzetbelasting, accijns, verbruiksbelastingen of douanerechten, gelden de eerste drie controledoelen en de juiste toepassing van relevante wet- en regelgeving. Doorgaans zijn schattingsposten bij die controles niet aan de orde.

2.2 De ‘aanvaardbare aangifte’ als norm voor de belastingcontrole

De norm die de Belastingdienst in het toezicht en dus ook voor de belastingcontrole hanteert duiden we aan met de term ‘aanvaardbare aangifte’.⁹ Daarmee maakt de Belastingdienst duidelijk wanneer een aangifte in het kader van het toezicht als ‘goed genoeg’ kan worden aangemerkt. Dat is concreet het geval als deze voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten.¹⁰

Het is belangrijk op te merken dat de term ‘aanvaardbare aangifte’ geen zelfstandig juridisch begrip is. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Een belastingplichtige heeft de verplichting en de verantwoordelijkheid om deze wet- en regelgeving na te leven als hij een aangifte opstelt en indient.

De term ‘aanvaardbare aangifte’ heeft dus betekenis in het kader van de belastingcontrole. Met ‘aanvaardbaar’ wordt invulling gegeven aan de eis van een doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving, zoals verwoord in de permanente opdracht aan de Belastingdienst.¹¹

⁸ Er kunnen overigens wel verschillen in controlerichting zijn.

⁹ De hier gebruikte term ‘aanvaardbare aangifte’ staat los van het aanvaarden van een aangifte zoals de Douane daarover spreekt. Daar heeft de term ‘aanvaarding’ te maken met de eerste handeling van Douane voor een aangeboden aangifte, die betrekking heeft op de bestemming die de aangever aan de goederen wil geven. De Douane stelt eerst vast of alle benodigde gegevens verstrekt zijn. Ook beoordeelt de Douane of de bestemming is toegestaan.

¹⁰ In het kader van de term ‘aanvaardbare aangifte’ moet worden bedacht dat de controle van de Belastingdienst zich de facto niet alleen op de in een aangifte vermelde gegevens richt, maar op de stand van de formalisering van de materiële belastingschuld op het moment van het onderzoek. Ingediende suppleties, gevraagde teruggaven en het al dan niet voldoen aan informatie- en correctieverplichtingen e.d. worden immers ook in de belastingcontrole betrokken.

Anders gezegd, in het kader van de belastingcontrole beoordeelt de Belastingdienst de formalisering van de materieel (uit de wet voortvloeiende) verschuldigde belasting. De formalisering van de belastingschuld is, in het kader van een doelmatige controle achteraf, aanvaardbaar als op het moment van onderzoek aan de formalisering geen materiële fouten (of gebreken) meer kleven.

¹¹ Dit is in lijn met de permanente opdracht van de Belastingdienst. Zie het citaat dat opgenomen is aan het begin van hoofdstuk 1.

Concrete uitwerking van de term 'aanvaardbare aangifte'

Wet- en regelgeving zijn en blijven onverkort van toepassing op de ingediende aangifte(n). Dit betekent dat gevonden fouten altijd tot een correctie zullen leiden omdat niet (volledig) voldaan is aan wet- en regelgeving.¹²

De eis van een doelmatige en doeltreffende uitvoering van de belastingcontrole, waaraan met het begrip 'aanvaardbare aangifte' invulling wordt gegeven, ziet op het risico dat de controlemedewerker in de aangifte aanwezige fouten niet ontdekt. Dat risico moet de Belastingdienst aanvaarden vanwege de hoeveelheid beschikbare controlecapaciteit ten opzichte van het aantal belastingplichtigen en de omvang van hun administraties.

Het begrip 'aanvaardbare aangifte' heeft betrekking op de fouten in de aangifte(n) die, ondanks de uitgevoerde controle, niet worden ontdekt. Het gaat dus om niet-bekende fouten en heel concreet om de vraag tot welk bedrag deze fouten nog in de fiscale aangifte aanwezig mogen zijn nadat de controlemedewerker zijn controle heeft uitgevoerd.

Daarmee plaatst het begrip 'aanvaardbare aangifte' de belastingcontrole van de Belastingdienst in de context van de economische rationaliteit: niet elke fout in een fiscale aangifte kan en hoeft per se te worden ontdekt, mits het totaalbedrag van de (niet-ontdekte) fouten in de aangifte maar niet te groot is.¹³ Als aan die voorwaarde is voldaan, is de gecontroleerde aangifte aanvaardbaar.

Materialiteit: de norm voor de nauwkeurigheid in het toezicht

De nauwkeurigheid die de controlemedewerker in de belastingcontrole hanteert, en die afgestemd is op de 'aanvaardbare aangifte', wordt uitgedrukt met het begrip materialiteit. Dit begrip moet worden opgevat als een kritische grens voor het bedrag dat na de belastingcontrole aan niet-ontdekte fouten in een controleobject resteert.

De hoogte van de materialiteit stelt de Belastingdienst vast op basis van een specifieke materialiteitstabel, die opgenomen is in het Handboek Controle.

Doelmatigheid en doeltreffendheid in de belastingcontrole

De Belastingdienst voert belastingcontroles op maat uit en de CAB ondersteunt dit door de volgende twee uitgangspunten:

1. Controle-informatie moet voldoende en geschikt zijn.
De controlemedewerker moet voldoende (kwantitatief) en geschikte (kwalitatief) controle-informatie (kunnen) verzamelen om zijn oordeel over de aangifte te dragen. Hij moet dus voldoende werk (kunnen) doen om zijn uitspraak te onderbouwen, maar niet meer dan nodig.
2. De controle-informatie behoeft niet louter uit de eigen activiteiten van de controlemedewerker naar voren te komen.
Het Schillenmodel (hoofdstuk 4) laat zien hoe de controlemedewerker gebruik kan maken van controle-informatie die door anderen al is verzameld.

12 Behoudens de correctiegrens.

13 Hierbij speelt de term 'materialiteit', die hierna wordt toegelicht, een belangrijke rol.

Voor de controlemedewerker betekenen deze uitgangspunten dat hij:

- met een rationele controleopdracht op pad gaat;
- zo snel mogelijk wil vaststellen dat de aangifte (of een deel daarvan) goed genoeg is;
- daarbij oog heeft voor de verdeling van de bewijslast;
- zijn oordeel baseert op voldoende en geschikte controle-informatie;
- dus voldoende deskundigheid in huis heeft en
- genoeg werk doet, maar niet te veel.

2.3 Samenvatting

In dit hoofdstuk hebben we de controledoelen beschreven, zoals de controlemedewerker die op meerdere niveaus van de belastingcontrole hanteert.

We hebben gezien dat de controlemedewerker wil vaststellen of de gecontroleerde verantwoording voldoet aan wet- en regelgeving en vrij is van materiële fouten. Als de verzamelde controle-informatie dat inderdaad bevestigt, is voldaan aan de norm van de aanvaardbare aangifte.

3 Transactiemodel: controledoelen en controle-informatie

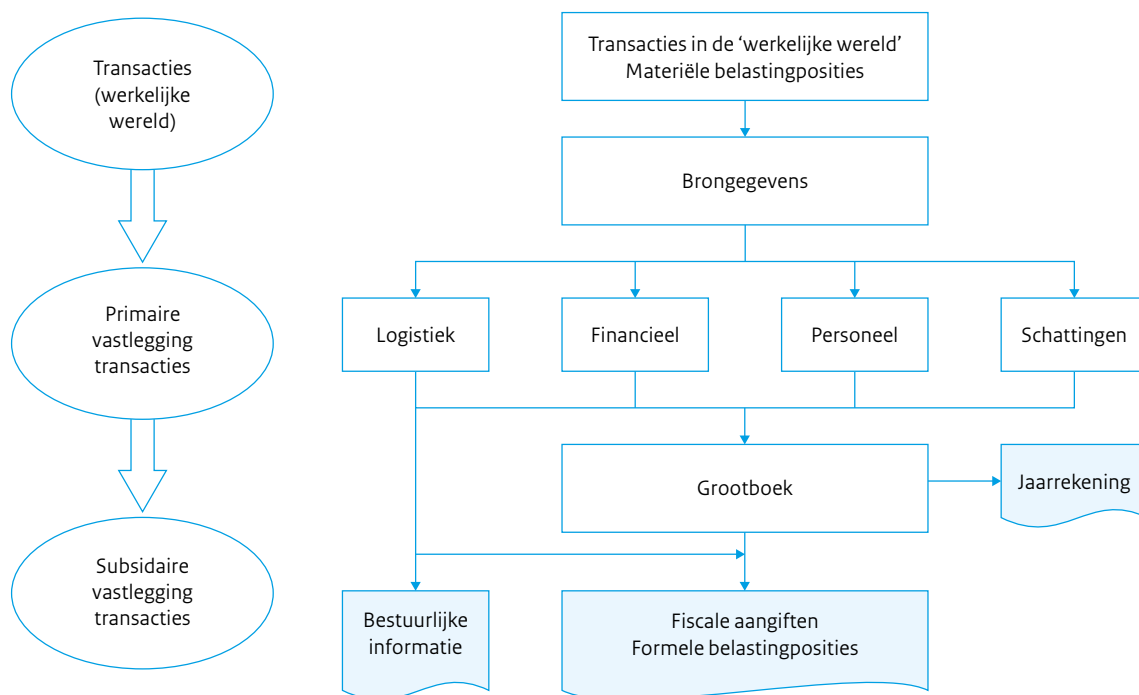
Elke organisatie ontplooit activiteiten, die leiden tot transacties. Een organisatie heeft de verantwoordelijkheid dergelijke activiteiten te plannen, uit te voeren, te volgen en te onderhouden. Bovendien moet de organisatie daarover verantwoording afleggen aan alle belanghebbenden die direct of indirect bij haar betrokken zijn.¹⁴

3.1 Controle-informatie

Om haar beheersingsproces goed te stroomlijnen neemt de organisatie passende maatregelen. Eén daarvan is de vastlegging/registratie van de transacties. De registratie van de transacties is daarmee ook een belangrijk aanknopingspunt voor de controle. Het Transactiemodel maakt dit inzichtelijk.

In de onderstaande figuur staat aan de linkerkzijde 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 1 Het transactiemodel



14 Voorbeelden van belanghebbenden zijn aandeelhouders, banken, verzekeraars, pensioenfondsen, leveranciers, afnemers, personeel (vakbonden) en ook de Belastingdienst.

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, welke AO/IB van toepassing is, 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 primaire vastleggingen en documenten. De voorwaarden zien erop dat de verantwoording via de subsidiaire vastleggingen aansluit met de primaire vastleggingen, en dat de AO/IB voldoende betrouwbaar is zodat met name de volledigheid van de primaire vastleggingen gewaarborgd is.

In de volgende twee paragrafen werken we deze twee perspectieven verder uit.

3.2 Het perspectief van de AO/IB

Van de transacties in de 'werkelijke wereld' worden vastleggingen gemaakt: de primaire vastleggingen. Deze transacties kunnen ook online tot stand komen.

De gegevens van een transactie worden door de organisatie in diverse vormen en via diverse media ontvangen en/of vastgelegd. Met de primaire vastleggingen kan de organisatie in haar informatiebehoefte voorzien. Om die informatie te verkrijgen gebruikt zij systemen (in de figuur weergegeven door Logistiek, Financieel, Personeel en Grootboek). De informatie kan o.a. bestaan uit managementrapportages, jaarrekeningen en belastingaangiften.

Deze informatie en de onderliggende primaire en subsidiaire vastleggingen kunnen onderworpen zijn aan zowel interne beheersing als aan externe controles. De administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne beheersing (AO/IB) moeten er dan voor zorgen dat de informatie betrouwbaar is. Wanneer dergelijke maatregelen ontbreken of ontoereikend zijn, blijft onzekerheid bestaan over de betrouwbaarheid van de informatie. Het gevolg daarvan is dat de controlemedewerker daarvoor zijn controle in beginsel niet op kan steunen.

3.3 Het perspectief van de (externe) controle

Controle is het proces waarin de controlemedewerker deskundig, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd controle-informatie tracht te verkrijgen en objectief tracht te beoordelen om zo een antwoord te krijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is voldoet aan bepaalde normen. Voorbeelden van objecten zijn de jaarrekening en de aangifte.

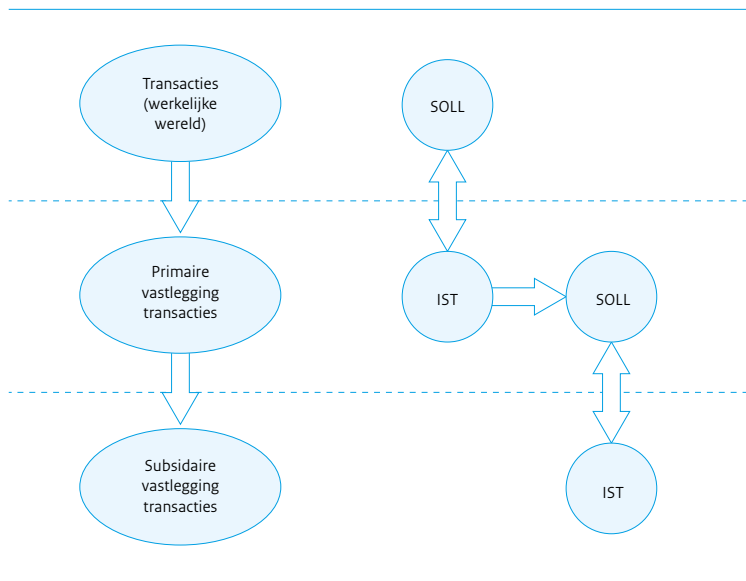
Bij controle onderscheiden we de 'Ist-positie', de feitelijke situatie, en de 'Soll-positie', de norm of gewenste situatie. Controle is dan het toetsen van de 'Ist' ('zijn') aan de 'Soll' ('behoren').

Bij de controle van een aangifte wordt de 'Soll-positie' gevormd door de transacties in de 'werkelijke wereld' die voor die aangifte relevant zijn. De 'Ist-positie' wordt gevormd door de vastleggingen daarvan in de aangifte. De controle bestaat er dan uit de vastleggingen in de aangifte te vergelijken met de werkelijk uitgevoerde transacties. Deze controle is niet zonder meer mogelijk. Immers, bij een controle achteraf is het niet mogelijk om de reeds uitgevoerde transacties in de werkelijke wereld nog waar te nemen. De voor de controle benodigde 'Soll'-positie moet daarom via een omweg worden opgebouwd.

Wanneer een controle achteraf wordt ingesteld, is de eerste mogelijke waarneming van een transactie een brondocument of een primaire vastlegging in de administratie van de organisatie. Om zeker te zijn van de volledigheid en de juistheid van die primaire registraties is het noodzakelijk dat de organisatie adequate maatregelen van interne beheersing treft. Deze maatregelen moeten functioneren op het moment dat de transactie plaatsvindt.¹⁵ Zo niet, dan kan achteraf geen zekerheid worden gegeven over de juistheid en volledigheid van de registratie van de transacties. Daarom worden deze maatregelen onvervangbare maatregelen van interne beheersing genoemd.¹⁶

Hieruit volgt dat het om achteraf te kunnen controleren noodzakelijk is dat we de primaire vastleggingen, die aanvankelijk als 'Ist'-positie golden, dankzij de maatregelen van interne beheersing uiteindelijk als 'Soll'-positie kunnen kwalificeren. Als dit mogelijk is, kunnen deze primaire vastleggingen worden gebruikt bij de controle van de aangifte achteraf. De subsidiaire vastleggingen, zoals jaarrekening en aangifte, kunnen dan worden vergeleken met de brondocumenten. Deze vorm van controle wordt 'indirecte controle' genoemd.¹⁷ De volgende figuur geeft dit weer.

Figuur 2 Het Transactiemodel, 'Ist' en 'Soll'



Het Transactiemodel laat dus zien dat elke boeking of post in de aangifte indirect kan worden gecontroleerd aan de hand van de primaire vastlegging(en) en de brondocumenten die daaraan via het controlespoor gekoppeld zijn, mits de onvervangbare maatregelen van interne beheersing naar behoren functioneren. De controle kan dan doeltreffend worden uitgevoerd.

- 15 Bijvoorbeeld: de verkoop van een product in een 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.
- 16 Onvervangbare interne beheersingsmaatregelen zijn maatregelen en procedures waarin leemten of gebreken achteraf niet kunnen worden hersteld. Het gaat dan met name om de maatregelen die waarborgen dat de transacties van de onderneming volledig worden geregistreerd, zodat de verantwoording daarvan controleerbaar is.
- 17 Als er onvoldoende zekerheid is of de onvervangbare maatregelen van interne beheersing naar behoren hebben gefunctioneerd zal de controlemedewerker aanvullende werkzaamheden verrichten. Daarbij kan gedacht worden het uitvoeren van verbandscontroles, het uitvoeren van derdenonderzoeken, en dergelijke.

De betrouwbaarheid van primaire vastleggingen is van groot belang. Alleen dan kunnen deze vastleggingen immers worden gekwalificeerd als 'Soll-positie' ten behoeve van de controle van de subsidiaire vastleggingen, waaronder de gegevens in de aangifte.

De primaire gegevens zijn betrouwbaar als in voldoende mate vaststaat dat deze juist, volledig en tijdig¹⁸ zijn. Meer specifiek betekent dit dat:

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

De kwaliteit van de primaire vastleggingen kan de controlemedewerker onderzoeken door middel van directe of indirecte controles.

- Directe controle
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 controlemedewerker zou dan bij alle transacties aanwezig moeten zijn.
- Indirecte controle
Het is veelal doelmatiger het onderzoek indirect in te stellen. Dit kan door te steunen op de maatregelen van interne beheersing (AO/IB) binnen de organisatie. Dat zijn 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 controles 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 externe 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. Om te kunnen vaststellen dat de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen naar behoren functioneren moet de organisatie of een toezichthoudende derde, in casu Belastingdienst of externe accountant, gedurende de controleperiode een aantal transacties direct controleren. De controlemedewerker kan hiervoor waarnemingen ter plaatse (WTP) uitvoeren¹⁹.

Bij een kleinere organisatie kan, vanwege de aard en de omvang van de bedrijfsactiviteiten, een toereikende AO/IB ontbreken. Dat neemt echter niet weg dat een juiste en volledige registratie van de activiteiten voor de ondernemer ook in die situatie noodzakelijk is teneinde het bedrijfsgebeuren in goede banen te leiden. Van die registraties, die de primaire vastleggingen van deze kleine organisatie vormen, zal de controlemedewerker gebruik maken om de aanvaardbaarheid van de aangifte te onderzoeken. De belastingcontrole bij een dergelijke kleine organisatie zal zich, voor wat betreft de volledigheid van de primaire vastleggingen, onder meer richten op het uitvoeren van cijferanalyses, verbandscontroles, waarnemingen ter plaatse en/of het uitvoeren van derdenonderzoeken²⁰.

18 In de vakliteratuur, o.a. in de 'Nadere voorschriften controle- en overige standaarden' (COS) 500, wordt ook wel gesproken over 'nauwkeurigheid en volledigheid'. In deze notitie kiezen wij ervoor om de begrippen 'juist, volledig en tijdig' te blijven hanteren.

19 In de praktijk zal de controlemedewerker voor deze directe controles indien mogelijk steunen op de controles die de externe accountant tijdens de interim-controle al heeft uitgevoerd.

20 Zie de brochure 'Het derdenonderzoek toegelicht' op www.belastingdienst.nl

3.4 Samenvatting

De beschouwing over het Transactiemodel is als volgt samen te vatten:

- Het maakt de relatie tussen transacties in de ‘werkelijke wereld’ en de cijfers in de fiscale aangifte(n) inzichtelijk;
- Het biedt handvatten voor de controle van de juiste, volledige en tijdige verantwoording van de transacties;
- Het onderstreept het belang van een adequate AO/IB, die gedeeltelijk onvervangbaar is. Hieraan wordt in de controle van de Belastingdienst dan ook aandacht besteed.

4 Schillenmodel: bronnen voor controle-informatie

De Belastingdienst hanteert in de belastingcontrole als uitgangspunt dat voldoende en geschikte controle-informatie moet worden verzameld om het oordeel over het controleobject te kunnen onderbouwen. Die controle-informatie hoeft echter niet louter uit de eigen activiteiten van de controlemedewerker naar voren te komen. Het Schillenmodel laat zien hoe de controlemedewerker gebruik kan maken van controle-informatie die al door anderen is verzameld.

4.1 Controle-informatie van anderen

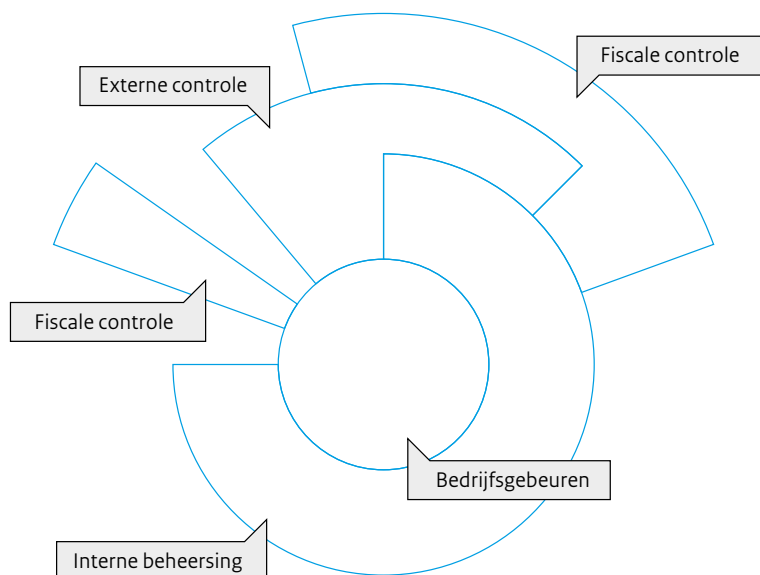
Het Schillenmodel heeft als uitgangspunt dat een organisatie verantwoordelijk is voor een goede sturing, beheersing en verantwoording van haar bedrijf en daarom zelf belang heeft bij een goede kwaliteit van de informatie die uit haar bedrijfsprocessen voortkomt. Dit is in hoofdstuk 3 al aan de orde geweest.

In het Schillenmodel wordt verondersteld dat de ondernemer maatregelen van interne beheersing heeft genomen om de kwaliteit van die informatie te waarborgen (de AO/IB).²¹ Daar komt bij dat externe controle (zoals accountantscontrole) zekerheid aan de kwaliteit van de informatie kan toevoegen.

Het model laat ook zien dat de belastingcontrole zich kan richten op onderdelen van de verantwoording waar interne beheersing en/of externe controle hun werk gedaan hebben, maar ook op onderdelen waar dat niet is gebeurd.

De kerngedachte van het Schillenmodel is dat controlewerkzaamheden die door anderen voldoende zijn uitgevoerd niet overgedaan moeten worden.²²

Figuur 3 Het schillenmodel



21 In het 'Three Lines Model', een bekend risk governance framework, wordt expliciet onderscheid gemaakt tussen enerzijds bedrijfsvoering, control en risicomanagement en anderzijds de internal audit functie. Hantering van dit onderscheid zou in figuur 3 tot een extra schil leiden.

22 Onder 'anderen' vallen niet alleen externe toezichhouders (zoals bijvoorbeeld de externe accountant) maar evenzeer de functionarissen die in dienst zijn van de organisatie zelf en zich bezig houden met de interne controle.

4.2 Invloed normen ‘corporate governance’

Door de normen op het gebied van ‘corporate governance’ is het voor organisaties van enige omvang noodzakelijk om zichtbaar ‘in control’ te zijn. Deze noodzaak strekt zich uit naar de fiscale en niet-fiscale wet- en regelgeving.

Het raamwerk van de AO/IB, ook aangeduid met de term Business Control Framework (BCF), wordt door veel van die organisaties uitgebreid met beheersingsmaatregelen die gericht zijn op de fiscaliteit. Dit stelsel van fiscale beheersing wordt ook wel een Tax Control Framework (TCF) genoemd. Om douanerisico’s goed te beheersen investeren bedrijven ook in een Customs Control Framework (CCF). Een TCF en/of CCF is geen afzonderlijk beheersingssysteem, maar het maakt deel uit van het BCF. Door deze ontwikkelingen wordt het totale stelsel van interne beheersingsmaatregelen (AO/IB) dus groter.

De behoefte om ‘in control’ te zijn (‘corporate governance’) leidt ertoe dat organisaties ook meer zekerheid willen krijgen over de fiscale aspecten in de financiële verantwoordingen. In deze behoefte wordt door adviseurs/fiscaal dienstverleners voorzien met diensten zoals Tax Risk Management- en/of Tax Assurance-diensten. Die hebben tot doel meer zekerheid (‘assurance’) te verschaffen over de fiscale elementen in de jaarrekening en/of de fiscale aangiften. De mate waarin deze zekerheid wordt gegeven varieert, afhankelijk van de ‘scope’ en de kwaliteit van de werkzaamheden. In het Schillenmodel maken de werkzaamheden van deze dienstverleners deel uit van de schil van de externe controle.

4.3 Vermindering van controlewerkzaamheden

Het Schillenmodel maakt inzichtelijk dat aanwezige positieve voorinformatie, die voortvloeit uit controle-informatie van anderen, kan leiden tot een vermindering van de hoeveelheid controlewerkzaamheden, die de controlemedewerker in het kader van zijn belastingcontrole zelf nog te doen heeft.

Als hij kan steunen op de kwaliteit van de interne beheersing (AO/IB) en/of de externe controle (waaronder ook werkzaamheden in het kader van tax assurance) kan hij zijn eigen controlewerkzaamheden (soms in belangrijke mate) verminderen. Daarbij hoort wel dat hij vaststelt dat zijn vertrouwen in de fiscale beheersing en/of de diensten van externe deskundigen gerechtvaardigd is.

De wijze waarop en de mate waarin de controlewerkzaamheden van de controlemedewerker op basis van aanwezige positieve voorinformatie kunnen worden gereduceerd zijn uitgewerkt in het Handboek Controle.

4.4 Als controle-informatie van anderen gering is of ontbreekt

De Belastingdienst voert belastingcontroles uit bij een breed scala belastingplichtigen. Daar zijn grote organisaties bij, waarbij sprake is van een sterke interne beheersing (AO/IB) en waar in veel gevallen al controle-informatie is verzameld door andere partijen. Er zijn echter ook (vaak kleinere) organisaties waar de interne beheersing (AO/IB) als gevolg van de aard en de omvang ervan veel minder sterk is en waarbij de werkzaamheden van anderen beperkt zijn (bijvoorbeeld alleen samenstelling van de jaarrekening) of geheel ontbreken. Het is duidelijk dat deze situaties vanuit het perspectief van het Schillenmodel heel verschillend zijn.

Als een belastingcontrole wordt uitgevoerd bij een organisatie waarbij controle-informatie van anderen gering is of zelfs geheel ontbreekt, zal de controlemedewerker zelf voldoende en geschikte controle-informatie moeten verzamelen. Dat neemt niet weg dat ook dan toch zoveel mogelijk gebruik zal worden gemaakt van werkzaamheden die door anderen al zijn verricht. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het opvragen van aansluitingsberekeningen en balansspecificaties.

4.5 Samenvatting

De CAB ondersteunt een doelmatige uitvoering van de belastingcontrole door de Belastingdienst. Hij beschrijft dat controle-informatie voldoende en geschikt moet zijn en dat controles, die door anderen in voldoende mate zijn uitgevoerd, niet overgedaan moeten worden.

De werkzaamheden op het gebied van de interne beheersing (AO/IB), ook voor wat betreft de fiscaliteit, door organisaties zelf of door ingeschakelde adviseurs, hebben zich de afgelopen jaren ontwikkeld. Dat heeft geleid tot nieuwe mogelijkheden om gebruik te maken van de werkzaamheden van anderen. Tijdens de belastingcontrole moet de kwaliteit van die uitgevoerde werkzaamheden wel worden vastgesteld.

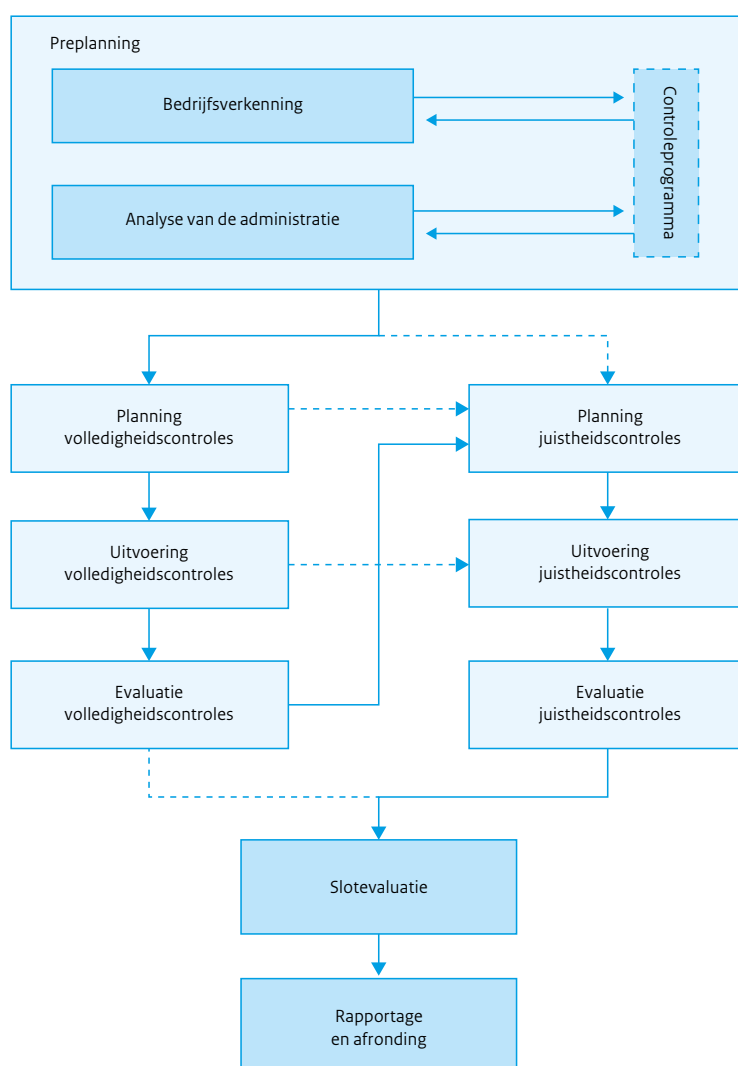
Als een belastingcontrole betrekking heeft op een organisatie waarbij de controle-informatie van anderen gering is of zelfs geheel ontbreekt, zal de controlemedewerker zelf voldoende en geschikte controle-informatie verzamelen. Duidelijk is echter dat bij iedere organisatie in meer of mindere mate sprake is van een administratieve organisatie en/of interne beheersing (AO/IB). Zelfs bij de kleinste onderneming is een administratie nodig en moet de eigenaar maatregelen treffen om zijn werkzaamheden zo doelmatig en doeltreffend mogelijk te laten verlopen. Het schillenmodel laat zien dat de controlemedewerker daar oog voor moet hebben.

5 Workflowmodel: stappen in het controleproces

Dit vijfde hoofdstuk gaat over het Workflowmodel, dat inzicht geeft in de volgorde van controleactiviteiten door de controlemedewerker. Die volgorde is niet willekeurig.

Tijdens de controle is informatie uit de ene activiteit nodig voor beslissingen in een daarop volgende activiteit. Het Workflowmodel rangschikt de controleactiviteiten in een volgorde die leidt tot de meest doelmatige en doeltreffende uitvoering van de controle. Dit hoofdstuk licht dit model op hoofdlijnen toe.

Figuur 4 Het workflowmodel



5.1 Rangschikken van controleactiviteiten

De volgorde van de controleactiviteiten in de CAB wordt bepaald door de opeenvolgende beslissingen die moeten worden genomen om te komen tot een oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte(n)²³.

Deze logische volgorde is schematisch weergegeven in het Workflowmodel.

De rechthoeken in het Workflowmodel geven de verschillende soorten controleactiviteiten weer.

De ononderbroken pijlen geven de volgorde van de beslissingen 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 de beslissingen is als volgt:

- Uit informatie van de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie maakt de controlemedewerker (op basis van systeemgerichte controles) een inschatting of de kwaliteit van de (totstand-koming van de) gegevens voldoende is.
- Vervolgens beslist de controlemedewerker of en in hoeverre de ingeschatte kwaliteit van de AO/IB in samenhang met eventuele uitgevoerde externe controles een reductie van de hoeveelheid gegevensgerichte controlewerkzaamheden rechtvaardigen.
- De beelden vanuit zowel de bedrijfsverkenning als de analyse van de administratie en de op basis daarvan gemaakte afwegingen en genomen beslissingen documenteert de controlemedewerker in een controleprogramma²⁴.

Informatie die voor de beslissingen relevant is, betreft:

- na de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie: het bedrag waarover de Belastingdienst risico loopt (het fiscaal belang), de inschatting van de kans dat het risico zich voordoet²⁵, de materialiteit en de mogelijkheid om gegevensgericht te controleren;
- na het vaststellen van het controleprogramma²⁶: het soort en de omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden;
- na de uitvoering van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden volgens het controleprogramma: de vaststelling of genoeg is gedaan om een oordeel te kunnen vormen over de aanvaardbaarheid van (delen van) het controleobject;
- na de slotevaluatie: de bevindingen die het oordeel over de aanvaardbaarheid van de verzameling aangiften als geheel onderbouwen; het is in deze fase bekend of en in welke mate de organisatie instemt met deze bevindingen.

5.2 De controleactiviteiten

De controleactiviteiten uit het Workflowmodel zijn in het Handboek Controle uitvoerig beschreven.

De beschrijving in deze notitie beperkt zich tot een beknopte duiding van het doel van de genoemde controleactiviteiten.

23 Naar analogie toe te passen op andere objecten waarop een belastingcontrole zich kan richten.

Zie ook de tweede alinea van paragraaf 1.2.

24 Het opstellen van een controleprogramma is een iteratief proces. Het controleprogramma wordt – waar nodig – bij elke volgende stap verfijnd.

25 Fiscaal belang * kans = fiscaal risico.

26 Het controleprogramma heeft een dynamisch karakter, in die zin dat de controlemedewerker er voortdurend aanpassingen in kan doorvoeren als zijn bevindingen daartoe aanleiding geven.

5.2.1 Bedrijfsverkenning en analyse van de administratie

In de *bedrijfsverkenning* gaat het om een oriëntatie, die ten doel heeft zicht te krijgen op de te controleren organisatie. Daarbij wordt aandacht gegeven aan de (specifieke) inherente risico's.²⁷ De controlemedewerker gaat na hoe de organisatie is ingericht: welke bedrijfsprocessen worden onderscheiden en hoe hangen deze samen? Ook vraagt de controlemedewerker zich af wat hij, gelet op de aard en de omvang van de bedrijfsactiviteiten, minimaal aan administratieve vastleggingen en – zeker bij grotere organisaties – maatregelen van interne beheersing (AO/IB) mag verwachten.²⁸ Deze minimumpositie vormt de 'Soll-positie' voor de analyse van de administratie. De controlemedewerker legt in het controleprogramma vast wat de bevindingen in de bedrijfsverkenning voor zijn verdere controlewerkzaamheden betekenen.

De *analyse van de administratie* richt zich op de wijze waarop de administratie is ingericht en de maatregelen van interne beheersing (AO/IB) die zijn getroffen. De controlemedewerker brengt de AO/IB in kaart. Hij toetst de feitelijk aangetroffen situatie binnen de organisatie aan de minimumpositie die hij op basis van de bedrijfsverkenning heeft bepaald. Op deze wijze komt hij tot een inschatting van de kwaliteit van de interne beheersing (AO/IB). Daarnaast beoordeelt de controlemedewerker of de organisatie voldoet aan de randvoorwaarden voor een controle binnen redelijke termijn.²⁹

De controlemedewerker trekt vervolgens een conclusie over de fiscale risico's die hij onderkent en de mate waarin deze risico's door de AO/IB worden gemitigeerd. Rekening houdend met de controleactiviteiten van anderen (Schillenmodel) en de mate waarin voldaan is aan de randvoorwaarden voor een controle binnen een redelijke termijn maakt de controlemedewerker een planning voor de nog te verrichten controlewerkzaamheden. Deze documenteert hij in het controleprogramma.

5.2.2 Volledigheidscontroles

Bij volledigheidscontroles gaat het om een antwoord op de vraag of er wellicht 'meer' is of is geweest dan in de aangifte is verantwoord. 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. Zeker bij de controle op de volledigheid van de transacties kan de controle-informatie van anderen een belangrijke rol spelen.

De controlemedewerker onderzoekt of wat in de verantwoording (veelal de aangifte) is opgenomen, aannemelijk is. Dit soort onderzoeken leidt veelal niet tot een oordeel met een redelijke mate van zekerheid, zoals met de juistheidscontrole wel mogelijk is. Hij kan, zeker bij kleine organisaties, hooguit komen tot een oordeel over de mate van aannemelijkheid (plausibiliteitsoordeel).

Voor het uitspreken van een oordeel met een redelijke mate van zekerheid zouden in de AO/IB van de gecontroleerde organisatie immers maatregelen moeten zijn begrepen die zo'n oordeel daadwerkelijk mogelijk maken. Het ontbreken van deze maatregelen kan achteraf niet meer worden gerepareerd. Een voorbeeld van zo'n maatregel is functiescheiding. Bij kleinere ondernemingen waarin medewerkers vaak meerdere functies vervullen, zijn deze maatregelen niet altijd te realiseren. Wanneer belangrijke onvervangbare maatregelen van interne beheersing niet aanwezig of van onvoldoende kwaliteit zijn, kan de controlemedewerker dit in zijn controle (ten dele) compenseren met onderzoek bij derden, waarnemingen ter plaatse en aanwezige renaissance.

27 Inherent zijn de risico's die samenhangen met de aard van de bedrijfsactiviteiten en van de omgeving waarin deze activiteiten worden verricht.

28 Vanuit fiscaal-juridisch perspectief is artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen hierbij de norm. Soortgelijke verplichtingen vloeien bij de Douane voort uit artikel 15 en artikel 51 Douanewetboek van de Unie en artikel 1:32 Algemene Douanewet.

29 Voor deze randvoorwaarden gaat het bijvoorbeeld om de vraag of voldaan is aan de bewaarplicht en of de 'audittrails' aanwezig zijn.

5.2.3 Juistheidscontroles

Op basis van de controle-informatie die verworven is tijdens de uitvoering van de bedrijfsverkenning, de analyse van de administratie en de (planning, uitvoering en evaluatie van de) volledigheidcontroles, worden de juistheidscontroles gepland.

De juistheidscontroles richten zich op de verwerking van de (bron)gegevens die de basis vormen voor de aangifte. Om over de juistheid daarvan meer zekerheid te verkrijgen maakt de controlemedewerker gebruik van de controle-informatie die hij in de eerdere fasen van zijn controle al heeft verzameld. Aanvullend verzamelt hij nog zoveel controle-informatie als nodig is om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de verantwoorde transacties (als onderdeel van de aangifte) vrij zijn van materiële fouten.

De controlemedewerker richt de juistheidscontroles zo effectief en efficiënt mogelijk in. Eén van de mogelijkheden daarbij is gebruik te maken van de kennis en technieken uit het vakgebied statistical audit. Andere mogelijkheden zijn een kritische deelwaarneming of een integrale controle.

5.2.4 Afronding

In deze laatste fase van het onderzoek maakt de controlemedewerker een totaalevaluatie van alle verzamelde controle-informatie uit de voorgaande controlefasen. Daarna rondt hij het onderzoek af en sluit af met een rapportage.

5.3 Samenvatting

Het Workflowmodel laat de verschillende fasen van het controleproces in hun onderlinge relatie zien, namelijk:

- de bedrijfsverkenning en de analyse van de administratie, waarmee de controlemedewerker het bedrijf in beeld brengt en keuzes maakt ten aanzien van de controlewerkzaamheden;
- de controle gericht op de volledigheid van de transacties;
- de controle gericht op de juistheid van de transacties;
- de afronding van de controle.

