

# Vaktechnische Verdieping Steekproeven 2022.1

Kennisgroep Vaktechniek Toezicht, Commissie Vaktechniek Statistical Audit

## HET NADER ONDERZOEK IN DE EVALUATIEFASE

Deze VVS vervangt VVS 2016.2

'Verwachtingenmanagement bij nader onderzoek in de evaluatiefase'

<b>1</b>	<b>INLEIDING EN OPBOUW</b>	<b>2</b>
<b>1.1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>2</b>
1.1.1	Als goedkeuring van de populatie niet mogelijk is	2
1.1.2	Altijd expliciet gelegenheid geven	3
1.1.3	Ontzenuwen van het bewijsvermoeden	3
1.1.4	Dunne foutdichtheid: maatwerk vereist	3
<b>1.2</b>	<b>Nader Onderzoek</b>	<b>4</b>
<b>1.3</b>	<b>Opbouw</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>NADER ONDERZOEK EN VERANTWOORDELIJKHEDEN</b>	<b>5</b>
<b>2.1</b>	<b>De vrije keuze van belastingplichtige</b>	<b>6</b>
<b>2.2</b>	<b>De handreiking van de Belastingdienst</b>	<b>6</b>
<b>2.3</b>	<b>Als een andere aanpak wordt gekozen</b>	<b>7</b>
<b>3</b>	<b>TWEELAAGSE GELDSTEEKPROEF</b>	<b>8</b>
<b>3.1</b>	<b>Nader Onderzoek gefaciliteerd</b>	<b>8</b>
<b>3.2</b>	<b>Totstandkoming tweelaagse geldsteekproef</b>	<b>9</b>
3.2.1	Cijfervoorbeeld	9
<b>3.3</b>	<b>Uitkomsten en betekenis uitkomsten tweede laag</b>	<b>10</b>
3.3.1	Cijfervoorbeeld (vervolg)	10
<b>3.4</b>	<b>4J boekingen en 2J boekingen</b>	<b>11</b>
<b>3.5</b>	<b>Rolverdeling en verantwoordelijkheid</b>	<b>12</b>
3.5.1	Controle tweede laag	12
3.5.2	Review gecontroleerde tweede laag	12
<b>4</b>	<b>AANDACHTSPUNTEN VOOR EEN GOED VERLOOP</b>	<b>13</b>
<b>4.1</b>	<b>Altijd expliciet gelegenheid tot nader onderzoek</b>	<b>13</b>
<b>4.2</b>	<b>Keuze tot nader onderzoek is aan belastingplichtige</b>	<b>13</b>
<b>4.3</b>	<b>Tweede laag wordt aangeboden</b>	<b>13</b>
<b>4.4</b>	<b>Verwachtingenmanagement m.b.t. de tweede laag</b>	<b>13</b>
<b>4.5</b>	<b>Als belastingplichtige een andere keuze maakt</b>	<b>14</b>
<b>4.6</b>	<b>Overgang van VVS 2016.2 naar VVS 2022.1</b>	<b>14</b>
<b>4.7</b>	<b>Tot slot</b>	<b>14</b>
	<b>BIJLAGE: HET CIJFERVOORBEELD UITGEWERKT</b>	<b>15</b>
	Eerste laag: drie fouten, tweede laag: drie fouten	15
	Eerste laag: drie fouten, tweede laag: geen fouten	16
	Eerste laag: drie fouten, tweede laag: vijf fouten	17
	Eerste laag: één fout, tweede laag: geen fouten	18

# 1 Inleiding en opbouw

## 1.1 Inleiding

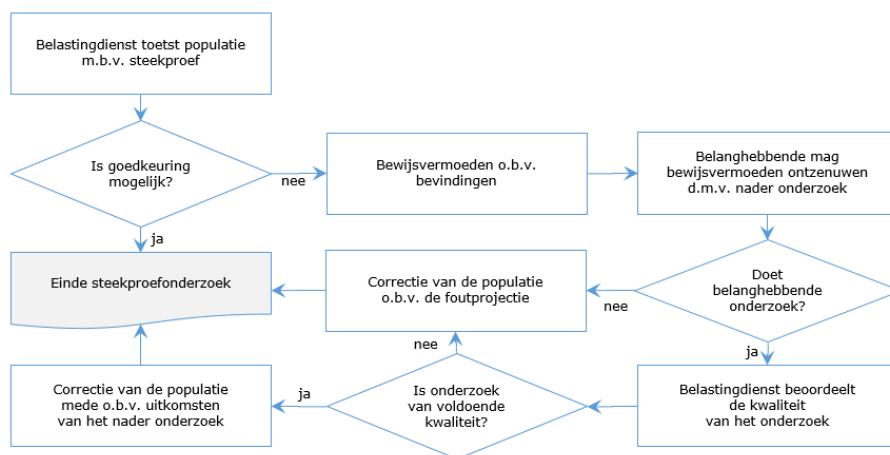
De statistische steekproef, zoals die in het Handboek Controle is beschreven, wordt ingezet om zo doelmatig mogelijk te toetsen of een populatie voldoet aan de norm van de aanvaardbare aangifte.

### 1.1.1 Als goedkeuring van de populatie niet mogelijk is

Als alle geldeenheden in de steekproef goedgekeurd kunnen worden, leidt dat tot goedkeuring van de populatie en wordt daarmee het steekproefonderzoek afgerond.

Dat is anders als niet alle geldeenheden in de steekproef goedgekeurd kunnen worden. Dan komt de controlemedewerker (in beginsel) niet tot goedkeuring van de populatie. De reden daarvoor is dat de maximale fout het bedrag van de materialiteit overschrijdt.

De stappen die dan volgen zijn schematisch weergegeven in het evaluatieschema: <sup>1</sup>



De Belastingdienst<sup>2</sup> maakt een berekening van de foutprojectie, die geldt als beste schatting van het totaalbedrag aan fouten in de populatie.

De maximale fout en de foutprojectie functioneren formeelrechtelijk als bewijsvermoedens. En terecht, want deze vermoedens steunen op geconstateerde feiten.

Zoals te zien is in het evaluatieschema krijgt belastingplichtige<sup>3</sup> gelegenheid om die vermoedens door middel van nader onderzoek te ontzenuwen. Het is aan belastingplichtige om van die gelegenheid al dan niet gebruik te maken.

.....

<sup>1</sup> Dit evaluatieschema heeft alleen betrekking op het gedeelte van de aangifte(n) dat met behulp van de steekproef is getoetst. Omdat de steekproef niet alle controledoelen kan afdekken zal de controlemedewerker meestal ook andere controlemiddelen inzetten.

<sup>2</sup> Waar deze VVS spreekt over 'Belastingdienst' kunt u ook 'Douane' lezen.

<sup>3</sup> Voor 'belastingplichtige' kunt u ook 'inhoudingsplichtige', 'ondernemer', gecontroleerde' of 'vergunninghouder' lezen.

De Belastingdienst zal de kwaliteit van het nader onderzoek van belastingplichtige door middel van reviews beoordelen.<sup>4</sup> De kwaliteit van het uitgevoerde nader onderzoek is mede bepalend voor de mate waarin de uitkomsten ervan een rol spelen bij de afwikkeling van het steekproefonderzoek.

### **1.1.2 Altijd expliciet gelegenheid geven**

De maximale fout en de foutprojectie, die berekend worden op basis van de uitkomsten van de steekproef, functioneren in formeelrechtelijke zin als een bewijsvermoeden. Dat is toelaatbaar aangezien deze schattingen zijn gebaseerd op feiten, namelijk op de werkelijk gevonden en aannemelijk gemaakte fouten en op de gehanteerde statistisch wetenschappelijke maatstaven.

De Hoge Raad heeft aan het functioneren van een bewijsvermoeden echter een stringente voorwaarde verbonden, namelijk dat de belanghebbende de gelegenheid moet krijgen om het gerezen vermoeden te ontzenuwen. Zie onder meer BNB 1982/155.<sup>5</sup>

Het bieden van gelegenheid tot Nader Onderzoek is daarom logischerwijs een verplicht onderdeel van de afwikkeling van het steekproefonderzoek als de Belastingdienst de populatie niet kan goedkeuren en de foutprojectie wil gebruiken om één of meer aangiften te corrigeren.

Het bieden van deze gelegenheid brengt de Belastingdienst als volgt onder woorden: *'Aan belastingplichtige is gedurende het onderzoek gelegenheid geboden om dat bewijsvermoeden door middel van nader onderzoek te ontzenuwen.'*

### **1.1.3 Ontzenuwen van het bewijsvermoeden**

Als de steekproefuitkomsten ertoe leiden dat de populatie niet kan worden goedgekeurd krijgt belastingplichtige de gelegenheid om het gerezen vermoeden te ontzenuwen. Daarbij geldt dat zowel de maximale fout als de foutprojectie een bewijsvermoeden is. Voor beide vermoedens wordt gelegenheid geboden om de hoogte ervan door nader onderzoek te ontzenuwen.

De term 'ontzenuwen' wordt in het kader van deze VVS ruim opgevat. Daaronder wordt mede verstaan het aannemelijk maken dat de beste schatting van het bedrag aan fouten in de populatie op een ander bedrag moet worden vastgesteld.<sup>6</sup>

### **1.1.4 Dunne foutdichtheid: maatwerk vereist**

Voordat we ingaan op het nader onderzoek vragen we eerst aandacht voor de situatie waarin sprake is van een dunne foutdichtheid. Zie voor een uitvoerige behandeling van dat fenomeen VIS 2010.3.<sup>7</sup>

Als er sprake is van een dunne foutdichtheid ligt de bewijslastverdeling minder stellig en dienen de Belastingdienst en de belastingplichtige in

.....

<sup>4</sup> Zie paragraaf 3.5.2 van deze VVS.

<sup>5</sup> In dit arrest van de Hoge Raad, waarin het ging over het functioneren van het bewijsvermoeden, speelde de toepassing van de steekproef overigens geen rol.

<sup>6</sup> Dat kan aannemelijk worden gemaakt door de nauwkeurigheid van de controle van de populatie te verhogen.

<sup>7</sup> VIS 2010.3 (17.3) - Dunne foutdichtheid (versie november 2020).

onderling overleg en op basis van redelijkheid tot een oplossing te komen. VIS 2010.3 geeft daarvoor concrete handvatten.

## 1.2 Nader Onderzoek

Deze VVS gaat dus over de gelegenheid die een belastingplichtige krijgt voor het ontzenuwen van de maximale fout en/of de foutprojectie als bewijsvermoeden(s). Als belastingplichtige van die gelegenheid gebruik wil maken zal dat leiden tot extra controlewerkzaamheden in de populatie waaruit de steekproef is getrokken.

Belastingplichtige heeft de verantwoordelijkheid voor, en daarmee ook de vrije keuze over de wijze waarop hij het nader onderzoek wil opzetten en uitvoeren. Wel moet hij zich realiseren dat het leveren van dit tegenbewijs zich voltrekt binnen de redelijke verdeling van de bewijslast. Daarom zijn objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid<sup>8</sup> belangrijke randvoorwaarden.

De Belastingdienst doet voor de opzet van het nader onderzoek een handreiking aan belastingplichtige die, als hij dat wenst, daar gebruik van kan maken.

Die handreiking, waarmee de Belastingdienst al rekening houdt bij de opzet van de geldsteekproef, voorziet in een werkwijze waarvan al vooraf vaststaat dat voldaan wordt aan de hiervoor genoemde randvoorwaarden. Daarmee verkrijgt belastingplichtige de nodige zekerheid vooraf over de opzet van het nader onderzoek.

Met de handreiking voor het nader onderzoek wordt de opzet van het nader onderzoek door de Belastingdienst gefaciliteerd. Deze VVS beschrijft op welke wijze die faciliteit wordt aangeboden.

Het nader onderzoek dat belastingplichtige mag doen om de maximale fout en/of de foutprojectie als bewijsvermoeden(s) te ontzenuwen wordt hierna kortweg aangeduid als '**Nader Onderzoek**'.

## 1.3 Opbouw

De opbouw van deze VVS is als volgt:

- In hoofdstuk 2 benadrukken we dat belastingplichtige met betrekking tot de inrichting en de uitvoering van het Nader Onderzoek de vrije keuze heeft. Aan de andere kant leggen we uit waarom de Belastingdienst voor het Nader Onderzoek een handreiking doet.
- Daarna volgt in hoofdstuk 3 een beschrijving van de tweelaagse geldsteekproef. De beschreven aanpak wordt met enkele voorbeelden ook cijfermatig toegelicht.
- We sluiten deze VVS in hoofdstuk 4 af met een enkele opmerkingen die van belang zijn om misverstanden te voorkomen en een soepele afwikkeling van het steekproefonderzoek te bevorderen.

.....  
<sup>8</sup> Voor een getrokken steekproef geldt dat deze in het kader van controleerbaarheid reproduceerbaar moet zijn.

## 2 Nader Onderzoek en verantwoordelijkheden

In het eerste hoofdstuk is naar voren gekomen dat belastingplichtige, als de uitkomsten van de steekproef niet tot goedkeuring van de populatie leiden, gelegenheid krijgt om de gerezen bewijsvermoedens door middel van Nader Onderzoek te ontzenuwen. Voor de daarmee samenhangende werkzaamheden ligt de verantwoordelijkheid dus bij belastingplichtige. Dat betekent ook dat belastingplichtige de vrijheid heeft om met betrekking tot die werkzaamheden zijn eigen keuzen te maken.

Er is echter ook een andere kant. Het is voor belastingplichtige in veel gevallen niet eenvoudig om te komen tot een Nader Onderzoek dat vaktechnisch in voldoende mate voldoet aan de randvoorwaarden van objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid.

In verband met deze moeilijkheid doet de Belastingdienst aan belastingplichtige een handreiking, waarmee binnen de genoemde randvoorwaarden kan worden gekomen tot een nauwkeuriger schatting van het bedrag aan fouten binnen de populatie. Daarbij overwegen we dat het de Belastingdienst is die daartoe de middelen en de mogelijkheden ter beschikking heeft. Het is redelijk dat belastingplichtige de gelegenheid krijgt om van die handreiking gebruik te maken om zo, op een efficiënte manier, op te kunnen komen voor zijn belangen.

De inhoud en de betekenis van de genoemde handreiking komt aan de orde als in hoofdstuk 3 van deze VVS de tweelaagse geldsteekproef wordt besproken.

In dit tweede hoofdstuk staan we eerst stil bij de verantwoordelijkheden die de partijen hebben voor de opzet en de uitvoering van het Nader Onderzoek, en dan met name voor het volgende:

- De vrije keuze van belastingplichtige om naar eigen inzichten invulling te geven aan een Nader Onderzoek. We zullen die vrijheid ook toelichten vanuit de jurisprudentie. Tegelijkertijd zullen we zien dat diezelfde jurisprudentie leert dat de redelijke verdeling van de bewijslast daarbij van groot belang is.
- De overwegingen van de Belastingdienst om belastingplichtige voor de opzet van Nader Onderzoek een handreiking te doen. Daarbij speelt dienstverlening een belangrijke rol. Duidelijk zal worden dat ook gebruikmaking van deze handreiking de vrije keuze van belastingplichtige is.

## 2.1 De vrije keuze van belastingplichtige

Belastingplichtige is vrij om zijn eigen keuzen te maken met betrekking tot de werkzaamheden die hij wil uitvoeren in het kader van zijn Nader Onderzoek teneinde de gerezen bewijsvermoedens te ontzenuwen.

AG Niesen geeft in zijn conclusie bij de arresten van 14 maart 2008<sup>9</sup> op dit punt duidelijkheid als hij in beschouwing 7.8 schrijft dat

*"[. .] belanghebbende in de gelegenheid moet worden gesteld om tegenbewijs te leveren, dus om aan te tonen dat de werkelijke foutscore lager is dan uit de steekproef van de Belastingdienst naar voren komt. Hij kan elk middel aanwenden om aannemelijk te maken dat de uitkomst van de proefneming door voor hem ongunstige omstandigheden is beïnvloed. Hij kan dit onder meer doen door zelf een steekproef te laten uitvoeren of door middel van volledige controle."*

Tegelijkertijd lezen we in deze beschouwing van AG Niessen dat belanghebbende 'aannemelijk moet maken' dat de uitkomsten van de steekproef geen correcte weergave zijn van het bedrag aan fouten in de populatie. Het doen van Nader Onderzoek en het leveren van tegenbewijs voltrekt zich dus binnen de context van de redelijke verdeling van de bewijslast. Dat betekent dat de bewijskracht van de verrichte werkzaamheden zal afhangen van de mate waarin belastingplichtige daarbij heeft voldaan aan de randvoorwaarden van objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid.

De conclusie is dat belastingplichtige alle vrijheid heeft om keuzen te maken met betrekking tot de te verrichten werkzaamheden voor een Nader Onderzoek, maar dat daarmee niet alles is gezegd. Het voldoen aan de genoemde randvoorwaarden is zeer van belang voor de mate waarin de uitkomsten ervan kunnen bijdragen aan de afwikkeling van het steekproefonderzoek.

## 2.2 De handreiking van de Belastingdienst

Het opzetten en uitvoeren van een Nader Onderzoek binnen de randvoorwaarden van objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid is voor belastingplichtigen soms niet of moeilijk te realiseren. Daarom biedt de Belastingdienst een concrete handreiking aan.

Deze handreiking, die in het volgende hoofdstuk van deze VVS wordt uitgewerkt, vloeit voort uit de opzet van de steekproef en wordt aangeboden in alle gevallen waarin de steekproef niet tot goedkeuring van de populatie leidt. Het is de vrije keuze van belastingplichtige om van die handreiking al dan niet gebruik te maken.

Met het aanbieden van een concrete handreiking voor de opzet van het doen van Nader Onderzoek wordt belastingplichtige in staat gesteld om in het kader van het Nader Onderzoek werkzaamheden te verrichten die voldoen aan de randvoorwaarden van objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid. Daarmee heeft belastingplichtige ook vooraf zekerheid

.....  
<sup>9</sup> Er zijn op 14 maart 2008 drie arresten van de Hoge Raad gepubliceerd onder de nummers BNB 2008/144\*, BNB 2008/157\* en BNB 2008/196\*. De Hoge Raad werd hierbij voorzien van een conclusie van advocaat-generaal R.E.C.M. Niessen. Bij deze conclusie hoort een bijlage die specifiek ingaat op de guldensteekproef. Aangezien het guldentijdperk intussen lang is verstreken, spreken we nu van de 'geldsteekproef'.

dat de uitkomsten van het Nader Onderzoek zullen bijdragen aan de afwikkeling van het steekproefonderzoek.

### 2.3 Als een andere aanpak wordt gekozen

Zoals al meerdere keren aangegeven is belastingplichtige vrij om van de handreiking van de Belastingdienst al dan niet gebruik te maken.

Als belastingplichtige voor het Nader Onderzoek geen gebruik maakt van de handreiking van de Belastingdienst maar andere keuzen maakt beoordeelt de Belastingdienst de uitkomsten van zijn werkzaamheden binnen de kaders van de redelijke verdeling van de bewijslast. Daarbij staan de objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid centraal.

In dit verband wordt terzijde opgemerkt dat met toepassing van alleen data-analyse<sup>10</sup> in beginsel niet kan worden voldaan aan de genoemde randvoorwaarden. Data-analyse heeft beperkingen als het gaat om de effectiviteit ervan aangezien doorgaans geen waarborgen kunnen worden gegeven voor de volledigheid van de onderkende en onderzochte risico's.

.....  
<sup>10</sup> Bij het toepassen van data-analyse wordt de kwaliteit van een dataset getoetst door 'query's' (opvragen) uit te voeren op vooraf gespecificeerde risico's, waarbij dan meestal gebruik wordt gemaakt van softwaretoepassingen.

### 3 Tweelaagse geldsteekproef

Dit derde hoofdstuk beschrijft de tweelaagse geldsteekproef. Dat is een geldsteekproef waarbij de Belastingdienst in de opzet rekening houdt met een eventuele wens van belastingplichtige om Nader Onderzoek te doen als de populatie niet goedgekeurd kan worden.

#### 3.1 Nader Onderzoek gefaciliteerd

Zoals bekend past de Belastingdienst de geldsteekproef toe om op een zo doelmatig mogelijke wijze tot goedkeuring van de populatie te komen. Uitgaande van de geldende materialiteit, de gekozen betrouwbaarheid en een nulfoutenverwachting wordt de klassieke steekproefomvang bepaald. Dat is de kleinst mogelijke steekproef, waarmee de populatie kan worden goedgekeurd als in de steekproef geen fouten worden geconstateerd.

Als de klassieke steekproef kleiner uitvalt dan 60 geldeenheden wordt in eerste instantie een steekproef getrokken met een pseudo-interval ter grootte van  $\lceil \text{populatie}/60 \rceil$ . Uit deze steekproef van 60 euro's wordt vervolgens een steekproef getrokken ter grootte van de klassieke steekproef.

Alleen als de controle van de geldeenheden in de klassieke steekproef tot bevindingen leidt, schaaft de controlemedewerker de controle op tot alle 60 getrokken geldeenheden.<sup>11</sup>

Om het doen van Nader Onderzoek te faciliteren zet de Belastingdienst een geldsteekproef op die bestaat uit twee lagen. We spreken hierna van 'de eerste laag' en 'de tweede laag'.

De eerste laag heeft betrekking op de geldeenheden die door de controlemedewerker zelf worden gecontroleerd. Hierbij gaat het om de klassieke steekproefomvang of, als dat hoger uitkomt, de 60 geldeenheden die resulteren uit de trekking op basis van het pseudo-interval.

De tweede laag heeft betrekking op de geldeenheden die belastingplichtige kan aanwenden om Nader Onderzoek te doen ingeval de populatie (als gevolg van fouten in de eerste laag) niet kan worden goedgekeurd.

De eerste en de tweede laag zijn voor wat betreft het aantal geldeenheden aan elkaar gelijk.<sup>12</sup>

.....  
<sup>11</sup> De controle wordt dan opgeschaald naar alle 60 geldeenheden omdat dit aantal wordt gehanteerd als ondergrens ingeval we de foutprojectie willen gebruiken als basis voor het corrigeren van een belastingaangifte.

Als alle geldeenheden in de klassieke steekproef goedgekeurd kunnen worden leidt dat tot goedkeuring van de populatie en kan een opschaling tot de 60 getrokken geldeenheden achterwege blijven.

<sup>12</sup> Er kan een verschil van één geldeenheid ontstaan als het totaal van de tweelaagse steekproef op een oneven aantal uitkomt.



## 3.2 Totstandkoming tweelaagse geldsteekproef

De tweelaagse geldsteekproef komt tot stand door het interval of het pseudo-interval<sup>13</sup> bij de opzet en de trekking van de steekproef te halveren. Het resultaat daarvan noemen we hierna het 'trekkingsinterval'.

De geldeenheden die met toepassing van het trekkingsinterval zijn getrokken, worden vervolgens verdeeld in de eerste laag en de tweede laag. Dat doen we door uit de getrokken geldeenheden een postensteekproef te trekken, waarbij van elke twee opeenvolgende geldeenheden er één aselekt wordt aangewezen.<sup>14</sup>

De door de postensteekproef aangewezen geldeenheden vormen tezamen de eerste laag, waarmee de controlemedewerker zelf de aanvaardbaarheid van de populatie toetst.

De overige geldeenheden vormen de tweede laag die belastingplichtige desgewenst kan controleren in het kader van zijn Nader Onderzoek.

### 3.2.1 Cijfervoorbeeld

Een populatie met 1.500 mutaties van € 1.000 (totaal € 1.500.000) wordt gecontroleerd met een geldsteekproef. In de opzet van de steekproef haant de Belastingdienst een materialiteit van € 60.000, een betrouwbaarheid van 95% en een nulfoutenverwachting. Het interval is dan € 20.000 en de klassieke steekproefomvang komt uit op 75 geldeenheden.

De opzet van een tweelaagse geldsteekproef gaat in het kader van dit voorbeeld als volgt in zijn werk:

- Er wordt een geldsteekproef opgezet met toepassing van een trekkingsinterval van € 10.000 (1/2 van € 20.000). Dat leidt tot een steekproefomvang van 150 geldeenheden.
- Op de getrokken steekproef van 150 geldeenheden wordt een postensteekproef toegepast, waarbij met toepassing van cell sampling één op de twee opeenvolgende geldeenheden aselekt wordt aangewezen.
- De met de postensteekproef aangewezen 75 geldeenheden vormen tezamen de eerste laag. De overige geldeenheden vormen de tweede laag ten behoeve van eventueel Nader Onderzoek.<sup>15</sup>

.....  
<sup>13</sup> Als de klassieke steekproef groter dan of gelijk aan 60 geldeenheden is wordt het interval (materialiteit / 3) gehalveerd. Als de klassieke steekproef kleiner uitvalt dan 60 geldeenheden wordt het te halveren pseudo-interval bepaald op [populatie/60].

<sup>14</sup> Deze postensteekproef wordt getrokken met toepassing van cell sampling, waarbij een interval van 2 wordt gehanteerd.

<sup>15</sup> Stel dat de populatie in het cijfervoorbeeld niet € 1.500.000 omvatte maar € 900.000. De klassieke steekproef komt dan uit op 45 geldeenheden. Omdat de klassieke steekproefomvang onder de 60 geldeenheden blijft wordt het te halveren interval bepaald op € 15.000 [€ 900.000/60]. Er wordt een steekproef getrokken met een trekkingsinterval van € 7.500 [€ 15.000/2], hetgeen leidt tot een steekproef van 120 geldeenheden. Uit deze steekproef van 120 geldeenheden wordt met een postensteekproef de eerste laag getrokken, die bestaat uit 60 geldeenheden. De resterende 60 geldeenheden vormen de tweede laag. Uit de eerste laag van 60 geldeenheden wordt vervolgens het aantal geldeenheden van de klassieke steekproef (45 geldeenheden) getrokken. Daarmee vangt de controlemedewerker zijn controle aan. Als deze geldeenheden allemaal kunnen worden goedgekeurd, wordt daarmee de populatie goedgekeurd. Controle van alle overige getrokken geldeenheden kan dan achterwege blijven. Als niet alle 45 geldeenheden van de klassieke steekproef goedgekeurd kunnen worden, breidt de controlemedewerker zijn werkzaamheden uit tot alle 60 geldeenheden van de eerste laag.

### 3.3 Uitkomsten en betekenis uitkomsten tweede laag

Als de controle van de eerste laag fouten aan het licht brengt kan de populatie niet worden goedgekeurd ingeval de maximale fout het bedrag van de materialiteit overschrijdt. De foutprojectie is dan de beste schatting van het bedrag aan fouten binnen de populatie, gegeven de uitkomsten van de uitgevoerde steekproef.

Als belastingplichtige de tweede laag controleert leidt dat tot een verdubbeling van de nauwkeurigheid van het steekproefonderzoek. We gebruiken namelijk de controle-uitkomsten van beide lagen voor de uiteindelijke evaluatie van de tweelaagse steekproef.

Op basis van de gezamenlijke uitkomsten van de twee lagen wordt, uitgaande van het trekkingsinterval, een berekening gemaakt van de maximale fout. Deze wordt vergeleken met de materialiteit om na te gaan of de populatie bij deze hogere nauwkeurigheid wel of niet kan worden goedgekeurd.

Als de populatie niet kan worden goedgekeurd wordt, uitgaande van het trekkingsinterval, een (meer nauwkeurige) berekening gemaakt van de foutprojectie. Die foutprojectie is de nieuwe beste schatting van het bedrag aan fouten binnen de populatie. Daarbij is sprake van een verdubbeling van de nauwkeurigheid ten opzicht van de berekening die eerder werd gemaakt op basis van alleen de eerste laag. De uitkomst van de nieuwe berekening kan leiden tot zowel een lagere als een hogere schatting van het bedrag aan fouten.<sup>16</sup>

Met de gefaciliteerde tweede laag ten behoeve van Nader Onderzoek houdt de Belastingdienst expliciet rekening met situaties waarbij een belastingplichtige het gevoel heeft dat de foutprojectie op basis van alleen de eerste laag een onredelijke uitkomst is. De verdubbeling van de nauwkeurigheid als gevolg van de controle van de tweede laag kan bijdragen aan meer begrip bij belastingplichtige.

#### 3.3.1 Cijfervoorbeeld (vervolg)

We vervolgen het voorbeeld van paragraaf 3.2.1. Daarbij verwijzen we ook naar de bijlage bij deze VVS, waarin de hierna genoemde varianten van het voorbeeld zijn uitgewerkt. Hierna vermelden we alleen de uitkomsten van de verschillende varianten.

**eerste laag : 3 fouten**  
**tweede laag : 3 fouten**

De eerste laag heeft geleid tot drie hele fouten. De maximale fout bedraagt € 155.073 en overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De populatie kan niet worden goedgekeurd.<sup>17</sup> De foutprojectie komt uit op € 60.000.

In de tweede laag worden ook drie hele fouten geconstateerd. De evaluatie van de twee lagen gezamenlijk leidt tot een maximale fout van € 118.424. Ook na de controle van de tweede laag overschrijdt de maximale fout de materialiteit nog steeds. De controle van de tweede laag leidt

.....

<sup>16</sup> De foutprojectie op basis van de gezamenlijke uitkomsten van de twee lagen geldt als correctie van de populatie zoals bedoeld in het vierkant linksonder in het schema van paragraaf 1.1.1.

<sup>17</sup> Bij drie fouten in de eerste laag kan de controle van de tweede laag niet leiden tot goedkeuring van de populatie. Zie ook paragraaf 4.4, het eerste bullet.

dus niet tot het kunnen goedkeuren van de populatie. De foutprojectie blijft ongewijzigd € 60.000.

**eerste laag : 3 fouten**

**tweede laag : 0 fouten**

De eerste laag heeft geleid tot drie hele fouten. De maximale fout bedraagt € 155.073 en overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De populatie kan niet worden goedgekeurd. De foutprojectie komt uit op € 60.000.

In de tweede laag worden geen fouten geconstateerd. De evaluatie van de twee lagen gezamenlijk leidt tot een maximale fout van € 77.537 en overschrijdt daarmee nog steeds de materialiteit. De controle van de tweede laag leidt niet tot het kunnen goedkeuren van de populatie. De foutprojectie wordt vastgesteld op € 30.000.

**eerste laag : 3 fouten**

**tweede laag : 5 fouten**

De eerste laag heeft geleid tot drie hele fouten. De maximale fout bedraagt € 155.073 en overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De populatie kan niet worden goedgekeurd. De foutprojectie komt uit op € 60.000.

In de tweede laag worden vijf hele fouten geconstateerd. De evaluatie van de twee lagen gezamenlijk leidt tot een maximale fout van € 144.346 en overschrijdt daarmee de materialiteit. De populatie kan niet worden goedgekeurd. De foutprojectie wordt vastgesteld op € 80.000.

**eerste laag : 1 fout**

**tweede laag : 0 fouten**

De eerste laag heeft geleid tot één hele fout. De maximale fout bedraagt € 94.877 en overschrijdt daarmee de materialiteit (€ 60.000). De populatie kan niet worden goedgekeurd. De foutprojectie komt uit op € 20.000.

In de tweede laag wordt geen enkele fout geconstateerd. De evaluatie van de twee lagen gezamenlijk leidt tot een maximale fout van € 47.439 en blijft daarmee onder de materialiteit. De populatie kan worden goedgekeurd. Dat betekent dat de foutprojectie buiten beeld blijft als grondslag voor de correctie. De correctie wordt bepaald op het totale bedrag van de bekende fouten (volgens het uitgewerkte voorbeeld in de bijlage blijkt dit € 1.000 te zijn).

### 3.4 4J boekingen en 2J boekingen

De eerste laag is in de beschreven voorbeelden het resultaat van de trekking van de steekproef met een trekkingsinterval van € 10.000, gevolgd door een postensteekproef waarmee (met toepassing van cell sampling) één op de twee getrokken geldeenheden wordt aangewezen.

Voor de evaluatie van de eerste laag worden fouten als bekende fout in de evaluatie betrokken als de boeking een omvang heeft van tenminste vier keer het trekkingsinterval (in het voorbeeld:  $\geq$  € 40.000).

Voor de evaluatie van de twee lagen gezamenlijk worden fouten als bekende fout in de evaluatie betrokken als de boeking een omvang heeft

van tenminste twee keer het trekkingsinterval (in het voorbeeld:  $\geq \text{€ } 20.000$ ).<sup>18</sup>

### 3.5 Rolverdeling en verantwoordelijkheid

Als de populatie op basis van de uitkomsten van de eerste laag niet kan worden goedgekeurd krijgt belastingplichtige gelegenheid om Nader Onderzoek te doen. Belastingplichtige heeft de keuze om van die gelegenheid al dan niet gebruik te maken.

#### 3.5.1 Controle tweede laag

Voor het Nader Onderzoek kan belastingplichtige gebruik maken van de tweede laag van de geldsteekproef, die de Belastingdienst voor dat doel al heeft klaargezet.

Belastingplichtige controleert in het kader van zijn Nader Onderzoek de geldeenheden die in de tweede laag zijn getrokken. Daaruit resulteert een verdubbeling van de nauwkeurigheid van het steekproefonderzoek.

#### 3.5.2 Review gecontroleerde tweede laag

Vervolgens voert de Belastingdienst een review uit op de door belastingplichtige gecontroleerde geldeenheden. Het aantal en de selectie van de te reviewen geldeenheden bepaalt de controlemedewerker op basis van professional judgement.

Als de controlemedewerker tijdens de reviewwerkzaamheden constateert dat belastingplichtige één of meer geldeenheden van de tweede laag ten onrechte heeft goedgekeurd gaat hij met belastingplichtige in gesprek over de kwaliteit van de uitvoering van het Nader Onderzoek.

Om de twee lagen gezamenlijk te kunnen evalueren moeten deze onvolkomenheden eerst worden opgelost. Dat betekent dat er tussen belastingplichtige en de Belastingdienst overeenstemming moet komen over de conclusies die getrokken zijn bij elk van de gecontroleerde euro's in de tweede laag.

.....  
<sup>18</sup> Voor de evaluatie van de twee lagen gezamenlijk wordt opnieuw SET gebruikt, waarbij de bedragen in het onderdeel OPZET worden aangepast.

## 4 Aandachtspunten voor een goed verloop

In deze VVS hebben we de tweelaagse geldsteekproef beschreven, waarmee eventueel Nader Onderzoek door belastingplichtige wordt gefaciliteerd. We ronden deze VVS af met een aantal opmerkingen, die relevant zijn om misverstanden te voorkomen en een soepele afwikkeling van het steekproefonderzoek te bevorderen.

### 4.1 Altijd expliciet gelegenheid tot nader onderzoek

Als de populatie in verband met de uitkomsten van de steekproef niet kan worden goedgekeurd gaat de controlemedewerker met belastingplichtige in gesprek over de maximale fout en de foutprojectie als bewijsvermoedens. Ook biedt hij belastingplichtige expliciet de gelegenheid om die vermoedens door Nader Onderzoek te ontzenuwen.

### 4.2 Keuze tot nader onderzoek is aan belastingplichtige

De keuze om wel of niet Nader Onderzoek te doen is aan belastingplichtige. Het is belangrijk dat de Belastingdienst die keuze respecteert.

Maar ook is het nodig dat de controlemedewerker ervoor probeert te zorgen dat belastingplichtige de eventuele gevolgen van zijn keuze begrijpt.

Zo is het bijvoorbeeld belangrijk dat belastingplichtige begrijpt dat in het Nader Onderzoek in beginsel niet kan worden volstaan met het toepassen van alleen data-analyse omdat er doorgaans geen waarborgen kunnen worden gegeven voor de volledigheid van de onderkende en onderzochte risico's of foutfenomenen.

Ook moet belastingplichtige zich realiseren dat Nader Onderzoek tot een lager bedrag maar even goed tot een hoger bedrag aan fouten kan leiden.

### 4.3 Tweede laag wordt aangeboden

Als belastingplichtige aangeeft gebruik te willen maken van de gelegenheid om Nader Onderzoek te doen, biedt de controlemedewerker de tweede laag van de tweelaagse steekproef aan als mogelijke invulling van het Nader Onderzoek.

De controlemedewerker geeft daarbij aan dat de Belastingdienst de uitkomsten van het Nader Onderzoek door middel van een review zal beoordelen.

### 4.4 Verwachtingenmanagement m.b.t. de tweede laag

Als belastingplichtige voor het Nader Onderzoek gebruik maakt van de tweede laag van de geldsteekproef probeert de controlemedewerker de verwachtingen van belastingplichtige in een realistisch perspectief te plaatsen om zo de afronding van het steekproefonderzoek in goede banen te leiden.

Daartoe besteedt hij in ieder geval aandacht aan de volgende aspecten:

- Alsnog goedkeuren van de populatie is mogelijk als taints in de eerste laag gering zijn en in de tweede laag geheel achterwege blijven of een zeer geringe omvang hebben. Onder die omstandigheden is het mogelijk dat de maximale fout onder de materialiteit blijft.
- Uitbreiding van de controlewerkzaamheden binnen de populatie, en de daarmee samenhangende verhoging van de nauwkeurigheid leiden (statistisch gezien) gemiddeld tot een hogere foutprojectie. Daarmee bedoelen we dat de kans op een hogere foutprojectie statistisch gezien groter is dan de kans op een lagere foutprojectie. De foutprojectie, die bepaald is met deze hogere nauwkeurigheid, wordt (ongeacht de uitkomst) gehanteerd als basis voor de correctie.
- Nader Onderzoek leidt ertoe dat belastingplichtige een scherper zicht krijgt op de fouten binnen de populatie. Daarbij gaat het niet alleen om de aanwezige foutfenomenen, maar ook om de foutoorzaken. Dat scherpere inzicht in foutoorzaken geeft belastingplichtige betere mogelijkheden om dergelijke fouten in de toekomst te voorkomen.

#### **4.5 Als belastingplichtige een andere keuze maakt**

We benadrukken nogmaals dat belastingplichtige vrijheid heeft in de wijze waarop hij het Nader Onderzoek inricht en uitvoert.

Als belastingplichtige het Nader Onderzoek op een andere wijze wil inrichten en uitvoeren dan met de in deze VVS beschreven tweede laag van de geldsteekproef is het verstandig dat de controlemedewerker een steekproefspecialist inschakelt.

De uitkomsten van het door belastingplichtige uitgevoerde onderzoek zullen door de Belastingdienst worden beoordeeld binnen de kaders van de redelijke verdeling van de bewijslast. Daarbij zijn objectiviteit, transparantie en controleerbaarheid de centrale thema's.

#### **4.6 Overgang van VVS 2016.2 naar VVS 2022.1**

De inhoud van deze VVS is van toepassing voor steekproefonderzoeken die aanvangen na 1 juli 2022. Voor dan al lopende steekproefonderzoeken blijft VVS 2016.2 'Verwachtingenmanagement bij nader onderzoek in de evaluatiefase' van toepassing.

#### **4.7 Tot slot**

Als er naar aanleiding van deze VVS nog vraagpunten zijn, aarzel dan niet om contact op te nemen met uw vertegenwoordiger in het Landelijk vaktechnisch overleg statistical audit (LVOSA).

## Bijlage: het cijfervoorbeeld uitgewerkt

In deze bijlage geven we de uitwerking van het voorbeeld zoals genoemd in paragraaf 3.3.1. Het gaat daarbij om de varianten waarvan in de genoemde paragraaf de conclusie al is benoemd.

### Eerste laag: drie fouten, tweede laag: drie fouten

Stel dat de eerste laag heeft geleid tot drie hele fouten. Dan kan de evaluatie van de steekproefuitkomsten als volgt worden samengevat:

#### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	20.000
Steekproefomvang	75,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	3	3,0000	3.000	60.000	155.073
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>3</b>		<b>3.000</b>	<b>60.000</b>	<b>155.073</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

Het is duidelijk dat de populatie niet kan worden goedgekeurd. De maximale fout (€ 155.073) overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De foutprojectie komt uit op € 60.000.

Belastingplichtige besluit in het kader van Nader Onderzoek de tweede laag van de tweelaagse geldsteekproef te controleren. In die tweede laag worden ook drie hele fouten geconstateerd.

De evaluatie van de twee lagen tezamen vindt plaats op basis van het trekkingsinterval van € 10.000 en kan als volgt worden samengevat:

#### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	10.000
Steekproefomvang	150,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	6	6,0000	6.000	60.000	118.424
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>6</b>		<b>6.000</b>	<b>60.000</b>	<b>118.424</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

Het controleren van de tweede laag door belastingplichtige heeft geleid tot een hogere nauwkeurigheid van het steekproefonderzoek als geheel. Dat komt tot uitdrukking door de verlaging van de maximale fout, namelijk van € 155.073 naar € 118.424.

Ook na de verlaging overschrijdt de maximale fout de materialiteit echter nog steeds in ruime mate. Dat betekent dat de controle van de tweede laag niet heeft geleid tot het kunnen goedkeuren van de populatie. De foutprojectie blijft ongewijzigd € 60.000.

## Eerste laag: drie fouten, tweede laag: geen fouten

Stel dat de eerste laag heeft geleid tot drie hele fouten. Dan is de evaluatie van de steekproefuitkomsten vergelijkbaar met het vorige voorbeeld, en kan als volgt worden samengevat:

### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	20.000
Steekproefomvang	75,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	3	3,0000	3.000	60.000	155.073
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>3</b>		<b>3.000</b>	<b>60.000</b>	<b>155.073</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

De populatie niet kan worden goedgekeurd. De maximale fout (€ 155.073) overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De foutprojectie komt uit op € 60.000.

Belastingplichtige besluit in het kader van Nader Onderzoek de tweede laag van de tweelaagse geldsteekproef te controleren. In die tweede laag worden geen fouten geconstateerd.

De evaluatie van de twee lagen tezamen vindt plaats op basis van het trekkingsinterval van € 10.000, en kan als volgt worden samengevat:

### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	10.000
Steekproefomvang	150,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	3	3,0000	3.000	30.000	77.537
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>3</b>		<b>3.000</b>	<b>30.000</b>	<b>77.537</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

Het controleren van de tweede laag door belastingplichtige heeft geleid tot een hogere nauwkeurigheid van het steekproefonderzoek als geheel. Het kunnen goedkeuren van alle geldeenheden van de tweede laag heeft daarbij geleid tot een verlaging van de geconstateerde foutdichtheid.

De maximale fout is gedaald van € 155.073 naar € 77.537, maar overschrijdt nog steeds de materialiteit. Dat betekent dat de populatie niet kan worden goedgekeurd. De foutprojectie wordt na controle van de tweede laag vastgesteld op € 30.000.



## Eerste laag: drie fouten, tweede laag: vijf fouten

Stel dat de eerste laag heeft geleid tot drie hele fouten. Dan is de evaluatie van de steekproefuitkomsten vergelijkbaar met de vorige voorbeelden, en kan als volgt worden samengevat:

### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	20.000
Steekproefomvang	75,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	3	3,0000	3.000	60.000	155.073
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>3</b>		<b>3.000</b>	<b>60.000</b>	<b>155.073</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

De populatie niet kan worden goedgekeurd. De maximale fout (€ 155.073) overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De foutprojectie komt uit op € 60.000.

Belastingplichtige besluit in het kader van Nader Onderzoek de tweede laag van de tweelaagse geldsteekproef te controleren. In die tweede laag worden vijf fouten geconstateerd.

De evaluatie van de twee lagen tezamen vindt plaats op basis van het trekkingsinterval van € 10.000, en kan als volgt worden samengevat:

### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	10.000
Steekproefomvang	150,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	8	8,0000	8.000	80.000	144.346
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>8</b>		<b>8.000</b>	<b>80.000</b>	<b>144.346</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

Het controleren van de tweede laag door belastingplichtige heeft geleid tot een hogere nauwkeurigheid van het steekproefonderzoek als geheel. De vijf fouten in de tweede laag hebben daarbij geleid tot een verhoging van de geconstateerde foutdichtheid.

De maximale fout is gedaald van € 155.073 naar € 144.346, maar overschrijdt de materialiteit nog steeds in ruime mate. Dat betekent dat de populatie niet kan worden goedgekeurd. De foutprojectie wordt na controle van de tweede laag vastgesteld op € 80.000.

### Eerste laag: één fout, tweede laag: geen fouten

Stel dat de eerste laag heeft geleid tot één hele fout. Dan kan de evaluatie van de steekproefuitkomsten als volgt worden samengevat:

#### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	20.000
Steekproefomvang	75,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	1	1,0000	1.000	20.000	94.877
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>1</b>		<b>1.000</b>	<b>20.000</b>	<b>94.877</b>

DE POPULATIE KAN NIET WORDEN GOEDGEKEURD

De populatie kan niet worden goedgekeurd. De maximale fout (€ 94.877) overschrijdt de materialiteit (€ 60.000) in ruime mate. De foutprojectie komt uit op € 20.000.

Stel dat een gesprek over een dunne foutdichtheid niet tot een oplossing leidt en belastingplichtige besluit om in het kader van Nader Onderzoek de tweede laag van de tweelaagse geldsteekproef te controleren. In die tweede laag worden geen fouten geconstateerd.

De evaluatie van de twee lagen tezamen vindt nu plaats op basis van het trekkingsinterval van € 10.000, en kan als volgt worden samengevat:

#### Evaluatie

Populatie	1.500.000
Materialiteit	60.000
Controletolerantie	100,00%
Interval	10.000
Steekproefomvang	150,0

Categorie	aantalposten	Taint	Bekende Fout	Geprojecteerde Fout	Maximale Fout
niet-2J	1	1,0000	1.000	10.000	47.439
2J	0		0	0	0
<b>totaal</b>	<b>1</b>		<b>1.000</b>	<b>10.000</b>	<b>47.439</b>

DE POPULATIE KAN WORDEN GOEDGEKEURD

In dit voorbeeld blijft de maximale fout (€ 47.439) onder het bedrag van de materialiteit (€ 60.000), zodat de populatie na controle van de tweede laag kan worden goedgekeurd. Dat betekent dat de foutprojectie buiten beeld blijft als grondslag voor de correctie. De correctie wordt bepaald op het totale bedrag van de bekende fouten (€ 1.000).