

MEMO TRAINEREN VAN ONDERZOEKEN

Inhoudsopgave

Inleiding	2
Hoe memo te gebruiken	2
Aandachtspunten	3
A. Aankondigingsfase:	
1. Geen afspraak inleidend gesprek op korte termijn mogelijk	4
2. Weigeren afspraak inleidend gesprek	4
3. Afzegging afspraak inleidend gesprek	5
4. Niet mogelijk contact te leggen	6
B. Feitelijk onderzoek	
5. Achterstand in administratie / geen controle binnen redelijke termijn	7
6. Ontbreken van (een deel van) de administratie	9
7a. Het niet beschikbaar willen stellen van (een deel van) de administratie (volgens belastingplichtige is administratie wel aanwezig)	10
7b. Het niet beschikbaar willen stellen van (een deel van) de administratie (volgens belastingplichtige is administratie/gegevensdrager niet aanwezig)	11
8. Afzegging afspraak tijdens de controle	12
9. Niet beantwoorden van vragen tijdens de controle	13

10.	Schatten van de winst bij niet bijgewerkte of onvolledige administratie	15
11.	Omvangrijke correcties die leiden tot de conclusie dat vereiste aangifte niet is gedaan	15
12.	Omkering en verzwaring van de bewijslast	16
13.	Wel of geen informatiebeschikking sturen	17
 C. <i>Eindfase onderzoek (slotgesprek, rapportage)</i>		
14.	Afzegging bespreking (concept)controlerapport of geen reactie hierop	18
Bijlage met voorbeeldteksten		18

Inleiding

In mei 2009 is het memo Traineren van Onderzoeken in de regio Rijnmond uitgebracht. Dit omdat voor de oplopende doorloop- en behandeltermijnen van boekenonderzoeken vaak als één van de verklaringen wordt genoemd, dat de ondernemers in toenemende mate het onderzoek (en daarmee de belastingheffing) frustreren. Ze voeren geen deugdelijke administratie, afspraken worden afgezegd en vragen worden laat of niet beantwoord.

Veel medewerkers weten hier niet goed raad mee. Het blijft lastige materie. Met deze memo wordt controlemedewerkers een handreiking gegeven hoe te handelen bij trainerende ondernemers en hun adviseurs.

Na de update van november 2012 vanwege invoering van de informatiebeschikking, is er behoefte aan een tweede update. Er is nu meer duidelijkheid over de informatiebeschikking. Ook op andere punten is het memo aangepast, terwijl de grote lijn in stand is gebleven. In samenwerking met controle en handhavingscommunicatie zijn de voorbeeldbrieven aangepast. Deze brieven zijn in TOP opgenomen. Het memo zelf inclusief de brieven is te vinden op de site van Formeel Recht en in de controleket.

Hoe memo te gebruiken

In het controleproces zijn de volgende fasen te onderkennen:

- A. Aankondigingsfase;
- B. Feitelijk onderzoek;
- C. Eindfase onderzoek (slotgesprek, rapportage).

In elk van deze fasen kan de controlemedewerker geconfronteerd worden met traineergedrag van de ondernemer en/of de adviseur. Per fase worden de onderwerpen genoemd die samenhangen met trainerende ondernemers. In de inhoudsopgave is duidelijk te zien welke onderwerpen in welke fase spelen.

Per onderwerp is beschreven wat we in een dergelijk geval kunnen en/of moeten doen.

Als niet aan een informatieverplichting is voldaan, wijzen we belastingplichtige op de verplichting en stellen hem nog een keer in de gelegenheid om aan de verplichting te voldoen (peremptoir stellen) en op de gevolgen hiervan. We wijzen ook op de mogelijke gevolgen van het niet-nakomen van de verplichting.

Als er een mogelijkheid tot herstel is, zijn dit afzonderlijke brieven. Als er geen mogelijkheid tot herstel is, is dit één brief. Er wordt dan gelijk de keuze gemaakt tussen informatiebeschikking of niet. Bij de informatiebeschikking is het altijd verplicht om bij het afgeven van de informatiebeschikking een herstelkans te bieden.

Bij de onderwerpen wordt verwezen naar voorbeeldteksten in de bijlage. Deze moeten worden aangepast als de feiten net even anders liggen. Het blijft maatwerk. Zo geldt voor de genoemde termijnen dat de feitelijke situatie bepaalt hoe hiermee omgegaan moet worden.

Aandachtspunt: gedrag van belastingplichtige bepaalt onze aanpak (maatwerk)

Het blijft maatwerk. Niet alleen de feiten bepalen onze aanpak maar ook het gedrag van belastingplichtige.

Uitgangspunt bij responsief handhaven is dat de handhaving wordt afgestemd op de bereidheid en het vermogen van de belastingplichtige om aan de regelgeving te voldoen. We gaan ervan uit dat een groot deel van de belastingplichtigen bereid is juist, tijdig en volledig aangifte te doen. Het vertrekpunt is daarom (samen)werken vanuit vertrouwen, begrip en transparantie. In het geval van bereidwilligen gaat het om versterken en onderhouden van de compliance. Bij hen kun je soepeler met de termijnen omgaan. Bij degene die regels overtreden gaat het om correctie en om het beïnvloeden van het gedrag. Bij hen ga je strakker met de termijnen om.

Goed contact en verdiepen in de beweegredenen van belastingplichtige bevorderen de compliance. In contact blijven is steeds van belang.

Aandachtspunt: maatwerk bij traineren en convenant

Binnen het segment MKB zijn er twee soorten convenanten; convenant met de fiscaal dienstverlener en brancheconvenant.

Voor beide soorten convenanten zijn relatiebeheerders aangesteld. Voor de naam van de relatiebeheerder kun je informeren bij het FD-team.

De verwachting is dat traineergedrag bij convenantpartners niet of nauwelijks voor zal komen. Indien er desondanks toch sprake is van traineergedrag bij een convenantpartner, neem dan contact op met de relatiebeheerder en kijk samen welke stappen ondernomen moeten worden.

Voor GO geldt dat elke entiteit een klantcoördinator heeft. Vaak is er een convenant afgesloten. Neem bij traineren altijd contact op met de klantcoördinator om te kijken welke stappen genomen moeten worden.

Aandachtspunt: het logboek in (de opvolger van) TOP

Het traineren van een onderzoek zegt veel over het gedrag van belastingplichtige.

Hierbij zijn de exacte feiten van groot belang. Leg daarom ieder contactmoment in (de opvolger van) TOP vast.

Binnen TOP bevindt zich onder Algemeen een onderdeel Logboek Contacten. Hier kunnen alle contactmomenten op datum worden vastgelegd, waarbij een verwijzing naar een relevant document mogelijk is.

A. Aankondigingsfase

1. Geen afspraak inleidend gesprek op korte termijn mogelijk

Boekenonderzoeken worden conform het Handboek controle als volgt aangekondigd; telefonisch wordt een afspraak gemaakt en deze afspraak wordt schriftelijk bevestigd. Dat de datum van het eerste bezoek zonder overleg gelijk schriftelijk wordt aangekondigd, is een uitzondering. In de aankondigingsbrief staat tevens vermeld wat het doel van het boekenonderzoek is, welke bescheiden voor raadpleging aanwezig moeten zijn en dat het de ondernemer/vennootschap vrijstaat om een adviseur bij het eerste gesprek aanwezig te laten zijn. Ook als de controle (waarschijnlijk) bij de boekhouder (of adviseur) zal plaatsvinden, wordt in eerste instantie contact opgenomen met belastingplichtige. Hij kan dan bepalen of de controle inderdaad bij de boekhouder moet plaatsvinden. Het inleidend gesprek vindt bij de ondernemer zelf plaats. In een aantal gevallen is dat niet mogelijk (bv binnenschipper).

Een ondernemer kan verschillende redenen hebben om niet op korte termijn een afspraak te willen maken. Dit kunnen zowel persoonlijke redenen (bv vakantie) zijn als zakelijke (bv jaarafsluiting, seizoensdrukke, achterstand in de administratie). Op zich kunnen dit legitieme redenen zijn. Toch is het van belang om te kijken of deze gebeurtenis op dat moment wel speelt. Iemand die in mei zegt vanwege vakantie pas in augustus te kunnen, gaat mogelijk pas in juli weg. Iemand die druk is met een jaarafsluiting en pas vier maanden later kan, is waarschijnlijk eerder klaar. De controle kan dus in beide gevallen eerder starten.

Dit betekent dat bij de genoemde reden doorgevraagd moet worden om te achterhalen over welke periode het nu exact gaat.

Ook kan het zijn dat een ongelegen periode, zoals tijdens de seizoensdrukke, juist voor ons een goede periode is, bijvoorbeeld voor een controle op het aantal personeelsleden.

Als achterstand in de administratie (zie punt 5) als reden wordt genoemd, kan dit een voorbode zijn dat (een deel van) de administratie ontbreekt (zie punt 6).

2. Weigeren afspraak inleidend gesprek

Als de ondernemer helemaal geen afspraak wil maken, vraag dan naar de reden en geef aan dat iedereen gehouden is gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor zijn eigen belastingplicht van belang kunnen zijn en hiertoe medewerking moeten verlenen aan een controle. Ondernemers zullen dan ook verzoek hun administratie ter beschikking moeten stellen.

Als men volhardt, stuur dan een brief waarin staat dat medewerking verplicht is en geef een termijn waarbinnen hij alsnog een afspraak kan maken (peremptoir stellen). Ga hier op de door de belastingplichtige genoemde argumenten in. (zie voorbeeldtekst 1)

Als er geen of een negatieve reactie komt op deze brief, kun je er na het verlopen van de termijn voor kiezen nogmaals telefonisch contact op te nemen. Wellicht kun je hem overtuigen of heeft hij nog andere argumenten. Je kunt dan ook op je vervolgstappen wijzen. De vervolgstap is afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet.

Geen informatiebeschikking

Stuur een rappel waarin je wederom een termijn stelt en op de consequenties wijst als niet aan de informatieverplichting wordt voldaan. (zie voorbeeldtekst 2A)

Als belastingplichtige alsnog een afspraak voor een inleidend gesprek wil maken, kan de controle gestart worden.

Als niet of negatief op het rappel wordt gereageerd, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Als de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. (zie voorbeeldtekst 2B) De informatiebeschikkingen bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.

Als belastingplichtige alsnog een afspraak voor een inleidend gesprek wil maken, vernietig dan uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de informatiebeschikking.

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Als na de reactiedatum genoemd in het rappel of in de informatiebeschikking, maar voordat de (ambtshalve) aanslag is vastgesteld belastingplichtige alsnog een afspraak voor een inleidend gesprek wil maken, voldoet hij alsnog aan zijn verplichting en kan de controle gestart worden. Vernietig uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de eventuele informatiebeschikking.

3. Afzegging afspraak inleidend gesprek

Als de ondernemer de afspraak voor het inleidend gesprek afzegt, informeer dan naar de reden als deze niet gegeven is. Als een collega de boodschap heeft aangenomen bel dan gelijk het bedrijf terug. Als aan de collega een nieuwe datum is doorgegeven die verder dan een week na de eerder afgesproken datum ligt ook.

Zie voor het beoordelen van de reden punt 1. Probeer als het geen valide reden lijkt, vast te houden aan de eerste afspraak. Lukt dit niet, maak dan een nieuwe afspraak.

Als uit het verleden (duidelijk) blijkt dat men steeds afspraken afzegt, kan al bij een eerste afzegging worden gehandeld als bij de tweede afzegging.

Bij een tweede afzegging wederom informeren en de reden wegen. Bevestig schriftelijk de nieuwe afspraak, noem de redenen van de eerste en tweede afzegging en vermeld dat opnieuw afzeggen wordt beschouwd als weigering om aan het boekenonderzoek mee te werken. Stel ook dat medewerking verplicht is (peremptoir stellen). (zie voorbeeldtekst 3)

Wordt voor een derde maal afgezegd, dan is de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet.

Geen informatiebeschikking

Stuur een brief waarin je aangeeft dat als de afzegging niet ongedaan wordt gemaakt, je dit als een weigering om aan het boekenonderzoek mee te werken beschouwt en vermeld wat daarvan de consequenties zijn. Afhankelijk van het aantal dagen tussen de brief en de

geplande afspraak, kun je ook een nieuwe datum stellen. Deze nieuwe datum is ongeveer kort na dagtekening. (zie voorbeeldtekst 4A)

Als belastingplichtige alsnog akkoord gaat met de afspraak, kan de controle voortgezet worden.

Als niet of negatief wordt gereageerd, wordt de aanslag al dan niet met boete naar eigen inzicht vastgesteld (zie punt 10). Indien de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. (zie voorbeeldtekst 4B) De informatiebeschikkingen bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.

Als belastingplichtige alsnog akkoord gaat met de afspraak, vernietig dan uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de informatiebeschikking.

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Als na de reactiedatum genoemd in het rappel of in de informatiebeschikking, maar voordat de (ambtshalve) aanslag is vastgesteld wordt gereageerd dat men alsnog een afspraak voor een inleidend gesprek wil maken, voldoet belastingplichtige alsnog aan zijn verplichting en kan de controle voortgezet worden. Vernietig uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de eventuele informatiebeschikking.

4. Niet mogelijk contact te leggen.

Het komt steeds vaker voor dat de ondernemer wel in onze systemen staat maar dat het niet mogelijk is om contact te leggen. Er is geen telefoonnummer bekend of na het eerste contact wordt er niet meer opgenomen.

Een volgende stap is de ondernemer een aankondigingsbrief te sturen. We moeten dan natuurlijk wel een adres hebben. Als er al telefonisch contact is geweest wordt in de brief hiernaar verwezen en vermeld (als dat is gevraagd) dat niet is teruggebeld en dat telefonisch contact leggen niet meer mogelijk blijkt.

Wordt hierop niet gereageerd dan is er geen voorgeschreven handelswijze.

Het vestigingsadres kan worden bezocht. Mocht de ondernemer geen boekenonderzoek willen dan kan verder gehandeld worden zoals bij punt 2 beschreven.

Is er alleen personeel aanwezig dan kan daarbij worden geïnformeerd wanneer de ondernemer er weer is of hoe hij bereikbaar is.

Als er niemand aanwezig is dan is het meestal wel mogelijk om een brief in de brievenbus te doen.

Hierin verzoeken we contact op te nemen en verwijzen naar de eerdere aankondigingsbrief. Wordt op deze brief niet gereageerd, stuur dan een brief waarin staat dat medewerking verplicht is en geef een termijn waarbinnen hij een afspraak kan maken (peremptoir stellen). (zie voorbeeldtekst 5)

Als er geen of een negatieve reactie komt op deze brief, dan is na het verlopen van de termijn de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet. Bij punt 2 staat wat je moet doen als je al dan niet een informatiebeschikking stuurt. De voorbeeldteksten zijn 2A en de informatiebeschikking met nummer 2B.

Blijkt dat het bedrijf niet is gevestigd op het ons bekende vestigingsadres omdat bijvoorbeeld het pand leeg staat, er een ander bedrijf is gevestigd dat bij navraag niets met onze ondernemer van doen heeft of dat de brievenbus duidelijk niet wordt geleegd dan heeft het geen zin een brief in de bus te doen.

Als we geen telefoonnummer en ook geen (juist) adres hebben, zal eerst gekeken moeten worden of we dat toch kunnen krijgen. Een ondernemer die plaats onafhankelijk werkt, zal om aan klandizie te komen vaak wel een website hebben. Via google.nl of bing kun je deze waarschijnlijk vinden. Mogelijk staat hier een telefoonnummer en/of een adres vermeld.

Vaak is alleen een mailadres vermeld. We kunnen een e-mail sturen met het verzoek om telefonisch contact op te nemen. We mogen in de e-mail geen reden voor dat contact noemen of andere vertrouwelijke informatie vermelden. Ook het vragen naar adres en/of telefoonnummer is per e-mail niet mogelijk.

Een andere mogelijkheid is om bij de adviseur te informeren. Wellicht is er nog een oud controlerapport waarop de naam van een adviseur staat vermeld of is er beconuitstel voor het indienen van aangiften verleend. Ook kan de aangifte omzetbelasting of loonbelasting via een adviseur lopen.

Als we geen adres hebben of een adres waarbij de post duidelijk niet aankomt, kunnen we ook geen aanslagen versturen of in de brievenbus te doen. Het vaststellen van aanslagen is echter wel mogelijk. We kunnen (mits een schatting het toelaat) positieve aanslagen opleggen. Als bij het boekenonderzoek teruggaven beoordeeld zouden worden, is het mogelijk om niet aannemelijk gemaakte teruggaven niet te verlenen. We krijgen immers geen gelegenheid deze teruggaven te beoordelen.

De aanslagen moeten op de voorgeschreven wijze bekend worden gemaakt. Als dit niet per post kan, is er de mogelijkheid om in een dagblad een oproep te doen aan belastingplichtige dat wij hem een aanslag willen uitreiken. Vervolgens is paspoortsignalering mogelijk.

Publiceren in een dagblad en paspoortsignalering worden slechts sporadisch toegepast. Dit kan met toestemming van de vaco invordering of een bevoegde specialist invordering (afhankelijk van de afspraak op het kantoor).

B. Feitelijk onderzoek

5. Achterstand in administratie / geen controle binnen redelijke termijn

Achterstand betekent dat (mogelijk) niet aan de administratieplicht van artikel 52, eerste lid, AWR wordt voldaan. De administratieplicht houdt in dat een administratieplichtige de administratie dusdanig moet voeren en bewaren dat hieruit altijd de rechten en verplichtingen en de (overige) voor de belastingheffing van belang zijnde informatie blijkt. Een en ander naar de eisen van het bedrijf. Dit betekent onder meer dat de administratie regelmatig moet worden bijgewerkt. Achtergrond hiervan is dat als een ondernemer de (dagelijkse) bedrijfsvoering niet beheerst er het risico bestaat op onjuiste belastingheffing.

Controle vindt door de regel over een aangifte plaats. Als er achterstand is, is het zeer de vraag hoe men deze aangifte heeft kunnen doen. In een aantal gevallen zal er dan sprake zijn van een schatting. Dit is per definitie een onjuiste aangifte.

Als er een achterstand is, kan men (uit praktisch oogpunt) de ondernemer de gelegenheid geven deze bij te werken. Dit belet echter niet een eerste gesprek. In dit gesprek moet immers aan de orde komen wat precies niet is bijgewerkt of wat ontbreekt en ook hoe de bedrijfsvoering gaat. Dit geeft dus ook een aanwijzing over wat gecontroleerd kan worden of waar wij eventueel een schatting van de winst op kunnen baseren.

Als het inderdaad een kwestie van bijwerken is, kan met de ondernemer bepaald worden hoeveel tijd dit in beslag gaat nemen. Deze tijd is niet onbeperkt. De administratie moet dusdanig worden gevoerd en bewaard dat controle binnen een redelijke termijn mogelijk is (artikel 52, zesde lid, AWR).

"Controle binnen een redelijke termijn" hangt samen met de aard en de omvang van de te controleren activiteiten. Dus niet alleen het moment waarop we gaan controleren maar ook hoe lang de controle duurt.

De constatering dat de administratie niet bij is, moet worden vastgelegd. De afspraak dat deze alsnog wordt bijgewerkt, moet zodanig geformuleerd worden dat niet het vertrouwen wordt gewekt dat wij met de afspraak over het gebrek heen stappen.

Vaak vragen wij om de administratie digitaal aan ons te leveren. Het kan zijn dat men hiervoor externe deskundigheid moet inhuren. Dit feit zelf hoeft het proces niet te vertragen. In een aantal gevallen wordt van onze kant een EDP-auditspecialist ingeschakeld. Hij kan bepalen of op dit punt het bedrijf meewerkt en of er sprake is van trainieren.

Als de ondernemer voor het bijwerken (te) veel tijd nodig lijkt te hebben, is het belangrijk door te vragen en hierop te reageren. De volgende afspraak kan gelijk gepland worden. Deze afspraak wordt met de bevindingen schriftelijk bevestigd.

Als het bijwerken niet binnen een redelijke termijn mogelijk is, is het handig om dit met eigen ogen waar te nemen. Dit om te voorkomen dat in bezwaarfase een complete administratie wordt overhandigd, hetgeen met de korte beslistermijnen vervelend is. Het is immers goed mogelijk dat je buiten de deur wordt gehouden.

Bovendien is het goed om de mening van de ondernemer over de stand en kwaliteit van zijn administratie te vragen. Wellicht zie je iets over het hoofd of kun je hem verder toelichten waarom je jouw mening toegedaan bent.

Als er inderdaad van een niet bij te werken achterstand sprake is, dan is de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet.

Geen informatiebeschikking

Stuur een brief waarin staat dat rechten en verplichtingen en voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens op dat moment niet uit de administratie blijken en niet is voldaan aan artikel 52 (zie voorbeeldtekst 6A).

Vervolgens wordt de aanslag al dan niet met boete naar eigen inzicht vastgesteld (zie punt 10). Indien de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. (zie voorbeeldtekst 6B) De informatiebeschikkingen bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.

Hierin staat dat rechten en verplichtingen en voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens op dat moment niet uit de administratie blijken en niet is voldaan aan artikel 52.

Bij een informatiebeschikking is het verplicht (uitspraak Hoge Raad) om een herstelkans te geven. Dat kan tegenstrijdig voelen, want je stelt juist dat bijwerken of herstel niet binnen redelijke termijn mogelijk is.

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

6. Ontbreken van (een deel van) de administratie

Ondernemers moeten op grond van artikel 52, eerste lid AWR een administratie voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers bewaren. Hun rechten en verplichtingen en de andere gegevens die voor de belastingheffingen van belang zijn moeten te allen tijde uit de (bewaarde) administratie blijken. Achtergrond hiervan is dat als een ondernemer de (dagelijkse) bedrijfsvoering niet beheerst er het risico bestaat op onjuiste belastingheffing.

Als bepaalde zaken niet worden geadministreerd of wel geadministreerd, maar niet bewaard dan wil dit niet gelijk zeggen dat niet aan de administratie- of bewaarplicht is voldaan. Het gaat er hierbij om dat sprake is van een voldoende ernstige tekortkoming (proportionaliteit) gerelateerd aan het belang van beheersing van de (dagelijkse) bedrijfsvoering.

Voorbeeld.

Een werknemer van belastingplichtige noteert telefonische bestellingen eerst op papier en brengt deze daarna in het computersysteem in. Het papier wordt weggegooid. De bestellingen en betalingen worden door andere werknemers afgehandeld. Er zijn geen (andere) gebreken in de administratie. Dit is onvoldoende om te stellen dat niet aan de administratieplicht is voldaan.

Vaak stellen we dat niet aan de administratieplicht is voldaan en dat we (daarom) de administratie verwerpen. Hoewel deze term ook in vakliteratuur nog steeds wordt gebruikt, 1994 verwerpen we niet meer. Tot 1994 was verwerpen noodzakelijk om de bewijslast om te keren. Nu gaat het er om of al dan niet aan de administratieplicht is voldaan.

Bij verwerpen is het nodig dat de controlemedewerker twee of meer van de onderstaande elementen aannemelijk kan maken. Slechts in sprekende gevallen kan één van die elementen volstaan.

1. hoogte van het brutowinstpercentage wijkt betekend af van hetgeen landelijk in die branche gebruikelijk is;
2. er zijn (ernstige) gebreken in de administratie;
3. de hoogte van het netto-privécijfer is onaannemelijk laag of zelfs negatief.

Deze drie elementen kunnen ook een hulp zijn bij het stellen dat niet aan de administratieplicht is voldaan. Een beroep op het niet voldoen aan de administratieplicht is echter eenvoudiger dan het verwerpen van de administratie.

Als je constateert dat niet aan de administratie- en/of de bewaarplicht is voldaan, is de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet.

Bij minder duidelijke situaties is de informatiebeschikking een middel om in een vroeg stadium al zekerheid over de administratieplicht te krijgen. Natuurlijk is het raadzaam om de situatie voor het verzenden van deze beschikking al met de ondernemer te bespreken. Wellicht zie je iets over het

hoofd of kun je hem verder toelichten waarom je jouw mening toegedaan bent.

Geen informatiebeschikking

Stuur een brief waarin je stelt dat niet aan de administratie- en/of bewaarplicht van artikel 52 AWR is voldaan. (zie voorbeeldtekst 7A).

Vervolgens wordt de aanslag al dan niet met boete naar eigen inzicht vastgesteld (zie punt 10). Indien de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. (zie voorbeeldtekst 7B) De informatiebeschikkingen bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.

Hierin staat dat niet aan de administratie- en/of bewaarplicht van artikel 52 AWR is voldaan. In voorbeeldtekst 7B staan aanwijzingen hoe je kunt onderbouwen dat niet aan de administratie- en/of bewaarplicht wordt voldaan.

Bij een informatiebeschikking is het verplicht om een herstelmogelijkheid te geven. Dat kan tegenstrijdig voelen, want je stelt juist dat zaken niet geadministreerd en/of bewaard zijn.

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Als je geen informatiebeschikking stuurt, kun je wel stellen dat om aan de administratie- en bewaarplicht te voldoen belastingplichtige bepaalde zaken moet administreren en bewaren. Is hij het er niet mee eens dan kan hij een kostenvergoeding aanvragen en wij beschikken hierop met een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit is geregeld in artikel 52, zevende lid, AWR. Krijg je een dergelijk verzoek om kostenvergoeding, ga dan naar je vta controle of vta formeel recht.

7a. Het niet beschikbaar willen stellen van (een deel van) de administratie (volgens belastingplichtige is administratie wel aanwezig)

Als belastingplichtige de administratie niet of niet volledig beschikbaar wil stellen, voldoet hij niet aan artikel 47 en 52 (lid 6) AWR. Informeer naar de reden en geef aan dat iedereen gehouden is de administratie volledig ter beschikking te stellen.

Mogelijk stelt hij dat het gevraagde niet aanwezig is en daarom niet beschikbaar kan worden gesteld. Je verwacht echter of je weet zelfs dat bepaalde gegevensdragers er wel degelijk zijn. Zie voor deze situatie hoofdstuk 7b.

Als belastingplichtige volhardt, stel hem dan schriftelijk op de hoogte dat hij de administratie volledig ter beschikking moet stellen. Stel een datum waarvoor of waarop alsnog aan de verplichting moet worden voldaan. (zie voorbeeldtekst 8)

Als er geen of een negatieve reactie komt op deze brief, kun je er voor kiezen om na het verlopen van de termijn nogmaals telefonisch contact op te nemen. Wellicht kun je hem overtuigen of heeft hij nog andere argumenten. Je kunt ook op de vervolgstap ingaan. De vervolgstap is afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking stuurt of niet (zie punt 13).

Geen informatiebeschikking (geen toepassing art. 54 AWR)

Stuur een rappel waarin je wederom een termijn stelt en op de consequenties wijst.
(zie voorbeeldtekst 9)

Als belastingplichtige alsnog de administratie ter beschikking stelt, kan de controle voortgezet worden.

Als niet of negatief op het rappel wordt gereageerd, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Als de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking (geen toepassing art. 54 AWR)

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. De informatiebeschikkingen bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.

Stel hierin een nieuwe termijn voor het ter beschikking stellen van de administratie.

Als belastingplichtige alsnog de administratie ter beschikking stelt, vernietig dan uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de informatiebeschikking.

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Als belastingplichtige voordat de aanslag is opgelegd alsnog de gevraagde stukken geeft, voldoet hij alsnog aan zijn verplichting en kan de controle worden voortgezet. Vernietig uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de eventuele informatiebeschikking.

Als belastingplichtige eerst heeft gezegd dat de gevraagde stukken niet aanwezig zijn, is het toch zeer opmerkelijk dat ze toch aanwezig zijn. Mogelijk leidt de inhoud van de stukken tot correcties.

7b. Het niet beschikbaar willen stellen van (een deel van) de administratie (volgens belastingplichtige is administratie/gegevensdrager niet aanwezig)

Als een deel van de gevraagde administratie of een gegevensdrager niet aanwezig is, kan dit niet beschikbaar worden gesteld. Als je ondanks de ontkenning van belanghebbende echter verwacht of zelfs weet dat bepaalde gegevensdragers er wel degelijk zijn, kan artikel 54 AWR een oplossing bieden.

O.g.v. artikel 54 AWR wordt het niet verstrekken van een gegevensdrager voor de toepassing van artikel 25 en 27e AWR gelijk gesteld aan het niet voldoen aan de administratieplicht en andere verplichtingen genoemd in artikel 52. Dit tenzij het ontbreken of het onvolledig zijn veroorzaakt is door overmacht, maar dat is echt een uitzondering. Informeer in elk geval naar de reden.

Artikel 54 AWR is echt een vangnetartikel. Bedoeld om administratieplichtigen die bepaalde gegevensdragers niet willen overleggen toch met de dreiging van de omkering en verzwaring van de bewijslast te bewegen het toch te doen. Het is lastig om de bedoeling van het artikel in de tekst van het artikel te lezen. Als je van dit artikel gebruik wil maken, verdient het aanbeveling om de tekst van de Vakstudie Algemeen te lezen en met je vta Formeel Recht te overleggen. Ook hier is daarna de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking stuurt of niet. Van deze situatie zijn geen voorbeeldteksten.

8. Afzegging afspraak tijdens de controle

Tijdens de controle kan een afspraak worden afgezegd. Informeer naar de reden als deze niet gegeven is. Als een collega de boodschap heeft aangenomen bel dan gelijk het bedrijf terug. Als aan de collega een nieuwe datum is doorgegeven die verder dan een week na de eerder afgesproken datum ligt ook.

Voor het beoordelen van de reden geldt hetzelfde als bij het maken van een eerste afspraak (zie punt 1). Probeer als het geen valide reden lijkt, vast te houden aan de eerste afspraak. Lukt dit niet maak dan een nieuwe afspraak.

Bij een tweede afzegging direct volgend op de eerste wederom informeren en de reden wegen. Bevestig schriftelijk de nieuwe afspraak, noem de redenen van de eerste en tweede afzegging en vermeld daarin dat opnieuw afzeggen wordt beschouwd als weigering aan het boekenonderzoek mee te werken. Stel ook dat meewerken verplicht is. (zie voorbeeldtekst 11)

Als een controle voortvarend loopt, de contacten goed zijn en er geen reden lijkt te zijn dat men wegens traineren afzegt, kan nog een (aantal) keer worden gewacht met vermelden dat opnieuw afzeggen wordt beschouwd als weigering aan het boekenonderzoek mee te werken.

Wordt voor een derde maal afgezegd, dan is de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet.

Geen informatiebeschikking

Stuur een brief waarin je stelt dat als de afzegging niet ongedaan wordt gemaakt, je dit beschouwt als een weigering om aan het boekenonderzoek mee te werken. Vermeld tevens wat daarvan de consequenties zijn. Afhankelijk van het aantal dagen tussen de brief en de geplande afspraak kun je ook een nieuwe datum stellen. Deze nieuwe datum is kort na dagtekening. (zie voorbeeldtekst 12A)

Als belastingplichtige alsnog akkoord gaat met de afspraak, kan de controle voortgezet worden.

Als niet of negatief wordt gereageerd, wordt na datum van de laatst afgezegde afspraak de aanslag al dan niet met boete naar eigen inzicht vastgesteld (zie punt 10). Indien de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. (zie voorbeeldtekst 12B) De informatiebeschikkingen

bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.
Stel hierin een nieuwe datum voor een afspraak.

Als belastingplichtige alsnog akkoord gaat met de afspraak, vernietig dan uiterlijk op het moment van opleggen van de aanslag(en) de informatiebeschikking.

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Als na de reactiedatum genoemd in het rappel of in de informatiebeschikking, maar voordat de (ambtshalve) aanslag is vastgesteld wordt gereageerd dat men alsnog een afspraak voor een inleidend gesprek wil maken, voldoet belastingplichtige alsnog aan zijn verplichting en kan de controle voortgezet worden. Vernietig dan uiterlijk op het moment van opleggen van de aanslag(en) de eventuele informatiebeschikking.

9. Niet beantwoorden van vragen tijdens de controle

Sommige vragen kunnen beter mondeling en andere kunnen beter schriftelijk worden gesteld. Hoe groter de onderneming hoe meer vragen schriftelijk zullen worden gesteld.

Het is praktisch om bij het inleidend gesprek het stellen van vragen al aan de orde te laten komen en hier een afspraak over te maken. Bijvoorbeeld aan het einde van elke controledag een half uur.

Probeer vragen zoveel mogelijk te bundelen, maar wel behapbaar te houden. Liever meerdere delen met vragen dan 1 megastuk dat ontmoedigt om te beantwoorden.

Ook is het van belang dat de kosten en de moeite die het belanghebbende kost om te voldoen aan wat je vraagt in verhouding is met het belang dat wij hebben (proportionaliteit).

Mondelinge vragen kunnen soms per omgaande worden gesteld, soms wil men liever een afspraak maken. Maak de afspraak gelijk. Bij afzeggen van de afspraak reden vragen en gelijk een nieuwe afspraak maken.

Stel bij schriftelijke vragen een (redelijke) termijn waarbinnen gereageerd moet worden. Probeer in te schatten hoeveel tijd het beantwoorden zal kosten. Stem met degene die ze moet beantwoorden af of hij de termijn haalbaar vindt. Dit bevordert de relatie en ook de voortgang.

Indien vragen zijn gesteld, kan de controle gewoon doorgaan. Wel moet bij met een nieuwe vragenlijst rekening worden gehouden met de belasting die het kost om de eerste te beantwoorden.

Probeer continu in gesprek te blijven.

Als men niet binnen de afgesproken termijn antwoordt en uitstel vraagt, argument wegen. Als men helemaal niet reageert, kan het aanspreekpunt hierop aangesproken worden. Afhankelijk van de reactie en het argument wordt al dan niet uitstel van beantwoording gegeven.

Als wederom niet wordt gereageerd of men wil weer uitstel zonder valide reden, schriftelijk bevestigen wat is gebeurd. Noem de redenen van het eerste en tweede uitstel en vermeld daarin dat opnieuw

uitstel vragen of geen reactie geven binnen de termijn, wordt beschouwd als weigering om aan het boekenonderzoek mee te werken. (zie voorbeeldtekst 13)

Als je te maken hebt met controle bij de boekhouder/adviseur, stuur dan een c.c. van de brief aan belastingplichtige.

Beseft moet wel worden dat als een dergelijke waarschuwing is gegeven en men reageert daar niet op, men minder geneigd zal zijn een volgende vragenbrief te beantwoorden. Geprobeerd moet worden de hoofdvragen in de eerste brief te stellen.

Wordt wederom zonder valide reden uitstel gevraagd of niet binnen de termijn gereageerd, dan is de vervolgstap afhankelijk van het feit of je een informatiebeschikking (zie punt 13) stuurt of niet.

Geen informatiebeschikking

Stuur een brief waarin je rappelleert en stelt dat als niet binnen een bepaalde termijn wordt gereageerd, je dit beschouwt als een weigering om aan het boekenonderzoek mee te werken. Vermeld tevens wat daarvan de consequenties zijn. (zie voorbeeldtekst 14A)

Als je te maken hebt met controle bij de boekhouder/adviseur, stuur dan een c.c. van het rappel aan belastingplichtige.

Als niet of negatief wordt gereageerd, wordt de aanslag al dan niet met boete naar eigen inzicht vastgesteld (zie punt 10). Als de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Wel een informatiebeschikking

Overleg (tenminste) met je specialist informatiebeschikkingen (zie punt 13) en stuur na goedkeuring een informatiebeschikking. (zie voorbeeldtekst 14B) De informatiebeschikkingen bij dit memo staan ook in (de opvolger van) TOP.

Stel hierin een nieuwe datum voor het verstrekken van de informatie.

Als belastingplichtige alsnog (volledig) de gevraagde informatie verstrekt, vernietig dan uiterlijk op het moment dat je de aanslag(en) oplegt de informatiebeschikking.

Als de gevraagde informatie deels wordt verstrekt, moet je beoordelen of je vasthoudt aan de informatiebeschikking. Vind je de verkregen informatie voldoende en kun je hiermee uit de voeten, vernietig dan de informatiebeschikking. Zo niet, laat de beschikking dan in stand

Als tegen de beschikking bezwaar wordt ingesteld dan moet met het opleggen van de aanslag(en) de bezwaar- en eventuele beroepsfase van de informatiebeschikking worden afgewacht. Als toch een aanslag wordt opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is, vervalt de informatiebeschikking en daarmee de verlenging van de termijnen.

Als tegen de beschikking geen bezwaar wordt ingesteld, wordt de aanslag naar eigen inzicht al dan niet met boete vastgesteld (zie punt 10). Doordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, geldt omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12).

Als na de reactiedatum genoemd in het rappel of in de informatiebeschikking, maar voordat de (ambtshalve) aanslag is vastgesteld de gevraagde informatie wordt verstrekt, voldoet belastingplichtige alsnog aan zijn verplichting. Vernietig dan uiterlijk op het moment van opleggen van de aanslag(en) de eventuele informatiebeschikking.

10. Schatten van de winst bij een niet bijgewerkte of onvolledige administratie

Als niet aan de administratie- of de bewaarplicht is voldaan, is moeilijk te beoordelen of de aangifte juist is. Uit de schatting kan blijken dat de aangifte in elk geval niet te laag is en dat deze gevolgd kan worden.

Bij een schatting verandert de aard van het onderzoek. Uitgangspunt wordt aanknopingspunten zoeken voor het bepalen van de hoogte van de winst, zonder dat te veel de diepte in wordt gegaan. Beseft moet worden dat niet het werk van de ondernemer gedaan moet worden. Vaak is dat door de ontbrekende stukken trouwens niet mogelijk.

Hoe minder aanwezig is, hoe minder concreet de schatting hoeft te zijn en kan zijn. Het is voldoende dat de schatting een marginale toetsing kan doorstaan. De schatting moet dus redelijk zijn en er mag geen sprake zijn van willekeur.

Onduidelijke zaken mogen in ons voordeel worden berekend. Wel geldt ook de redelijkheid dat als wij een omzet schatten hier ook kosten bij horen.

Als voorgaande jaren wel goed geadministreerd zijn, kan het resultaat van een ouder jaar ontgaan van incidentele baten en lasten worden geëxtrapoleerd. Bekende baten, lasten en ontwikkelingen kunnen worden meegenomen. Onzekere zaken kunnen in ons voordeel worden uitgelegd. Eventueel kan het oude jaar gecontroleerd worden. Dit laatste alleen in overleg met de vta controle aangezien van de behandelopdracht wordt afgeweken.

In het algemeen wordt aangeraden zoveel mogelijk objectieve feiten vast te stellen op het moment dat wij controleren en dan met behulp van de branchegegevens een correctie te berekenen. Vooral branches waar vanouds veel met contanten wordt gewerkt zijn lastig te controleren. Juist van deze branches zijn behoorlijk veel branchegegevens bekend.

Voorbeeld.

Horecaondernemer X gooit primaire aantekeningen weg en heeft zijn Z-afslagen niet bewaard. De brutowinstmarges zijn (te) laag en het privé ligt op het bijstandsniveau. Bij WTP's blijkt er personeel te lopen dat niet op de loonlijst staat. Een waarschuwing om de administratie op orde te brengen en primaire aantekeningen te bewaren wordt niet nagekomen.

Als actie brengen we de onderneming in kaart. Hoeveel zitplaatsen zijn er? Wat zijn de openingstijden? Wat voor producten zijn er? Zit de loop er in? Hoe lang is deze zaak al open? Kortom bedrijfseconomische factoren om vast te stellen dat deze ondernemer vergelijkbaar is met de branchegegevens. De correcties worden in eerste instantie bepaald op het (gemiddelde) niveau van de branchegenoten. De administratie hebben wij alleen nodig om de actuele brutowinstmarges te berekenen, uitgaande van de recente prijslijst. Met de brancheontwikkeling kan de correctie worden herrekend naar het juiste jaar.

De correctie wordt doorgevoerd voor alle middelen die in deze branche horen. Bij deze horecaondernemer dus LH (zwart personeel), OB (meer omzet) en IH (hoger bedrijfsresultaat).

11. Omvangrijke correcties die leiden tot de conclusie dat vereiste aangifte niet is gedaan

Een ondernemer zal waarschijnlijk niet voor niets trainieren. Als hij op voorhand weet dat de correcties substantieel kunnen zijn, zal hij mogelijk willen verhinderen dat de administratie wordt bekeken. Het kan ook zo zijn dat hij (wel) volledig aan de administratie- en bewaarplicht voldoet, maar dat zijn aangifte niet met de administratie strookt.

Als het correctiebedrag in verhouding tot het totale bedrag van de in een tijdvak af te dragen belasting of in verhouding tot het aangegeven inkomen zowel in absolute als in relatieve zin omvangrijk is, is de vereiste aangifte niet gedaan. Er is dus wel aangifte gedaan, maar dit blijkt achteraf niet de vereiste aangifte te zijn. Belastingplichtige moet zich er wel van bewust zijn dat bepaalde zaken niet zijn aangegeven. Opzet is hiervoor niet vereist.

Dus ook als de materiële vereiste aangifte niet is gedaan kan de bewijslast worden omgekeerd. Wij hebben hiervoor de bewijslast. De jurisprudentie op dit punt is lastig. Het verdient dan ook aanbeveling om contact op te nemen met je vta formeel recht voordat je stelt dat (materieel) de vereiste aangifte niet is gedaan.

Stel schriftelijk dat de vereiste aangifte niet is gedaan, noem de consequenties hiervan en noem een reactietermijn waarbinnen men kan reageren op deze stellingname. Dit is vooral bij minder duidelijke situaties van belang.

Als de reactie van belanghebbende onvoldoende is, wordt de aanslag al dan niet met boete naar eigen inzicht vastgesteld (zie punt 10). Doordat de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt er omkering van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase (zie punt 12). In de begeleidende brief wordt op de eventuele reactie van belanghebbende ingegaan.

Mocht je twijfelen of er sprake is van een vereiste aangifte, dan kun je (na de reactie van belastingplichtige) alsnog voor de zekerheid een informatiebeschikking versturen. Hiervoor is het natuurlijk wel noodzakelijk dat belastingplichtige een informatieverplichting niet nakomt.

12. Omkering en verzwaring van de bewijslast

In een aantal gevallen wordt de bewijslast naar belastingplichtige verschoven en verzaamd. Hij zal in de bezwaar- en beroepsfase overtuigend moeten aantonen (doen blijken) dat wij de aanslag tot een onjuist bedrag hebben opgelegd. Het enkel aannemelijk maken is niet meer voldoende.

Van deze situatie is sprake als de vereiste aangifte niet is gedaan of als de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. Voor de bezwaarfase is dit geregeld in artikel 25, derde lid, AWR en voor de beroepsfase in artikel 27e, eerste lid, AWR. Een informatiebeschikking is (in beginsel) onherroepelijk geworden als de bezwaartermijn of de (hogere) beroepstermijn van zes weken is verstreken.

Er moet rekening worden gehouden met het evenredigheidsbeginsel; is de mate waarin belastingplichtige niet aan zijn informatieplicht voldoet van een dusdanig gewicht dat het de zware maatregel van de omkering van de bewijslast rechtvaardigt.

Als belastingplichtige reeds de bewijslast heeft, bijvoorbeeld bij kosten of vrijstellingen, wijzigt de bewijslast niet. Niet aannemelijk gemaakte kosten of vrijstellingen kunnen gecorrigeerd worden. We krijgen immers geen gelegenheid deze te beoordelen.

Als de vereiste aangifte niet is gedaan, geldt de omkering en verzwaring voor de gehele aanslag. Er wordt dan geen onderscheid gemaakt tussen actief- en passiefposten waar belanghebbende oorspronkelijk de bewijslast voor heeft. M.a.w. belanghebbende dient overtuigend aan tonen (te doen blijken) dat de aanslag te hoog is.

Omkering en verzwaring van de bewijslast is een zware maatregel. Als je te maken hebt met controle bij de boekhouder/adviseur en je geen contact (meer) hebt met belastingplichtige, is het goed om hem op de hoogte te stellen van wat er gebeurt. Dan komt de informatiebeschikking niet (of minder) als een verrassing.

Als (o.a.) aan onderstaande verplichtingen niet volledig is voldaan, kan een informatiebeschikking worden afgegeven.

1. verschijningsplicht in persoon bij oproep voor mondeling onderhoud (art. 41 AWR);
2. inlichtingenplicht en inzageplicht voor eigen belastingheffing (art. 47 AWR);
3. inlichtingenplicht in gelieerde en internationale verhoudingen (art. 47a AWR);
4. plicht om inlichtingen duidelijk en op gevraagde manier te verstrekken en hier afschriften van te laten maken (art. 49 AWR);
5. administratieplicht (art. 52, eerste lid, AWR);
6. bewaarplicht (art. 52, derde lid, AWR);
7. plicht t.a.v. inrichting van de administratie m.b.t. controleerbaarheid/medewerkingsplicht (art. 52, zesde lid, AWR).

Indien de belanghebbende echter geen enkele schuld (AVAS) heeft aan niet-inachtneming van één van bovengenoemde eisen kan de bewijslast niet met succes worden omgekeerd. Er moet sprake zijn van een overmachtssituatie. Er geldt een zorgplicht ten aanzien van de administratie, zodat succesvol beroep op overmacht een uitzondering is. Als voorbeeld van overmacht is de situatie waarbij de primaire bescheiden in de boekhouding door brand grotendeels verloren zijn gegaan. Een voorbeeld waar geen sprake is van overmacht is wanneer de gehele administratie in de achterbak van een auto wordt gestopt en de auto wordt gestolen. De ondernemer heeft dan namelijk niet aan zijn zorgplicht voldaan.

13. Wel of geen informatiebeschikking sturen

Met de invoering van de Wet Dezentje wordt van ons verlangd dat we heroverwegen of inderdaad sprake kan zijn van een situatie waarbij omkering en/of verzwaring van de bewijslast mogelijk wenselijk is. Dit is ook de reden dat er landelijk voor gekozen is om niet zonder toestemming van de vaco formeel recht en/of vaco controle (of een door hen aan te wijzen persoon) een informatiebeschikking te versturen. In dit memo wordt deze persoon aangeduid met specialist informatiebeschikkingen.

Bij een aantal kantoren is consultatie van en/of meetekenen door de teamleider verplicht. Landelijk wordt geadviseerd om de teamleider als dat niet verplicht is wel te betrekken of te consulteren bij de keuze. Met het afgeven van de informatiebeschikking gaan doorlooptijden immers oplopen en wordt de kans op een klacht groter.

In alle gevallen is het belangrijk dat in het dossier goed wordt vastgelegd waarom gekozen is voor het al dan niet afgeven van een informatiebeschikking en ook welke personen hierbij geconsulteerd zijn.

Een informatiebeschikking kan zowel in de aanslag- als de bezwaarfase worden afgegeven. In de in deze memo en de voorbeeldbrieven genoemde situaties wordt van de aanslagfase uitgegaan. Bij trainieren in de bezwaarfase kan soortgelijk worden gehandeld. De voorbeeldteksten zullen dan aan de bezwaarfase moeten worden aangepast.

Het afgeven van een informatiebeschikking is overigens niet verplicht (discretionaire bevoegdheid van de inspecteur), ook niet als belanghebbende erom verzoekt. Een uitgebreide beschrijving van de toepassing van de Wet Dezentje is te vinden in de Handreiking wet-Dezentje (zie landelijke site Formeel Recht en de nieuwsbrief toezicht van september 2011). Deze handreiking zal in 2016 geactualiseerd worden. Ook de nieuwsbrieven toezicht zijn een goede bron van informatie. Zie tot slot de nieuwsbrief Formeel Recht van februari 2016 voor een actueel aanbod van de jurisprudentie.

Voorbeelden van situaties waarin er geen informatiebeschikking verstuurd wordt, zijn:

- er is al sprake van omkering en/of verzwaring van de bewijslast omdat de (vereiste) aangifte niet is gedaan. Als er sprake is van omvangrijke correcties die (mogelijk) leiden tot de

conclusie dat de vereiste aangifte niet is gedaan, kun je er voor kiezen voor de zekerheid toch een informatiebeschikking te sturen.

- de bewijslast rust al bij belanghebbende (bijvoorbeeld aftrekposten, vrijstellingen).
- informatie kan ook op een andere manier worden verkregen.
- er zijn inmiddels voldoende gegevens om de aanslag op te leggen.
- we besluiten een civiele procedure aan te spannen. Een civiele procedure kan naast het afgeven van een informatiebeschikking lopen. Ook is er geen tijdsvolgorde bepaald.
- uit tactisch oogpunt zien we van het sturen van een informatiebeschikking af.
- belanghebbende heeft geen enkele schuld (AVAS) aan niet-inachtneming van een informatieverplichting. Hiervan is niet snel sprake. Vaak heeft belanghebbende geen voorzorgsmaatregelen genomen om een overmachtssituatie te voorkomen en is er daarom geen sprake van een echte overmachtssituatie.

C. Eindfase onderzoek (slotgesprek, rapportage)

14. Afzegging bespreking (concept)controlerapport of geen reactie hierop

Als belastingplichtige niet reageert op de uitnodiging te reageren op het (controle)rapport of hij de afspraak om het te bespreken afzegt, kunnen wij hem niet aan de afspraak houden noch een reactie afdwingen. Dit valt niet onder de informatieplicht van artikel 47 AWR.

Hoewel het niet wenselijk is, zijn soms in het rapport nog vragen opgenomen. Deze vragen zullen afzonderlijk schriftelijk gesteld kunnen worden. Hiervoor geldt wel artikel 47 AWR. De vragen zullen dus beantwoord moeten worden. Zie verder punt 9.

VOORBEELDTEKSTEN BIJ HET MEMO TRAINEREN VAN ONDERZOEKEN

Voorbeeldtekst 1

Weigeren afspraak inleidend gesprek (memo punt 2)

Eerste brief

Betreft: Afspraak inleidend gesprek boekenonderzoek

Geachte <heer / mevrouw> <naam>,

Op <datum> heb ik u gebeld om een afspraak te maken voor een boekenonderzoek <middel jaar / onderwerp> bij uw bedrijf. Wij hebben nog geen afspraak gemaakt, omdat u zei dat <reden geen afspraak maken noemen>.

Ik heb toen met u besproken dat dit geen reden is om geen boekenonderzoek in te stellen. <ingaan op argumenten>

Ik begrijp dat een boekenonderzoek niet altijd goed uitkomt of zelfs weerstand oproept. Toch hoort het er bij. De Belastingdienst heeft als taak de administratie en de belastingaangiften van bedrijven te beoordelen. Vaak doen wij dit via een boekenonderzoek. Hieraan meewerken is een wettelijke verplichting die voor elke ondernemer geldt. Onder het kopje 'Regelgeving' kunt u lezen om welke wettelijke bepalingen het gaat.

Wat kunt u verwachten?

Het boekenonderzoek bestaat uit een inleidend gesprek, het onderzoek zelf en een eindgesprek. Ik schat in dat het totale onderzoek <tijdsduur> duurt. Uw medewerking is daarbij belangrijk.

Regelgeving

- Algemene informatieplicht en gelegenheid geven om de administratie te raadplegen: artikel 47 en 49 <Als LH: en artikel 53> van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- Benodigde medewerking verlenen zodat het boekenonderzoek binnen redelijke termijn mogelijk is: artikel 52, zesde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Afspraak

Ik verzoek u vóór <datum> telefonisch contact met mij op te nemen om een afspraak met mij te maken. Ik ben bereikbaar op <telefoonnummer>.

Hoogachtend,

Voorbeeldtekst 2A

Weigeren afspraak inleidend gesprek (memo punt 2)

Tweede brief

Betreft: Uw weigering om een afspraak voor een boekenonderzoek te maken

Geachte <heer / mevrouw> <naam>,

Op <datum eerste brief> vroeg ik u in mijn brief om voor <datum> een afspraak te maken voor een boekenonderzoek <middel jaar / onderwerp>.

(keuze 1) Ik heb van u geen reactie ontvangen. Ik heb daarna op <datum> telefonisch contact met u opgenomen. U vertelde mij dat u niet mee wilt werken aan een boekenonderzoek. U wilt niet meewerken omdat <reden geen afspraak maken>. Ik heb u toen gezegd dat dit geen reden is om geen boekenonderzoek in te stellen. <ingaan op argumenten>

(keuze 2) Ik heb van u geen reactie ontvangen. Hieruit begrijp ik dat u niet wilt meewerken.

(keuze 3) U hebt schriftelijk/telefonisch laten weten hieraan niet mee te willen werken. U wilt niet meewerken omdat <reden geen afspraak maken noemen>. Ik heb u toen gezegd dat dit geen reden is om geen boekenonderzoek in te stellen. <ingaan op argumenten>

Ik heb u in mijn brief van <datum voorbeeldtekst 1> aangegeven dat meewerken aan een boekenonderzoek verplicht is voor elke ondernemer. Onder het kopje 'Regelgeving' kunt u lezen om welke wettelijke bepalingen het gaat.

Nu u ervoor kiest om geen afspraak te maken, beschouw ik dit als een weigering om aan het boekenonderzoek mee te werken.

Gevolgen weigeren afspraak

Omdat ik van u geen informatie heb gekregen, ben ik van plan
(keuze a) het verzoek teruggaaf omzetbelasting af te wijzen.

(keuze b) <de aftrekpost <naam> / de voorziening e.d.> aan te passen.

(keuze c) de verschuldigde belasting te schatten. Meestal leidt dat tot een hogere aanslag dan wanneer een boekenonderzoek plaatsvindt.

(Als geen aangifte is gedaan, deze alinea toevoegen:)

Omdat u geen aangifte hebt gedaan, hebt u in bezwaar- en beroepsfase een zwaardere bewijslast. U moet dan doen blijken dat de aanslag te hoog is vastgesteld. Dit betekent dat u met feiten overtuigend aantoont dat de (geschatte) aanslag onjuist is. Dit is in de wet vastgelegd, zie onder het kopje 'Regelgeving'.

(Als schatting ook toevoegen:) Als u meewerkt, kan dat invloed hebben op de schatting

Tot slot wijs ik u erop dat u strafrechtelijk vervolgd kunt worden als u opzettelijk niet voldoet aan uw fiscale verplichtingen.

Regelgeving

- Algemene informatieplicht en gelegenheid geven om de administratie te raadplegen: artikel 47 en 49 <Als LH: en artikel 53> van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- Medewerking verlenen zodat het boekenonderzoek binnen redelijke termijn mogelijk is: artikel 52, zesde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- (Als geen aangifte is gedaan, deze alinea toevoegen:) Verzwaring bewijslast in bezwaar- en beroepsfase: artikel 25, derde lid en artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Laatste kans

Dit is de laatste kans om een afspraak te maken voor een boekenonderzoek. Ik wil het onderzoek starten op <datum, uur, plaats>. U kunt mij uiterlijk <datum> bellen om deze afspraak te bevestigen.

Als u besluit niet te reageren of een boekenonderzoek afwijst,

(keuze a) zal ik het verzoek teruggaaf omzetbelasting afwijzen.

(keuze b) <kan / zal> ik de <aanslag / navorderingsaanslag / naheffingsaanslag> opleggen.

Ik ben bereikbaar op <telefoonnummer>.

Hoogachtend,

Voorbeeldtekst 2B, informatiebeschikking

Weigeren afspraak inleidend gesprek (memo punt 2)

Tweede brief, informatiebeschikking

Betreft: Informatiebeschikking, uw weigering om een afspraak voor een boekenonderzoek te maken

Geachte <heer / mevrouw> <Naam>,

Op <datum eerste brief> vroeg ik u in mijn brief om voor <datum> een afspraak te maken voor een boekenonderzoek <middel jaar / onderwerp>.

(keuze 1) Ik heb van u geen reactie ontvangen. Ik heb daarna op <datum> telefonisch contact met u opgenomen. U vertelde mij dat u niet mee wilt werken aan een boekenonderzoek. U wilt niet meewerken omdat <reden geen afspraak maken>. Ik heb u toen gezegd dat dit geen reden is om geen boekenonderzoek in te stellen <ingaan op argumenten>

(keuze 2) Ik heb van u geen reactie ontvangen. Hieruit begrijp ik dat u niet wilt meewerken.

(keuze 3) U hebt <schriftelijk / telefonisch> laten weten hieraan niet mee te willen werken. U wilt niet meewerken omdat <reden geen afspraak maken noemen>. Ik heb u toen gezegd dat dit geen reden is

om geen boekenonderzoek in te stellen. <ingaan op argumenten>

Ik heb u in mijn brief van <datum voorbeeldtekst 1> meegedeeld dat meewerken aan een boekenonderzoek verplicht is voor elke ondernemer. Onder het kopje 'Regelgeving' kunt u lezen om welke wettelijke bepalingen het gaat.

Informatiebeschikking

Deze brief is een voor bezwaar vatbare beschikking (een informatiebeschikking). In deze beschikking stel ik vast dat u niet aan uw informatieplicht voldoet. U kiest er namelijk voor niet mee te werken aan het boekenonderzoek. Zonder boekenonderzoek kan ik niet beoordelen of het juiste bedrag aan belasting is of wordt vastgesteld. Daarvoor is een goed beeld van uw onderneming nodig. Een inleidend gesprek is een essentieel onderdeel van het boekenonderzoek.

Gevolgen informatiebeschikking

Deze informatiebeschikking leidt tot een zwaardere bewijslast. U moet dan in de bezwaar- en beroepsfase doen blijken dat de aanslag te hoog is vastgesteld. Dit betekent dat u met feiten overtuigend aantoont dat de (geschatte) aanslag onjuist is. Dit is in de wet vastgelegd, zie onder het kopje 'Regelgeving'.

Deze beschikking leidt tot verlenging van de termijn waarbinnen de aanslag kan worden opgelegd. De aanslagtermijn wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking en het moment dat deze onherroepelijk wordt.

Deze gevolgen gelden voor:

- < de (naheffings / navorderings)aanslag *middel jaar*>
- < de (naheffings / navorderings)aanslag *middel jaar*>

Bezwaar informatiebeschikking

Als u vindt dat u wel aan uw informatieplicht voldoet, kunt u bezwaar maken tegen deze informatiebeschikking. In uw bezwaarschrift moet u motiveren waarom u vindt dat u deze beschikking ten onrechte hebt gekregen. Uw bezwaarschrift is tijdig als ik het binnen zes weken na dagtekening van deze beschikking heb ontvangen.

U kunt er naar aanleiding van deze beschikking voor kiezen alsnog mee te werken aan het boekenonderzoek. Ik verzoek u dan vóór <datum> een afspraak te maken. Als u volledig hebt meegewerkt, zal ik deze informatiebeschikking vernietigen en zullen er in dit kader geen gevolgen zijn voor de bewijslast. Deze herstelmogelijkheid laat de mogelijkheid van bezwaar in stand.

Regelgeving

- Algemene informatieplicht en gelegenheid geven om de administratie te raadplegen: artikel 47 en 49 <Als LH: en artikel 53> van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- Medewerking verlenen zodat het boekenonderzoek binnen redelijke termijn mogelijk is: artikel 52, zesde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- Informatiebeschikking: artikel 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- Verzwaring bewijslast in bezwaar- en beroepsfase: artikel 25, derde lid en artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Hoogachtend,

Voorbeeldtekst 3

Afzegging afspraak inleidend gesprek (memo punt 3)

Eerste brief, tweede afzegging

Betreft: Bevestiging inleidend gesprek boekenonderzoek

Geachte <heer / mevrouw> <naam>,

Op <datum> hebben wij telefonisch afgesproken dat ik op <datum> een boekenonderzoek <middel jaar / onderwerp> bij uw bedrijf zal instellen. Deze afspraak heb ik in mijn brief van <datum> bevestigd.

Eerste keer afspraak verzet

(keuze 1) Op <datum> hebt u telefonisch laten weten dat u de afspraak wilde verzetten.

(keuze 2) Op <datum> hebt u schriftelijk laten weten dat u de afspraak wilde verzetten. Ik heb daarom op <datum> telefonisch contact met u opgenomen.

De reden dat u de afspraak wilde verzetten was <reden>. Ik heb toen met u besproken dat dit geen reden is om geen boekenonderzoek in te stellen. <ingaan op argumenten>

We hebben vervolgens afgesproken dat op <oorspronkelijke of nieuwe datum> het boekenonderzoek zal worden ingesteld.

Verzoek de afspraak opnieuw te verzetten

(keuze 1) Op <datum> hebt u telefonisch laten weten dat u de afspraak weer wilt verzetten.

(keuze 2) Op <datum> hebt u schriftelijk laten weten dat u de afspraak weer wilt verzetten.

Daarom heb ik u op <datum> gebeld.

De reden dat u deze keer de afspraak wilt verzetten, is <reden>. Ik heb u gezegd dat dit geen reden is om het boekenonderzoek achterwege te laten. <ingaan op argumenten>

Ik begrijp dat een boekenonderzoek niet altijd goed uitkomt of zelfs weerstand oproept. Toch hoort het er bij. De Belastingdienst heeft als taak de administratie en de belastingaangiften van bedrijven te beoordelen. Vaak doen wij dit via een boekenonderzoek. Hieraan meewerken is een wettelijke verplichting die voor elke ondernemer geldt. Onder het kopje 'Regelgeving' kunt u lezen om welke wettelijke bepalingen het gaat.

Wat kunt u verwachten?

Het boekenonderzoek bestaat uit een inleidend gesprek, het onderzoek zelf en een eindgesprek. Ik schat in dat het totale onderzoek <tijdsduur> duurt. Uw medewerking is daarbij belangrijk.

Regelgeving

- Algemene informatieplicht en gelegenheid geven om de administratie te raadplegen: artikel 47 en 49 <Als LH: en artikel 53> van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
- Benodigde medewerking verlenen zodat het boekenonderzoek binnen redelijke termijn mogelijk is: artikel 52, zesde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Conclusie

Het inleidend gesprek zal plaatsvinden op <adres, datum, tijd>.

Hoogachtend,