



**rijksuniversiteit
groningen**

Juni 2022

Essay Tax Risk Management & Tax Technology

De Extrapolaffaire

B.H. Duinkerken

b.h.duinkerken@student.rug.nl

06 121 39 865

Master Fiscaal Recht 2021/2022

Snr. 4191773

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	3
2. Wat is extrapolatie?.....	4
2.1 Extrapoleren binnen belastingrecht.....	4
2.2 Extrapoleren volgens de Belastingdienst	5
2.3 Extrapolatie in rechtspraak.....	7
3. Conclusie	9
Bronnenlijst	10

1. Inleiding

Er is een verschuiving gaande van integrale boekenonderzoeken naar steekproefsgewijze controle gebaseerd op data sets. In het geval de inspecteur omissies aantreft in een boekhouding, en deze ernstig genoeg zijn waardoor de administratie niet voldoet aan de wettelijke administratieplicht, is de inspecteur bevoegd om deze constatering te extrapoleren over meerdere jaren. Kortgezegd houdt dat in dat hij 1 aangetroffen fout mag uitvergrooten en aan mag nemen over meerdere jaren, om met die grondslag een navordering/naheffing op te leggen.

In mijn essay wil ik onderzoeken wanneer de inspecteur naar dit middel kan grijpen, welke formele regels en beleidskeuzes er over te vinden zijn en hoe de rechter oordeelt in dergelijke zaken. Het essay heet de extrapolaffaire omdat ik mij kan voorstellen dat als dit middel wordt misbruikt, het grote gevolgen kan hebben voor belastingplichtige. Hun belasting wordt niet meer vastgesteld op basis van een administratie, maar op basis van een statistische berekening welke sterk afhankelijk is van een “zorgvuldige” inschatting van de inspecteur.

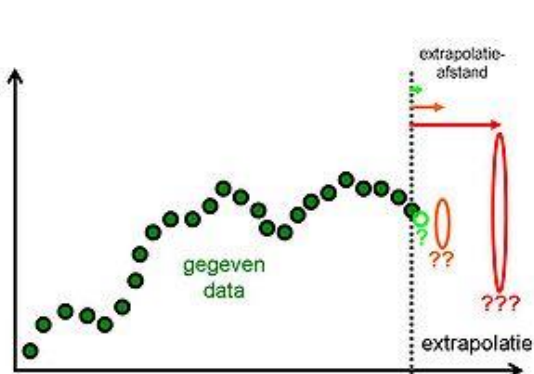
2. Wat is extrapolatie?

Volgens Van Dale Uitgevers wordt extrapoleren gedefinieerd als “Uit bekende termen van een reeks de daarbuiten gelegen termen berekenen.”¹ Hieruit begrijp ik dat om te kunnen extrapoleren, er sprake dient te zijn van 1 set aan data welke geverifieerd is, en dat je op basis van deze objectieve gegevens de reeks doortrekt over de reeks van niet geverifieerde data.

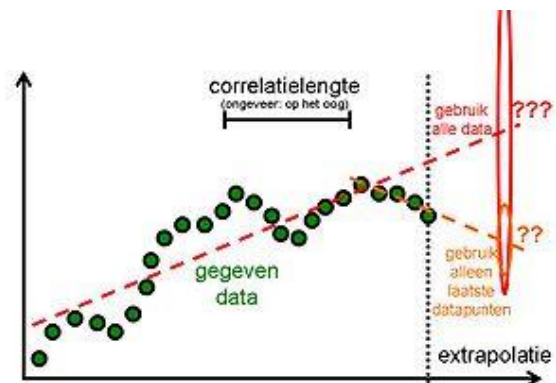
Als je deze methodiek omzet naar een belastingcasus komt het erop neer dat de bevindingen op basis van 1 beperkte reeks, zegge 1 maand boekhouding, worden afgezet naar de resterende 11 maanden. Als uit de onderzochte boekhouding van een maand blijkt dat zegge 6% van de geclaimde voorbelasting onterecht blijkt te zijn, dan zal dit gegeven zich min of meer ook in de andere 11 maanden hebben voorgedaan. Er is dan grond om 6% van de voorbelasting over *het gehele jaar* na te heffen, zonder daadwerkelijk omissies vast te hoeven stellen in die resterende 6 maanden.

Maar hoe weet men of die geconstateerde 6% een realistisch beeld geeft? Om te kunnen extrapoleren moet de kwaliteit van de gegevens gewaarborgd zijn. Volgens Wikipedia hangt de kwaliteit o.a. af van de zogeheten extrapolatieafstand, alsmede de correlatielengte.²

Extrapolatieafstand binnen een belastingcasus ziet op het extrapoleren van 1 maand naar 12, of 60 (5 jaar), en de vraag of dat aanvaardbaar is. Hoe verder je extrapoleert, hoe minder betrouwbaar de uitkomst is. Correlatielengte binnen een belastingcasus zegt iets over de vraag of je 1 maand controleert, of 3 maanden. Ter verduidelijking hiervan zijn afbeelding 1 en 2 opgenomen.



Afbeelding 1: Extrapolatieafstand



Afbeelding 2: Correlatielengte

Op basis van deze afbeeldingen wordt duidelijk dat de uitkomst van de extrapolatie, een nogal ruime marge kan bevatten. Die marge is afhankelijk van de kwantiteit van de onderzochte data (correlatielengte) en de lengte van de periode waarover wordt geëxtrapoléerd (extrapolatieafstand).

2.1 Extrapoleren binnen belastingrecht

Graag had ik een deel van mijn meest gewaardeerde fysieke vakliteratuur geraadpleegd voor dit essay. Echter komt tot mijn grote verbazing het woord “extrapoleren” geen enkele keer voor in de indices van deze boeken. Als laatst meest relevante “vakliteratuur” (2003) vind ik in een stuk van Mw. mr. A.

¹ <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/Extrapoleren> 25-06-2022

² <https://nl.wikipedia.org/wiki/Extrapolatie> d.d. 25-06-2022

van Dongen.³ Aan de orde is een bezwaar inzake een naheffing omzetbelasting, omdat de naheffing is gebaseerd op een extrapolatie. Uit een steekproef bleek dat belastingplichtige een aantal malen ten onrechte geen BTW heeft berekend, vervolgens wordt dit gegeven geëxtrapolerd naar een naheffingstijdvak van de afgelopen 5 jaar ten hoogte van 7.994.060 NLG. Na uitspraak van het Hof bedroeg de naheffing nog 748.443 NLG. Een verlaging van meer dan 90%! Die 90% bestond voornamelijk uit hetgeen dat voortvloeide uit de extrapolatie.

Hoewel het naheffingsbedrag in absolute zin nog steeds vrij hoog was, had dit bedrag niks meer te maken met de methodiek van extrapoleren. Deze vorm van naheffing werd door het Gerechtshof Amsterdam niet toegestaan omdat:

“(…) een belastingstelsel als dat van de belasting over de toegevoegde waarde, waarin de factuur een essentieel element vormt voor de controle en voor de uitoefening van het aftrekrecht, niet pas om aan de hand van een steekproef, hoe betrouwbaar op zichzelf ook, aan te nemen dat niet aan een controle onderworpen facturen onjuist zijn.”⁴

In 2008 heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan en gesteld dat, mits er sprake is van een deugdelijke berekening, naheffing op grond van extrapolatie binnen de BTW wel degelijk mogelijk is.⁵ Uit een korte zoektocht trek ik de conclusie dat een rechter extrapolatie over meerdere jaren niet snel accepteert. Verdere rechtspraak behandel ik in onderdeel 2.3.

Wat betreft extrapolatie binnen belastingrecht kom ik tot de voorlopige conclusie dat deze methodiek niet is gecodificeerd binnen de belastingwetten en dat de toelaatbaarheid zich louter ontwikkeld binnen jurisprudentie. Wel is de inspecteur gebonden aan zijn ruime bevoegdheden zoals gecodificeerd in de AWB, AWR en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

2.2 Extrapoleren volgens de Belastingdienst

Op basis van het voorgaande lijkt extrapolatie een onbekend en weinig succesvol middel voor navordering. Nu het in meer recentere vakliteratuur niet behandeld lijkt te worden en ook in rechtspraak niet snel wordt toegestaan. Desondanks wordt extrapolatie nog steeds voorgeschreven in het kader van een boekenonderzoek.⁶ In hoofdstuk 12 onder Evaluatie controlebevindingen wordt vermeld dat:

“(…)Wanneer de controlemedewerker materiële onvolkomenheden heeft geconstateerd, onderzoekt hij of de materiële onvolkomenheden ook gelden voor andere periode(n) en/of belastingmiddelen. Deze materiële onvolkomenheden projecteert hij zo mogelijk (binnen de aangifte) en/of extrapoleert hij (naar andere perioden en/of belastingmiddelen).

De bewijslast voor het aanbrengen van geprojecteerde en/of geëxtrapolerde correcties ligt in eerste instantie bij de Belastingdienst. Een statistische steekproef is in de regel voldoende voor de onderbouwing van een geprojecteerde correctie.

In de situatie van extrapolatie zal de controlemedewerker aanvullende werkzaamheden moeten verrichten om aan te tonen dat het beeld van de feitelijke situatie in de betreffende periode(n)

³ “Grote Stappen, ver van huis” Mw. mr. A. van Dongen 01-12-2003

⁴ ECLI:NL:GHAMS:2003:AL1769

⁵ ECLI:NL:HR:2008:AU0840

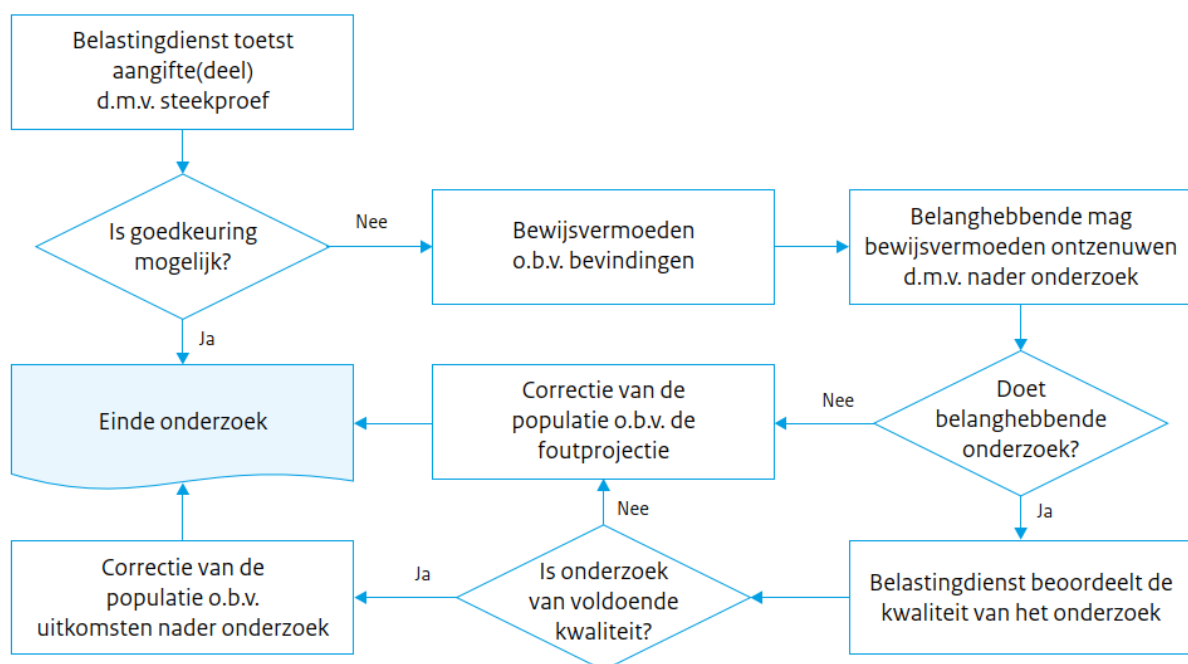
⁶ Handboek Controle Belastingdienst Juli 2020

constant is. De jurisprudentie is op dit punt in ontwikkeling. Correcties op basis van extrapolatie bespreek je daarom altijd met een specialist controle of formeel recht.”

Kort samengevat dient de inspecteur bij feitelijke constatering van *genoeg* fouten, de gevolgen van deze fouten te extrapoleren naar meerdere jaren en/of belastingmiddelen. De uitkomst van een *statistische* steekproef is in beginsel voldoende voor een correctie. maar de inspecteur zal wel aanvullend onderzoek moeten verrichten indien hij een correctie op basis van extrapolatie wil toepassen.

Op basis van deze bevindingen zou ik moeten concluderen dat extrapolatie geen term is waar een belastingplichtige voor hoeft te vrezen. Immers wordt een veronderstelde foutmarge gevonden, dan nog schrijft het controlehandboek voor dat de inspecteur nader onderzoek verricht. Gedurende mijn onderzoek ben ik echter een meer treffendere term tegengekomen die ziet op mijn gestelde problematiek, namelijk de guldensteekproef.

De guldensteekproef is in principe hetzelfde als extrapoleren. Rechtvaardiging in het gebruiken van een steekproef voor correcties vindt men in het feit dat alles integraal controleren te tijdrovend is. De Belastingdienst beschikt over een beperkt aantal middelen en door te kiezen voor een deelcontrole i.p.v. een integrale controle wordt er veel tijd bespaart. ⁷ Dit leidt tot een veel effectiever en efficiënter belastingapparaat. In afbeelding 3 hieronder is een schematisch overzicht opgenomen van de stappen welke de inspecteur dient te volgen tijdens een onderzoek. ⁸



Afbeelding 3: Schematisch overzicht stappenplan na een steekproef.

⁷ <https://www.nextens.nl/fiscaal-nieuws/eenvoudig-corrigeren-op-basis-van-de-guldensteekproef/> d.d. 28-06-2022

⁸ Handboek Controle Belastingdienst versie Juli 2020, pag. 165.

Voorts is van belang dat bij een steekproef de inspecteur uit moet kunnen gaan van een “nulfoutenverwachting”.⁹ De nulfoutenverwachting houdt in dat er in een steekproef géén fouten worden geconstateerd. De belastingplichtige doet immers ‘duidelijk, stellig en zonder voorbehoud’ aangifte. Dit rechtvaardigt een nulfoutenverwachting, aldus het handboek controle. Ook als in delen van de administratie fouten worden verwacht mag de inspecteur uit blijven gaan van een nulfoutenverwachting.

Het mag duidelijk zijn dat de belastingplichtige louter op basis van een steekproef, geconfronteerd kan worden met een forse naheffing. De belastingplichtige krijgt de kans om de bevindingen te ontzenuwen, maar dit onderzoek moet wel van voldoende kwaliteit zijn. Overigens moet de uitkomst van deze bevindingen boven de materialiteitsgrens liggen, wil de inspecteur een correctie doorvoeren. Dit betekent echter niet dat de inspecteur niet *zou kunnen* navorderen indien de materialiteitsgrens niet wordt overschreden. Die bevoegdheid blijft de inspecteur altijd behouden.

Op basis van het voorgaande concludeer ik dat extrapoleren c.q. het uitvoeren van de gulden steekproef nog steeds een veel gebruikt middel is van de inspecteur. Daaruit volgt een grote verantwoordelijkheid omdat de kwaliteit van het onderzoek, veel invloed heeft op de uitkomst en omvang van (eventuele) correcties. Ik twijfel sterk aan de rechtvaardiging voor het mogen verwachten van nul fouten. Ik zelf ken geen foutloos mens. Het Rijk zelf weet voor 5% van de gedane uitgaven niet zeker of deze rechtmatig zijn gedaan.¹⁰ Desondanks wordt de inspecteur voorgeschreven om bij de burger nul fouten te verwachten. Zoiets lijkt mij een voorbode voor ellende.

Met dat gezegd hebbende acht ik het wel begrijpelijk dat bij de grotere c.q. zeer grote ondernemingen op deze wijze een onderzoek wordt verricht. Het is en blijft van groot belang dat de kwaliteit van het onderzoek door de inspecteur wordt gewaarborgd, en mijn inziens desgevraagd getoetst kan worden.

2.3 Extrapolatie in rechtspraak

Eerder in dit essay hebben we al vastgesteld dat de Hoge Raad een navordering welke voortvloeit uit een extrapolatie toelaatbaar acht. Toen ik zocht naar “Extrapoleren” vond ik enkele arresten met de titels: “Inspecteur mocht resultaten boekenonderzoek 2012 niet extrapoleren naar andere jaren”¹¹, “Inspecteur mag waskaarten 2007 glazenwasser niet extrapoleren naar 2006 en 2008”¹² “Schending loonadministratieplicht in 2007 niet zonder aanvullend bewijs extrapoleren”¹³.

Hoewel een extrapolatie als navordering niet wordt uitgesloten, blijkt dat een rechter niet snel meegaat met een navordering welke tot stand is gekomen op basis van een geëxtrapolerde steekproef. Op 31 december 2020 heeft Gerechtshof Den Bosch de voorwaarden voor een correctie op basis van een guldensteekproef verder verduidelijkt.¹⁴ Het Hof spreekt uit dat de uitkomsten van een steekproef een aanvaardbaar bewijsmiddel is, mits de steekproef aan statistisch-wetenschappelijke normen beantwoordt. Voorts moet de belastingplichtige de kans hebben gehad om de uitkomst te ontzenuwen. Voor wat betreft het onderzoek dient er sprake te zijn van een *homogene populatie* en moeten verschillen in foutmarges ondervangen worden met *cell sampling*. Homogeen wil

⁹ Handboek Controle Belastingdienst versie Juli 2020, pag. 160.

¹⁰ <https://nos.nl/artikel/2429286-rekenkamer-hekelt-financiele-verantwoording-rijk-kennis-en-kunde-ontbreken-d.d.> 28-06-2022

¹¹ ECLI:NL:HR:2017:2608

¹² ECLI:NL:RBDHA:2014:10301

¹³ ECLI:NL:GHARL:2013:5305

¹⁴ ECLI:NL:GHSHE:2020:4116

zeggen dat de cijferreeksen vergelijkbaar zijn. Ik vat dit samen als bijvoorbeeld een doorlopende reeks van data.

Cell sampling houdt in dat de populatie is opgedeeld in intervallen van gelijke omvang. Uit elk van deze interval worden een aantal posten gecontroleerd. Op deze wijze verkrijgt men een zuivere dwarsdoorsnede van de gehele populatie.¹⁵

Op niveau van Europees Recht is de zaak *Fortunata Silvia Fontana* relevant.¹⁶ In casu heeft het Hof van Justitie uitspraak gedaan in een casus waarbij de Italiaanse Belastingdienst op basis van een statistische berekening een navordering BTW heeft opgelegd.¹⁷ Zo is verklaard voor recht dat:

“Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het beginsel van neutraliteit van de belasting en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, die een belastingdienst de mogelijkheid biedt in geval van ernstige discrepanties tussen de aangegeven inkomsten en de inkomsten die zijn geraamd op basis van brancheonderzoeken, door middel van inductie, op basis van deze brancheonderzoeken, de omzet van een belastingplichtige te bepalen en diens gevolg een naheffingsaanslag op te leggen waarbij een aanvullend bedrag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt opgelegd, mits deze regeling en de toepassing ervan de belastingplichtige in de gelegenheid stellen om de resultaten van deze methode, met inachtneming van het beginsel van neutraliteit van de belasting, het evenredigheidsbeginsel en het recht van verweer, ter discussie te stellen op basis van een geheel van tegenbewijzen waarover hij beschikt en om zijn recht op aftrek van de voorbelasting uit te oefenen in overeenstemming met de bepalingen in titel X van richtlijn 2006/112. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te verifiëren.”

Samenvattend acht het Hof een correctie op basis van statistische gegevens niet in strijd met EU recht mits de belastingplichtige in staat wordt gesteld om tegenbewijs aan te leveren. Hoewel niet expliciet uitgesproken in de verklaring voor recht, heeft het Hof wel opgemerkt dat de onderliggende berekening nauwkeurig, betrouwbaar en actueel moet zijn.¹⁸

¹⁵ Handboek Controle Belastingdienst versie Juli 2020 pag. 161.

¹⁶ WFR 2020/198 “Wat vindt Europa van de Nederlandse fiscale steekproeven?”

¹⁷ ECLI:EU:C:2018:932

¹⁸ V-N 2018/65.17

3. Conclusie

Extrapolatie c.q. de guldensteekproef oogt aanvankelijk als een onbekend en weinig succesvol middel. Schijn bedriegt omdat dit middel steeds vaker wordt ingezet door de Belastingdienst. De reden hiervoor is gelegen in het zo efficiënt en effectief inzetten van belastingmiddelen. Voorwaarde voor een correctie op basis van een steekproef is dat de opzet van het onderzoek van kwalitatief voldoende aard is. Daarnaast moet de belastingplichtige de kans krijgen om enige vermoedens te ontzenuwen.

Omdat de inspecteur een grote bevoegdheid toekomt, en er in de steekproef uitgegaan mag worden van “nulfouten”, blijf ik een groot risico zien in de uitwerking van correcties op basis van een steekproef. De belastingplichtige krijgt weliswaar *de kans* om vermoedens te ontzenuwen, maar dient daarvoor een tegenonderzoek uit te voeren. Het is vervolgens aan de inspecteur om te oordelen of dit tegenonderzoek van voldoende kwalitatieve aard is. Indien dit zo is resteert de vraag of de vermoedens van de inspecteur ook voldoende zijn ontzenuwt. Als beide vragen bevestigend worden beantwoord is er niks meer aan de hand, is dit niet het geval dan zal de correctie worden gehandhaafd. De belastingplichtige loopt tevens standaard risico dat de correctie wordt geëxtrapoleerd naar meerdere jaren.

Er is een kans op ontzenuwing van de bewijsvermoedens maar dan moet de inspecteur daar wel ontzenuwt van raken. Uit eigen praktijkervaring weet ik hoe onvermurwbaar partijen kunnen blijven wat betreft hun eigen standpunten. Zo voer ik recent een bezwaarprocedure over een urenregistratie. Omdat de inspecteur een aantal registraties onwaarschijnlijk acht, wijst de inspecteur de gehele urenregistratie (en daarmee zelfstandigen- en startersaftrek) af. De discussie loopt al een tijd en alles wijst erop dat de inspecteur enkel wacht op het kunnen afwijzen van de ontzenuwing. Of dit terecht is maakt qua gevolgen voor de Belastingdienst niet uit. De inspecteur heeft immers gewoon de bevoegdheid om een besluit te heroverwegen, of niet. De burger kan door naar de bestuursrechter.

Extra knellend probleem is dat navorderingen vervolgens weer grond vormen voor de berekening van belastingrente en ook voor de omvang van eventueel op te leggen boetes. Omdat geen (rechts)persoon vrij is van fouten, loopt elke belastingplichtige standaard risico om strafrechtelijk veroordeeld te worden op basis van een rekensom. Omdat de wet een aangifte zonder voorbehoud eist, wordt een nulfoutenverwachting kennelijk gerechtvaardigd. Zoiets vind ik te ver gaan in een maatschappij welke schreeuwt om meer menselijke maat. Uit jurisprudentie blijkt dan ook wel dat een rechter niet snel mee gaat in een navordering op basis van extrapolatie. Zo wordt de eis gesteld dat de rekenmethodiek aan statistisch-wetenschappelijke normen moet voldoen.

Hoewel de rechter de rechtsbescherming goed in acht lijkt te nemen, zit er vaak veel tijd tussen de beslissing van de Belastingdienst om na te vorderen en een uitspraak van een rechter. Als een (rechts)persoon jarenlang belast wordt met de stress van een rekensomnaheffing welke hij louter volgens de inspecteur niet heeft ontzenuwt, zal dit mijn inziens nadelige invloed hebben op het algemene belastingmoraal. Immers wordt je niet meer gecorrigeerd op je feitelijke fouten, maar je statistisch geschatte fouten. De burger wordt over het algemeen niet blij van modellen c.q. niet transparante besluitvorming.

Extrapolatie, en met name de dossiervorming en het kunnen toetsen van de opzet, dient mijn inziens beter gecodificeerd te worden binnen de belastingwetgeving, dit teneinde een extrapolaffaire te voorkomen. Van belang is mijn inziens dat het gehele proces duidelijk wordt gedocumenteerd en desgevraagd ook volledig transparant ter beschikking wordt aan de belastingplichtige.

Bronnenlijst

Rechtspraak

ECLI:NL:GHAMS:2003:AL1769

ECLI:NL:HR:2008:AU0840

ECLI:NL:GHARL:2013:5305

ECLI:NL:RBDHA:2014:10301

ECLI:NL:HR:2017:2608

ECLI:EU:C:2018:932

ECLI:NL:GHSHE:2020:4116

Rapporten

Handboek Controle Belastingdienst Juli 2020

Artikelen

“Grote Stappen, ver van huis” Mw. mr. A. van Dongen 01-12-2003

WFR 2020/198 “Wat vindt Europa van de Nederlandse fiscale steekproeven?”

V-N 2018/65.17 “Arrest Fortunata Silvia Fontana: Italië mag inductieve methode gebruiken bij btw-naheffingsaanslagen.”

Websites

<https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/Extrapoleren> d.d. 25-06-2022

<https://nl.wikipedia.org/wiki/Extrapolatie> d.d. 25-06-2022

<https://www.nextens.nl/fiscaal-nieuws/eenvoudig-corrigeren-op-basis-van-de-guldensteekproef/>
d.d. 28-06-2022

<https://nos.nl/artikel/2429286-rekenkamer-hekelt-financiele-verantwoording-rijk-kennis-en-kunde-ontbreken> d.d. 28-06-2022