



Homogeen, of niet? WFR 2022/8

over homogeniteit van de
populatie bij toepassing van de
geldsteekproef



Opbouw

- ✓ De steekproef in het fiscale toezicht
 - ✓ bewijslastverdeling en steekproefevaluatie

- ✓ De casus van zaaknummer 20/00051
 - ✓ de toegepaste steekproef
 - ✓ geschilpunten tussen de partijen
 - ✓ het oordeel van het Hof

- ✓ Conclusies



Limpert Instituut

De steekproef in het fiscale toezicht - algemeen

- **Enkele conclusies van AG Niessen**

- **De steekproef levert fiscaal-rechtelijk bewijs mits**
 - ✓ uitgevoerd op controleerbare wijze
 - ✓ statistisch-wetenschappelijke maatstaven
 - ✓ belanghebbende gelegenheid krijgt om tegenbewijs te leveren

- **Foutprojectie aannemelijk als schatting**



Limpert Instituut

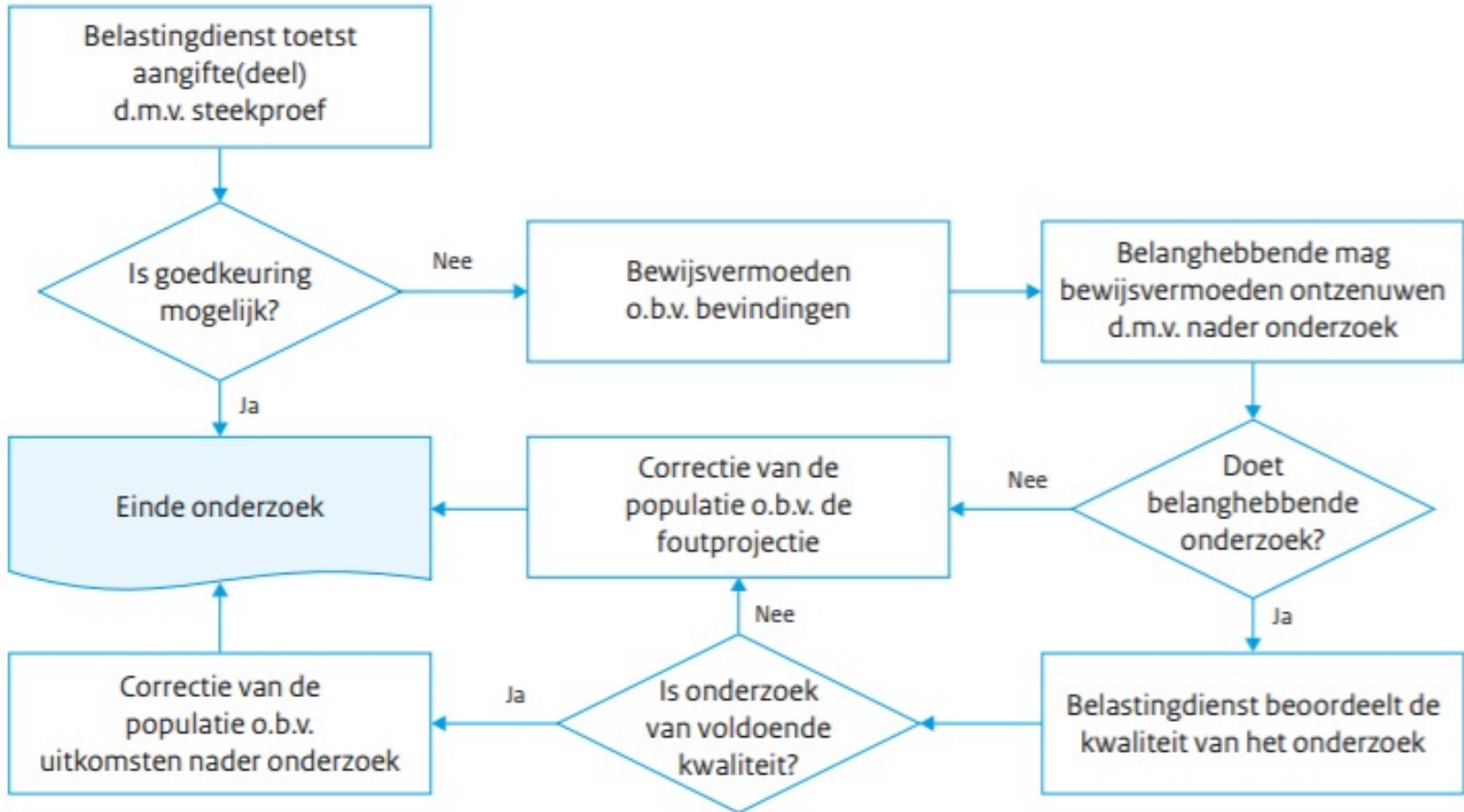
De steekproef in het fiscale toezicht - algemeen

- Hoge Raad 1982/155
- **Bewijs kan worden geleverd op basis van een vermoeden mits**
 - ✓ het vermoeden steunt op feiten
 - ✓ belanghebbende gelegenheid krijgt om tegenbewijs te leveren.



De steekproef in het fiscale toezicht - algemeen

- Evaluatieschema:**





Casus van zaaknummer 20/00051 de toegepaste steekproef

- Geïntegreerde steekproef op de uitgaven
- Populatie

Populatie	bedrag	Specificatie, afkomstig uit:	
		Loonadm.	Financiële adm.
Kraamzorg	2.470.849	1.799.114	671.735
Borstvoedingscentrum	80.164	-	80.164
[belanghebbende]	261.554	113.861	147.693
	2.812.567	1.912.975	899.592

- Administratie
 - ✓ belastingplichtige verzorgt de financiële administratie,
 - ✓ het advieskantoor verzorgt de loonadministratie



Casus van zaaknummer 20/00051 de toegepaste steekproef

- **Geïntegreerde steekproef**
 - ✓ 17 fouten, waarvan er 14 worden 'opgelost';
 - ✓ 3 resterende fouten in fin. adm.; som taints: 1,8900
 - ✓ goedkeuring niet mogelijk
 - ✓ foutprojectie: $1,8900 \times \text{€ } 40.000 = \text{€ } 75.600$
- **Gelegenheid om de uitkomsten van de steekproef te weerleggen**
 - ✓ Belastingplichtige kreeg gelegenheid om de foutprojectie als bewijsvermoeden door nader onderzoek te ontzenuwen.
 - ✓ Maakte daarvan geen gebruik.



Casus van zaaknummer 20/00051 geschilpunten tussen partijen

- **Standpunten belanghebbende**
 - ✓ twee verschillende administrateurs maken niet structureel dezelfde repeterende fouten. Daarom gaat de wet van de grote getallen niet op.
 - ✓ de fouten in de steekproef mogen niet worden omgeslagen over de hele populatie van € 2,8 mio.
 - ✓ de uitkomsten van de steekproef kunnen niet de onderbouwing zijn voor de correctie van € 75.600.



Casus van zaaknummer 20/00051 geschilpunten tussen partijen

- **Standpunten Belastingdienst**
 - ✓ Diversiteit in administratieve handelingen doet zich (nagenoeg) altijd voor, in allerlei verschijningsvormen.
De AO/IB (art 52 AWR) moet op die diversiteit zijn afgestemd en moet leiden tot fiscaal correcte euro's.
 - ✓ De suggestie dat in de twee deelpopulaties sprake is van verschillende foutpercentages is niet op basis van feiten aannemelijk gemaakt.
 - ✓ Verschillende foutpercentages in de deelpopulatie hebben geen betekenis voor de steekproefevaluatie als de twee delen naar evenredigheid vertegenwoordigd zijn in de steekproef.



Casus van zaaknummer 20/00051 geschilpunten tussen partijen

- **Standpunten Belastingdienst**

✓ In casu waren de twee delen evenredig vertegenwoordigd:

Populatie	bedrag	in %	Specificatie, afkomstig uit:			
			Loonadm.	in %	Financiële adm.	in %
Kraamzorg	2.470.849	87,8%	1.799.114	64,0%	671.735	23,8%
Borstvoedingscentrum	80.164	2,9%	-	0,0%	80.164	2,9%
[belanghebbende]	261.554	9,3%	113.861	4,0%	147.693	5,3%
	2.812.567	100,0%	1.912.975	68,0%	899.592	32,0%

Steekproef	aantal geldeenheden	in %	Specificatie, afkomstig uit:			
			Loonadm.	in %	Financiële adm.	in %
Kraamzorg	62	86,1%	45	62,5%	17	23,6%
Borstvoedingscentrum	2	2,8%	0	0,0%	2	2,8%
[belanghebbende]	8	11,1%	4	5,6%	4	5,5%
	72	100,0%	49	68,1%	23	31,9%



Casus van zaaknummer 20/00051 oordeel van het Hof

- 4.1. Het hof stelt voorop dat de onderhavige zaak in wezen de vraag betreft of en zo ja in hoeverre de inspecteur bewijs van een correctie kan leveren door middel van een foutprojectie aan de hand van de uitkomsten van een steekproefonderzoek. De daaraan voorgaande vraag of de Belastingdienst überhaupt door middel van steekproeven administraties van belastingplichtigen mag controleren, moet naar het oordeel van het hof in ieder geval bevestigend worden beantwoord.
- 4.2. Het hof is van oordeel dat de resultaten van een steekproef als bewijsmiddel kunnen worden aanvaard. Daartoe is wel vereist dat de steekproef wordt uitgevoerd op een statistisch-wetenschappelijk verantwoorde en controleerbare wijze. Omdat bij een vaststelling van fouten aan de hand van de resultaten van een steekproef per definitie (deels) wordt geconcludeerd tot het bestaan van feiten, of liever fouten, die niet daadwerkelijk zijn waargenomen, kan aan het bewijsmiddel echter niet meer bewijskracht worden toegekend dan dat de inspecteur daarmee het vermoeden van het bestaan van die feiten of fouten tot de berekende omvang kan scheppen. Dat bewijsvermoeden is voor ontzenuwing vatbaar. De belastingplichtige moet de gelegenheid tot die ontzenuwing worden geboden. De belastingplichtige kan in dat verband elk middel aanwenden ter staving van de stelling dat de uitkomst van de steekproef is beïnvloed door voor hem ongunstige omstandigheden, dan wel dat de steekproef is gebaseerd op verkeerde uitgangspunten. Hij kan dat onder meer doen door zelf een steekproef te laten uitvoeren, dan wel door middel van een volledige controle van de administratie.



Casus van zaaknummer 20/00051 oordeel van het Hof

- 4.3. Wil een steekproef zoals de onderhavige “guldensteekproef” vanuit statistisch-wetenschappelijk oogpunt verantwoord zijn, dan is onder meer vereist dat de elementen (in casu: euro’s) van de steekproef een homogene populatie vormen en dat de keuze voor die populatie aan de hand van objectieve maatstaven plaatsvindt. Homogeniteit vereist samenhang tussen de elementen van de populatie.
- 4.4. Belanghebbende bestrijdt de homogeniteit van de populatie waarop de onderhavige steekproef betrekking had, omdat de steekproef twee deeladministraties betrof (aangeduid als ‘de loonadministratie’ en ‘de financiële administratie’) die door, ook vanuit inhoudelijk administratief niveau bezien, verschillende administrateurs zijn gevoerd. Volgens belanghebbende betekent dit per definitie dat de foutpercentages van die respectieve deeladministraties verschillen en dat een foutenpercentage in de ene deeladministratie niets kan zeggen over de foutenmarge in de andere deeladministratie.



Casus van zaaknummer 20/00051 oordeel van het Hof

- 4.5. Het hof stelt als **uitgangspunt** voorop dat de onderhavige steekproef is uitgevoerd op een populatie die in beginsel als **een homogene populatie** moet worden beschouwd, namelijk **een populatie die bestaat uit alle uitgaven van dezelfde belastingplichtige**. Dat die uitgaven in verschillende deeladministraties worden verantwoord, mogelijk door verschillende personen, betekent niet zonder meer dat de populatie niet homogeen is. **Verschillen tussen (categorieën van) uitgaven die een onderneming doet zijn aan de orde van de dag en kunnen zich, ook wat betreft de administratie daarvan, in allerlei variaties voordoen. De uitkomst van een verantwoorde steekproef wordt door die variaties echter niet, althans niet zonder meer, beïnvloed.**
- 4.6. Onder omstandigheden kan, zoals de inspecteur ter zitting ook heeft erkend, een verschil in foutpercentage in deeladministraties wel tot de conclusie leiden dat een populatie die die deeladministraties omvat niet langer als homogeen kan gelden. **Het hof overweegt in verband daarmee dat belanghebbende haar stelling dat de foutpercentages van de respectieve deeladministraties verschillen niet aannemelijk heeft gemaakt.** Zij heeft in dat verband uitsluitend gewezen op de omstandigheid dat die respectieve administraties door (ook kwalitatief) verschillende personen worden gevoerd, maar heeft die stelling overigens niet onderbouwd. De steekproefresultaten zoals weergegeven onder 2.5 tot en met 2.7 hiervóór bieden ook volstrekt onvoldoende steun aan deze stelling van belanghebbende, zodat die moet worden verworpen.



Casus van zaaknummer 20/00051 oordeel van het Hof

4.7. Overigens overweegt het hof dat niet aannemelijk is dat een verschillend foutpercentage in de voornoemde respectieve deeladministraties invloed zou hebben gehad op de uitkomsten van de steekproef. De steekproef is namelijk uitgevoerd met toepassing van *cell sampling*, waarop de inspecteur in de gedingstukken een uitvoerige toelichting heeft gegeven. Gelet daarop zijn de twee delen van de administratie, althans de daarin opgenomen uitgaven-euro's, evenredig vertegenwoordigd in de euro's die in het kader van de steekproef zijn getrokken. Daardoor zijn de uitkomsten van de steekproef, ook uitgaande van een verschillend foutpercentage in de verschillende deeladministraties, representatief voor de gehele populatie die die beide deeladministraties omvat.



Casus van zaaknummer 20/00051 oordeel van het Hof

- 4.8. Het voorgaande betekent dat de inspecteur een begin van bewijs heeft geleverd voor de juistheid van de door hem verdedigde correctie van € 75.600. Zoals uit het voorgaande volgt, is het aan belanghebbende om die correctie te ontzenuwen. Belanghebbende heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid om nader onderzoek, door middel van een eigen steekproef, dan wel anderszins, naar de eigen administratie te doen. Belanghebbende heeft de resultaten van de steekproef, afgezien van het voorgaande, ook overigens niet in twijfel getrokken. Dat betekent dat het bewijsvermoeden van de juistheid van een correctie van € 75.600 niet is ontzenuwd en dat dus van de juistheid van die correctie moet worden uitgegaan.



Casus van zaaknummer 20/00051

conclusies

- ✓ Het uitgangspunt is dat een populatie als homogeen moeten worden beschouwd als die bestaat uit uitgaven van dezelfde belastingplichtige.
- ✓ Een stelling over verschillende foutpercentages in delen van de populatie moet op basis van feiten aannemelijk worden gemaakt.
- ✓ Verschillende foutpercentages in delen van de populatie hebben geen invloed op de uitkomsten van de steekproef als die twee delen naar evenredigheid zijn vertegenwoordigd door de euro's die in de steekproef zijn getrokken.