

# Relevante belastingdata vanuit transfer pricing en btw: de ‘Waarom’, ‘Wat’ en ‘Hoe’

**Richard Cornelisse en Edwin van Loon**

Mr. R.H. Cornelisse, Tax Assurance Expert, managing director van de Key Group en Phenix Consulting. E. van Loon RTAP, Tax Control Framework Coördinator ING Bank NV.

## **Trefwoorden:**

Belastingfunctie, belastingstrategie, reputatie, SAF-T, real-time, e-audits.

## **Samenvatting**

*De belastingmoraal verschuift. Steeds meer wordt iets wat wettelijk gezien mag, niet automatisch ook geaccepteerd door de publieke opinie. Reputatieschade dreigt. Belastingdiensten worden ook scherper, op zowel directe als indirecte belastingen. Ze willen vaker, sneller en meer gegevens zien. Daarnaast is er een tendens om de eindverantwoordelijkheid voor fiscale zaken hoger in de onderneming te leggen;*

*in het Verenigd Koninkrijk ligt die sinds vorig jaar zelfs al bij de raad van bestuur.*

*Die twee tendensen stellen eisen aan de interne fiscale afdelingen en de externe accountants, maar bieden ook kansen. De gegevens die de belastingdiensten eisen, zouden door het bedrijf zelf goed gemonitord en geïnterpreteerd moeten worden. Zo kan worden gekeken in hoeverre die gegevens misschien wijzen op ongewenste situaties en te grote belastingrisico's. Het kan ook zo zijn dat die gegevens duidelijk maken dat het bedrijf er misschien goed aan doet de bedrijfsprocessen anders te organiseren.*

*Door samenwerking van fiscale specialisten kan een gezamenlijke verantwoordelijkheid voor het totale fiscale reilen*



en zeilen van de multinational ontstaan. Van daaruit is een beter zicht op mogelijk gewenste investeringen voor het bedrijf mogelijk. Zo kan fiscaliteit de plaats innemen die het misschien altijd al verdient: als belangrijk onderdeel van het totale overkoepelende ondernemingsbeleid.

## Inleiding

Het begrip materialiteit kent vele betekenissen en definities. Materialiteitsgrenzen worden voornamelijk bepaald op basis van persoonlijke inschattingen. Dat kunnen inschattingen zijn van accountants, risicomanagementafdelingen, bestuurders van ondernemingen etc. Het begrip materialiteit is daarbij de goedkeuringsgrens. Het materialiteitsbegrip dat gebruikt wordt bij het vaststellen van de fiscale risicobereidheid van ondernemingen ligt vanzelfsprekend veel lager dan de materialiteit die de externe accountant hanteert voor de jaarrekeningcontrole.

### 1 De accountant is (nog) geen risico-analist

De taak van de externe accountant is beperkt tot het verstrekken van een verklaring omtrent de mate van getrouwheid van het beeld van de jaarrekening. Aan hem of haar wordt niet gevraagd een verklaring te verstrekken bij de getrouwheid of aanvaardbaarheid van een ingediende aangifte vennootschapsbelasting, loonbelasting, btw, etc.

De volgende belastingvoorbeelden moeten echter ook de volle aandacht hebben van accountants. Deze beursgenoteerde bedrijven hebben de risico's immers verplicht moeten melden op basis van de SEC regels aan hun investeerders:

- Google ontwijkt € 227 miljoen aan belastingen in Italië. Google betaalt € 130 miljoen aan de Engelse belastingdienst en spreekt af dat in de toekomst meer belasting zal worden betaald.<sup>1</sup> In Frankrijk eist de belastingdienst € 1,6 miljard van Google.<sup>2</sup>
- Apple betaalt € 318 miljoen als schikking aan de Italiaanse belasting na een twee jaar durend fraudeonderzoek.<sup>3</sup> Apple is te laat met betaling van € 13 miljard aan belastingen aan de Ierse overheid in het kader van staatssteun. Het effectieve belastingtarief in Ierland bedroeg 0,05%.<sup>4</sup>
- Facebook (FB, Tech30) heeft openbaar gemaakt dat de IRS onderzoek heeft gedaan met betrekking tot transacties met een Ierse dochtermaatschappij waarmee belasting zou zijn ontgaan. Het zou hierbij gaan om een bedrag tussen de \$3-\$5 miljard, inclusief rente,

volgens de door Facebook ingediende SEC-rapportage.<sup>5</sup>

- De Amerikaanse belastingdienst heeft na een boekenonderzoek vastgesteld dat Coca-Cola \$3,3 miljard (vermeerderd met rente) te weinig belasting heeft betaald. Winsten waren op onjuiste wijze aan het buitenland gealloceerd.<sup>6</sup>

Betwist zou wellicht kunnen worden, indien deze belastingdiscussies afzonderlijk per land per bedrijf zouden worden gezien, of deze gebeurtenissen ook materieel zijn voor de accountant. Wat het sowieso anders maakt is dat de media de reputatie van deze bedrijven bespreken. De eventuele reputatieschade en/of fiscale onzekerheid zou impact kunnen hebben op de aandelenkoers maar ook op externe relaties zoals bijvoorbeeld met de belastingdienst.

Het verlies aan belastinginkomsten door het verschuiven van winsten naar laagbelastingtarief-jurisdicities wordt jaarlijks conservatief geschat op tussen de \$100-240 miljard.<sup>7</sup>

De media-aandacht die deze gebeurtenissen hebben gekregen, de publieke verontwaardiging en de politieke reacties daarop – waaronder bijvoorbeeld die van US-senator en (voormalig) presidentskandidaat Bernie Sanders – benadrukken de verschillen in belastingmoraal. Waarom zouden gewone burgers aan hun belastingverplichtingen voldoen, terwijl de multinationals of de voetballers betaling van een 'fair share' middels belastingbesparingsstructuren proberen te voorkomen? De media en de politiek hebben uitvoerig aandacht gegeven aan de 'Panama Papers', 'Lux Leaks', 'Nederland Belastingparadijs' en 'Voetbal Leaks', etc.

In het kader van een onderzoek naar de vraag of er sprake is van overheidssteun neemt de EU-commissie het uitgangspunt in dat het afgeven van belastingrulings (advance pricing agreements: APA's) niet mag leiden tot situaties waarin belastingplichtigen minder belasting zouden hoeven te betalen dan andere belastingplichtigen in dezelfde omstandigheden.<sup>8</sup>

Trustkantoren, brievenbusmaatschappijen en adviseurs zijn vanwege de Panama Papers door de Tweede Kamer ondervraagd in het kader van belastingontwijking en belastingontduiking.<sup>9</sup> Dit zijn bv's zonder reële activiteiten die in

Nederland functioneren als doorgeefluik voor rente en royalty's binnen internationale bedrijven.

Door toepassing van belastingverdragen hoeft daardoor minder winstbelasting te worden betaald. Tijdens zijn presidentiële campagne in 2008 was Barack Obama duidelijk:

*'There's a building in the Cayman Islands that houses supposedly 12,000 U.S.-based corporations. That's either the biggest building in the world or the biggest tax scam in the world, and we know which one it is.'*

Er is dus een bredere discussie gaande die verder reikt dan wat wel of niet verdedigbaar is op basis van de fiscale wet- en regelgeving. Behalve financiële risico's – die materieel kunnen zijn – betreft het reputatierisico's die, zoals eerder aangegeven, ook de aandelenkoersen nadelig kunnen beïnvloeden.

Er kan dus sprake zijn van fiscaal geoorloofd handelen dat past binnen de fiscale wet- en regelgeving, maar maatschappelijk niet (meer) acceptabel is of wordt geacht. Dat is een relatief nieuw fenomeen van reputatierisico dat het risicomangement vanuit het overkoepelende 'business control framework' raakt. Past bijvoorbeeld het huidige bedrijfsmodel nog wel in de 'heroverwogen' bedrijfsstrategie?

In het kader van belastinginkomsten is wereldwijd ook een trend zichtbaar waarbij een verschuiving plaatsvindt van directe belastingen naar indirecte belastingen. De tarieven voor de btw gaan omhoog, terwijl de tarieven voor de winstbelasting omlaag gaan. Bij een gemiddelde multinational stroomt meer dan € 5 miljard aan indirecte belastingen door de boeken. Een vergissing van 1% kan het verschil zijn tussen winst of verlies. Dat is materieel, ook voor een accountant.

## 2 Nieuwe wetgeving UK: Tone at the top

In steeds meer landen wordt wet- en regelgeving ingevoerd die ondernemingen dwingt tot transparantie over hun gedrag ten opzichte van belastingrisico's, de invulling van (fiscaal) risicomangement, de risicobereidheid – mede in relatie tot tax planning – en de wijze waarop wordt omgegaan met belastingautoriteiten. Het beslaat de manier waarop daadwerkelijk fiscaal wordt

aangestuurd, waaronder de wijze waarop het bedrijf belastingbeslissingen neemt. Bijvoorbeeld het verstrekken van informatie over systemen en controles die aanwezig zijn om fiscale risicogebieden effectief te kunnen monitoren.

De in 2016 door het Verenigd Koninkrijk ingevoerde Finance Bill dwingt de raad van bestuur van een UK multinational niet alleen de belastingstrategie af te tekenen, maar ook openbaar te maken. Een belangrijk nieuw kenmerk van deze Finance Bill is dat één persoon binnen de raad van bestuur moet worden aangewezen die verantwoordelijk is voor de belastingstrategie.<sup>10</sup>

De kracht van deze wetgeving ligt in het feit dat hierdoor de raad van bestuur daadwerkelijk gedwongen wordt tot het innemen van een positie over de belastingmoraal van de onderneming. Dit wordt vastgelegd in een publieke belofte, hetgeen ervoor zorgt dat dit een belangrijk beoordelingsinstrument voor het meten en waarderen van de prestaties van de raad van bestuur zelf wordt (fiscale KPI). Toezichhoudende organen zoals de raad van commissarissen (en accountants?) zullen moeten toetsen of het bestuur zich daadwerkelijk houdt aan de door henzelf geformuleerde fiscale norm.

Daarnaast wordt blijkens de parlementaire geschiedenis verwacht dat bedrijven die hun belastingstrategie niet hebben gepubliceerd eerder een hogere risicobereidheid accepteren ten opzichte van belastingrisico's dan bedrijven die wel hun belastingstrategie hebben beschreven, formeel intern uitgerold en gepubliceerd.

Er is ook een duidelijk onderscheid met bestaande initiatieven zoals het Senior Accounting Officer (SAO)-regime in de UK. SAO is erop gericht dat adequaat aan tax accounting wordt gedaan. Deze wetgeving gaat verder dan SAO omdat het de bedrijfsstrategie ten opzichte van belastingen inzichtelijk maakt.

Wij zijn van mening dat dit type wet- en regelgeving de objectieve meetbaarheid van de 'Tone at the top' op fiscaal gebied realiseert. Vanuit change management is zonder eigenaarschap en actieve betrokkenheid van de raad van bestuur het realiseren van grote veranderingen of plegen van grote investeringen een kansloze missie. Door de eindverantwoordelijkheid voor de uitvoering van de fiscale strategie bij de raad van bestuur neer

te leggen, zal de belastingfunctie veel sneller het gereedschap – mandaat, resources, budget, etc. – krijgen om haar taken op een goede wijze te kunnen uitoefenen. Dat wordt versterkt indien ook van buitenaf – van de kant van de accountant en de belastingdienst – signalen de raad van bestuur bereiken om aan belastingen meer prioriteit te geven.

Het eigenaar maken, aftekenen en publiceren van de belastingstrategie zou een verbetering zijn van het huidige ‘Horizontaal Toezicht’-beleid in Nederland. Het brengt fiscale eindverantwoordelijkheid namelijk naar de raad van bestuur. In de praktijk steunt het Horizontaal Toezicht nog te veel op de relatie tussen de klantcoördinator van de Belastingdienst en het hoofd fiscale zaken van een bedrijf.

### 3 Meer aandacht voor Transfer Pricing ...

Veel landen implementeren inmiddels de BEPS-aanbevelingen zoals het ‘master’- en ‘local file’ en de ‘Country-By-Country’ rapportage. Dit leidt over het algemeen niet alleen tot een verzwaring van Transfer Pricing (hierna: TP) compliance-werkzaamheden maar resulteert ook tot potentiële ontdekking van fouten die voorheen niet zichtbaar waren. TP-processen zijn namelijk in de regel (nog) niet geautomatiseerd en de analyse-werkzaamheden rondom dit proces worden in hoge mate handmatig uitgevoerd.

In deze situatie is het een uitdaging om tijdig alle relevante fiscale data (aan)geleverd te krijgen. Dit ziet op zowel het verzamelen van de benodigde brondata, als op de TP-analyse zelf. Vaak zijn formaten en templates die worden aangeleverd onbruikbaar of moeten deze ‘handmatig’ in Excel worden aangepast om gebruikt te kunnen worden.

De huidige trend is dat steeds meer detail-informatie nodig is ten behoeve van specifieke producten of diensten; van wie de order heeft geplaatst tot details over de gehanteerde marges onderscheiden in diensten- en goederentransacties en de periode en voorwaarden waaronder deze hebben plaatsgevonden. Tijdig toegang tot dergelijke brondata is daarmee veel belangrijker geworden.

Dat is ook meteen de ‘overlap’ met data die de indirect tax functie nodig heeft. Grensoverschrijdende intercompany transacties is een risicogebied dat door elke multinational zal zijn

opgenomen in haar btw-risicomatrix – risico’s die de risicobereidheid overschrijden – en waarop effectieve controles moeten plaatsvinden.

### 4 ... en voor btw

De Big Four auditororganisaties maken in hun indirect tax surveys steeds luider melding van de stijgende risico’s van naheffing, boetes en reputatieschade. Dit omdat het belang van de indirecte belastingbedragen die door de boekhouding stromen steeds groter wordt en KPI’s en effectieve controles op indirecte belastingen vooralsnog vaak ontbreken.

Er is volgens hen klaarblijkelijk nog een lange weg te gaan voordat de middelen, processen en technologiestrategieën zijn ingebed en verantwoordelijkheden zijn benoemd om de wereldwijde VAT/GST-uitdagingen adequaat te beheersen.

Binnen Europa is sprake van omvangrijke btw-fraude. Het btw-gat kan worden gedefinieerd als het verschil tussen de werkelijk ontvangen en de theoretisch berekende btw-opbrengst. De EU-commissie heeft in september 2015 gemeld dat het totale btw-gat circa € 168 miljard bedraagt. Het btw-gat is al jaren van deze materiële omvang. Hierdoor staat het voorkomen van btw-fraude begrijpelijkerwijs hoog op de prioriteitenlijst van de Europese Commissie.

Uit het actieplan van de EU-commissie<sup>11</sup> en ‘20 measures to tackle the VAT gap’ hebben wij een aantal acties geselecteerd waaruit blijkt dat grote veranderingen op komst zijn. Deze zullen ook invloed hebben op het functioneren van de belastingfunctie(s):

- verbetering van samenwerking tussen de EU- en niet-EU-landen;
- verbetering van de effectiviteit van de belastingdiensten waaronder onderzoek naar de mogelijkheid om geautomatiseerd data aan te leveren waarmee de belastingautoriteiten een geautomatiseerd mechanisme kunnen ontwikkelen dat individuele transacties kan volgen en met elkaar kan verbinden om vroegtijdig fraude te signaleren;
- het samen met de lidstaten ontwikkelen van een nieuwe manier van datacollectie door middel van uitwisseling van ‘best practices’ en nieuwe ‘reporting’ and ‘auditing’ applicaties;
- verbetering van samenwerking tussen autoriteiten en gezamenlijke aanpak van fraude.

### 5 Belastingdiensten eisen meer, sneller, vaker gegevens

De strijd over een eerlijke verdeling van belastinginkomsten door overheden is in alle hevigheid losgebarsten. Belastingverschuiving door risicotoedeling van transacties naar lage belastingtarieflanden en zelfs de globalisatie *an sich* staan in de politiek ter discussie. Protectionisme is een belangrijk onderdeel van de strategische doelstelling van bepaalde overheden.

Daarnaast hebben discussie inzake BEPS en overheidssteun tot fiscale onzekerheden geleid die bedrijven dwingen tot het opnieuw evalueren van risico's. Dit zou soms zelfs kunnen leiden tot aanpassing van hun bedrijfsmodel. Huidige bedrijfsmodellen staan onder een vergrootglas, maar ook wijziging van bedrijfsmodellen – bijvoorbeeld van commissionair naar limited risk distributor – zullen aandacht krijgen van belastingautoriteiten.

De Nederlandse belastingdienst is gereorganiseerd waarbij de doelstelling is dat routinema-

tige en arbeidsintensieve, doch vrij eenvoudige controlewerkzaamheden, worden overgenomen door geautomatiseerde processen. Moderne technologie lijkt de rol van de 'traditionele' belastingcontroleur te gaan overnemen.

De gedachte is dat met nieuwe computersystemen en data-analysesoftware de databestanden uit verschillende bronsystemen aan elkaar kunnen worden gekoppeld, waardoor belastingcontroles efficiënter kunnen worden ingericht en er minder 'traditioneel opgeleid' personeel nodig is.

De doelstelling is ook dat de belastingautoriteiten eerder en sneller toegang krijgen tot relevante belastingdata en dat deze data periodiek door belastingplichtigen worden aangeleverd in een door de overheid voorgeschreven bestandsformaat dat eenvoudig kan worden ingelezen en in een oogopslag inconsistenties in fiscale behandelingen openbaart.

Bij de inrichting van de btw-automatisering rondom bedrijfsprocessen wordt nog steeds niet altijd voldoende nagedacht over transfer pricing en/of btw-regelgeving. Dit leidt ertoe dat hetgeen in een groot aantal financiële administratie(s) vastligt 'onmogelijk' vergeleken kan worden met hetgeen in aangiften is gerapporteerd.

### 6 SAF-T over steeds meer landen

Andere belastingdiensten volgen. Veelal wordt aangesloten bij het format dat de OECD heeft ontwikkeld: 'Standard Audit File for Tax Purposes' (SAF-T), waarin aan de Belastingdienst specifieke 'business accounting transactions' uit het ERP-systeem moeten worden verstrekt in een voorgeschreven format.

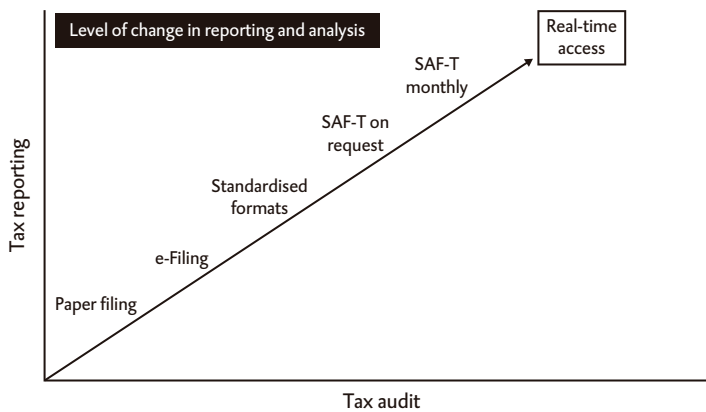
De OECD heeft beschreven welke processen in een ERP-systeem nodig zijn om een standpunt te kunnen innemen over de betrouwbaarheid van de elektronische data dat gebruikt is ter onderbouwing van belastingposities – voor de Vpb en btw.

De volgende landen in Europa hebben SAF-T ingevoerd: Portugal, Frankrijk, Litouwen, Luxemburg, Noorwegen, Polen en Oostenrijk.

Hierbij moet worden benadrukt dat ieder land zijn eigen lokale vereisten en interpretatie heeft. Er is dus (nog) geen sprake van coördinatie en een standaard aanpak. In de praktijk resulteert dat tot mogelijke verschillen per land die door de belas-



FIGUUR 1 Overzicht van SAF-T data



FIGUUR 2 Aanleveren in real-time

tingfunctie vanuit risk management afzonderlijk moeten worden beheerst. Uitbreiding van SAF-T-initiatief naar andere landen zal de komende jaren zonder enige twijfel gaan plaatsvinden en dus kan een verdere toename van e-audits (elektronische data audits) worden verwacht. Daarnaast zal ook steeds meer data moeten worden verstrekt.

In de meeste landen moet pas SAF-T-data worden ingediend bij de belastingdienst zodra een boekenonderzoek is aangekondigd. Portugal, Polen en Litouwen hebben echter ook een extra maandelijks specifieke BTW SAF-T.

In deze SAF-T moet maandelijks btw data elektronisch worden ingediend bij de belastingdienst. De belastingdienst kan de cijfers bijvoorbeeld vergelijken met de ingediende btw-aangifte. Het is gebruikelijk dat ERP-data wordt opgeslagen in een Excel-sheet waarna vervolgens btw-correcties worden gemaakt zonder dat een terugkoppeling hiervan plaatsvindt naar het ERP-systeem. Indien een Excel-sheet de basis is voor de btw-aangifte en SAF-T uitsluitend uitgaat van de data uit het ERP-systeem zullen de cijfers van de btw-aangifte niet overeenkomen met de BTW SAF-T. Dit kan vragen oproepen bij de Belastingdienst en resulteren in een grotere kans op een boekenonderzoek.

In veel landen worden belastingaangiften niet meteen beoordeeld. Dat zou kunnen betekenen dat in het uiterste geval – indien geen boekenonderzoek heeft plaatsgevonden – pas zekerheid bestaat wanneer de navordering- of naheffings-termijn is verjaard. Dat zou allemaal anders kunnen worden met e-audits, omdat immers data wordt opgevraagd waarmee de belastingdienst

standpunten in de aangiften daadwerkelijk kan toetsen.

Bij implementatie van SAF-T moet data pas worden verstrekt wanneer de belastingdienst daarom vraagt of achteraf bij een extra maandelijks btw-verplichting. Dat zou een verbetering kunnen zijn ten opzichte van het traditionele boekenonderzoek waar in de praktijk eens in de vijf jaren een boekenonderzoek plaatsvond.

In China en Mexico wordt echter al ‘real-time’ data aan de belastingdiensten verstrekt. Btw wordt in deze landen pas verrekenbaar op het moment dat afnemers kunnen aantonen dat zij hun leveranciers hebben geïdentificeerd aan de hand van een btw-identificatienummer en de factuur is betaald, onder vermelding van het bankrekeningnummer van de leverancier waaraan betalingen zijn overgemaakt. De kans op btw-fraude lijkt met deze maatregelen sterk af te nemen.

Hoe staat het dan met Europa en real-time verstrekken van data? Dat komt er ook spoedig aan:

- In Spanje treedt per 1 juli 2017 een nieuw btw-aangiftesysteem in werking. Bedrijven moeten in XML-format alle data van alle inkomende en uitgaande facturen binnen 4 dagen nadat een factuur is uitgereikt of geboekt elektronisch indienen bij de Spaanse belastingdienst. In de eerste 6 maanden krijgen bedrijven als overgangsregeling een extra termijn van 8 dagen. Dat is dus bijna ‘real-time’.
- Hongarije gaat een stap verder: per 1 juli 2017 is het noodzakelijk om voor verkoopfacturen boven 100.000 HUF (€ 322) vooraf eerst goedkeuring te krijgen van de belastingdienst. De factureringsoftware van belastingplichtige heeft een rechtstreekse connectie met de Hongaarse belastingdienst. Dat betekent dus dat real-time data moet worden verstrekt.

De nieuwe trend is hiermee gezet. De andere Europese lidstaten zijn wellicht nog niet zover, maar we weten ook dat onderling ‘best practices’ worden uitgewisseld om btw-fraude te bestrijden.

In Tsjechië, Hongarije, Litouwen, Estonia, Italië, Roemenië en Slowakije worden inmiddels aanvullende eisen gesteld aan de btw-aangiften. Infosys heeft hiervoor onderstaand overzicht opgesteld.<sup>12</sup>

[EU COUNTRIES WITH DETAILED VAT REPORTS]

- Czech Republic:**
  - Central Statement report
  - VAT records on transactional level
  - Submitted on regular basis together with VAT return
- Estonia:**
  - Appendix to VAT return in which all transactions, with business partners with whom particular threshold is exceeded, must be listed
- Hungary:**
  - Kind of domestic recapitulative statement report in which taxpayers advise certain level should be used
  - Additionally, on tax authorities request companies must present sales invoices on detailed level (including self sales descriptions)
- Italy:**
  - As of January 2017 new report regulated taxpayers
  - Contribuitori che oltre alle fatture emesse e ricevute, dovranno presentare trimestralmente dati sulle operazioni di acquisto, vendita e incasso
- Latvia:**
  - Appendix to VAT return on transactional level with proper description; in some cases particular thresholds apply
- Romania:**
  - Detailed VAT Return form D394, kind of domestic recapitulative statement, in which transactions with particular vendors/suppliers must be indicated
- Slovakia:**
  - Central Statement report
  - VAT records on transactional level
  - Submitted on regular basis together with VAT return

[EU COUNTRIES WITH SAF-T]

- Austria:**
  - Introduced in 2009
- France:**
  - Local name: Fichiers des Écritures Comptables (FEC)
- Lithuania:**
  - Part of Smart Tax Administration System (SMART)
  - VAT part submitted on regular basis (SAF)
- Luxembourg:**
  - Local name: Fichier Audit Informatique Administration de l'enregistrement et des contributions (FAIA)
- Portugal:**
  - First country which implemented SAF-T in 2009
  - Monthly basis reporting
- Poland:**
  - Full SAF-T (local name: Audytowy Plik Kontyngent) covering various areas represented by proper structures:
    - General Ledger
    - VAT Evidence (monthly basis reporting)
    - VAT invoices
    - Warehouse
    - Bank statements

[EUROPEAN COUNTRIES PLANNING SAF-T OR DETAILED VAT REPORTS IMPLEMENTATION]

- Spain:**
  - As of July 2017 Spain is introducing real-time reporting of tax data i.e. taxpayers will be obliged to immediately report to tax authorities data about the transactions performed
- Norway:**
  - Norway is planning to introduce SAF-T. In the beginning implementation of the SAF-T requirement was planned for 2017 however it was postponed to 2018



FIGUUR 3

7 De belastingfunctie

De onderwerpen die hiervoor zijn besproken draaien om één centraal onderwerp: ‘data’. We hebben het over data, investeringen door overheden (en tax functies) in ‘data technologieën en tools’ en ‘vaardigheden’ gehad. Voor het goed kunnen functioneren van de belastingfunctie is het essentieel dat tijdig toegang wordt verkregen tot relevante belastingdata. Uit benchmarkstudies van de Big4 volgt dat investeringen achterblijven. De data is niet alleen essentieel voor belastingaangiften, maar ook bijvoorbeeld voor het maken van analyses, pre-audits en tax planning.

Een materieel belastingrisico is aanwezig wanneer de fiscale voorwaarden waaronder een bedrijfsmodel zou moeten opereren worden tegengesproken door de eigen financiële en brondata. De financiële data laten bijvoorbeeld ineens nieuwe diensten zien, nieuwe goederentransacties, andere verkoopondersteuning, specifiek personeel met een bepaalde rol en specialisme. Een bedrijf is dynamisch en de belastingfunctie

moet tijdig bij veranderingen worden betrokken. Een tax control framework moet dus rekening houden met veranderingen en verder kijken dan ‘compliance’ en financiële risico’s.

Denk ook aan wat als feit is gepresenteerd in een gesloten belastingruling dat vervolgens niet overeenkomt met de data die (elektronisch) periodiek aan de Belastingdienst wordt verstrekt. Datzelfde is van toepassing als de inhoud van contracten niet overeenkomt met de financiële data. Het raakt dus ook het control framework buiten belastingen. De belastingdiensten krijgen straks over de jaren heen steeds meer data. De belastingplichtige laat dus een aanzienlijke audit trail achter.

Eén van de overheidsdoelstellingen is om grensoverschrijdende individuele bedrijfstransacties met elkaar te kunnen koppelen om vervolgens btw-fraude te voorkomen. De reikwijdte en toepassingsmogelijkheid kunnen bij succesvolle implementatie vervolgens verder gaan reiken dan uitsluitend de btw.

De belastingautoriteiten zullen steeds eerder toegang willen krijgen tot (alle) relevante belastingdata. Dat moet immers leiden tot het efficiënt en effectief en (bijna) real-time kunnen houden van boekenonderzoeken. Real-time verstrekken van data bestaat al op gebied van de btw. Btw en TP hebben zoals eerder aangegeven een overlap waar het gaat om relevante belastingdata.

Ontwikkelingen en innovatie op gebied van belastingen moeten dus niet per belastingdiscipline worden geanalyseerd waar het gaat om bijvoorbeeld tax risk management. Het startpunt zou moeten zijn welke data wordt of zal moeten worden verstrekt aan de belastingdienst en welke in-house tax discipline kan hierdoor worden geraakt.

### 8 De Belastingdienst vóór zijn: eerst zelf analyseren

Essentieel is dat de belastingfunctie een risico-analyse maakt voordat data verstrekt worden aan belastingdiensten. Dat laatste lijkt logisch maar vindt in de praktijk nog onvoldoende plaats. Neem bijvoorbeeld de naleving van SAF-T-verplichtingen. De focus voor Finance en IT ligt in de praktijk op het tijdig halen van de door de belastingautoriteiten gestelde deadline voor het tijdig indienen van de data. Wat vaak ontbreekt is toepassing van het 'audit defense' protocol dat wel zou zijn gehanteerd bij een traditioneel boekenonderzoek.

In dit protocol wordt, voordat de belastingdienst de opgevraagde documentatie krijgt, eerst intern beoordeeld of sprake is van onvoorziene risico's. Nadat dit proces is voltooid wordt een kopie van het document gemaakt en gearhiveerd. Dit proces zien wij momenteel niet vaak terug bij het verstrekken van elektronische data, terwijl niet alleen een data audit trail wordt achtergelaten, maar ook meerdere dataverzoeken bestaan die uiteindelijk in samenhang kunnen worden geanalyseerd. Denk aan SAF-T en alle BEPS-verplichtingen.

De innovaties en veranderingen laten ook zien dat uitsluitend vaktechnische kennis niet meer toereikend is. Er moet tijdig kunnen worden geanticipeerd op ontwikkelingen en een vertaalslag kunnen worden gemaakt van de huidige beperkingen naar oplossingen. Dit vergt kennis van change management, maar ook technologie en audit software en/of data-analysevaardigheden. Een boekhoudachtergrond lijkt belangrijker dan

ooit, gezien de innovaties en ook de dataverzoeken van de belastingdienst.

Voor mogelijke analysevragen, zie figuur 4.

### 9 Naar een gezamenlijke verantwoordelijkheid

Eén van de vragen ziet op hergebruik van data. In paragraaf 3 hebben wij beschreven dat in de toekomst steeds meer detailinformatie van individuele transacties nodig is om te kunnen analyseren en plannen.

- Grensoverschrijdende intercompany transacties behoren tot het risicogebied van zowel TP als btw. Gebruikmaken van dezelfde informatiebron is dus niet alleen efficiënt en effectief, maar kan ook als argument worden gebruikt om nieuwe 'gezamenlijke' investeringen te onderbouwen richting senior management. We hebben ook beschreven dat voor de btw, ondanks de risico's, een lange weg te gaan is voordat de middelen, processen en technologiestrategieën zullen zijn ingebed en verantwoordelijkheden zijn ingesteld om de wereldwijde VAT/GST-uitdagingen adequaat te beheersen.
- Het feit is dat zowel TP als btw een achterstand hebben, vol in de spotlights staan van de belastingautoriteiten en veelal geen budget hebben om investeringen te kunnen doen dan wel dat mankracht (omvang van de tax functie) en interne vaardigheden ontbreken (factor kennis).
- De weergegeven belastingrisico's en het belang van het managen van reputatierisico's raakt niet alleen het tax control framework maar ook het overkoepelende business control framework en dat betekent automatisch een hogere prioriteit en verplichte betrokkenheid van de raad van bestuur.
- Het feit dat de raad van bestuur in de UK al eindverantwoordelijk is, iemand van de raad van bestuur moet aftekenen en de belastingstrategie extern moet worden gepubliceerd kan de interne verkoop van nieuwe investeringen vanuit een bedrijfsplan onderbouwen en meer gezamenlijke verantwoordelijkheid realiseren. Indien alles in samenhang wordt gezien, wetende dat ook best practices tussen overheden zullen worden gedeeld, is de kans niet denkbeeldig dat deze eindverantwoordelijkheid verder wordt uitgerold naar andere landen. Het is immers een gezamenlijke doelstelling van de lidstaten om nieuwe manieren



FIGUUR 4 Mogelijke analysevragen

Nr	Vraag	Antwoord				
1	Alle documenten en audit files voor belastingdoelen zijn goed toegankelijk.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
2	De belastingfunctie gebruikt software-applicaties en technologie op een geïntegreerde manier zodat de functionaliteit optimaal wordt benut.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
3	Alle relevante belastingdata is tijdig toegankelijk; relevante informatie is tijdig ontvangen.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
4	De meerderheid van de belastingdata wordt in één keer opgevraagd en hergebruikt binnen departementen.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
5	ERP en andere systemen zijn aangepast aan de belastingdoelstellingen en ondersteunen compliance, financiële reportages en belastingplanning.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
6	Er is toegewijde IT-support voor belastingen aanwezig	N/A	Essentieel	Bruikbaar	Irrelevant	
7	Spreadsheets zijn vervangen door technologie en informatie is betrouwbaar.	N/A	Essentieel	Bruikbaar	Irrelevant	
8	Verstrekken en uitwisselen van kennis worden via technologie ondersteund.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
9	Relevante belastinginformatie wordt gedurende het jaar gegenereerd om welafgewogen bedrijfs- en belastingbeslissingen te kunnen nemen of om het risico van boekenonderzoeken te beperken.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
10	Door investering in technologie kan een aanzienlijke operationele verbetering worden gemaakt.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed
11	Verbeterpunten zijn geïdentificeerd en acties worden ondernomen om verbeteringen te realiseren.	N/A	Zwak	Verbetering mogelijk	Gemiddeld	Goed

van datacollectie met elkaar uit te wisselen waaronder ‘best practices’ inzake nieuwe ‘reporting’ and ‘auditing’ applicaties.

- De externe accountant en Belastingdienst kunnen dezelfde boodschap van buitenaf aan de raad van bestuur kenbaar maken om bij te dragen in de verandering die ook weer van belang zal zijn voor hun eigen (toekomstig) functioneren.

### Noten

- 1 [www.theverge.com/2016/1/25/10826274/google-tax-evasion-uk-deal-back-taxes](http://www.theverge.com/2016/1/25/10826274/google-tax-evasion-uk-deal-back-taxes)
- 2 [www.reuters.com/article/us-google-france-investigation-idUSKCN0YF1CV?feedType=RSS&feedName=businessNews](http://www.reuters.com/article/us-google-france-investigation-idUSKCN0YF1CV?feedType=RSS&feedName=businessNews)
- 3 [www.ibtimes.co.uk/apple-tax-fraud-us-tech-giant-pay-318m-italys-inland-revenue-1535356](http://www.ibtimes.co.uk/apple-tax-fraud-us-tech-giant-pay-318m-italys-inland-revenue-1535356)
- 4 [http://www.businessinsider.com.au/apple-is-](http://www.businessinsider.com.au/apple-is-late-in-paying-13-billion-in-taxes-to-ireland-2017-1)

late-in-paying-13-billion-in-taxes-to-ireland-2017-1

- 5 [money.cnn.com/2016/07/29/technology/facebook-irs-penalty/index.html](http://money.cnn.com/2016/07/29/technology/facebook-irs-penalty/index.html)
- 6 (<http://uk.businessinsider.com/irs-coca-cola-tax-bill-2015-9?r=US&IR=T>)
- 7 <http://www.oecd.org/tax/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>
- 8 [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2016/586675/EPRS\\_ATA\(2016\)586675\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2016/586675/EPRS_ATA(2016)586675_EN.pdf)
- 9 <http://www.volkskrant.nl/binnenland/kamer-roept-brievenbusfirma-s-op-matje-met-unieke-mini-enquete-a4393640/>
- 10 Dit zou een reden kunnen zijn om de head of tax uiteindelijk op te nemen in de raad van bestuur.
- 11 [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en)
- 12 Krystian Stasiak, Infosys Tax Centre of Excellence.