



Belastingdienst

Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen Belastingdienst

Ministerie van Financiën
Directoraat-generaal Belastingdienst
B/CKC/Domein Onderzoek
Oktober 2017

Inhoud

Inhoud	2
Eindoordeel onafhankelijk deskundige	4
Samenvatting	7
Hoofdstuk 1. Inleiding en afbakening onderzoeksterrein	11
1.1 Inleiding	11
1.2 Afbakening	11
1.3 Onderzoeksopdracht en onderzoeksvragen	12
1.4 Aanpak onderzoek en opbouw rapport	13
1.5 Onafhankelijkheid en begeleiding klankbordgroep	14
Hoofdstuk 2. Doelstelling Belastingdienst en motivering beleid	15
2.1 Inleiding	15
2.2 Taken en permanente opdracht	15
2.3 Doelstellingen in de Rijksbegroting	16
2.3.1 Algemene beleidsdoelstelling	16
2.3.2 Operationele doelstellingen	16
2.4 Beleid Belastingdienst	16
2.5 Organisatie en invulling beleidsinstrumenten	18
2.5.1 Dienstverlening	19
2.5.2 Toezicht	20
2.5.3 Opsporing	21
2.5.4 Massale processen	22
2.5.5 Segmenten	23
2.6 Ontwikkelingen in beleid en uitvoering	27
2.6.1 Gedifferentieerde aanpak	27
2.6.2 Automatisering en data	28
2.7 Samenvatting en conclusies	29
Hoofdstuk 3. Compliance en doelrealisatie	31
3.1 Inleiding	31
3.2 Compliance	32
3.3 Algemene indicatoren	33
3.3.1 Tijdigheid van aangifte	33
3.3.2 Tijdigheid van betalen	34
3.4 Indicatoren per segment	36
3.4.1 Particulieren	36
3.4.2 MKB	39
3.4.3 Grote ondernemingen	41
3.5 Samenvatting en conclusies	42
Hoofdstuk 4. Prestatie-indicatoren voor de activiteiten	46

4.1	Inleiding	46
4.2	Toezicht	47
4.2.1	Inleiding.....	47
4.2.2	Algemene indicatoren voor toezicht	47
4.2.3	Particuliere belastingplichtigen	50
4.2.4	MKB.....	50
4.2.5	Grote ondernemingen	53
4.3	Opsporing	55
4.4	Massale Processen	56
4.5	Samenvatting en conclusies	59
Hoofdstuk 5. Kosten van uitvoering en handhaving		63
5.1	Inleiding	63
5.2	Uitgaveninformatie	64
5.3	Uitgaven per bedrijfsonderdeel	65
5.4	Personele inzet in fte.....	66
5.5	Samenvatting en conclusies	68
Hoofdstuk 6. Beschouwing en conclusies		70
6.1	Inleiding	70
6.2	Beleid van de Belastingdienst	70
6.3	Doelrealisatie, prestaties en doeltreffendheid	72
6.4	Kosten en doelmatigheid	75
6.5	Verbetermogelijkheden ter bepaling van de doeltreffendheid en doelmatigheid.....	77
6.6	Tot slot.....	79
Hoofdstuk 7. De 20% besparingsvariant		80
7.1	Inleiding	80
7.2	Mogelijkheden tot aanvullende besparing.....	80
7.2.1	Brede heroverwegingen.....	81
7.2.2	Andere voorstellen tot fiscale vereenvoudiging	83
7.2.3	Uitbesteding invordering.....	83
7.3	Samenvatting en conclusies	85
Bijlage I Kengetallen belastingen		86
	Belasting- en premieontvangsten.....	86
	Volumes belasting- en inhoudingsplichtigen en ontvangen aangiften	86
Bijlage II Overzicht van documenten		88
	Literatuur	88
	Kamerstukken	89

Eindoordeel onafhankelijk deskundige

Prof. Dr. R.F. Speklé
Hoogleraar Management Accounting & Control

1. Inleiding

Onlangs is in opdracht van het Ministerie van Financiën en op grond van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) een onderzoek gedaan naar de effectiviteit en doelmatigheid van de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen van de Belastingdienst. Deze beleidsevaluatie is uitgevoerd door onderzoekers van de Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek, onder begeleiding van een breed samengestelde klankbordgroep met vertegenwoordigers uit het directoraat-generaal Belastingdienst, de Belastingdienst, het directoraat-generaal voor Fiscale Zaken (directie Algemene Fiscale Politiek), het directoraat-generaal Rijksbegroting (Inspectie Rijksfinanciën) en het SG-cluster (directie Financieel Economische Zaken en directie Algemene Financiële en Economische Politiek). Ik had zelf als externe deskundige ook zitting in deze klankbordgroep. Over de opzet, uitvoering en resultaten van dit onderzoek is verslag gedaan in het thans voorliggende rapport *Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen Belastingdienst*.

Mijn taak als externe deskundige was toe te zien op de opzet en uitvoering van het onderzoek, en uiteindelijk om een onafhankelijk oordeel te geven over de kwaliteit van het onderzoek en het daarop gebaseerde rapport. In deze notitie rapporteer ik mijn bevindingen en conclusies.

2. Uitvoering van mijn werkzaamheden

Om mij te verzekeren van een toereikend inzicht in de kwaliteit van de opzet van het onderzoek, heb ik in november 2016 deelgenomen aan een eerste overleg van vertegenwoordigers van het directoraat-generaal Belastingdienst, de Belastingdienst en de onderzoekers. In dit overleg is gesproken over de globale aanpak van het onderzoek, de bronnen die daarbij gebruikt zouden gaan worden, de informatietekorten die vermoedelijk zouden moeten worden opgelost, et cetera. Ook is daar gesproken over de samenstelling van de klankbordgroep en de deskundigheid die daarbinnen vertegenwoordigd moest zijn om een goede begeleiding te kunnen bieden. Ik heb zelf ook zitting genomen in de klankbordgroep, om vanuit die positie goed zicht te kunnen houden op de feitelijke uitvoering van het onderzoek en eventueel te kunnen bijsturen, indien dat nodig zou zijn.

Deze klankbordgroep is in totaal zes keer bij elkaar gekomen, steeds in aanwezigheid van (ten minste twee van) de onderzoekers. Van al deze bijeenkomsten is een verslag gemaakt door hetzij de secretaris, hetzij de (vervangend) voorzitter van de klankbordgroep. Rondom de bijeenkomsten is bovendien nog een (soms intensieve) e-mailcorrespondentie gevoerd tussen diverse leden van de klankbordgroep en de onderzoekers. Van de inhoud van deze correspondentie heb ik kennis kunnen nemen. De onderzoekers hebben bij alle tussentijdse versies van het onderzoeksrapport commentaar en suggesties gevraagd en gekregen van de leden van de klankbordgroep.

Zelf ben ik ook actief betrokken geweest bij deze discussies, maar wel steeds met inachtneming van een passende afstand om mijn onafhankelijkheid niet in gevaar te brengen.

De voorliggende beleidsevaluatie is gebaseerd op de bevindingen van eerdere onderzoeken en op interne informatie afkomstig van (vooral) de belastingdienst. De betrouwbaarheid van deze onderliggende informatie is niet door mij beoordeeld. Hoewel ik geen enkele reden heb om te twijfelen aan de kwaliteit van deze informatie, moet ik dienaangaande dus wel een uitdrukkelijk voorbehoud maken. Ook moet ik een voorbehoud maken ten aanzien van de volledigheid van de verwerkte informatie. Ondanks dat ik geen enkele aanwijzing heb dat bepaalde informatie buiten het rapport is gehouden, kan ik de mogelijkheid niet volledig uitsluiten dat er misschien ergens informatie beschikbaar is die de onderzoekers en/of het rapport bewust of onbewust niet heeft bereikt, maar die wel invloed zou hebben gehad op de bevindingen.

Ik heb mijn werkzaamheden beperkt tot de beleidsevaluatie als zodanig; dat wil zeggen tot de hoofdstukken 1 tot en met 6 van het rapport *Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen Belastingdienst*). Het zevende hoofdstuk waarin de zogenaamde 20% besparingsvariant wordt besproken, is geen onderwerp geweest van mijn toezicht en oordeelsvorming. De reden daarvoor is, dat die besparingsvariant naar haar aard niet gebaseerd kan zijn op toetsbare feiten en dat haar vermoedelijke effecten op het beleidsdoel niet met een verifieerbare logica kunnen worden afgeleid. Daardoor onttrekt dit hoofdstuk zich aan inzichten en standaarden met betrekking tot (academische) onderzoeksmethodologie en kan de beoordeling uitsluitend geschieden op basis van politieke criteria. Daaraan heb ik niets bij te dragen.

3. De kwaliteit van het onderzoek

De RPE formuleert vier kwaliteitseisen waaraan een beleidsevaluatie moet voldoen (art. 2 RPE):

- a) het onderzoek maakt duidelijk welk beleid wordt onderzocht en wat de doelstellingen van dat beleid zijn;
- b) het onderzoek beoogt de vraag te beantwoorden in hoeverre het beleid, alsmede de daarmee samenhangende uitgaven, doeltreffend of doelmatig is;
- c) de conclusies van het onderzoek worden onderbouwd door onderliggende bevindingen;
- d) de in het onderzoek gebruikte onderzoeksmethode is valide en betrouwbaar, het rapport geeft inzicht in de gebruikte evaluatiemethode en in de mogelijkheden en onmogelijkheden om de doeltreffendheid en/of de doelmatigheid van het betreffende beleid vast te stellen.

Met inachtneming van de in paragraaf 2 genoemde voorbehouden, stel ik vast dat het uitgevoerde onderzoek en het daarop gebaseerde rapport aan elk van deze vier eisen voldoet. De reikwijdte en opzet van het onderzoek zijn duidelijk geformuleerd. De doelstelling van het onderzoek is in overeenstemming met de RPE en de aanpak van het onderzoek sluit daarbij aan. De uitvoering is conform de opzet geschied. Het feit dat de onderzoekers door hun inbedding in de Belastingdienst al bij aanvang van het onderzoek goed op de hoogte waren van de organisatie van de Belastingdienst was zeer bevorderlijk voor een snelle lokalisering van relevante informatie, kennis en inzichten. De

klankbordgroep met haar brede samenstelling en stevige verankering in de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën heeft hierbij ook een belangrijke rol gespeeld. De bijeenkomsten van de klankbordgroep met de onderzoekers kenmerkten zich door een open, constructieve dialoog, waarin de diversiteit van de achtergronden en perspectieven van de deelnemers zeer hebben bijgedragen aan zowel een verdieping als een objectivering van de analyses in het rapport en de daarop gebaseerde conclusies. Ook heb ik vastgesteld dat de onderzoekers steeds consciëntieus opvolging hebben gegeven aan de opmerkingen en suggesties van leden van de klankbordgroep.

De uiteindelijke conclusie van het onderzoek is dat het niet goed mogelijk is uitspraken te doen over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid om de ultieme beleidsdoelstelling (compliance) te realiseren. Deze op zichzelf wellicht wat onbevredigende conclusie wordt helder en overtuigend toegelicht in het rapport, en is niet te wijten aan tekortkomingen in opzet en/of uitvoering van deze beleidsevaluatie, maar aan de onmogelijkheid een logisch en verifieerbaar verband te tonen tussen de ingezette middelen, activiteiten en tussenliggende resultaten enerzijds en het uiteindelijke beleidsdoel anderzijds.

Het rapport doet zinnige en waardevolle aanbevelingen voor maatregelen die op termijn kunnen leiden tot een beter inzicht in de effectiviteit en doelmatigheid van het beleid. De aanbevelingen behelzen de ontwikkeling van een 'logic model' met een valideerbare specificatie van de (idealiter oorzakelijke) relaties tussen dat doel, de daarvoor te bereiken tussendoelen, de in te zetten beleidsinstrumenten en de daarvoor benodigde middelen. Belangrijk daarbij is te benadrukken dat het rapport hierbij een voorzichtige toon treft, in die zin dat weliswaar wordt betoogd dat opvolging van de aanbevelingen het inzicht zal verdiepen, maar dat niet wordt gesuggereerd dat het ooit mogelijk zal zijn de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid ondubbelzinnig vast te stellen. De beleidsambitie is daarvoor eenvoudigweg te groots en te veelomvattend, de mogelijke beleidsinitiatieven en -instrumenten te talrijk, en de link tussen beide te complex en te diffuus. De bescheidenheid van het rapport is dus passend, want het idee dat een sluitend 'logic model' voor belastingnaleving binnen bereik zou zijn, is op zijn best naïef. Maar het rapport stelt terecht dat het desondanks belangrijk is te blijven zoeken naar mogelijkheden om in ieder geval een *beter* inzicht te krijgen in de relaties tussen beleids- en uitvoeringskeuzen en compliance. Dit kan immers helpen om de analyse van het beleid te voeden met evidence-based inzichten, om zo steviger grond te vinden voor een kritische beoordeling van de plausibiliteit van het beleid en de waarschijnlijkheid dat het beleidsdoel inderdaad door het beleid wordt ondersteund. Een dergelijke analyse kan een essentiële impuls geven aan verbetering van de uitvoering, doelgerichte bijsturing en verdere beleidsontwikkeling.

Samenvatting

De Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE 2014) schrijft voor dat ieder beleidsartikel (of deel van een artikel) uit de Rijksbegroting eens in de vier tot zeven jaar dient te worden doorgelicht op doeltreffendheid en doelmatigheid. Het gaat in deze doorlichting om een deel van begrotingsartikel 1: Belastingen uit het hoofdstuk Financiën en Nationale Schuld van de Rijksbegroting (Begroting IX). Deze beleidsdoorlichting heeft betrekking op de uitvoering en handhaving van de fiscale wet- en regelgeving en is gericht op de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen voor de periode 2010-2016.

De wettelijke taken van de Belastingdienst zijn de heffing, controle en inning van rijksbelastingen en de opsporing op dit terrein. De Rijksbegroting benoemt compliance als het algemene beleidsdoel van de Belastingdienst, omschreven als het (bereidwillig) nakomen van fiscale verplichtingen door burgers en bedrijven. Om dat doel te bereiken zet de Belastingdienst de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen in. De dienstverlening is doorgelicht in 2015 en valt buiten de scope van deze doorlichting.

In de beleidsdoorlichting is eerst uitgezocht en beschreven hoe het beleid is geformuleerd, wat onder toezicht en opsporing en massale processen wordt verstaan en welke veranderingen zich hebben voorgedaan in de onderzoeksperiode. Vervolgens zijn de cijfers over de doelrealisatie en de uitgevoerde activiteiten in kaart gebracht. Verder zijn de uitgaven en de capaciteit in beeld gebracht die met toezicht en opsporing en massale processen zijn gemoeid. Op basis van het verzamelde materiaal zijn conclusies geformuleerd over de bepaling van de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid.

Bevindingen

De Belastingdienst is zowel uitvoerder als handhaver van fiscale wet- en regelgeving. Voor de handhaving (waaronder alle activiteiten worden geschaard die gericht zijn op het borgen en bevorderen van compliance) is een handhavingsstrategie uitgewerkt. De handhavingsstrategie neemt de compliance doelstelling als uitgangspunt. Daarin is de uitwerking van het beleid consistent met de doelstelling uit Rijksbegroting.

Beleid

Het beleid en de uitwerking van het beleid in de richting van een preventieve aanpak, kunnen worden onderbouwd vanuit bestaande (wetenschappelijke) kennis en inzichten. De ARK concludeert dat het beleid systematisch en gestructureerd inspeelt op (de oorzaken van) het nalevingsgedrag van belastingplichtigen en zo de mogelijkheid biedt de naleving van belastingwet- en regelgeving te bevorderen.

De essentie van de handhavingsstrategie is dat de Belastingdienst er naar streeft dat burgers en bedrijven uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de Belastingdienst. Hoe de massale processen passen bij of aansluiten op de handhavingsstrategie is niet expliciet uitgewerkt. Toch wordt van een soepele uitvoering van de massale processen verwacht dat deze bevorderlijk zijn voor de compliance.

Het algemene beleidsdoel noch de beleidsinstrumenten zoals die in de Rijksbegroting zijn benoemd zijn in de onderzoeksperiode gewijzigd. Wel zijn er tussen 2010 en 2016 meerdere wijzigingen aangekondigd ter verbetering van het functioneren van de Belastingdienst (Brede agenda/Investeringsagenda). De ontwikkelingen in de uitvoering en handhaving die zich voordoen en in gang zijn gezet in de periode waar de beleidsdoorlichting op ziet, raken tegelijkertijd toezicht en opsporing en massale processen en illustreren hoe ze met elkaar verbonden en van elkaar afhankelijk zijn. De Belastingdienst meet en rapporteert verschillende indicatoren voor compliance. Er zijn indicatoren voor de feitelijke naleving door verschillende doelgroepen (particulieren, midden- en kleinbedrijf, grote ondernemingen) voor verschillende belastingmiddelen en indicatoren voor de houding ten aanzien van (naleving van) fiscale verplichtingen. Gemeten worden de tijdigheid van aangifte doen, tijdigheid van betalen en de juistheid en volledigheid van aangiftes. Met de Fiscale Monitor wordt jaarlijks de houding ten aanzien van compliance en non-compliance gemeten bij verschillende doelgroepen.

Compliance

Op basis van de in dit rapport gepresenteerde cijfers komt het volgende beeld naar voren: het overgrote deel van de aangiften OB en LH komt tijdig binnen en van de betalingen die moeten worden gedaan is het overgrote deel op tijd; dit beeld is stabiel in de onderzoeksperiode.

Wat betreft de doelgroep particulieren blijkt uit steekproeven dat circa 90% van de aangiften (inkomstenbelasting) zonder fouten is. Per jaar wordt ruim een procent van de totale verschuldigde belasting in dit segment niet afgedragen. Dit beeld is relatief stabiel voor de onderzoeksperiode. Van de MKB-ondernemingen is bij ongeveer 60% geen enkele correctie nodig op de aangiften. De gemiste belastingopbrengst wordt geschat op ongeveer 5% van de totale verschuldigde belasting in dit segment. Ook dat beeld is redelijk stabiel in de onderzoeksperiode. Er is geen schatting van een nalevingstekort bij grote ondernemingen. Het recente onderzoek in dit segment laat zien dat aangiften en betalingen in verreweg de meeste gevallen tijdig binnenkomen. Bij meer dan de helft van de organisaties wordt tenminste één correctie opgelegd in een aangifte over de onderzochte jaren, maar het aantal correcties en de omvang daarvan zijn als regel beperkt, gezien het grote aantal in te dienen aangiften en de totale belastingafdracht van deze organisaties.

Negen van de tien particuliere belastingplichtigen en ondernemingen geven in de Fiscale Monitor aan doelbewuste fraude/belastingontduiking onaanvaardbaar te vinden. Dit gegeven is stabiel in de onderzoeksperiode.

Voor zover de informatie hierover beschikbaar is, kan worden gesteld dat de compliance zich in de onderzoeksperiode op een constant, relatief hoog niveau bevindt. Het is echter niet mogelijk om een kwalitatief oordeel te geven over de mate van compliance (of de mate van doelbereiking), omdat een duidelijke target voor optimale compliance ontbreekt.

Prestatie-indicatoren

De Belastingdienst verantwoordt zich over zijn activiteiten in de Rijksjaarverslagen IX en de halfjaarsrapportages. Het beeld dat uit de doorlichting naar voren komt, is dat de opgestelde indicatoren niet volledig zijn en daarom slechts een beperkt zicht geven op de activiteiten die de Belastingdienst uitvoert. De prestatie-indicatoren lijken voor een deel

niet te zijn meegegroeid met ontwikkelingen in de uitvoering, handhaving en handhavingsstrategie. Zo hebben de indicatoren voor toezicht voornamelijk betrekking op repressieve instrumenten. Over de inzet van preventief en actueel toezicht is nauwelijks cijfermateriaal voorhanden. Van meer recent geïntroduceerde prestatie-indicatoren, zoals het gemiddeld correctiebedrag, is niet duidelijk hoe ze zich verhouden tot het realiseren van de beleidsdoelstelling compliance. Voor de opsporing is het aantal prestatie-indicatoren beperkt en nauwelijks informatief voor de activiteiten die worden uitgevoerd in het kader van de handhaving van de fiscale wetgeving. Ook voor de massale processen zijn weinig indicatoren voorhanden en de indicatoren die er zijn, beslaan niet alle relevante processen. Wel is zichtbaar dat er aan uitbreiding en verbetering van prestatie-indicatoren voor massale processen wordt gewerkt.

Kosten

Op basis van de tijdschrijfgegevens is de personele inzet per beleidsinstrument en per klantsegment inzichtelijk gemaakt. Daarmee kan de personele inzet per beleidsinstrument en klantsegment (particulieren, midden- en kleinbedrijf, grote ondernemingen) worden gevolgd. De fte's kunnen echter niet betrouwbaar worden uitgesplitst naar processen en belastingmiddelen. Dit betekent voor deze beleidsdoorlichting dat slechts een beperkt inzicht kan worden gegeven in de jaarlijkse uitgaven en inzet van personeel.

In 2016 bedroegen de totale personele en materiële uitgaven voor Belastingen (inclusief dienstverlening), B/CA en FIOD circa € 1,4 miljard. Veruit het grootste deel van de uitgaven betreft personele uitgaven. Zowel de personele als de materiële uitgaven lopen iets op tussen 2014 en 2016. In totaal werden in 2014 en 2015 op dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen ongeveer 16.000 fte's ingezet. De meeste fte's zitten in toezicht, gevolgd door de massale processen. Krap de helft van de totale fte's zitten in toezicht en met massaal en invordering gaat het om bijna 90% van de totale fte's. Met opsporing zijn relatief weinig fte's gemoeid. Gedurende de onderzoeksperiode daalt het aantal fte voor massale processen.

Conclusies

Een eerste conclusie is dat het niet mogelijk is uitspraken te doen over de mate van doeltreffendheid van het beleid waar het gaat om de algemene beleidsdoelstelling compliance. De onvolledigheid van cijfers over de doelrealisatie en vooral de prestaties beperken het zicht. Maar ook met compleet cijfermateriaal zou over de doeltreffendheid van het beleid op algemeen niveau geen uitspraak kunnen worden gedaan, omdat het onmogelijk is de mate van doelrealisatie causaal in verband te brengen met het gevoerde beleid. Er is geen informatie voorhanden of te genereren waartegen de huidige situatie kan worden afgezet (bijvoorbeeld een voormeting of een controlegroep). Dit probleem is bijna inherent aan wetsevaluaties en doorlichtingen van beleid en als zodanig ook bekend in de fiscale literatuur. Een belangrijke aanbeveling is de doeltreffendheid (meer) aannemelijk te maken door het beleid en de veronderstellingen in het beleid (de beleidstheorie) te expliciteren en te onderbouwen.

Op het niveau van de inzet van specifieke handhavingsinstrumenten, interventies of activiteiten bij specifieke doelgroepen is het vaak wel mogelijk om de doeltreffendheid te bepalen. Dat gebeurt ook binnen de Belastingdienst, zij het niet systematisch. Dergelijke effectevaluaties zijn nodig om de aannames in het beleid goed te kunnen onderbouwen.

Omdat geen uitspraken kunnen worden gedaan over doeltreffendheid van het beleid van de Belastingdienst op het niveau van de Rijksbegroting, is het ook niet mogelijk op dat niveau uitspraken te doen over doelmatigheid van het beleid. Als het gaat om de doelmatigheid van de bedrijfsvoering, een andere vorm van doelmatigheid, is verbeterd inzicht nodig in de uitgevoerde activiteiten en de kosten die daarmee gemoeid zijn.

Aanbevelingen

In het rapport worden de volgende aanbevelingen gedaan:

- Als eerste wordt aanbevolen de beleidsstrategie aan te vullen, zodat niet alleen de handhaving (dienstverlening, toezicht en opsporing) wordt uitgewerkt, maar ook uitvoering (massale processen) in samenhang wordt beschreven.
- Om meer inzicht te krijgen in de effecten van het beleid en deze zo (meer) aannemelijk te maken, wordt aanbevolen scherpere tactische en operationele tussendoelen (*doelenhiërarchie*) te formuleren, met daarop gebaseerde (aanvullende) prestatie-indicatoren.
- Ook beveelt het rapport aan het inzicht in de kosten/uitgaven te vergroten op het niveau van activiteiten en handhavingsinstrumenten.
- De laatste aanbeveling ziet op de verbetering van de wijze van effectmeting en het uitvoeren van systematisch evaluaties.

Hoofdstuk 1. Inleiding en afbakening onderzoeksterrein

1.1 Inleiding

Om op een goede wijze verantwoording af te kunnen leggen over gevoerd beleid en te kunnen leren van ervaringen in het verleden, is het instrument beleidsdoorlichting opgenomen in de regeling Periodiek Evaluatieonderzoek en beleidsinformatie (RPE 2014, hierna RPE). De RPE maakt onderdeel uit van de Rijksbegrotingsvoorschriften en schrijft voor dat ieder beleidsartikel uit de Rijksbegroting eens in de vier tot zeven jaar dient te worden geëvalueerd in een beleidsdoorlichting. Daarbij biedt de RPE de mogelijkheid om een deel van een beleidsartikel door te lichten, bijvoorbeeld als een beleidsartikel veelomvattend is. De onderhavige rapportage vormt de neerslag van de evaluatie van een deel van begrotingsartikel 1 'Belastingen' uit het hoofdstuk 'IX Financiën en Nationale Schuld' uit de Rijksbegroting conform de RPE.

Onder artikel 1 'Belastingen' vallen zowel Fiscaal beleid en wetgeving als De Belastingdienst. In deze beleidsdoorlichting gaat het uitsluitend om het onderdeel Belastingdienst en daarbij beperkt de doorlichting zich tot het fiscale domein. Hieronder wordt dit nader toegelicht.

In artikel 1 wordt de algemene doelstelling van het beleid als volgt verwoord: *Het genereren van inkomsten voor de financiering van overheidsbeleid. Solide, eenvoudige en fraudebestendige fiscale wet- en regelgeving is hiervoor de basis. Doeltreffende en doelmatige uitvoering van die wet- en regelgeving zorgen er voor dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).*

De doelstelling voor de Belastingdienst betreft derhalve doeltreffende en doelmatige uitvoering van wet- en regelgeving opdat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke verplichtingen na te komen¹. Artikel 1 noemt drie beleidsinstrumenten van de Belastingdienst om regel naleving te bevorderen: het leveren van passende dienstverlening, het uitoefenen van adequaat toezicht en bestuurs- of strafrechtelijk afdwingen van naleving en het juist en tijdig uitvoeren van massale processen. Deze beleidsinstrumenten worden respectievelijk aangeduid als dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen.

1.2 Afbakening

De RPE biedt de mogelijkheid delen van een begrotingsartikel door te lichten. Dat is in de huidige beleidsdoorlichting het geval. De doorlichting richt zich op de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen en beperkt zich tot het fiscale domein (de traditionele 'blauwe' Belastingdienst). De dienstverlening door de Belastingdienst is recentelijk onderwerp geweest van een beleidsdoorlichting en wordt

¹ In de Rijksbegrotingen 2010 en 2011 zijn voor de onderdelen Fiscaal beleid en wetgeving en De Belastingdienst aparte algemene doelstellingen geformuleerd. Voor Fiscaal beleid en wetgeving is dat "Het ontwerpen van beleid gericht op het genereren van inkomsten en het realiseren van niet-fiscale doelstellingen van het overheidsbeleid." en voor De Belastingdienst "Burgers en bedrijven zijn bereid hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance)." Vanaf Rijksbegroting 2013 is een algemene doelstelling voor het gehele beleidsartikel geformuleerd, zoals in de tekst opgenomen, in plaats van twee aparte algemene doelstellingen voor Fiscaal beleid en wetgeving en De Belastingdienst.

daarom niet meegenomen. Ook Douane en Toeslagen vallen buiten de scope van de onderhavige doorlichting omdat ook deze onderdelen recentelijk al zijn doorgelicht.²

De doorlichting heeft betrekking op alle groepen belastingplichtigen: particuliere belastingplichtigen, belastingplichtige MKB-ondernemers en grote ondernemingen. Het onderzoek beslaat een periode van zeven jaar, te weten 2010 tot en met 2016. Op 20 september 2016 is in een brief aan de Tweede Kamer de onderzoeksopzet gepresenteerd.

1.3 Onderzoeksopdracht en onderzoeksvragen

Met een beleidsdoorlichting wordt beoogd de doeltreffendheid en doelmatigheid van het gevoerde beleid in beeld te brengen (ex post). De doorlichting wordt uitgevoerd als een syntheseonderzoek. De beleidsdoorlichting steunt zoveel mogelijk op (deel)onderzoeken naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van beleid en (deel)onderzoeken naar de doelmatigheid van de bedrijfsvoering. In de RPE worden eisen gesteld aan wat in een beleidsdoorlichting moet worden opgenomen. De RPE onderscheidt de volgende elementen:

- een afbakening van het te onderzoeken beleidsterrein;
- de gehanteerde motivering voor het beleid en de met het beleid beoogde doelen;
- een beschrijving van het beleidsterrein en de onderbouwing van de daarmee gemoeide uitgaven;
- een overzicht van eerder uitgevoerd onderzoek naar doeltreffendheid en doelmatigheid en een onderbouwing van de gekozen evaluatieprogrammering;
- de effecten van het gevoerde beleid en een analyse en beoordeling van de doeltreffendheid en doelmatigheid van het gevoerde beleid, dat wil zeggen alle instrumenten in hun onderlinge samenhang, en - indien relevant - de effecten van het beleid op economische groei en regeldruk³;
- een beschouwing over de maatregelen die genomen kunnen worden ter verdere verhoging van de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het beleid⁴;
- een beschrijving van beleidsopties indien er significant minder middelen (-/- 20%) beschikbaar zijn.

Doel van de onderhavige beleidsdoorlichting is om na te gaan hoe de uitvoering en handhaving zijn vormgegeven en hoe de instrumenten toezicht en opsporing en massale processen passen in het gehele samenstel aan handhavinginstrumenten; wat de resultaten en kosten van het gevoerde beleid zijn, waarbij de doorlichting beperkt is tot de instrumenten toezicht en opsporing en massale processen (voor de periode 2010-

² Verschillende delen van het beleid zijn in de afgelopen jaren in het kader van de RPE doorgelicht. In 2010 is het beleid doorgelicht ten aanzien van belastingen voor Particuliere belastingplichtigen en belastingplichtige ondernemers behorend tot het MKB (Beleidsdoorlichting Belastingdienst, Kamerstuk 2010/11, 31 935). In 2012/2013 is het toezicht door de Douane op de buitengrenzen doorgelicht (Effectenonderzoek Douane). In 2015 is de dienstverlening door de Belastingdienst doorgelicht (Beleidsdoorlichting dienstverlening Belastingdienst, Kamerstuk 2015/12, 31 395, nr. 26) en in 2016 de uitvoering door Toeslagen (Beleidsdoorlichting uitvoering toeslagen door Belastingdienst, Kamerstuk 2016/12, 31 935, nr. 36).

³ De RPE 2014 onderkent dat de doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid niet altijd methodologisch verantwoord kunnen worden bepaald, gestreefd moet dan worden de plausibiliteit van de effectiviteit aan te geven.

⁴ Als wordt vastgesteld dat de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid niet kunnen worden vastgesteld, zijn (nog) geen voorstellen voor verbetering van het beleid te doen en zal eerst het zicht op de doeltreffendheid en doelmatigheid moeten worden vergroot.

2016); welke mogelijkheden er zijn om (het inzicht in) de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen (verder) te vergroten.

De onderzoeksopdracht is uitgewerkt in de volgende onderzoeksvragen:

1. Welke doelen en veronderstellingen liggen ten grondslag aan het beleid (beleidstheorie)? Hebben er wijzigingen plaatsgevonden in (uitgangspunten van) het beleid?
2. Hoe zijn de instrumenten toezicht en opsporing en massale processen onderdeel van het beleid?
3. Met welke uitgaven gaat het beleid gepaard?
4. Op welke wijze meet de Belastingdienst doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen? In hoeverre zijn er lacunes in evaluaties en welke mogelijkheden zijn er om doeltreffendheid en doelmatigheid in de toekomst te evalueren?
5. In hoeverre kan op basis van de bestaande gegevens een inhoudelijk oordeel worden gegeven over doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen, en in hoeverre valt daarbij een uitsplitsing te maken naar doelgroep en middelen?
6. Welke maatregelen kunnen worden genomen om het inzicht in de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen (verder) te vergroten, en welke beleidsopties zijn mogelijk in het geval er significant minder middelen beschikbaar zijn of middelen worden verschoven?

1.4 Aanpak onderzoek en opbouw rapport

De beleidsdoorlichting wordt uitgevoerd als een syntheseonderzoek en is derhalve gebaseerd op bestaand (cijfer)materiaal. De doorlichting is in een aantal stappen uitgevoerd en gerapporteerd waarbij stelselmatig alle vragen uit de RPE worden beantwoord. Ten eerste is een groot aantal (strategische) beleidsdocumenten, plannen en verantwoordingsrapportages geraadpleegd om een goed beeld te vormen van het gevoerde beleid en de uitgangspunten en veronderstellingen in dat beleid. Daarnaast zijn documenten en rapportages vanuit de relevante organisatieonderdelen geraadpleegd om een beeld te verkrijgen van de verdere invulling en uitvoering van het beleid en van de indicatoren die zijn opgesteld om inzicht te geven in de uitvoering van het beleid. Cijfers uit de verschillende verantwoordingsrapportages op algemeen niveau (bijvoorbeeld de Rijksjaarverslagen) en per organisatieonderdeel zijn gebruikt om de realisatie van activiteiten op het gebied van toezicht en opsporing en massale processen in kaart te brengen. De beschrijvingen van de activiteiten en de cijfers over het presteren van de relevante organisatieonderdelen zijn afgestemd met (vertegenwoordigers van) de directies van die organisatieonderdelen: (Particulieren, MKB, Grote ondernemingen), FIOD en Centrale Administratieve Processen. Een overzicht van geraadpleegde documenten is te vinden in bijlage II.

In de periode 2010-2016 zijn verschillende aspecten van het beleid tegen het licht gehouden. Zo beoordeelde de Commissie Stevens⁵ het horizontaal toezicht dat de Belastingdienst ontwikkelde voor ondernemingen in het MKB en voor grote ondernemingen. Recent deed de Algemene Rekenkamer⁶ op verzoek van de Tweede

⁵ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet, Rijswijk: VijfKeerBlauw.

⁶ Algemene Rekenkamer (2016). Handhavingsbeleid Belastingdienst.

Kamer onderzoek naar het handhavingsbeleid van de Belastingdienst. Vanuit de Belastingdienst worden in toenemende mate beleids- en effectevaluaties op specifieke instrumenten en doelgroepen uitgevoerd (zoals bijvoorbeeld het beleid gericht op grote ondernemingen).⁷ De bevindingen uit deze en andere rapportages zijn bij de onderhavige beleidsdoorlichting betrokken.

De opbouw van het rapport is als volgt: Na dit inleidende hoofdstuk worden in Hoofdstuk 2 de beleidsdoelstelling en het beleid beschreven, waarbij ook de veronderstellingen in beeld worden gebracht die ten grondslag liggen aan het beleid. De nadruk ligt daarbij op toezicht en opsporing en massale processen, maar ook aan dienstverlening zal aandacht worden besteed omdat dit een integraal onderdeel is van het beleid (Hoofdstuk 2). Vervolgens wordt het beschikbare cijfermateriaal gepresenteerd met betrekking tot de realisatie van de beleidsdoelstelling (compliance) (Hoofdstuk 3). Hoofdstuk 4 inventariseert en beschrijft (de indicatoren en realisatie van) de in het kader van toezicht en opsporing en massale processen uitgevoerde activiteiten. In Hoofdstuk 5 worden de kosten in beeld gebracht. Op basis van het beschikbare cijfermateriaal worden tenslotte in Hoofdstuk 6 conclusies getrokken over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid.

1.5 Onafhankelijkheid en begeleiding klankbordgroep

Conform de RPE is een onafhankelijke derde betrokken bij de opzet en uitvoering van de beleidsdoorlichting. De onafhankelijke dient onder meer toe te zien op de methodologie en uitvoering van het onderzoek. In de onderhavige beleidsdoorlichting is deze rol ingevuld door Prof. Dr. Roland Speklé, Hoogleraar Management Accounting & Control aan de Nyenrode Business Universiteit.

Ten behoeve van het onderzoek is een klankbordgroep ingericht die de totstandkoming van de beleidsdoorlichting en het rapport heeft begeleid. Daarin zijn vertegenwoordigd:

- Dhr. A. Es-Saghir (directoraat-generaal voor Fiscale Zaken, directie Algemene Fiscale Politiek)
- Dhr. A. van IJperen (SG-cluster, directie Financieel Economische Zaken)
- Mevr. J. Timmerman (SG-cluster, directie Algemene Financiële en Economische Politiek)
- Mevr. M. Willems (directoraat-generaal Rijksbegroting, Inspectie der Rijksfinanciën)
- Dhr. B. Schout (directoraat-generaal Rijksbegroting, Inspectie der Rijksfinanciën)
- Mevr. L. van der Hel-van Dijk (Belastingdienst)
- Dhr. L. Komduur (Belastingdienst)
- Dhr. J. Boot (directoraat-generaal Belastingdienst)
- Dhr. J. Rozema (directoraat-generaal Belastingdienst)

Het onderzoek is uitgevoerd door de onderstaande onderzoekers van Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek:

- Mevr. M. van Londen
- Dhr. L. van Rijswijk
- Dhr. S. Goslinga

De klankbordgroep is zes keer bijeengekomen.

⁷ Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen (2017). Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie.

Hoofdstuk 2. Doelstelling Belastingdienst en motivering beleid

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het beleid van de Belastingdienst centraal, waarbij de nadruk ligt op de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen. Dit hoofdstuk richt zich op de eerste twee onderzoeksvragen (Welke doelen en veronderstellingen liggen ten grondslag aan het beleid en hebben er wijzigingen plaatsgevonden in het beleid? En hoe zijn de instrumenten toezicht en opsporing en massale processen onderdeel van het beleid?) (zie Paragraaf 1.3). Een uitwerking van de doelen en motivering van en theorie achter het beleid is nodig om in de verdere hoofdstukken van deze beleidsdoorlichting vast te kunnen stellen of het beleid en de uitvoering tan aanzien van toezicht en opsporing en massale processen doeltreffend en doelmatig is.

In dit hoofdstuk komen achtereenvolgens aan bod: de taakstelling van de Belastingdienst (Paragraaf 2.2), de algemene doelstelling van de Belastingdienst en de operationele doelstellingen zoals verwoord in de Rijksbegroting IX (Paragraaf 2.3). Aansluitend wordt het beleid van de Belastingdienst beschreven gericht op het realiseren van de algemene beleidsdoelstelling (compliance) (Paragraaf 2.4). De organisatie en invulling van de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen komen aan bod in Paragraaf 2.5. Vervolgens worden de ontwikkelingen in het beleid beschreven (Paragraaf 2.6). In de laatste paragraaf worden de bevindingen samengevat en worden conclusies geformuleerd ten aanzien van de eerste twee onderzoeksvragen.

2.2 Taken en permanente opdracht

De verantwoordelijkheid voor de heffing en inning van rijksbelastingen ligt op basis van wet- en regelgeving bij de Rijksoverheid (op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen; AWR). De Belastingdienst heeft de volgende wettelijke taken:

- de heffing, controle en inning van rijksbelastingen, bijdragen zorgverzekeringswet, premies volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen⁸;
- de controle op de naleving van wetgeving betreffende in-, uit- en doorvoer van goederen, en van wetgeving op economisch, gezondheids-, milieu- en veiligheidsterrein, economische ordening en financiële integriteit;
- de toekenning van en controle op inkomensafhankelijke toeslagen;
- de opsporing op al de hiervóór genoemde terreinen.

De taakuitvoering van de Belastingdienst betreft dus zowel uitvoering als handhaving van (fiscale) wet- en regelgeving. In dat kader is de volgende permanente opdracht gedefinieerd: *'De Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn aan dat handelen onlosmakelijk verbonden.'*⁹ Daarbij dient de Belastingdienst te handelen binnen de juridische kaders die de wet geeft.

⁸ Enkele kengetallen met betrekking tot het werk van de belastingdienst staan in Bijlage I.

⁹ Middellange termijnplan Belastingdienst (MLTP): Eenvoudig aanspreekbaar (2015).

2.3 Doelstellingen in de Rijksbegroting

2.3.1 Algemene beleidsdoelstelling

De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst is verwoord in de begrotingsstaat van het ministerie van Financiën (Begroting IX). Deze begroting maakt deel uit van de Rijksbegroting en wordt elk jaar afzonderlijk bij de wet vastgesteld. Tot het werkterrein van het ministerie van Financiën horen onder meer het fiscaal beleid en wetgeving en het heffen, controleren en innen van de belastingen. Deze twee verantwoordelijkheden zijn uitgewerkt in het beleidsartikel Belastingen (artikel 1) waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen de werkterreinen *Fiscaal beleid en wetgeving* en *Belastingdienst*.¹⁰

In 2010 is de algemene doelstelling van de Belastingdienst als volgt omschreven in de Begroting IX: *'Burgers en bedrijven zijn bereid hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).'*' In 2014 zijn de doelstellingen van Fiscaal beleid en wetgeving en Belastingdienst samengevoegd. De doelstelling is vanaf dat moment geformuleerd als: *'Het genereren van inkomsten voor de financiering van overheidsbeleid. Solide, eenvoudige en fraudebestendige fiscale wet- en regelgeving is hiervoor de basis. Doeltreffende en doelmatige uitvoering van die wet- en regelgeving zorgt er voor dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).'*'

In Begroting IX wordt het begrip compliance verder gedefinieerd als 'de bereidheid van burgers en bedrijven hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen'. Aansluitend wordt de term 'bereidheid' gedefinieerd: 'de term 'bereidheid' geeft aan dat de Belastingdienst er naar streeft dat belastingplichtigen uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder (dwingende en kostbare) acties aan de kant van de Belastingdienst.'

2.3.2 Operationele doelstellingen

De (operationele) doelstellingen van dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen worden in Begroting IX als volgt verwoord: *'De Belastingdienst bevordert met passende dienstverlening dat burgers en bedrijven hun wettelijke verplichtingen nakomen' (dienstverlening); 'De Belastingdienst oefent adequaat toezicht uit en dwingt, zo nodig, naleving af zodat burgers en bedrijven hun wettelijke verplichtingen nakomen' (toezicht en opsporing¹¹) en 'De Belastingdienst voert zijn massale processen juist, tijdig en efficiënt uit' (massale processen).*

2.4 Beleid Belastingdienst

De Belastingdienst werkt vanuit een handhavingsstrategie.¹² De Handhavingsstrategie Belastingdienst beschrijft hoe de Belastingdienst met de inzet van handhavingscapaciteit en middelen zijn algemene beleidsdoel compliance beoogt te realiseren. Het streven is daarbij de aan de Belastingdienst opgedragen wet- en regelgeving zo doeltreffend en

¹⁰ De algemene beleidsdoelstelling bij Fiscaal beleid en wetgeving luidt "Het ontwerpen van beleid gericht op het genereren van inkomsten en het realiseren van niet-fiscale doelstellingen van het overheidsbeleid."

¹¹ Alleen in de Rijksbegroting 2016 wordt in plaats van Toezicht en opsporing hiervoor de term Handhaving gebruikt.

¹² De Handhavingsstrategie is in 2016 op papier uitgewerkt maar vormde ook in de jaren daarvoor de basis voor de handhaving en uitvoering.

doelmatig mogelijk uit te voeren. In het tijdvak waar de onderhavige beleidsdoorlichting betrekking op heeft (2010-2016) gaat de Belastingdienst in zijn strategie uit van gedragsbeïnvloeding: de Belastingdienst beoogt met een optimale inzet van handhavingscapaciteit en middelen het gedrag van (groepen van) burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij bereid zijn hun fiscale verplichtingen na te leven (compliance). Naleving van fiscale wet- en regelgeving vertaalt zich in belastingontvangsten, in de zin dat de wettelijk verschuldigde belasting wordt ontvangen. De veronderstelling is dat het bevorderen van bereidwillige naleving het meest bijdraagt aan een effectief en efficiënt belastingstelsel.

Samenvattend kan gesteld worden dat de Belastingdienst met zijn handhavingsstrategie er naar streeft dat:

- burgers en bedrijven blijvend bereid zijn hun (fiscale) verplichtingen na te komen (*algemeen beleidsdoel compliance*);
- burgers en bedrijven de wettelijk verschuldigde belasting betalen (*continuïteit van belastinginkomsten*).

De Belastingdienst richt zich in zijn beleid dus zowel op de houding van burgers en bedrijven als op de daadwerkelijke (fiscale) naleving. Deze insteek sluit aan bij de bevindingen en inzichten zoals die uit wetenschappelijk onderzoek rond (fiscale) compliance naar voren komen. Dat onderzoek leert dat compliance wordt bepaald door intrinsieke motieven, extrinsieke prikkels en de mogelijkheden voor naleving en niet-naleving.¹³ De intrinsieke motieven worden ook wel aangeduid met de term belastingmoraal, een term waaronder persoonlijke, interne en sociale normen worden geschaard.¹⁴ De belastingmoraal – breed opgevat als de bereidheid tot het nakomen van belastingverplichtingen – vormt een onderdeel of aspect van compliance.

De motivatie van belastingplichtigen om aan fiscale verplichtingen te voldoen is essentieel, maar aan niet naleving (of *nalevingstekort*) kunnen verschillende oorzaken ten grondslag liggen. In dat verband wordt gewezen op: complexe regelgeving, onduidelijk beleid, problematiek in de uitvoering van wetgeving, onkunde bij burgers en bedrijven naast onwil om (fiscale) regels na te leven. Niet alle oorzaken liggen derhalve in de invloedssfeer van de Belastingdienst. Het structureel terugdringen van nalevingstekorten kan dan ook niet geheel op het conto van de Belastingdienst worden geschreven.¹⁵

De fiscale wet- en regelgeving kent verschillende verplichtingen. Voor de invulling van het begrip fiscale regelnaleving (nalevingsgedrag) sluit de Belastingdienst aan bij de definitie van compliance van de Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) en de Europese Unie¹⁶. Volgens deze definitie is sprake van fiscale regelnaleving als burgers en bedrijven:

- zich (terecht) registreren voor belastingplicht;
- tijdig aangifte doen;

¹³ Kirchler, E. (2007). *The Economic psychology of tax behavior*, Cambridge University Press.

¹⁴ Frey, B.S. (2003). *The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union*. Jelle Zijlstra Lecture 2002. Wassenaar: NIAS.; Torgler, B. (2003). *Tax morale, rule governed behavior and trust*. *Constitutional Political Economy*, 14, 119-140.

¹⁵ Belastingdienst (2016). *Handhavingsstrategie Belastingdienst*.

¹⁶ OECD (2004). *Compliance risk management: managing and improving tax compliance*.; EU (2010). *Compliance Risk Management Guide for tax administrations*. Fiscalis Risk Management Platform Group. Brussels: European Commission/-Directorate-General Taxation And Customs Union.

- juist en volledig aangifte doen;
- tijdig en volledig hun belastingschuld betalen.

Deze aspecten worden gezien als de essentie van naleving van belastingverplichtingen. Het nalevingsgedrag wordt daarbij geïnterpreteerd als (moreel) neutraal. Zowel onbewuste fouten (in het voordeel of nadeel van de belastingplichtige) als bewuste misleiding worden opgevat als niet-naleving.

2.5 Organisatie en invulling beleidsinstrumenten

De beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen bestaan uit diverse activiteiten, handelingen, interventies en instrumenten. De Belastingdienst is een uitvoerings- en handhavingsorganisatie en kent een groot aantal taken die hoe dan ook moeten worden uitgevoerd. Het gaat dan bijvoorbeeld om administratieve taken als het verzenden van aangiftebrieven, het opleggen van aanslagen en uitspraak doen op bezwaarschriften. Om dergelijke taken effectief en efficiënt uit te voeren worden ICT-ontwikkelingen benut en zijn ze grotendeels geautomatiseerd in 'massale processen'.

De organisatiestructuur van de Belastingdienst weerspiegelt voor een deel de onderscheiden beleidsinstrumenten. Zo zijn de activiteiten die zijn te bestempelen als dienstverlening voor een groot deel ondergebracht bij het onderdeel Klantinteractie en services (zoals de Belastingtelefoon) en is de opsporing van fraude belegd bij de FIOD. Voor het toezicht is de organisatie ingedeeld naar segmenten belastingplichtigen, terwijl de massale processen vooral zijn georganiseerd rond processen (bijvoorbeeld inning) en belastingmiddelen. Soms ook is het onderscheid tussen (aspecten of onderdelen van) de beleidsinstrumenten diffuus. De Vooraf Ingevulde Aangifte (VIA) is bijvoorbeeld een vorm van dienstverlening, maar kenmerkt zich ook door massale gegevensstromen en verificatie van gegevens. Er zijn daardoor ook meerdere organisatieonderdelen betrokken bij en verantwoordelijk voor (aspecten van) de VIA. De beleidsinstrumenten – hoe ze zijn vormgegeven en hoe ze zijn georganiseerd - vormen geen statisch gegeven, maar zijn aan verandering en ontwikkeling onderhevig.¹⁷

Centraal in de handhavingsstrategie staat de notie dat de mix van specifieke activiteiten of handhavingsinstrumenten waar een individuele belastingplichtige of een groep belastingplichtigen mee wordt geconfronteerd van invloed is op de compliance van die belastingplichtigen. De Belastingdienst voert daarom regie op de inzet van activiteiten en instrumenten. *Handhavingsregie* wordt door de Belastingdienst omschreven als 'het bewust kiezen welke instrumenten, in welke combinatie en met welke diepgang worden ingezet om in een bepaalde situatie goed gedrag te ondersteunen dan wel verbetering in het nalevingsgedrag te bereiken.' De oorzaken van gedrag zijn bepalend voor de keuze van de handhavingsinstrumenten die worden ingezet.

Er is geen complete lijst of uitputtend overzicht van de activiteiten en instrumenten die de Belastingdienst inzet. De handhavingsstrategie Belastingdienst¹⁸ deelt de handhavingsinstrumenten in drie categorieën in en geeft van elke categorie een aantal

¹⁷ De organisatiestructuur van de Belastingdienst en van andere belastingdiensten evolueert door de tijd. De ontwikkeling die wordt waargenomen is die van een structuur gebaseerd op belastingmiddelen naar een structuur gebaseerd op functies (bijvoorbeeld toezicht, informatiemanagement, dienstverlening) naar een structuur gebaseerd op doelgroepen. Net als veel andere belastingdiensten is de huidige structuur van de Belastingdienst een combinatie van deze soorten structuren. Zie bijvoorbeeld: IMF (2010), Revenue Administration: Functionally Organised Tax Administration; OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris.

¹⁸ Belastingdienst (2016). Handhavingsstrategie Belastingdienst.

voorbeelden. Daarbij gaat het om *proactieve handhavingsinstrumenten*, zoals de vooraf ingevulde aangifte, aangiftecampagnes, vooroverleg, horizontaal toezicht en handhavingscommunicatie; *actuele handhavingsinstrumenten*, zoals bedrijfsbezoek, waarneming ter plaatse en het bieden van de mogelijkheid tot het aanpassen van de aangifte (via portal); en *reactieve handhavingsinstrumenten*, zoals boekenonderzoek (ter plaatse), administratief onderzoek (vanachter het bureau), het laten aanpassen van de aangifte door burgers of bedrijven, fraude onderzoek en beslaglegging/verkoop.

Het vervolg van deze paragraaf beschrijft kort hoe de beleidsinstrumenten in de praktijk zijn georganiseerd en ingevuld.

2.5.1 Dienstverlening

Omdat het instrument dienstverlening reeds is doorgelicht in 2015 (voor de jaren 2010-2014), is de onderhavige doorlichting beperkt tot de instrumenten massale processen en toezicht en opsporing. De Belastingdienst verwacht echter dat het gehele samenstel aan instrumenten bijdraagt aan regelnaleving. Deze paragraaf beschrijft daarom ook kort het beleidsinstrument dienstverlening, waarbij wordt ingegaan op de resultaten uit de beleidsdoorlichting van de dienstverlening uit 2015.¹⁹

De Belastingdienst streeft er naar met passende dienstverlening de naleving van (fiscale) wet- en regelgeving te bevorderen. Het uitgangspunt daarbij is het de belastingplichtigen zo makkelijk mogelijk te maken om aan hun (fiscale) verplichtingen te voldoen en informatie en hulp te bieden. In de beleidsdoorlichting dienstverlening lag de focus op de belangrijkste instrumenten, kanalen en processen van de dienstverlening, te weten: website, telefoon, balie, sociale media, publiekscampagnes, klachten, bezwaren, vooraf ingevulde aangifte (VIA), online aangifte (OLAV) en (de snelheid van) de processen VAR, BTW en loonheffing.

Verschillende organisatieonderdelen houden zich bezig met verschillende kanalen en activiteiten. Het organisatieonderdeel *BelastingTelefoon* vervulde in de laatste jaren een centrale rol als het gaat om dienstverlening, waarbij is ingezet op kanaal-overkoepelende sturing en multichannelmanagement. Dit ter bevordering van een herkenbare en samenhangende dienstverlening. Elk bedrijfsonderdeel is zelf verantwoordelijk voor de uitwerking, uitvoering en toepassing van het beleid, zodat dit optimaal aansluit op de specifieke kenmerken van de doelgroep en het bedrijfsproces.

Uit de doorlichting bleek dat: '*afgaande op de gehanteerde normen en beschikbare cijfers - de verschillende kanalen, middelen, instrumenten en processen die ten behoeve van dienstverlening worden ingezet ten minste adequaat, maar in de meeste gevallen goed functioneren.*' Voorts werd verwezen naar resultaten uit de Fiscale monitor waaruit bleek dat particuliere belastingplichtigen, bedrijven en fiscaal dienstverleners neutraal tot tevreden oordelen over het functioneren en de dienstverlening van de Belastingdienst in het algemeen. Een direct verband tussen de gebruikte dienstverlening en compliance bleek niet te leggen omdat de Belastingdienst niet registreert wie gebruik maakt van de verschillende dienstverleningsinstrumenten. Wel werd vastgesteld dat de veronderstelling dat passende dienstverlening bijdraagt aan compliance wordt ondersteund door bevindingen uit wetenschappelijk onderzoek.

¹⁹ Beleidsdoorlichting dienstverlening Belastingdienst, Kamerstuk 2015/12, 31 395, nr. 26.

2.5.2 Toezicht

Met de inzet van toezicht en opsporing beoogt de Belastingdienst de naleving van (fiscale) verplichtingen te bevorderen en waar nodig af te dwingen. Het instrument dat daarbij van oudsher in het kader van toezicht wordt ingezet is de controle van aangiften en bedrijfsadministraties nadat een aangifte is ingediend. Dat kan op verschillende manieren; in de vorm van een zogenaamde kantoortoets die van achter het bureau van de Belastingdienst wordt uitgevoerd; een boekenonderzoek op locatie van de belastingplichtige; (geautomatiseerde) checks met behulp van beschikbare (contra) informatie. Ook worden bedrijfsbezoeken uitgevoerd, waarbij de aandacht niet gericht is op een (specifiek onderdeel van een) aangifte maar op de bereidwilligheid en het vermogen om aan verplichtingen te voldoen. Controles kosten zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen tijd en geld en er worden daarom voor boekenonderzoeken strenge selecties gemaakt. Die keuzes maakt de Belastingdienst risicogericht, mede op basis van de financiële en fiscale belangen en de daaraan gerelateerde compliance risico's en op basis van het te verwachten effect.²⁰ Daarnaast worden steekproefsgewijze controles uitgevoerd.

Het streven is het toezicht op (groepen van) belastingplichtigen zo effectief en efficiënt mogelijk uit te voeren. Daarom vindt toezicht niet alleen achteraf plaats, nadat een aangifte is ingediend, maar is het beleid er juist sterk op gericht om te borgen dat er geen fouten in aangiften kunnen zitten. Dat maakt toezicht achteraf minder noodzakelijk of zelfs overbodig en maakt het mogelijk om activiteiten te richten op (grote) groepen belastingplichtigen in plaats van op individuele gevallen. Dat streven krijgt bijvoorbeeld vorm in de vooraf ingevulde aangifte voor particuliere belastingplichtigen en horizontaal toezicht voor ondernemingen. Dit illustreert ook dat de invulling van het toezicht en de activiteiten en instrumenten die worden ingezet verschillen tussen groepen of segmenten belastingplichtigen (zie ook Paragraaf 2.5.5).

In het kader van horizontaal toezicht (HT) worden afspraken gemaakt met ondernemingen, brancheorganisaties en fiscaal intermediairs en wordt gewerkt op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Die afspraken worden vastgelegd in een convenant. Van grote organisaties waarmee de Belastingdienst een individueel convenant heeft krijgt de Belastingdienst actuele informatie over de fiscale strategie, de fiscale beheersing en transparantie, onder meer door het voeren van vooroverleg (zie ook Paragraaf 2.5.5). De gedachte is dat het toezicht op deze wijze meer effectief en efficiënt kan worden uitgevoerd doordat de Belastingdienst minder controlewerk achteraf hoeft te verrichten bij convenant partners. Een dergelijke proactieve vorm van toezicht vervangt overigens niet het meer traditionele (reactieve) toezicht in de vorm van controles. Zo kunnen in alle situaties (ook in HT) aangiften geselecteerd worden voor controle (risicogericht). Ook blijft er een kans bestaan op een steekproefcontrole van de aangifte.

In de jaren 2013-2016 is een investering gedaan in het toezicht en de invordering van de Belastingdienst ('Intensivering toezicht en invordering'; ITI). Bij brief van 10 december 2012²¹ aan de Kamer stelde de toenmalige staatssecretaris van Financiën voor het traditionele toezicht te intensiveren, ten einde de balans tussen de verschillende vormen

²⁰ Belastingdienst (2016). Handhavingsstrategie Belastingdienst.

²¹ Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr. 149

van toezicht (proactief, reactief) te bewaken. De Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens) had daarvoor gewezen op het belang van beide vormen van toezicht.²² De voorgestelde investeringsmaatregelen zagen op een versnelling en intensivering van de aanslagregeling, een uitbreiding van het aantal boekenonderzoeken, een verscherping van administratieve controles, versterking van de opsporing en intensivering van de invordering. De maatregelen zouden extra belastingopbrengsten voor het Rijk moeten opleveren, als becijferd in de interne business case ITI. In een rapport over ITI constateert de Algemene Rekenkamer echter dat ofschoon het aannemelijk is dat de investeringen in het kader van de business case tot extra belastinginkomsten hebben geleid, onduidelijk is wat het extra geld dat in 2013 en 2014 in de Belastingdienst is gestoken precies heeft opgeleverd.²³ Het Centraal Planbureau (CPB)²⁴ en de Auditdienst Rijk (ADR)²⁵ komen tot dezelfde conclusies. Daarbij signaleert de ADR dat in de business case geen rekening is gehouden met autonome, niet door de Belastingdienst te beïnvloeden factoren.

2.5.3 Opsporing

Als fiscale verplichtingen bewust niet worden nageleefd (fraude) kan dat door de Belastingdienst op twee manieren worden aangepakt: bestuurlijk (bestuursrechtelijk) of strafrechtelijk. Welke zaken in aanmerking komen voor bestuurlijke aanpak en welke voor strafrechtelijke aanpak is vastgelegd in de Richtlijnen Aanmelding en Afhandeling Fiscale delicten, Douane- en toeslagendelicten²⁶ (Richtlijnen AAFD, voorheen Aanmelding, Transactie en Vervolgingsrichtlijnen of ATV-richtlijnen). Deze beschrijven hoe de Belastingdienst mogelijke delicten die voor strafrechtelijk onderzoek in aanmerking komen selecteert voor de rechtsgebieden belastingen, toeslagen en douane en op welke wijze die aangemeldingen vervolgens door de FIOD in overleg met het openbaar ministerie worden afgehandeld met het oog op strafrechtelijke afdoening. Signalen over mogelijke delicten komen voort uit de (toezichts)werkzaamheden van de Belastingdienst zelf, maar kunnen ook voortkomen uit andere bronnen. Zo zijn de maatregelen rondom zwart vermogen in het buitenland in gang gezet door signalen verkregen uit internationale informatie-uitwisselingsverdragen.

De inzet van bestuursrecht of strafrecht wordt bepaald aan de hand van de vraag welk instrument het meest efficiënt en effectief is. Zo zal het strafrecht worden ingezet ter correctie van die gevallen waarin sprake is van flagrante schendingen van de rechtsorde, waardoor grote schade aan de belangen van burger en staat kunnen ontstaan. Het strafrecht is daarbij onderdeel van de totale handhavingsketen. Maar het strafrecht dient een breder doel. De meerwaarde van het strafrecht zit ook in de normstellende en normbevestigende werking ervan en het preventieve effect dat ervan uitgaat. Door het strafrecht als integraal onderdeel van de handhaving in te zetten kan het benut worden om als totale keten proactief op te treden en brede maatschappelijke effecten te sorteren. De koers is hierbij om het strafrecht steeds meer in te zetten ter ondersteuning van en in wisselwerking met het toezicht om zo de rechtshandhaving te stimuleren en compliance te bevorderen.

²² Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Juni 2012). Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.

²³ Algemene Rekenkamer (2016). Intensivering toezicht en invordering bij de Belastingdienst. Voorbeeld van een 'business case' bij de Rijksoverheid.

²⁴ CPB-memo d.d. 27 mei 2015.

²⁵ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2015/10/09/rapport-van-bevindingen-bij-de-totstandkoming-van-de-iti-monitor-2013-en-2014>.

²⁶ Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M.

2.5.4 Massale processen

In het begin van deze paragraaf is al opgemerkt dat er taken zijn die de Belastingdienst hoe dan ook moet uitvoeren. Veelal betreft het administratieve processen. Deze taken probeert de Belastingdienst zo efficiënt mogelijk uit te voeren door ze te automatiseren in een massaal proces. Daarnaast streeft de Belastingdienst er naar het toezicht waar mogelijk massaal geautomatiseerd uit te voeren (massaal toezicht). Een definitie van wat de massale processen precies behelzen, is niet eenduidig op te stellen. In algemene termen kunnen massale processen worden omschreven als (een keten van) processen in de organisatie die substantiële informatiestromen (geautomatiseerd) verwerken (behalve waar fiscale kennis nodig is om de informatiestroom te bewerken). Vanuit het oogpunt van compliance zijn de massale processen van belang omdat snelheid en accuraatheid – zo is de veronderstelling – het voor belastingplichtigen gemakkelijker maakt om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen.

De organisatie van de massale administratieve processen binnen de Belastingdienst is aan grote veranderingen onderhevig. Per 1 januari 2017 zijn de bedrijfsonderdelen die verantwoordelijk zijn voor de (semi-) massale processen (Centrale Administratie en Semi Massale Processen; respectievelijk B/CA en B/SMP) administratief ondergebracht onder het nieuwe bedrijfsonderdeel Centrale Administratieve Processen (CAP). Aan de hand van de huidige organisatie binnen CAP kunnen voor de massale processen globaal drie verschillende clusters worden onderscheiden, namelijk *Gegevens*, *Inning*²⁷ en *Middelen*.

De clusters Gegevens en Inning hebben voornamelijk een administratief karakter. Het cluster Gegevens zorgt er, in samenwerking met alle partners in de keten, voor dat de onderkende klantgroepen (burgers en bedrijven, gegevenspartners en Belastingdienst intern ten behoeve van de middelprocessen en toezicht) op de afgesproken tijd kunnen beschikken over kwalitatief hoogwaardige gegevens. Het cluster Gegevens richt zich daartoe op het inwinnen, in beheer nemen en beschikbaar stellen van gegevens. Dergelijke gegevens worden ingezet in de handhaving, bijvoorbeeld ten behoeve van de Vooraf Inge vulde Aangifte (VIA) en als contra-informatie in het toezicht. Het cluster Inning zorgt er voor dat het belastinggeld wordt geïnd en voor uitbetaling van toeslagen. Het gaat in dit cluster om de processen die uitvoering of ondersteuning geven aan alle in- en uitgaande betalingen voor alle belastingmiddelen voor alle doelgroepen en toeslagen. Naast reguliere in- en uitbetalingen valt de massale invordering ook onder inning. In de onderzoeksperiode heeft binnen het kader van een bredere concentratiebeweging²⁸ ook een concentratie plaatsgevonden rondom de uitvoering van inning. Tussen 2012 en 2016 is het werk van de dertien regionale incassocentra (RICs) volledig geconcentreerd op drie locaties van het landelijk incassocentrum (LIC).

In het cluster Middelen zijn de werkzaamheden ten behoeve van de interne processen en systemen van de Belastingdienst geconcentreerd. Dit is per belastingmiddel georganiseerd. Dit geldt onder meer voor het beheer van de systemen, voor de uitvalbehandeling²⁹, de voorbereiding en ondersteuning van toezicht werkzaamheden en

²⁷ Vanaf 2015 heeft inning in de Rijksbegroting IX een prominente plek gekregen tussen de drie benoemde beleidsinstrumenten. Het inningsproces is een belangrijk kernproces van de Belastingdienst en kan voor het merendeel gerekend worden tot de massale processen. Niet voor niets is dit één van de drie clusters binnen het nieuwe organisatieonderdeel CAP. In deze beleidsdoorlichting wordt de inning daarom behandeld onder de massale processen.

²⁸ MLTP Belastingdienst 2012-2015

²⁹ Uitval treedt op wanneer het systeem niet beschikt over een volledige of consistente set van gegevens en derhalve de handeling niet automatisch kan verwerken.

de uitvoering van massaal toezicht. Het betreft processen als het massaal geautomatiseerd verwerken en ontvangen van aangiften (OB, LH, MRB) en aanslagen (IH, VPB) en het juist, tijdig en soepel verrichten van administratieve handelingen in het kader van deze middelen. Voorbeelden in deze context zijn het voorlopige teruggave proces, massaal geautomatiseerd toezicht op basis van selectiemodules en/of risicomodellen en het massaal automatisch corrigeren van aangiften.

2.5.5 Segmenten

Vanwege de diversiteit van de doelgroep burgers en bedrijven en omwille van de werkbaarheid, onderscheidt de Belastingdienst drie segmenten belastingplichtigen, te weten: Particulieren, Midden- en kleinbedrijf en Grote Ondernemingen. Overwegingen die aan deze segmentering ten grondslag liggen zijn onder andere de maatschappelijke, financiële en fiscale belangen en complexiteit.³⁰ Vanuit het perspectief van effectiviteit en efficiëntie wordt over de gehele linie – waar mogelijk – gekozen voor een proactieve en actuele aanpak. De invulling en inzet van handhavingsinstrumenten verschilt per segment, maar vloeit voor alle segmenten voort uit de Handhavingsstrategie Belastingdienst en de uitgangspunten van het beleid. Hier bespreken we de karakteristieken, het specifieke beleid en de handhavingsinstrumenten van de segmenten.

Particulieren

De verantwoordelijkheid voor het segment particuliere belastingplichtigen ligt voor het tijdvak van de doorlichting bij de directie Particulieren, Dienstverlening en Bezwaar (PDB). De directie PDB is verantwoordelijk voor het toezicht op particulieren, de behandeling van bezwaar- en beroepschriften van particulieren en voor de dienstverlening (via balies en telefoon).³¹ Hoewel een relatief klein deel van de belastingopbrengsten afkomstig is van particuliere belastingplichtigen, is het in omvang de grootste groep (10 tot 12 miljoen aangifteplichtige belastingplichtigen). Het belangrijkste belastingmiddel is de IH-niet winst.

Het beleid binnen het segment particulieren is erop gericht compliance te bevorderen, in lijn met de strategische doelstelling van de Belastingdienst. Het uitgangspunt is de handhavingsregie, waarbij de massaliteit en de zelfredzaamheid van burgers de basis vormen voor de keuzes in de handhaving. De primaire strategie is preventie. Dat begint met dienstverlening om het voor burgers makkelijk te maken om wet- en regelgeving na te leven. Daarbij zet de Belastingdienst in op moderne, (semi-)geautomatiseerde interactie. In het verlengde hiervan werkt de Belastingdienst aan een vrijwel geautomatiseerd toezichtproces (risicogericht op basis van selectie-modules en risicomodellen).³² Aangiftes worden daarbij zoveel mogelijk massaal gecorrigeerd op basis van contra-informatie. Beide activiteiten, de moderne interactie en het massaal toezicht, zijn gericht op het (massaal) voorkomen van fouten en het verbeteren van de kwaliteit van de belastingaangifte (proactief). Een kenmerkend instrument in dit verband is de 'Vooraf ingevulde aangifte' (VIA), waarin de Belastingdienst gegevens van belastingplichtigen (massaal) vooraf invult.

³⁰ Belastingdienst (2016). Handhavingsstrategie Belastingdienst.

³¹ Daarnaast is de directie verantwoordelijk voor het toezicht op de naleving van de schenk- en erfbelasting en de Natuurschoonwet en voor het toezicht op de Algemeen Nut Beogende instellingen, buitenlandse belastingplichtigen, grensarbeiders en werknemers van internationale organisaties en diplomaten.

³² Dit geldt met name voor het objectgericht toezicht (bv. controleren aangiftes). Het subjectgerichte toezicht is veel minder makkelijk te automatiseren.

Ook wordt bij specifieke problematiek themagericht of doelgroepgericht gewerkt (bijvoorbeeld echtscheiding, grensarbeiders) en wordt subjectgericht onderzoek gedaan naar bijvoorbeeld fraude en onbekend vermogen. Figuur 2.1 geeft een overzicht van de meest belangrijke instrumenten in het segment particulieren.

Figuur 2.1. Belangrijkste handhavingsinstrumenten in het segment particulieren

Proactief	Actueel	Reactief
<ul style="list-style-type: none"> •Vooraf ingevulde aangiften (VIA) •Handhavingscommunicatie •Dienstverlening (bijvoorbeeld aangiftecampagnes) 	<ul style="list-style-type: none"> •Massaal verwerken van aangiften (selectie modules) •Massaal automatisch corrigeren van aangiften 	<ul style="list-style-type: none"> •Controles van (groepen van) individuele aangiften (handmatig, risico-gericht) •Controles als onderdeel van steekproefonderzoeken •Fraudeonderzoek •Inning

Midden- en Kleinbedrijf (MKB)

De directie Midden- en Kleinbedrijf is verantwoordelijk voor het heffen, controleren en innen met betrekking tot ondernemers in het Midden- en Kleinbedrijf. Ten behoeve van de handhaving wordt op basis van fiscaal belang en fiscale risico's het Kleinbedrijf onderscheiden van het Middenbedrijf. Het Kleinbedrijf omvat in de onderzoeksperiode ruim 1,2 miljoen entiteiten (onder andere starters en ZZP'ers) die gezamenlijk zorgen voor ongeveer 3% van de belastingafdracht van het totale MKB. Het aantal entiteiten in het Kleinbedrijf groeit (nu circa 1,5 miljoen). Het Middenbedrijf omvat de circa 400.000 entiteiten met de hoogste fiscale belangen en/of grootste fiscale risico's.³³ De belangrijkste belastingmiddelen in het MKB zijn de IH (winst en niet-winst)³⁴, LH, OB en VpB.

De doelstelling binnen het segment sluit aan bij de algemene beleidsdoelstelling compliance. Uitgangspunt is de handhavingsregie, binnen het segment uitgewerkt als: het geven van aandacht aan (groepen van) ondernemer(s) afgestemd op het fiscaal belang en compliance niveau van de ondernemers. Beïnvloeding vooraf van de kwaliteit van de ingediende aangifte, actueel werken en waar mogelijk het toepassen van massale benadering zijn in dit segment de leidende principes. De MKB-aanpak kenmerkt zich door informatie-gestuurde signalering, integrale beoordeling en een subjectgerichte behandeling van belastingplichtigen: gericht op (groepen van) ondernemers en gebaseerd op de totale actuele fiscale context (integraal) van het individu of de groep. Verder worden projectgewijs specifieke thema's of problematiek aangepakt en wordt fraudeonderzoek gedaan. De belangrijkste instrumenten in het segment MKB zijn weergegeven in Figuur 2.2.

³³ Omwille van de omvang en de diversiteit van het Middenbedrijf wordt een nader onderscheid gemaakt naar ondernemersactiviteiten, namelijk activiteiten waarbij onroerend goed centraal staat (vastgoed en landbouw), goederen (handel en transport) of arbeid (arbeid en dienstverlening). Arbeid en dienstverlening omvat ongeveer 160.000 ondernemingen (november 2014) en is goed voor ongeveer 40% van de MKB-belastingafdracht. Handel en transport bestaat uit ongeveer 135.000 ondernemingen (november 2014) en is verantwoordelijk voor ongeveer 34% van de belastingafdracht. Het aandachtsgebied vastgoed en landbouw bestaat tenslotte uit ongeveer 105.000 ondernemingen (november 2014) en is goed voor ongeveer 23% van de belastingafdracht.

³⁴ Ook IH-niet winst is een belangrijk middel binnen MKB omdat IB-ondernemers ook een niet winst-deel hebben, de fiscale behandeling van fiscale partner van de IB-ondernemer bij MKB gebeurt, ook als de partner geen ondernemer is en de fiscale behandeling van de digra en partner ook bij MKB plaatsvindt.

Kleinbedrijf

De primaire strategie binnen het kleinbedrijf is preventie. De handhaving richt zich op het voorkomen van fouten en het verhogen van de zelfredzaamheid door bijvoorbeeld digitale ondersteuning en samenwerking met externe partijen, zoals fiscaal dienstverleners en leveranciers van boekhoudprogramma's. In lijn met het segment particulieren wordt ingezet op moderne, (semi-) geautomatiseerde interactie. Selecties voor behandeling worden in het kleinbedrijf grotendeels massaal geautomatiseerd uitgevoerd met behulp van selectiemodules en risicomodellen. Daarnaast worden ook specifieke acties ondernomen, bijvoorbeeld gericht op de doelgroep starters.

Middenbedrijf

Ondernemingen in de categorie middenbedrijf hebben vergeleken met het kleinbedrijf te maken met meer verschillende belastingmiddelen. Ook hier is de primaire strategie preventie, waarbij de Belastingdienst de kwaliteit van de fiscale aangiften van (groepen) bedrijven zoveel mogelijk vooraf wil versterken door vooroverleg of door 'horizontaal toezicht' (in samenwerking met fiscaal dienstverleners).

De Belastingdienst werkt zo veel mogelijk samen met de fiscale dienstverleners aangezien ruim een derde van de aangiften omzetbelasting, meer dan de helft van de winstaangiften (inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting) en ruim driekwart van de aangiften loonheffing worden verzorgd door een fiscaal dienstverlener. Dat gebeurt onder meer door met (kantoren van) fiscaal dienstverleners horizontaal toezicht convenanten af te sluiten en afspraken te maken over de kwaliteit van aangiften, via een stelsel van kwaliteitsborging en het voeren van vooroverleg bij specifieke aandachtspunten. Ondernemers in het MKB kunnen door zich aan te sluiten bij een convenant, hun aangiften conform de daarin gemaakte afspraken doen. Ook in het Middenbedrijf wordt gebruik gemaakt van selectiemodules en risicomodellen.

Figuur 2.2. Belangrijkste handhavingsinstrumenten in het segment MKB

Proactief	Actueel	Reactief
<ul style="list-style-type: none">• Vooraf ingevulde aangiften (VIA)• Handhavingscommunicatie• Dienstverlening (bijvoorbeeld aangiftecampagnes)• Vooroverleg• FD-aanpak	<ul style="list-style-type: none">• Massaal verwerken van aangiften (selectie modules)• Massaal automatisch corrigeren van aangiften	<ul style="list-style-type: none">• Kantoor- en boekenonderzoeken (Handmatig, risicogericht)• Controles als onderdeel van steekproefonderzoeken• Fraudeonderzoek• Inning

Grote ondernemingen

Tot in 2011 onderscheidde de Belastingdienst naast het Midden- en Kleinbedrijf (MKB) twee segmenten ondernemingen: Middel Grote Ondernemingen en Overige Complexe Klanten (MGO/OCK) en Zeer Grote Ondernemingen (ZGO).³⁵ In 2011 werd het segment Grote ondernemingen (GO) gevormd. Het segment bestaat uit circa 8.700 grote ondernemingen (groepsentiteiten), waaronder landelijke doelgroepen Olie & Gas, Banken

³⁵ Het segment MGO/OCK bestond uit circa 11.000 middelgrote ondernemingen en daarnaast complexe particuliere belastingplichtigen of MKB ondernemingen. Kenmerkend voor deze entiteiten is dat het om relatief grote financiële belangen en complexe fiscale zaken gaat. In het segment ZGO vielen ruim 1.350 entiteiten. Dit zijn de grootste in Nederland gevestigde of actieve ondernemingen.

& Verzekeringen en Energie.³⁶ De ondernemingen die niet werden ingedeeld bij GO, gingen naar het segment MKB. Door groei of krimp kunnen ondernemingen aan een ander segment worden toegewezen. Van alle belastingopbrengsten is meer dan 70% afkomstig van GO. De grootste belastingmiddelen zijn de LH, OB en VpB.

Het beleid bij grote ondernemingen is erop gericht compliance te bevorderen, waarbij ook het streven is dat de belastingopbrengsten (in 2015 ruim 154 miljard euro) op peil blijven. Uitgangspunt is handhavingsregie en evenals in de andere segmenten is de benadering primair preventief: waar mogelijk wordt met de grote onderneming gewerkt in de actualiteit. Voor het fiscale toezicht op grote ondernemingen heeft de Belastingdienst specifiek beleid ontwikkeld: de individuele klantbehandeling (IKB). In dit beleid zijn multidisciplinaire teams verantwoordelijk voor de integrale behandeling van de grote ondernemingen. In het behandelteam is de klantcoördinator het eerste aanspreekpunt en de gesprekspartner voor de grote onderneming. De klantcoördinator heeft als taak een professionele werkrelatie met de grote onderneming op te bouwen en te onderhouden. De veronderstelling is hier dat een goede werkrelatie resulteert in een beter zicht op de grote onderneming én meer mogelijkheden om de onderneming te beïnvloeden (in termen van transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie).

Gegevens over een grote onderneming worden vastgelegd in een zogenaamd 'klantbeeld', opgebouwd uit achtergrondgegevens van de onderneming en informatie met betrekking tot mogelijke fiscale risico's, inherente risico's en houding en gedrag van de onderneming, met name de percepties van het behandelteam van de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de onderneming. Dit klantbeeld wordt periodiek geanalyseerd waarna de resultaten en voorgenomen behandelactiviteiten worden vastgelegd in een strategisch behandelplan. In dit plan worden de behandelvoornemens voor de korte en middellange termijn beschreven. Individuele klantbehandeling onderscheidt zich van het beleid voor middelgrote en kleine ondernemingen (MKB) waar de Belastingdienst geen klantcoördinatoren als eerste aanspreekpunt inzet. Voor MKB- ondernemingen worden ook geen strategische behandelplannen opgesteld.

Vooroverleg is een belangrijk handhavingsinstrument. Grote ondernemingen kunnen van de Belastingdienst zekerheid verkrijgen over onzekere fiscale posities voordat zij hun aangiften indienen. Vooroverleg is een combinatie van dienstverlening en handhaving met voordelen voor beide partijen.

Sinds de introductie in 2005 neemt horizontaal toezicht een belangrijke positie in binnen het segment GO.³⁷ Met horizontaal toezicht wil de Belastingdienst zicht krijgen op de mate waarin de handhaving afgestemd kan worden op de door de onderneming getoonde transparantie en de scope en kwaliteit van de fiscale beheersing. Deze aspecten bepalen de mate waarin vorm en de intensiteit van het toezicht door de Belastingdienst kunnen worden. De Belastingdienst sluit individuele convenanten met grote ondernemingen. In

³⁶ Grote ondernemingen kunnen zijn Nederlandse multinationals, (dochters van) buitenlandse multinationals, (dochters van) private equity fondsen, familiebedrijven, non-profit instellingen en overheden (Rijk, provincies, gemeenten). De profit organisaties zijn doorgaans belastingplichtig voor de VpB, LH en OB en de non-profit instellingen voor de LH en OB (inclusief het BTW compensatiefonds).

³⁷ De aanleiding voor en ontwikkeling van het horizontaal toezicht is uitvoerig beschreven in het rapport Fiscaal toezicht op maat van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). Fiscaal toezicht op maat, Den Haag, 2012.

deze convenanten worden afspraken gemaakt over de gezamenlijke werkwijze.³⁸

Zowel in horizontaal toezicht als daarbuiten worden verschillende handhavingsinstrumenten ingezet, zoals boekenonderzoeken, fiscale bedrijfsgesprekken en de traditionele uitgebreide behandeling en controle van de aangifte vennootschapsbelasting en aangiften inkomensheffing. De belangrijkste instrumenten in het segment GO worden in Figuur 2.3 op een rij gezet.

Figuur 2.3. Belangrijkste handhavingsinstrumenten in het segment GO

Proactief	Actueel	Reactief
<ul style="list-style-type: none">• Opbouw werkrelatie om het gedrag van de onderneming te beïnvloeden en om openheid over problemen te bereiken zodat deze tijdig opgelost kunnen worden• Vooroverleg• Handhavingscommunicatie (ontwikkeling specifiek voor GO)	<ul style="list-style-type: none">• Bedrijfsbezoek	<ul style="list-style-type: none">• Bureau-toets/aanslagregeling• Boekenonderzoek (risico)• Inning• Beslaglegging/ verkoop

2.6 Ontwikkelingen in beleid en uitvoering

Ten aanzien van de uitvoering en handhaving zijn meerdere ontwikkelingen en trends waar te nemen. De focus is meer komen te liggen op de beoogde effecten en minder op aantallen uitgevoerde activiteiten. Dat komt tot uitdrukking in de gedifferentieerde aanpak waarbij verschillende instrumenten worden ingezet. Ook verschuift de focus van reactief handhaven (zoals controle van aangiften) naar proactief en actueel handhaven (bijvoorbeeld VIA en HT) en van objectgericht (de aangifte voor een bepaald belastingmiddel) naar subjectgericht (de belastingplichtige). Een andere ontwikkeling heeft betrekking op de automatisering van processen, waaronder massaal geautomatiseerd toezicht. Deze trends zijn reeds voor het tijdvak van deze doorlichting in gang gezet en zullen ook de komende jaren verder doorzetten.

2.6.1 Gedifferentieerde aanpak

In 2005 zette de Belastingdienst de eerste stappen naar de huidige fiscale handhavingsstrategie, waarbij een verschuiving plaatsvond van het achteraf controleren van belastingaangiften naar een aanpak waarbij het accent ligt op het vooraf borgen van de kwaliteit van de aangifte door onder andere afstemming met belastingplichtigen en fiscaal intermediairs.³⁹ Deze ontwikkeling werd ingegeven door een rapport van de WRR over de toekomst van de rechtsstaat en een maatschappelijke en politieke roep om meer

³⁸ In het AO op 8 juni 2017 is de toezegging gedaan horizontaal toezicht door te ontwikkelen. Doel is om de plaats van horizontaal toezicht in het handhavingsbeleid van de Belastingdienst te verduidelijken en om het proces van horizontaal toezicht duidelijker en moderner te maken, zodat het past bij de huidige tijd en beter aansluit op internationale ontwikkelingen.

³⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, kamerstukken II 2004/05, 29 643, nr. 4. Ingegeven door ontwikkelingen in maatschappij waarin onder andere de effectiviteit van het toezicht en de vermindering van toezichtlast voor burgers en bedrijven centraal staan (zie bijvoorbeeld Van der Hel – van Dijk, 2011).

(effectief) toezicht enerzijds, en een roep om minder toezichtlast voor burgers en bedrijven anderzijds.⁴⁰

Tegen die achtergrond implementeerde de Belastingdienst handhavingsregie en is de Belastingdienst meer in gaan zetten op proactieve activiteiten en meer 'klantgericht' toezicht. Voorbeelden hiervan zijn de vooraf ingevulde aangifte en horizontaal toezicht. Een belangrijke notie achter deze ontwikkeling is het inzicht afkomstig uit (wetenschappelijk) onderzoek dat de meeste belastingplichtigen in wezen bereid zijn om aan hun (fiscale) verplichtingen te voldoen maar soms moeite hebben met de ingewikkelde regelgeving. Een louter repressieve, bestraffende aanpak kan de motivatie van belastingplichtigen om aan hun verplichtingen te voldoen ondermijnen en werkt dan averechts.⁴¹ Gedragsbeïnvloeding staat in de handhavingsstrategie centraal en in de handhaving is de nadruk verschoven van de aangifte (het controleobject) naar de belastingplichtige (het subject).

In zijn Handhavingsstrategie geeft de Belastingdienst aan zoveel mogelijk proactief en in de actualiteit⁴² te willen handelen om problemen te voorkomen, hetgeen betekent dat de Belastingdienst:

- *'een omgeving creëert waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen en waarin barrières zijn opgeworpen die fraude zoveel mogelijk tegengaan;*
- *'het burgers en bedrijven gemakkelijk maakt om verschuldigde belasting af te dragen...'*

Deze strategie sluit aan bij de rapporten van de OECD over de innovatie van handhavingsstrategieën van belastingdiensten.⁴³

2.6.2 Automatisering en data

De Belastingdienst streeft er naar een optimaal werkende uitvoeringsorganisatie te worden die goedkoper kan werken en meer in control is.⁴⁴ Een van de speerpunten in de Investeringsagenda⁴⁵ is de ambitie om beschikbare middelen efficiënter en gericht in te zetten door administratie- en interactieprocessen (verder) te digitaliseren en automatiseren en meer en beter gebruik te maken van beschikbare informatie en data-analyse. De verdere ontwikkeling van databeheer en -analyse moet daarbij de basis vormen voor bijvoorbeeld informatiegestuurd toezicht en inning.

Gegevensbeheer is binnen de Belastingdienst belegd bij CAP/Gegevens. Om de invulling en uitvoering van de genoemde ontwikkelingen verder in te vullen is in 2015 het nieuwe organisatieonderdeel Data & Analytics opgericht. Een belangrijk doel van de oprichting van dit organisatieonderdeel is het verbeteren van de centrale informatiepositie. Een

⁴⁰ WRR (2002). De toekomst van de nationale rechtsstaat. In 2005 verscheen de Kaderstellende Visie op Toezicht – getiteld *Minder last, meer effect* -, waarin de effectiviteit van het toezicht enerzijds en de vermindering van de toezichtlast voor burgers en bedrijven anderzijds centraal staan.

⁴¹ Zie bijvoorbeeld Frey, B.S. (2003). Deterrence and tax morale in the European Union. *European Review*, 11, 385-406.

⁴² In de actualiteit wil zeggen op het moment dat transacties, investeringen of andere beslissingen met fiscale consequenties plaatsvinden, in plaats van achteraf de consequentie in de belastingaangifte te controleren.

⁴³ OECD (2012). *Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises*.

⁴⁴ Kamerbrief over verbeterprogramma Belastingdienst, DGB/2014/2920 U.

⁴⁵ Brief over de uitwerking Brede Agenda Belastingdienst, DGB/2015/2173 U.

groot deel van de selectiemodules in het toezicht zijn per transactiesysteem ontwikkeld, waardoor alleen informatie vanuit dat specifieke systeem beschikbaar is om risico's in te schatten. De ambitie is om de aanwezige data uit de relatief geïsoleerde bronssystemen te extraheren, analyseren en combineren tot geavanceerde risico-selectiemodellen met hoge(re) voorspelkracht. Deze door Data & Analytics uitgevoerde analyses vormen de basis voor de risicomodellen die worden gebruikt voor selectie in het primaire proces. Naast het gebruik van de centraal verzamelde gegevens betekent dat het ontsluiten van een groot aantal fiscale data vanuit de transactiesystemen. CAP draagt daar al deels zorg voor (bijvoorbeeld de VIA gegevens), deels moet daar verder invulling aan gegeven gaan worden.

Naast deze meer geautomatiseerde toepassingen van informatiesturing in het toezicht, moet het centraal beschikbaar stellen van alle relevante informatie op subjectniveau (in de vorm van dashboards of digitale dossiers) tijdwinst opleveren voor het behandelen van bijvoorbeeld vorderingen en aangiften. Een voorbeeld daarvan is het zogeheten dynamisch monitoren, waarbij de Belastingdienst continu nagaat of een belastingplichtige over inkomens of vermogensbronnen beschikt waarmee zijn schulden aan de Belastingdienst kunnen worden voldaan. Aan de hand van de uitkomsten kan de Belastingdienst gerichte maatregelen treffen om verschuldigde bedragen alsnog binnen te krijgen.

Betere informatievoorziening vormt ook de basis voor het verder automatiseren van (primaire) processen. Zo stamt het huidige aangifteverwerkingsproces uit de tijd dat de Belastingdienst meer afhankelijk was van de feiten die door de belastingplichtigen werden aangeleverd. Inmiddels beschikt de Belastingdienst over een breed scala aan (fiscale) gegevens over burgers. De beschikbaarheid van data en de benodigde technologie maakt een verschuiving mogelijk naar meer proactieve en actuele vormen van toezicht, waarbij aangiftes direct massaal kunnen worden beoordeeld en gecorrigeerd. Van de herziening van het aangifteproces worden voordelen verwacht voor alle betrokken partijen. Burgers en bedrijven zouden sneller zekerheid kunnen krijgen over hun fiscale positie en de Belastingdienst is minder tijd kwijt is vergeleken met het traditionele, bewerkelijke proces met papieren berichten.

2.7 Samenvatting en conclusies

In dit hoofdstuk is het beleid van de Belastingdienst geschetst voor de periode 2010 - 2016. Daarbij zijn in beeld gebracht de algemene beleidsdoelstelling (compliance), de beleidsinstrumenten die de Belastingdienst inzet om dat doel te realiseren (dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen) en de veronderstellingen achter het beleid.

Aanleiding voor deze beschrijving vormden de eerste twee onderzoeksvragen zoals geformuleerd in Hoofdstuk 1: Welke doelen en veronderstellingen liggen ten grondslag aan het beleid (beleidstheorie)? Hebben er wijzigingen plaatsgevonden in (uitgangspunten van) het beleid? en Hoe zijn de instrumenten toezicht en opsporing en massale processen onderdeel van het beleid?

De Rijksbegroting benoemt compliance als het algemene beleidsdoel van de Belastingdienst. Compliance wordt daarbij omschreven als het bereidwillig nakomen van fiscale verplichtingen door burgers en bedrijven. In die situatie kunnen dwingende (en

kostbare) acties van de Belastingdienst achterwege blijven en komt het belastinggeld in de staatskas zoals door de wetgever beoogd. Om zijn doel te bereiken zet de Belastingdienst de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen in.

Noch het algemene beleidsdoel, noch de drie beleidsinstrumenten zoals die in de Rijksbegroting zijn benoemd zijn in de onderzoeksperiode gewijzigd. Wel zijn er tussen 2010 en 2016 meerdere wijzigingen aangekondigd ter verbetering van het functioneren van de Belastingdienst. De Brede Agenda (2014) en Investeringsagenda (2015) schetsen hoe de Belastingdienst beter, goedkoper en meer beheersbaar kan worden. Een deel van de daarin aangekondigde wijzigingen heeft betrekking op toezicht en opsporing en massale processen. Zo is de Belastingdienst in de periode van deze beleidsdoorlichting gestart met informatie-gestuurd toezicht en inning en de ontwikkeling van data-analyse.

De Belastingdienst is zowel uitvoerder als handhaver van fiscale wet- en regelgeving. Voor de handhaving (waaronder alle activiteiten worden geschaard die gericht zijn op het borgen en bevorderen van compliance) is een handhavingsstrategie uitgewerkt. Centraal daarin staat de notie dat door met het oog op het effect binnen de beschikbare mensen en middelen te kiezen voor een specifieke mix van handhavingsinstrumenten de compliance optimaal wordt gerealiseerd. Dit vindt plaats op verschillende niveaus en noemt de Belastingdienst handhavingsregie. De handhavingsstrategie neemt de compliance doelstelling als uitgangspunt. Daarin is de uitwerking van het beleid consistent met de doelstelling uit Rijksbegroting.

De essentie van de handhavingsstrategie is dat de Belastingdienst er naar streeft dat burgers en bedrijven uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de Belastingdienst. De uitwerking van de strategie in de segmenten beperkt zich echter voornamelijk tot toezicht, waarbij het accent verschuift van reactieve naar proactieve en actuele activiteiten. Dienstverlening en opsporing hebben duidelijk een plaats in de handhavingsstrategie, maar krijgen in de uitwerking van de strategie minder aandacht. Hoe de massale processen passen bij of aansluiten op de handhavingsstrategie is niet expliciet uitgewerkt. Toch wordt ook van de massale processen verwacht dat deze cruciaal zijn voor de compliance.

De ontwikkelingen in de uitvoering en handhaving die zich voordoen en in gang zijn gezet in de periode waar deze beleidsdoorlichting op ziet raken tegelijkertijd toezicht en opsporing en massale processen en illustreren hoe ze met elkaar verbonden en van elkaar afhankelijk zijn. Innovatie en verbeterde efficiëntie worden vooral verwacht in de hoek van de massale processen en in het gebruik van data en data-analyse en de verschuiving naar massaal toezicht.

Hoofdstuk 3. Compliance en doelrealisatie

3.1 Inleiding

Om uitspraken te kunnen doen over de effectiviteit van het handelen van de Belastingdienst is inzicht nodig in de realisatie van de beleidsdoelstelling (compliance) en de bijdrage van de Belastingdienst daarin. Daartoe moet de stand van zaken met betrekking tot compliance worden gemeten en kunnen worden toegeschreven aan het handelen van de Belastingdienst. In dit hoofdstuk wordt nagegaan wat er bekend is over de verschillende aspecten van compliance. Dat wil zeggen; op welke wijze en met welke indicatoren wordt compliance gemeten en wat zijn in de onderzoeksperiode daarvan de resultaten? Daarmee wil dit hoofdstuk inzicht bieden in de mate waarin de indicatoren en metingen die de Belastingdienst gebruikt adequaat en compleet zijn en een beeld kunnen geven van (de veranderingen in) de mate van compliance in de onderzoeksperiode.

Dit hoofdstuk vormt een eerste stap in het beantwoorden van de derde in Hoofdstuk 1 geformuleerde onderzoeksvraag: Op welke wijze meet de Belastingdienst doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen? In hoeverre zijn er lacunes in evaluaties en welke mogelijkheden zijn er om doeltreffendheid en doelmatigheid in de toekomst te evalueren?

De rapporten van de Commissie Stevens⁴⁶ en de Algemene Rekenkamer⁴⁷ signaleren dat de Belastingdienst ten behoeve van de sturing en verantwoording vooral (input en) output indicatoren meet en rapporteert en (te) weinig indicatoren op het niveau van de doelstelling (compliance). Daardoor kunnen over effecten van het beleid en veranderingen daarin zeer beperkt uitspraken worden gedaan. Wel worden sporadisch effectevaluaties uitgevoerd van specifieke activiteiten of instrumenten, maar van systematische effectevaluatie en verantwoording op effecten is (nog) geen sprake. De Algemene Rekenkamer merkt op dat de Belastingdienst wel het streven heeft te sturen en verantwoorden op effecten en in de begroting IX voor 2017 inmiddels stappen zet om het inzicht in de effectiviteit te verbeteren. Dat het beschikbare cijfermateriaal over de periode waar deze beleidsdoorlichting betrekking op heeft beperkingen kent is evenwel duidelijk. Het is daarom van belang om in het dit hoofdstuk vast te stellen wat er aan inzicht en informatie aanwezig is, wat er ontbreekt en waar verbetering hierin noodzakelijk of gewenst is.

In hoeverre de (mate van) compliance en eventuele veranderingen daarin toe te schrijven zijn aan de uitvoering en handhaving door de Belastingdienst is niet eenvoudig te bepalen. Allereerst dienen daarvoor de (mate van) compliance en inzicht in de geleverde inspanningen bekend te zijn. In Hoofdstuk 4 komen (de indicatoren voor) de inspanningen van de Belastingdienst aan de orde. Om activiteiten van de Belastingdienst te kunnen relateren aan de realisatie van de compliance doelstelling, moeten de indicatoren voor compliance en de wijze van meten aan een aantal voorwaarden voldoen. De OECD noemt een aantal punten die van belang zijn bij het opstellen van *outcome measures* voor belastingdiensten.⁴⁸ De meting van de doelrealisatie/compliance moet

⁴⁶ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). Fiscaal toezicht op maat: soepel waar het kan, streng waar het moet. Den Haag.

⁴⁷ Algemene Rekenkamer (2016). Handhavingsbeleid Belastingdienst.

⁴⁸ OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.

goed passen bij de handhavingsstrategie, een compleet beeld schetsen van (alle aspecten van) compliance en praktisch meetbaar zijn. Ook zou de meting betekenisvol moeten zijn voor externe stakeholders en zijn geïntegreerd in bestaande en toekomstige processen.

Om een uitspraak te kunnen doen over de effectiviteit zal, naast inzicht in de prestaties en de doelrealisatie, ook bekend moeten zijn wat de (mate van) compliance zou zijn geweest als de inspanningen van de Belastingdienst anders zouden zijn geweest of achterwege waren gebleven. Het probleem is dat deze (zogenaamde *counterfactual*) informatie niet beschikbaar is en praktisch onmogelijk is om te genereren. Dit is kenmerkend voor veel beleid en wordt (ook) in de context van het werk van belastingdiensten onderkend.⁴⁹ Er kunnen doorgaans op het niveau van de gehele Belastingdienst geen oorzaak (uitgevoerd beleid) – gevolg (realisatie beleidsdoel) relaties worden gelegd.⁵⁰ Met behulp van de beleidstheorie, zoals geschetst in Hoofdstuk 2, is wellicht wel aannemelijk te maken dat inspanningen van de Belastingdienst hebben bijgedragen aan de compliance. Zicht op de doelrealisatie is echter ook daarvoor cruciaal.

Het vervolg van dit hoofdstuk gaat eerst nader in op het begrip compliance en indicatoren voor compliance (Paragraaf 3.2). Vervolgens wordt in beeld gebracht welke indicatoren voor compliance de Belastingdienst beschikbaar heeft. Daarbij zijn algemene indicatoren (Paragraaf 3.3) te onderscheiden van indicatoren die iets zeggen over een segment belastingplichtigen (Paragraaf 3.4). De laatste paragraaf (3.5) beschouwt in hoeverre de beschikbare indicatoren en metingen zicht bieden op de fiscale compliance.

3.2 Compliance

In Hoofdstuk 2 werd al aangestipt dat compliance zowel de houding tegenover fiscale verplichtingen als de daadwerkelijke naleving omvat. De (mate van) naleving vertaalt zich ook in het bedrag aan belastingen dat de staatskas binnen vloeit. De complexiteit van het begrip compliance maakt dat er vele invalshoeken en manieren zijn waarop indicatoren kunnen worden benoemd en gemeten.

Het onderscheid tussen de bereidwilligheid om aan verplichtingen te voldoen en de feitelijke naleving van verplichtingen is voor (het ontwikkelen van) de indicatoren van belang. De houding (bereidwilligheid) is alleen vast te stellen door belastingplichtigen daarover te bevragen, terwijl de feitelijke naleving alleen is te bepalen door (boeken)onderzoek door de Belastingdienst. Dat maakt dat één indicator niet volstaat.

Zoals in Hoofdstuk 2 is beschreven volgt de Belastingdienst de definitie van de OECD, die zegt dat er sprake van fiscale regelnaleving als burgers en bedrijven zich (terecht) registreren voor belastingplicht, tijdig aangifte doen, juist en volledig aangifte doen en tijdig en volledig hun belastingschuld betalen. Deze aspecten kunnen op verschillende niveaus en op verschillende manieren worden gemeten.⁵¹ Het vervolg van dit hoofdstuk bespreekt de indicatoren die de Belastingdienst gebruikt om een beeld te verwerven van

⁴⁹ OECD (2010). Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies.; OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.; Goslinga, S., Siglé, M., & Van der Hel, L. (2016). Het meten van effecten van de handhaving door de Belastingdienst. Tijdschrift voor Toezicht, 7, 8-34.

⁵⁰ Op het niveau van activiteiten of ingezette instrumenten bij specifieke doelgroepen kunnen effecten vaak wel worden bepaald, omdat er op dat niveau een nulmeting of controlegroep kan worden ingericht. Ook op dat niveau is een voorwaarde dat er heldere doelen en tussendoelen zijn benoemd.

⁵¹ OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.

deze compliance aspecten.

De houding ten aanzien van het nakomen van belastingverplichtingen wordt ook wel aangeduid als de belastingmoraal. De Belastingdienst meet ieder jaar verschillende houdingsaspecten bij de belangrijkste doelgroepen met de Fiscale Monitor⁵², een grootschalig vragenlijstonderzoek, waaruit ieder jaar de scores op een aantal indicatoren in het Rijksjaarverslag IX worden gerapporteerd. Ook deze passeren in dit hoofdstuk de revue.

In de Rijksbegroting worden bij indicatoren vaak ook norm- of streefwaarden vermeld. Soms is er een wettelijk vereiste om een bepaald niveau te behalen, maar doorgaans worden de streefwaarden gekozen op basis van wat wordt of kan worden gerealiseerd en de ambitie voor de toekomst. Er wordt echter nergens beschreven of toegelicht hoe de streefwaarden zich verhouden tot de te realiseren (achterliggende) doelen.⁵³

3.3 Algemene indicatoren

3.3.1 *Tijdigheid van aangifte*

Om een beeld te geven van de tijdigheid van aangifte worden vanaf 2013 de percentages tijdig ontvangen aangiften voor de omzetbelasting en de loonheffing/inkomensheffing gevolgd.⁵⁴ De in Tabel 3.1 gerapporteerde percentages betreffen per middel het aantal tijdig ontvangen aangiften gedeeld door het totaal te ontvangen aangiften. Tijdigheid wordt hier gedefinieerd als aangifte ontvangen binnen 1 maand na afloop van het tijdvak.⁵⁵ Voor deze indicatoren is geen norm opgesteld. Zowel de tijdigheid van ontvangst van de aangiften omzetbelasting als de aangiften loonheffing/inkomensheffing blijven in de gevolgde periode op een stabiel niveau. Het percentage tijdig ontvangen aangiften omzetbelasting schommelt tussen 2013 en 2015 rond de 95%. Het percentage tijdig ontvangen aangiften loonheffing/inkomensheffing schommelt in dezelfde periode rond de 99%.

De overige drie indicatoren in Tabel 3.1 geven een beeld van het percentage belastingplichtigen dat de Belastingdienst heeft weten te bereiken nadat zij hebben verzuimd aangifte te doen. Deze indicatoren werden van 2011 tot en met 2015 gevolgd. Gedurende de onderzoeksperiode beweegt het percentage bereikte belastingplichtigen omzetbelasting na verzuim met 64% tot 70% (ruim) boven de gestelde ondergrens van 50%.⁵⁶ Het percentage bereikte belastingplichtigen loonheffing na verzuim blijft gedurende de onderzoeksperiode redelijk stabiel en binnen de gestelde norm van 90-

⁵² Zie www.fiscalemonitor.nl.

⁵³ Dit wordt ook gesignaleerd door de Commissie Management Informatie en Bekostigingsystematiek Belastingdienst en geldt ook voor de Hoofdstuk 4 gerapporteerde cijfers. Commissie Management Informatie en Bekostigingsystematiek Belastingdienst. Rapport Management Informatie Belastingdienst. ABDTOPConsult, Den Haag, mei 2015.

⁵⁴ In de onderzoeksperiode zijn voor de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting geen indicatoren voor tijdigheid van aangiften opgesteld en gemeten. Door de uitstelregeling was tijdigheid voor deze belastingmiddelen niet goed te bepalen. In begroting 2018 komt wel ook een indicator voor de tijdigheid van aangiften Vpb en IB.

⁵⁵ Er wordt rekening gehouden met de termijnen genoemd in artikel 1 van de Algemene termijnenwet en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. Ook wordt de termijn verlengd met eventueel verleend uitstel.

⁵⁶ De streefwaarde voor de omzetbelasting (50-60%) ligt lager dan de streefwaarde voor de loonheffing en de inkomensheffing niet-winst (90-95%) omdat het bereiken van de verzuimende belastingplichtigen omzetbelasting via belacties verloopt. Ook de verzuimende belastingplichtigen voor de loonheffing worden via belacties getracht te bereiken, maar omdat de volumes laag zijn kunnen deze met belacties vrijwel volledig bereikt worden. Voor de inkomensheffingen worden bij verzuim vooral brieven verstuurd.

95%. De gestelde norm van 90-95% voor het bereiken van belastingplichtigen bij verzuim van de inkomensheffing niet-winst wordt niet gehaald. In de gevolgde jaren schommelt het percentage bereikte belastingplichtigen tussen de 74% en de 87% en blijft daarmee onder de grens van 90%. Na 2015 worden deze indicatoren niet meer gemeten.

Tabel 3.1 Indicatoren tijdigheid van aangifte doen⁵⁷

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Omzetbelasting								
	<i>norm</i>							
% aangiften omzetbelasting tijdig ontvangen	-	-	-	-	95,3%	95,1%	95,3%	94,9%
% bereikte belastingplichtigen omzetbelasting na verzuim	50-60%	-	64,0%	69,0%	70,0%	67,0%	59,0%	-
Loonheffing/Inkomensheffing								
% aangifte loonheffingen tijdig ontvangen	-	-	-	-	99,1%	99,2%	99,2%	99,2%
% bereikte belastingplichtigen loonheffing na verzuim	90-95%	-	93,0%	90,0%	93,0%	94,0%	91,0%	-
% bereikte belastingplichtigen IH (niet winst) na verzuim	90-95%	-	87,0%	74,0%	87,0%	77,0%	-	-

Het beeld dat uit bovenstaande indicatoren naar voren komt is dat de tijdigheid van aangifte doen hoog ligt en stabiel is over de tijd. Zowel bij de indicator omzetbelasting als de indicator loonheffing/inkomensheffing blijft de tijdigheid van het doen van aangifte boven de gestelde normen. Daarnaast lijkt het voor de omzetbelasting en de loonheffing ook (binnen de mogelijkheden) te lukken om verzuimende belastingplichtigen te bereiken. Alleen het bereiken van verzuimende belastingplichtigen inkomensheffing blijft onder de norm. Wat hiervoor de verklaring is, is niet bekend. Mogelijk is het bereiken van belastingplichtigen via het versturen van brieven minder effectief dan via belacties (zoals bij de omzetbelasting en de loonheffing het geval is), maar ook het feit dat het gaat om verschillende groepen belastingplichtigen en belastingmiddelen kan een rol spelen.

3.3.2 Tijdigheid van betalen

Vanaf 2016 wordt de tijdige betaling van belastingen en premies als indicator voor de tijdigheid van betalen in de Rijksbegroting gevolgd.⁵⁸ Deze indicator (zie Tabel 3.2) heeft betrekking op de ontvangsten van de middelen inkomensheffing/premies zorgverzekeringswet, loonheffing, omzetbelasting, vennootschapsbelasting en motorrijtuigenbelasting. Het gerapporteerde percentage betreft het totaal aan tijdig binnengekomen ontvangsten als aandeel van de totale ontvangsten. In de jaren 2013 tot en met 2016 blijft het percentage tijdige betalingen van premies en belastingen boven de gestelde ondergrens van 98% en is vrijwel stabiel met 98,2% in 2013, 98,3% in 2014 en 98,4% in 2015 en 2016.

In de jaren tot 2016 werd (ook) een andere indicator gevolgd met betrekking tot de tijdigheid, namelijk het aantal op tijd betaalde aanslagen.⁵⁹ In Tabel 3.2 is te zien hoe deze indicator tijdens de onderzoeksperiode een lichte daling van de tijdigheid laat zien.

⁵⁷ In de tabel zijn alleen indicatoren en cijfers opgenomen met betrekking tot de middelen OB en LH/IH. Tijdens de onderzoeksperiode zijn dergelijke indicatoren en cijfers voor overige middelen niet opgesteld en gerapporteerd.

⁵⁸ Vanaf 2016 wordt hierop gevolgd en gestuurd. De cijfers voor 2013, 2014 en 2015 zijn achteraf bepaald.

⁵⁹ Deze indicator is exclusief aangiften omzetbelasting en loonbelastingen door bedrijven.

Wanneer verschuldigde belasting niet tijdig wordt betaald wordt het verschuldigde bedrag een betalingsachterstand. Het invorderingsproces bij de Belastingdienst ziet er als volgt uit: wanneer er een vordering ontstaat op een belastingplichtige, dan verzendt de Belastingdienst een aanslag om de betreffende persoon op de hoogte te stellen van het te betalen bedrag. Wanneer er niet tijdig betaald wordt, stuurt de Belastingdienst een betalingsherinnering en vervolgens een aanmaning. Wanneer deze acties geen effect hebben, komt de betreffende persoon in de dwanginvordering terecht. Verschillende dwanginvorderingsmaatregelen kunnen worden getroffen in deze fase, variërend van overheidsvordering tot het inzetten van deurwaarders.

Omdat de invordering sterk samenhangt met tijdigheid van betaling zijn in Tabel 3.2 ook enkele indicatoren die op de betalingsachterstand en de invordering zien opgenomen. Het totale bedrag aan betalingsachterstand (de openstaande vorderingen waarvan de betalingstermijn is verstreken en waartegen geen bezwaar is ingediend) wordt jaarlijks gerapporteerd. Tussen 2010 en 2013 lijkt de totale betalingsachterstand (marginaal) af te nemen van €4,3 miljard in 2010 tot €4,2 miljard in 2012. In 2013 stijgt de totale betalingsachterstand met €300 miljoen tot €4,5 miljard om in 2014 en 2015 terug te lopen naar €4,4 miljard. Voor 2016 staat de totale betalingsachterstand op het moment van schrijven op €5,4 miljard.

Tabel 3.2 Indicatoren tijdigheid van betalen en invordering

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Tijdigheid	<i>norm</i>							
% tijdige betaling belastingen en premies	98-99%	-	-	-	98,2%	98,3%	98,4%	98,4%
% aanslagen op tijd betaald	-	86,0%	86,0%	84,0%	83,0%	82,0%	82,0%	n.v.t.
Invordering								
Betalingsachterstand (x € 1 mln)	-	€ 4.285	€ 4.280	€ 4.201	€ 4.555	€ 4.385	€ 4.397	€ 5.430
% achterstand invordering	2,5-3,0%	2,5%	2,4%	2,3%	2,4%	2,3%	2,2%	2,6%
% oninbare vorderingen	<0,6%	0,6	0,6	0,7	0,7	0,6	0,6	0,3
Inning invorderingsposten binnen een jaar	55-65%	-	-	-	57,0%	58,5%	57,0%	57,2%

Een eerste indicator is het percentage achterstand invordering, zijnde het bedrag van de betalingsachterstand afgezet tegen de totale belasting- en premieontvangsten. Dit percentage betreft dus het niet tijdig betaalde deel van de ontvangsten. De Belastingdienst stelt een grens van maximaal 3% aan de betalingsachterstand bij invordering. Gedurende de onderzoeksperiode blijft het percentage achterstand invordering onder deze grens van 3%. Er is een lichte daling waar te nemen van 2,5% in 2010 tot 2,2% in 2015. In 2016 treedt er een stijging op naar 2,6% door de invoering van het dynamisch monitoren⁶⁰, maar ook daarmee blijft het onder de grens van 3%.

Een tweede indicator geeft een beeld van het percentage oninbare vorderingen. Dit percentage betreft het twaalfmaandgemiddelde aan oninbaar geleden bedrag gedeeld door het twaalfmaandgemiddelde van het saldo aan belasting- en premieontvangsten.⁶¹

⁶⁰ Door de invoering van het dynamisch monitoren bleven er meer vorderingen open staan die eerder zouden zijn afgeschreven als oninbaar.

⁶¹ Als na het oninbaar lijden alsnog betaald wordt of verrekend kan worden, wordt dit alsnog afgeboekt op de vordering. Het oninbaar geleden bedrag wordt dan gecorrigeerd. Niet meegenomen in dit bedrag zijn kwijtschelding (bij beperkte betaalcapaciteit), buiten invordering (kleine bedragen worden intern afgeboekt

Naar aanleiding van de introductie van het dynamisch monitoren is de norm in 2016 in de Rijksbegroting vastgesteld op <0,6%. Voor eerdere jaren ontbreekt een normstelling. Het percentage oninbare vorderingen blijft met 0,6% en 0,7% redelijk stabiel gedurende de onderzoeksperiode. In 2016 is het percentage oninbare vorderingen met 0,3% een stuk lager.

De laatste indicator uit Tabel 3.2 betreft het aantal onbetwiste vorderingen (of termijnen) van de belastingmiddelen inkomensheffing/premies zorgverzekeringswet, loonheffing, motorrijtuigenbelasting, omzetbelasting en vennootschapsbelasting waarbij invordering is gestart. De indicator meet na 12 maanden het ontvangsten-percentage dat – na de aanmaning – op de vordering wordt afgeboekt. In alle gevolgde jaren blijft het percentage (net boven de) 57%. Daarmee blijft het ontvangsten-percentage inning invorderingsposten in alle gevolgde jaren boven de grens van 55%.

Samenvattend schetsen de indicatoren voor de tijdigheid het volgende beeld. Er is vanaf 2013 een stabiel beeld waar te nemen in de tijdige betaling van belastingen en premies. Daarnaast blijft in alle jaren gedurende de onderzoeksperiode het percentage achterstand invordering (ten opzichte van de totale belasting- en premieopbrengsten) binnen de maximumgrens van 3% en lukt het in meer dan de helft van de gevallen om de inning van invorderingsposten binnen een jaar afgehandeld te hebben. De ontwikkeling zal langer gevolgd moeten worden om gefundeerde uitspraken te kunnen doen over de effecten van de invoering van dynamisch monitoren.

3.4 Indicatoren per segment

3.4.1 Particulieren

De Fiscale Monitor meet aan de hand van verschillende vragen en stellingen jaarlijks de perceptie van verschillende doelgroepen (bijvoorbeeld particulieren, ondernemingen, of toeslaggerechtigden) ten aanzien van (onder andere) compliance en pakkans.⁶² De vragen sluiten aan bij de wetenschappelijke literatuur over (het meten van) de belastingmoraal.⁶³ Deze vragen worden beantwoord op een 5-punts schaal met in het midden van de schaal een neutrale antwoordcategorie. In de standaard rapportage van de resultaten van de Fiscale Monitor wordt deze neutrale antwoordcategorie meegerekend in de gerapporteerde percentages. Het meenemen van een dergelijke neutrale antwoordcategorie kan echter een vertekend beeld opleveren of bewegingen in de tijd onvoldoende inzichtelijk maken. We hebben daarom hier gekozen om in de tabellen betreffende de resultaten van de Fiscale Monitor naast de standaard gerapporteerde percentages ook de percentages exclusief neutrale antwoordcategorie op te nemen. Gedurende de jaren 2010 tot en met 2016 zijn de scores voor particuliere belastingplichtigen vrijwel stabiel.

i.v.m. bedrijfsmatigheid) en korting (bij ineens betaling van voorlopige aanslagen over het lopende belastingjaar).

⁶² Vragenlijstonderzoek waarbij mensen bevroegd worden over hun ervaringen en percepties zijn waardevol omdat dit inzicht biedt in de beleving van mensen. Dergelijke self-reports kennen echter ook hun zwaktes (bijvoorbeeld sociaal wenselijk antwoorden van respondenten). Hoewel bij het opstellen van de vragenlijst uiterste zorg is besteedt aan het minimaliseren van dergelijke biases moet men ze bij het interpreteren van de resultaten in het achterhoofd houden.

⁶³ Bijvoorbeeld Torgler, B. (2011). Tax morale and compliance: review of evidence and case studies for Europe. Policy Research Working Paper 5922, Human Development Economics Unit, Europe and Central Asia region, The World Bank.

Rond de 90% van de particuliere belastingplichtigen geeft aan neutraal tot (zeer) afwijzend te staan ten aanzien van doelbewuste fraude / belastingontduiking. Ook heeft een overgrote meerderheid van de particuliere belastingplichtigen een negatieve houding ten opzicht van het niet naleven van fiscale verplichtingen. Ook als we de neutrale antwoordcategorie buiten beschouwing laten blijkt een grote meerderheid van de particuliere belastingplichtigen afwijzend te staan tegenover belastingontduiking. Ongeveer 85% van de particulieren kan zich niet voorstellen (neutraal tot in zijn geheel niet) dat er omstandigheden zijn waardoor een belastingaangifte niet correct of volledig wordt ingevuld of andere belastingregels niet worden nageleefd. Echter, de neutrale antwoordcategorie buiten beschouwing gelaten geeft nog maar een krappe 50% van de ondervraagden aan negatief te staan tegenover non-compliance. Ongeveer een derde van de ondervraagde particulieren geeft aan dat zij belasting betalen vooral ervaren als iets bijdragen aan de maatschappij.⁶⁴

Tabel 3.3 Houding particulieren ten aanzien van compliance

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Oordeel over (on)aanvaardbaarheid fraude / belastingontduiking ⁶⁵	92% (85%)	93% (88%)	92% (87%)	92% (83%)	91% (87%)	91% (86%)	91% (89%)
Negatieve houding t.a.v. het niet naleven van fiscale verplichtingen ⁶⁶	85% (53%)	85% (50%)	85% (53%)	84% (51%)	85% (51%)	85% (52%)	85% (51%)
Gevoel bij belasting betalen: bijdragen ⁶⁷	34%	30%	35%	32%	30%	29%	30%
Ervaren pakkans ⁶⁸	85% (47%)	85% (47%)	78% (42%)	79% (39%)	83% (50%)	86% (50%)	86% (53%)

Bron: Fiscale Monitor

NB. Percentages tussen haakjes betreffen percentages exclusief neutrale antwoordcategorie

De ervaren 'pakkans' is een indicatie voor de zichtbaarheid van het toezicht die wordt beïnvloed door de inspanningen van de Belastingdienst en de betekenis die de individuele burger daar aan geeft. Over de jaren ervaart een kleine tot ruime 80% van de doelgroep particulieren de kans op ontdekking van fraude als neutraal tot zeer groot. Als we de neutrale antwoordcategorie echter buiten beschouwing laten komt er een iets gematigder beeld naar voren, met tussen 2010 en 2013 een afname van 47% tot 39% van de particuliere belastingplichtigen die aangeven de kans op ontdekking van fraude als tamelijk tot zeer groot te ervaren. Vanaf 2014 ligt het percentage ondervraagden dat aangeeft dat zij de 'pakkans' als tamelijk tot zeer groot ervaren weer rond de 50%.

Samenvattend komt uit de Fiscale Monitor het volgende beeld naar voren over hoe mensen aankijken tegen het niet-naleven van regels (non-compliance) als het gaat om belasting betalen. Fraude en belastingontduiking wordt door de meerderheid van de ondervraagden afgewezen en ongeveer een derde geeft aan belasting betalen vooral te ervaren als bijdragen aan de maatschappij. Dit is door de jaren heen vrijwel stabiel.

⁶⁴ De vraag naar het gevoel bij belasting betalen heeft drie antwoordcategorieën; 1) er wordt mij iets afgenomen, 2) ik sta iets af en 3) ik draag iets bij.

⁶⁵ Resultaat is gebaseerd op meerdere vragen. Elke vraag is beantwoord op een 5-punt schaal. Percentage geeft het aandeel respondenten weer dat fraude/belastingontduiking neutraal tot (volstrekt) onaanvaardbaar vindt.

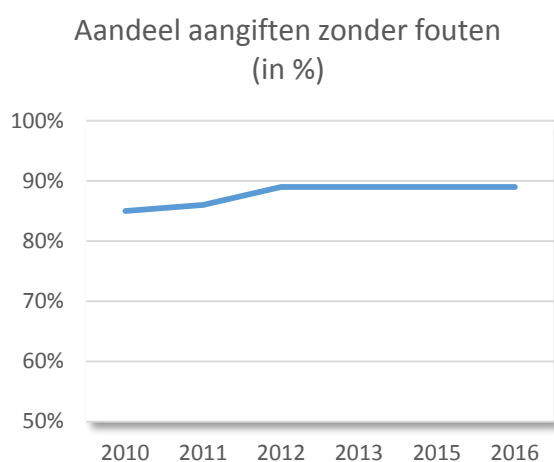
⁶⁶ Resultaat is gebaseerd op meerdere vragen. Elke vraag is beantwoordt op een 5-punt schaal. Percentage geeft het aandeel respondenten weer dat neutraal tot (zeer) negatief staat ten aanzien van non-compliance.

⁶⁷ De vraag naar het gevoel bij belasting betalen heeft drie antwoordcategorieën; 1) er wordt mij iets afgenomen, 2) ik sta iets af en 3) ik draag iets bij. Gerapporteerd is het aandeel respondenten dat antwoord 3) heeft gekozen.

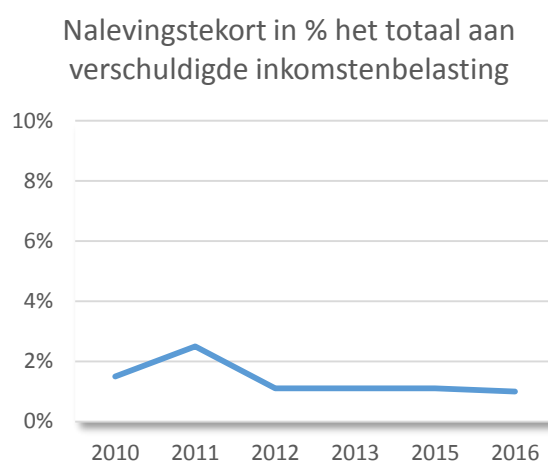
⁶⁸ De vraag wordt beantwoord op een 5-punt schaal. Percentage geeft het aandeel respondenten weer dat de pakkans als neutraal tot (zeer) groot ervaart.

Steekproef Particulieren

Ieder jaar wordt door de Belastingdienst de steekproef particulieren uitgevoerd. Het doel van deze steekproef is het verwerven van inzicht in het fiscale nalevingsgedrag van particuliere belastingplichtigen en in de omvang van het nalevingstekort. Om dit inzicht te verwerven wordt een representatieve steekproef getrokken uit alle ingediende aangiftes. Deze geselecteerde aangiftes worden vervolgens integraal gecontroleerd. De steekproefsgewijze controles vinden plaats nadat er door vrijwel iedereen aangifte is gedaan. In de praktijk betekent dat dat de resultaten voor particuliere belastingplichtigen circa twee jaar na afloop van het kalenderjaar bekend zijn. De laatst geproduceerde cijfers (2016) gaan over belastingjaar 2014.



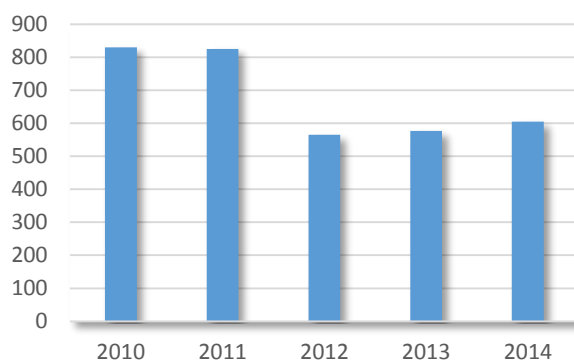
Figuur 3.1a Resultaten steekproef particulieren; aandeel aangiften zonder fouten



Figuur 3.1b Resultaten steekproef particulieren; het nalevingstekort in % van het totaal aan verschuldigde inkomstenbelasting

In Figuur 3.1 is te zien dat tussen 2010 en 2012 het aandeel aangiften uit de steekproef waarin wordt gecorrigeerd met 25% afneemt van ongeveer 15% in 2010 tot ongeveer 11% in 2012. Daarna blijft tot 2016 het aandeel gecorrigeerde aangiften stabiel. Het nalevingstekort als percentage van het totaal aan verschuldigde inkomstenbelasting particulieren laat een vergelijkbare ontwikkeling zien. In 2010 is het nalevingstekort ongeveer 1,5% van het totaal aan verschuldigde inkomstenbelasting en in 2011 ongeveer 2,5%, maar dit is vanaf 2013 afgenomen tot ongeveer 1,1% van het totaal aan verschuldigde inkomstenbelasting en blijft daarna stabiel op dat niveau. In Figuur 3.2 staan de geschatte absolute bedragen van het nalevingstekort. We zien weer een spiegeling van de hierboven beschreven ontwikkeling. In 2010 en 2011 ligt het geschatte nalevingstekort net boven de 800 miljoen euro. In 2013 is het geschatte nalevingstekort met ongeveer 30% gedaald tot 565 miljoen euro. De jaren 2013 en 2014 laten een lichte stijging zien van het geschatte nalevingstekort tot ongeveer 600 miljoen euro in 2014.

Zoals te zien in Figuur 3.1 leidt deze stijging niet tot een groter aandeel van het nalevingstekort ten opzichte van het totaal aan verschuldigde belasting, omdat het totaal aan verschuldigde inkomstenbelasting navenant is gestegen. De rapportages van de nalevingstekorten geven geen inzicht in de oorzaken van de schommelingen in (aspecten van) het nalevingstekort.



Figuur 3.2 Nalevingstekort particulieren in miljoenen €

3.4.2 MKB

Naast particulieren worden ook ondernemers in de Fiscale Monitor bevraagd over (onder andere) hun houding ten aanzien van compliance en de ervaren pakkans. Gedurende de jaren 2010 tot en met 2016 zijn de scores voor ondernemers vrijwel stabiel.

Tabel 3.4 Houding ondernemers ten aanzien van compliance

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Oordeel over (on)aanvaardbaarheid fraude / belastingontduiking ⁶⁹	91% (85%)	94% (88%)	93% (87%)	90% (83%)	94% (87%)	92% (86%)	93% (89%)
Negatieve houding t.a.v. non-compliance ⁷⁰	93% (75%)	93% (75%)	94% (80%)	95% (78%)	93% (80%)	95% (81%)	96% (82%)
Gevoel bij belasting betalen: bijdragen ⁷¹	38%	45%	43%	39%	46%	41%	49%
Ervaren pakkans ⁷²	87% (53%)	85% (53%)	86% (52%)	82% (49%)	85% (54%)	86% (52%)	82% (51%)

Bron: Fiscale Monitor

NB. Percentages tussen haakjes betreffen percentages exclusief neutrale antwoordcategorie

Tussen de 90% en 94% van de ondervraagde ondernemers geeft tijdens de onderzoeksperiode aan neutraal tot (zeer) afwijzend te staan ten aanzien van doelbewuste fraude / belastingontduiking. Een vergelijkbare ruime meerderheid van de ondernemers heeft een negatieve houding ten aanzien van non-compliance. Rond de 95% van de ondervraagde ondernemers kan zich niet voorstellen (neutraal tot in zijn geheel niet) dat er omstandigheden zijn waardoor een belastingaangifte niet correct of volledig wordt ingevuld of andere belastingregels niet worden nageleefd. Als we de neutrale antwoordcategorie buiten beschouwing laten komt een vergelijkbaar beeld naar voren; een ruime meerderheid van de ondernemers geeft aan negatief te staan tegenover belastingontduiking en non-compliance. Tussen de 40% en de 50% van de ondervraagde ondernemers geeft aan dat zij belasting betalen vooral ervaren als iets

⁶⁹ Resultaat is gebaseerd op meerdere vragen. Elke vraag is beantwoord op een 5-punt schaal. Percentage geeft het aandeel respondenten weer dat fraude/belastingontduiking neutraal tot (volstrekt) onaanvaardbaar vindt.

⁷⁰ Resultaat is gebaseerd op meerdere vragen. Elke vraag is beantwoord op een 5-punt schaal. Percentage geeft het aandeel respondenten weer dat neutraal tot (zeer) negatief staat ten aanzien van non-compliance.

⁷¹ De vraag naar het gevoel bij belasting betalen heeft drie antwoordcategorieën; 1) er wordt mij iets afgenomen, 2) ik sta iets af en 3) ik draag iets bij. Gerapporteerd is het aandeel respondenten dat antwoord 3) heeft gekozen.

⁷² De vraag wordt beantwoord op een 5-punt schaal. Percentage geeft het aandeel respondenten weer dat de pakkans als neutraal tot (zeer) groot ervaart.

bijdragen aan de maatschappij. Daarbij is een licht toenemende trend waar te nemen over de jaren heen.

De ervaren 'pakkans' is een indicatie voor de zichtbaarheid van het toezicht die wordt beïnvloed door de inspanningen van de Belastingdienst en de betekenis die de ondernemer daar aan geeft. Over de jaren ervaart een kleine 80% van de ondervraagde ondernemers de kans op ontdekking van fraude als neutraal tot zeer groot. Als we de neutrale antwoordcategorie buiten beschouwing laten, geeft een krappe meerderheid van de ondervraagden aan de kans op ontdekking van fraude als tamelijk tot zeer groot te ervaren.

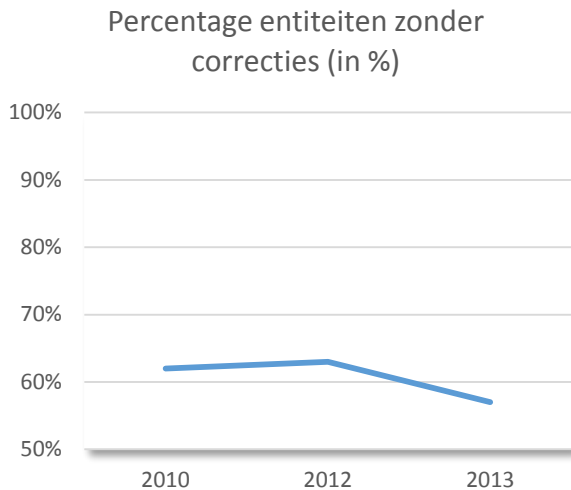
Steekproef ondernemingen

Vergelijkbaar met particulieren wordt er onder ondernemingen uit het MKB-segment ook elk jaar een steekproef uitgevoerd met als doel het verwerven van inzicht in het fiscale nalevingsgedrag van belastingplichtigen en de omvang van het nalevingstekort in het MKB-segment als het gaat om het onjuist en/of onvolledig invullen van de belastingaangiften. Om dit inzicht te verwerven wordt ter controle een representatieve steekproef getrokken uit alle bestaande dossiers.⁷³ De steekproefsgewijze controles in het MKB worden uitgevoerd in de vorm van een volledig boekenonderzoek, waarbij een controlemedewerker de onderneming bezoekt en alle aangiften omzetbelasting, loonheffingen/inkomensheffingen en/of vennootschapsbelasting over een kalenderjaar controleert. Dit, plus het feit dat bij ondernemingen een deel van aangiften later binnenkomt dan bij particuliere belastingplichtigen vanwege onder andere de uitstelregeling, maakt dat de cijfers circa drie jaar na het verstrijken van het jaar waarop de belasting betrekking heeft beschikbaar zijn. Het laatste jaar waarover cijfers zijn gepubliceerd is 2013.

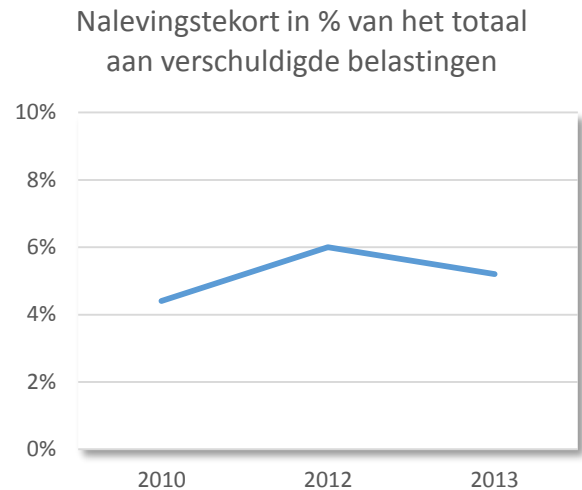
In Figuur 3.3 zijn de resultaten van de steekproef ondernemingen voor de jaren 2010, 2012 en 2013 opgenomen. Over belastingjaar 2011 is geen steekproef ondernemingen uitgevoerd. In de figuur is te zien dat het percentage entiteiten uit de steekproef dat na controle (tenminste) een correctie⁷⁴ in een aangifte krijgt opgelegd tussen 2010 en 2012 net onder de 40% blijft. In 2013 ligt het aandeel gecorrigeerde entiteiten hoger (43%). Daarmee ligt het percentage dat gecorrigeerd wordt aanzienlijk hoger dan bij particulieren. Deze percentages zijn echter niet goed te vergelijken. Zo worden er bij de steekproef ondernemingen vier middelen in plaats van één gecontroleerd en is de wet- en regelgeving over het algemeen een stuk ingewikkelder dan bij particulieren. Ondanks het hoge percentage entiteiten waarvan een aangifte wordt gecorrigeerd, blijft het nalevingstekort als percentage van het totaal aan verschuldigde belastingen beperkt tot tussen de 4% en 6%. Het lijkt daarom om (relatief) kleine correcties te gaan. Echter, omdat het totaal aan verschuldigde belastingen een stuk hoger ligt dan bij particulieren ligt het geschatte absolute bedrag aan nalevingstekort flink hoger bij ondernemingen (zie Figuur 3.4). Daarbij is het nalevingstekort tussen 2010 en 2012 ook gestegen van net boven de 2 miljard euro tot boven de 3 miljard euro. Ook in 2013 ligt het nalevingstekort boven de 3 miljard euro. Ook de rapportages over het nalevingstekort bij ondernemingen geven op dit moment geen inzicht in de achterliggende oorzaken van schommelingen in (aspecten van) het nalevingstekort.

⁷³ Voor IH/Vpb geldt dat indien er nog geen aangifte is ontvangen van het gewenste controlejaar, er een ouder jaar wordt gecontroleerd.

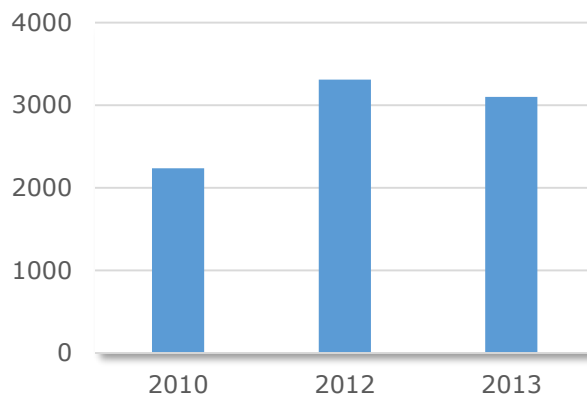
⁷⁴ Dit percentage betreft zowel fouten in het nadeel als in het voordeel van de belastingplichtige.



Figuur 3.3a Resultaten steekproef ondernemingen; percentage entiteiten zonder correcties



Figuur 3.3b Resultaten steekproef ondernemingen; het nalevingstekort als percentage van het totaal aan verschuldigde belastingen



Figuur 3.4 Nalevingstekort MKB in miljoenen €

3.4.3 Grote ondernemingen

Bij het segment grote ondernemingen zijn in de onderzoeksperiode geen jaarlijkse steekproefsgewijze controles uitgevoerd. In juni 2017 is wel het door de Belastingdienst uitgevoerde onderzoek Grote ondernemingen aan de Tweede Kamer aangeboden.⁷⁵ In dit onderzoek is een (gestratificeerde) steekproef ondernemingen integraal gecontroleerd. De steekproef is getrokken uit de populatie grote ondernemingen met uitzondering van de 81 grootste ondernemingen. Het ging daarbij hoofdzakelijk om aangiften over het belastingjaar 2013. Bij de profit organisaties zijn in dat kader de aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting gecontroleerd en bij de not-for-profit organisaties de aangiften omzetbelasting en loonheffingen. In het onderzoek is ook nagegaan hoe tijdig grote ondernemingen zijn als het gaat om het indienen van hun aangiften en met het betalen van de aanslagen.

Uit het onderzoek Grote ondernemingen blijkt dat grote ondernemingen zeer tijdig zijn met zowel aangifteverplichtingen als betalingsverplichtingen. Met name aangifte doen voor de loonheffingen en de omzetbelasting gebeurt bijna altijd op tijd, slechts 1% à 2%

⁷⁵ Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen (2017). Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie.

van de aangiften komt niet op tijd binnen. De tijdigheid van de aangiften vennootschapsbelasting en de betalingen voor de loonheffingen, omzetbelasting en de vennootschapsbelasting liggen iets lager; ondernemingen voldoen gemiddeld 85-95% van deze verplichtingen op tijd. Uit de in het kader van het onderzoek uitgevoerde boekenonderzoeken blijkt dat bij meer dan de helft van de grote ondernemingen tenminste één correctie is opgelegd in de aangiften van één jaar. Toch lijkt het aantal correcties doorgaans beperkt gegeven het grote aantal aangiften dat grote ondernemingen moeten indienen. Daarnaast is ook de omvang van de correcties, afgezet tegen de in het boekenonderzoek gehanteerde materialiteit, doorgaans beperkt. Zo blijven de gecorrigeerde bedragen omzetbelasting en loonheffingen bij het overgrote deel van de gecontroleerde ondernemingen onder de 10% van de door de Belastingdienst gehanteerde controlematerialiteit.

In het onderzoek Grote ondernemingen is ook de houding van de grote ondernemingen tegenover fiscale verplichtingen onderzocht. Uit het onderzoek kwam naar voren dat de overgrote meerderheid van de grote ondernemingen aangeeft het belangrijk te vinden om fiscale verplichtingen na te komen. Daarnaast bleek dat de fiscale verplichtingen gemiddeld veel meer op basis van bereidwilligheid worden nagekomen dan dat ondernemingen zich gedwongen voelen. Voorts kwam uit het onderzoek naar voren dat er tussen grote ondernemingen verschillen bestaan in gerapporteerde houding ten opzichte van fiscale verplichtingen; grote ondernemingen lijken daarmee het nakomen van fiscale verplichtingen verschillend te beleven.

3.5 Samenvatting en conclusies

Compliance, zoals in de Rijksbegroting IX omschreven, omvat tegelijkertijd de houding van belastingplichtigen (bereidwilligheid) en de feitelijke naleving van fiscale regels. Beide aspecten zijn van belang: de feitelijke naleving heeft consequenties voor de staatskas en de houding of belastingmoraal heeft consequenties voor het werk van de Belastingdienst.

Doordat er meerdere aspecten zitten aan compliance, zijn ook meerdere indicatoren nodig om compliance te meten. Bovendien worden in de handhavingsstrategie van de Belastingdienst (in navolging van de OECD) verschillende aspecten aan compliance onderscheiden en is er sprake van verschillende doelgroepen en verschillende belastingmiddelen.

De Belastingdienst meet en rapporteert ook verschillende indicatoren voor compliance. Er zijn indicatoren voor de feitelijke naleving voor verschillende doelgroepen en verschillende belastingmiddelen en voor de houding ten aanzien van (naleving van) fiscale verplichtingen. Gemeten worden de tijdigheid van aangifte doen, tijdigheid van betalen en de juistheid en volledigheid van aangiften. Daarbij zijn cijfers voorhanden over verschillende belastingmiddelen en verschillende segmenten belastingplichtigen. De Belastingdienst schat periodiek de omvang van zogenoemde *nalevingstekorten* bij MKB-ondernemingen en Particulieren. De nalevingstekorten worden in beeld gebracht via het uitvoeren van steekproefsgewijze onderzoeken op de aangiften. De uitkomsten daarvan worden geëxtrapoleerd en geven (een deel van) het correctiepotentieel weer bij de geregistreerde belastingplichtigen. De resultaten hiervan worden in de begroting van het ministerie van Financiën gepubliceerd. De gemiste belastingopbrengsten die betrekking hebben op onbekende belastingplichtigen

en op belastingontduiking (fraude) worden met deze benadering niet gemeten.⁷⁶ Met de Fiscale monitor wordt jaarlijks de houding ten aanzien van compliance en non-compliance geïnventariseerd bij verschillende doelgroepen.

De gerapporteerde cijfers over de feitelijke naleving zijn niet compleet. In het licht van het vergroten van het inzicht in de doelrealisatie, is het van belang om indicatoren te hebben voor de verschillende verplichtingen (zoals de OECD die benoemt), de verschillende doelgroepen en de verschillende belastingmiddelen. Dus voor elke verplichting een indicator uitgesplitst naar doelgroep en belastingmiddel. Dan voldoen de metingen ook meer aan de aandachtspunten die de OECD noemt voor het meten van de *outcomes* van het werk van belastingdiensten: ze sluiten dan beter aan bij de strategie en zijn meer volledig (voor de grootste belastingmiddelen).⁷⁷

Aan de hand van de informatie die door de Belastingdienst (ook) extern wordt gerapporteerd, signaleert dit hoofdstuk dat met betrekking tot de feitelijke naleving:

- Cijfers over registratie voor belastingplicht ontbreken.
- Tijdigheid van aangiften gerapporteerd wordt per belastingmiddel, niet per segment. De tijdigheid van aangifte Vpb en IB ontbreekt. Waarbij opgemerkt kan worden dat op dit punt indicatoren zijn ontwikkeld die in de begroting IX 2018 worden opgenomen.⁷⁸
- Tijdigheid van betalen niet wordt onderscheiden naar belastingmiddel, noch naar segment.
- Juistheid en volledigheid van aangiften juist per segment (P, MKB) wordt gerapporteerd en niet per belastingmiddel.
- Voor GO zijn geen jaarlijkse cijfers voorhanden over de feitelijke naleving. Het recent uitgevoerde Onderzoek Grote ondernemingen laat zien dat het mogelijk is om op basis van databestanden van de Belastingdienst en steekproefsgewijze enquêtes en boekenonderzoeken een beeld van de naleving te creëren. De inspanningen die daarmee gemoeid zijn, zijn – net als bij de andere segmenten – echter flink. Deze resultaten uit het Onderzoek Grote ondernemingen laten zich niet betrouwbaar vertalen naar een uitspraak over de gemiste belastingopbrengst in dit segment.

Voor een deel, bijvoorbeeld waar het gaat om uitsplitsingen naar segment of belastingmiddel, zijn cijfers wel uit de systemen en databestanden te halen. Zo zou het mogelijk zijn de tijdigheid van betalingen apart te rapporteren per belastingmiddel en per segment. Nu wordt dergelijke informatie niet standaard verstrekt. Meer detail en meer consistentie in de wijze waarop in de verantwoordingsinformatie over de verschillende aspecten van feitelijke naleving wordt gerapporteerd, zou het inzicht in de doelrealisatie vergroten.

Op basis van de in dit rapport gepresenteerde cijfers komt het volgende beeld naar voren met betrekking tot de feitelijke fiscale compliance in Nederland en de veranderingen daarin in de onderzoeksperiode. Het overgrote deel (> 95%) van de aangiften OB en LH komt tijdig binnen en dat is een stabiel gegeven in de onderzoeksperiode. Ook van de

⁷⁶ De Algemene Rekenkamer onderscheidt in haar rapport Handhavingsbeleid Belastingdienst drie componenten van de *tax gap*: inningverlies, nalevingstekort en het *dark number* (verschuldigde belastingen die volledig aan het zicht van de Belastingdienst zijn onttrokken). De Belastingdienst kan het inningsverlies en een deel van het nalevingstekort in kaart brengen, maar heeft geen zicht op de totale *tax gap*.

⁷⁷ OECD (2014). *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*.

⁷⁸ Kamerstukken II, 2017/18, 34 775 IX, nr. 1.

betalingen die moeten worden gedaan is het overgrote deel op tijd (98%) en ook dat is stabiel. Het percentage op tijd betaalde aanslagen ligt hoog, maar wel wat lager (circa 84%) en loopt licht terug in de onderzoeksperiode.

Bij particuliere belastingplichtigen is circa 90% van de aangiften (inkomstenbelasting) zonder fouten. Per jaar wordt rond 600 miljoen euro niet afgedragen en dat is ruim een procent van de totale verschuldigde belasting in dit segment. Van de MKB-entiteiten is bij ongeveer 60% geen enkele correctie nodig op de aangiften. De gemiste belastingopbrengst wordt geschat op ongeveer 3 miljard euro; ongeveer 5% van de totale verschuldigde belasting in dit segment. Bij de grote ondernemingen wordt geen jaarlijks onderzoek gedaan. Het eenmalige onderzoek dat is gedaan laat zien dat bij meer dan de helft van de entiteiten tenminste één correctie wordt opgelegd in de aangiften van één jaar. Daarbij gaat het om grote aantallen aangiften en zijn de correcties relatief beperkt in omvang. Op basis van dit onderzoek kan geen totaal bedrag aan niet afgedragen belasting voor het segment GO worden geschat.

Voor wat betreft de houding van belastingplichtigen ten opzichte van (het nakomen van) fiscale verplichtingen laat dit hoofdstuk zien dat:

- Met de Fiscale Monitor de houding jaarlijks wordt gemeten bij P en MKB, waarbij nu (voor MKB) geen uitsplitsing naar belastingmiddel is te maken. Dat kan wel van toegevoegde waarde zijn.
- Er voor GO geen jaarlijkse cijfers van de houding worden geproduceerd. Ook hier heeft het Onderzoek Grote ondernemingen een eerste beeld geschetst.

De belastingmoraal is in Nederland hoog; ruim acht op de tien particuliere belastingplichtigen en (vertegenwoordigers van) ondernemingen geven in de Fiscale Monitor aan doelbewuste fraude/belastingontduiking onaanvaardbaar te vinden.⁷⁹ Dit gegeven is stabiel in de onderzoeksperiode. Ongeveer een derde van de particuliere belastingplichtigen ziet belasting betalen als iets dat ze bijdragen en dat is zo gedurende de gehele periode van deze beleidsdoorlichting. Bij ondernemingen ligt dat percentage de gehele periode wat hoger maar fluctueert wel wat meer. Ook de grote ondernemingen geven in groten getale aan het belangrijk te vinden dat fiscale regels worden nageleefd.

Met de kanttekening dat de cijfers geen compleet beeld geven van alle compliance aspecten, suggereren de cijfers dat de mate van naleving en belastingmoraal in Nederland hoog zijn. De cijfers zouden echter meer betekenis krijgen als ze zouden kunnen worden afgezet of vergeleken met cijfers uit andere landen.⁸⁰ Dergelijke benchmark-gegevens zijn evenwel niet beschikbaar als het gaat om de feitelijke naleving. Het zal ook praktisch onmogelijk zijn om daarover vergelijkbare cijfers te genereren, gegeven het feit dat landen op allerlei aspecten verschillen, zoals qua samenstelling van doelgroepen, wetgeving en belastingtarieven. Voor wat betreft de houding ten aanzien van compliance zijn er betere mogelijkheden om landen te vergelijken. Vergelijkende studies op basis van bijvoorbeeld de European Values Survey en World Values Survey laten zien dat de belastingmoraal in Nederland lager ligt dan in bijvoorbeeld de VS, Zweden en Denemarken, maar hoger dan in bijvoorbeeld België en

⁷⁹ De neutrale antwoordcategorie is hier buiten beschouwing gelaten.

⁸⁰ Een vergelijking met (naleving op) andere domeinen van regelgeving lijkt (ook) niet zinvol.

Portugal.⁸¹ Door vragen uit de Fiscale Monitor (meer) vergelijkbaar te maken met deze data, kan het inzicht op dit punt nog worden vergroot.

⁸¹ Bijvoorbeeld Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology* 27, 224-246.

Hoofdstuk 4. Prestatie-indicatoren voor de activiteiten

4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk richt zich op de activiteiten die de Belastingdienst ontplooit. Zoals in Hoofdstuk 2 beschreven, zet de Belastingdienst de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen in om de (bereidwillige) naleving van fiscale verplichtingen door burgers en bedrijven te bevorderen en te borgen. Dienstverlening valt buiten de scope van deze doorlichting, zodat in dit hoofdstuk toezicht, opsporing en massale processen aan bod komen.

Hoofdstuk 3 gaf aan dat om te bepalen of de inspanningen van de Belastingdienst vruchten afwerpen a) de inspanningen inzichtelijk moeten zijn, b) de doelrealisatie bekend moet zijn en c) de inspanningen moeten kunnen worden gerelateerd aan de doelrealisatie. Daarbij werd opgemerkt dat ten aanzien van de laatste stap geen oorzaak-gevolg relaties zijn aan te tonen maar, dat mogelijk wel aannemelijk kan worden gemaakt in hoeverre het beleid doeltreffend is. Hoofdstuk 3 presenteerde wat er bekend is ten aanzien van de doelrealisatie.

In dit hoofdstuk worden de inspanningen van de Belastingdienst voor zover het gaat om toezicht en opsporing en massale processen in kaart gebracht aan de hand van de daarover beschikbare informatie. Daarmee wil dit hoofdstuk inzicht bieden in de indicatoren voor toezicht en opsporing en massale processen en de uitgevoerde activiteiten en ingezette instrumenten en de ontwikkelingen daarin in de onderzoeksperiode. Daarbij maakt dit hoofdstuk expliciet onderscheid tussen toezicht en opsporing).

De Belastingdienst verantwoordt zich over zijn activiteiten in de Rijksjaarverslagen IX en de halfjaarsrapportages. In de Rijksbegroting IX zijn de indicatoren benoemd waarover in het Rijksjaarverslag IX en de halfjaarsrapportages de realisatie wordt gerapporteerd. Dit hoofdstuk presenteert deze cijfers ten einde een beeld te schetsen van de uitgevoerde activiteiten. Daarnaast worden binnen de Belastingdienst in stuurcontracten of jaarcontracten per bedrijfsonderdeel of segment belastingplichtigen specifiekere prestatie-indicatoren benoemd. Over de realisatie daarvan wordt gerapporteerd in de viermaandsrapportages en jaarverslagen. Daar waar deze cijfers informatie toevoegen, worden ze in dit hoofdstuk ook gerapporteerd.

Bij de meeste indicatoren worden in de Rijksbegroting IX ook normen of streefwaarden genoemd. In geen van de stukken wordt echter vermeld hoe de streefwaarden worden bepaald, waarom ze op dat niveau liggen en waar dat op is gebaseerd. Zowel de Commissie MIBB als de Algemene Rekenkamer constateerden dat de BD meetbare prestatie indicatoren heeft opgesteld, echter zonder dat is aangegeven waarom deze indicatoren van belang zijn.⁸² Het is bij deze indicatoren niet zonder meer duidelijk waarom een betere score op de maatstaf zal samenhangen met een betere compliance. Ook heeft de geformuleerde Handhavingsstrategie nog niet geleid tot het definiëren van daarop gebaseerde prestatie-indicatoren.

⁸² Zie met name Commissie Management Informatie en Bekostigingsystematiek Belastingdienst. Rapport Management Informatie Belastingdienst. ABDTOPConsult, Den Haag, mei 2015.

Geredeneerd vanuit het in Hoofdstuk 2 geschetste beleid, zouden prestatie-indicatoren zicht moeten geven op de ontplooiende activiteiten in het kader van toezicht, opsporing en massale processen. Met andere woorden, de indicatoren moeten informatief zijn met betrekking tot de geleverde output. In Paragraaf 2.5 is al besproken dat de Belastingdienst in het kader van toezicht en opsporing proactieve, actuele en reactieve instrumenten inzet. De prestatie-indicatoren zouden dan zicht moeten geven op de inzet van al die instrumenten. Daarin zou bijvoorbeeld de beweging naar meer differentiatie en meer inzet van proactieve en actuele instrumenten en minder reactieve instrumenten tot uitdrukking moeten komen. Ook de verschuiving naar meer geautomatiseerd massaal toezicht zou in de cijfers zichtbaar moeten zijn. Bij massale processen gaat het er om dat deze juist, tijdig en efficiënt worden uitgevoerd; daarover zouden de indicatoren voor massale processen informatie moeten geven.

In het vervolg van dit hoofdstuk staan de beschikbare prestatie-indicatoren centraal met betrekking tot het toezicht (Paragraaf 4.2), de opsporing (Paragraaf 4.3) en de massale processen (Paragraaf 4.4). De prestatie-indicatoren worden gerapporteerd voor de jaren 2010-2016 (voor zover beschikbaar). Paragraaf 4.5 vat de bevindingen samen en verbindt daaraan conclusies over de volledigheid en informatiewaarde van de prestatie-indicatoren.

4.2 Toezicht

4.2.1 Inleiding

Toezicht – zo werd in Hoofdstuk 2 duidelijk – omvat verschillende instrumenten en activiteiten die per doelgroep of segment (deels) verschillen. De indicatoren zoals die in de Rijksbegroting IX worden benoemd, liggen echter niet allemaal op het niveau van de segmenten P, MKB en GO en zijn ook niet naar deze segmenten uit te splitsen. Een deel gaat over activiteiten en inspanningen ten aanzien van een bepaald belastingmiddel of over meerdere belastingmiddelen samen. De meeste belastingmiddelen zijn van toepassing op meer dan één segment. Hier volgen eerst de algemene cijfers uit de Rijksjaarverslagen IX en halfjaarsrapportages (Paragraaf 4.2.2). Daarna (Paragraaf 4.2.3 en verder) worden de indicatoren gerapporteerd die voor de afzonderlijke segmenten beschikbaar zijn.

4.2.2 Algemene indicatoren voor toezicht

Over de gehele reeks van jaren die in deze beleidsdoorlichting wordt beschouwd zijn cijfers over de aantallen behandelde aangiften inkomensheffing en vennootschapsbelasting en over het aantal uitgevoerde boekenonderzoeken in de Rijksbegroting benoemd als indicatoren. Voor de realisatie zijn in de Rijksbegroting ook streefwaarden benoemd, echter niet voor alle indicatoren voor alle jaren. In Tabel 4.1 zijn de geformuleerde streefwaarden en realisatiecijfers opgenomen.

Tabel 4.1. Algemene prestatie indicatoren toezicht

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Aantallen behandelde aangiften IH	549.400	430.900	855.500	1.076.000	1.048.500	1.009.300	839.400
<i>Norm</i>	> 500.000	> 500.000	n.v.t.	n.v.t.	1.000.000 – 1.225.000	1.000.000 – 1.225.000	845.000 – 1.000.000
Aantallen behandelde aangiften Vpb	37.700	31.600	28.400	29.100	33.600	36.000	37.000
<i>Norm</i>	29.000 – 37.000	29.000 – 37.000	29.000 – 37.000	29.000 – 37.000	29.000 – 37.000	29.000 – 37.000	29.000 – 37.000
Aantallen boekenonderzoeken (MKB en GO)	42.900	36.700	29.900	40.700	38.300	26.300	27.900
<i>Norm</i>	37.000 – 45.000	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	35.750 – 38.750	35.750 – 38.750	30.750 – 33.250
Aantallen onderzoeken toezicht buiten	104.000	96.000	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
<i>Norm</i>	n.v.t.	75.000 – 110.000	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.

Aantal behandelde aangiften IH

Alle aangiften van particulieren (circa 9,5 miljoen IH aangiften in 2010) worden gecontroleerd door middel van geautomatiseerde toetsing aan contra-informatie waarover de Belastingdienst beschikt. Vervolgens vindt op de totale massa IH-aangiften een selectie plaats met behulp van risicoselectieregels, die jaarlijks worden vastgesteld. Afgezet tegen de beschikbare capaciteit, ligt de planning in de begroting voor de jaren 2010 en 2011 op tenminste 500.000 behandelde aangiften IH (Particulier en MKB en GO samen). In beide jaren wordt dit aantal niet gerealiseerd. In de halfjaarsrapportages wordt daarvoor als verklaring genoemd de bewuste keuze om extra capaciteit in te zetten op de behandeling van de inkeerposten en de bestrijding van fraude met voorlopige teruggave. Voor 2012 en 2013 zijn geen streefwaarden benoemd. De gerealiseerde aantallen gaan vanaf 2012 flink omhoog.

In oktober 2012 is de Belastingdienst gestart met een proef voor een nieuwe vorm van toezicht; het zogenaamde massaal automatisch corrigeren. Ruim 195.000 mensen ontvingen een correctiebrief waarin een afwijking op het punt van loon en/of pensioen werd meegedeeld. Via controles die de Belastingdienst uitvoerde met contra-informatie van onder andere werkgevers en uitkeringsinstanties, is vastgesteld in welke gevallen looninkomsten niet zijn opgegeven. Analyse wees uit dat het hierbij gaat om mensen die te snel hun aangifte hebben willen insturen of dat er sprake was van een andere vergissing. Daarnaast hebben mensen zichzelf benadeeld door de al ingehouden loonheffing niet in te vullen. De Belastingdienst heeft deze fouten gecorrigeerd. Van deze manier van werken kan verwacht worden dat het consequenties heeft voor de gemiddelde bestede tijd per aangifte. Dit is echter in de onderzoeksperiode niet apart gemonitord (zie ook Paragraaf 4.2.3).

De (verdere) toename van het aantal behandelde aangiften IH vanaf 2013 komt door de intensivering van het toezicht.⁸³ De norm ligt vanaf 2014 op een miljoen behandelde

⁸³ Bij brief van 10 december 2012 van de staatssecretaris van Financiën aan de Kamer (Kamerstukken II 2012/13, 31 066, nr.149) zijn intensiveringsmaatregelen voorgesteld, te weten de versnelling van de aanslagregeling particulieren, het automatisch corrigeren, het doen van meer boekenonderzoeken, de aanscherping van controles omzetbelasting en de versterking van de opsporing door witwasonderzoeken en invordering. Over de resultaten (of de opbrengsten) is uiteindelijk (door zowel de Algemene Rekenkamer, de

aangiften. Die norm wordt in 2014 en 2015 gerealiseerd. Voor 2016 is de bovengrens van de norm gesteld op een miljoen en is ook een ondergrens van 845.000 aangegeven. Deze ondergrens wordt niet gehaald. Dit wordt met name veroorzaakt door een daling van het aantal geautomatiseerde correcties, als gevolg van de betere kwaliteit van de VIA.

Aantal behandelde aangiften Vpb

De norm voor het aantal door de inspecteur van de Belastingdienst behandelde aangiften Vpb ligt in de gehele onderzoeksperiode tussen 29.000 en 37.000 aangiften. In 2012 wordt de ondergrens van de bandbreedte net niet gehaald, in de jaren daarna wel en neemt het aantal behandelde aangiften Vpb jaarlijks toe tot 37.000 in 2016.

In de tweede halfjaarsrapportage uit 2016 is te lezen dat in het MKB jaarlijks circa een half miljoen aangiften IH-winst, Vpb of OB worden behandeld na een vastgesteld risico.

Aantallen boekenonderzoeken (MKB en GO)

Een boekenonderzoek is de controle van de aangiften en administratie van een bedrijf of (non-profit) organisatie. Boekenonderzoeken vinden plaats op de locatie van de onderneming. Hierbij wordt de materiële juistheid van de aangifte beoordeeld. Het kan gaan om een onderzoek over een periode of om controle van bepaalde onderdelen van de aangiften en administratie. Voor meerdere jaren zijn streefcijfers vastgesteld, maar in 2011, 2012 en 2013 niet. De reden hiervoor is niet duidelijk.

In 2010 worden 43.000 boekenonderzoeken uitgevoerd en dat ligt binnen de bandbreedte van de gestelde norm. In 2011 en 2012 worden minder boekenonderzoeken uitgevoerd, waarbij vooral in 2012 het aantal boekenonderzoeken flink is teruggelopen (tot 29.900). Door de intensivering van het toezicht is het aantal boekenonderzoeken in 2013 weer gestegen tot 41.000, en weer terug op het niveau van vóór 2012.

Na 2013 daalt het aantal gerealiseerde boekenonderzoeken opnieuw. In 2014 betreft het een kleine daling, maar in 2015 en 2016 is het aantal boekenonderzoeken teruggelopen tot onder de ondergrens van de streefwaarden. Het aantal uitgevoerde boekenonderzoeken in 2016 bedraagt 27.930. Deze boekenonderzoeken zijn uitgevoerd binnen het segment MKB (ruim 27.000) en het segment GO (ruim 900).

In de halfjaarsrapportage wordt als verklaring voor de daling in 2015 en 2016 genoemd dat bij MKB-controles meer nadruk gelegd wordt op zwaardere boekenonderzoeken in het middensegment, die een hogere gemiddelde controleduur en een hogere opbrengst hebben.

Aantallen onderzoeken toezicht buiten

Onder deze noemer vallen verschillende bezoeken van een medewerker van de Belastingdienst aan een onderneming of organisatie. Het gaat om bedrijfsbezoeken, startersbezoeken en waarnemingen ter plaatse. De bedrijfsbezoeken hebben zowel een dienstverlenend als een preventief toezichtkarakter. Tijdens deze bezoeken wordt een beeld gevormd van de ondernemingen en mogelijke risico's in de administratieve organisatie. Startende ondernemers worden geïnformeerd over hun verplichtingen en de

ADR en het CPB) geconcludeerd dat door de wijze van monitoring en de vastleggingen geen directe relatie is te leggen tussen de intensivering en de ontwikkeling van de belastingopbrengsten (zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 30 juni 2017, nr. 2017-0000127525).

eisen die aan de administratie worden gesteld. Deze indicator is alleen voor 2010 en 2011 in de externe verantwoording opgenomen. In 2011 is een streefwaarde benoemd en deze wordt gehaald.

4.2.3 Particuliere belastingplichtigen

De stuurcontracten bevatten slechts beperkt aanvullende indicatoren voor het toezicht op particuliere belastingplichtigen. Bovendien zijn deze indicatoren niet over de hele reeks van jaren gemeten (Tabel 4.2). De realisatiewaarden zijn afkomstig uit de viermaandsrapportages.

Tabel 4.2. Aanvullende prestatie-indicatoren toezicht Particulieren 2010-2016

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Aantallen behandelde aangiften Inkomensheffing (IH niet winst)	-	-	-	-	852.900	708.800	663.200
Gemiddelde tijdsbesteding per aangifte IH	-	-	-	-	1,2 uur	1,7 uur	1,6 uur
<i>Norm</i>	-	-	-	-	1 uur	1 uur	1,6 uur
Gemiddelde correctie IH per aangifte	-	-	-	-	€ 2.083	> € 3.298	€ 1.503
<i>Norm</i>	-	-	-	-	> € 2.300	> € 2.300	> € 1.500

NB. De cijfers betreffen in alle jaren de traditionele behandeling plus het massaal automatisch corrigeren, behalve de gemiddelde tijdsbesteding en het gemiddeld correctiebedrag in 2016. Behalve het aantal behandelde aangiften, zijn de cijfers over 2016 exclusief het massaal automatisch corrigeren.

Vanaf 2014 zijn twee indicatoren opgenomen over de behandeling van de aangiften IH. Dit zijn de gemiddelde tijdsbesteding en de gemiddelde correctie per aangifte.⁸⁴ Zoals de tabel laat zien, wordt de gestelde norm voor de gemiddelde tijdsbesteding in 2014 en 2015 niet gehaald. De norm is voor 2016 aangepast en wordt in dat jaar precies gehaald. Het gemiddelde bedrag aan correctie per IH aangifte is voor 2014 en 2015 gesteld op € 2.300. In 2014 wordt deze norm niet gehaald, maar in 2015 wel. De norm voor 2016 is € 1.500 en wordt niet gehaald.

4.2.4 MKB

In de stuurcontracten voor het MKB-segment zijn in de periode 2010-2016 verschillende specifieke indicatoren en streefwaarden opgenomen, naast de algemene indicatoren die voor het segment gelden en hierboven al aan bod kwamen.

In onderstaande tabel zijn deze indicatoren en streefwaarden opgenomen. In de tabel is te zien dat streefwaarden en realisatiecijfers niet voor alle jaren beschikbaar zijn, behalve voor het aantal MKB ondernemingen onder een horizontaal toezicht convenant. Voor de laatste drie jaren van de onderzoeksperiode zijn er indicatoren bijgekomen. Het percentage contacten met starters is na 2014 als indicator verdwenen.

Tabel 4.3. Aanvullende prestatie-indicatoren toezicht MKB 2010-2016

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
--	------	------	------	------	------	------	------

⁸⁴ De gerapporteerde correctiebedragen in de tabellen in dit hoofdstuk zijn bruto bedragen. Dat wil zeggen voor toepassing van het tarief en voor afslagen voor invordering en bezwaar.

Aantallen behandelde aangiften Inkomensheffing (MKB)	-	-	-	-	166.400	286.600	159.328
Gemiddelde tijdsbesteding per gecontroleerde aangifte IH	-	-	-	-	-	-	3,5 uur
<i>Norm</i>	-	-	-	-	-	-	4 uur
Gemiddelde correctie per gecontroleerde aangifte IH	-	-	-	-	-	-	€ 3.668
<i>Norm</i>	-	-	-	-	-	-	> € 2.700
Aantal toezichtproducten OB	-	-	-	-	-	351.658	377.516
<i>Norm</i>	-	-	-	-	-	290.000-355.000	355.000-380.000
Gemiddelde bruto opbrengst per product	-	-	-	-	-	€ 1.004	€ 1.119
<i>Norm</i>	-	-	-	-	-	€ 550	> € 550
Aantallen behandelde aangiften Vennootschapsbelasting	-	-	-	21.700	24.600	25.600	26.500
Gemiddelde tijdsbesteding per aangifte Vpb	-	-	-	-	6,9 uur	6,9 uur	7 uur
<i>Norm</i>	-	-	-	-	6,5 uur	6,5 uur	6,5 uur
Gemiddelde correctie per aangifte Vpb	-	-	-	-	€ 56.458	€ 74.375	€ 61.775
<i>Norm</i>	-	-	-	-	> € 31.000	> € 31.000	> € 40.000
Aantal boekenonderzoeken	-	-	-	38.900	37.300	25.400	27.000
Gemiddelde tijdsbesteding per boekenonderzoek	-	-	-	-	44,6 uur	59,5 uur	56,5 uur
<i>Norm</i>	-	-	-	-	< 42,5 uur	< 42,5 uur	-
Gemiddelde correctie per aangiftegericht/ingesteld boekenonderzoek	-	-	-	-	€ 24.011	€ 36.879	€ 36.455
<i>Norm</i>	-	-	-	-	> € 23.000	> € 23.000	> € 31.000
Aantal MKB ondernemingen onder een horizontaal toezichtconvenant	6.500	33.000	87.000	89.000	109.000	112.600	143.000
<i>Norm</i>	n.v.t.	15.000 – 30.000	50.000 – 75.000	75.000 – 100.000	75.000 – 100.000	75.000 – 100.000	75.000 – 100.000
Percentage contacten met starters	n.v.t.	20,0%	23,0%	22,0%	20,6%	n.v.t.	n.v.t.
<i>Norm</i>		15-25%	15-25%	15-25%	15-25%	n.v.t.	n.v.t.
Capaciteitsbesteding aan fraudebestrijding (inclusief externe samenwerking)	-	-	-	-	-	-	7,0%
<i>Norm</i>	-	-	-	-	-	-	5-8%

Behandelde aangiften

Vanaf 2016 zijn twee indicatoren opgenomen over de gecontroleerde aangiften IH. Dit zijn de gemiddelde tijdsbesteding en de gemiddelde correctie per aangifte. De norm voor de tijdsbesteding is in 2016 4 uur en het minimum gemiddeld correctiebedrag per aangifte is € 2.700. De realisatie voor 2016 is 3,5 uur besteedde tijd en een gemiddeld correctiebedrag van ruim € 3.500.

Vanaf 2015 wordt gerapporteerd over het aantal toezichtproducten OB en de gemiddelde bruto opbrengst per product. Deze normen worden in 2016 naar boven bijgesteld. Voor beide aspecten wordt in 2015 en 2016 de norm gehaald.

Vanaf 2014 zijn ook indicatoren opgenomen over de gecontroleerde aangiften Vpb, namelijk de gemiddelde tijdbesteding en de gemiddelde correctie per aangifte. De norm voor de tijdsbesteding is 6,5 uur en het minimum gemiddeld correctiebedrag per aangifte is in 2014 en 2015 € 31.000 en in 2016 € 40.000. In zowel 2014, 2015 als 2016 wordt de limiet van 6,5 uur tijd voor controle van de aangifte niet gehaald. Het gemiddeld correctiebedrag per aangifte ligt in die drie jaren fors hoger dan de (in 2016 naar boven toe bijgestelde) streefwaarde.

Boekenonderzoeken

Zoals bij de algemene indicatoren al vermeld, verlegt de Belastingdienst de focus naar belastingplichtigen met een groter fiscaal belang en risico. Voor de uitvoering van boekenonderzoeken betekent dit een verschuiving van onderzoeken binnen het kleinbedrijf naar zwaardere onderzoeken binnen het middenbedrijf. De gemiddelde correcties per afzonderlijke belastingmiddelen en de gemiddelde correctie per boekenonderzoek nemen vanaf 2014 toe. Het lukt ook om de streefbedragen te halen. Maar de controles kosten ook meer tijd dan gepland⁸⁵.

Horizontaal toezicht

Het aantal MKB-ondernemingen dat is aangesloten bij een horizontaal toezicht convenant van de fiscaal dienstverlener neemt gedurende de onderzoeksperiode toe van 6.500 in 2010 tot 143.000 in 2016. Dat is, vooral in de laatste jaren, ruim boven de streefwaarde.

Uit onderzoek onder koepelorganisaties, fiscaal dienstverleners en brancheorganisaties blijkt dat zij in het algemeen positief staan tegenover horizontaal toezicht⁸⁶. Waar in het verleden het accent meer lag op repressief toezicht om de compliance te bevorderen, sluit horizontaal toezicht meer aan op eigen professionele verantwoordelijkheid van ondernemingen en op samenwerking. Fiscale dienstverleners waarderen deze ontwikkeling positief, ook omdat hiermee werken in actualiteit mogelijk wordt en ondernemers sneller zekerheid hebben over hun fiscale positie.

Aan de hand van de bevindingen uit de steekproefsgewijze controles in het MKB is door de Belastingdienst nagegaan of aangiften van ondernemingen die aangesloten zijn bij het HT-convenant van hun fiscaal dienstverlener minder fouten bevatten dan aangiften van andere ondernemingen.⁸⁷ Uit dat onderzoek blijkt dat in de aangiften ingediend door fiscaal dienstverleners met een HT-convenant minder fouten zitten, maar dat het niet uitmaakt of de onderneming daadwerkelijk is aangesloten bij het convenant of niet. Hoe dit resultaat moet worden geïnterpreteerd is niet duidelijk.

Starters

Tot aan 2014 is gerapporteerd over het percentage contacten met startende ondernemers. Dat percentage lag tussen 2010 en 2014 vrij stabiel op of net boven 20% en viel daarmee binnen de bandbreedte van de streefwaarde.

⁸⁵ In het Jaarcontract 2016 is geen norm opgenomen.

⁸⁶ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (juni 2012). Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet.

⁸⁷ Fiscaal dienstverleners en de kwaliteit van de aangifte van ondernemers. Intern rapport Belastingdienst.

Capaciteitsbesteding aan fraudebestrijding

MKB verricht steeds meer werkzaamheden in het kader van de externe overheidssamenwerking. In 2016 is hier een indicator voor opgenomen. De gestelde norm wordt gerealiseerd.

4.2.5 Grote ondernemingen

Ook voor Grote ondernemingen zijn vooral vanaf 2014 aanvullende prestatie-indicatoren te vinden in de stuurcontracten.⁸⁸ Daarbij gaat het om het gemiddelde bedrag aan correcties per boekenonderzoek, het percentage entiteiten met een actueel behandelplan en actieve fiscale beheersing, het aantal HT individuele convenanten en het percentage voor HT gevalideerde ondernemingen, het aantal gemeenten en provincies onder HT en het percentage ondernemingen niet onder HT waarbij passend toezicht is gehouden. Enkele van deze indicatoren worden alleen in 2014 en 2015 gemeten en niet meer in 2016.

Tabel 4.4. Aanvullende prestatie-indicatoren toezicht Grote ondernemingen 2010-2016

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Aantallen behandelde aangiften	-	-	-	-	13.100	13.900	16.800
Inkomensheffing (GO)							
Aantallen behandelde aangiften	-	-	-	7.400	9.000	10.400	10.500
Vennootschapsbelasting							
Aantal boekenonderzoeken	-	-	-	1.700	900	1.000	900
Gemiddelde correctie per boekenonderzoek	-	-	-	-	€ 1 miljoen	€ 605.000	€ 1,5 miljoen
Norm	-	-	-	-	> € 133.000	> € 133.000	> € 560.000
Entiteiten met actueel behandelplan	-	-	-	-	70%	74,7%	83%
Norm	-	-	-	-	70-80%	70-80%	> 70%
HT entiteiten met actieve fiscale beheersing	-	-	-	-	79%	89,1%	-
Norm	-	-	-	-	70-80%	70-80%	-
Aantal HT convenanten	-	-	1.620	1.796	1.888	1.956	2.186
Norm	-	-	-	-	-	1.750 – 2.000	-
Percentage gevalideerde ondernemingen voor HT	-	MGO 43% ZGO 77%	n.v.t.	62%	n.v.t.	n.v.t.	81%
Norm	-	MGO 35-40% ZGO 70-80%	n.v.t.	45-55%	n.v.t.	n.v.t.	85%
Passend toezicht niet HT klanten	-	-	-	-	66%	78,2%	80%
Norm	-	-	-	-	75-85%	70-80%	> 72%

Behandelde aangiften

Het aantal behandelde aangiften IH en Vpb wordt de laatste jaren uitgesplitst naar de verschillende segmenten en zo ook naar GO. Zowel het aantal behandelde aangiften IH als Vpb neemt toe. Voor de IH stijgt dat van 13.100 in 2014 naar 16.800 in 2016 en voor de Vpb van 7.400 in 2013 naar 10.500 in 2016.

⁸⁸ De oudere stuurcontracten (2010 en 2011) bevatten verschillende andere indicatoren. Toen betrof dit de segmenten MGO en ZGO. Deze indicatoren zijn hier niet opgenomen omdat ze niet aansluiten bij de latere cijfers. Onder andere omdat de populatie waarop de cijfers betrekking hebben een andere is.

Boekenonderzoeken

Ook het aantal boekenonderzoeken wordt sinds 2013 uitgesplitst naar GO. In 2013 ligt als gevolg van de intensivering van het toezicht het aantal uitgevoerde boekenonderzoeken op 1.700. De jaren daarna schommelt het aantal boekenonderzoeken tussen 900 en 1.000.

In 2014 bedroegen de gemiddelde opgelegde correcties bij een grote onderneming € 1 miljoen. De gemiddelde netto opbrengst van de 971 boekenonderzoeken die werden uitgevoerd binnen het segment grote ondernemingen, bedroeg in 2015 ongeveer € 605.000 per boekenonderzoek, totaal ruim € 587 miljoen. Dit resultaat wordt overigens beïnvloed door één hoge netto-correctie van ruim € 200 miljoen. Zonder deze post bedraagt in 2015 de netto-opbrengst van een boekenonderzoek ongeveer € 400.000. De bedragen liggen, ruim boven de streefcijfers. Ook de naar boven bijgestelde norm voor 2016 van > € 560.000 wordt met € 1,5 miljoen ruim gerealiseerd.

Actueel behandelplan

De norm voor het percentage entiteiten met een actueel behandelplan ligt voor 2014 en 2015 tussen 70% en 80% en voor 2016 op ten minste 70%. De norm wordt in 2014 precies en in 2015 en 2016 overtuigend gehaald.

Horizontaal toezicht

Van HT entiteiten wordt verlangd dat zij hun fiscale beheersing goed op orde hebben of brengen. Het werk dat ondernemingen in dit kader doen wordt door de Belastingdienst gemonitord. De norm is voor 2014 en 2015 gesteld op 70% - 80% HT entiteiten met actieve fiscale beheersing. In 2014 wordt de norm gehaald en in 2015 ligt het percentage flink boven de norm.

Het aantal grote ondernemingen onder horizontaal toezicht neemt in de onderzoeksperiode toe van 1.620 in 2012 tot 2.186 in 2016. Cijfers uit eerdere jaren zijn niet vergelijkbaar door de andere samenstelling van de populatie. Het aantal grote ondernemingen onder horizontaal toezicht met een individueel convenant ligt in 2015 met 1.956 binnen de bandbreedte van de streefwaarde (1.750-2.000). Voor de andere jaren zijn geen streefwaarden vastgesteld. De stand in 2016 betekent dat circa 25% van de GO-ondernemingen een individueel HT convenant heeft met de Belastingdienst.

Over het percentage voor HT gevalideerde ondernemingen is onregelmatig gerapporteerd. In 2013 lag dit percentage met 62% boven de gestelde norm. In 2016 is het percentage toegenomen tot 81%, maar ligt het onder de dan gestelde norm van 85%.

Passend toezicht

Bij de niet-HT klanten wordt 'passend' toezicht gehouden, waarbij het streven is om dit bij een flink percentage van de ondernemingen jaarlijks uit te voeren. De norm is in 2014 75% - 85%. Deze wordt met 66% niet gehaald en naar beneden bijgesteld voor 2015: 70% - 80% en deze wordt wel gehaald (78%). Voor 2016 is de norm gezet op ten minste 72% en die wordt met de realisatie van 80% gehaald.

4.3 Opsporing

De stuurcontracten en viermaandsrapportages bevatten een aantal indicatoren en streefwaarden die alleen betrekking hebben op het werk van de FIOD dat te maken heeft met de ('blauwe') Belastingdienst. Deze indicatoren geven een impressie van de opsporing binnen het fiscale toezicht dat door de Belastingdienst wordt uitgeoefend. Een deel van de indicatoren uit de stuurcontracten heeft betrekking op werkzaamheden of activiteiten die zowel voor of naar aanleiding van de Belastingdienst worden uitgevoerd als voor andere bedrijfsonderdelen (Douane, Toeslagen) of andere departementen. Deze indicatoren en streefwaarden zijn hier niet opgenomen, evenmin als de indicatoren die evident niet gaan over opsporing en vervolging in het fiscale domein.

De normstelling voor het aandeel opsporingsuren FIOD gaat er van uit dat minimaal 50% van de opsporingsuren ten dienste van de Belastingdienst dient te worden uitgevoerd. Gedurende de onderzoeksperiode schommelt het maximum aandeel voor de Belastingdienst bestede opsporingsuren tussen de 55% en 65%. Enkel in 2010 wordt de gestelde maximum norm (55%) overschreden. In de overige jaren blijft het aandeel voor de Belastingdienst bestede opsporingsuren binnen de maximum norm. Wel ligt het aandeel Belastingdienst in 2015 en 2016 onder de gestelde ondergrens van 50%.

Tabel 4.5 Indicatoren opsporing

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Opsporingsuren							
% aandeel opsporingsuren Belastingdienst*	61,0%	51,0%	51,0%	60,0%	52,0%	49,0%	45,0%
<i>Norm</i>	50-55%	50-55%	50-55%	50-65%	50-65%	50-60%	50-60%
- waarvan voor Belastingdienst\Belastingen ⁸⁹							
Regio-eenheden	-	-	72,0%	64,0%	65,0%	68,0%	62,0%
<i>Norm</i>	-	-	60-80%	60-80%	60-80%	55-75%	55-75%
% opsporingsuren IH/VT fraude*	-	-	-	-	-	2,0%	3,0%
<i>Norm</i>						2-3%	2-3%
Output							
Aantal afgeronde processen-verbaal	428	501	-	-	469	466	543
<i>Norm</i>	> 400	(>) 450	-	-	500-650	500-650	500-650
% processen-verbaal dat leidt tot een rechterlijke uitspraak of transactie ⁹⁰	76,0%	84,0%	84,0%	85,0%	83,0%	82,0%	80,0%
<i>Norm</i>	82-85%	82-85%	≥ 82%	≥ 82%	≥ 82%	≥ 82%	≥ 82%

* ten opzichte van de totale capaciteit aan opsporingsuren FIOD

Binnen het aandeel voor de Belastingdienst bestede opsporingsuren wordt een onderscheid gemaakt in het aandeel opsporingsuren ingezet voor de 'blauwe' Belastingdienst (Belastingdienst Belastingen) en het aandeel overige voor de Belastingdienst ingezette uren (bijvoorbeeld voor Belastingdienst\Douane of Belastingdienst\Toeslagen). Het aandeel opsporingsuren ingezet ten behoeve van de 'blauwe' Belastingdienst neemt licht af tussen 2012 en 2016, maar blijft alle gevolgde jaren binnen de norm (55%-80%).

⁸⁹ Vóór 2016: Belastingdienst/Regio-eenheden

⁹⁰ De FIOD heeft aangegeven dit niet meer als een goede indicator te beschouwen, onder meer omdat het Openbaar Ministerie steeds meer zaken opknijpt in onderzoeken met maar één verdachte.

Vanaf 2015 wordt het aandeel opsporingsuren ingezet ten behoeve van fraudebestrijding in het kader van IH/VT gevolgd. Deze indicator biedt meer specifiek inzicht in het aandeel opsporingsuren dat wordt ingezet ten behoeve van één van de fraudethema's die gedurende de onderzoeksperiode (extra) onder de aandacht waren. De doelstelling is om 2% tot 3% van de totale capaciteit aan dit thema te besteden. In zowel 2015 als 2016 wordt dit streven behaald.

Om een beeld te geven van de output van de FIOD zijn in Tabel 4.5 twee indicatoren opgenomen. Dit zijn algemene indicatoren voor het werk van de FIOD en deze zijn niet uit te splitsen naar Belastingdienst en overig. De eerste indicator volgt het jaarlijks aantal afgeronde processen-verbaal. Uit de beschikbare cijfers is geen duidelijke trend te halen. In 2010, 2011 en 2016 is het aantal afgeronde processen-verbaal hoger dan de respectievelijke doelstellingen voor die jaren. In 2014 en 2015 blijft het aantal afgeronde processen-verbaal echter achter bij de doelstelling (verhoogd ten opzichte van eerdere jaren) van 500 tot 650 afgeronde processen-verbaal per jaar. Voor 2012 en 2013 zijn voor deze indicator geen cijfers beschikbaar. Een tweede indicator, ook opgenomen in de Rijksbegroting, ziet op de kwaliteit van de door de FIOD aangeleverde zaken, namelijk het aandeel processen-verbaal dat leidt tot een veroordeling of een transactie.⁹¹ De doelstelling voor deze indicator ($\geq 82\%$ van de processen-verbaal leidt tot veroordeling of transactie) is in overleg tussen het Openbaar Ministerie, de financiële toezichthouders en de FIOD vastgesteld. In de jaren 2011 tot en met 2015 schommelt het aandeel processen-verbaal dat tot een veroordeling of transactie leidt tussen de 82% en 85% en blijft daarmee boven de ondergrens van de doelstelling. Alleen in 2010 en 2016 blijft het aandeel met respectievelijk 76% in 2010 en 80% in 2016 onder de norm. Het percentage voor 2016 kan echter nog bijgesteld worden in verband zaken die op het moment van schrijven nog niet afgerond zijn.

4.4 Massale Processen

In Hoofdstuk 2 is het onderscheid tussen massale administratieve processen en massaal toezicht gemaakt. De massale administratieve processen hebben voornamelijk betrekking op de reguliere uitvoering- en transactieprocessen van de Belastingdienst. De verantwoordelijkheid voor deze uitvoering lag tijdens de onderzoeksperiode bij de bedrijfsonderdelen Centrale Administratie (CA) en Semi-massale Processen (SMP). In de Rijksbegroting is de operationele doelstelling voor het beleidsinstrument *massale* processen geformuleerd als de "*efficiënte en soepele uitvoering van de processen*". De veronderstelling daarbij is dat het juist en tijdig uitvoeren van de massale administratieve processen een ondersteunende functie heeft bij het burgers en bedrijven zo makkelijk mogelijk te maken hun verplichtingen na te komen en hun rechten geldend te maken.

In Hoofdstuk 2 is aan de hand van de huidige organisatie van massale processen onderscheid gemaakt tussen de drie kerngebieden waar een groot deel van de massale administratieve processen uitgevoerd worden, te weten de uitvoering- en transactieprocessen die zich clusteren rond *gegevens*, *inning*, en *middelen*. Deze paragraaf gaat – aan de hand van de beschikbare cijfers – na wat er bekend is over de

⁹¹ Het Openbaar Ministerie (waaronder het functioneel parket zaken van bijzondere opsporingsdiensten afhandelt) beslist tot seponering, transactie of dagvaarding. Een dagvaarding leidt bij de rechter tot vrijspraak of veroordeling (strafoplegging: taakstraf, geldboete of gevangenisstraf). Alleen transactie en veroordeling tellen mee voor het percentage.

juistheid en tijdigheid van de uitvoering van de massale processen binnen deze drie kerngebieden.

Juistheid

Ook (of juist) bij sterk geautomatiseerde processen is het belangrijk om de juiste uitvoering te borgen. Als indicator voor de juiste uitvoering van massale transactieprocessen is in de Rijksbegroting gedurende de onderzoeksperiode het percentage postzendingen zonder fouten opgenomen. De kwaliteit en juistheid van de inhoud van de postzendingen worden steekproefsgewijs gecontroleerd. De indicator betreft het percentage poststukken dat zonder (inhoudelijke) fouten is verzonden. Gedurende de onderzoeksperiode blijft het percentage foutieve zendingen boven de gestelde norm van 99%. Op 2013 (99,3%) en 2014 (99,9%) na is het percentage postzendingen zonder fouten zelfs 100%.

De component juistheid beperkt zich niet slechts tot (verzonden) inhoud, maar heeft bijvoorbeeld ook betrekking op de juistheid van de gegevens waarover de Belastingdienst beschikt (dat kan eigen informatie of informatie van derden zijn) en die worden gebruikt als basis voor (automatische) risicogerichte selectie, controle en correctie. Over de juiste, tijdige en volledige uitvoering van de massale processen rondom inning zijn geen expliciete indicatoren voorhanden. Een belangrijk aspect van de massale processen, de rechtmatige verwerking en verantwoording van de belastingontvangsten, komt tot uitdrukking in de jaarlijkse goedkeurende accountantsverklaring van de Auditdienst Rijk en de jaarlijkse verklaring van de Algemene Rekenkamer dat de financiële informatie in het Jaarverslag van het Ministerie van Financiën op totaalniveau voldoet aan de daaraan te stellen eisen.⁹²

Tabel 4.6 Juistheid en tijdigheid uitvoering Massale Processen

		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Juistheid	<i>Norm</i>							
% postzendingen zonder fouten	≥ 99%	100,0%	100,0%	100,0%	99,3%	99,9%	100,0%	100,0%
Tijdigheid								
% tijdige afhandeling IB-aangiften	98-100%	99,9%	99,3%	98,5%	99,9%	99,4%	99,1%	99,5%
% tijdige verwerking van mutaties rekeningnummers	99-100%	100,0%	100,0%	-	-	-	-	-
% tijdige verwerking met terugbetalingen	99-100%	100,0%	100,0%	-	-	-	-	-
% tijdige verwerking en verrekening met nog openstaande aanslagen	99-100%	100%	100,0%	-	-	-	-	-

Tijdigheid

Voor veel administratieve processen dient de Belastingdienst te handelen binnen (wettelijk of beleidsmatig) gestelde termijnen voor afhandeling of reactie. Om inzicht te bieden in de mate waarin het de Belastingdienst lukt om binnen bepaalde afgesproken termijnen te handelen zijn sinds 2017 enkele nieuwe indicatoren opgesteld. Voor één van

⁹² Indicatoren met betrekking tot tijdigheid van betaling en invordering zijn opgenomen in tabel 3.2.

deze indicatoren, die zicht biedt op de tijdige afhandeling van aangiften IB, bleek ook met terugwerkende kracht cijfermateriaal beschikbaar. Omdat er naast enkele specifieke indicatoren die tot en met 2011 gevolgd zijn geen andere indicatoren voor de tijdige uitvoering van de massale processen structureel gevolgd zijn, is besloten de betreffende indicator hier op te nemen.

Wanneer voor bepaalde belastingmiddelen de aangifte voor een bepaalde datum ingediend wordt, belooft de Belastingdienst de aangifte binnen drie maanden af te handelen. Dit houdt in dat de Belastingdienst de belastingplichtige tijdig bericht geeft over de status van de aangifte. Dit kan dus ook een bericht zijn dat de Belastingdienst nog langer de tijd nodig heeft om de aangifte te verwerken of af te handelen. Voor de IB-aangiften betreft het burgers die voor 1 juli bericht hebben gekregen indien zij de aangifte vóór 1 april hebben ingediend. Het percentage tijdige berichtgeving blijft gedurende de onderzoeksperiode binnen de norm (98-100%). Slechts eenmaal, in 2012, komt het percentage onder de 99%.

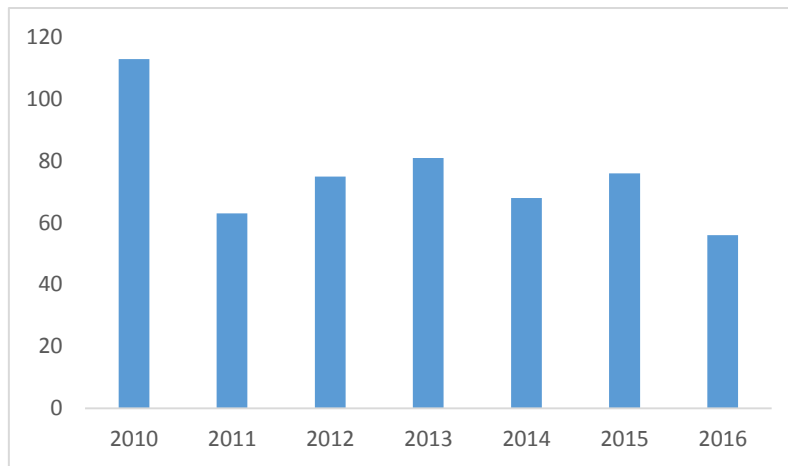
Bovenstaande indicator voor tijdigheid heeft, net als de indicator voor juistheid, betrekking op een (middelspecifiek) transactieproces. Tijdigheid speelt ook een rol bij de andere twee kerngebieden. Zo dienen ingewonnen en geregistreerde gegevens niet alleen juist te zijn, maar moeten zij ook tijdig beschikbaar zijn om gebruikt te kunnen worden in processen die op deze gegevens steunen (bijvoorbeeld de vooraf ingevulde aangifte of risicoselectie-modellen). Over de tijdigheid van de processen binnen de kerngebieden *gegevens* en *inning*⁹³ is tijdens de onderzoeksperiode geen structurele informatie beschikbaar.

Verstoringen

Naast juistheid- en tijdigheidsaspecten moeten de massale administratieve processen ook zo soepel mogelijk worden uitgevoerd. Verstoringen in het massale proces, door bijvoorbeeld complexe interacties tussen ICT-systemen of (foutief) menselijk ingrijpen, kunnen leiden tot overlast aan, benadeling van of onjuist informatievoorziening aan belastingplichtigen, schade voor de kasstroom van het rijk of imagoschade voor het rijk. Deze verstoringen worden ook wel aangeduid als damages. Een indicator die gedurende de onderzoeksperiode gerapporteerd is om inzicht te bieden in de efficiënte uitvoering van de massale administratieve processen is het aantal procesverstoringen/damages.⁹⁴

⁹³ Onder het cluster *inning* vallen ook de uitbetalingen van toeslagen. Voor de tijdige uitbetaling van toeslagen zijn wel indicatoren opgesteld. Toeslagen valt echter buiten de scope van de huidige beleidsdoorlichting.

⁹⁴ Als damage wordt aangemerkt alles dat een verstoring betekent voor een fiscaal proces met uitstraling naar burgers of bedrijven en meerdere belastingplichtigen raakt. Bij elk proces kunnen zich damages voordoen. Daarmee is deze indicator heel divers: het kan een specifieke fout bij bijvoorbeeld verzenden ontvangstbevestiging zijn (administratie/middel); printproblemen in de printstraat (CFD); problemen bij het draaien van een applicatie voor een specifiek middel door CIE etc.



Figuur 4.1 Het aantal procesverstoringen/damages in de uitvoering van de massale administratieve processen

Zoals te zien in Figuur 4.1 zijn het aantal procesverstoringen/damages ten opzichte van 2010 afgenomen. Na 2010 schommelt het aantal tussen de 60 en 80 verstoringen per jaar. Belangrijk om daar bij op te merken is dat vanaf 2013 ook de bij de verstoringen betrokken zendingen in de meting betrokken zijn.

4.5 Samenvatting en conclusies

In dit hoofdstuk is gerapporteerd over de prestatie-indicatoren voor toezicht, opsporing en massale processen zoals de Belastingdienst die presenteert in zijn (externe en interne) verantwoordingsinformatie. Het gaat hierbij om de cijfers over de ontplooiende activiteiten en ingezette instrumenten, oftewel de output. De centrale vraag daarbij is of de indicatoren inzicht bieden in de door de Belastingdienst verrichte activiteiten en welk beeld daaruit naar voren komt.

Toezicht

De cijfers zoals die worden gepresenteerd in de Rijksjaarverslagen en halfjaarsrapportages dekken slechts een deel van de activiteiten of instrumenten die de Belastingdienst in het kader van zijn toezicht inzet. De stuur/jaarcontracten en viermaandsrapportages bieden aanvullende informatie, maar liggen voor een belangrijk deel in het verlengde van de meer algemene indicatoren en cijfers. In de onderzoeksperiode worden nieuwe prestatie-indicatoren geïntroduceerd en laat men bestaande indicatoren vervallen, waarbij het waarom niet altijd duidelijk is.

De prestatie-indicatoren hebben voornamelijk betrekking op het aantal behandelde aangiften, het aantal boekenonderzoeken en – in de laatste drie jaar van de onderzoeksperiode – de tijd die daaraan gemiddeld is besteed en het resultaat in gemiddeld correctiebedrag. Voor MKB en GO is ook het aantal HT convenanten een prestatie-indicator. Met uitzondering van deze laatste indicatoren zijn de prestatie-indicatoren gericht op inzet van de reactieve toezicht instrumenten.

In de periode waar deze beleidsdoorlichting zich op richt, neemt het aantal behandelde aangiften IH toe. Het aantal verdubbelt na 2012 en loopt daarna weer licht terug. Hier spelen twee ontwikkelingen: massaal automatisch corrigeren en de Intensivering van Toezicht en Inning (ITI). Het aantal behandelde aangiften Vpb neemt na 2010 af om

vanaf 2013 weer te stijgen; ook door ITI. De streefwaarde blijft evenwel de gehele periode onveranderd en kent een ruime bandbreedte. Alleen in 2012 wordt de ondergrens niet gehaald. Het aantal boekenonderzoeken fluctueert nogal; dit aantal daalt na 2010 en stijgt door ITI vanaf 2013 maar ligt vanaf 2015 weer een stuk lager en de laatste twee jaren (2015 en 2016) wordt het streefcijfer niet gehaald.

De aanvullende prestatie-indicatoren voor de verschillende segmenten voegen voor 2014, 2015 en 2016 cijfers toe over de gemiddelde tijdsbesteding per behandelde aangifte en uitgevoerd boekenonderzoek en het gemiddelde correctiebedrag per aangifte en boekenonderzoek. Voor Particuliere belastingplichtigen gaat het daarbij om de IH, voor MKB ondernemingen om de IH, OB, Vpb en boekenonderzoeken en voor Grote ondernemingen om boekenonderzoeken. De opgestelde streefwaarden worden in de meeste, maar niet alle, gevallen gehaald.

Voor MKB en Grote ondernemingen wordt het aantal ondernemingen onder of met een HT convenant bijgehouden. In beide segmenten groeit dit aantal gedurende de onderzoeksperiode. In het MKB is circa 10% van de ondernemingen aangesloten bij een convenant; van de grote ondernemingen heeft circa 25% een individueel convenant met de Belastingdienst.

De cijfers door de tijd maken de initiatieven die zijn ontplooid in het reactieve toezicht (ITI) zichtbaar. Over de inzet van proactieve en actuele instrumenten is nauwelijks cijfermateriaal voorhanden. Er van uit gaande dat ook proactieve en actuele instrumenten zijn ingezet, is het zicht hierop beperkt. Daarmee zijn ook eventuele verschuivingen in frequentie of intensiteit waarmee proactieve, actuele en reactieve handhavinginstrumenten zijn ingezet niet in beeld.

De indicatoren bieden zicht op een deel van de activiteiten, en geven daarbij aanvullende informatie over de wijze waarop activiteiten zijn uitgevoerd en wat het resultaat is. De tijdsbesteding per aangifte of per boekenonderzoek is indicatief voor de efficiëntie waarmee de activiteit wordt uitgevoerd. In de norm die voor de gemiddelde tijdsbesteding is opgesteld, komt het streven naar die efficiëntie tot uitdrukking.

De informatiewaarde van het gemiddeld correctiebedrag is niet duidelijk; een hoog of stijgend correctiebedrag kan een gevolg zijn van een betere risicoselectie voor controle, en is dan een positieve uitkomst, maar als de risicoselectie niet is verbeterd is een stijgend correctiebedrag geen positieve uitkomst. Streefwaarden in de vorm van minimum gemiddelde correctiebedragen zijn dan discutabel. De Algemene Rekenkamer zette in haar rapport op basis van cijfers van de Belastingdienst de gemiddelde correctieopbrengst van risicogerichte boekenonderzoeken in het MKB af tegen de gemiddelde correctieopbrengst bij de steekproefsgewijze controles. Daaruit bleek dat steekproefsgewijze controles gemiddeld tot minder grote correctiebedragen leiden dan risicogerichte controles. Die vergelijking is informatiever over het nut van risicoselectie dan sec het gemiddelde correctiebedrag.

Van horizontaal toezicht wordt niet veel meer dan het aantal convenanten bijgehouden. Andere indicatoren, zoals het aantal vooroverleggen met grote ondernemingen en wat daar uit komt, wordt niet systematisch bijgehouden of gerapporteerd. Vanaf 2015 wordt in de viermaandsrapportage weliswaar het aantal vooroverleggen genoemd (in totaal 7.145 in 2015), maar niet met hoeveel ondernemingen en met welk resultaat. Na het

rapport van de Commissie Stevens uit 2012, is een enkele keer door de Belastingdienst onderzoek uitgevoerd waarmee het inzicht in de werking van horizontaal toezicht is vergroot.⁹⁵ Toch is kennis van de effectiviteit van horizontaal toezicht nog altijd gering.

Het is erg lastig om op basis van de gepresenteerde informatie te bepalen hoe goed het toezicht functioneert. Dat komt omdat er geen toereikend zicht is op de uitgevoerde activiteiten en ingezette instrumenten en omdat er geen criteria zijn opgesteld waaraan het toezicht zou moeten voldoen of bijdragen.

Opsporing

Tot 2015 lijkt het over het algemeen goed te lukken om de gestelde doelen voor wat betreft de besteding van de opsporingsuren te behalen. De laatste twee jaar ligt het gerealiseerde aandeel opsporingsuren besteed ten behoeve van de Belastingdienst echter onder de doelstelling. De doelen voor ingezette opsporingsuren voor specifieke organisatieonderdelen van de Belastingdienst alsmede de ingezette opsporingsuren voor het speciale thema fraudeopsporing IH/VT worden doorgaans gehaald. Het behalen van de doelstellingen voor het aantal afgeronde processen-verbaal lukt in 2014 en 2015 minder goed, maar dit beeld ontstaat mede omdat de doelstelling ten opzichte van 2010 en 2011 naar boven toe is bijgesteld. De kwaliteit van de processen-verbaal is goed en leidt in de jaren gedurende de onderzoeksperiode tot een hoog aandeel veroordelingen of transacties. Het aandeel blijft in 2016 onder de gestelde norm.

Ondanks de opgestelde indicatoren, is het lastig te bepalen hoe de opsporing functioneert. Indicatoren met betrekking tot de (relatieve) besteding van opsporingsuren of indicatoren gericht op output geven slechts beperkt zicht op de mate waarin het lukt om bijvoorbeeld snel en adequaat te reageren op signalen. Ook zijn ze niet bijster informatief over de kwaliteit van de uitvoering van het gevoerde beleid. Mogelijk kunnen indicatoren worden toegevoegd die beter aansluiten op het beleid, met name om vast te kunnen stellen of het lukt om het strafrecht beter in zetten ter ondersteuning van/in wisselwerking met het toezicht.

Massale processen

Gedurende de onderzoeksperiode zijn er met betrekking tot de massale processen niet elk jaar dezelfde prestatie-indicatoren gemeten. Indicatoren werden per jaar vastgesteld naar de inzichten en informatiebehoefte van dat moment. Ook zijn voor enkele indicatoren andere basisberekeningen gebruikt. Op zichzelf gebeurde dat met reden, maar hierdoor is het lastig gebleken om voor de massale processen voor deze periode tot een goed dekkende set van indicatoren te komen. De beschreven indicatoren die wel langere tijd gevolgd zijn, kennen derhalve slechts een algemeen karakter. De indicator met betrekking tot tijdige afhandeling IB-aangiften is sinds 2017 (dus buiten de onderzoeksperiode) expliciet door CAP als prestatie-indicator benoemd.

De gepresenteerde indicatoren voor de massale processen geven een positief beeld van de juistheid en de tijdigheid van de uitvoering van de massale administratieve processen. Het aantal fouten dat uit de steekproefsgewijze controle van de postzendingen blijkt, blijft gedurende de onderzoeksperiode (ruim) binnen de gestelde normen. Ook de afhandeling van aangiften en de verwerking van mutaties en verrekeningen in het systeem worden binnen de (wettelijk) gestelde normen voor tijdigheid uitgevoerd. De

⁹⁵ Bijvoorbeeld het rapport Onderzoek Grote Ondernemingen (2017). Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie.

indicatoren voor de efficiënte uitvoering van de massale processen laten een gematigder positief beeld zien. Het aantal damages fluctueert in de onderzoeksperiode, maar laat geen dalende trend zien.

Hoewel de gerapporteerde indicatoren misschien een globaal en voorlopig beeld geven van de juistheid, tijdigheid en efficiënte uitvoering van de massale administratieve processen, is het belangrijk om de kanttekening te plaatsen dat met deze set van indicatoren geen compleet beeld wordt verkregen van de uitvoering van de massale processen. Omdat er door de jaren heen weinig structurele indicatoren zijn opgesteld, kunnen we op dit moment alleen op een zeer algemeen niveau iets zeggen over de uitvoering van de massale processen. Terwijl er over bepaalde (deel)processen wel indicatoren voorhanden zijn (bijvoorbeeld postzendingen), is dat voor andere processen niet het geval. Zo is er momenteel geen structureel inzicht in de kwaliteit van gegevens(bestanden) of de administratieve processen rond de inning. Het is belangrijk om de prestatie-indicatoren verder uit te breiden en ze vervolgens structureel te blijven volgen.

Conclusie

De indicatoren voor de prestaties van de Belastingdienst zijn niet volledig en geven daardoor slechts beperkt zicht op de ontplooiende activiteiten en de verschuivingen daarin. Van de opgestelde en gemeten prestatie-indicatoren en streefwaarden is ook niet altijd helder of ze relevant of informatief zijn in het licht van de uiteindelijke doelstelling. Hoe de indicatoren en streefwaarden op het niveau van de concrete inspanningen en instrumenten samenhangen met de compliance doelstelling is niet duidelijk.⁹⁶ De indicatoren vloeien niet logisch voort uit het beleid en de handhavingsstrategie. Het is niet duidelijk hoe de streefwaarden zich verhouden tot de compliance-doelstelling. Evenmin is het duidelijk hoe de prestatie bijdraagt aan het realiseren van compliance of een logisch tussendoel. De (tussen)doelen van de activiteiten en toezichtinstrumenten zijn niet (expliciet en meetbaar) geformuleerd. Dat maakt een vorm van (effect)evaluatie op het niveau van de ontplooiende activiteiten of ingezette handhavingsinstrumenten lastig.

⁹⁶ Dit wordt ook signaleerd door de Commissie Management Informatie en Bekostigingsystematiek Belastingdienst. Rapport Management Informatie Belastingdienst. ABDTOPConsult, Den Haag, mei 2015.

Hoofdstuk 5. Kosten van uitvoering en handhaving

5.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op de kosten die gemoeid zijn met de handhaving en uitvoering door de Belastingdienst. Daarmee wordt een antwoord gezocht op onderzoeksvraag 3 uit Hoofdstuk 1: Met welke uitgaven gaat het beleid gepaard? Inzicht in de kosten of uitgaven is nodig om te kunnen bepalen of het beleid doelmatig is, één van de centrale aspecten van een beleidsdoorlichting zoals beschreven in de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE). De RPE vraagt ook om een beschrijving van beleidsopties indien er significant minder middelen (-/- 20%) beschikbaar zijn. Ook daarvoor is inzicht in de kosten noodzakelijk.

Onder doelmatigheid van beleid worden (ook in de RPE) verschillende zaken verstaan, zodat het raadzaam lijkt om het begrip eerst te verduidelijken. De term doelmatigheid wordt gebruikt in relatie tot zowel de kosten van de prestaties of output als de kosten van de doelrealisatie of outcome. De laatstgenoemde variant wordt ook wel aangeduid met de term kosteneffectiviteit.

De Handreiking beleidsdoorlichtingen⁹⁷ illustreert het belang van dit onderscheid: *'Doelmatigheid betreft de relatie tussen de effecten van het beleid (op het beleidsdoel en overige baten) en de kosten van het beleid (de beleidsuitgaven en overige kosten binnen en buiten het departement). We spreken over doelmatigheid van beleid als het gewenste beleidseffect tegen zo min mogelijk kosten wordt bereikt. Om iets te kunnen zeggen over de doelmatigheid, moet de doeltreffendheid dus al zijn onderzocht. Beleid dat niet doeltreffend is, is per definitie immers ook niet doelmatig. Onderzoek naar de doelmatigheid van beleid vergelijkt de verhouding tussen de effecten en kosten van verschillende beleidsalternatieven (was hetzelfde effect met alternatief beleid ook met lagere kosten te bereiken, of bereikt andersoortig beleid misschien meer met dezelfde middelen). Daarnaast kan er ook gekeken worden naar de doelmatigheid van de bedrijfsvoering: zoveel mogelijk output tegen zo min mogelijk input.'*

Eerder in deze rapportage (onder andere Hoofdstuk 2) is gesignaleerd dat geen harde uitspraken kunnen worden gedaan over de effectiviteit (of doeltreffendheid) van het beleid waar het gaat om de algemene beleidsdoelstelling (compliance). Daarmee is ook de mogelijkheid beperkt om een uitspraak te doen over de efficiëntie (of doelmatigheid) van het beleid in relatie tot de algemene beleidsdoelstelling. Dat wil niet zeggen dat het kaart brengen van de kosten geen relevante inzichten kan bieden. Mogelijk kunnen uitspraken worden gedaan over de doelmatigheid van de uitgevoerde activiteiten ofwel de bedrijfsvoering, waarbij het gaat om de vraag of dezelfde activiteiten hadden kunnen worden uitgevoerd tegen minder kosten (het gaat dan om de verhouding input – output). Daartoe moeten kosten kunnen worden uitgesplitst naar beleidsinstrumenten (toezicht, opsporing, massale processen) en/of meer gedetailleerd naar activiteiten of instrumenten die tot een beleidsinstrument behoren. Een uitsplitsing naar bedrijfsonderdeel biedt inzicht in waar de voornaamste uitgaven zitten. Beoordeeld kan worden of de verdeling van de kosten over bedrijfsonderdelen correspondeert met of te begrijpen is vanuit het beleid en de activiteiten en prestaties zoals beschreven in eerdere hoofdstukken.

⁹⁷ <http://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doelmatigheid>

Dit hoofdstuk is als volgt opgebouwd. In paragraaf 5.2 wordt de context geschetst waarbinnen de huidige situatie bij de Belastingdienst op het punt van beschikbare managementinformatie moet worden beoordeeld. In Paragraaf 5.3 worden de uitgaven per bedrijfsonderdeel in beeld gebracht. In Paragraaf 5.4 wordt de personele inzet weergegeven, uitgesplitst naar instrumenten (dienstverlening, massaal, invordering, toezicht en opsporing) en per instrument naar de afzonderlijke klantgroepen (particulieren, MKB, GO). Het hoofdstuk sluit af met samenvatting en conclusies (Paragraaf 5.5). Mogelijkheden tot het realiseren van besparingen, de zogenoemde 20%-besparingsvariant, worden behandeld in Appendix I.

5.2 Uitgaveninformatie

De Belastingdienst financiert zijn werkzaamheden vanuit de budgetten op de begroting van Financiën (IX) en vanuit bijdragen van andere overheidsorganisaties voor verrichte diensten. Dat laatste geldt bijvoorbeeld voor Toeslagen, maar is voor de onderwerpen van deze beleidsdoorlichting niet aan de orde. Binnen de Belastingdienst zijn budgetten centraal gehouden en niet gekoppeld aan (de prestaties van) de verschillende dienstonderdelen. Dit resulteerde in beperkt inzicht in de toedeling van budgetten en de kosten, bijvoorbeeld van beheer en onderhoud van de IT-systemen, het (strategisch) personeelsbeleid, het financieel beheer van de Investeringsagenda en de dagelijkse aansturing van de primaire processen.⁹⁸

In 2014 heeft het ministerie van Financiën de Commissie Managementinformatie en Bekostigingssystematiek Belastingdienst (MIBB) ingesteld, ook bekend als Commissie De Jong. De commissie is gevraagd aanbevelingen te doen om te komen tot een systematiek waarbij de budgettaire besluitvorming kan plaats vinden op basis van een realistische inschatting van de meerjarige kosten van de prestaties van de Belastingdienst.

De Commissie constateert dat de Belastingdienst geen inzicht heeft in de uitgaven per werkproces, subject en belastingmiddel en daarmee ook niet op de ontwikkeling van die uitgaven.⁹⁹ De Commissie presenteert een model (groeivoetmodel, in de wandelgangen de 'Kubus De Jong' genoemd) dat zicht moet gaan bieden op de meerjarige ontwikkeling van prestaties, kosten van de prestaties en de resultaten (effect) van de prestaties. Deze kubus met zijn drie assen geeft inzicht in de (ontwikkelingen van de) kosten per middel (bijvoorbeeld de omzetbelasting), per doelgroep (bijvoorbeeld particulieren) en per proces (bijvoorbeeld toezicht). De administratieve en informatiesystemen van de Belastingdienst moeten worden aangepast om de noodzakelijke gegevens voor het model te kunnen opleveren. Idealiter worden ook gegevens over doelrealisatie (compliance) toegevoegd zodat ook inzicht ontstaat in de kosten daarvan.

De Belastingdienst is op basis van de aanbevelingen van de Commissie in 2016 gestart met de inrichting van een budgetmodel en een uitgavenmodel. Met het budgetmodel kunnen uitgaven in relatie worden gebracht tot te leveren prestaties. Het uitgavenmodel geeft inzicht in de realisatie van de uitgaven van de Belastingdienst langs de drie dimensies: processen, belastingmiddelen en subjecten. Er wordt een processenmodel ontwikkeld, dat op verschillende niveaus de processen weergeeft die de Belastingdienst uitvoert en dat ten behoeve van de sturing inzicht creëert in welke activiteiten de

⁹⁸ Belastingdienst (mei 2017). Verantwoordingsonderzoek 2016.

⁹⁹ Commissie Management Informatie en Bekostigingssystematiek Belastingdienst. Rapport Bekostigingssystematiek voor de Belastingdienst. ABDTOPConsult, Den Haag, mei 2015.

Belastingdienst uitvoert, hoe die uitvoering plaatsvindt, hoeveel capaciteit er mee gemoeid is en welke kennis en kunde ervoor nodig is.

In 2016 heeft de Belastingdienst met het uitgavenmodel 2015 laten zien dat het mogelijk is uit de primaire administratieve systemen voldoende informatie te genereren om de apparaatsuitgaven en fte's van de Belastingdienst op een geaggregeerd niveau toe te rekenen aan processen. Inmiddels is het uitgavenmodel 2016 gereed. Het uitgavenmodel geeft slechts informatie op jaarniveau. Wil de informatie geschikt zijn voor sturing, dan zal de informatie op een frequentere basis en op een lager detail proces niveau beschikbaar moeten komen en moet ook het processen model ontwikkeld worden.

5.3 Uitgaven per bedrijfsonderdeel

Hieronder worden de uitgaven weergegeven van de drie in het onderzoek betrokken bedrijfsonderdelen: Belastingen, Centrale Administratie (CA) en FIOD¹⁰⁰. De informatie is gebaseerd op de budgetbrieven die de bedrijfsonderdelen jaarlijks krijgen. Voor Belastingen geldt dat er geen budgetuitsplitsing mogelijk is naar klantsegment (Particulieren, MKB of Grote ondernemingen). De uitgaven geven het relatieve gewicht weer van de uitvoering en het toezicht en de dienstverlening door de Belastingdienst. De tabel laat over de drie afgelopen jaren een stabiel beeld zien, waarbij moet worden opgemerkt dat de cijfers voor 2016 exclusief uitgaven zijn voor de vertrekregeling Belastingdienst.¹⁰¹

Tabel 5.1 Uitgaven

	2014			2015			2016		
	Personeel	Materieel	Totaal	Personeel	Materieel	Totaal	Personeel	Materieel	Totaal
Belastingen	1.066	40	1.106	1.077	34	1.111	1.086	22	1.109
CA	127	37	164	122	56	178	121	69	190
FIOD	92	10	102	97	8	105	101	9	110
Totaal	1.285	87	1.372	1.297	98	1.395	1.307	101	1.408

X € 1 mln.

In 2016 bedroegen de totale personele en materiële uitgaven voor Belastingen, CA en FIOD circa € 1,4 miljard (Tabel 5.1). Zowel de personele als de materiële uitgaven lopen iets op tussen 2014 en 2016. Voor Belastingen is dit bedrag inclusief dienstverlening (dit betreft onder meer de bezetting van de balies en het behandelen van klachten). Uit de beleidsdoorlichting dienstverlening (2015) blijkt dat hiermee in 2014 circa € 37 miljoen en in 2015 circa € 40 miljoen aan uitgaven zijn gemoeid.

Veruit het grootste deel van de uitgaven betreft personele uitgaven. De verhouding personele – materiele uitgaven verschilt tussen de verschillende onderdelen; het aandeel materiele kosten is voor CA groter dan voor Belastingen en FIOD. Dit is verklaarbaar vanuit de aard van de werkzaamheden.

¹⁰⁰ Deze uitgaven zijn exclusief IV, huisvesting en facilitaire ondersteuning. In totaal zijn daarvan de personele en materiele kosten ongeveer € 1,0 miljard (in 2016).

¹⁰¹ Kamerbrief informatievoorziening vertrekregeling Belastingdienst. DGB/2016 0000224123.

5.4 Personele inzet in fte

Hierna wordt per instrument (dienstverlening, massale processen, toezicht en opsporing) de personele inzet in fte weergegeven, in totaal voor de Belastingdienst en vervolgens uitgesplitst naar klantsegmenten (particulieren, MKB-ondernemingen en grote ondernemingen)¹⁰². Daarbij is invordering als aparte categorie weergegeven. Het betreft de tijd (in fte) die direct is toe te wijzen aan het primair proces. Dit betekent dat het management, de ondersteuning en de staf (overhead) hier niet in zitten. Opsporing is alleen op totaalniveau weergegeven; deze activiteiten betreffen uitsluitend de FIOD. De gegevens worden aangeleverd door de organisatieonderdelen op basis van tijdschrijven. Er is geen formele vastgestelde formatie per bedrijfsonderdeel onderverdeeld naar klantsegment; alleen een allocatie van budget op basis van budgetbrieven (zie Paragraaf 5.3). Het aantal fte's per klantsegment is een historisch gegroeide situatie, met af en toe een plus (zoals in geval van ITI) of een min (door vereenvoudiging of efficiencyverbetering).

Tabel 5.2 Personele inzet in FTE per jaar totaal

	2014		2015		2016	
Dienstverlening	707	4,4%	649	4,0%	556	3,6%
Massale processen	3.990	24,9%	3.854	24,0%	3.542	22,9%
Invordering	2.487	15,5%	2.389	14,9%	2.294	14,9%
Toezicht	7.637	47,7%	7.925	49,3%	7.814	50,6%
Opsporing	1.198	7,5%	1.242	7,7%	1.231	8,0%
Totaal	16.019	100%	16.059	100%	15.437	100%

De meeste fte's zitten in toezicht, gevolgd door de massale processen. Krap de helft van de totale fte's zit in toezicht, en inclusief massale processen en invordering gaat het om bijna 90% van de totale fte's. Met opsporing en dienstverlening zijn relatief weinig fte's gemoeid. In totaal zijn er in 2016 circa 600 fte's minder dan in de voorafgaande jaren.

De inzet aan fte's voor toezicht is redelijk stabiel. De dalingen en stijgingen in fte die optreden, zijn te verklaren vanuit de beleidsinitiatieven die in die periode speelden. In 2015 zijn de laatste effecten van de werving voor ITI (besloten bij regeerakkoord in december 2012) te zien; in totaal zijn in 2012 circa 1.700 fte geworven in het kader van ITI, waarvan circa 700 fte intern en 1.000 fte extern. Deze medewerkers waren niet allemaal direct inzetbaar en moesten veelal nog een opleidingstraject volgen. In 2015 kwam het laatste deel van de geworven medewerkers uit de opleiding. De daling bij massaal reflecteert de al langer ingezette beweging naar *lean* werken en de concentratiebeweging waarbij een groot aantal kantoren is gesloten en administratie, klantenregistratie, bezwaar en incasso werkzaamheden zijn gecentraliseerd. In de algehele daling van fte's in 2016 zijn de eerste effecten van de vertrekregeling te zien. De beleidsontwikkelingen en -initiatieven zijn beschreven in projectvoorstellen of business cases, maar het is niet mogelijk om inzichtelijk te maken dat de veranderingen in fte's daadwerkelijk het gevolg zijn van de beleidsinitiatieven en reorganisaties. De doelstellingen zijn vaak niet smart geformuleerd, indicatoren ontbreken of zijn multi-interpretabel en informatie wordt niet systematisch verzameld en geanalyseerd. Daarbij komt dat sommige bewegingen een tegengesteld effect hebben; zo is met ITI een

¹⁰² Het gaat hierbij niet om de fte's die zijn toebedeeld aan organisatieonderdelen, maar om toebedeelde fte's die zijn ingezet ten behoeve van de verschillende doelgroepen belastingplichtigen.

stijging van de inzet op invordering beoogd, terwijl met de concentratiebeweging een daling van de ingezette fte's op dit proces is voorzien. De bruto effecten van de genoemde ontwikkelingen zijn echter niet goed uit te splitsen.

In onderstaande tabel (Tabel 5.3) is een nadere specificatie gemaakt van de directe fte's¹⁰³ voor de periode 2010 -2016 voor het dienstonderdeel Belastingen. Voor het onderdeel B/CA kan een dergelijke analyse niet worden gemaakt omdat er geen stabiele indeling van de werkprocessen voor deze periode beschikbaar is. Voor de jaren 2014-2016 is aangesloten bij het uitgavenmodel en voor de jaren 2010-2013 is aangesloten bij de indeling van de processen zoals binnen het onderdeel Belastingen gehanteerd. Tussen beide indelingen is enig verschil, deze verschillen zijn echter beperkt qua omvang.

Tabel 5.3 Ingezette directe fte's 2009-2016 onderdeel Belastingen

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Dienstverlening	679	674	667	588	702	555	421
Massale processen	3.647	3.495	3.260	3.067	3.242	3.251	2.862
Invordering	1.953	1.982	1.913	2.058	2.108	2.041	1.988
Toezicht	6.908	7.694	7.364	7.640	7.527	7.900	7.794
Totaal	13.186	13.846	13.204	13.353	13.579	13.746	13.065

In de periode 2010-2016 is het aantal ingezette fte op massale administratieve processen gedaald met circa 20% (circa 800 fte). Binnen het massale proces is sprake van standaardisering van werkprocessen en concentratie en dit leidt per saldo tot een lagere inzet van fte's. Invordering vertoont een stabiel beeld met een inzet van rond de 2.000 fte. Het aantal fte's ingezet op toezicht fluctueert enigszins tussen 2010 en 2016, maar het verschil tussen jaren is in de meeste gevallen beperkt. De toename van toezicht fte's in de periode 2013-2015 is, zoals hierboven al aangestipt, waarschijnlijk verklaarbaar door ITI. Dienstverlening laat in de onderzoeksperiode een daling zien van circa 35% (circa 250 fte). De afwijkende waarde in 2014 ten opzichte van de dalende trend lijkt verklaarbaar door een afwijkende indeling in het uitgavenmodel. Vermoedelijk betreft het een verschuiving tussen dienstverlening en toezicht.

In Tabel 5.4 zijn de fte's voor de jaren 2014 tot 2016 (zoals weergegeven in Tabel 5.2) verder uitgesplitst naar de klantsegmenten (particuliere belastingplichtigen, MKB-ondernemingen en grote ondernemingen). Het gaat hierbij om de inzet van fte's voor de verschillende klantsegmenten, niet om de fte's van de bedrijfsonderdelen. Omdat niet alle fte's kunnen worden toebedeeld aan klantsegmenten, is ook een categorie overig opgenomen.

De meeste fte's hebben betrekking op MKB-ondernemingen en daarbinnen op het toezicht. Daarbij gaat het om circa 5.000 fte en dat is (redelijk) stabiel tussen 2014 en 2016. Met de massale processen ten behoeve van het MKB is ruim 2.000 fte gemoeid en ook dat is stabiel. Er worden bij particulieren meer fte's ingezet op massaal dan op toezicht, terwijl dat bij MKB-ondernemingen en grote ondernemingen omgekeerd is. Ten behoeve van particulieren worden relatief veel fte's op dienstverlening ingezet. Voor grote ondernemingen worden relatief weinig fte's ingezet op de instrumenten dienstverlening en massale processen. Een oordeel over de aantallen en de verdelingen

¹⁰³ Dit betekent dat het management, de ondersteuning en de staf (overhead) hier niet in zitten.

(is het veel of weinig) is niet te geven omdat de cijfers niet zijn te relateren aan prestaties en/of doelrealisatie.

Tabel 5.4 Personele inzet in FTE per jaar per klantsegment (exclusief opsporing)

	Particulieren	MKB- ondernemingen	Grote ondernemingen	Overig	Totaal
2014					
Dienstverlening	506	200	0	1	707
Massale processen	1.408	2.149	354	79	3.990
Invordering	466	1.885	24	112	2.487
Toezicht	911	4.922	1.699	105	7.637
Totaal	3.291	9.156	2.077	297	14.821
2015					
Dienstverlening	439	133	7	70	649
Massale processen	1.125	2.161	460	108	3.854
Invordering	502	1.522	101	264	2.389
Toezicht	1.018	5.168	1.729	10	7.925
Totaal	3.084	8.984	2.297	452	14.817
2016					
Dienstverlening	376	114	6	60	556
Massale processen	1.034	2.051	337	120	3.542
Invordering	482	1.461	97	254	2.294
Toezicht	935	5.042	1.694	143	7.814
Totaal	2.827	8.668	2.134	576	14.206

De dalingen en stijgingen in fte die optreden zijn in algemene zin hierboven al beschreven en geduid. Door de ruis die optreedt door de toedeling van fte's aan klantsegmenten en die zichtbaar wordt in categorie overig die ontstaat, lijkt het niet zinnig om fluctuaties in fte's in de tijd binnen klantsegmenten te duiden.

5.5 Samenvatting en conclusies

In dit hoofdstuk zijn cijfers gepresenteerd over de kosten of uitgaven die gemoeid zijn met toezicht en opsporing en massale processen uitgevoerd door de blauwe Belastingdienst. De vraag waar dit hoofdstuk zich op richt is welke uitgaven er gepaard gaan met het beleid dat centraal staat in deze beleidsdoorlichting.

De focus van de uitvoering is vooral gericht op processen of belastingmiddelen, terwijl de handhaving is gericht op doelgroepen van belastingplichtigen. Het inzichtelijk maken van de uitgaven vraagt om een uitsplitsing van uitgaven naar de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen, naar centrale processen en/of belastingmiddelen, en naar klantsegmenten. Binnen de Belastingdienst worden budgetten echter centraal gehouden en niet toebedeeld aan segmenten, processen of belastingmiddelen. Dat beperkt het zicht op de uitgaven. Ook is er geen formele vastgestelde formatie per bedrijfs onderdeel, maar slechts een allocatie van budget op basis van jaarlijkse

budgetbrieven. Het aantal fte's per bedrijfs onderdeel – en daarmee ook voor een groot deel de omvang van de budgetten – is historisch gegroeid.

Dit betekent voor deze beleidsdoorlichting een beperking van het inzicht dat kan worden gecreëerd in de jaarlijkse uitgaven en inzet van personeel. Op basis van de tijdschrijfgegevens is daarom de personele inzet per beleidsinstrument en per klantsegment inzichtelijk gemaakt en dat voor zoveel mogelijk jaren. Daarmee kan de personele inzet per beleidsinstrument en klantsegment worden gevolgd. De fte's kunnen echter niet betrouwbaar worden uitgesplitst naar processen en belastingmiddelen.

In 2016 bedroegen de totale personele en materiële uitgaven voor Belastingen (inclusief dienstverlening), B/CA en FIOD circa € 1,4 miljard. Zonder dienstverlening gaat het om € 1,37 miljard. Veruit het grootste deel van de uitgaven betreft personele uitgaven. Zowel de personele als de materiële uitgaven lopen iets op tussen 2014 en 2016.

In totaal werden in 2014 en 2015 op dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen ten behoeve van de 'blauwe' Belastingdienst ongeveer 16.000 fte's ingezet. In 2016 zijn er circa 600 fte's (circa 4%) minder dan in de voorafgaande jaren. De meeste fte's zitten in toezicht, gevolgd door de massale processen. Krap de helft van de totale fte's zitten in toezicht en met massaal en invordering gaat het om bijna 90% van de totale fte's. Met opsporing en dienstverlening zijn relatief weinig fte's gemoeid.

Gedurende de onderzoeksperiode daalt het aantal fte voor massale processen en dienstverlening. Invordering en opsporing zijn stabiel en toezicht fluctueert. Deze veranderingen in de tijd zijn verklaarbaar vanuit de ontplooidde beleidsinitiatieven maar doordat niet op dat niveau en op die manier wordt gemonitord, is de relatie met de effecten op de fte's niet zichtbaar te maken.

Op aanbeveling van de Commissie De Jong heeft de Belastingdienst in 2016 een uitgavenmodel ingericht. Het uitgavenmodel biedt nu al voor meerdere jaren inzicht in de realisatie van de uitgaven van de Belastingdienst. Doordat uitsplitsingen mogelijk zijn naar processen, belastingmiddelen en klantsegmenten, kan steeds beter inzicht worden verkregen in de uitgaven voor beleidsinstrumenten (op basis van de processen, belastingmiddelen en klantsegmenten).

Nu voorziet het uitgavenmodel nog niet op alle punten in gedetailleerde uitsplitsingen. Verfijningen daarin zijn van belang voor zowel de sturing als de verantwoording. Voor de verantwoording is het zaak dat de uitsplitsingen aansluiten bij het beleid en de strategie en inzicht bieden in de uitgaven voor de beleidsinstrumenten (dienstverlening, toezicht en opsporing, massale processen), maar ook op meer detailniveau per klantsegment (uitgevoerde activiteiten en ingezette handhavingsinstrumenten) en/of belastingmiddel. Dan komt het bepalen van de efficiency van de inzet van een bepaald handhavingsinstrument een stap dichterbij.

Hoofdstuk 6. Beschouwing en conclusies

6.1 Inleiding

Deze beleidsdoorlichting heeft betrekking op het fiscale domein van de Belastingdienst (de traditionele 'blauwe Belastingdienst') en is beperkt tot de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen voor de periode 2010-2016. De aanleiding voor de doorlichting is de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE 2014) die voorschrijft dat ieder beleidsartikel (of deel van een artikel) uit de Rijksbegroting eens in de vier tot zeven jaar dient te worden geëvalueerd. Het gaat in deze doorlichting om een deel van begrotingsartikel 1 'Belastingen' uit het hoofdstuk 'IX Financiën en Nationale Schuld' van de Rijksbegroting (Begroting IX).

In dit afsluitende hoofdstuk worden de centrale bevindingen van de doorlichting samengevat en worden conclusies getrokken met betrekking tot de elementen uit de RPE en de laatste onderzoeksvragen uit Hoofdstuk 1 (onderzoeksvraag 5 en 6):

- *In hoeverre kan op basis van de bestaande gegevens een inhoudelijk oordeel worden gegeven over doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen, en in hoeverre valt daarbij een uitsplitsing te maken naar doelgroep en middelen?*
- *Welke maatregelen kunnen worden genomen om het inzicht in de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en opsporing en massale processen (verder) te vergroten?*

Achtereenvolgens komen aan bod: het beleid van de Belastingdienst - in het bijzonder aangaande toezicht en opsporing en massale processen (Paragraaf 6.2), doeltreffendheid (Paragraaf 6.3) en doelmatigheid (Paragraaf 6.4). Aansluitend wordt ingegaan op mogelijkheden om het zicht op de doeltreffendheid en doelmatigheid te verbeteren (Paragraaf 6.5). Daarbij wordt invulling gegeven aan de in de RPE gevraagde verbeterparagraaf, waarin wordt aangegeven wat er zou moeten gebeuren om in een volgende evaluatie (meer) inzicht te geven in de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid.

6.2 Beleid van de Belastingdienst

De wettelijke taken van de Belastingdienst, voor zover voor de reikwijdte van deze doorlichting relevant, zijn de heffing, controle en inning van rijksbelastingen en de opsporing op dit terrein. Deze taken betreffen zowel de uitvoering als handhaving van (fiscale) wet- en regelgeving. De Rijksbegroting benoemt compliance als het algemene beleidsdoel van de Belastingdienst, omschreven als het (bereidwillig) nakomen van fiscale verplichtingen door burgers en bedrijven. Om dat doel te bereiken zet de Belastingdienst de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen in. Dienstverlening valt echter buiten de scope van deze doorlichting.

Noch het algemene beleidsdoel, noch de beleidsinstrumenten zoals die in de Rijksbegroting zijn benoemd, zijn in de onderzoeksperiode gewijzigd. Wel zijn er al eerder in gang gezette ontwikkelingen in strategie en zijn tussen 2010 en 2016 wijzigingen aangekondigd ter verbetering van het functioneren van de Belastingdienst. Dit zien we uitgewerkt in de 'Brede Agenda' (2014) en de 'Investeringsagenda' (2015).

De wijzigingen richten zich op efficiëntieverbetering van de (massale) processen en ondersteunende ICT, maar raken ook dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen. Door administratie- en interactieprocessen verder te digitaliseren en automatiseren en meer en beter gebruik te maken van beschikbare informatie en data-analyse, beoogt de Belastingdienst beter en goedkoper te werken, en meer 'in control' te zijn.

Het beleid en de uitwerking van het beleid in de richting van een preventieve aanpak, kunnen worden onderbouwd vanuit bestaande (wetenschappelijke) kennis en inzichten. Zo bouwt de Belastingdienst met zijn beleid voort op het in internationaal verband erkende 'compliance risk management' en liep de Belastingdienst voorop in de ontwikkeling van horizontaal toezicht; in internationaal verband aangeduid als 'cooperative compliance'. Ook de Algemene Rekenkamer (ARK) komt tot een positief oordeel over het handhavingsbeleid van de Belastingdienst. De ARK concludeert dat het beleid systematisch en gestructureerd inspeelt op (de oorzaken van) het nalevingsgedrag van belastingplichtigen en zo de mogelijkheid biedt de naleving van belastingwet- en regelgeving te bevorderen.¹⁰⁴

Voor de handhaving (waaronder alle activiteiten worden begrepen die gericht zijn op het borgen en bevorderen van compliance) werkt de Belastingdienst vanuit een handhavingsstrategie. De handhavingsstrategie gaat uit van gedragsbeïnvloeding: met een optimale inzet van capaciteit en middelen en een mix aan handhavingsinstrumenten beoogt de Belastingdienst het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij (bereidwillig) hun fiscale verplichtingen naleven. Daarbij verschuift de focus gaandeweg naar een meer preventieve aanpak waarbij de Belastingdienst problemen probeert te voorkomen door meer proactief en in de actualiteit te handelen (bijvoorbeeld in de vorm van de VIA en HT).

De handhavingsstrategie veronderstelt dat de Belastingdienst regie voert op de handhaving door op verschillende niveaus in de organisatie bewust te kiezen welke instrumenten, in welke combinatie en met welke diepgang worden ingezet om compliance te bevorderen en non-compliance tegen te gaan. De gedachte is dat de hoofdlijnen voor de regie op strategisch niveau worden ingevuld, mede op basis van de financiële belangen van (groepen) burgers en bedrijven en een inzicht in de compliance risico's op centraal niveau.

Wij stellen echter vast dat noch op het niveau van de algemene beleidsinstrumenten, noch op het niveau van handhavingsinstrumenten per segment uitgewerkt is hoe de instrumenten verondersteld worden bij te dragen aan compliance. De Commissie Management Informatie en Bekostigingssystematiek Belastingdienst (commissie MIBB) komt op hoofdlijnen tot dezelfde conclusies. Een uitwerking naar tussendoelen voor de instrumenten zou meer richting kunnen geven aan de keuzes in de handhaving die voor de verschillende (sub)groepen burgers en bedrijven moeten worden gemaakt.

De Belastingdienst streeft naar een zo doeltreffend en doelmatig mogelijke uitvoering en handhaving van (fiscale) wet- en regelgeving. Hoewel positieve effecten van het beleid aannemelijk zijn, kent het beleid nog wel hiaten. De handhavingsstrategie vormt een nadere uitwerking van de doelen uit de Rijksbegroting en geeft als zodanig meer richting

¹⁰⁴ Handhavingsbeleid Belastingdienst (ARK 2016), p. 62.

aan de handhaving. De Belastingdienst kent echter ook een groot aantal uitvoerende taken die buiten de scope van de handhavingsstrategie vallen. De uitvoering van de massale processen is nu (nog) niet expliciet onderdeel van de strategie waardoor niet duidelijk is hoe de uitvoering bijdraagt aan compliance en hoe uitvoering en handhaving zich tot elkaar verhouden. Ofschoon in de Brede Agenda en de Investeringsagenda veelvuldig wordt gerefereerd aan verbetering van de massale processen, worden de beoogde effecten vooral gezocht in de richting van efficiëntieverbetering. Het streven naar effectiviteit en efficiëntie lijken in die documenten naast elkaar te staan en worden niet in elkaars verlengde beschreven. Er mist een overkoepelende visie en strategie waarin zowel de handhaving als de uitvoering een plaats hebben.

6.3 Doelrealisatie, prestaties en doeltreffendheid

In de RPE wordt om een oordeel gevraagd over doeltreffendheid van beleid. Van doeltreffendheid is sprake als de beoogde doelen worden gerealiseerd én doelrealisatie is toe te schrijven aan het gevoerde beleid. In het navolgende worden op basis van de beschikbare gegevens conclusies getrokken ten aanzien van de doelrealisatie en de doeltreffendheid van beleid.

Doelrealisatie

Compliance, zoals beschreven in de Rijksbegroting, omvat de houding van belastingplichtigen (bereidwilligheid) en de feitelijke naleving van fiscale regels. We stellen vast dat de Belastingdienst meerdere aspecten van compliance meet en rapporteert: de indicatoren zien zowel op de tijdigheid van aangifte, als de tijdigheid van betalen en de juistheid en volledigheid van aangiftes.¹⁰⁵ Daarbij zijn cijfers voorhanden over verschillende belastingmiddelen en verschillende segmenten belastingplichtigen. Met de fiscale monitor wordt de houding ten aanzien van compliance en non-compliance gemonitord bij verschillende doelgroepen.

De gerapporteerde cijfers over de feitelijke naleving betreffen de belangrijkste aspecten van compliance, maar zijn niet compleet voor alle middelen en doelgroepen die de Belastingdienst in zijn uitvoering en handhaving onderscheidt (particulieren, Midden- en Kleinbedrijf en Grote ondernemingen). De ontbrekende informatie is voor een deel wel uit de systemen en databestanden te halen, maar wordt nu niet standaard gerapporteerd. Ook de houding ten aanzien van naleving wordt niet voor alle doelgroepen jaarlijks gerapporteerd. Een kanttekening bij de feitelijke naleving is een deel van de non-compliance zich aan het oog van de Belastingdienst onttrekt; in het rapport van de Rekenkamer 'dark number' genoemd. De Belastingdienst baseert zich in zijn handhaving daarom op schattingen van het nalevingstekort. De Algemene Rekenkamer constateerde dat in andere landen eveneens de nadruk ligt op het nalevingstekort en adviseerde de staatssecretaris prioriteit te blijven geven aan het jaarlijks opstellen van een zo betrouwbaar mogelijke schatting van de nalevingstekorten voor alle segmenten. Ook wordt werk gemaakt van fraudedetectie en fraudebestrijding.

Met inachtneming van de bovenstaande kanttekeningen, kan het volgende algemene beeld worden geschetst: Het overgrote deel van de aangiften OB en LH komt tijdig binnen en van de betalingen die moeten worden gedaan is het overgrote deel op tijd; dit

¹⁰⁵ De Belastingdienst sluit voor de definitie van compliance aan bij de definitie van de OECD die ziet op vier fiscale verplichtingen: registreren voor belastingplicht, tijdig aangifte doen, juist en volledig aangifte doen en tijdig betalen.

beeld is stabiel in de onderzoeksperiode. Uit de indicator op tijd betaalde aanslagen komt grotendeels het zelfde beeld naar voren; de overgrote meerderheid betaalt aanslagen op tijd.

Voor wat betreft de doelgroep particulieren blijkt dat circa 90% van de aangiften (inkomstenbelasting) zonder fouten (steekproef particulieren) is. Per jaar wordt ruim een procent van de totale verschuldigde belasting in dit segment niet afgedragen. Dit beeld is relatief stabiel voor de onderzoeksperiode. Van de MKB-entiteiten is bij ongeveer 60% geen enkele correctie nodig op de aangiften (steekproef ondernemingen). De gemiste belastingopbrengst wordt geschat op ongeveer 5% van de totale verschuldigde belasting in dit segment. Ook dat beeld is redelijk stabiel in de onderzoeksperiode. Negen van de tien particuliere belastingplichtigen en ondernemingen geven in de Fiscale Monitor aan doelbewuste fraude/belastingontduiking onaanvaardbaar te vinden. Dit gegeven is stabiel in de onderzoeksperiode.

Voor grote ondernemingen zijn geen jaarlijkse gegevens beschikbaar. Het eenmalige onderzoek bij grote ondernemingen uit 2017 laat zien dat bij meer dan de helft tenminste één correctie wordt opgelegd in de aangiften van één jaar. Daarbij gaat het om grote aantallen aangiften en zijn de correcties relatief beperkt in omvang.

Het geheel overziend, stellen we vast dat de compliance - voor zover in beeld - stabiel is in de onderzoeksperiode. Het is echter niet mogelijk om een kwalitatief oordeel te geven over de mate van compliance (of de mate van doelbereiking), omdat een duidelijke target voor optimale compliance ontbreekt. Het alternatief is op basis van benchmark gegevens te schetsen hoe hoog de compliance is in vergelijking met andere landen. Hoewel een dergelijke vergelijking op zichzelf staand nog steeds geen inzicht geeft in de mate van doelbereiking, kan zij wellicht wel indicatief zijn voor de ruimte voor verbetering. Voor feitelijke naleving is benchmarking echter praktisch onmogelijk omdat landen op allerhande aspecten verschillen, zoals samenstelling van doelgroepen, wetgeving en belastingtarieven. Voor wat betreft de houding zijn er betere mogelijkheden die zouden kunnen worden benut, bijvoorbeeld door vragen uit de Fiscale Monitor (meer) vergelijkbaar te maken met vragen uit instrumenten als de European Values Survey en World Values Survey.

Prestaties

De Belastingdienst verantwoordt zich over zijn activiteiten in de Rijksjaarverslagen IX en de halfjaarsrapportages. Binnen de Belastingdienst wordt over de realisatie gerapporteerd in viermaandsrapportages en jaarverslagen. De indicatoren waarover in deze documenten wordt gerapporteerd zijn benoemd in de Rijksjaarbegroting IX en intern in stuur- of jaarcontracten per bedrijfsonderdeel of segment belastingplichtigen. Het betreft meetbare prestatie-indicatoren waarvoor door de Belastingdienst in de regel ook normen of streefwaarden zijn opgesteld.

Het algemene beeld uit de doorlichting is dat de opgestelde indicatoren niet volledig zijn en daarmee slechts een beperkt zicht geven op de activiteiten die de Belastingdienst uitvoert en de verschuivingen daarin. De prestatie-indicatoren lijken voor een deel van oudsher gegroeid en niet te zijn meegegroeid met ontwikkelingen in de uitvoering, handhaving en handhavingsstrategie. Zo hebben de indicatoren voor toezicht voornamelijk betrekking op reactieve instrumenten. Over de inzet van proactief en actueel toezicht is nauwelijks cijfermateriaal voorhanden, met uitzondering van het

aantal HT convenanten voor MKB en GO. Van meer recent geïntroduceerde prestatie-indicatoren, zoals het gemiddeld correctiebedrag, is niet duidelijk hoe ze zich verhouden tot het realiseren van de beleidsdoelstelling. Voor de opsporing is het aantal prestatie-indicatoren beperkt en nauwelijks informatief voor de activiteiten die worden uitgevoerd op het terrein van de 'blauwe' Belastingdienst. Ook voor de massale processen zijn weinig indicatoren voorhanden en de indicatoren die er zijn, beslaan niet alle relevante processen. Wel is zichtbaar dat er aan uitbreiding en verbetering van prestatie-indicatoren voor massale processen wordt gewerkt.

De Commissie MIBB kwam tot vergelijkbare conclusies en merkt op dat de beschikbare indicatoren voor de prestaties van de Belastingdienst vooral betrekking hebben op de input en output en niet zozeer op het te bereiken effect. Zij constateert bovendien dat niet duidelijk is hoe de indicatoren aansluiten bij de strategie, waardoor niet is vast te stellen in hoeverre streefwaarden ambitieus zijn.

De onduidelijkheid over hoe de huidige prestatie-indicatoren aansluiten bij de strategie, maakt het vergelijken van de prestaties aan de hand van benchmark gegevens uit andere landen lastig. De OECD brengt iedere twee jaar gegevens over belastingdiensten uit de gehele wereld bijeen in een rapport.¹⁰⁶ Hoe goed de vergelijkbaarheid van gegevens is, is daarbij een belangrijke vraag. Belangrijk is ook dat er weinig (vergelijkbare) cijfers over de prestaties van belastingdiensten zijn en dat cijfers voor Nederland niet altijd zijn opgenomen in de staatjes (bijvoorbeeld over het aantal controles en correcties).

Doeltreffendheid

Net als eerdere evaluaties (Commissie Stevens, ARK, MIBB), stellen wij vast dat het op het niveau van de Rijksbegroting niet mogelijk is om uitspraken te doen over de mate van doeltreffendheid van het beleid waar het gaat om de algemene beleidsdoelstelling compliance. De onvolledigheid van cijfers over de doelrealisatie en vooral de prestaties beperken het zicht, maar ook met compleet cijfermateriaal is over de doeltreffendheid van het beleid op algemeen niveau geen harde uitspraak te doen, omdat het welhaast onmogelijk is de mate van doelrealisatie aantoonbaar in verband te brengen met het gevoerde beleid. Er is op dit niveau geen informatie voorhanden of te genereren waartegen de huidige situatie kan worden afgezet (bijvoorbeeld een voormeting of een controlegroep). Dit probleem is bijna inherent aan wetsevaluaties en doorlichtingen van beleid.¹⁰⁷ Het probleem is als zodanig ook bekend in de fiscale literatuur.¹⁰⁸ De doeltreffendheid kan (meer) aannemelijk worden gemaakt door het beleid en de veronderstellingen in het beleid (de beleidstheorie) (meer) te expliciteren en te onderbouwen.

Op het niveau van de inzet van specifieke handhavingsinstrumenten, interventies of activiteiten bij specifieke doelgroepen is het vaak wel mogelijk om de doeltreffendheid (causaal) te bepalen. Dat gebeurt ook binnen de Belastingdienst, zij het niet systematisch¹⁰⁹. Dergelijke effectevaluaties versterken de onderbouwing van de

¹⁰⁶ OECD (2017) Tax Administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. Paris: OECD.

¹⁰⁷ Zie bijvoorbeeld: Ooyen-Houben, M.M.J. van, & Leeuw, F.L. (2010). Evaluatie van (justitiële) beleidsinterventies. Den Haag: WODC.

¹⁰⁸ OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.

¹⁰⁹ In het rapport van de Algemene Rekenkamer Handhavingsbeleid Belastingdienst (2016) worden twee voorbeelden genoemd van effectmetingen die de Belastingdienst heeft uitgevoerd: onderzoek naar de

aannames in het beleid. Het is echter niet zo dat effectmetingen op het niveau van segmenten of activiteiten kunnen worden opgeteld tot inzicht in doeltreffendheid op een meer algemeen niveau. Relevant is in dit verband dat compliance ook samenhangt met factoren die buiten de invloedssfeer van de Belastingdienst liggen, zoals economische omstandigheden en complexiteit van wetgeving.

6.4 Kosten en doelmatigheid

Doelmatigheid kan op twee manieren worden bedoeld: doelmatigheid van het beleid (kosteneffectiviteit) en doelmatigheid van de bedrijfsvoering.¹¹⁰ De doelmatigheid van beleid heeft betrekking op de effecten van het beleid: was het mogelijk geweest de beoogde doelen te realiseren met minder middelen en ander beleid? Om hierover een uitspraak te kunnen doen is vereist dat er zicht is op hoe doeltreffend het beleid is: beleid dat niet de beoogde doelen realiseert, is ook niet doelmatig. Bij doelmatigheid van de bedrijfsvoering gaat het om de relatie tussen middelen (input) en prestaties (output): was het mogelijk geweest om met dezelfde middelen (geld, capaciteit, etc.) meer prestaties te realiseren?

Omdat geen uitspraken kunnen worden gedaan over doeltreffendheid van het beleid van de Belastingdienst op het niveau van de Rijksbegroting, kunnen op dat niveau ook geen conclusies worden getrokken over doelmatigheid van het beleid. Voor het bepalen van de andere vorm van doelmatigheid – de doelmatigheid van de bedrijfsvoering – is inzicht nodig in de uitgevoerde activiteiten en de kosten die daarmee gemoeid zijn.

Kosten

De focus van de uitvoering is vooral gericht op processen of belastingmiddelen, terwijl de handhaving is gericht op doelgroepen van belastingplichtigen. Het inzichtelijk maken van de uitgaven met het oog op het bepalen van de doelmatigheid van de bedrijfsvoering, vraagt om een uitsplitsing van uitgaven naar de beleidsinstrumenten toezicht en opsporing en massale processen, naar de onderliggende activiteiten, handhavingsinstrumenten, centrale processen en/of belastingmiddelen en naar klantsegmenten.

Er is geen formele vastgestelde formatie per bedrijfsonderdeel, maar alleen een allocatie van budget op basis van onder meer bezettingscijfers. Het aantal fte's per bedrijfsonderdeel – en daarmee ook voor een groot deel de omvang van de budgetten – is historisch gegroeid. Op basis van de tijdschrijfgegevens is de personele inzet per beleidsinstrument en per klantsegment inzichtelijk gemaakt en dat voor zoveel mogelijk jaren. Daarmee kan de personele inzet per beleidsinstrument en klantsegment worden gevolgd. De fte's kunnen echter niet betrouwbaar worden uitgesplitst naar processen en belastingmiddelen. Dit betekent voor deze beleidsdoorlichting een beperking van het inzicht dat kan worden gecreëerd in de jaarlijkse uitgaven en inzet van personeel.

In 2016 bedroegen de totale personele en materiële uitgaven voor Belastingen (inclusief dienstverlening), B/CA en FIOD circa € 1,4 miljard. Zonder dienstverlening gaat het om

effectiviteit van brieven over risicovolle aftrekposten en onderzoek naar de Effectiviteit van de Vooraf Ingevulde Aangifte.

¹¹⁰ Ministerie van Financiën/VBTB (2003). Handreiking evaluatieonderzoek Ex post. Den Haag: Ministerie van Financiën.

€ 1,37 miljard. Veruit het grootste deel van de uitgaven betreft personele uitgaven. Zowel de personele als de materiële uitgaven lopen iets op tussen 2014 en 2016.

In totaal werden in 2014 en 2015 op dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen ten behoeve van de 'blauwe' Belastingdienst ongeveer 16.000 fte's ingezet. In 2016 zijn er circa 600 fte's (circa 4%) minder dan in de voorafgaande jaren. De meeste fte's zitten in toezicht, gevolgd door de massale processen (al dan niet inclusief invordering). Krap de helft van de totale fte's zitten in toezicht en met massaal en invordering gaat het om bijna 90% van de totale fte's. Met opsporing en dienstverlening zijn relatief weinig fte's gemoeid.

Gedurende de onderzoeksperiode daalt het aantal fte voor massale processen en dienstverlening. Invordering en opsporing zijn stabiel en toezicht fluctueert. Deze veranderingen in de tijd zijn verklaarbaar vanuit de ontplooiende beleidsinitiatieven (zoals de concentratiebeweging en ITI), maar doordat niet op het niveau van de beleidsinstrumenten en per beleidsinitiatief wordt gemonitord, is de relatie met de effecten op de fte's niet zichtbaar te maken.

De meeste fte's hebben betrekking op MKB-ondernemingen en daarbinnen op het toezicht. Daarbij gaat het om circa 5.000 fte en dat is (redelijk) stabiel tussen 2014 en 2016. Met de massale processen ten behoeve van het MKB is ruim 2.000 fte gemoeid en ook dat is stabiel. Er worden bij particulieren meer fte's ingezet op massale processen dan op toezicht, terwijl dat bij MKB-ondernemingen en grote ondernemingen omgekeerd is. Ten behoeve van particulieren worden relatief veel fte's op dienstverlening ingezet. Voor grote ondernemingen worden relatief weinig fte's ingezet op de instrumenten dienstverlening en massale processen. Een oordeel over de aantallen en de verdelingen (is het veel of weinig) is niet te geven omdat de cijfers niet zijn te relateren aan prestaties en/of doelrealisatie.

Doelmatigheid

Op aanbeveling van de Commissie De Jong heeft de Belastingdienst in 2016 een uitgavenmodel ingericht. Het uitgavenmodel biedt nu al voor meerdere jaren inzicht in de realisatie van de uitgaven van de Belastingdienst. Doordat uitsplitsingen mogelijk zijn naar processen, belastingmiddelen en klantsegmenten, kan steeds beter inzicht worden verkregen in de uitgaven voor beleidsinstrumenten (op basis van de processen, belastingmiddelen en klantsegmenten).

Nu voorziet het uitgavenmodel nog niet op alle punten in gedetailleerde uitsplitsingen. Verfijningen daarin zijn van belang voor zowel de sturing als de verantwoording. Voor de verantwoording is het zaak dat de uitsplitsingen aansluiten bij het beleid en de strategie en inzicht bieden in de uitgaven voor de beleidsinstrumenten (dienstverlening, toezicht en opsporing, massale processen), maar ook op meer detailniveau per klantsegment (uitgevoerde activiteiten en ingezette handhavingsinstrumenten) en/of belastingmiddel. Dan komt het bepalen van de doelmatigheid van activiteiten en handhavingsinstrumenten een stap dichterbij.

6.5 Verbetermogelijkheden ter bepaling van de doeltreffendheid en doelmatigheid

Uit het onderzoek blijkt dat het niet mogelijk is harde (causale) uitspraken te doen over de doeltreffendheid van het beleid van de Belastingdienst in het realiseren van het algemene beleidsdoel compliance. Om voorstellen te kunnen doen voor maatregelen ter verdere verhoging van de doelmatigheid en doeltreffendheid, één van de vragen in het kader van de RPE, is er onvoldoende basis. Wel kunnen voorstellen worden gedaan voor het verkrijgen van meer inzicht in de effecten van het beleid. Op een aantal punten zijn hier verbeteringen mogelijk waardoor de Belastingdienst de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid meer aannemelijk kan maken. Het vervolg van deze paragraaf gaat daar op in.

Integrale beleidsstrategie

Het werk van de Belastingdienst bestaat naast de handhaving ook uit een groot aantal uitvoerende taken. De uitvoering van de massale processen valt echter buiten de scope van de handhavingsstrategie. Toch wordt ook van de uitvoering een effect verwacht op compliance. Nu is echter niet specifiek uitgewerkt hoe uitvoering bijdraagt aan compliance en hoe uitvoering en handhaving zich tot elkaar verhouden in het realiseren van compliance. Er ontbreekt een Belastingdienstbrede strategie, waarin de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen in samenhang worden beschreven.

Verbetering

Vul de beleidsstrategie aan, zodat niet alleen de handhaving (dienstverlening, toezicht en opsporing) wordt uitgewerkt, maar ook uitvoering (massale processen) in samenhang wordt beschreven.

Doelenhiërarchie

Om aannemelijk te maken dat met het beleid de beoogde doelen worden gerealiseerd, is inzicht nodig in hoe het beleid verondersteld wordt te werken. Van belang daarbij is dat de doelen en veronderstelde mechanismen onderbouwd kunnen worden vanuit de (wetenschappelijke) literatuur. Voor de handhaving heeft de Belastingdienst een handhavingsstrategie die in algemene zin duidelijk maakt hoe handhavingsinstrumenten gedacht worden compliance te borgen of te bevorderen. Dat de handhavingsstrategie in 2016 is uitgeschreven is van belang omdat dit de veronderstellingen in het beleid meer expliciet maakt.

De volgende stap is verder uit te werken hoe de concrete activiteiten en inzet van handhavingsinstrumenten zich verhouden tot het algemene doel compliance. Dit vraagt om scherp geformuleerde tussendoelen of subdoelen, oftewel een doelenhiërarchie. Activiteiten en handhavingsinstrumenten gericht op een bepaalde doelgroep beogen doorgaans een tussendoel te realiseren dat vervolgens bijdraagt aan de compliance. Zo beoogt bijvoorbeeld voorlichting het kennisniveau te verhogen, hetgeen vervolgens zou moeten bijdragen aan het voorkomen van onbewuste fouten in de aangifte. Om meer zicht te krijgen op de plausibiliteit van het beleid, zou van alle inspanningen en activiteiten duidelijk moeten zijn op welke tussendoelen ze zijn gericht.

Verbetering

Werk de strategie uit naar de met activiteiten en inspanningen beoogde tussendoelen in relatie tot compliance.

Samenhangende set van indicatoren

Als deze tussendoelen zijn geëxpliciteerd, kunnen daarop gebaseerde indicatoren worden vastgesteld. Met meer expliciete tussendoelen kan een samenhangende set aan indicatoren worden opgesteld op basis waarvan kan worden gemonitord of de uitvoering in de praktijk verloopt als beoogd en de resultaten in de lijn liggen van de beoogde doelen. Dit zal moeten worden uitgewerkt voor de verschillende beleidsinstrumenten, onderliggende activiteiten en inspanningen en de bedrijfsonderdelen en segmenten.

In navolging van de commissie Stevens merken we op dat het van belang is om niet slechts te turven hoe vaak een bepaalde activiteit of handeling is uitgevoerd, maar ook criteria te ontwikkelen voor de kwaliteit en daarvoor ook indicatoren te ontwikkelen. Uit de beleidsdoorlichting van de dienstverlening door de Belastingdienst blijkt dat in die context de Belastingdienst die criteria wel heeft ontwikkeld en dat ze bovendien logisch verbonden zijn met de beoogde (tussen)doelen. Denk bijvoorbeeld aan het criterium (tussendoel) klanttevredenheid, waarvan wordt verondersteld dat deze bijdraagt aan de compliance. Dergelijke criteria zijn er in beperkte zin ook voor massale processen (juistheid en tijdigheid), maar niet voor toezicht. Daardoor blijven relevante vragen onbeantwoord, bijvoorbeeld de vraag wanneer een boekenonderzoek goed is uitgevoerd, of de vraag wanneer vooroverleg als geslaagd moet worden gezien.

Verbeteringen

- *Completeer de indicatoren/metingen van de verschillende aspecten van compliance voor de verschillende doelgroepen/segmenten.*
- *Breidt de indicatoren/metingen uit van de activiteiten/inspanningen/instrumenten die worden ontplooid/ingezet, zodat naast de reactieve activiteiten ook inzichtelijk is wat er aan preventieve activiteiten wordt ontplooid.*
- *Ontwikkel kwaliteitscriteria waar (het functioneren van) de beleidsinstrumenten en activiteiten en handavingsinstrumenten aan zouden moeten voldoen. Deze moeten logisch verbonden zijn met de beoogde (tussen)doelen. De criteria en tussendoelen moeten worden vertaald in indicatoren en worden gemeten.*

Inzicht in doelmatigheid

Door ook de kosten of uitgaven per activiteit of inspanning te bepalen kan meer inzicht worden verkregen in de doelmatigheid van die activiteit of inspanning in relatie tot het realiseren van het beoogde tussendoel.

Verbetering

Vergroot het inzicht in de kosten/uitgaven op het niveau van activiteiten en handavingsinstrumenten.

Monitoren van doelrealisatie

Verder is het zaak dat de metingen van de feitelijke compliance worden gecompliceerd en worden uitgesplitst naar dienstonderdelen en doelgroepen of segmenten belastingplichtigen. Belangrijk is daarnaast het monitoren van de ervaringen en houdingen van belastingplichtigen omdat dit kennis oplevert over de oorzaken van en

motieven achter naleving. Dergelijke kennis is welke cruciaal voor de keuze voor de meest kansrijke aanpak (*Fiscale Monitor nieuwe stijl*).

Verbetering

Complementeer de metingen van compliance zodat deze alle aspecten¹¹¹ en doelgroepen dekken.

Effectmeting en beleidsevaluaties

Doeltreffendheid kan vaak wel worden bepaald op het niveau van de inzet van specifieke handhavingsinstrumenten, interventies of activiteiten bij specifieke doelgroepen. Dit levert belangrijke inzichten op over de werking van instrumenten waarmee beleid verder kan worden onderbouwd.

Verbeteringen

Daar waar dat kan op een meer specifiek niveau (bijvoorbeeld segmenten) beleidsevaluaties uitvoeren. Vooral ook wanneer beleid op punten of voor specifieke groepen wijzigt.

Daar waar het kan effectmeting van activiteiten en handhavingsinstrumenten, waarbij de tussendoelen die het instrument beoogt te realiseren als criterium kunnen dienen.

6.6 Tot slot

Het beleid van de Belastingdienst is er op gericht om met de inzet van dienstverlening, toezicht en opsporing en massale processen de compliance ten aanzien van de fiscale wet- en regelgeving te bevorderen. In de onderhavige doorlichting is de dienstverlening buiten beschouwing gelaten omdat dat aspect in een eerdere instantie apart was doorgelicht. Deze keuze beperkt het zicht op (de werking van) het gehele beleid. Het is raadzaam om bij een volgende doorlichting niet af te bakenen langs de lijn van beleidsinstrumenten, maar ze allemaal en in samenhang te beschouwen.

¹¹¹ Volgens de OECD definitie zijn dit: registreren voor belastingplicht, tijdig aangifte doen, juiste en volledige aangifte doen en tijdig betalen.

Hoofdstuk 7. De 20% besparingsvariant

7.1 Inleiding

De Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) schrijft voor dat alle beleidsdoorlichtingen een zogenoemde 20%-besparingsvariant bevatten, bedoeld om inzichtelijk te maken aan welke varianten gedacht kan worden om een significante besparing te realiseren. De invulling van de 20%-besparingsvariant moet nieuwe voorstellen betreffen; de voorstellen komen bovenop al ingeboekte besparingen en reeds in gang gezette maatregelen.

Bij besparingen in de orde van grootte van 20% kan niet worden ontkomen aan ingrijpende keuzes. Anders dan bij een beleidsdepartement waarbij de besparing kan worden gezocht in verlaging van de programmakosten, betekent een besparing op een uitvoeringsorganisatie als de Belastingdienst dat er gesneden moeten worden in de apparaatskosten van de dienst. De keuze wordt bovendien beperkt doordat veel activiteiten in de sfeer van pure uitvoering (heffing, inning, betaling) vast liggen; deze moeten eenvoudigweg worden gedaan.

In 2015 is de Belastingdienst gestart met de uitvoering van de Investeringsagenda. Onderdeel hiervan is dat bedrijfsprocessen en werkmethoden grondig worden herzien om de productiviteit van de Belastingdienst te vergroten en te komen tot een structureel lager kostenniveau. De taakstelling voor de Investeringsagenda is een structurele besparing van € 292 miljoen, te bereiken in 2020.

Mogelijkheden om te besparen zijn gelegen in ofwel (verdere) verbetering van efficiency van de uitvoering door de Belastingdienst, ofwel aanpassing van fiscale wetgeving die leidt tot vereenvoudiging in de uitvoering of taakvermindering bij de Belastingdienst, ofwel het uitbesteden van taken tegen lagere kosten. Omdat in de Investeringsagenda al vergaande voorstellen worden gedaan tot efficiëntieverbetering, worden deze optie hier verder niet behandeld. De rest van dit hoofdstuk gaat daarom vooral in op mogelijkheden om via verregaande aanpassing van fiscale wetgeving te komen tot vereenvoudiging in de uitvoering of taakvermindering bij de Belastingdienst. Daarnaast wordt het voorstel tot uitbesteding van de dwangincasso onderzocht.

7.2 Mogelijkheden tot aanvullende besparing

De kosten die gemoeid zijn met toezicht, opsporing en massale processen zijn uiteengezet in Hoofdstuk 5. In 2016 bedroegen de totale personele en materiële uitgaven voor Belastingen, B/CA en FIOD circa € 1,4 miljard (Tabel 5.1). Voor Belastingen is dit bedrag inclusief dienstverlening; het gaat hier om de bezetting van de balies en het behandelen van klachten. In 2016 ging het om een bedrag van € 40 miljoen voor dienstverlening. Omdat het in deze beleidsevaluatie uitsluitend gaat om toezicht, opsporing en massale processen moet dit bedrag op de € 1,4 miljard in mindering worden gebracht. De grondslag voor de -20% wordt dan € 1,37 miljard; het te besparen bedrag is dan afgerond € 270 miljoen.

Het besparen van een bedrag van €270 miljoen door aanpassingen in fiscale wet- en regelgeving kan alleen gerealiseerd worden door maatregelen die leiden tot minder

belastingplichtigen en minder uitzonderingen (zoals vrijstellingen, teruggaven en aftrekposten). Vanzelfsprekend betekent dit dus dat dit maatregelen zijn die drastisch ingrijpen op ons fiscaal stelsel en daarmee vragen om politiek keuzes aangezien dergelijke aanpassingen niet altijd op voorhand voor iedereen positief uitpakt. De onderstaande maatregelen zijn daarom vooral bedoeld om een indicatie te geven over de richting van de veranderingen die nodig zijn voor het realiseren van een besparing in de uitvoering van €270 miljoen door middel van aanpassingen van wet- en regelgeving.

De voorstellen die hierna worden behandeld zijn bij verschillende gelegenheden grotendeels al eerder verkend, maar tot op heden niet verder tot uitvoering gekomen. Wat betreft dit laatste is het belangrijk om te realiseren dat uitvoerbaarheid niet het enige criterium is bij de vormgeving van ons fiscaal stelsel. Indien iets complex is in de uitvoering betekent dit niet dat een alternatieve, beter uitvoerbare regeling maatschappelijk of beleidsmatig meer gewenst is, juridisch of budgettair haalbaar is.

7.2.1 Brede heroverwegingen

In 2009 heeft de overheid onderzocht op welke zaken zij kan bezuinigen. Deze exercitie staat bekend als de brede heroverwegingen. Voor de onderhavige doorlichting zijn de heroverwegingen op het gebied van uitvoering belasting- en premieheffing relevant. In deze heroverweging is een tiental varianten onder de loep genomen (zie kader).

Varianten Brede heroverwegingen 16. Uitvoering belasting- en premieheffing

De werkgroep had als opdracht varianten te beschrijven waarmee ten minste 20% op de 2 miljard euro aan huidige uitvoeringskosten voor belasting- en premieheffing kan worden bespaard. De werkgroep heeft 10 hoofdvarianten uitgewerkt:

- a. hybride loonsomheffing op werkgeversniveau met jaarlijkse uitvraag loongegevens werknemers ten behoeve van inkomensheffing en uitkeringrechten;
- b. vrijwel volledig voorgevulde inkomensheffing met groot aantal belastingplichtigen;
- c. inkomensheffing met zeer sterk gereduceerd aantal belastingplichtigen door het schrappen van heffingskortingen en aftrekposten;
- d. één generieke ondernemersfaciliteit in plaats van alle bestaande faciliteiten, gecombineerd met een aangiftevrijstelling voor kleine ondernemers;
- e. omzetbelasting met uniform tarief en aangifte per kwartaal per fiscale eenheid;
- f. integreren regimes winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden;
- g. verplichte elektronische aangifte voor alle belastingplichtigen met flankerend tijdelijke hulp bij aangifte voor belastingplichtigen zonder toegang tot internet. Stoppen of tot 10% terugdringen uitgaande papierstromen;
- h. outsourcen toezicht controleplichtige vennootschappen;
- i. besparen op invordering o.a. door vereenvoudiging dwanginvordering ondernemers en één rekeningnummer per belastingplichtige;
- j. sprokkelvariant onder andere het afschaffen aantal kleine belastingen, auto van de zaak naar eindheffing zonder tegenbewijsregeling.

Een aantal van de voorgestelde varianten heeft opvolging gekregen, waaronder de voorgevulde aangifte, vereenvoudiging dwanginvordering en één rekeningnummer per belastingplichtige. Andere varianten zijn niet opgevolgd. Hier wordt stilgestaan bij drie van deze varianten: *één generieke ondernemersfaciliteit*, *outsourcen toezicht op controleplichtige ondernemingen* en *reductie aantal belastingplichtigen inkomensheffing door afschaffing heffingskortingen en aftrekposten*. Deze selectie is gebaseerd op de hoogte van de verwachte besparing op de apparaatskosten van de Belastingdienst. De verschillende besparingsbedragen die hierna worden genoemd, zijn gebaseerd op cijfermateriaal van alweer een aantal jaren geleden. Mocht alsnog worden overwogen tot

uitwerking van één of meerdere voorstellen, zal eerst een uitvoeringstoets moeten worden uitgevoerd. De werkelijke besparingen zijn afhankelijk van de uiteindelijke vormgeving van de maatregelen.

- *Eén generieke ondernemersfaciliteit*

Bij de variant van één generieke ondernemersfaciliteit worden alle bestaande fiscale faciliteiten voor IB-ondernemers en VpB-plichtigen afgeschaft en vervangen door één generieke vrijstelling. Door deze generieke vrijstelling en de heffingskortingen hoeven IB-ondernemers tot circa € 20.000 feitelijk geen belasting te betalen. Dit wordt geformaliseerd door IB-ondernemers met een belastbare winst kleiner dan € 20.000 vrij te stellen van aangifteplicht. Voor belastingplichtigen wordt het daarmee gemakkelijker om de regelgeving te doorgronden en aan hun verplichtingen te voldoen. Belastingplichtigen kunnen daarbij minder fouten maken en misbruik is op veel onderdelen niet meer mogelijk. Naar verwachting heeft het voorstel per saldo dan ook positieve effecten op de naleving van de betreffende wet- en regelgeving. De structurele besparing volgens het heroverwegingsonderzoek is € 75 miljoen (stand 2010).

- *Outsourcen van toezicht op controleplichtige ondernemingen*

Het voorstel is dat voor de winstbepaling voor de grote ondernemingen en het topsegment van het MKB (totaal ongeveer 33.000) wordt aangesloten op de commerciële winst uit de door de accountant goedgekeurde jaarrekening. In de heroverweging wordt dit voorstel gecombineerd met het voorstel voor een nieuwe heffingssystematiek voor de Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting, namelijk betaling op aangifte door de belastingplichtige in plaats van het huidige betalen op aanslag door de Belastingdienst. Het outsourcen van toezicht op controleplichtige ondernemingen komt neer op een versterking van de functie van de controlerend accountant. Het gaat om ondernemingen die op grond van het Burgerlijk wetboek controleplichtig zijn. De werkzaamheden van de Belastingdienst beperken zich dan tot steekproefsgewijze vaststelling of de accountant bij de vaststelling van de jaarrekening zijn werk goed heeft gedaan. De structurele besparing volgens het heroverwegingsonderzoek is € 133 miljoen (stand 2010). In het Heroverwegingsrapport wordt gewezen op het risico van afname van de naleving van wet- en regelgeving doordat de belangen van bedrijf en accountant minder tegengesteld zijn dan de belangen van de Belastingdienst; door de steekproefsgewijze controles van de Belastingdienst op de accountant zou dit risico te overzien zijn. Met het voorstel gaat de Nederlandse Belastingdienst internationaal uit de pas lopen; nergens in de westerse wereld vindt heffing plaats van winstbelasting plaats op basis van de commerciële winst. Het is daarnaast de vraag of de uitvoering eenvoudiger wordt. In de commerciële winst zijn bijvoorbeeld ook buitenlandse winstbestanddelen opgenomen die weer moeten worden gecorrigeerd. Bedrijven houden bovendien behoefte aan zekerheid over interpretatie van de wet, die kan worden gegeven in vooroverleg. Dat kan alleen de Belastingdienst doen. Verder is de opdracht voor de accountant niet goed te omschrijven. De Belastingdienst richt zijn controles responsief en doelmatig in, rekening houdend met de complexiteit en het nalevingsgedrag van het betreffende bedrijf. De controle van de accountant zal veel meer instrumenteel zijn. De AFM doet sinds 2010, de eerste keer dat dit voorstel werd gedaan, onderzoek naar de kwaliteit van de accountantscontrole en komt tot de conclusie dat deze op dit moment niet aan de

eisen voldoet en dat er bij de vier grote kantoren, die inmiddels twee keer zijn gecontroleerd, ook geen verbetering waarneembaar is.

- *Reductie van het aantal IH-belastingplichtigen*
Bij deze variant wordt voorgesteld om fors te snijden in het aantal posten op de aangifte: alle aftrekposten, nagenoeg alle heffingskortingen en het schijventarief worden afgeschaft. De vele uitzonderingen op de fiscale hoofdregel in de huidige systematiek maken het heffingsproces complex en lastig te automatiseren. De structurele besparing volgens het heroverwegingsonderzoek is € 18 miljoen (stand 2010). Overigens heeft dit bedrag niet alleen betrekking op toezicht. Op het toezicht valt wel enigszins te besparen, maar dat is een relatief beperkte component in de kosten van een IH-plichtige particulier. De meeste kosten zitten in interactie (dienstverlening), bezwaar en (voor een deel) invordering. Deels wordt dat al meegenomen in de voorstellen van de Investeringsagenda: optimalisatie IH-proces en reductie van aanvullingsbezwaren. Het risico van dubbeltelling is dus aanwezig.

7.2.2 Andere voorstellen tot fiscale vereenvoudiging

In zijn Fiscale vereenvoudigingsbrief van 16 september 2016 heeft de staatssecretaris van Financiën een lijst van moeilijk uitvoerbare regelingen naar de Tweede Kamer gestuurd. Een aantal van de voorgestelde vereenvoudigingen heeft inmiddels zijn weg gevonden in het Belastingplan 2017.

- Het wetsvoorstel tot afschaffing van aftrek uitgaven monumentenpanden en scholingsuitgaven is aangehouden. De met deze afschaffing gepaard gaande besparing is relatief gering: voor monumentenpanden gaat het om een bedrag van € 1,4 miljoen en voor scholingsuitgaven om slechts € 0,2 miljoen.
- Een andere vereenvoudiging uit de lijst betreft de vervanging van de huidige complexe kleine ondernemersregeling in de btw door een facultatieve omzetgerelateerde vrijstelling. Deze maatregel is nog niet genoemd aan de Tweede Kamer. De besparing daarvan voor de uitvoering wordt geraamd op € 8 miljoen.

7.2.3 Uitbesteding invordering

Een laatste variant die in dit kader wordt bekeken is de uitbesteding van intensieve invorderingsactiviteiten aan marktpartijen, gespecialiseerd in incasso. Het voorstel is ingegeven door de pilots die eerder zijn gedaan waarbij delen van invorderingswerk zijn uitbesteed. Hierover is in verschillende halfjaarsrapportages aan de Tweede Kamer gerapporteerd. Deze pilots zijn niet overtuigend geweest wat betreft de gewenste resultaten, mede omdat nog veel verwevenheid bestond met de bestaande systemen en processen van de Belastingdienst. De hier gepresenteerde variant is in feite een extensie van de eerdere pilots. In tegenstelling tot het merendeel van de processen van de Belastingdienst, bestaat er in de fase van aanmaning en beslag in principe geen discussie meer over de fiscale feiten en dus het verschuldigde bedrag (er is geen bezwaar ingesteld of de bezwaarfase is dan afgerond). Invordering van belastingschulden verschilt in die zin niet van de invordering van andere typen schulden en zou daarmee ook door derde partijen kunnen worden uitgevoerd. Wel moet bedacht worden dat nadat de bezwaarfase is verstreken, de mogelijkheid te vragen om een ambtshalve herziening van de aanslag nog jaren mogelijk is en dus ook tijdens de fase van intensieve invordering.

Dit stelt hogere eisen aan de interactie tussen de Belastingdienst en de derde partij waaraan de intensieve invordering is uitbesteed.

Invordering bestaat uit de administratieve massale verwerking van betalingen, massale geautomatiseerde incassomaatregelen en intensieve incassoactiviteiten. Denkbaar is het intensieve incassotraject uit te besteden. Het gaat dan om alle invorderingsactiviteiten vanaf herinnering, aanmaning en dwangbevel. Financiering kan worden gevonden in het belastingbedrag dat jaarlijks definitief minder oninbaar wordt geleden. Daarmee wordt een prikkel ingebouwd voor de marktpartijen om efficiënt en effectief in te vorderen. De structurele besparing wordt ruwweg geschat op € 54 miljoen.¹¹²

Voor deze variant pleit dat veel lagere overheden de invordering van belasting al uitbesteden. Ook internationaal vindt invordering door derde commerciële partijen plaats. Zo heeft bijvoorbeeld onlangs de Amerikaanse Belastingdienst een deel van zijn dwanginvordering uitbesteed. Er kleven echter ook risico's aan deze variant. Allereerst de borging van rechtszekerheid van burgers en bedrijven: commerciële belangen kunnen voorrang krijgen boven de rechten van belastingplichtigen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De Belastingdienst heeft de juridische plicht aanslagen waarvoor de termijn om te vragen om een ambtshalve herziening is verstreken toch marginaal te toetsen op materiële verschuldigdheid, als de belastingplichtige aannemelijk heeft gemaakt dat daarvoor gegronde twijfels zijn; als bij de marginale toetsing blijkt dat een belastingaanslag materieel niet verschuldigd kan worden geacht moet de Belastingdienst afzien van invorderingsmaatregelen. Het is de vraag of een derde partij hieraan kan voldoen. Daarnaast wijst het rapport van de Nationale ombudsman 'In het krijt bij de overheid' (2013) op het risico dat, indien een deurwaarder geen of een onredelijke vergoeding krijgt, deze gaat proberen de vergoeding 'terug te verdienen over de rug van de debiteur'. Ook bij het verkopen van vorderingen ziet de ombudsman het risico dat de overheid de zeggenschap over en het toezicht op de wijze waarop die vorderingen worden geïnd kwijtraakt. Het regeerakkoord sluit uitbesteding niet uit maar het akkoord geeft wel aan dat de overheid als schuldeiser een bijzondere verantwoordelijkheid heeft door het respecteren van de beslagvrije voet maar ook door het vergroten van de inzet op direct contact met de schuldenaren.

Verder speelt de ontvlechting van ICT en de borging van databeveiliging. De Belastingdienst heeft veel gegevens over activa waar de belastingschulden op zouden kunnen worden verhaald, gegevens waar een derde partij niet over beschikt. De Belastingdienst zal de gegevens over dergelijke activa aan de derde partij moeten verstrekken. Het inregelen van deze gegevensuitwisseling en het voorts voortdurend actueel houden van invorderingsstanden maken het proces complex en duur.

¹¹² Het aantal fte's werkzaam in intensieve invordering is circa 1.700 fte. In het kader van de Investeringsagenda is al een besparing voorzien van circa 850 fte. Netto besparing van de onderhavige variant: circa 850 fte. Direct gerelateerde overhead (management en secretariële ondersteuning) circa 8%: 70 fte. Gemiddelde uitgaven per fte: € 59.000. Totale besparing: circa € 54 miljoen.

Tabel 7.1 Mogelijke 20% variant

Varianten	Structurele besparing (x mln)
Eén generieke ondernemersfaciliteit	75
Outsourcen toezicht	133
Reductie aantal belastingplichtigen	18
Afschaffing aftrek monumentenpanden	1,4
Afschaffen aftrek scholingsuitgaven	0,2
Kleine ondernemers in de btw	8
Uitbesteding invordering	54
Totaal	290
Besparing 20%	270

7.3 Samenvatting en conclusies

Voor de 20% besparingsvariant zijn de mogelijkheden bekeken om via aanpassing van fiscale wetgeving te komen tot vereenvoudiging in de uitvoering of taakvermindering bij de Belastingdienst. Omdat in de Investeringsagenda al vergaande voorstellen worden gedaan tot efficiëntieverbetering, is afgezien van verdere voorstellen met die strekking.

Uit de inventarisatie blijkt dat het niet eenvoudig is om op basis van simpele of beperkte aanpassingen van wetgeving te komen tot aanvullende besparingen op de apparaatskosten van de Belastingdienst. De genoemde varianten kunnen drastisch ingrijpen op belastingplichtigen en het Nederlandse belastingsysteem. De afweging van de in dit hoofdstuk genoemde maatregelen valt dan ook buiten het kader van de onderhavige doorlichting.

Bijlage I Kengetallen belastingen

De taakuitvoering van de Belastingdienst heeft betrekking op een verscheidenheid aan belastingmiddelen en premies. In deze bijlage zijn een aantal kengetallen weergegeven ter indicatie van (ontwikkelingen in) financieel belang en volumes belastingplichtigen/inhoudingsplichtigen en aangiften in de periode van de doorlichting (2010-2016).

Belasting- en premieontvangsten

In Tabel 1 zijn de belasting- en premieontvangsten weergegeven, uitgesplitst naar jaar en belastingmiddel. De qua bedrag meest omvangrijke belastingmiddelen zijn de loon- en inkomstenbelasting, de omzetbelasting en de vennootschapsbelasting. Uit de tabel blijkt een stijging van de totale belastingontvangsten (indirect, direct) en premieontvangsten voor de periode van de doorlichting.

Tabel 1. Belasting- en premieontvangsten, jaren 2010-2016

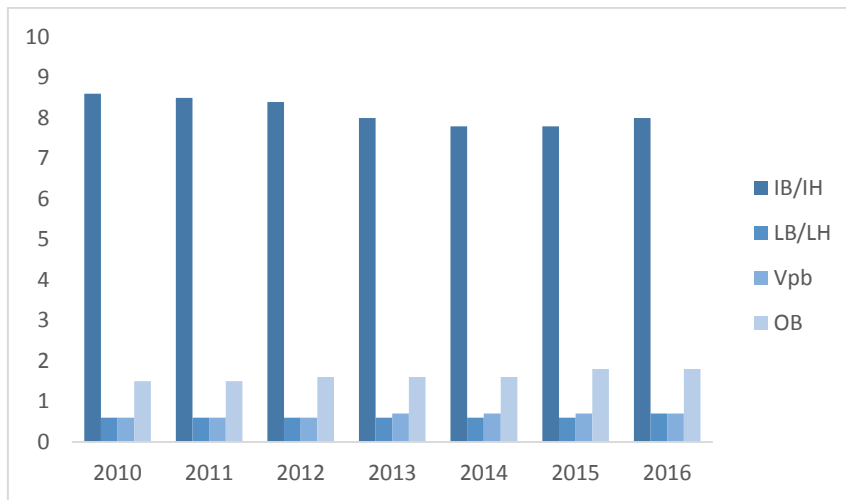
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Inkomsten van het Rijk op EMU-basis in miljarden euro							
Indirecte belastingen	70,6	68,7	67,7	69,4	72,4	75,6	80,9
Omzetbelasting	42,7	41,6	41,7	42,4	42,7	44,9	48,6
Accijnzen	11,1	11,3	11,3	10,9	11,6	11,2	11,7
Overdrachts- en assurantiebelasting	3,6	3,0	2,3	3,4	3,9	4,1	4,8
Belastingen op een milieugrondslag	4,6	4,4	4,0	4,9	4,6	4,7	4,9
Belastingen op personenauto's en motorrijwielen	2,1	2,0	1,5	1,2	1,1	1,5	1,6
Motorrijtuigenbelasting	3,6	3,6	3,6	3,6	3,9	4,0	4,1
Invoerrechten	2,2	2,3	2,2	2,2	2,4	3,0	3,0
Verpakkingsbelasting	0,3	0,3	-	-	-	-	-
Bankbelasting	-	-	0,5	0,5	1,5	0,5	0,5
Verhuurdersheffing	-	-	-	-	1,2	1,3	1,5
Overige indirecte belastingen	0,4	0,3	0,6	0,3	0,4	0,4	0,4
Directe belastingen	65,1	63,3	59,9	61,1	65,8	72,3	75,4
Loon-/inkomstenbelasting	47,8	46,2	43,6	44,1	45,6	50,8	49,1
Vennootschapsbelasting	12,8	12,4	11,9	12,4	14,5	16,1	20,9
Dividendbelasting	2,4	2,6	2,5	2,2	3,5	3,1	3,0
Schenk- en erfrechtbelasting	1,7	1,5	1,4	1,7	1,5	1,6	1,8
Overige indirecte belastingen	0,4	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,6
Premies volksverzekeringen	34,2	37,1	40,3	43,6	43,2	40,8	44,9
Premies werknemersverzekeringen	46,2	49,5	52,7	52,9	53,2	53,6	57,5

Noot: Cijfers zijn overgenomen uit de Financieel Jaarverslagen van het Rijk.

Volumes belasting- en inhoudingsplichtigen en ontvangen aangiften

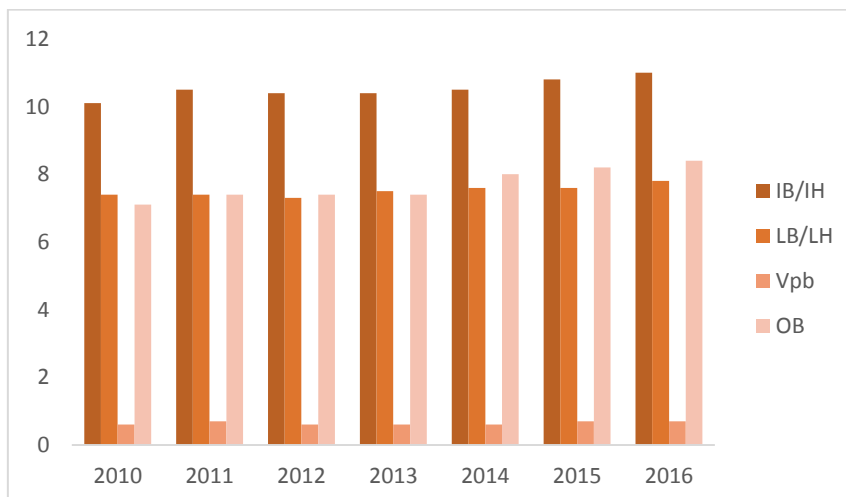
In Figuur 1 is het aantal belasting- en inhoudingsplichtigen weergegeven voor de vier grootste belastingmiddelen. Gedurende de periode van de doorlichting is het aantal belasting- en inhoudingsplichtigen redelijk stabiel. Voor IB/IH is er een dalende trend waar te nemen van ongeveer 8,5 miljoen IB/IH-plichtigen in 2010 naar ongeveer 7,8 miljoen IB/IH-plichtigen in 2014 en 2015. In 2016 is het aantal IB/IH-plichtigen met ongeveer 8 miljoen weer iets hoger. De aantallen belastingplichtigen Vpb (ongeveer

700.000 vanaf 2013) en inhoudingsplichtigen LB/LH (ongeveer 700.000 vanaf 2016) en OB (ongeveer 1,8 miljoen vanaf 2015) nemen gedurende de onderzoeksperiode licht toe.



Figuur 1. Aantal belasting- en inhoudingsplichtigen per jaar voor de vier grootste belastingmiddelen (x 1.000.000)

Het totaal aantal ontvangen aangiften voor de vier belangrijkste middelen is weergegeven in Figuur 2. Het totaal aantal ontvangen aangiften stijgt tijdens de onderzoeksperiode van ongeveer 25 miljoen in 2010 tot bijna 28 miljoen aangiften in 2016. Deze ontwikkeling is voornamelijk toe te schrijven aan een toename van het aantal ontvangen aangiften IB/IH, dat met 10% toeneemt van ongeveer 10 miljoen aangiften in 2010 tot 11 miljoen aangiften in 2016 en een toename van het aantal ontvangen aangiften OB, dat met 18% toeneemt van ongeveer 7 miljoen aangiften in 2010 tot ongeveer 8,5 miljoen aangiften in 2016. De aantallen ontvangen aangiften voor de Vpb (ongeveer 700.000) en de LB/LH (ongeveer 7,5 miljoen) blijven redelijk stabiel.



Figuur 2 Aantal ontvangen aangiften voor de belangrijkste belastingmiddelen per jaar (x 1.000.000)

Bijlage II Overzicht van documenten

Literatuur

- Algemene Rekenkamer (2016). *Handhavingsbeleid Belastingdienst*. Den Haag: eigen beheer.
- Algemene Rekenkamer (2016). *Intensivering toezicht en invordering bij de Belastingdienst. Voorbeeld van een 'business case' bij de Rijksoverheid*. Den Haag: eigen beheer.
- Algemene Rekenkamer (2017). Resultaten verantwoordingsonderzoek 2016. Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Den Haag: eigen beheer.
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, 224-246.
- Auditdienst Rijk (2017). Rapport van bevindingen bij de totstandkoming van de ITI monitor 2013 en 2014. Geraadpleegd van <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2015/10/09/rapport-van-bevindingen-bij-de-totstandkoming-van-de-iti-monitor-2013-en-2014>.
- Belastingdienst (2011). *Eenvoudig aanspreekbaar; Middellangetermijnplan 2011-2015*. Den Haag: eigen beheer.
- Belastingdienst (2013). Effectenonderzoek Douane. Den Haag: eigen beheer.
- Belastingdienst (2016). *Handhavingsstrategie Belastingdienst*. Den Haag: eigen beheer.
- Belastingdienst (2016). *Fiscaal dienstverleners en de kwaliteit van de aangifte van ondernemers*. Intern rapport Belastingdienst.
- Belastingdienst (2017, datum geraadpleegd?). *Fiscale monitor [Dataset]*. Geraadpleegd van <https://www.fiscalemonitor.nl/>.
- Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie (2017). *Rapport Onderzoek Grote ondernemingen*.
- Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*. Rijswijk: VijfKeerBlauw.
- Commissie Management Informatie en Bekostigingsystematiek Belastingdienst (2015). *Management Informatie Belastingdienst*. ABDTOPConsult, Den Haag.
- Centraal Planbureau (2015). *CPB-memo*, d.d. 27 mei 2015.
- EU (2010). *Risk Management Guide for tax administrations*. Fiscalis Risk Management Platform Group. Brussels: European Commission/-Directorate-General Taxation And Customs Union.
- Frey, B.S. (2003). Deterrence and tax morale in the European Union. *European Review*, 11, 385-406.
- Frey, B.S. (2003). *The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union*. Jelle Zijlstra Lecture 2002. Wassenaar: NIAS.
- Goslinga, S., Siglé, M., & Van der Hel, L. (2016). Het meten van effecten van de handhaving door de Belastingdienst. *Tijdschrift voor Toezicht*, 7, 8-34.
- Handreiking Beleidsdoorlichtingen. Geraadpleegd op 9 februari 2017, van <http://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/>.
- Hel, E.J.C.M. van der-van Dijk (2011). Samen effectief. Impuls aan Europees fiscaal toezicht. Breukelen: Nyenrode Business Universiteit.
- IMF (2010). *Revenue Administration: Functionally Organised Tax Administration*. Kidd, M. (ed.) Washington, DC: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.

- Kirchler, E. (2007). *The Economic psychology of tax behavior*, Cambridge University Press.
- OECD (2004). *Compliance risk management: managing and improving tax compliance*. OECD Publishing: Paris.
- OECD (2010). Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies. OECD Publishing: Paris.
- OECD (2012). Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises. OECD Publishing: Paris.
- OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide. OECD Publishing: Paris.
- OECD (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing: Paris.
- Ooyen-Houben, M.M.J. van, & Leeuw, F.L. (2010). *Evaluatie van (justitiële) beleidsinterventies*. Den Haag: WODC
- Protocol AAFD (2015). Nr. BLKB/2015/572M, Staatscourant 2015, nr. 17271, 25 juni 2015.
- Regeling periodiek evaluatieonderzoek (2014). Staatscourant 2014, nr. 27142, 25 september 2014.
- Torgler, B. (2003). Tax morale, rule governed behavior and trust. *Constitutional Political Economy*, 14, 119-140.
- Torgler, B. (2011). Tax morale and compliance: review of evidence and case studies for Europe. World Bank Policy Research Working Paper No. 5922.
- WRR (2002). *De toekomst van de nationale rechtsstaat*. WRR-rapport nr. 63. Den Haag: Sdu Uitgevers.

Kamerstukken

- Belastingdienst (2010-2016). Halfjaarsrapportages.
- Belastingplan 2017.
- Ministerie van Algemene Zaken (2009). Brief van de Minister-President aan de Tweede Kamer: Heroverwegingen. Ref. 3082380.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2005). *Minder last, meer effect. Zes principes van goed toezicht*. Den Haag: eigen beheer.
- Ministerie van Financiën/VBTB (2003). *Handreiking evaluatieonderzoek Ex post*. Den Haag: eigen beheer.
- Ministerie van Financiën (2005). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Aanpak vrijplaatsen. TK 29 643, Nr. 4.
- Ministerie van Financiën (2010). *Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst*. November 2010. Den Haag: Ministerie van Financiën/Directoraat-Generaal Belastingdienst.
- Ministerie van Financiën (2012). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Versterken toezicht en invordering. TK, 31066 Nr. 149.
- Ministerie van Financiën (2014). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Brede agenda Belastingdienst. TK, 31066 Nr. 201.
- Ministerie van Financiën (2015). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Investeringsagenda Belastingdienst. DGB/2015/2173U.
- Ministerie van Financiën (2015). Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst. November 2015. Den Haag: Ministerie van Financiën/Directoraat-Generaal Belastingdienst.

Ministerie van Financiën. (2016). Beleidsdoorlichting uitvoering toeslagen door Belastingdienst. Oktober 2016. Den Haag: Ministerie van Financiën/Directoraat-Generaal Belastingdienst.

Ministerie van Financiën (2016). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Fiscale vereenvoudigingsbrief. DGB/2016/0000135444.

Ministerie van Financiën (2016). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Informatievoorziening vertrekregeling Belastingdienst. DGB/2016/0000224123.

Ministerie van Financiën (2016). Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer: Business case intensivering toezicht en invordering (ITI). DGB/2017/0000127525.

TK 2009-2010, 32 123, hoofdstuk IXB nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaten van het Ministerie van Financiën (IXB) voor het jaar 2010.

TK 2010-2011, 32 500 IXB, nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaten van het Ministerie van Financiën (IXB) voor het jaar 2011.

TK 2011-2012, 33 000 IXB, nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaten van het Ministerie van Financiën (IXB) voor het jaar 2012.

TK 2012-2013, 33 605 IXB, nr. 1. Jaarverslag en slotwet van het Ministerie van Financiën 2012.

TK 2012-2013, 33 400 IX, nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaten van het Ministerie van Financiën (IX) voor het jaar 2013.

TK 2013-2014, 33 930 IX, nr. 1. Jaarverslag en slotwet van het Ministerie van Financiën 2013.

TK 2013-2014, 33 750 IX, nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaten van het Ministerie van Financiën (IXB) en de begrotingsstaat van Nationale Schuld (IXA) voor het jaar 2014.

TK 2014-2015, 34 200 IX, nr. 1. Jaarverslag en slotwet Ministerie van Financiën en Nationale Schuld 2014.

TK 2014-2015, 34 000 IX, nr. 2 Herdruk. Vaststelling van de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) en de begrotingsstaat van Nationale Schuld (IXA) voor het jaar 2015.

TK 2015-2016, 34 475 IX, nr. 1. Jaarverslag en slotwet Ministerie van Financiën en Nationale Schuld 2015.

TK 2015-2016, 34 300 IX, nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) en de begrotingsstaat van Nationale Schuld (IXA) voor het jaar 2016.

TK 2016-2017, 34 550 IX, nr. 2. Vaststelling van de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) en de begrotingsstaat van Nationale Schuld (IXA) voor het jaar 2017.

TK 2017/18, 34 775 IX, nr. 1. Vaststelling van de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) en de begrotingsstaat van Nationale Schuld (IXA) voor het jaar 2018.