Evaluatie toezicht Belastingdienst

Eindrapportage

Panteia

0001

Click here and insert picture via Insert|Picture Click here and insert picture via Insert|Picture Click here and insert picture via Insert|Picture

Click here and insert picture via Insert|Picture Click here and insert picture via Insert|Picture Click here and insert picture via Insert|Picture

<in case of no partner logo's: delete this table>

Evaluatie toezicht Belastingdienst

Eindrapportage

Auteur(s)
John Boog, Paul Vroonhof en Tom Kruis

Opdrachtgever(s)
Belastingdienst

Gepubliceerd
Zoetermeer, 14-10-2024

Projectnummer
10887

Versie
4.0

Status
Eindrapportage

De verantwoordelijkheid voor de inhoud berust bij Panteia. Het gebruik van cijfers en/of teksten als toelichting of ondersteuning in artikelen, scripties en boeken is toegestaan mits de bron duidelijk wordt vermeld. Vermenigvuldigen en/of openbaarmaking in welke vorm ook, alsmede opslag in een retrieval system, is uitsluitend toegestaan na schriftelijke toestemming van Panteia. Panteia aanvaardt geen aansprakelijkheid voor drukfouten en/of andere onvolkomenheden.

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting		**5**
1	**Achtergrond evaluatie**	**15**
1.1	Aanleiding en onderdelen evaluatie	15
1.2	Doel en onderzoeksvragen van de evaluatie	16
1.3	Afbakening van de evaluatie	17
1.4	Analysekader en evaluatiecriteria	18
1.5	Ondersteuning door werkgroep en begeleidingscommissie	19
1.6	Definitie toezicht, middelen, organisatie, doelgroep en omvang	20
1.7	Leeswijzer	25
2	**Planevaluatie: beleid en strategie van toezicht**	**26**
2.1	Inleiding	26
2.2	Doelstellingen en taken toezicht volgens wet- en regelgeving	26
2.3	Doelstellingen en taken toezicht volgens de Rijksbegroting	27
2.4	Doelstelling en taken toezicht volgens strategische kaders	28
2.5	Ontwikkelingen beleid gerelateerd aan toezicht 2017-2023	30
2.6	Externe invloeden in de onderzoeksperiode	32
2.7	Beleidstheorie van toezicht Belastingdienst	34
2.8	Menselijke maat /maatwerk (passendheid)	39
2.9	Beantwoording onderzoeksvragen planevaluatie	41
3	**Procesevaluatie: uitvoering van toezicht**	**45**
3.1	Inleiding	45
3.2	Instrumenten en activiteiten toezicht in de praktijk	45
3.3	Ontwikkelingen die van invloed zijn geweest op de uitvoering	51
3.4	Beantwoording onderzoeksvragen procesevaluatie	60
4	**Cijfermatig inzicht toezicht**	**64**
4.1	Inleiding	64
4.2	Inzicht in de doelbereiking	64
4.3	Uitvoering van (massaal) toezicht	80
4.4	Conclusies cijfermateriaal toezicht	112
5	**Evaluaties van toezicht**	**114**
5.1	Inleiding	114
5.2	Aanpak	115
5.3	Resultaten	116
5.4	Conclusies evaluatieonderzoeken	119
6	**Kosten van toezicht en beleidsopties 20%-variant**	**124**
6.1	Inleiding	124
6.2	Personele inzet (uren toezicht)	125
6.3	Totale kosten toezicht	126
6.4	Beleidsopties 20%-besparingsvariant	127

7	**Doeltreffendheid en doelmatigheid toezicht**	**136**
7.1	Doelrealisatie	136
7.2	Doeltreffendheid	137
7.3	Doelmatigheid	139
8	**Aanbevelingen**	**141**
8.1	Terugblik op aanbevelingen vorige beleidsdoorlichting	141
8.2	Aanbevelingen op grond van de evaluatie toezicht	142
Annexes		
Bijlage 1	Ontwikkelingen beleid gerelateerd aan toezicht 2017-2023	146
Bijlage 2	Externe factoren	153
Bijlage 3	Wetenschappelijke onderbouwing factoren gedrag en compliance	157
Bijlage 4	Beleidstheorie ontwikkelingen naar doelgroepen MKB, GO en P	163
Bijlage 5	Overzichten Fiscale Monitor	167
Bijlage 6	Evaluaties toezicht	169

Managementsamenvatting

Aanleiding, doel en onderzoeksvragen van de evaluatie toezicht Belastingdienst

De evaluatie richt zich op het toezicht door de Belastingdienst in de periode 2017-2023 en bestaat uit vier onderdelen: A) een plan- en procesevaluatie, B) een analyse van (cijfer)materiaal, C) een doorlichting van eerdere evaluaties en experimenten, en D) een syntheserapportage over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het toezicht. De aanleiding voor de evaluatie is de verplichting uit de Comptabiliteitswet 2016 om het beleid periodiek te onderzoeken op effectiviteit en efficiëntie. Het doel van de evaluatie is uiteindelijk het verkrijgen van inzicht in de doeltreffendheid en doelmatigheid van het (massale) toezicht op de vier meest omvangrijke belastingmiddelen: inkomensheffing (IH winst en niet-winst), loonheffing, vennootschapsbelasting en omzetbelasting en de doelgroepen particulieren, MKB-ondernemers en Grote Ondernemingen (GO).

De centrale vraag voor de evaluatie luidt:

> In hoeverre is het toezicht door de Belastingdienst doeltreffend, doelmatig en passend?

Deelvragen met betrekking tot de plan- en procesevaluatie zijn:

1. Planevaluatie beleid en strategie van toezicht:
   - Welke doelen en veronderstellingen liggen ten grondslag aan het toezichtsbeleid en de 'beweging naar de voorkant', en hoe sluiten deze aan bij de beschikbare (wetenschappelijke) literatuur?
   - Welke inspanningen zijn verricht om de menselijke maat en maatwerk (passendheid) bij toezicht te borgen / vergroten en is het aannemelijk dat dit de beoogde resultaten oplevert?
2. Procesevaluatie uitvoering van toezicht:
   - Hoe wordt in de praktijk uitvoering gegeven aan de 'beweging naar de voorkant': welke inspanningen/activiteiten/instrumenten zijn onderdeel van de 'beweging naar de voorkant' en wanneer en waarom worden ze uitgevoerd of ingezet?

Deelvragen met betrekking tot de evaluatie van doeltreffendheid en doelmatigheid zijn:

3 Welke prestaties (output) met betrekking tot het toezicht zijn geleverd in de periode 2017 tot en met 2023?
4 Welke resultaten zijn behaald? Kunnen die resultaten worden toegeschreven aan de geleverde prestaties, of kan een relatie tussen de resultaten en prestaties aannemelijk worden gemaakt?
5 Welke inzet van mensen en middelen was daarmee gemoeid en welke besparingsvariant met 20% minder middelen is er?
6 In hoeverre is het mogelijk uitspraken te doen over de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en de 'beweging naar de voorkant', of is het aannemelijk te maken dat met toezicht en de 'beweging naar de voorkant' de beoogde doelen worden bereikt?

Hierna gaan we per onderzoeksvraag in op de beantwoording daarvan en tot slot van deze samenvatting komen de aanbevelingen aan bod aan de hand van de conclusies van het onderzoek.

1 Bevindingen en conclusies planevaluatie toezicht

De strategie van de Belastingdienst, hoewel niet fundamenteel veranderd in de onderzoeksperiode 2017-2023, heeft wel een belangrijke verschuiving ondergaan in de manier van werken en denken. De doelen en veronderstellingen van het toezichtsbeleid zijn veel meer gericht op menselijke maat en maatwerk en ook de zogenaamde 'beweging naar de voorkant'. Dit betekent dat er meer en meer een verschuiving heeft plaatsgevonden naar het voorkomen van niet-naleving van fiscale verplichtingen. Deze preventieve benadering wordt ingezet door meer dienstverlening en proactief toezicht vooraf, in plaats van toezicht achteraf of op het moment zelf. De introductie van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie (UHS), ondersteund door wetenschappelijke literatuur en feedback van belanghebbenden, biedt een solide en betrouwbare basis voor de uitvoering. Daarnaast benadrukt het plan het belang van continue evaluatie, wat bijdraagt aan een lerende organisatie die haar aanpak kan aanpassen op basis van ervaring en veranderende omstandigheden. Dit cyclische proces van evaluatie en aanpassing maakt het mogelijk om de strategie continu te verfijnen, wat positief bijdraagt aan het realiseren van de gestelde doelen. Een cruciale factor in het succes van het plan is de focus op preventie en gedragsbeïnvloeding. De verschuiving naar proactief toezicht en het ondersteunen van

compliant gedrag bij burgers en bedrijven, voordat of terwijl fiscale verplichtingen worden nagekomen, is een effectieve maatregel om fouten te minimaliseren en naleving te bevorderen.

Concluderend kunnen we stellen dat de Belastingdienst een strategie heeft ontwikkeld die gericht is op gedragsbeïnvloeding, compliance en preventie van fouten via een diverse mix van handhavingsinstrumenten. De Belastingdienst volgt een brede strategie voor uitvoering en handhaving, inclusief toezicht, die in de onderzoeksperiode consistent is gebleven. Deze strategie is op coherente wijze uitgewerkt naar specifiek beleid voor verschillende doelgroepen en wordt ondersteund door inzichten uit wetenschappelijke literatuur, ervaringen van andere belastingdiensten, en aanbevelingen van de OECD. De doelen en veronderstellingen van het toezichtsbeleid liggen in lijn met gangbare wetenschappelijke inzichten en internationale aanbevelingen. Een meer subjectgerichte benadering, waarbij de belastingplichtige centraal staat helpt daarbij ook. Alsmede de focus van de Belastingdienst die zich meer en meer richt op het bevorderen van de bereidwillige naleving. Ook zijn vanuit de wetenschappelijke literatuur vier tussendoelen geformuleerd. Dat zijn adequate behandeling, effectief informeren, gemak bieden en fouten voorkomen en corrigerend optreden. Ondanks dat er tussendoelen zijn opgesteld, is er nog onduidelijkheid over de specifieke effecten van de verschillende handhavingsinstrumenten en hun bijdrage aan de naleving per doelgroep. Daarnaast wordt een evaluatie die zich uitsluitend richt op het toezicht bemoeilijkt, zoals de onderhavige, omdat de strategie van de Belastingdienst niet alleen gericht is op toezicht, maar juist op een samenhangende inzet van verschillende handhavingsinstrumenten, zoals ook opsporing, massale processen en dienstverlening.

De benadering met de beweging naar de voorkant biedt ruimte voor meer menselijke maat en maatwerk, waarbij de nadruk ligt op dienstverlening en het voorkomen van niet-naleving, in plaats van reactief handelen. Dit creëert een omgeving waarin zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen profiteren. Daarnaast zijn de initiatieven die na de toeslagenaffaire zijn ontwikkeld om rekening te houden met de menselijke maat en maatwerk, nog relatief nieuw waardoor er nog onvoldoende bewijs is om vast te stellen of deze initiatieven daadwerkelijk bijdragen aan het behalen van de beoogde resultaten.

2 Bevindingen en conclusies procesevaluatie toezicht

Bij de procesevaluatie toezicht staat de vraag centraal of de uitvoering van het toezicht in de praktijk verloopt volgens plan en via welke processen meer beweging naar toezicht aan de voorkant is uitgevoerd? De vraag is ook welke inspanningen/activiteiten/instrumenten onderdeel zijn van de 'beweging naar de voorkant' en wanneer en waarom worden ze uitgevoerd of ingezet. [1]

In de uitvoering van het toezicht volgt de Belastingdienst de strategie van een hybride aanpak, waarbij toezicht, dienstverlening en massale processen in alle fasen van het proces – vóór aangifte, tijdens de actualiteit en na aangifte – worden gecombineerd. Deze aanpak verschilt per doelgroep en belastingmiddel, waarbij het onderscheid tussen toezicht en dienstverlening vaak vervaagt.

Voor particulieren ligt de focus op het vergemakkelijken van belastingzaken, met inspanningen zoals het voorinvullen van aangiften en hulp bij het corrigeren van mogelijke fouten. De controle op particulieren wordt grotendeels geautomatiseerd uitgevoerd via massale processen, zoals kantoortoetsen en correcties na aangifte. Voor het MKB, dat fiscaal complex en groeiend is, ligt de nadruk op preventieve en dienstverlenende activiteiten, zoals samenwerking met brancheorganisaties en fiscale dienstverleners, en op horizontaal toezicht. Ook hier zijn toezichtsinspanningen verspreid over alle fasen van het proces, met zowel preventieve als corrigerende maatregelen, zoals convenanten en boekenonderzoeken. Bij Grote Ondernemingen ligt de focus op een meer gepersonaliseerde benadering vanwege hun fiscale complexiteit en belang. Toezicht wordt hierbij ondersteund door plannen zoals het Individueel Toezichtplan en het Strategisch Behandelplan, die specifiek zijn opgesteld voor de grootste bedrijven en instellingen. Toezichtactiviteiten, vaak in samenwerking met fiscale dienstverleners, vinden plaats in alle fasen, waarbij bedrijfsgesprekken en vooroverleg voor de

[1] Detailinformatie daarover is opgenomen in § 1.6.1 waarin voorbeelden worden genoemd van toezicht vooraf, in de actualiteit en achteraf en hoofdstuk 3 waarin alle toezichtsinstrumenten zijn onderscheiden.

aangifte centraal staan. Na de aangifte omvat het toezicht grondige aangiftebehandelingen en boekenonderzoeken.

Concluderend laat de evaluatie van het toezicht over de periode 2017-2023 zien dat de Belastingdienst vooruitgang heeft geboekt in het verplaatsen van toezicht naar de voorkant van het proces, in lijn met de strategie en daarmee het plan. Zowel bij Particulieren, MKB, Grote Ondernemingen als Centrale Administratieve Processen wordt steeds meer ingezet op preventieve maatregelen om fouten te voorkomen vóór of tijdens de aangifte. Voorbeelden hiervan zijn het meer voorinvullen van gegevens bij particulieren, horizontaal toezicht bij MKB-bedrijven en een op maat gemaakte aanpak voor grote ondernemingen.

Hoewel er positieve aanwijzingen zijn dat het plan en uitwerking in processen effect heeft, blijven er onzekerheden. Het ontbreekt aan gedetailleerd inzicht in hoe elk van de gebruikte toezichtsinstrumenten bijdraagt aan de compliance. Daarnaast is er een afname van het toezicht achteraf, wat reden tot zorg geeft en risico's in zich heeft. Er bestaat wetenschappelijke veronderstelling dat wanneer het toezicht achteraf afneemt, dit kan leiden tot verminderde naleving van regels of voorschriften. Al met al toont het onderzoek dat de beweging naar meer proactief toezicht zichtbaar is, maar dat er nog uitdagingen zijn in het meten van de effectiviteit van de beweging naar de voorkant.

Verder werkt de Belastingdienst aan interne verbeteringen, zoals de ontwikkeling van sturingskaders en prestatie-indicatoren. Er is ook meer aandacht voor maatwerk en het waarborgen van de menselijke maat in het toezicht, hoewel het nog niet duidelijk is of deze maatregelen de beoogde resultaten opleveren. Externe factoren hebben eveneens invloed gehad op de uitvoering van het toezicht.

3 Bevindingen en conclusies geleverde prestaties toezicht aan de hand van cijfers

Bij de evaluatie is aan de hand van het beschikbare cijfermateriaal in kaart gebracht wat bekend is over de uitvoering (prestaties) van (massaal) toezicht, de ervaring en beleving daarvan bij belastingplichtigen, de realisatie van tussendoelen en de aspecten van compliance (doelbereiking) in 2017 tot en met 2023.

De omvang van de doelgroep Particulieren is niet sterk veranderd in de onderzoeksperiode. Het gaat in deze doelgroep om de verplichtingen ten aanzien van de IH (niet winst). De belangrijkste instrumenten die de Belastingdienst inzet in het toezicht vooraf zijn de Vooraf Ingevulde Aangifte (VIA) en handhavingscommunicatiebrieven en in het toezicht achteraf Pro Memorie(PM)-brieven en aangiftebehandeling (controle). De indicatoren voor de VIA voldoen aan de gestelde streefwaarden en de beleving van de VIA door belastingplichtigen is positief. Het aantal brieven in het kader van handhavingscommunicatie neemt gedurende de onderzoekperiode toe. Via die brieven worden belastingplichtigen in de aangifteperiode geattendeerd op onderwerpen die voor hen relevant zijn. Ook het aantal PM-brieven is gestegen. Via die brieven worden belastingplichtigen gewezen op mogelijke onjuiste of niet ingevulde rubrieken en worden ze uitgenodigd om eventuele fouten te herstellen. Het aantal behandelde aangiften is in de onderzoeksperiode gedaald. Ook het aantal massale correcties vertoont een daling. Het gemiddelde aantal uren besteed aan de behandeling van een aangifte is in de onderzoeksperiode flink toegenomen.

De omvang van de doelgroep MKB is sterk toegenomen in de onderzoeksperiode. Deze doelgroep kent verplichtingen ten aanzien van meerdere belastingmiddelen; doorgaans IH en OB en bij subgroepen (daarnaast) ook LH en/of VpB. Aangezien het overgrote deel van de MKB-ondernemers zich bij de aangifte laat ondersteunen door een fiscaal dienstverlener (FD) wordt samengewerkt met FD's om de compliance van de ondernemers te borgen en bevorderen. Voor het horizontaal toezicht zijn in de Rijsbegroting IX de laatste jaren indicatoren opgenomen voor het aantal registraties waarmee MKB-ondernemers participeren in FD-convenanten; uit de gegevens blijkt dat de streefwaarden worden gerealiseerd. Ook wordt ingezet op het verbeteren van de kwaliteit van de administratieve keten door met softwareontwikkelaars te kijken hoe fouten in aangiften via software kunnen worden voorkomen (en zo gemak kan worden vergroot, wat naleving bevordert). Verder ontvangt de Belastingdienst van de Kamer van Koophandel informatie over de registratie van nieuwe ondernemers die wordt gebruikt voor het toekennen van een BTW nummer. Als MKB-ondernemers

van tevoren zekerheid willen over de fiscale aspecten van hun bedrijfsvoering kunnen ze verzoeken om een vooroverleg. Uit de gegevens blijkt dat het aantal behandelde verzoeken vooroverleg over de gehele linie is gedaald (voor alle middelen). Een mogelijke verklaring daarvoor is dat de voorwaarden om vooroverleg aan te kunnen vragen zijn verscherpt. Verder is het aantal behandelde aangiften IH en Vpb in de onderzoeksperiode gedaald. Het aantal behandelde aangiften OB fluctueert en is alleen in het laatste jaar lager. Het aantal behandelde aangiften LH is gedurende de onderzoeksperiode gestegen. Verder zijn in 2021 minder boekenonderzoeken uitgevoerd in vergelijking met de eerdere jaren en de jaren daarna. Dit is waarschijnlijk toe te schrijven aan de COVID-19-crisis.

De directie Grote Ondernemingen (GO) heeft als doelgroepen de grootste en meest complexe organisaties van Nederland (waarbij het doorgaans gaat om LH, OB, IH en Vpb), de meest vermogende personen van Nederland en enkele specifieke doelgroepen (Financials, Energie, Olie en Gas en Betaalde Sport). De wijze van werken van GO wordt aangeduid als Individuele Klantbehandeling (IKB), dit is het samenstel van activiteiten uitgevoerd door een behandelteam, afgestemd op de karakteristieken, de motieven en het gedrag van de belastingplichtige, met als doel compliance te onderhouden en waar nodig te bevorderen. De belangrijkste instrumenten die worden ingezet zijn vooroverleg, bedrijfsgesprekken, horizontaal toezicht (convenanten), aangiftebehandeling en boekenonderzoeken. Het aantal gevoerde vooroverleggen daalt in de onderzoeksperiode terwijl het aantal bedrijfsgesprekken juist toeneemt. Verder blijkt dat het over het algemeen goed lukt om plannen voor toezicht periodiek te actualiseren en te delen. Het aantal traditioneel behandelde aangiften IH en Vpb is in de onderzoeksperiode gedaald. Het aantal handmatig behandelde aangiften OB fluctueert. Over de gehele onderzoeksperiode is het aantal handmatig behandelde aangiften LH gedaald. Het aantal boekenonderzoeken daalt tot en met 2021; daarna neemt het aantal weer iets toe. Als we het aantal in 2023 vergelijken met het aantal in 2017 is er sprake van een behoorlijke daling van aantal boekenonderzoeken. Net als in het MKB zijn in 2021 minder boekenonderzoeken uitgevoerd in vergelijking met eerdere jaren en de jaren daarna; dit is waarschijnlijk toe te schrijven aan de COVID-19-crisis.

Uit de cijfers blijkt dat er bij de verschillende doelgroepen inspanningen worden verricht in het toezicht vooraf en achteraf. De beschikbare cijfers en indicatoren geven echter geen compleet beeld van alle inspanningen, waarbij de meeste cijfers betrekking hebben op het toezicht in de fase na de aangifte. Op het gebied van fraudebestrijding en meldingen aan de FIOD is het aantal aangemelde zaken bij de FIOD gedaald. Dit lijkt samen te hangen met de dalende trend in het toezicht achteraf.

Uit de Fiscale Monitor komt naar voren dat de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen het (zeer) belangrijk vindt dat aangiften op tijd, juist, en volledig worden ingediend, met weinig fluctuaties in deze opvatting over de tijd. De belevingsindicatoren (sinds 2021) laten zien dat particuliere belastingplichtigen iets negatief oordelen over de mate van adequate behandeling door de Belastingdienst, terwijl doelgroepen MKB en GO hier licht positief over zijn. Alle doelgroepen zijn positief over effectief informeren, gemak bieden en het voorkomen van fouten, en corrigerend optreden door de Belastingdienst. Het vertrouwen in de Belastingdienst is de laatste jaren neutraal bij particulieren, en licht positief bij MKB en GO. Wat betreft de belastingmoraal, scoren alle doelgroepen positief.

Voor wat betreft de feitelijke naleving blijkt dat gedurende de onderzoeksperiode de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen tijdig aangifte doet, met een kleine dip tijdens de Coronajaren. Uit de steekproefsgewijze controles bij particulieren en MKB blijkt dat het nalevingstekort bij particulieren door de jaren heen daalt, in het verlengde van de trend die al bleek uit de vorige beleidsdoorlichting van het toezicht uit 2016. Bij het MKB lijkt er ook een daling te zijn, hoewel er in de onderzoeksperiode slechts twee metingen zijn gedaan. De percentages nalevingstekort bij MKB liggen in de orde grootte van de eerdere metingen. Bij GO heeft meer dan 6 op de 10 organisaties één of meer correcties, maar het aantal aangiften is groot en de relatieve omvang van de correcties is beperkt.

4 Bevindingen en conclusies behaalde resultaten toezicht uit eerder uitgevoerde evaluaties

Onderdeel van de evaluatie is ook de binnen de Belastingdienst in 2017-2023 uitgevoerde evaluaties van toezichtsactiviteiten en -instrumenten in kaart te brengen, te analyseren en na te gaan wat deze evaluaties ons leren over de doeltreffendheid (en zo mogelijk ook de doelmatigheid) van het toezicht van de Belastingdienst.

De inventarisatie leverde 56 evaluaties op, uitgevoerd tussen 2017 en 2023, die direct of indirect betrekking hebben op het toezicht door de Belastingdienst. Het grootste deel van de evaluaties betreft het segment particulieren; een kleiner deel ziet op MKB en een klein aantal op het segment GO. Van de 23 in de evaluatie onderscheiden (categorieën) toezichtinstrumenten zijn er in de onderzoeksperiode 11 in een evaluatieonderzoek geraakt. Dat betekent dat net iets meer dan de helft van de instrumenten in de onderzoeksperiode niet is geëvalueerd.

De verscheidenheid van de evaluatieonderzoeken die door de verschillende directies zijn uitgevoerd in de onderzoeksperiode is groot. Zo zijn er (veld)experimentele onderzoeken met controlegroepen, vragenlijstonderzoek naar de beleving van een doelgroep, analyses van data van de Belastingdienst, kwantitatieve en kwalitatieve onderzoeken en evaluaties waarin verschillende onderzoeksmethoden worden gecombineerd.

In de evaluaties wordt doorgaans gefocust op de effecten op naleving (in bijzonder terugdringen van aangifteverzuim; tijdigheid en juistheid van aangiften), maar blijven effecten op tussendoelen doorgaans buiten beeld. Aandacht voor (onbedoelde, ongewenste) neveneffecten zien we nergens. Ook zijn de meeste evaluaties gericht op effecten van de activiteiten of instrumenten op de korte termijn, terwijl van verschillende inspanningen van toezicht ook effecten worden verwacht op de langere termijn. Uitzondering daarop zijn de brede evaluaties waarin de focus niet ligt op één specifieke activiteit of instrument, zoals de evaluaties gericht op de FD-benadering van MKB en de evaluaties van IKB en HT van GO. De doelgroep waarop de activiteit of het instrument zich richt en waarop de evaluatie betrekking heeft is altijd duidelijk; soms gaat het om een specifieke aangewezen subgroep, soms om een willekeurige steekproef uit een grote populatie.

Bij 27 evaluaties is in het onderzoek sprake van een controlegroep. Dit zijn vooral de evaluaties van de handhavingscommunicatiebrieven en de attenderingen. Hierbij dient te worden opgemerkt dat het ook niet voor alle instrumenten mogelijk is om een controlegroep samen te stellen die niet geraakt wordt door de interventie. In enkele gevallen wordt in een evaluatie een combinatie van methoden gebruikt, zoals vragenlijsten en de resultaten van boekenonderzoeken in het onderzoek grote ondernemingen.

Opvallend is dat veel evaluaties betrekking hebben op activiteiten die gericht zijn op het voorkomen van fouten in aangiften (attenderen, handhavingscommunicatie, VIA). In veel van deze evaluaties wordt data gebruikt uit het controleproces om de resultaten van inspanningen gericht op het voorkomen van fouten in kaart te brengen. Studies met een focus op toezicht achteraf hebben veel minder plaatsgevonden. Uitzonderingen zijn een evaluatie van het controleproces (boekenonderzoek) binnen MKB (op basis van interviews met ondernemers over hun ervaring). Ook zijn resultaatmetingen gedaan op het vlak van de massale toets/massaal corrigeren. Een mogelijke verklaring is dat het toezicht vooraf nog in ontwikkeling is en dat daarbij meer geëxperimenteerd wordt met verschillende instrumenten/activiteiten dan in het toezicht achteraf; pilots worden wellicht eerder geëvalueerd en zijn concreter meetbaar dan de staande praktijk.

De uitgevoerde evaluaties laten zien dat attenderen en handhavingscommunicatie- en PM-brieven de beoogde effecten sorteren en belastingplichtigen daadwerkelijk stimuleren om fouten te voorkomen en te herstellen. Voor de Belastingdienst voorkomt dit werk. Verder lijkt ook het borgen van kwaliteit door het opbouwen van goede interactie en uitwisseling met FD's en met grote ondernemingen, onder meer in het kader van horizontaal toezicht, vruchten af te werpen.

Er blijven uitdagingen in het meten van de effectiviteit van de preventieve aanpak, in de fase vóór aangifte en tijdens de actualiteit. Het ontbreken van duidelijke cijfers en indicatoren maakt het moeilijk om de resultaten van het toezicht volledig inzichtelijk te maken. Hoewel er enkele stappen zijn gezet, zoals het opnemen van

indicatoren voor Grote Ondernemingen in Jaarcontracten, is er nog steeds behoefte aan verdere ontwikkeling van meetinstrumenten. Daarnaast bestaat er zorg over de afname van toezicht achteraf, wat op lange termijn een risico kan vormen voor de naleving, ondanks dat het nalevingstekort vooralsnog niet is gestegen.

5 Bevindingen en conclusies inzet mensen en middelen toezicht en de 20%-besparingsvariant

Tijdens de evaluatie zijn de kosten die zijn gemoeid met de uitvoering van het (massale) toezicht in kaart gebracht en is nagegaan wat de opties zijn als er 20% op de kosten van toezicht bespaard moet worden. Inzicht in de kosten is nodig om een uitspraak te doen over de doelmatigheid van het toezicht(sbeleid) en om de grondslag te bepalen voor de 20% besparingsopties. Maar omdat geen harde uitspraken mogelijk zijn over de effectiviteit van het (massale) toezicht, kan op het niveau van de gehele Belastingdienst over de doelmatigheid ook geen uitspraak worden gedaan.

De personele inzet (aantal geschreven uren toezicht) is in kaart gebracht, uitgesplitst naar directie (P, MKB, GO) en jaar (2018 - 2023). Vergelijkbare cijfers over 2017 waren niet te produceren. De cijfers zijn gebaseerd op het uitgavenmodel. Er is een selectie gemaakt van de rubrieken waarop tijd kan worden geschreven die aansluiten bij de activiteiten en instrumenten die in deze beleidsdoorlichting worden gerekend tot het toezicht. Daarbij is ook gezocht naar toezicht vooraf, in de actualiteit en toezicht achteraf. Dit onderscheid is in de uren echter niet te maken omdat deze indeling niet aansluit bij de rubrieken voor tijdschrijven zoals die in de verschillende jaren van de onderzoeksperiode zijn gehanteerd.

De cijfers laten zien dat het totaal aantal aan toezicht bestede uren bij alle directies is gedaald tussen 2018 en 2023. Het totaal aantal uren over de drie directies heen daalde met ca. 21%. Bij de directie Particulieren is het totaal aantal aan toezicht bestede uren gedaald met ca. 31%; bij de directie MKB met ca. 25% en uit de cijfers van de directie GO blijkt dat het totaal aan toezicht bestede uren vrij stabiel is.

Vanuit de uren is een omrekening gemaakt naar ingezette fte en een totaalbedrag in euro's. Om de kosten te berekenen is de gemiddelde kostprijs per fte per directie via het uitgavenmodel 2022 vastgesteld. Daarnaast is het totaal aantal fte berekend door de directe-uren-norm per uitvoeringsdirectie toe te passen op het totaal aan geschreven tijd op toezicht in de tijdwerkregistratie. Tot slot zijn de fte's per directie vermenigvuldigd met de gemiddelde kosten per fte per directie. Het totaalbedrag dat zo berekend is voor toezicht in 2023 bedraagt € 355,9 miljoen.

De kosten van toezicht kunnen niet worden uitgesplitst naar (beleids)instrumenten, activiteiten, middelen of fasen van het proces (voor aangifte, na aangifte). Het is daardoor ook niet goed mogelijk om uitspraken te doen over kostenefficiëntie of na te gaan of de ontwikkeling in uitgaven te begrijpen is vanuit het beleid. Dit betekent dat er helderdere en meer gedetailleerde labels moeten worden gebruikt om toezichtactiviteiten nauwkeurig te identificeren en vast te leggen, zodat er geen twijfel bestaat over de toerekening van de kosten en ingezette fte's.

De RPE vraagt om een inventarisatie van beleidsopties indien er 20% minder middelen beschikbaar zouden zijn. De belangrijkste kosten van de Belastingdienst die aan toezicht kunnen worden toegerekend betreffen de personele kosten. Dat beperkt de keuzeruimte voor een besparing op toezicht. Grofweg zijn er drie mogelijkheden voor besparing: minder toezicht uitvoeren, via aanpassing van wet- en regelgeving de werklast voor toezicht verkleinen zodat er minder toezicht nodig is, en het bestaande toezicht meer doelmatig uitvoeren. Als grondslag zijn hiervoor de berekende kosten van toezicht gebruikt (toezicht vooraf en achteraf door P, MKB en GO) van het jaar 2023, omdat dit het laatste jaar is waarvan de cijfers definitief zijn vastgesteld. Het totaalbedrag aan kosten voor toezicht in 2023 is € 355,9 miljoen; 20% daarvan is circa € 71 miljoen.

De doorrekening laat zien dat bij een besparing van 20% een aanzienlijke extra daling van het aantal kantoortoetsen en boekenonderzoeken valt te verwachten (boven op de huidige trend). Naast een daling van de hoeveelheid uitgevoerde controles, zal een besparing op toezicht in de orde grootte van 20% ook ten koste gaan van de kwaliteit en effectiviteit van verschillende activiteiten van toezicht. In deze optie beperkt de besparing van 20% zich bovendien niet tot het toezicht achteraf, maar raakt dit ook het toezicht vooraf en in de

actualiteit. Dat betekent dat er minder (onbedoelde) fouten worden voorkomen of door belastingplichtigen zelf zullen worden hersteld, omdat er bijvoorbeeld minder vooroverleg plaatsvindt en minder PM-brieven en handhavingscommunicatiebrieven worden verstuurd. Die fouten worden er vervolgens ook achteraf minder uitgehaald. Ook de ruimte om passend toezicht uit te voeren, rekening houdend met de menselijke maat, komt onder druk te staan. Het verder dalen van het niveau van toezicht achteraf heeft eveneens gevolgen voor het opwerken van zaken die in aanmerking komen voor de strafrechtelijke handhaving en opsporing door de FIOD. Verder zouden bij 20% minder toezicht correctiebedragen kunnen afnemen; hoe en hoeveel hangt onder andere af van de keuzes die in het toezicht worden gemaakt, maar dit bedrag kan boven de kostenreductie van 20% uitkomen.

Voor zover bekend is er geen onderzoek gedaan naar de gevolgen van een (flinke) daling in het aantal controles voor de naleving. Momenteel bestaat er bijvoorbeeld onduidelijkheid over hoever men kan gaan met het verminderen van toezicht achteraf. Gezien het verwachte positieve effect van controles op naleving, ligt het in de lijn van de verwachting dat een flinke daling in het aantal controles op termijn een negatief effect zal hebben op het nalevingsgedrag. Óf en wanneer een dergelijk effect echt optreedt (bij welk niveau van toezicht), valt nu niet te zeggen, omdat nalevingsgedrag ook van andere externe factoren afhankelijk is. Daarbij komt dat de Belastingdienst ook andere instrumenten inzet om fouten in aangiften te voorkomen en compliance te borgen/bevorderen.

Er zijn alternatieve opties om de toezichtslast voor de Belastingdienst te reduceren, bijvoorbeeld door aanpassingen in wet- en regelgeving en door de continue zoektocht naar efficiëntie in het werk en het toezicht. In verschillende rapporten is gewezen op fiscale regelingen die niet doeltreffend zijn maar wel beslag leggen op capaciteit in uitvoering en handhaving. Of en tot welke besparing het vereenvoudigen of afschaffen van een regeling leidt, moet per geval worden bepaald. Ook voor de opties in de lijn van meer doelmatig werken zijn geen uitgewerkte business cases voorhanden, zodat het niet mogelijk is om concreet te maken welke besparingen op welke termijn zouden zijn te realiseren. Bovendien zijn vaak eerst investeringen nodig en zijn er tal van afhankelijkheden die maken dat eventuele besparingen met veel onzekerheden zijn omgeven.

Op langere termijn lijkt het logisch dat belastingheffing en inning een transitie zullen ondergaan waarbij meer wordt aangesloten bij bestaande financiële systemen en belastingheffing en -inning meer in deze systemen wordt geïntegreerd en wordt geautomatiseerd. De verwachting is dat (daardoor) ook de aard van het toezicht zal verschuiven. Door gebruik te maken van geautomatiseerde systemen en data zal er veel (handmatig) toezicht kunnen vervallen, waarbij mogelijk de vraag naar systeemtoezicht groter wordt.

6 Bevindingen en conclusies doeltreffendheid en doelmatigheid toezicht en 'beweging naar de voorkant'

De *doeltreffendheid* van het toezicht door de Belastingdienst verwijst naar de mate waarin de uitgevoerde activiteiten en beleidsinstrumenten leiden tot de gewenste uitkomsten op het gebied van naleving en belastingheffing. Uit eerdere beleidsdoorlichtingen is al gebleken, dat het met de beschikbare cijfers en indicatoren niet mogelijk is om op het niveau van de gehele Belastingdienst uitspraken te doen over de oorzaak-gevolg relatie tussen de inspanningen en de doelrealisatie. Daarvoor ontbreekt de benodigde contra-informatie in de vorm van een controlegroep of nulmeting.

Concluderend kan aan de hand van de beleidstheorie en door alle cijfers op een rij te zetten, wel een uitspraak worden gedaan over de mate waarin het aannemelijk is dat de inspanningen doeltreffendheid zijn. Het toezicht wordt op verschillende niveaus geëvalueerd: strategisch, tactisch en operationeel. Hoewel het lastig is om op strategisch niveau een directe oorzaak-gevolgrelatie tussen de inspanningen en de naleving vast te stellen door het ontbreken van controlegroepen of nulmetingen, bieden evaluaties op operationeel niveau meer mogelijkheden. Tot nu toe zijn bijna 60 evaluatieonderzoeken uitgevoerd, met een focus op preventieve maatregelen zoals het voorkomen van fouten in belastingaangiften. Deze evaluaties laten zien dat preventieve activiteiten, zoals communicatie en attenderingen, bijdragen aan een hogere naleving en minder fouten. Echter, er zijn minder evaluaties gericht op toezicht achteraf, wat deels komt door de verschuiving naar preventieve maatregelen.

Ondanks de uitdagingen, zoals de toenemende zzp-populatie, krapte op de arbeidsmarkt en juridische complexiteit, blijkt dat de strategie van "beweging naar de voorkant" grotendeels effectief is. Deze strategie, gericht op preventie en ondersteuning, helpt burgers en bedrijven bij hun fiscale verplichtingen, wat de naleving en belastingmoraal in Nederland op peil houdt. Toch zijn er zorgen over de balans tussen preventief en correctief toezicht, vooral door capaciteitsproblemen en verschuivingen in middelen. Het is van belang om deze verschuivingen nauwlettend te monitoren om ervoor te zorgen dat de balans tussen preventief en correctief toezicht behouden blijft en beide effectief bijdragen aan een hoge naleving en eerlijk belastingklimaat. Als een beweging met verminderde naleving zich eenmaal heeft ingezet, is het heel lastig om de naleving weer op niveau te brengen en komt ook de doeltreffendheid in het geding. Een voorbeeld van verminderde naleving is door de Auditdienst Rijk geconstateerd als gevolg van de politieke keuze om een handhavingsmoratorium voor schijnzelfstandigheid in te stellen vanwege de complexe en onduidelijke regelgeving rondom de Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA). Hervatting van het toezicht is dan ook gewenst, ondersteund met een beweging naar de voorkant door meer proactieve communicatie om fouten te voorkomen.

Daarnaast wijzen brancheorganisaties op een afname in deskundigheid van inspecteurs en een toegenomen tijdsbelasting van bedrijven bij controles, wat de efficiëntie en effectiviteit van het toezicht bemoeilijkt. Onderzoek naar de inzet van Artificial Intelligence en moderne tooling kan helpen om te bezien of er mogelijkheden zijn voor tijdbesparing bij controles van de Belastingdienst.

Verdere evaluaties zijn nodig om de effectiviteit van toezicht en andere handhavingsinstrumenten beter in kaart te brengen. De resultaten lijken dat er positieve effecten zijn op naleving en belastingmoraal, maar de verwevenheid van toezicht met andere instrumenten maakt het lastig om de afzonderlijke bijdrage van toezicht volledig te beoordelen. Een bredere evaluatie, die alle aspecten van handhaving omvat, is nodig om definitieve conclusies te kunnen trekken over het succes van het plan.

De *doelmatigheid* van het toezicht door de Belastingdienst kan concluderend worden bekeken vanuit twee invalshoeken: de kosteneffectiviteit van het beleid en de efficiëntie van de bedrijfsvoering. Om over de doelmatigheid van beleid een uitspraak te kunnen doen, is vereist dat er zicht is op hoe doeltreffend het beleid is. Omdat geen uitspraken kunnen worden gedaan over doeltreffendheid van het gehele beleid van de Belastingdienst, kunnen ook geen conclusies worden getrokken over doelmatigheid van het beleid als geheel. Over de efficiëntie van de bedrijfsvoering zien we dat ondanks dat het toezichtpersoneel en de kosten zijn afgenomen, de naleving is verbeterd of stabiel gebleven is, wat kan wijzen op een doelmatiger gebruik van middelen. Echter, de relatie tussen toezicht en naleving is complex en wordt beïnvloed door externe factoren, wat het moeilijk maakt om harde conclusies te trekken. Het is het lastig om de doelmatigheid te beoordelen, omdat er geen gedetailleerd inzicht is in de kosten per toezichtsinstrument of -activiteit binnen de bedrijfsvoering. Hierdoor blijft de vraag of de middelen op de meest efficiënte manier zijn ingezet onbeantwoord.

7 Aanbevelingen

Ten aanzien van de 'beweging naar de voorkant' kan geconcludeerd worden dat activiteiten en instrumenten van de Belastingdienst gericht zijn op het voorkomen van fouten, effect hebben en bij kunnen dragen aan de naleving. Verder is opgemerkt dat de strategie van de Belastingdienst consistent is uitgewerkt voor verschillende doelgroepen en wordt ondersteund door inzichten uit de literatuur. Daarnaast is sprake van een hoge mate van fiscale compliance, vertrouwen en belastingmoraal. Door proactieve interventies en heldere communicatie kan de Belastingdienst burgers en bedrijven ondersteunen om tijdig en correct aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, waardoor onnodige fouten worden verminderd. De Belastingdienst heeft daarmee belangrijke stappen gezet en deze ontwikkelingen laten zien dat de organisatie goed op weg is, maar dat verdere verfijning en verbetering nodig blijven. Daartoe doen we de volgende aanbevelingen op grond van de daarbij aangegeven argumentatie[2]:

---

[2] Zie voor meer onderbouwing § 8.2.

1. **Verbreed de scope van de volgende evaluatie naar toezicht en dienstverlening eventueel apart naar doelgroep of middel.** Een evaluatie van alleen toezicht levert beperkingen en moeilijkheden op in de afbakening. Een gedachte is ook om de scope nog breder te trekken met naast toezicht en dienstverlening ook opsporing om daarmee aan te sluiten bij het begrip handhaving in brede zin. Gezien de omvang is het dan beter om in te zoomen op deelonderzoeken per doelgroep of per middel.
2. **Meet nalevingstekorten jaarlijks voor de doelgroepen particulieren en MKB**. Nalevingstekorten worden nu tweejaarlijks gemeten en hoewel ze gedaald zijn is het niet gezegd dat dit vanzelfsprekend blijvend is. Het feit dat het toezicht achteraf aan het dalen is, brengt een potentieel risico met zich mee. Daarom bevelen we aan om de nalevingstekorten voor elk van de middelen jaarlijks te meten, zodat tijdig inzicht ontstaat in mogelijke negatieve ontwikkelingen en dat in dat geval snel actie kan worden ondernomen.
3. **Voer empirisch onderzoek uit over dalend toezicht achteraf en het effect op naleving**. Er bestaat wetenschappelijke veronderstelling dat wanneer het toezicht achteraf afneemt, dit kan leiden tot verminderde naleving van regels of voorschriften. Er is nog geen empirisch onderzoek verricht naar het effect van dalend toezicht achteraf, waardoor het nodig is om hypothesen hierover te testen en meer inzicht te krijgen in de verbanden tussen toezicht en naleving.
4. **Zorg voor een betere labeling in het uren-/kostensysteem om toezicht te kenmerken**. Tijdens de evaluatie is het lastig gebleken om op een eenduidige en snelle manier vast te stellen welke uren en kosten precies aan toezichtactiviteiten waren besteed. Om dergelijke vertragingen en discussies in de toekomst te voorkomen adviseren wij om het uren-/kostensysteem beter te labelen.
5. **Stel een acceptabel risiconiveau vast en bepaal zo de minimaal benodigde capaciteit voor toezicht**. Momenteel bestaat er onduidelijkheid over hoever men kan gaan met het verminderen van toezicht achteraf. Er wordt verondersteld dat door proactieve maatregelen ("beweging naar de voorkant") minder achteraf toezicht nodig is, maar er is geen helder kader voor het acceptabele risiconiveau van verminderd toezicht achteraf. Een eerste stap is empirisch onderzoek uitvoeren om te bepalen of er een acceptabel risiconiveau kan worden vastgesteld.
6. **Onderzoek of het mogelijk is om voor elk toezichtsinstrument een kpi te ontwikkelen**. Er zijn te weinig kpi's die zien op alle separate toezichtsinstrumenten. Voor met name nog niet alle instrumenten vóór aangifte en tijdens de actualiteit zijn indicatoren ontwikkeld. Zonder deze kpi's was het niet mogelijk om vast te stellen of en hoe effectief een toezichtinstrument functioneerde in vergelijking met eerdere jaren of met andere instrumenten.
7. **Onderzoek of en in hoeverre de initiatieven over menselijke maat en maatwerk de passendheid van toezicht waarborgen**. Omdat de initiatieven over menselijke maat en maatwerk nog te recent zijn, zijn deze niet meegenomen in de onderhavige evaluatie van toezicht. Een onderzoek daarnaar komend jaar of het jaar erop kan inzicht geven of bijsturing nodig is.
8. **Hervat het toezicht op schijnzelfstandigheid**. Het handhavingsmoratorium schijnzelfstandigheid, dat sinds 2016 van kracht is, hield in dat er nauwelijks actief toezicht of handhaving plaatsvond op schijnzelfstandigheid bij opdrachtgevers. Dit moratorium werd op grond van een politieke keuze ingesteld vanwege de complexe en onduidelijke regelgeving rondom de Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA). De bedoeling is dat het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 wordt opgeheven, zodat weer meer toezicht plaatsheeft. De teruggelopen compliance ondersteunt die ontwikkeling, al blijven de regels waarschijnlijk lastig te handhaven. Dat is tenslotte al enkele decennia het geval. Het valt te overwegen om in deze context te onderzoeken of ook hier een beweging naar de voorkant mogelijk is door meer proactieve communicatie om fouten te voorkomen.
9. **Onderzoek of meer evaluaties op separate toezichtsinstrumenten nodig zijn en neem bij evaluaties effecten op tussendoelen en compliance bevorderende factoren mee**. Op basis van de onderhavige evaluatie toezicht is vastgesteld dat iets meer dan de helft van de instrumenten niet is geëvalueerd in de onderzoeksperiode. Studies met een focus op toezicht achteraf hebben veel minder plaatsgevonden. Onderzoek voor welke toezichtsinstrumenten een evaluatie nodig is en voer deze uit voor de hernieuwde evaluatie toezicht of breder over een aantal jaren. Breng in de evaluaties ook de effecten in kaart op tussendoelen en compliance factoren, alsmede de kosten en de inzet van fte's die aan het toezichtsinstrument zijn toe te rekenen.

10. **Onderzoek de verdere mogelijkheden voor het gebruik van moderne tooling en Artificial Intelligence (AI) in zijn algemeenheid en in het bijzonder om de tijd die de Belastingdienst en bedrijven besteden bij een controle van de Belastingdienst te verminderen**. De Belastingdienst maakt al gebruik van AI met strikte waarborgen en onder voortdurende evaluatie om herhaling van fouten uit het verleden te voorkomen en om te zorgen dat het toezicht eerlijk, transparant en rechtmatig blijft. Uit een aantal interviews met het georganiseerde bedrijfsleven komt naar voren dat door de inzet van AI de Belastingdienst het toezicht op bedrijven efficiënter kan maken door meer gebruik te maken van AI-modellen en moderne tooling. Daarmee kan de Belastingdienst tijd besparen, wordt het risico op fouten en onduidelijkheden tijdens controles verminderd en leidt dit tot minder administratieve lasten en kortere controletijden voor bedrijven.

1 Achtergrond evaluatie

Eerst gaan we in op de aanleiding en onderdelen van de evaluatie toezicht Belastingdienst en welk deel door Panteia en welk deel door de Belastingdienst is uitgevoerd (§1.1). Daarna gaan we in op het doel (§1.2) en de afbakening van de evaluatie (§1.3). Aansluitend komen de evaluatiecriteria en de onderzoeksvragen en een toelichting daarop aan bod (§1.4). Verder komt de ondersteuning van de werkgroep en begeleidingscommissie aan de orde (§1.5). Vervolgens gaan we in op de definitie van toezicht, de middelen en welke directies van de Belastingdienst toezicht uitoefenen en op welke doelgroepen (§1.6). We besluiten met een leeswijzer over het vervolg van het rapport (§1.7).

1.1 Aanleiding en onderdelen evaluatie

Volgens de Comptabiliteitswet 2016 is elke minister verplicht om periodiek te onderzoeken of het gevoerde beleid doeltreffend en doelmatig is.[3] De geplande beleidsevaluaties zijn vastgelegd in de Strategische Evaluatie Agenda (SEA), die sinds 2020 is opgenomen in de hoofdstukken van de Rijksbegroting. Zo is op de SEA van het Ministerie van Financiën de evaluatie van het toezicht door de Belastingdienst aangegeven. Panteia voert deze evaluatie in samenwerking met de Belastingdienst uit. De evaluatie richt zich op de effectiviteit, efficiëntie en passendheid van het (massale) toezicht door de Belastingdienst in de periode 2017-2023. Deze evaluatie sluit qua tijdsbestek aan op de beleidsdoorlichting 'Toezicht, opsporing en massale processen' uit 2017, die de periode 2010-2016 besloeg.

De uitkomsten van de evaluatie van het toezicht door de Belastingdienst over de periode 2017 tot en met 2023 worden in dit rapport beschreven. De evaluatie is uitgevoerd volgens de Richtlijn Periodiek Evaluatieonderzoek 2018 (RPE 2018)[4] en bestaat uit vier onderdelen die deels gelijktijdig zijn uitgevoerd:

- A: plan- en procesevaluatie van het (massale) toezicht en de ontwikkeling daarvan.
- B. analyse van (cijfer)materiaal.
- C. doorlichting van evaluaties, kleinschalige experimenten en pilots.
- D. syntheserapportage, waarin het plan, de processen, de doeltreffendheid en doelmatigheid van het toezicht wordt geëvalueerd.

In de planevaluatie worden beleidskeuzes en veronderstellingen van de strategie van het toezicht expliciet gemaakt (beleidstheorie), en wordt nagegaan in hoeverre de aannames kunnen worden onderbouwd (literatuur en interviews). Zo kan inzichtelijk worden gemaakt hoe en onder welke voorwaarden de met het toezicht beoogde doelen worden gerealiseerd. Aanvullend op de planevaluatie wordt een procesevaluatie uitgevoerd om na te gaan hoe (onderdelen) van de strategie in de praktijk worden uitgevoerd. Onderdeel A is door Panteia uitgevoerd onder begeleiding van de Belastingdienst. Onderdelen B en C zijn door de Belastingdienst zelf uitgevoerd, vanwege de beschikbaarheid van gegevens en efficiëntie. In de syntheserapportage (onderdeel D) zijn de resultaten uit alle onderdelen door Panteia samengevoegd.

---

[3] Op basis van artikel 4.1, eerste lid, onder c, van de Comptabiliteitswet 2016.

[4] Omdat de voorbereiding van de Evaluatie Toezicht Belastingdienst (2017-2023) al was gestart toen de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) 2022 op 27 juli 2022 in werking is getreden, is ervoor gekozen om deze evaluatie als beleidsdoorlichting conform de regels en kwaliteitseisen van de RPE 2018 uit te voeren. Dit is in lijn met de overgangsbepaling die in de RPE 2022 onder artikel 11 lid 2 is opgenomen "De reeds gestarte en geplande beleidsdoorlichtingen tot en met 2023 kunnen worden uitgevoerd volgens de eisen van artikel 3 van de Regeling periodiek evaluatieonderzoek 2018 of op basis van artikel 4 van de Regeling periodiek evaluatieonderzoek 2022.

1.2 Doel en onderzoeksvragen van de evaluatie

De Belastingdienst maakt onderscheid tussen toezicht vooraf, toezicht in de actualiteit en toezicht achteraf. De afgelopen tijd is de focus in de handhaving meer komen te liggen op het voorkomen van niet-naleving door onder andere dienstverlening en in het toezicht proactief en in de actualiteit te werken. Dit is een belangrijke verschuiving. De focus ligt op fouten voorkomen vóór of tijdens het indienen van de aangifte (de zogenoemde 'beweging naar de voorkant'). Omdat het een belangrijke ontwikkeling betreft is de 'beweging naar de voorkant' een essentieel element in de evaluatie van het toezicht.

Met de inzet van toezicht beoogt de Belastingdienst de bereidwillige naleving te bevorderen en fraude te voorkomen. Naar aanleiding van de toeslagenaffaire en daarop volgende rapporten wordt er binnen de Belastingdienst meer aandacht besteed aan menselijke maat en maatwerk. Het uitgangspunt is dat er recht wordt gedaan aan de belangen van burgers en ondernemers bij de totstandkoming van beleid, wet- en regelgeving en de uitvoering en handhaving daarvan. Maatwerk is daar onderdeel van en wordt omschreven als 'rekening houden met de individuele omstandigheden van de burger én de bedoeling van de wet'. Met betrekking tot menselijke maat en maatwerk lopen momenteel verschillende (ontwikkel)trajecten binnen de Belastingdienst. Zowel de beweging naar de voorkant als de aandacht voor maatwerk en menselijke maat spelen een belangrijke rol bij de evaluatie en zijn daarmee in het doel van de evaluatie en de onderzoeksvragen betrokken. Het doel van de evaluatie is uiteindelijk het verkrijgen van inzicht in de doeltreffendheid en doelmatigheid van het (massale) toezicht. De centrale vraag voor de evaluatie luidt:

> In hoeverre is het toezicht door de Belastingdienst doeltreffend, doelmatig en passend?

In de verschillende onderdelen van de evaluatie worden de volgende deelvragen beantwoord:

Deelvragen met betrekking tot de plan- en procesevaluatie (deel A) zijn:

1. Planevaluatie beleid en strategie van toezicht:
   - Welke doelen en veronderstellingen liggen ten grondslag aan het toezichtsbeleid en de 'beweging naar de voorkant', en hoe sluiten deze aan bij de beschikbare (wetenschappelijke) literatuur?
   - Welke inspanningen zijn verricht om de menselijke maat en maatwerk (passendheid) bij toezicht te borgen / vergroten en is het aannemelijk dat dit de beoogde resultaten oplevert?

   Deze vragen worden in hoofdstuk 2 beantwoord.
2. Procesevaluatie uitvoering van toezicht:
   - Hoe wordt in de praktijk uitvoering gegeven aan de 'beweging naar de voorkant': welke inspanningen/activiteiten/instrumenten zijn onderdeel van de 'beweging naar de voorkant' en wanneer en waarom worden ze uitgevoerd of ingezet? Deze vraag wordt beantwoord in hoofdstuk 3.

Deelvragen met betrekking tot de evaluatie in relatie tot doeltreffendheid en doelmatigheid (delen B en C) zijn:

3 Welke prestaties (output) met betrekking tot het toezicht zijn geleverd in de periode 2017 tot en met 2023? Deze vraag wordt beantwoord in hoofdstuk 4.

4 Welke resultaten zijn behaald? Kunnen die resultaten worden toegeschreven aan de geleverde prestaties, of kan een relatie tussen de resultaten en prestaties aannemelijk worden gemaakt? Deze vraag wordt beantwoord in hoofdstuk 5.

5 Welke inzet van mensen en middelen was daarmee gemoeid en welke besparingsvariant met 20% minder middelen is er? Deze vragen worden beantwoord in hoofdstuk 6.

6 In hoeverre is het mogelijk uitspraken te doen over de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en de 'beweging naar de voorkant', of is het aannemelijk te maken dat met toezicht en de 'beweging naar de voorkant' de beoogde doelen worden bereikt? Deze vraag wordt beantwoord in hoofdstuk 7

In de syntheserapportage (deel D) worden de resultaten van de verschillende onderdelen samengevoegd.

1.3 Afbakening van de evaluatie

De afbakening van de evaluatie toezicht is als volgt te beschrijven:

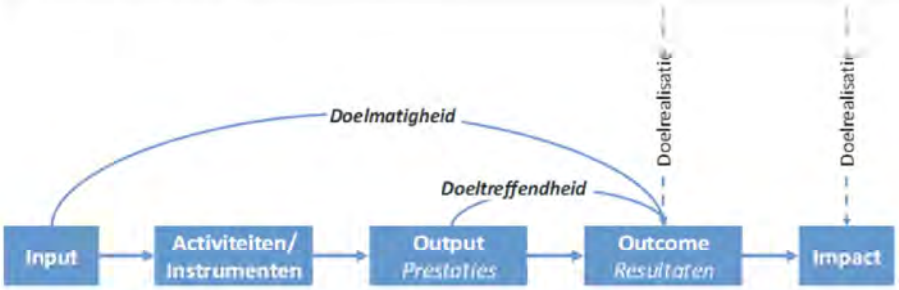
- De evaluatie richt zich op de uitvoering van het (massale) toezicht door de Belastingdienst in het fiscale domein in de periode 2017 tot en met 2023. De beleidsdoelen van bovenliggende wet- en regelgeving blijven daarbij buiten beschouwing. Bij toezicht gaat het zowel om proactieve instrumenten (bijvoorbeeld de vooraf ingevulde aangifte (VIA)), actuele activiteiten/instrumenten (zoals massale toetsing en bedrijfsbezoeken) als reactieve instrumenten (bijvoorbeeld boekenonderzoek).
- De evaluatie gaat over de vier meest omvangrijke belastingmiddelen: inkomensheffing (IH winst en niet-winst), loonheffing, vennootschapsbelasting en omzetbelasting en de daaraan verbonden doelgroepen particulieren, MKB-ondernemers en Grote Ondernemingen. Dit zijn de meest omvangrijke middelen in termen van aantallen belastingplichtigen/ inhoudingsplichtigen, belastingontvangsten en benodigde toezichtcapaciteit.
- Het kabinet besloot in januari 2020 om de organisatieonderdelen Toeslagen en Douane te ontvlechten van de rest van de Belastingdienst. Mede om die reden vallen Toeslagen en Douane buiten de scope van het onderzoek.
- In 2020 is al de Beleidsdoorlichting Dienstverlening en later een aparte evaluatie van het inningsproces van de Belastingdienst uitgevoerd. Daarom beperkt het onderzoek zich nu tot het toezicht, zoals dat geautomatiseerd (massaal) door de directie Centrale Automatische Processen (CAP) wordt uitgevoerd en – waar het proces niet geautomatiseerd is of geen extra controle nodig is door de uitvoerende directies Particulieren (P), MKB en Grote Ondernemingen (GO) wordt uitgevoerd. De dienstverlenende activiteiten/instrumenten, waarmee de Belastingdienst burgers en bedrijven informatie en ondersteuning biedt (bijvoorbeeld via de website of de Belastingtelefoon), blijven buiten beschouwing.
- Voor het onderzoek wordt ook gekeken naar de strategische kaders die onder verantwoordelijkheid van de concerndirectie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (UHB) zijn ontwikkeld.
- Werkzaamheden van de FIOD zijn niet in scope, maar wel de toezichtwerkzaamheden die de Belastingdienst uitvoert in het kader van fraudebestrijding en de meldingen aan de FIOD.
- Ook de in februari 2020 stopgezette Fraude Signalering Voorziening (FSV) blijft buiten beschouwing. De FSV werd door de Belastingdienst gebruikt voor het registreren van signalen van burgers, ketenpartners en convenantpartijen met betrekking tot het opzettelijk misbruiken van fiscale regelingen. De applicatie werd uitgeschakeld omdat deze op meerdere punten niet voldeed aan de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) en omdat de informatiehuishouding onvoldoende op orde was.
- Resultante van toezicht kan de bevestiging zijn dat aan wet- en regelgeving is voldaan en er sprake is van compliant gedrag, maar toezicht kan ook leiden tot correcties, administratieve boetes en strafrechtelijke opsporing.

1.4 Analysekader en evaluatiecriteria

De rapportage brengt de verschillende onderdelen van de evaluatie samen en geeft een oordeel over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de uitvoering van het (massale) toezicht door de Belastingdienst

In Figuur 1 is het analysekader opgenomen dat de verbanden weergeeft tussen doelmatigheid, doeltreffendheid en doelrealisatie bij de evaluatie.

Figuur 1 Analysekader



Bron: Panteia

De evaluatiecriteria doelrealisatie en in de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) 2018) gedefinieerde begrippen doeltreffendheid en doelmatigheid zijn als volgt gedefinieerd.[5]

Doelrealisatie
Doelrealisatie gaat over de beoogde resultaten die de Belastingdienst behaalt op gebieden zoals naleving van regelgeving, klanttevredenheid en de uitvoering van fiscaal toezichtsbeleid.

Doeltreffendheid
Doeltreffendheid van beleid (i.c. het toezicht door de Belastingdienst) is de mate waarin de beleidsdoelstelling dankzij de inzet van de onderzochte beleidsinstrumenten wordt gerealiseerd.

Doelmatigheid
Doelmatigheid van beleid is de mate waarin het optimale effect tegen zo min mogelijk kosten en ongewenste neveneffecten wordt bewerkstelligd.

Doeltreffendheid en doelmatigheid moeten daarbij niet ten koste gaan van belangen van burgers en bedrijven. Daarom is er in deze evaluatie ook aandacht voor recente beleidsontwikkelingen die worden ingezet om de menselijke maat en maatwerk via passendheid in toezicht te borgen/vergroten.[6] Ten aanzien van passendheid gelden de volgende uitgangspunten:

Passendheid
Passendheid is een randvoorwaarde voor doeltreffendheid en doelmatigheid van uitvoering van toezicht door de Belastingdienst, maar is nog niet gedefinieerd. In deze rapportage wordt

[5] Vanaf medio 2022 gelden nieuwe RPE-voorschriften. Deze nieuwe RPE kent een overgangsregeling voor evaluaties die al waren toegezegd en die volgens de RPE 2018 kunnen worden uitgevoerd.

[6] Het gaat hier om de recente beleidsontwikkelingen en het is niet de bedoeling om met de maatstaven van nu uitspraken te doen over prestaties ten aanzien van passendheid in het verleden.

aan passendheid een nadere invulling gegeven. Het begrip is gerelateerd aan verschillende concepten, zoals menselijke maat, maatwerk, rechtsstatelijkheid en behoorlijk bestuur.

- Naar aanleiding van de toeslagenaffaire en de daarop volgende rapporten[7] heeft de Belastingdienst meer aandacht besteed aan de menselijke maat en maatwerk. Uitgangspunt van de menselijke maat is dat recht wordt gedaan aan de belangen van burgers en ondernemers bij de totstandkoming van beleid, wet- en regelgeving en de uitvoering en handhaving daarvan (definitie Tijdelijke Commissie Uitvoeringsorganisaties (TCU)). Maatwerk is te zien als een onderdeel van de menselijke maat en wordt door de TCU omschreven als 'rekening houden met de individuele omstandigheden van de burger én de bedoeling van de wet'. Volgens de WRR dient bij het hanteren van de menselijke maat en maatwerk ook rekening te worden gehouden met zowel het cognitieve (denk-) als het niet-cognitieve (doen)-vermogen van mensen.[8]
- Rechtsstatelijkheid betekent 'volgens de beginselen van een rechtsstaat'. Een rechtsstaat is een staat waarin vrijheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid voor de burger heel belangrijk zijn. Bovendien geniet de burger bescherming van zijn rechten en vrijheden, tegen medeburgers én tegen de overheid.[9]
- De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn de spelregels waaraan overheidsinstanties zich volgens het recht dienen te houden. Het gaat onder meer om de volgende beginselen[10]:
  - Rechtszekerheidsbeginsel;
  - Motiveringsbeginsel;
  - Zorgvuldigheidsbeginsel;
  - Verbod van willekeur;
  - Verbod van misbruik van bevoegdheid;
  - Proportionaliteitsbeginsel;
  - 'Fair play'-beginsel;
  - Vertrouwensbeginsel;
  - Gelijkheidsbeginsel.

1.5 Ondersteuning door werkgroep en begeleidingscommissie

Ten behoeve van de evaluatie is een werkgroep en een begeleidingscommissie ingericht die de totstandkoming van de beleidsdoorlichting en het rapport hebben begeleid.

De **werkgroep** bestaat uit vertegenwoordigers van de directies van DG Belastingdienst: Centrale Administratieve Processen (CAP), Particulieren (P), Midden- en Kleinbedrijf (MKB), Grote Ondernemingen (GO), Control en Financiën (C&F), Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (UHB), Vaktechniek (VT) en Innovatie en Strategie (I&S). De FIOD is agenda-lid. Taak van de werkgroep is om voor de evaluatie benodigd of behulpzaam materiaal (documenten, cijfermateriaal, etc.) aan te leveren, toe te lichten en te controleren op feitelijke juistheid, suggesties te doen voor te interviewen personen en het contact daarmee te arrangeren, desgevraagd input en feedback te geven t.a.v. tussenproducten en conceptrapportages en de bestuurders en leden van de begeleidingscommissie uit het eigen dienstonderdeel te informeren. De werkgroep is maandelijks bijeengekomen, tenzij er geen punten ter bespreking waren.

---

7 Onder meer: eindverslag Parlementaire ondervragingscommissie kinderopvangtoeslag (2020) 'Ongekend Onrecht', rapport van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties (2021) 'Klem tussen balie en beleid', rapporten van ABDTOPConsult (2019) 'Regels en ruimte' (2020) en 'Werk aan uitvoering. Fase 1' en 'Werk aan uitvoering, Fase 2' en het rapport van de Commissie Praktische Rechtsbescherming in Belastingzaken (2021). 'Burgers beter beschermd'.

8 Bij doenvermogen gaat het onder meer om het stellen van doelen, in actie komen, volhouden en om kunnen gaan met verleiding en tegenslag. Zie: https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2017/04/24/weten-is-nog-geen-doen

9 https://prodemos.nl/kennis/informatie-over-politiek/wat-is-een-rechtsstaat/

10 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/spelregels/

De **begeleidingscommissie** bestaat uit vertegenwoordigers vanuit de Belastingdienst (van de directies CAP, P, MKB, GO, C&F, UHB, VT/HH, FJZ, I&S) en (andere) onderdelen van het Ministerie van Financiën (DGFZ, Inspectie der Rijksfinanciën (IRF)), Financieel-Economische Zaken (FEZ)). Daarnaast maakt een onafhankelijk deskundige deel uit van de begeleidingscommissie (Ian Leistikow van de Erasmus Universiteit Rotterdam). De begeleidingscommissie beoordeelt en doet suggesties t.a.v. de aanpak van de evaluatie, de tussenproducten en conceptrapportages en het eindrapport.

Speciale dank gaat uit naar 5.1.2e, 5.1.2e en 5.1.2e van het ministerie van Financiën die het onderzoek direct hebben begeleid en ook veel werk hebben verricht bij het verzamelen van cijfermatig inzicht, het in kaart brengen van uitgevoerde evaluaties en kosten van toezicht voor de evaluatie.

1.6 Definitie toezicht, middelen, organisatie, doelgroep en omvang

In deze paragraaf komen de definitie van toezicht, de middelen, de inrichting van de organisatie en doelgroepen aan bod die een rol spelen bij de evaluatie van het toezicht.

1.6.1 Definitie van toezicht

In het algemeen verwijst toezicht in de context van de Belastingdienst naar de acties en procedures die worden uitgevoerd om te controleren of belastingplichtigen hun belastingverplichtingen nakomen. Het toezicht van de Belastingdienst kan variëren van massale controles op belastingaangiften tot meer diepgaande onderzoeken, zoals boekenonderzoeken ter plaatse.

Centraal staat het (massaal geautomatiseerd dan wel handmatig) toezicht door de Belastingdienst. Toezicht wordt in de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie gedefinieerd als:

> het verzamelen van de informatie over de vraag of een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen, het zich daarna vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren (handhaven in enge zin)

In het rapport "Analyse niveau toezicht achteraf" maakt de Belastingdienst, zoals hieronder beschreven onderscheid tussen toezicht vooraf, in de actualiteit en achteraf: [11]

Toezicht vooraf, in de actualiteit en achteraf

- Toezicht vooraf is te definiëren als het vooraf afstemmen met de onder toezicht gestelde over de vraag of een handeling of zaak aan de gestelde wettelijke eisen voldoet met als doel fouten in de aangiften te voorkomen. Hieronder vallen onder meer de activiteiten / instrumenten als de vooraf ingevulde aangifte (VIA), horizontaal toezicht, proactieve inzet gericht op fiscale dienstverleners, informatieve communicatie naar belastingplichtigen, handhavingscommunicatie en vooroverleg en bij GO het delen van het individueel toezichtplan en het strategisch behandelplan.
- Toezicht in de actualiteit wordt gedefinieerd als het beoordelen of berichten en aangiften die binnenkomen verwerkbaar zijn in de systemen van de Belastingdienst (uitvalbehandeling) en aan de wettelijke vereisten voldoen. Voorbeelden van activiteiten / instrumenten in dit kader zijn bedrijfsbezoeken, het aanpassen van de aangifte (via portal) en waarneming ter plaatse.
- Toezicht achteraf betreft het achteraf controleren of een handeling of zaak voldoet aan de gestelde wettelijke eisen met de mogelijkheid om fouten te (laten) corrigeren en besluiten te vernietigen of te schorsen. Onder toezicht achteraf vallen activiteiten / instrumenten als: massale automatische correctie, aangiftebehandeling, bedrijfs- en actualiteitsbezoek en boekenonderzoek.

[11] Rapport analyse niveau toezicht achteraf, Belastingdienst, 2021.

1.6.2 Uitvoering van het toezicht

De Belastingdienst houdt toezicht op de naleving van de verplichtingen en gebruikt de informatie van belastingplichtigen en derden voor de controle op de juistheid en volledigheid van de ingediende aangifte. Als gegevens afwijken van de gegevens die de Belastingdienst heeft kan de aangifte worden gecorrigeerd, bij aanslagbelastingen wordt een aanslag opgelegd waarin de belastingschuld wordt vastgesteld.[12] Als achteraf blijkt dat er te weinig belasting is betaald wordt een navordering of naheffing opgelegd.[13] Ook kan een boete worden opgelegd als aangiften niet op tijd, niet juist, of niet volledig zijn, of als verschuldigde belastingen niet op tijd worden betaald.

Het achteraf controleren of een aangifte voldoet aan de gestelde wettelijke eisen (met de mogelijkheid fouten te (laten) corrigeren) is noodzakelijk omdat wetgeving complex is en belastingplichtigen fouten kunnen maken in hun aangifte; daarnaast kan een belastingplichtige bewust de belastingaangifte verkeerd invullen of niet volledig om hier voordeel uit te krijgen (belastingontduiking). De staatskas loopt daardoor inkomsten mis en belastingontduiking kan het vertrouwen in het belastingstelsel en de belastingmoraal schaden. Het toezicht achteraf levert de Belastingdienst ook inzicht op over de naleving, nieuwe ontwikkelingen en de uitwerking van wet- en regelgeving.

Voor het massale en handmatige toezicht wordt gebruik gemaakt van een selectiemodule. Voor elk belastingjaar vindt een onderbouwde selectie plaats van welke aangiften massaal te corrigeren of handmatig te beoordelen. Een volledige handmatige controle van alle aangiften is niet mogelijk en vanuit het oogpunt van doelmatigheid ook niet wenselijk. Alle binnenkomende aangiften worden automatisch getoetst om vast te stellen of ze verwerkbaar zijn in de systemen (uitval) en of ze aanleiding geven tot nadere inspectie (uitworp). Deze keuzes worden op landelijk niveau gemaakt, op basis van (onder andere) selectiemodules en/of risicomodellen. Het grootste deel van de aangiften kan zo geautomatiseerd worden afgehandeld.

Fiscaal relevante informatie over belastingplichtigen is cruciaal voor het (geautomatiseerd) beoordelen van aangiftes, maar biedt ook de mogelijkheid om belastingplichtigen te helpen fouten in de aangifte te voorkomen. Voorbeelden daarvan zijn de VIA, het horizontaal toezicht, de proactieve inzet gericht op fiscale dienstverleners en de individuele klantenbehandeling. Gegevens en gegevensstromen en de kwaliteit daarvan vormen zodoende de basis voor de efficiënte heffing en inning van belastingen. De wettelijke taak van de Belastingdienst omvat daarom ook het controleren en borgen van de juistheid van gegevens(stromen).

De evaluatie van het (massale) toezicht beperkt zich tot de vier grote belastingmiddelen: Inkomstenbelasting (IB), Vennootschapsbelasting (Vpb), Omzetbelasting (OB), Loonbelasting (LH). De verschillende middelen worden hieronder kort omschreven onderverdeeld in aanslagbelastingen en aangiftebelastingen:

- Aanslagbelastingen:
  - Inkomstenbelasting. IB bestaat uit winst (voor ondernemers) en niet-winst (voor particulieren). De IB is een belasting die wordt geheven over het inkomen. Er zijn verschillende soorten inkomen: inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Belastingplichtigen doen aangiften IB waarna de belastingschuld wordt vastgesteld via de aanslag. Ondernemers zijn in sommige gevallen ondernemer voor de IB en geven hun winst uit onderneming aan onder inkomsten uit werk en woning (box 1).
  - Vennootschapsbelasting. De Vpb is een belasting die wordt geheven over de winst van ondernemingen (het belastbare bedrag is winst min verrekenbare verliezen). Ondernemers doen aangifte voor deze belastingen waarna de belastingschuld wordt vastgesteld via de aanslag.
- Aangiftebelastingen:
  - Omzetbelasting. De OB is een belasting die wordt geheven over de omzet (btw). De ondernemer berekent de btw in de prijs voor geleverde goederen en of diensten aan klanten, doet daar aangifte over en betaalt die.
  - Loonbelasting/loonheffing. Werkgevers (inhoudingsplichtigen) zijn verplicht om loonheffingen in te houden. Deze dragen ze af aan de Belastingdienst op basis van een periodieke aangifte: de loonaangifte.

---

[12] Er zijn twee basismethoden van heffing: aanslagbelastingen en aangiftebelastingen. Bij aanslagbelastingen levert de belastingplichtige via de aangifte gegevens aan en wordt vervolgens een aanslag opgelegd door de Belastingdienst waaruit de betalingsverplichting voortvloeit (bij inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting). Bij aangiftebelastingen dient de belastingplichtige zelf de omvang van de belastingschuld vast te stellen, aan te geven door middel van aangifte en te betalen (de betalingsverplichting volgt uit de aangifte) (bij de Loonbelasting en de Omzetbelasting).

[13] Het achteraf vorderen van te weinig belasting heet bij aanslagbelastingen 'navordering' en bij aangiftebelastingen 'naheffing'.

Loonheffing is de verzamelnaam voor loonbelasting, premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen, inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Gegevens uit de loonaangifte worden onder meer gebruikt voor het voorinvullen van de aangifte inkomstenbelasting.

1.6.3 Inrichting organisatie en duiding doelgroepen toezicht

De inrichting van de organisatie van de Belastingdienst voor wat betreft uitvoerend toezicht is deels gestoeld op de doelgroepen waarop toezicht wordt gehouden. Zo richt de directie Particulieren (P) zich primair op particulieren. De directie MKB houdt toezicht op ondernemers in het Midden- en Kleinbedrijf en directie Grote ondernemingen op grote bedrijven en grote organisaties (GO). De VIA is een geautomatiseerd proces en de uitvoering daarvan ligt bij de directie Centrale Administratieve Processen (CAP).

De beweging naar de voorkant verschilt per doelgroep:

- Mede vanwege de omvang van de doelgroep kent de beweging naar de voorkant bij particulieren een sterk massale procesmatige aanpak. Onderbouwd door rapporten van de OECD wordt geprobeerd vóór in de keten een context te creëren die burgers en bedrijven faciliteert om het goed te doen en het moeilijk maakt om het fout te doen.[14]
- Bij de doelgroepen MKB en zeker bij Grote Ondernemingen ligt de nadruk op de strategie van horizontaal toezicht (HT) en de samenwerking met fiscaal dienstverleners (FD's).[15] Bij HT gaat het om het wederzijdse vertrouwen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Daarbij verschuift het toezicht van controle achteraf naar afstemming vooraf. Er bestaan twee varianten van HT. Grote Ondernemingen sluiten een individueel convenant met de Belastingdienst. Voor het Middenbedrijf worden convenanten gesloten met fiscaal dienstverleners van de belastingplichtigen.

Hierna wordt nader ingegaan op de omvang en samenstelling van de doelgroepen Particulieren, MKB en GO.

Particulieren

De verantwoordelijkheid voor het segment particuliere belastingplichtigen ligt bij de directie Particulieren. Het belangrijkste belastingmiddel is de IH-niet winst. De directie Particulieren regelt jaarlijks voor ca. 8 miljoen burgers de aangiften inkomstenbelasting niet-winst, voor ongeveer 80.000 burgers de aangiften schenkbelasting en voor ca. 75.000 erfgenamen de aangiften erfbelasting. De schenk- en erfbelasting valt buiten de scope van de evaluatie. Daarnaast regelt het Kennis- en Expertisecentrum Buitenland (K&EC Buitenland) de aangiften van burgers die in het buitenland wonen (ca. 280.000 buitenlandse belastingplichtigen).[16][17]

In de navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal belastingplichtigen voor het klantsegment Particulieren (middel IH; particulieren die een aangifte hebben gedaan en/of een aanslag hebben ontvangen). Het aantal belastingplichtigen lijkt in de onderzoeksperiode iets te dalen; in het laatste jaar neemt het aantal belastingplichtigen weer iets toe. Een belangrijke kanttekening hierbij is het feit dat het merendeel van de risico's in de aangiften van zonnepaneelhouders van het segment MKB in het algemeen enkel risico's niet-winst bevatten die door Particulieren worden behandeld. Een stijging van de MKB-populatie belastingplichtigen werkt op deze manier door in de werklast voor directie Particulieren.[18]

---

[14] Zie OECD-rapporten: Compliance by Design: Achieving Compliance through Automated Means (2020) en Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for Small and Medium Enterprises (2021).

[15] Zie OECD rapport Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013.

[16] Handhavingsplan IH NW 2023-2027.

[17] De doelgroep van K&EC Buitenland is groter en de activiteiten zijn breder (maar dit valt niet allemaal onder de doelgroep Particulieren): Kennis- en Expertisecentrum Buitenland is verantwoordelijk voor de fiscale behandeling van bedrijven en burgers die in het buitenland gevestigd zijn of wonen en die in Nederland (incidenteel) activiteiten verrichten. Ook personen die tijdelijk wonen in Nederland en werken als expat behoren tot de doelgroep. Het bestand van buitenlandse belastingplichtigen varieert van multinationals en grote buitenlandse werkgevers tot individuele particuliere belastingplichtigen.

[18] Rapport analyse niveau toezicht achteraf, Belastingdienst, 2021.

Tabel 1 Ontwikkeling aantal belastingplichtige particulieren x 1.000 *)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal belastingplichtige personen	8.680	8.735	8.633	8.521	8.258	7.891	8.117

*) Unieke FI-nummers die een aangifte hebben gedaan en/of een aanslag hebben ontvangen (particulieren IH).

Midden- en Kleinbedrijf

De directie Midden- en Kleinbedrijf is verantwoordelijk voor het heffen, controleren en innen met betrekking tot de doelgroep ondernemers.[19] De doelgroep MKB groeit en bestaat in 2023 uit ruim 3 miljoen entiteiten. Ten behoeve van de handhaving wordt op basis van fiscaal belang en fiscale risico's een onderscheid gemaakt tussen MKB klein (ca. 956.000 entiteiten), MKB midden (ca. 756.000 entiteiten) en MKB groot (ca. 30.000 entiteiten). Daarnaast valt de groep Particulieren plus onder het MKB: een grote groep (1,7 miljoen entiteiten; bijna 50% van het totaal aantal entiteiten onder MKB), maar het financieel belang is relatief klein. De groep Particulieren plus bestaat uit entiteiten die geen winstaangifte doen, maar wel tot MKB behoren omdat ze inhoudingsplichtig zijn voor de loonheffingen en/of belastingplichtig voor de omzetbelasting. Voorbeelden zijn: ROW-genieters (resultaat uit overige werkzaamheden), zonnepaneelhouders en gestaakte ondernemingen waarvan nog een aangifte of bezwaar afgehandeld moet worden. Tenslotte ziet de directie MKB nog op de belastingplicht van stichtingen en verenigingen (223.000 entiteiten). De belangrijkste belastingmiddelen in het MKB zijn de IH (winst en niet-winst), LH, OB en VpB. De navolgende tabellen geven de ontwikkeling weer in het aantal aangifteplichtigen / inhoudingsplichtigen en aantal entiteiten binnen MKB. Voor alle belastingmiddelen neemt het aantal aangifteplichtigen / inhoudingsplichtigen toe. In lijn daarmee neemt het aantal entiteiten toe; die toename is het sterkste in de groep particulieren plus. Zoals hiervoor al werd opgemerkt worden veel van de risico's in aangiften binnen die groep behandeld door de directie Particulieren.

Tabel 2 Ontwikkeling aantal aangifteplichtigen / inhoudingsplichtigen MKB x 1.000

Aantal aangifteplichtig / inhoudingsplichtig	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IH	2.432	2.522	2.689	2.826	2.967	3.114	3.262
Vpb	693	719	748	773	838	880	892
LH	626	640	659	671	688	669	718
OB	1.783	1.827	1.914	1.884	1.934	1.817	2.192

Tabel 3 Ontwikkeling aantal entiteiten MKB x 1.000

Aantal entiteiten	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
MKB Groot	27	28	29	30	30	29	30
MKB Midden	580	609	641	679	689	688	756
MKB Klein	642	713	782	828	838	807	956
Particulieren plus	432	561	745	1.001	1.172	1.125	1.723
Stichtingen / verenigingen	296	309	322	334	340	338	223
Totaal	1.977	2.220	2.519	2.872	3.069	2.989	3.688

[19] Gegevens uit deze alinea afkomstig uit Jaarplan Belastingdienst, 2023.

Grote Ondernemingen

Onder grote ondernemingen vallen grote ondernemingen en publieke organisaties zoals gemeenten en zorginstellingen.[20] Het gaat in 2023 om ruim 13.000 entiteiten (en een veelvoud aan aangifteplichtige FI-nummers). Grote organisaties zijn ingedeeld in drie categorieën: top (130 entiteiten), groot (4.400 entiteiten) en middelgroot (3.300 entiteiten). Daarnaast is er nog een categorie overig (doelgroepstaarten, APA/ATR, overig: 5.300 entiteiten). De indeling in categorieën is gedurende de onderzoeksperiode wat gewijzigd; waar eerder een onderscheid werd gemaakt tussen de top-100 organisaties en categorie 2, categorie 3 en overig wordt sinds 2020 het volgende onderscheid gemaakt:

1. Top: de grootste entiteiten, waaronder de 'top 100 profit', de grootste en meest complexe (vaak multinationale) bedrijven in Nederland, en de 'top 30 publiek', de grootste en meest complexe non-profitorganisaties, pensioenfondsen en publiekrechtelijke instellingen.
2. Groot: dit zijn organisaties die aan minimaal twee van de volgende drie criteria voldoen[21]: ze hebben meer dan 250 medewerkers, een omzet van meer dan 40 miljoen euro en activa van meer dan 20 miljoen euro. Voor bijvoorbeeld gemeenten wordt alleen de omvang van de baten getoetst
3. Middelgroot: dit zijn organisaties die aan minimaal twee van de volgende drie criteria voldoen: ze hebben meer dan 50 medewerkers, een omzet van meer dan 12 miljoen euro en activa van meer dan 6 miljoen euro.
4. Overig: Het gaat bijvoorbeeld om zeer vermogende personen, enkele beursgenoteerde ondernemingen, zogeheten houdster- en dienstverleningslichamen en ondernemingen behorend tot een landelijke doelgroep die niet in de categorieën Top, Groot of Middelgroot vallen.[22]

De voormalige categorieën 2 en 3 overlappen voor een groot deel met respectievelijk de nieuwe categorieën Groot en Middelgroot. De indeling is relevant, bijvoorbeeld waar het gaat om de intensiteit van de individuele klantbehandeling en de wijze waarop organisaties kunnen meedoen aan horizontaal toezicht.
Navolgende tabel toont de ontwikkeling in aantal aangifteplichtigen / inhoudingsplichtigen (FI-nummers) uitgesplitst naar belastingmiddel. Door een wijziging in het registratiesysteem voor IH-belastingplichtigen zijn voor de jaren 2021-2022 geen gegevens beschikbaar. Het aantal aangifteplichtigen voor de Vpb en de IH lijkt over de jaren te zijn toegenomen; voor de OB en de LH is een lichte daling zichtbaar in het aantal aangifteplichtigen/inhoudingsplichtigen.

Tabel 4 Ontwikkeling aantal aangifteplichtige / inhoudingsplichtige FI-nummers GO x 1.000

Aantal FI-nummers	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vpb	-	61,9	62,8	63,3	64,5	65,7	65,5
OB (incl. subnr)	-	66,2	67,0	65,4	65,2	65,0	63,8
LH (incl. subnr)	-	52,5	52,1	51,8	51,8	51,6	51,0
IH	-	24,8	25,0	25,2	-	-	27,1

De navolgende tabel toont de ontwikkeling in het aantal entiteiten. Over de onderzoeksperiode is het totaal aantal entiteiten afgenomen. In de onderzoeksperiode is de indeling in klantcategorieën veranderd waardoor er gegevens ontbreken voor de periode 2017-2019 en de gegevens van die jaren niet goed te vergelijken zijn met de jaren daarna (2020-2023).

---

[20] Gegevens uit deze alinea zijn afkomstig uit het Jaarplan Belastingdienst 2023 en deels uit de opgenomen entiteitentabel.

[21] Per 01-01-2024 zijn deze criteria aangepast in de wet.

[22] GO is verantwoordelijk voor de landelijke doelgroepen Financials, Olie en Gas, Energie en Betaalde Sport. Een aantal van deze ondernemingen vallen onder de categorieën Top, Groot of Middelgroot. Er zijn ook echter een aantal ondernemingen bij die onder MKB zouden vallen als zij niet tot de landelijke doelgroep zouden behoren. Deze vallen niet onder de individuele klantbehandeling.

Tabel 5 Ontwikkeling aantal entiteiten GO *)

Aantal entiteiten	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Top	-	-	-	132	134	134	132
Groot	-	-	-	4.023	4.339	4.337	4.352
Middelgroot	-	-	-	3.987	3.455	3.345	3.277
Totaal GO-regulier	**8.516**	**8.573**	**8.525**	**8.142**	**7.928**	**7.816**	**7.761**
Doelgroep-staarten	818	780	756	709	649	617	591
APA/ATR	5.714	5.355	5.143	4.585	4.383	4.268	4.280
Overig	42	38	42	321	382	377	384
Totaal	**15.090**	**14.746**	**14.466**	**13.757**	**13.342**	**13.078**	**13.016**

*) Voor de jaren 2017-2019 ontbreken gegevens omdat de indeling in categorieën in de jaren anders was. De categorie APA/ATR ziet op de internationale bedrijven die middels een 'Advance Tax Ruling' (ATR) en/of 'Advance Pricing Agreement' (APA) zekerheid zoeken over de toepassing van de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving en beleid op een specifiek feitencomplex. Onder overig is onder andere opgenomen: GBNed, Zeer Vermogende Personen (ZVP's) en gemeenten die niet onder de criteria van GO vallen, nog niet geclassificeerde klanten. (Cijfers GO-regulier totaal en uitsplitsing daarvan voor 2023 overgenomen uit Jaarrapportage Belastingdienst, 2023).

1.6.4 Ontwikkeling belastingontvangsten

De ontwikkeling in belastingontvangsten is in navolgende tabel weergegeven. De belastingontvangsten vertonen een stijgende lijn.

Tabel 6 Gerealiseerde premie- en belastingontvangsten, jaren 2017-2023 (bedragen in € x 1 miljoen) *)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Loon -en Inkomstenbelasting	59.092	60.184	65.773	66.195	69.729	74.339	88.158
Omzetbelasting	49.749	52.342	56.473	55.874	62.628	70.785	77.114
Vennootschapsbelasting	21.456	23.655	25.949	21.044	30.416	38.471	47.835
Premies VV, WV en ZVW	85.434	91.533	91.230	86.767	91.993	99.361	104.801

1.7 Leeswijzer

Hierna gaat hoofdstuk 2 in op de planevaluatie van toezicht en hoofdstuk 3 op de procesevaluatie van de toezichtsinstrumenten in 2017 tot en met 2023. Hoofdstuk 4 geeft cijfermatig inzicht in toezicht in de onderzoeksperiode en hoofdstuk 5 biedt een overzicht van de stand van zaken van evaluaties daaromtrent. Hoofdstuk 6 gaat over de kosten van toezicht en gaat in op de beleidsopties bij een besparingsvariant met inzet van 20% minder mensen en middelen. In hoofdstuk 7 wordt ingegaan op de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht. Tot slot worden in hoofdstuk 8 een aantal aanbevelingen gedaan.

Het rapport kent ook een aantal bijlagen. Bijlage 1 geeft de ontwikkelingen van het beleid weer gerelateerd aan toezicht in de onderzoeksperiode 2017-2023. Bijlage 2 gaat in op de externe factoren die in de onderzoeksperiode van toepassing waren. Bijlage 3 laat de wetenschappelijke onderbouwing zien van de beleidstheorie. Bijlage 4 geeft inzicht in de ontwikkeling van de beleidstheorie naar doelgroepen. Bijlage 5 geeft een overzicht in het aantal respondenten en items bij stellingen ten aanzien van de Fiscale Monitor. Bijlage 6 geeft een gedetailleerd overzicht van evaluaties in de onderzoeksperiode.

2 Planevaluatie: beleid en strategie van toezicht

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk over de planevaluatie worden de deelvragen van onderzoeksvraag 1 beantwoord, te weten:

1. Welke doelen en veronderstellingen liggen ten grondslag aan het toezichtsbeleid en de 'beweging naar de voorkant', en hoe sluiten deze aan bij de beschikbare (wetenschappelijke) literatuur?

2. Welke inspanningen zijn verricht om de menselijke maat en maatwerk (passendheid) bij toezicht te borgen/vergroten en is het aannemelijk dat dit de beoogde resultaten oplevert?

Voor wat betreft de **eerste onderzoeksvraag** is er geen afgekaderd en overkoepelend (beleids)plan uitsluitend gericht op toezicht voor de Belastingdienst. Wel kan op basis van de strategische kaders een beleidstheorie gevormd worden die als uitgangspunt kan dienen voor de evaluatie van het toezicht. Binnen de Belastingdienst is de Concerndirectie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (UHB) verantwoordelijk voor het stellen van strategische kaders, het formuleren van beleid en het beschikbaar stellen van instrumenten. Hierbij gaat het om kaders en beleid met betrekking tot uitvoering, handhaving en internationale activiteiten. Handhaving bestaat uit de beleidsinstrumenten dienstverlening, toezicht en opsporing, die vaak in combinatie worden ingezet om compliance te bevorderen en te borgen.

Voor de planevaluatie is uitgewerkt wat de doelen en strategie van het toezicht zijn en welke activiteiten er deel van uitmaken, welke gericht zijn op toezicht en wat doelen zijn. Door beleidskeuzes en veronderstellingen expliciet te maken (beleidstheorie) en na te gaan in hoeverre ze vanuit theorie en literatuur kunnen worden onderbouwd kan aannemelijk worden gemaakt of en in hoeverre met het toezicht de beoogde doelen (kunnen) zijn gerealiseerd.

In de navolgende paragrafen gaan we in op de plandoelstellingen en -taken van toezicht op basis van wet- en regelgeving (§2.2), de Rijksbegroting (§2.3) en strategische kaders als de Uitvoerings – en Toezichtstrategie, de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie en de Meerjarenvisie (§2.4), waarna we daarnaast per jaar van de onderzoeksperiode ingaan op de ontwikkelingen in 2017-2023 (§2.5). Verder belichten we de externe invloeden (§2.6). Vervolgens komt de beleidstheorie van toezicht aan de orde, dat in één overzicht weergeeft hoe het toezichtsbeleid tot de beoogde resultaten zou moeten leiden en welke instrumenten daarbij ingezet worden (§2.7). Aangaande de **tweede onderzoeksvraag** worden de initiatieven in beeld gebracht die de menselijke maat en maatwerk (passendheid) bij toezicht moeten borgen en vergroten (§ 2.8). Tot slot beantwoorden we de vragen van de planevaluatie (§2.9).

2.2 Doelstellingen en taken toezicht volgens wet- en regelgeving

Het toezicht van de Belastingdienst is van cruciaal belang voor het waarborgen van een goed functionerend belastingstelsel en het veiligstellen van de financiële middelen die nodig zijn voor overheidsuitgaven. Tegelijkertijd biedt de Belastingdienst ook diensten en ondersteuning aan particulieren en ondernemers om ervoor te zorgen dat zij voldoen aan de fiscale verplichtingen en regels. De Belastingdienst is verantwoordelijk voor de heffing en inning van de rijksbelastingen (op grond van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen: AWR). Specifiek gaat het om het vaststellen van de plicht van burgers en ondernemers om belasting te betalen, het bepalen van de omvang van het verschuldigde bedrag en het innen van de belastingschuld. Voor de uitvoering van zijn taak is de Belastingdienst afhankelijk van gegevens die deels alleen de belastingplichtige ter beschikking staan. De medewerking van de belastingplichtige is daarom noodzakelijk. De belastingplichtige moet niet alleen de verschuldigde belasting betalen maar dient daaraan voorafgaand ook behulpzaam te zijn bij het vaststellen van de omvang van de belastingschuld: daartoe hebben belastingplichtigen een informatieplicht (art. 47 AWR) en in sommige gevallen ook een administratie- en bewaarplicht (art. 52 e.v.

AWR). Voorts dienen belastingplichtigen informatie aan te leveren via de belastingaangifte (aangifteverplichting). Volgens de AWR omvat toezicht: het controleren van de juiste naleving van belastingwetten wat betekent dat de Belastingdienst bevoegd is om gegevens en inlichtingen te vorderen, inzage in boeken en bescheiden te eisen en waarnemingen ter plaatse te doen.

De minister van Financiën is verantwoordelijk voor het te voeren fiscale beleid en het opstellen van wet- en regelgeving op fiscaal gebied. De Belastingdienst draagt de verantwoordelijkheid voor de heffing en inning van de rijksbelastingen. Dat betekent dat hij de wet uitvoert en hij het daarmee mogelijk maakt voor burgers en bedrijven om fiscale wet- en regelgeving na te leven en hij het naleven van fiscale wet- en regelgeving in brede zin 'handhaaft'.

2.3 Doelstellingen en taken toezicht volgens de Rijksbegroting

In de Rijksbegroting[23] zijn in de begrotingsstaat van het ministerie van Financiën (Begroting IX) de doelstelling(en) en de taken van de Belastingdienst verwoord onder beleidsartikel 1: Belastingen. In de begroting voor 2023 bevat dit artikel de volgende algemene doelstelling:
'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 door de Belastingdienst van die wet- en regelgeving dragen bij aan de bereidheid van burgers en bedrijven om hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).' In de begrotingen van 2017 tot en met 2023 was deze algemene doelstelling steeds nagenoeg hetzelfde.

Daarbij is aangegeven dat de Belastingdienst het volgende onder compliance verstaat: 'dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen. De term «bereidheid» geeft aan dat de Belastingdienst ernaar streeft dat belastingplichtigen uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder (dwingende en kostbare) acties van de kant van de Belastingdienst. Als belastingplichtigen hun wettelijke fiscale verplichtingen nakomen, dan komt belastinggeld de staatskas binnen zoals de wetgever beoogt.'

Ten aanzien van de Belastingdienst wordt in het beleidsartikel in de periode 2017 tot en met 2021 onderscheid gemaakt tussen dienstverlening en toezicht. *Dienstverlening* wordt gedefinieerd als: *'De Belastingdienst maakt het burgers en bedrijven zo gemakkelijk mogelijk om hun verplichtingen na te komen en hun rechten geldend te maken door passende dienstverlening te leveren.' Toezicht* wordt gedefinieerd als: *'De Belastingdienst voert adequaat toezicht uit en dwingt waar nodig naleving bestuurs- of strafrechtelijk af om er voor te zorgen dat de verschuldigde belastingen bestendig de staatskas binnenkomen en de toeslagen rechtmatig worden uitbetaald.'*

Vanaf 2020 wordt in plaats van het onderscheid tussen dienstverlening en toezicht een viertal tussendoelen geïntroduceerd[24], die als volgt zijn geformuleerd: De Belastingdienst (waar mogelijk in samenwerking met publieke en private partijen):

- geeft burgers en bedrijven een adequate behandeling (juist, tijdig, proportioneel);
- informeert burgers en bedrijven effectief over hun rechten en plichten;
- streeft ernaar om het voor burgers en bedrijven zo makkelijk mogelijk te maken om te voldoen aan (fiscale) verplichtingen;
- treedt op gepaste wijze corrigerend op bij niet-naleving.

---

[23] In de Rijksbegroting is in 'Planning Strategische Evaluatie Agenda 2: (Fiscaal) beleid en de uitvoering' aangegeven dat een ex-post evaluatie van het toezicht van de Belastingdienst plaatsvindt dat in 2024 zal zijn afgerond.

[24] Brief van de minister en staatssecretarissen van Financiën aan de Tweede Kamer, 35 300 IX, nr. 21, 26 juni 2020.

2.4 Doelstelling en taken toezicht volgens strategische kaders

In de onderzoeksperiode 2017 tot en met 2023 volgde de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie in 2022 de Uitvoerings- en Toezichtstrategie op en werd een Meerjarenvisie 2020-2025 opgesteld.

Uitvoerings – en Toezichtstrategie

In de Uitvoerings- en Toezichtstrategie (UTS) is de strategie zoals beschreven in de Rijksbegroting nader uitgewerkt. De UTS is in 2017 vastgesteld en komt voort uit diverse documenten waarin kaders voor toezicht en handhaving waren opgenomen. [25] Het vaststellen van een algemeen geldende strategie komt voort uit aanbevelingen van de Commissie Stevens en internationale ontwikkelingen op het gebied van compliance risk management.[26] De UTS beschrijft op welke manier de Belastingdienst regie wil voeren op de handhaving en de risico's van niet-naleving wil verkleinen. Het fenomeen handhaving wordt in de UTS gedefinieerd als al hetgeen bijdraagt aan de regelnaleving door belastingplichtigen en toeslaggerechtigden.

Uitvoerings – en Handhavingsstrategie

De UTS is begin 2022 geactualiseerd en wordt sindsdien de Uitvoerings- en handhavingsstrategie 2022 (UHS) genoemd. Centraal in de strategie staan de situatie van burgers en bedrijven en een intelligent gebruik van informatie met voldoende waarborgen. De strategie verbindt de uitvoerings- en handhavingsactiviteiten van de Belastingdienst met zijn doelstelling(en). De strategie is er op gericht het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij structureel (fiscale) regels naleven (compliance).

Deze algemene doelstelling betekent dat de Belastingdienst het burgers en bedrijven zo gemakkelijk mogelijk maakt om hun wettelijke verplichtingen na te komen en hun rechten geldend te maken door (semi-) massale processen juist en tijdig uit te voeren en passende dienstverlening te leveren. Verder oefent de Belastingdienst adequaat toezicht uit en dwingt hij waar nodig naleving bestuurs- of strafrechtelijk af (conform de Rijksbegroting). Dienstverlening, toezicht en opsporing duidt de Belastingdienst in brede zin als handhaving, zijnde 'al hetgeen bijdraagt aan regelnaleving door belastingplichtigen'. De Belastingdienst handelt bij zijn uitvoering en handhaving binnen de juridische kaders die de wet hem geeft (rechtshandhaving).

De Belastingdienst voert de UHS uit door samen te werken met allerlei private en publieke partijen, zoals fiscale dienstverleners, maatschappelijke organisaties, softwareleveranciers en andere overheidsorganisaties. Met politie, gemeenten en openbaar ministerie probeert de Belastingdienst ondermijnende criminaliteit tegen te gaan.

In de UHS is opgenomen dat de Belastingdienst langs de lijn van Handhavingsregie werkt om nalevingsgedrag te ondersteunen en/of nalevingstekorten structureel te verminderen:
"Het werken volgens handhavingsregie betekent dat de Belastingdienst op een systematische en gestructureerde manier kijkt naar (groepen van) burgers en bedrijven (subjecten), en op basis van kennis over (de oorzaken van) hun gedrag (informatiepositie) bewust keuzes maakt voor de inzet van een adequate mix aan handhavingsinstrumenten. Hij doet dit om compliance te onderhouden en te bevorderen en non-compliance tegen te gaan om zo de continuïteit van belastingopbrengsten te borgen (doelstelling/effect), gegeven de beschikbare mensen en middelen (capaciteit/competenties)".[27]

Op strategisch niveau is de UHS op hoofdlijnen ingevuld en de beschikbare capaciteit toebedeeld, op basis van ontwikkelingen in de maatschappelijke en politieke context, een overzicht van de financiële belangen van (groepen) burgers en bedrijven en een inzicht in de compliance risico's op centraal niveau. Vervolgens wordt op tactisch niveau de handhavingsstrategie per groep van burgers of bedrijven verder uitgewerkt. Op basis van de kenmerken en (de oorzaken van) het gedrag wordt de inzet bepaald van een mix aan instrumenten en de toedeling van beschikbare competenties en middelen aan alle of specifieke (groepen) burgers en/of bedrijven.

---

[25] Rapport analyse niveau toezicht achteraf, Belastingdienst, 2021.
[26] Rapport commissie Stevens 'Horizontaal toezicht bij de Belastingdienst 2012, p. 97 – 100 & 119.
[27] Leidraad Handhavingsregie, Belastingdienst, 2022.

Op operationeel niveau werkt de Belastingdienst zijn aanpak gedetailleerd uit in activiteiten (wie voert wat uit en met welke diepgang). Binnen het cyclische proces van Handhavingsregie worden vijf stappen onderscheiden, zoals in het volgende figuur is weergegeven.

Een dergelijke benadering wordt ook wel aangeduid als plan-do-check-act-cyclus (PDCA). De vijf stappen zijn:

1 Identificeren. Het inzicht verkrijgen in (gedragingen van) burgers en bedrijven en de omgeving waarin zij opereren en het identificeren van relevante problematiek.
2 Analyseren. Het analyseren van de oorzaken van (niet) (kunnen of willen) naleven.
3 Kiezen. Het kiezen van handhavingsinstrumenten die aansluiten op de bereidheid en het vermogen van burgers en bedrijven om (fiscale) regels na te leven.
4 Uitvoeren. De daadwerkelijke uitvoering van handhavingsactiviteiten. De Belastingdienst neemt daarbij de relevante omstandigheden in ogenschouw en stuurt zo nodig bij (responsief).
5 Evalueren. Het evalueren van de gekozen aanpak waarbij hij onder andere kijkt naar de effectiviteit en de efficiency van zijn handelen.

De uitkomsten van de laatste stap kunnen input leveren voor stap 1, waarmee de leercirkel rond is.

De zogenoemde Compliance Map volgt de belastingopbrengsten van de totale populatie belastingplichtigen en geeft daarmee op concernniveau een overall inzicht in de samenhang tussen uitvoering, handhaving en wetgeving en de daarmee samenhangende risico's voor de belastingopbrengsten.[28] Het inzicht dat de Compliance Map biedt, is een van de hulpmiddelen om keuzes van activiteiten te maken voor de uitvoering van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Daarnaast helpt de Compliance Map ook bij het adresseren van mogelijke oplossingen voor gesignaleerde risico's. De Compliance Map geeft een integraal beeld over wetgevings-, uitvoerings- en handhavingsaspecten die van invloed kunnen zijn op de belastingopbrengsten en gaat daarmee niet specifiek over toezicht. Wel identificeert het belangrijke handhavings- en uitvoeringsrisico's, vooral voor vennootschaps- en omzetbelasting bij grote ondernemingen en MKB, alsmede inkomensheffing voor particulieren en bedrijven, waardoor toezicht gewenst is.

De Belastingdienst geeft aan de strategie invulling - in samenwerking met publieke en private partijen - door ervoor te zorgen dat hij:

1. een (geautomatiseerde) omgeving creëert waarin zaken in één keer goed gaan en fouten maken zoveel mogelijk wordt voorkomen en daarin barrières opwerpt om fraude zoveel mogelijk tegen te gaan;
2. het burgers en bedrijven gemakkelijk maakt om verschuldigde belasting af te dragen en rechten geldend te maken en gemaakte fouten zelf te corrigeren. Hij zoekt daarbij naar een eenvoudige en effectieve interactie met burgers en bedrijven en stemt zijn interne processen hierop af. Een dergelijke interactie

[28] Brief van de staatssecretaris van het ministerie van Financiën aan de Tweede Kamer, 6 juli 2023.

betekent dat de Belastingdienst bij voorkeur acteert voorafgaand aan het indienen van de aangifte en zich richt op het voorkomen van een bezwaar en het oplopen van schulden;
3. tijdig signaleert waar burgers en bedrijven vastlopen in (massale) processen en daar passend op reageert naar individuele burgers en bedrijven;
4. de mate en intensiteit van de handhaving baseert op de relevante informatie over (oorzaken van) het gedrag van burgers en bedrijven. Daar waar de kwaliteit van de belastingaangifte vooraf is geborgd, kan de Belastingdienst volstaan met minder toezicht achteraf. Daar waar belastingplichtigen regels bewust niet willen naleven of frauderen dwingt de Belastingdienst naleving af.

Meerjarenvisie 2020-2025

De Meerjarenvisie 2020-2025 vertaalt de ambities uit de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022, en voorloper UTS, naar een aantal strategische prioriteiten. In de Meerjarenvisie 2020-2025[29] wordt de missie van de Belastingdienst omschreven als het bijdragen aan een financieel gezond en veilig Nederland door eerlijk en zorgvuldig belasting te heffen en innen. De strategie wordt als volgt kort samengevat: "We streven er naar dat burgers en bedrijven bereid zijn uit zichzelf (fiscale) regels na te leven, zonder dwingende acties van de Belastingdienst".

De visie onderscheidt vier strategische prioriteiten:
1. Snelle, betrouwbare en zorgvuldige behandeling.
2. Deskundige en persoonlijke ondersteuning.
3. Effectief toezicht en fraudebestrijding.
4. Wendbare en toekomstbestendige organisatie.

Meest relevant voor de planevaluatie bij toezicht is de derde strategische prioriteit: effectief toezicht en fraudebestrijding. Daarbij gaat het om:
- Compliance borgen door, proactief en in de actualiteit, fouten te voorkomen en waar nodig achteraf in te grijpen.
- Fraude bestrijden en bijdragen aan de aanpak van ondermijning en witwassen.
- Voldoen aan de juridische vereisten.
- Samenwerken met publieke en private partijen.

Bij de strategische prioriteit Effectief toezicht en fraudebestrijding gaat het om de ambitie dat burgers en bedrijven geholpen worden om de aangifte in een keer goed te doen en eerder worden gewezen op fouten of vergissingen. Tegelijkertijd moet de Belastingdienst zichtbaar zijn in het toezicht en bij het opsporen en bestrijden van fraude om het vertrouwen van de samenleving te behouden dat iedereen zijn of haar belastingen betaalt.[30]

2.5 Ontwikkelingen beleid gerelateerd aan toezicht 2017-2023

Op basis van de jaarplannen / jaarrapportages en voortgangsrapportages zijn een aantal ontwikkelingen te schetsen die het beleid rond toezicht raken in de periode 2017-2023. Per jaar zijn samengevat de volgende ontwikkelingen te onderkennen[31]:
- 2017
  - De Belastingdienst heeft zijn dienstverlening en toezicht aangepast om zich meer te richten op burgers en bedrijven die zich aan hun wettelijke verplichtingen proberen te onttrekken, terwijl het voor goedwillenden eenvoudiger werd gemaakt. De herijking van de Investeringsagenda heeft de verbetering van werkprocessen versneld en maatregelen getroffen om kritieke functies te herstellen na personeelsverloop door de vertrekregeling. Daarnaast is, in lijn met aanbevelingen van de Commissie

[29] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/jaarplannen/2022/01/31/meerjarenvisie-belastingdienst-2020-2025
[30] Zie Bijlage 4 van de Fiscale beleids- en uitvoeringsbrief 2022.
[31] Zie Bijlage 1 van het rapport voor een uitgebreid jaarlijks overzicht van de ontwikkelingen in beleid gerelateerd aan toezicht in de periode 2017-2023.

onderzoek Belastingdienst een nieuwe topstructuur ingevoerd, waarbij de interne sturing en beheersing zijn verbeterd door een duidelijke scheiding tussen kaderstelling, uitvoering en control.

- 2018
  - De Belastingdienst heeft via de brief 'Beheerst vernieuwen' van 26 april 2018 zijn beperking in verandervermogen erkend op het gebied van ICT, managementinformatie en personeel. Dit leidde tot een meer stapsgewijze benadering van de vernieuwingsopgave, in plaats van een grootschalig programma. Door de vertrekregeling en reguliere uitstroom ontstond een grote wervingsbehoefte, waarbij de wervingsdoelen niet altijd werden gehaald en de werving werd geïntensiveerd. De implementatie van de nieuwe Topstructuur verbeterde de interne sturing, met aandacht voor managementinformatie, risicomanagement en de P&C-cyclus. In oktober 2018 werd dit programmatisch aangepakt.
- 2019
  - Vanaf 2019 werd een nieuwe opzet van externe verantwoordingsrapportages uitgevoerd via Jaarplannen. Het toezicht van de Belastingdienst staat onder druk door achterstanden in het reguliere proces en een grote instroom van nieuwe medewerkers, wat ten koste gaat van de capaciteit voor toezicht en uitvoeringswerkzaamheden. Er is een plan opgesteld om deze achterstanden in te lopen, maar de begeleiding van nieuwe medewerkers vergt veel tijd. Werklastanalyses wijzen op een capaciteitsgebrek, met name in toezicht en administratieve processen. Om strategische doelen, zoals het bevorderen van compliance, beter te bereiken, is gewerkt aan effectgerichte kpi's die voor het eerst in de Begroting 2021 zijn opgenomen. Voor particulieren zijn meer aangiften vooraf ingevuld en de behoefte aan hulp bij de aangifte daalt. Voor bedrijven is het toezicht op starters aangescherpt door geautomatiseerde risicoselectie, en btw-fraude wordt aangepakt via verbeterd toezicht. Er zijn convenanten afgesloten voor horizontaal toezicht, maar door de inzet op vooroverleg, bezwaren en het opleiden van nieuw personeel, is er minder capaciteit voor aangiftecontroles en boekenonderzoeken. Aangegeven is dat de Belastingdienst via gerichte handhavingscommunicatie met minder controles hoopt uit te komen.
- 2020
  - In dit jaar werd besloten om de Belastingdienst te ontvlechten en werden Toeslagen en Douane aparte directoraten-generaal. De aanpak van problemen rond de kinderopvangtoeslag kreeg prioriteit, waardoor capaciteit voor toezicht afnam. Door de Covid-pandemie werden toezichtactiviteiten zoals bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken tijdelijk opgeschort. Het oneigenlijk gebruik van de Fraude Signalering Voorziening (FSV) leidde tot de stopzetting van risicoselectieprocessen. Het programma Herstellen, Verbeteren en Borgen (HVB) startte in 2020. Voor particulieren en het MKB werden minder aangiften handmatig gecontroleerd, maar er werd meer geïnvesteerd in klantgerichte dienstverlening en telefonische contacten. Bij grote organisaties leidde Corona tot minder boekenonderzoeken, maar de Corona Impact Tool werd geïntroduceerd om toezicht te differentiëren. Bovendien werd gewerkt aan een doorontwikkeling van horizontaal toezicht, hoewel door Corona de transitieperiode naar dit nieuwe model werd verlengd.
- 2021
  - Het rapport 'Ongekend onrecht' benadrukte de noodzaak van betere dienstverlening en meer aandacht voor de menselijke maat bij de Belastingdienst. In 2021 werd de compliance ondanks Covid gehandhaafd, maar het vertrouwen in de Belastingdienst daalde. Het toezicht achteraf verminderde, wat als een risico voor naleving wordt gezien, en een actieplan werd opgesteld. De pandemie zorgde voor vertragingen in toezichtactiviteiten, zoals boekenonderzoeken, die vaak werden opgeschort. Specifiek werd gewerkt aan de verbetering van managementinformatie en risicomanagement, terwijl er ook aandacht was voor horizontaal toezicht bij zowel MKB als grote ondernemingen, hoewel fysiek toezicht beperkt bleef door de Coronamaatregelen.
- 2022
  - In dit jaar had de Coronacrisis nog impact op de processen van de Belastingdienst, met name op toezicht en handhaving. Er werd gewerkt aan een actieplan voor toezicht en aan de Strategische Ontwikkelagenda Handhaving om toezicht en misbruikpreventie te verbeteren, met een streefdatum voor implementatie in 2024. Specifiek voor particulieren werd de verkorte aangifte geïntroduceerd, maar door inzet op andere dossiers zoals FSV-herstel werden minder aangiften behandeld dan gepland.

Bij MKB lag de nadruk op het versterken van horizontaal toezicht, met 20.000 nieuwe registraties. Voor grote ondernemingen bleef het toezicht op een vergelijkbaar niveau als in voorgaande jaren, ondanks uitdagingen rond box 3.

- 2023
  - In dit jaar heeft de Belastingdienst verdere stappen gezet in het aanpakken van onvolkomenheden en zijn twee van de acht door de Algemene Rekenkamer geïdentificeerde kwesties opgelost. Voor particulieren waren bijna een half miljoen verkorte aangiften ingediend, maar de capaciteit voor thematisch toezicht was beperkt. Het rechtsherstel box 3 vroeg veel aandacht en zal ook in 2024 doorlopen. Bij MKB lag de focus op versterking van de administratieve keten, waaronder geautomatiseerde aangiften, en toezicht, met 45% van de capaciteit gericht op naleving en fraudebestrijding. Voor grote ondernemingen bleef het toezicht zoals voorgaande jaren onderdeel van een bredere handhavingsstrategie.

Zie verder Bijlage 1 voor een uitgebreid overzicht van de ontwikkelingen beleid gerelateerd aan toezicht in de onderzoeksperiode 2017-2023

2.6 Externe invloeden in de onderzoeksperiode

Naast strategische kaders voor toezicht zijn er ook nog externe factoren die het toezicht kunnen beïnvloeden. Globaal zijn de volgende categorieën **externe factoren** (ook wel PESTLE-factoren genoemd) te onderscheiden[32]:

Externe factoren

1. **P**olitieke factoren
2. **E**conomische factoren
3. **S**ociaal-maatschappelijke factoren
4. **T**echnologische en sociaal-innovatieve factoren
5. Wettelijke (**L**egal) factoren
6. Ruimtelijke (**E**nvironmental) factoren

Externe factoren kunnen de Belastingdienst als organisatie raken, zoals krapte op de arbeidsmarkt en technologische ontwikkelingen en daarmee op de (on)mogelijkheden om het toezicht op een adequate manier uit te voeren. Een ander effect dat van externe factoren uit kan gaan is invloed op de belastingmoraal, het vertrouwen in de samenleving en/of de praktische (on)mogelijkheden voor een goede naleving van de fiscale verplichtingen. Door het mogelijke effect van een of meer externe factoren zijn over het netto-effect van (de ingezette activiteiten/instrumenten en middelen in het kader van) het toezicht door de Belastingdienst vooral indicatieve - meer kwalitatief getinte - uitspraken te doen over onder meer de plausibiliteit/actualiteit van beleidskeuzes en over ([rand]voorwaarden voor) kritische succesfactoren, werkende mechanismen, succesvolle oplossingen voor knelpunten en good/best practices van de ingezette activiteiten/instrumenten ('realistische evaluatie').
In de onderzoeksperiode hebben verschillende ontwikkelingen plaatsgevonden die van invloed zijn geweest op de uitvoering van het (massaal) toezicht door de Belastingdienst en (mogelijk) op de compliance van belastingplichtigen. In het navolgende worden belangrijke ontwikkelingen geschetst, waarbij wordt ingegaan op de directe gevolgen voor de taakuitvoering door de Belastingdienst.

COVID-19
De maatschappelijke en economische gevolgen van de COVID-19-crisis zijn groot en de crisis heeft ook invloed gehad op de taakuitvoering door de Belastingdienst: als gevolg van de COVID-19-crisis is de werkwijze van de Belastingdienst in 2020 aangepast en is een aangepaste versie van de strategie gehanteerd (Kader uitvoerings- en toezichtstrategie in de 1,5 metersamenleving) waarbij het accent is verlegd naar dienstverlening. Toezicht

[32] Dit overzicht is voor een belangrijk deel gebaseerd op interviews in de in 2022 door Panteia ten behoeve van de Arbeidsmarktmonitor Belastingdienst uitgevoerde PESTLE-analyse van de ontwikkelingen rondom de Belastingdienst. Zie: Panteia (2022). Arbeidsmarktmonitor Belastingdienst.

buiten was niet mogelijk vanwege de lockdown maatregelen; het toezicht heeft zich in die periode met name gericht op essentiële activiteiten zoals mogelijke fraude (o.a. met fiscale steunmaatregelen) of is uitgevoerd bij dreigende termijnoverschrijdingen. Eind 2021 heeft de Belastingdienst zijn werkwijze weer hervat, inclusief het toezicht buiten.[33] Daarnaast heeft de COVID-19-crisis grote gevolgen gehad voor de inning: als gevolg van verleend uitstel van betaling heeft de invordering in 2021 vrijwel stil gelegen; in 2022 is de invordering deels weer opgestart.

Kinderopvangtoeslagaffaire
De overheid is in 2018 aangesproken op fouten met de kinderopvangtoeslag. De kinderopvangtoeslagaffaire heeft grote gevolgen voor betrokken ouders, kinderen en jongeren. Naar aanleiding van de toeslagenaffaire en daarop volgende rapporten[34] is er binnen de Belastingdienst meer aandacht besteed aan menselijke maat en maatwerk. Het uitgangspunt is dat er recht wordt gedaan aan de belangen van burgers en ondernemers bij de totstandkoming van beleid, wet- en regelgeving en de uitvoering en handhaving daarvan (menselijke maat; definitie Tijdelijke Commissie Uitvoeringsorganisaties (TCU)). Maatwerk is daar onderdeel van en wordt door de TCU omschreven als 'rekening houden met de individuele omstandigheden van de burger én de bedoeling van de wet'. Met betrekking tot menselijke maat, maatwerk en ook rechtsstatelijkheid lopen momenteel verschillende (ontwikkel)trajecten binnen de Belastingdienst. In paragraaf 2.8 is een beschrijving opgenomen over initiatieven op het gebied van menselijke maat en maatwerk.

Fraude Signaleringsvoorziening (FSV)
Tot februari 2020 gebruikte de Belastingdienst de Fraude Signalering Voorziening (FSV) om risicosignalen en informatieverzoeken vast te leggen. Er is geconstateerd dat dit systeem nooit gebruikt had mogen worden, onder andere omdat dit niet voldeed aan de eisen van wet- en regelgeving, zoals de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG). Daarom is FSV in februari 2020 uitgezet. Naar aanleiding hiervan zijn verschillende onderzoeken naar FSV gedaan met als doel om duidelijkheid te krijgen over het gebruik van FSV en de gevolgen daarvan voor burgers en bedrijven.

Er is gewerkt aan activiteiten waarmee herstel, tegemoetkoming of vergoeding van schade wordt geboden wegens een registratie in FSV of tekortkomingen die zich bij de Belastingdienst voordeden ten tijde van FSV.[35] Begin 2023 is gestart met het Programma Fiscale Meldingen & Informatiestromen (PFMI), met als doel het gefaseerd herstarten van het gebruikmaken van meldingen daarvoor in te richten en met waarborgen omklede processen. Overigens betekent het stopzetten van FSV in de onderzoeksperiode niet dat er in die tijd geen enkel signaal meer wordt verwerkt (zie §4.3.6: Signalen over mogelijke fraude vanuit de Belastingdienst).[36]

Vermogensrendementsheffing Box 3
Van 2017 tot en met 2021 ging de Belastingdienst ervan uit dat alle Nederlanders eenzelfde, vast (forfaitair) rendement op hun vermogen maakten. Op 24 december 2021 verklaarde de Hoge Raad de forfaitaire vermogensrendementsheffing onwettig (de Belastingdienst mag uitgaan van een fictief, vast rendement, maar dat mag niet 'significant' hoger zijn dan het werkelijk genoten rendement). Voor de jaren 2017 tot en met 2022 heeft het kabinet rechtsherstel geboden. Er wordt gewerkt aan een nieuwe vermogensrendementsheffing ter vervanging van box 3 maar die zit nog in de ontwerpfase. Ter overbrugging heft de Belastingdienst nu een iets verfijndere forfaitaire belasting op vermogensopbrengst, waarbij spaartegoeden lager belast worden dan beleggingen.

Voor de uitvoering van de herstel- en overbruggingswetgeving box 3 (2022, 2023) en internetconsultatie voor het nieuwe box 3-stelsel (2023) is veel capaciteit ingezet die ten koste is gegaan van de uitvoering van toezicht. Bij de IH is er na jaren van afname in 2022 een flinke toename van afgehandelde bezwaren: als gevolg van de

---

[33] Compliance map.

[34] Onder andere: eindverslag Parlementaire ondervragingscommissie kinderopvangtoeslag (2020) 'Ongekend Onrecht', rapport van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties (2021) 'Klem tussen balie en beleid', rapporten van ABDTOPConsult (2019) 'Regels en ruimte' en (2020) 'Werk aan uitvoering. Fase 1' en 'Werk aan uitvoering, Fase 2' en het rapport van de Commissie Praktische Rechtsbescherming in Belastingzaken (2021). 'Burgers beter beschermd'.

[35] Kamerbrief van 13 oktober 2023 (TK 2022-2023,)

[36] Kamerbrief van 16 december 2022 (TK 2022-2023, 31 066, nr. 1146).

vele Box3-bezwaren is het aantal gestegen van ruim 50.000 in 2021 naar bijna 180.000 in 2022.[37] Omdat bezwaren in de afhandeling prioriteit hebben boven toezicht, heeft een toename in bezwaren een negatieve invloed op de beschikbare capaciteit voor toezicht. Ook liep de Belastingdienst tijdelijk vertraging op bij de aangiften IH, omdat geen aanslagen konden worden opgelegd vanwege de box 3-herstelactie en omdat aanslagen zijn aangehouden naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad over de box 3-heffing (Jaarrapportage Belastingdienst, 2022). In juni 2024 heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan.

Zie Bijlage 2 voor een compleet overzicht van externe factoren en de betekenis daarvan.

2.7 Beleidstheorie van toezicht Belastingdienst

2.7.1 Inleiding

Centraal element in de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie is dat de combinatie van massale processen, dienstverlening en toezicht en opsporing bepalend is voor de compliance. Zoals eerder gememoreerd bestaat er geen afgekaderd en overkoepelend (beleids)plan voor de Belastingdienst dat uitsluitend op toezicht is toegespitst. Wel kan op basis van de strategische kaders, een beleidstheorie gevormd worden die als uitgangspunt kan dienen voor de evaluatie van het toezicht. De ontwikkeling van een beleidstheorie geeft opvolging aan het rapport van de Algemene Rekenkamer[38] en de Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen uit 2017.[39]

De beleidstheorie is uitgewerkt onder meer aan de hand van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie. De beleidstheorie biedt een beschrijving van het beleid, de doelen van dit beleid en de middelen en activiteiten om deze doelen te bereiken, inclusief hun onderlinge samenhang. Aannames over oorzaak en gevolg die gehanteerd worden, bijvoorbeeld over hoe specifieke activiteiten bijdragen aan het realiseren van de (tussen)doelen, worden daarbij geëxpliciteerd.

Op basis van de UTS en later de UHS zijn de verschillende directies P, MKB en GO de afgelopen jaren al bezig geweest om voor hun beleidsonderdeel en doelgroepen tot een beleidstheorie te komen.[40] Deze beleidstheorieën omvatten vaak het geheel van dienstverlenende en toezichthoudende aspecten. De dienstverlening en het toezicht van de Belastingdienst op een specifieke doelgroep belastingplichtigen zijn vaak nauw met elkaar verbonden.

2.7.2 Overkoepelende beleidstheorie van toezicht

Een beleidstheorie is het geheel van kennis en veronderstellingen waarom bepaalde inspanningen en bouwstenen nodig zijn voor het realiseren van een maatschappelijk doel. De in deze paragraaf beschreven beleidstheorie gaat over hoe de Belastingdienst via toezicht de doelstelling bereikt om het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij structureel uit zichzelf (fiscale) regels naleven (compliance). Dat wil zeggen: zonder (dwingende en kostbare) acties van de kant van de Belastingdienst.

Kijkend naar het strategische beleidsdoel van de Belastingdienst (bereidwillige naleving) gaat het om beïnvloeding van het gedrag (capaciteit/motivatie/gelegenheid) van belastingplichtigen. Kijkend naar het hogere maatschappelijke doel (het borgen van de kasontvangsten), is ook het directe effect van toezicht op het corrigeren van fouten relevant, evenals het inzetten op compliance. Om de belastingopbrengsten te borgen zet de Belastingdienst naast toezicht ook andere instrumenten in zoals onder meer voorlichting, communicatie en dienstverlening. Correcties hebben ook een effect. Gedacht kan worden aan toegenomen kennis (geen herhaling van fouten), perceptie van pakkans en sancties, rechtvaardigheid en zichtbaarheid.

---

[37] Rapportage Dalend toezicht (DAPM-0551), Directie DF&A.

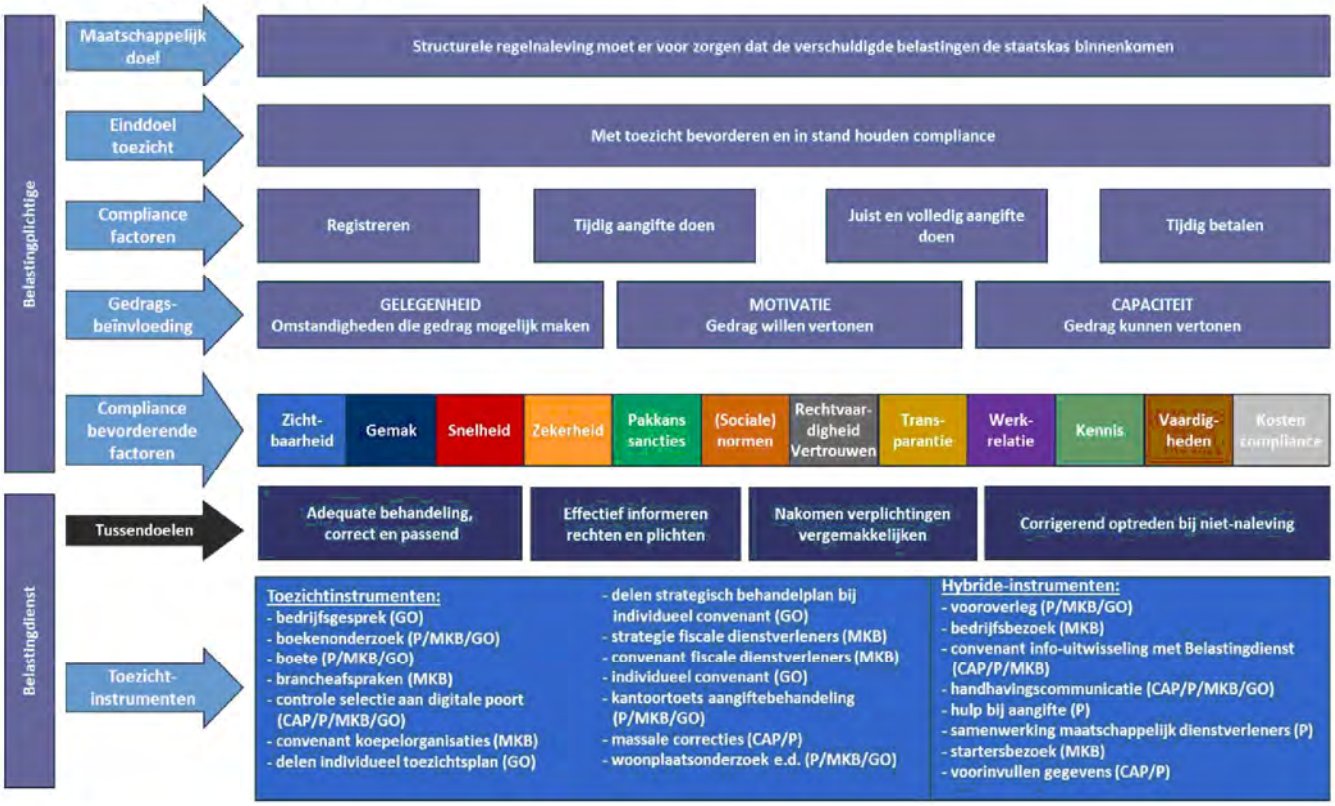
[38] Algemene Rekenkamer (2016). Handhavingsbeleid Belastingdienst. Den Haag: ARK.

[39] Ministerie van Financiën (2017). Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen Belastingdienst. Den Haag: Ministerie van Financiën.

[40] Zie Bijlage 4: ontwikkeling beleidstheorie naar doelgroepen.

De geëxpliciteerde beleidstheorie heeft betrekking op het toezicht door de Belastingdienst als geheel. Wel is het zo dat de Belastingdienst rekening houdt met de verschillende doelgroepen zoals particulieren, MKB-ondernemers en grote ondernemingen en organisaties. De door Panteia opgestelde overkoepelende beleidstheorie is dan ook gebaseerd op de drie afzonderlijke beleidstheorieën van directies P, MKB en GO. In wezen is het een algemene beleidstheorie voor het gehele palet aan activiteiten van de Belastingdienst; uitvoering, dienstverlening, toezicht en opsporing. De Belastingdienst heft en int belastingen, ondersteunt belastingplichtigen bij het nakomen van hun verplichtingen en houdt toezicht op de naleving. Dienstverlening en toezicht door de Belastingdienst zijn daarmee onlosmakelijk met elkaar verbonden. Het dienstverleningsaspect helpt belastingbetalers bij het begrijpen van hun verplichtingen en rechten, alsmede bij het naleven van de regels en voorkomen van fouten, terwijl het toezichtaspect helpt dat de belastinginkomsten correct worden geïnd en dat belastingontduiking wordt voorkomen. Deze combinatie is essentieel voor een effectief belastingstelsel. De in Figuur 2 geëxpliciteerde beleidstheorie heeft daar betrekking op.

Figuur 2 Beleidstheorie



2.7.3 Toelichting op de lagen van de beleidstheorie toezicht

Zoals eerdergenoemd in paragraaf 2.4. is de strategie van de Belastingdienst gericht op een mix van handhavingsinstrumenten om bereidwillige naleving te bevorderen en te borgen, passend binnen de capaciteiten (mensen en middelen) van de Belastingdienst. Het gebruik van een dergelijk mix sluit aan bij wetenschappelijke kennis en inzichten over gedrag en gedragsbeïnvloeding en bij publicaties van OECD over efficiënt en effectief handhaven.

Over handhaving van wettelijke (fiscale) regels zijn in de literatuur modellen ontwikkeld waarin zowel economische afschrikking als dienstverlening en ondersteuning een plek hebben en proactieve en reactieve activiteiten op een logisch beredeneerde manier met elkaar gecombineerd worden. Deze modellen doen recht aan het feit dat mensen (tegelijkertijd) verschillende motieven kunnen hebben om regels al dan niet na te

leven (economische en normatieve). Twee van deze modellen, Responsive regulation (responsief handhaven)[41] en het Slippery Slope Framework[42], zijn wereldwijd invloedrijk en hebben de strategie van de Belastingdienst geïnspireerd.

Uitgangspunt van responsief handhaven is dat mensen gemotiveerd zijn of te motiveren zijn om wettelijke regels na te leven. Toezichthouders stemmen hun optreden af op de motieven, mogelijkheden en het feitelijk vertoond gedrag van de gereguleerden.
Figuur 2 over de beleidstheorie geeft van boven naar beneden een overzicht van het maatschappelijk doel, het einddoel toezicht[43], de compliance factoren, aspecten van gedragsbeïnvloeding en de compliance bevorderende factoren voor de belastingplichtige. Daarna zijn de tussendoelen van de Belastingdienst weergegeven[44], en ook de gehanteerde toezichtinstrumenten en hybride-instrumenten. Hybride-instrumenten kunnen vanuit meerdere processen ingezet worden, bijvoorbeeld vanuit de uitvoering en het toezicht of vanuit dienstverlening en toezicht. De specifieke invulling van de evaluatie naar toezicht beperkt zich tot de toezichtinstrumenten onderaan het figuur.

Kern van de beleidstheorie is dat de doelstelling van de Belastingdienst ziet op de houding en het gedrag van belastingplichtigen en dat activiteiten en inspanningen van de Belastingdienst gericht zijn op gedragsbeïnvloeding. De houding en het gedrag betreffen de naleving van fiscale wet- en regelgeving (de compliance), waarbij het gaat om het tijdig registreren voor belastingplicht, tijdig aangifte doen, juist en volledig aangifte doen en tijdig betalen (laag van de compliance factoren in Figuur 2). Deze gedragingen sluiten aan bij de definitie van compliance van de Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) en de Europese Unie, en kunnen op verschillende niveaus en manieren worden gemeten[45].

Aansluitend op het COM-B model, wordt gedrag aangedreven vanuit gelegenheid, motivatie en capaciteit (laag van gedragsbeïnvloedende factoren in Figuur 2).[46] Dit model voor gedragsverandering stelt dat gedrag voortkomt uit de interactie tussen drie componenten (C, O en M):

1. Capability (capaciteit), wat de psychologische en fysieke bekwaamheid van een individu of organisatie om het gewenste gedrag te vertonen betreft.
2. Opportunity (gelegenheid) wat verwijst naar externe omstandigheden die het gedrag wel of niet mogelijk maken.
3. Motivation (motivatie) wat zowel bewuste als onbewuste cognitieve processen die gedrag richting geven en stimuleren omvat.

De B van Behavior (gedrag) wordt beïnvloed door de dynamische balans tussen deze factoren. In het geval van belastingnaleving (B), moeten belastingplichtigen fysiek en mentaal hiertoe in staat zijn (C), de sociale en/of fysieke omgeving het gedrag toelaten (O), en de motivatie om het gewenste gedrag te vertonen aanwezig zijn (M).

Activiteiten en inspanningen van de Belastingdienst zijn er op gericht om via gelegenheid, motivatie en capaciteit de compliance te borgen of te bevorderen. Gelegenheid, motivatie en capaciteit omvatten meerdere elementen waarop concrete activiteiten en inspanningen kunnen ingrijpen. De belangrijkste aannames in de beleidstheorie zijn dat belastingplichtigen invloed hebben op hun nalevingsgedrag, dat activiteiten van de Belastingdienst dit gedrag kunnen beïnvloeden, en dat gedragsverandering kan optreden wanneer activiteiten zich richten op de bepalende elementen van gelegenheid, motivatie en capaciteit.

---

41 Ayers, I., & Braithwaite, J. (1992). Responsive regulation: transcending the deregulation debate. New York: Oxford University Press.

42 Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. Journal of Economic Psychology, 29, 210–225.

43 Compliance is overigens niet alleen het einddoel van toezicht maar ook van uitvoering en handhaving.

44 Toevoeging van de tussendoelen komt tegemoet aan een van de aanbevelingen uit de vorige beleidsdoorlichting.

45 Zie 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.; OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide.

46 Michie, S., Van Stralen, M. M., & West, R. (2011). The behaviour change wheel: a new method for characterising and designing behaviour change interventions. *Implementation science*, *6*(1), 1-12.

In de dimensie van motivatie kunnen we een onderscheid maken tussen extrinsieke prikkels en intrinsieke motieven. Hierbij worden de intrinsieke motieven aangeduid met de term 'belastingmoraal', waaronder persoonlijke, interne en sociale normen worden geschaard[47]. Deze belastingmoraal wordt gedefinieerd als een geïnternaliseerde verplichting om belastingen te betalen, als onderdeel van de betrokkenheid bij het functioneren van de samenleving. [48] De Fiscale Monitor van de Belastingdienst meet jaarlijks op basis van een wetenschappelijke methode o.a. de belastingmoraal van verschillende belastingplichtigen (particulieren, ondernemingen of toeslaggerechtigden).[49]

Er zijn verschillende gedragsbeïnvloedende factoren die gelegenheid, motivatie en capaciteit van belastingplichtigen beïnvloeden. Onderscheiden activiteiten en inspanningen zijn gericht op het beïnvloeden van deze factoren om bereidwillige naleving te bevorderen. Het verband tussen dergelijke instrumenten en gedragsbeïnvloedende factoren is niet altijd evident. Kleine details in de inzet van instrumenten kunnen aanzienlijke invloed hebben op het gedrag van belastingplichtigen. Verder worden gedragsveranderingen ook beïnvloed door veranderlijke economische en sociale omstandigheden.

In Figuur 2 komt de laag van compliance bevorderende factoren voor die we hierna omschrijven en erbij aangeven onder welke gedragsbeïnvloedende factoren (gelegenheid, motivatie en capaciteit) deze vallen en welke theoretische onderbouwing daarvoor is:

- Zichtbaarheid: de mate waarin organisaties de aanwezigheid en bereikbaarheid van de Belastingdienst ervaren (bijvoorbeeld dienstverlening). Zichtbaarheid beïnvloedt motivatie.
- Gemak: wanneer nakomen van verplichtingen makkelijk is maken belastingplichtigen minder fouten. Gemak beïnvloedt gelegenheid.
- Snelheid: van werken in de actualiteit gaat een sterker gedragsbeïnvloedend effect op de compliance uit doordat de verstreken tijd tussen transactie en fiscaal gevolg kleiner is, waardoor sneller een leereffect zal optreden. Snelheid beïnvloedt motivatie.
- Zekerheid: De mate waarin de organisatie zekerheid ervaart over haar fiscale positie. De bereidheid om compliant te zijn wordt beperkt door de onzekerheden en onduidelijkheden. Zekerheid beïnvloedt gelegenheid en capaciteit.
- Gepercipieerde pakkans (sancties): De mate waarin burgers en bedrijven / individuen en organisaties consequenties ervaren, wanneer zij niet aan verplichtingen voldoen. Pakkans en sancties geven uitdrukking aan het reactieve (controlerende, corrigerende en sanctionerende) optreden van de Belastingdienst en dit heeft effect op een veelheid aan actoren (van het subject van het optreden tot andere burgers die leren over het optreden). Gepercipieerde pakkans beïnvloedt motivatie.
- (Sociale) normen: Onderzoek laat zien dat persoonlijke normen in sterke mate bepalen of iemand zich al dan niet schuldig maakt aan bepaalde overtredingen en vergrijpen. Persoonlijke normen zijn doorgaans sterker van invloed op het al dan niet naleven van wettelijke regels dan afschrikkingselementen (zoals de pakkans en ernst van de sancties) en dan invloeden vanuit de sociale omgeving. (Sociale) normen beïnvloeden motivatie.
- (Procedurele) Rechtvaardigheid/vertrouwen: De aanname is dat wanneer belastingbetalers rechtvaardig behandeld worden door de belastingautoriteit dit de intrinsieke motivatie van de belastingplichtige om de wettelijke verplichting na te komen verhoogt. (Procedurele) Rechtvaardigheid / vertrouwen beïnvloedt gelegenheid en motivatie.
- Ervaren transparantie. De mate van transparantie geeft de bereidheid van de organisatie weer om informatie te delen en open te zijn over verstoringen bij concrete fiscale zaken (zoals fouten in de aangiften, niet of te laat betalen) in de relatie met bijvoorbeeld GO (in het algemeen en met het behandelteam in het bijzonder). Ervaren transparantie beïnvloedt motivatie en capaciteit.

---

[47] Zie Kirchler, E. (2007). The Economic psychology of tax behavior, Cambridge University Press; Frey, B.S. (2003). The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union. Jelle Zijlstra Lecture 2002. Wassenaar

[48] Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen Belastingdienst, oktober 2017. Zie voor de methode Torgler, B. (2011). Tax morale and compliance: review of evidence and case studies for Europe. *World Bank Policy Research Working Paper*, (5922).

[49] Zie hoofdstuk 4 van deze evaluatie voor de resultaten.

- Werkrelatie: de wijze waarop organisaties het contact binnen de zakelijke verhouding met de Belastingdienst ervaren. Werkrelatie beïnvloedt gelegenheid en motivatie.
- Kennis: Passende kennis van belastingzaken zou moeten leiden tot betere naleving van de belastingregels. Complexiteit van wetgeving bevordert het niet-naleven van regels. Het effectief informeren van burgers en bedrijven over hun rechten en plichten, eventueel via tussenpersonen zoals fiscaal dienstverleners, zou de naleving van belastingregels daarom moeten versterken. Kennis beïnvloedt motivatie en capaciteit.
- Vaardigheden: Fiscale vaardigheid kan worden gedefinieerd als het vermogen om een fiscale taak met de gewenste of vereiste kwaliteit of resultaat uit te voeren, waar nodig gebruik makend van hulpmiddelen. Hulpmiddelen zijn: kennis, tijd, materialen, instrumenten, en ook de vaardigheden van andere mensen, zoals een familielid of ingehuurde fiscaal dienstverlener. Vaardigheden beïnvloedt motivatie en capaciteit.
- Compliance-kosten: Verondersteld wordt dat naarmate de nalevingslast voor ondernemingen groter is – en naleving minder gemakkelijk is – naleving meer onder druk kan komen te staan. Door aan te sluiten bij de context van belastingplichtigen en door ervoor te zorgen dat er geen of verminderde gelegenheid is om bijvoorbeeld fouten te maken in de administratie of aangifte (of te laat te betalen), is het voor belastingplichtigen gemakkelijker om compliant te zijn. Compliance kosten beïnvloeden gelegenheid, motivatie en capaciteit.

Voor elk van bovengenoemde compliance bevorderende factoren is ook gekeken naar de wetenschappelijke onderbouwing. Inclusief een uitvoeriger toelichting is deze onderbouwing weer gegeven in Bijlage 3.

Daarnaast heeft de Belastingdienst tussendoelen geformuleerd (laag tussendoelen in Figuur 2) gebaseerd op vier inspanningen van de Belastingdienst om compliance te realiseren.[50] De inspanningen die de Belastingdienst verricht om de tussendoelen te beïnvloeden zijn geformuleerd als:

1) De Belastingdienst geeft iedereen een adequate behandeling.
2) De Belastingdienst informeert burgers en bedrijven effectief over rechten en plichten.
3) De Belastingdienst maakt het burgers en bedrijven zo makkelijk mogelijk om aan hun verplichtingen te voldoen en creëert een omgeving waarin het maken van fouten wordt voorkomen.
4) De Belastingdienst treedt corrigerend op.

Het gaat er daarbij om dat belastingplichtigen ervaren dat de Belastingdienst hen adequaat behandelt, hen effectief informeert, het gemakkelijk en vanzelfsprekend maakt om verplichtingen na te komen en corrigerend optreedt als sprake is van fouten of niet-naleving. De veronderstelling is dat naarmate de tussendoelen meer zijn gerealiseerd, de (bereidwillige) naleving van wet- en regelgeving groter is en het vermogen om compliant te zijn wordt vergroot. De veronderstellingen die daaronder liggen zijn in de Uitvoerings-en Handhavingsstrategie tot op zekere hoogte wel uitgewerkt: "De Belastingdienst stemt zijn handhavingsinstrumenten [derhalve] af op de bereidheid en het vermogen van (groepen van) burgers en bedrijven om aan (fiscale) regels te voldoen. Verschillende instrumenten dienen daarbij verschillende doelen, zoals het informeren van burgers en bedrijven bij het ontbreken van kennis, het bevorderen van zelfredzaamheid, het motiveren om regels na te leven en het corrigeren van bewuste niet-naleving. Hij neemt daarbij in zijn optreden naar een individuele burger of bedrijf de relevante omstandigheden in ogenschouw en stemt zijn handelen daarop af (responsief)."

Tot slot is er onderste laag van de beleidstheorie betreffende de mix van ingezette toezichtsinstrumenten om de compliance te bevorderen. Deze toezichtsinstrumenten worden nader toegelicht bij de procesevaluatie in paragraaf 3.2.

---

[50] Beleidstheorie MKB, fase 2, juli 2021.

2.8 Menselijke maat /maatwerk (passendheid)

Sinds de toeslagenaffaire heeft de Belastingdienst zich voorgenomen om meer rekening te houden met de menselijke maat, wat heeft geleid tot de volgende initiatieven om de passendheid van toezicht te waarborgen:

- **Rechtsstatelijkheid**. Sinds 2021 worden structureel signalen van burgers en bedrijven verzameld, waaronder informatie over hardheden in wet- en regelgeving. De signalen komen uit verschillende bronnen. Om deze signalen op de juiste plek in de organisatie terecht te laten komen, is een intern klantsignalenproces verder ontwikkeld. Via de Stand van de Uitvoering wordt gerapporteerd over knelpunten in de uitvoering. Hierbij wordt ook aangegeven waar, samen met beleid en politiek, gewerkt wordt aan oplossingen. Sinds april 2022 hebben medewerkers van de Belastingdienst de mogelijkheid rechtstreeks signalen te melden via het Loket Rechtsstatelijkheid en Hardheden.
- **Vakmanschap**. In oktober 2021 is gestart met een 'education permanente'-programma voor alle medewerkers die zich met handhaving bezig houden. Het gaat niet alleen om meer vakkennis, maar ook om aspecten die opkomen bij vraagstukken over de menselijke maat. Er moet bijvoorbeeld worden ingegaan op het meewegen van de belangen van burgers en ondernemers, het omgaan met weerstand, het voorkomen van conflicten, het kunnen reflecteren op het eigen optreden en dit ook bespreekbaar kunnen maken. Het is daarbij belangrijk dat medewerkers kennis hebben van de professionele handelingsruimte die het recht biedt en vanuit hun vakmanschap en vakkennis deze ruimte gebruiken. Op deze manier kunnen ze maatwerk bieden waar dat gepast en mogelijk is, met de menselijke maat als kompas. Als verdieping zijn leerprogramma's opgezet en wordt concrete casuïstiek besproken in dialoogsessies tussen leidinggevenden en medewerkers in het kader van het programma Leiderschap en cultuur.
- **Laagdrempelige onafhankelijke rechtshulp voor belastingen en toeslagen.** In het coalitieakkoord 'Omzien naar elkaar' van 10 januari 2022 staat dat het kabinet inzet op het herstel van vertrouwen van de burgers in de overheid. Dit zal alleen gaan als de overheid betrouwbaar is, vertrouwen heeft in de burgers en oog heeft voor de menselijke maat. Eén van de maatregelen uit het coalitieakkoord die moet bijdragen aan het herstel van vertrouwen en verbetering van de relatie burger-overheid is het instellen van een laagdrempelige onafhankelijke fiscale rechtshulp. Om de rechtshulp in den brede te versterken worden acties ingezet ter verbetering van de brede intake (hulp en advies), rechtsbijstand en systeemkritiek. Dit kan niet voorkomen dat burgers of bedrijven niet de hulp vinden of krijgen die ze nodig hebben. Daardoor kunnen ze vastlopen. De taak van onafhankelijke 'belangenbehartiger' kan helpen om het vertrouwen te vergroten. Daarom is in aanvulling op de reeds geïntensiveerde dienstverlening vanuit maatschappelijke organisaties en beide diensten -Belastingdienst en Dienst Toeslagen- gekeken hoe een onafhankelijke Belangenbehartiger kan worden ingericht. Om de Belangenbehartiger goed in te richten is in oktober 2023 een kwartiermaker van start gegaan. Deze gaat de vormgeving, inrichting en het profiel van de Belangenbehartiger uitwerken. Naar verwachting kan de Belangenbehartiger eind 2024 van start.
- **Verbeteracties in het ambtshalve aanslagenproces**. Vanuit de Nationale ombudsman, de commissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken en een intern onderzoek van de Belastingdienst waren er signalen dat het ambtshalve proces voor sommige mensen hard uitpakt. Het ambtshalve aanslagenproces wordt opgestart als een belastingplichtige na herinnering en aanmaning nog steeds geen aangifte doet. In januari en maart 2022 is de Kamer geïnformeerd over de stappen die worden gezet om het ambtshalve aanslagenproces te verbeteren. Zie Kamerstukken II, 2021-2022, 31 066, nr. 986 van 16 maart 2022 en Kamerstukken II, 2021-2022, 31 066, nr. 991 van 21 maart 2022.
- **Aanpak institutioneel racisme**. De Belastingdienst dient alleen die gegevens in zijn selectieprocessen te gebruiken die aantoonbaar relevant en objectief gerechtvaardigd zijn om te kunnen controleren of de fiscale wet- en regelgeving op een juiste manier is toegepast. Voor de Belastingdienst geldt hier, als overheidsorganisatie, een hoge norm. Selectie kan nooit plaatsvinden op karakteristieken van de belastingplichtige die niet fiscaal relevant zijn. De aanpak van institutioneel racisme binnen de Belastingdienst is beschreven in Kamerstuk II, 2021/22, 31066, nr.1030 van 30 mei 2022.
- **Stella-aanpak en vroegsignalering**. De Belastingdienst heeft in de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie (UHS) opgenomen dat er bij de uitvoering en handhaving rekening wordt gehouden met het perspectief en belang van (individuele) burgers en bedrijven. Eén van de pijlers van de UHS is dat de Belastingdienst tijdig signaleert waar burgers en bedrijven vastlopen in (massale) processen en daar passend naar partijen op reageert. Voor gevallen waarin mensen op meerdere gebieden problemen hebben met belastingzaken of

invordering en waarbij het niet mogelijk is om deze problemen via de reguliere (dienstverlenings)kanalen of binnen de reguliere klantbehandeling op te lossen bestaat de 'Stella-aanpak'. Vaak is hierbij sprake van schrijnende omstandigheden, waarbij acute hulp noodzakelijk is. De Stella-teams zijn in 2022 uitgebreid om burgers met complexe problematiek en in een schrijnende situatie te helpen. In 2022 zijn 50 procent meer casussen in behandeling genomen dan in 2021.

- **Programma Herstellen, Verbeteren en Borgen (HVB)**. Met het programma zijn verbeteringen ingezet in het gebruiken van gegevens en de waarborgen in het toezicht. Het programma is in maart 2023 afgerond. Zie Kamerstukken II, 2022-2023, 31 066, 1145, 15 december 2022.
- **Programma Fiscale Meldingen & Informatiestromen**. Er is een Belastingdienstbreed meldingenproces ontworpen voor de zorgvuldige herstart van de behandeling van de geprioriteerde externe meldingen, waarbij de (persoons)gegevensbescherming van burgers en bedrijven gewaarborgd wordt. Het gaat daarbij om meldingen die niet binnenkomen in één van de primaire processen van de Belastingdienst. Binnen het nieuwe meldingenproces vindt ontvangst, registratie en analyse plaats van de melding. Hierna kan een melding eventueel verder behandeld gaan worden binnen de toezichtsprocessen of kan de melding zo nodig conform wettelijke verplichtingen en daaraan gerelateerde convenanten doorgestuurd worden naar andere overheidspartners. Meldingen die niet relevant blijken te zijn, worden conform de Archiefwet 1995 gearchiveerd. Zie Kamerstukken II, 2022-2023, 31066, nr. 1146 van 16 december 2022.
- **Ruimte in het recht en maatwerk**. De Belastingdienst heeft de opleiding 'Ruimte in het Recht' ontwikkeld. Hiermee ontstaat een meer gedeeld inzicht over de ruimte binnen de wet én het recht via opleidingen, trainingen en casusdialoogsessies. Via de casusdialoog zoeken medewerkers oplossingen voor casussen waarin de wet onbedoeld hard uit lijkt te pakken. Met dit instrument wordt bekeken of dat het geval is en zo ja welke ruimte het recht biedt. Dit versterkt het bewustzijn van en biedt ruimte om verschillend over zaken te denken. Leidinggevenden hebben hier een belangrijke rol in het creëren van veiligheid en worden hierin ondersteund vanuit het programma Leiderschap en Cultuur. Een en ander is uitgewerkt in een kader van 17 maart 2023[51]
- **Beleidskader Waarborgen selectie-instrumenten voor de Belastingdienst**. Een van de verbeterpunten van het programma HVB is het maken van een kader voor de Belastingdienst, Toeslagen en Douane waarin waarborgen zijn opgenomen voor het gebruik van selectie-instrumenten. Het waarborgenkader heeft als doel de rechtmatigheid en de transparantie van de risicoselectie (beter) te kunnen garanderen. Selectie-instrumenten in welke vorm dan ook moeten voldoen aan wet- en regelgeving, waaronder de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG). Daar hoort bij dat selectie-instrumenten onderbouwd worden en uitlegbaar zijn in het licht van het doel waarvoor ze worden ingezet. Dit waarborgenkader is daarmee ook een belangrijke stap in de implementatie van het mensenrechtelijk toetsingskader voor risicoprofielen van het College voor de Rechten van de Mens. Met het gereedkomen van het waarborgenkader is het verbeterpunt nog niet afgerond. Het is een uitgebreid kader en de implementatie daarvan is complex in een grote organisatie. Ook zal in de praktijk moeten blijken of het kader verduidelijking of aanpassing behoeft, of waar zich knelpunten in de uitvoering voordoen. De Belastingdienst is gestart met een traject om tot een gedegen implementatie te komen. Dit zal gefaseerd plaatsvinden.

Passendheid is een belangrijke randvoorwaarde voor de uitvoering van toezicht. Het begrip is gerelateerd aan concepten als menselijke maat, maatwerk, rechtsstatelijkheid en behoorlijk bestuur, maar is nog niet ver ingevuld en gedefinieerd in het kader van toezicht. Op basis van groepsgesprekken met onderdelen van de Belastingdienst kwamen we tot een voorlopige definitie van passendheid, namelijk:
"Passend toezicht zet het financieel perspectief, de belevingswereld en het doenvermogen van belastingplichtigen centraal, waarbij tegelijkertijd het maatschappelijk en strategisch doel, het juridisch kader en de uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst in het oog worden gehouden".

---

[51] Hanteren van de menselijke maat in het werk, Concernbreed beleidskader en bijbehorende leer- en werkagenda 2023, Uitwerking van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie Belastingdienst. Versie Driehoek FJZ I&S UHB, 17 maart 2023.

2.9 Beantwoording onderzoeksvragen planevaluatie

In deze paragraaf gaan we in op onderzoeksvraag 1 uit §1.2 hoe de doelen en veronderstellingen van het toezichtsbeleid en de beweging naar de voorkant eruitzien en of de inspanningen die zijn verricht om de menselijke maat en maatwerk (passendheid) bij toezicht te borgen / vergroten het beoogde resultaat opleveren. Ofwel is het aannemelijk dat op basis van het "plan" de beoogde doelen gerealiseerd worden? Om deze vraag te beantwoorden maken we gebruik van een grondige en multidisciplinaire aanpak. Deze aanpak is gebaseerd op onze uitgebreide bureau-expertise, aangevuld met een diepgaande documentenstudie en zorgvuldig uitgevoerde deskresearch. Daarnaast voerden we gerichte interviews met relevante directies binnen de Belastingdienst, zodat we een compleet en genuanceerd beeld kregen van de situatie. Door deze verschillende methoden te combineren, kunnen we een weloverwogen en gefundeerde conclusie trekken over de effectiviteit van de gestelde doelen en de haalbaarheid van de beoogde resultaten. Alvorens de onderzoeksvraag te beantwoorden gaan we in op de ontwikkelingen qua strategie en de subjectgerichte benadering.

Strategie is in de onderzoeksperiode weinig veranderd, maar wel de manier van werken en denken

In de periode 2017 tot en met 2023 is de strategie in het grote geheel niet veel veranderd, maar wel de manier van werken en denken. In 2022 werd de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie (UHS) gepubliceerd, die een voortzetting en uitbreiding vormde van de eerdere Uitvoerings- en Toezichtstrategie. Daarnaast werd de Leidraad Handhavingsregie geïntroduceerd. Deze strategieën zijn het resultaat van diverse ontwikkelingen, waaronder (wetenschappelijke) onderzoeken en de raadpleging van externe adviseurs en klanten over de aanpak en uitvoering van toezicht. De nieuwe Leidraad Handhavingsregie is opgesteld om medewerkers een duidelijke richtlijn te bieden voor hun werkzaamheden. De UHS is onderbouwd met wetenschappelijk literatuur, wat bijdraagt aan de betrouwbaarheid en effectiviteit van de strategie. Verder zijn er de Handreiking Handhavingsplannen, het Beleidskader Handhavingsplannen en het Beleidskader Evaluaties. Evalueren is een belangrijk onderdeel van de UHS en geeft de Belastingdienst de mogelijkheid om te leren van ervaringen, verantwoording af te leggen, beleid en uitvoering bij te sturen en diepgaand te reflecteren op de resultaten en processen.

Door voortdurend te evalueren, kan de Belastingdienst zijn strategie en uitvoering continu verbeteren en aanpassen aan veranderende omstandigheden en behoeften. Een belangrijke ontwikkeling in deze aanpak is de groeiende aandacht voor gedragsbeïnvloeding en de activiteiten die hierbij horen, met als doel burgers, ondernemers en fiscaal dienstverleners te ondersteunen in het vertonen van compliant gedrag.

Een significante verandering in de benadering van de Belastingdienst is naar ons oordeel de meer expliciete koppeling tussen de oorzaak van het gedrag van ondernemers en burgers en de activiteiten van de Belastingdienst. Het doel is ervoor te zorgen dat burgers, bedrijven en fiscaal dienstverleners uit zichzelf aan hun verplichtingen kunnen voldoen, met een grotere nadruk op de dienstbaarheid van de Belastingdienst. Dit betekent dat de Belastingdienst proactief ondersteuning biedt en faciliteiten creëert die naleving vergemakkelijken.

De strategische kaders en ontwikkelingen met betrekking tot toezicht betekenen een grotere aandacht voor de menselijke maat en maatwerk ook de zogenaamde 'beweging naar de voorkant'. Dit betekent dat er een verschuiving heeft plaatsgevonden naar het voorkomen van niet-naleving van fiscale verplichtingen. Deze preventieve benadering wordt bereikt door betere dienstverlening en proactief toezicht vooraf, in plaats van toezicht achteraf of op het moment zelf.

Deze verschuiving houdt in dat er meer nadruk wordt gelegd op het voorkomen van fouten. Dit proactieve toezicht helpt bij het minimaliseren van fouten en vergroot de kans dat burgers en bedrijven hun fiscale verplichtingen correct nakomen. Door deze aanpak kan de Belastingdienst effectiever bijdragen aan een eerlijker en efficiënter belastingstelsel, waarbij zowel de organisatie als de belastingplichtigen profiteren van een meer ondersteunende en voorspelbare omgeving.

Meer subjectgerichte benadering en prestaties meten in de loop der tijd

De Uitvoerings- en Handhavingsstrategie (UHS) en de daarin opgenomen Handhavingsregie van de Belastingdienst hanteren een subjectgerichte benadering, waarbij de belastingplichtige centraal staat. Dit betekent dat de Belastingdienst:

- systematisch en gestructureerd kijkt naar (groepen van) burgers en bedrijven (subjecten), en dit doet op basis van kennis over hun gedrag en de oorzaken daarvan (informatiepositie).
- bewust keuzes maakt bij het inzetten van handhavingsinstrumenten.
- een adequate mix aan handhavingsinstrumenten inzet.
- streeft naar het onderhouden en bevorderen van compliance, en het tegengaan van non-compliance, om zo de continuïteit van belastingopbrengsten te waarborgen (doelstelling/effect).
- dit alles doet binnen de beschikbare mensen en middelen (capaciteit/competenties).

Om deze benadering te ondersteunen, zijn handhavingsplannen opgesteld. De Belastingdienst analyseert op basis van gedragsinzichten en specifieke fiscale fenomenen welke aanpak het meest effectief is, en selecteert vervolgens uit een breed scala aan handhavingsinstrumenten. Het doel hierbij is om instrumenten in te zetten die zoveel mogelijk fouten voorkomen.

De focus van de Belastingdienst richt zich meer en meer op het bevorderen van de bereidwillige naleving. Daarbij zijn vanuit de wetenschappelijke literatuur vier tussendoelen geformuleerd. Dat zijn adequate behandeling, effectief informeren, gemak bieden en fouten voorkomen en corrigerend optreden. Om de prestaties te meten, zijn zowel belevingsindicatoren als objectieve Key Performance Indicators (KPI's) gebruikt. Voor 2019 waren de KPI's voornamelijk gericht op output, zoals het aantal uitgevoerde onderzoeken, controles en correcties. Na 2019 is de Belastingdienst echter meer gaan focussen op outcome-gerelateerde KPI's, waarbij de realisatie van beoogde doelen centraal staat en subjectgericht toezicht belangrijk is. De Directie Grote Ondernemingen (GO) past deze benadering al toe, terwijl de Directie Particulieren (P) en de Directie Midden- en Kleinbedrijf (MKB) hier steeds meer naartoe bewegen. Voor de Directie MKB is het echter lastiger om homogene klantgroepen te onderscheiden vanwege de grote en diverse massa.

Is het aannemelijk dat op basis van het "plan" de beoogde doelen gerealiseerd worden?

Om te bepalen of de Belastingdienst op een effectieve manier haar doelstellingen realiseert via (massaal) toezicht, hebben we in dit hoofdstuk eerst expliciet gemaakt hoe deze toezichtsaanpak is vormgegeven en welke veronderstellingen hieraan ten grondslag liggen. Vervolgens hebben we onderzocht of de zogenaamde 'beleidstheorie' van de Belastingdienst logisch in elkaar zit en of deze te staven is met bestaande wetenschappelijke inzichten. Daarnaast hebben we via interviews met betrokkenen en stakeholders in kaart gebracht in hoeverre zij ervaren dat de gehanteerde werkwijze daadwerkelijk leidt tot de gewenste resultaten. Deze aanpak stelt ons in staat om een goed onderbouwd oordeel te vormen over de effectiviteit en validiteit van het toezichtsbeleid van de Belastingdienst.

De Belastingdienst hanteert een strategie voor de uitvoering en handhaving die duidelijk maakt hoe met de inzet van middelen en capaciteit het beleidsdoel van compliance — het naleven van fiscale verplichtingen door burgers en bedrijven — wordt nagestreefd. Gedurende de onderzoeksperiode zijn verschillende documenten over deze strategie opgesteld. Hoewel de formulering van de strategie in deze documenten kan verschillen, zijn het onderliggende beleidsdoel en de kerninhoud van de strategie niet wezenlijk veranderd.

De strategie is gebaseerd op gedragsbeïnvloeding. De Belastingdienst richt zich hierbij niet alleen op de feitelijke naleving van fiscale verplichtingen, maar ook op het bevorderen van een positieve houding van burgers en bedrijven ten aanzien van belastingbetaling. Door een optimale inzet van capaciteit en middelen en het gebruik van een diverse mix aan handhavingsinstrumenten, zoals toezicht, opsporing, massale processen en dienstverlening, streeft de Belastingdienst ernaar om het gedrag van belastingplichtigen zo te beïnvloeden dat zij bereidwillig aan hun verplichtingen voldoen. Deze aanpak is verankerd in het internationaal erkende concept van 'compliance risk management'. Het uitgangspunt hierbij is dat de Belastingdienst, op basis van risicoanalyses voor niet-naleving, kiest voor een passende mix van handhavingsinstrumenten die naleving bevordert of bestendigt en niet-naleving voorkomt of vermindert. Daarbij wordt erkend dat de specifieke mix van instrumenten die op een belastingplichtige of groep van toepassing is, een directe invloed heeft op de

0001

mate van naleving. Toezicht is in deze strategie geen afzonderlijk element, maar vormt een geïntegreerd onderdeel van het bredere handhavingsbeleid.

Tijdens de onderzoeksperiode is de algemene strategie gericht op een 'beweging naar de voorkant', oftewel een meer preventieve aanpak. Deze aanpak, die al in een eerdere periode was ingezet, heeft als doel om problemen te voorkomen voordat ze ontstaan, in plaats van achteraf corrigerend op te treden. Het voorkomen van fouten staat hierbij centraal, bijvoorbeeld door middel van initiatieven zoals de VIA, de FD-benadering, Horizontaal Toezicht en de aandacht voor de inrichting van administratieve en financiële systemen. De gedachte hierachter is dat wanneer de kwaliteit van de aangifte vooraf kan worden gegarandeerd, de behoefte aan toezicht achteraf afneemt.

Bij de vorige beleidsdoorlichting is vastgesteld 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. Destijds werd een aanbeveling gedaan om tussendoelen voor de instrumenten uit te werken, zodat meer richting kan worden gegeven aan de keuzes in de handhaving die voor de verschillende (sub)groepen burgers en bedrijven moeten worden gemaakt. In de tussentijd zijn deze tussendoelen geformuleerd als: effectief informeren over rechten en plichten, nakomen verplichtingen vergemakkelijken, adequate behandeling en corrigerend optreden bij niet-naleving. De onderliggende veronderstelling is dat een goede balans tussen de inspanningen gericht op deze tussendoelen zal leiden tot het waarborgen en verbeteren van de compliance.

Er zijn positieve elementen te noemen die aannemelijk maken dat de beoogde doelen gerealiseerd worden. Vooruitlopend op het cijfermatig inzicht toezicht in hoofdstuk 4 blijkt uit nalevingscontroles om de effectiviteit te meten door middel van steekproeven door de directies P en MKB dat deze controles laten zien dat een groter deel van de aangiften correct wordt ingevuld en dat het nalevingstekort afneemt. [52] Verder blijkt uit de Fiscale Monitor dat de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen het (zeer) belangrijk vindt dat aangiften op tijd, juist, en volledig worden ingediend, met weinig fluctuaties in deze opvatting. De belevingsindicatoren laten zien dat particulieren de adequate behandeling door de Belastingdienst gematigd negatief beoordelen, terwijl andere doelgroepen hier gematigd positief over zijn. Alle doelgroepen zijn gematigd positief over de effectiviteit van informeren, het bieden van gemak en het voorkomen van fouten, evenals over het corrigerend optreden van de Belastingdienst. De kengetallen sinds 2021 tonen dat het vertrouwen in de Belastingdienst neutraal is bij particulieren, maar gematigd positief bij andere doelgroepen. Wat betreft de belastingmoraal, zijn alle doelgroepen positief.

De 'beweging naar de voorkant' en de bijbehorende strategie zijn door de uitvoerende directies Particulieren, Midden- en Kleinbedrijf, en Grote Ondernemingen verder uitgewerkt in specifiek beleid gericht op de verschillende doelgroepen. In overeenstemming met eerdere aanbevelingen hebben deze directies de doelen en mechanismen voor de verschillende doelgroepen geconcretiseerd in een beleidstheorie. Hoewel in deze beleidstheorieën accenten kunnen verschillen afhankelijk van de doelgroep, kon voor deze evaluatie een overkoepelende beleidstheorie worden geformuleerd waarin alle doelen en mechanismen worden samengebracht. Net als in de UHS omvat deze overkoepelende beleidstheorie niet alleen toezicht, maar ook andere beleidsinstrumenten zoals dienstverlening, massale processen en opsporing. Het voorkomen van fouten aan de voorkant, bijvoorbeeld door het VIA-systeem, kan een aanzienlijk positief effect hebben op de naleving, terwijl toezicht achteraf over het algemeen duurder en tijdrovender is. Of er sprake is van een juiste mix van toezicht vooraf, in de actualiteit en achteraf is lastig vast te stellen. Daarvoor is nader empirisch onderzoek nodig.

Hoewel positieve effecten van het beleid aannemelijk zijn is per elk van de 22 toezichtsinstrumenten genoemd in Figuur 2 van de beleidstheorie in paragraaf 2.4 niet duidelijk op welke wijze en in welke mate ze per stuk bijdragen aan de compliance en/of welke compliance bevorderende factoren een rol spelen. Zie meer daarover

---

[52] Zie voor de precieze cijfers hoofdstuk 4 het cijfermatig inzicht toezicht.

in het cijfermatig inzicht toezicht in hoofdstuk 4. De Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst gaat ervan uit dat compliance wordt gerealiseerd door de inzet van een (juiste) mix of combinatie van handhavingsinstrumenten. Daaruit valt af te leiden dat compliance niet is terug te voeren op één instrument of inspanning, maar zich manifesteert door - zo is de aanname - verschillende inspanningen van de Belastingdienst (uitvoering en handhaving, waaronder toezicht).

Sinds de toeslagenaffaire heeft de Belastingdienst zich voorgenomen om meer rekening te houden met de menselijke maat wat heeft geleid tot kaders om de passendheid van toezicht te waarborgen.[53] Of het aannemelijk is dat de inspanningen van de Belastingdienst om de menselijke maat en het maatwerk (passendheid) bij toezicht te borgen en te vergroten bijdragen aan het behalen van de beoogde resultaten is gezien de recente kaders nog niet goed te beoordelen. Dit aangezien de kaders voor deze inspanningen pas in de laatste jaren zijn ontwikkeld en er nog beperkte ervaring en bewijs beschikbaar is om dit vast te stellen. Verdere evaluatie is nodig om te bepalen of de recente aanpassingen in de genoemde kaders effectief zijn in het realiseren van de doelstellingen.

Uit de literatuurstudie blijkt dat de algemene strategie in lijn ligt met gangbare wetenschappelijke modellen voor handhaving, waarin zowel economische afschrikking als dienstverlening en ondersteuning een plaats hebben, zoals de concepten van 'responsive regulation' en het 'slippery slope framework'. De 'beweging naar de voorkant' wordt eveneens waargenomen bij andere belastingdiensten en sluit aan bij inzichten van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OECD), zoals 'Right from the Start', 'Compliance by Design', en 'Tax Administration 3.0'.

Samenvattend kan worden geconcludeerd dat de Belastingdienst een brede strategie voor uitvoering en handhaving volgt, inclusief toezicht, die in de onderzoeksperiode consistent is gebleven. Deze strategie is op coherente wijze uitgewerkt naar specifiek beleid voor verschillende doelgroepen en wordt ondersteund door inzichten uit wetenschappelijke literatuur, ervaringen van andere belastingdiensten, en aanbevelingen van de OECD. Kanttekening daarbij is wel dat een evaluatie die zich uitsluitend richt op het toezicht, zoals de onderhavige, wordt bemoeilijkt omdat de strategie van de Belastingdienst niet alleen is gericht op toezicht, maar juist op een samenhangende inzet van verschillende handhavingsinstrumenten, zoals ook opsporing, massale processen en dienstverlening. Toezicht is hierbij geen losstaand element, maar maakt integraal deel uit van het bredere handhavingsbeleid. Hierdoor is het lastig om het plan van toezicht afzonderlijk te beoordelen, aangezien het nauw verweven is met de inzet van andere instrumenten en middelen die gezamenlijk zijn gericht op het bevorderen van naleving door belastingplichtigen.

---

[53] Zie paragraaf 2.8 voor de initiatieven over menselijke maat en maatwerk.

3 Procesevaluatie: uitvoering van toezicht

3.1 Inleiding

De procesevaluatie richt zich op de uitvoering en het verloop van het toezicht. Bij de processen is de vraag hoe de strategie van 'de beweging naar de voorkant' tot uiting komt in de praktijk van het (massale) toezicht voor de verschillende groepen belastingplichtigen (burgers, MKB en GO). Wat betekent de 'beweging naar de voorkant' in de praktijk van (massaal) toezicht; welke toezichtsinspanningen/-activiteiten/-instrumenten van directies kunnen onder die beweging worden geschaard? Naast een overzicht gaat het om een beschrijving van de belangrijkste typen activiteiten die binnen de verschillende doelgroepen worden ingezet. Voor wie (welke doelgroepen) worden welke (typen) activiteiten ingezet, wanneer en waarom? Daarmee wordt onderzoeksvraag 2 beantwoord, te weten:

Hoe wordt in de praktijk uitvoering gegeven aan de 'beweging naar de voorkant': welke inspanningen/activiteiten/instrumenten zijn onderdeel van de 'beweging naar de voorkant' en wanneer en waarom worden ze uitgevoerd of ingezet?

In het kader van het actieplan Toezicht is in kaart gebracht welke instrumenten vanuit het toezicht worden ingezet. De Belastingdienst zet vanuit de dienstverlening, het toezicht en de opsporing verschillende handhavingsinstrumenten in om regelnaleving (compliance) te onderhouden of te verbeteren. Op basis van informatie over het nalevingsgedrag en de oorzaken van dit gedrag kiest de Belastingdienst de meest passende instrumenten op individueel- of groepsniveau. In de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst is proactief handelen beschreven, zodat fouten in aangiften zoveel mogelijk worden voorkomen. Daarnaast blijft het nodig om toezicht uit te voeren als de aangiften binnen zijn en handelt de Belastingdienst reactief. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de inzet van handhavingsinstrumenten / interventies voorafgaand aan het indienen van de aangifte en na het indienen van de aangifte. Het overzicht van instrumenten voortkomend uit het Actieplan Toezicht is in lijn gebracht met het Rakingsraamwerk Uitvoering en Handhaving dat in maart 2024 is vastgesteld.[54] Panteia heeft dit overzicht beoordeeld en neemt deze toezichtsinstrumenten als uitgangspunt voor de procesevaluatie.

Hierna wordt eerst in §3.2 ingegaan op de samenstelling van instrumenten en activiteiten van toezicht en wanneer en waarom ze worden uitgevoerd of ingezet. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de inzet van instrumenten voorafgaand aan het indienen van de aangifte en na het indienen van de aangifte. Daarna wordt ingegaan op ontwikkelingen die van invloed zijn geweest op de uitvoering (§3.3). Tot slot beoordelen wij aan de hand van de strategie of en in hoeverre in het proces in de praktijk uitvoering is gegeven aan de "beweging naar de voorkant" (§3.4).

3.2 Instrumenten en activiteiten toezicht in de praktijk

3.2.1 Overzicht van toezichtsinstrumenten

Een overzicht van de toezichtsinstrumenten naar dienstonderdeel is opgenomen in Tabel 7. Daarbij wordt onderscheid gemaakt in instrumenten die volledig als toezichtsinstrument kunnen worden gezien en hybride-instrumenten die vanuit meerdere processen ingezet worden, bijvoorbeeld vanuit de uitvoering en het toezicht of vanuit verschillende handhavingsprocessen zoals dienstverlening en toezicht.

[54] Het Rakingsraamwerk Uitvoering en Handhaving is een hulpmiddel en voorziet in een ordening van instrumenten die worden toegepast in het contact met burgers en bedrijven bedrijf (raking). Momenten waarop de mogelijkheid bestaat de compliance van burgers en bedrijven te beinvloeden.

Tabel 7 Instrumenten toezicht en hybride instrumenten naar doelgroepdirectie [55]

Instrument	CAP	P	MKB	GO
Toezicht:				
Analyse aan de poort	X	X	X	X
Bedrijfsgesprek				X
Boekenonderzoek		X	X	X
Boete		X	X	X
Brancheafspraken			X	
Convenant met koepelorganisaties			X	
Fiscaal dienstverlenersstrategie			X	
Fiscaal dienstverlenersconvenant			X	X
Individueel convenant				X
Kantoortoets (aangiftebehandeling)		X	X	X
Massale correcties	X	X		
Overige onderzoeken		X	X	X
Pro Memorie(PM)-brieven		X		
Hybride:				
Bedrijfsbezoek			X	
Convenant info-uitwisseling Belastingdienst	X	X	X	X
Handhavingscommunicatie	X	X	X	X
Hulp bij aangifte		X		
Individueel toezichtsplan delen				X
Samenwerking met maatschappelijke dienstverleners		X		
Startersbezoek			X	
Strategisch behandelplan (bij individueel convenant) delen				X
Voorinvullen gegevens	X	X		
Vooroverleg*		X	X	X

**Voor de evaluatie van toezicht is gekozen om ook vooroverleg op de lijst te zetten omdat dit in de onderzoeksperiode onder toezicht werd geschaard; recentelijk is dit veranderd en wordt vooroverleg gezien als uitvoering.*

Bron: Belastingdienst, bewerking Panteia

3.2.2 Inspanningen en activiteiten toezichtsinstrumenten

In deze paragraaf worden de inspanningen en activiteiten van toezichtsinstrumenten beschreven:

- ***Analyse aan de poort***

Na het indienen van de aangifte beoordeelt de Belastingdienst de aangifte op mogelijke vergissingen. Indien nodig wordt hierover telefonisch contact opgenomen met burgers en bedrijven om eventuele vergissingen in

[55] Informatie in deze paragraaf is grotendeels gebaseerd op de Nota driehoek FJZ/I&S/UHB Overzicht toezichtsinstrumenten en definities van 9 april 2024 in lijn met het Rakingsraamwerk Uitvoering en Handhaving dat in de driehoek is vastgesteld in maart 2024. Vooroverleg is toegevoegd omdat dit veel kenmerken van toezicht heeft in de beschouwde onderzoeksperiode.

overleg direct te kunnen herstellen (corrigeren in de aangifte). Het uitgangspunt is de bescherming van de burger. Indien nodig voert de Belastingdienst een blokkade op voor het opleggen van een negatieve voorlopige aanslag IH. Dit doet de Belastingdienst om te voorkomen dat belastingplichtige het terugontvangen bedrag later weer moet terugbetalen en dat daardoor mogelijk financiële problemen ontstaan. Deze analyse heeft mede tot doel om te voorkomen dat de Belastingdienst een foutief verzamelinkomen vaststelt, waardoor belastingplichtige problemen kan krijgen met bijvoorbeeld toeslagen.

- ***Bedrijfsgesprek***

Bedrijfsgesprekken worden geïnitieerd door het behandelteam van GO of de organisatie [zelf]. Dit kan gebeuren in diverse fasen van de klantbehandeling. De diepgang en inhoud van het bedrijfsgesprek kunnen uiteenlopen. Een bedrijfsgesprek kan onder andere zien op de kennismaking van het behandelteam en de organisatie, het toezicht op Zeer Vermogende Personen (het ZVP-gesprek), om te praten over de ingediende aangiften [of specifieke fiscale onderwerpen] of een gesprek voor het inwinnen van informatie om het strategisch behandelplan te actualiseren.

- ***Boekenonderzoek***

Een boekenonderzoek (of veldtoets) is een belastingcontrole waarmee een controlemedewerker het object van onderzoek (het controleobject; in regel een aangifte), waarvoor een andere partij verantwoordelijk is (burger of bedrijf), toetst of evalueert aan de hand van criteria op juistheid en volledigheid van de aangifte (normen) en waarover hij zich een oordeel vormt.
De Belastingdienst hanteert bij een belastingcontrole de volgende controledoelen:
• Vaststellen of alle transacties verantwoord zijn;
• Vaststellen of de relevante gegevens van de transacties volledig vastgelegd zijn;
• Vaststellen of die gegevens juist en tijdig verantwoord zijn;
• Vaststellen of de schattingsposten juist zijn;
• Vaststellen of de relevante wet- en regelgeving is toegepast.
Boekenonderzoeken vinden veelal op locatie plaats, maar in de Coronatijd ook digitaal en op afstand.

- ***Boete***

Een boete (onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom) kan om verschillende redenen aan burgers en bedrijven die niet (tijdig) voldoen aan een fiscale verplichting gegeven worden. Bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige niet vraagt (of niet op tijd aanmeldt) om toezending van een aangifteformulier, de aangifte niet (of niet op tijd) instuurt, de aangifte onjuist of onvolledig invult of de aanslagbelasting niet op tijd betaalt. Er zijn twee soorten boetes: verzuimboetes en vergrijpboetes. Bij een vergrijpboete moet er sprake zijn van opzet of grove schuld.

- ***Brancheafspraken***

De Belastingdienst maakt afspraken over fiscale aangelegenheden met brancheorganisaties waarvan de aangesloten ondernemingen veelal werkzaam zijn in het midden- en kleinbedrijf. Voor de samenwerking met de brancheorganisaties zijn er, naast afspraken over het operationaliseren van een overlegplatform, twee mogelijkheden:

- Als de brancheorganisatie zelf toezicht houdt op het naleven van de afspraken die met de Belastingdienst zijn gemaakt, sluit de Belastingdienst met die organisatie een branche-convenant.
- Als de brancheorganisatie geen toezicht op het naleven van de afspraken houdt, kunnen afspraken over fiscale aangelegenheden worden vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst.

- ***Convenant met koepelorganisatie***

De Belastingdienst sluit convenanten met koepel-, branche en beroepsorganisaties van fiscaal dienstverleners die een bijdrage leveren aan het kwaliteitssysteem van hun leden en kwaliteitseisen stelt aan leden. Deze organisaties monitoren of de leden voldoen aan de gestelde kwaliteitseisen. Als een fiscaal dienstverlener lid is van een dergelijke organisatie waarmee de Belastingdienst een zogenaamd koepelconvenant heeft gesloten, kan de fiscaal dienstverlener deelnemen aan horizontaal toezicht fiscaal dienstverleners via die

koepelorganisatie. De Belastingdienst heeft koepelconvenanten afgesloten met de Extendum, KAN (Auxilium/Fiscount), NOAB, NOB, Novak, RB en SRA

- ***FD strategie***

De Fiscaal-Dienstverleners-benadering onderscheidt de volgende aanspreekpunten

  - De relatiebeheerder voor fiscaal dienstverleners die, al dan niet via een koepelorganisatie, zijn aangesloten bij Horizontaal Toezicht FD.
  - De accountmanager voor de FD's die niet deelnemen aan Horizontaal Toezicht FD.
  - De koepelbeheerder voor de koepelorganisaties met een koepelconvenant en daarnaast de NBA.

- ***FD-convenant***

FD-convenanten zijn afspraken tussen FD's en de Belastingdienst. De onderlinge relatie is gebaseerd op vertrouwen, begrip en transparantie. De wijze waarop de samenwerking wordt vormgegeven is vastgelegd in de Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners.
De Belastingdienst sluit alleen convenanten met fiscaal dienstverleners, indien zij een adequaat kwaliteitssysteem hebben, op basis waarvan de fiscaal dienstverlener borgt dat de aangifte voldoet aan de norm (de aanvaardbare aangifte). De Belastingdienst past daarop het toezicht aan.
Toezicht op de afspraken in het convenant en de kwaliteit van de convenantaangiften vindt tijdens de looptijd van het convenant plaats in de vorm van monitoring en steekproefsgewijze controle van aangiften.
Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing.

- ***Individueel convenant***

De individuele werkrelatie bij Horizontaal Toezicht is gebaseerd op onderling vertrouwen, begrip en transparantie. Om de uitgangspunten die bij deze werkrelatie horen te bekrachtigen wordt op verzoek van de organisatie een individueel convenant afgesloten of wordt een aangifte onder een fiscaal dienstverlenersconvenant ingediend. Het convenant biedt voor deze organisaties een kader dat aangeeft op welke wijze partijen met elkaar om willen gaan.
Horizontaal toezicht Grote Organisaties is een vorm van toezicht waarin individuele convenanten worden gesloten met grote organisaties die voldoen aan de criteria. De convenanten zijn gebaseerd op vertrouwen, begrip en transparantie. Daarbij is het uitgangspunt dat er voldoende aandacht is voor de fiscale beheersing binnen de organisatie (Tax Control Framework).

- ***Kantoortoets (aangiftebehandeling)***

Het op kantoor beoordelen van de juistheid, de volledigheid en de tijdigheid van (een deel van) de aangifte door een inspecteur. Doordat een kantoortoets op afstand van de burger of het bedrijf wordt uitgevoerd, heeft de inspecteur minder middelen beschikbaar om de toetsing uit te voeren. De reikwijdte en diepgang van de beoordeling is daarmee beperkter dan bij een boekenonderzoek.

- ***Massale correcties***

Een eenvoudige vorm van toezicht op aangiften IH met maximaal één geconstateerd risico op een mogelijke onjuistheid. Het gaat dan met name om aangiften waarvan de ingevulde gegevens niet overeenkomen met de gevalideerde derdeninformatie afkomstig van onder andere werkgevers, uitkeringsinstanties of pensioenfondsen. Belastingplichtigen waarvan de aangiften betrokken zijn in deze massale toets, krijgen automatisch een vooraankondiging tot correctie. Ze hebben dan nog ongeveer drie weken om op deze brief te reageren. Soms is de ontvangen derdeninformatie niet juist of onvolledig door bijvoorbeeld een faillissement. Indien niet gereageerd wordt, wordt de aangifte automatisch gecorrigeerd. ABS (AanslagBelastingSysteem) voert deze correctie geautomatiseerd door in de aanslagen IH.

- ***Overige onderzoeken***

Naast het 'reguliere' boekenonderzoek kan ook gekozen worden voor een specifiek onderzoek zoals: private equity beoordeling, IT-onderzoek, aandelenwaardering, beoordeling ANBI-status, WIB-onderzoek, of een

woonplaatsonderzoek. Onder de overige onderzoeken kunnen ook het derdenonderzoek en het waardeonderzoek geschaard worden.

- ***Pro Memorie(PM)-brieven***

In de fase na indienen van aangiften zet de directie particulieren PM-brieven (zogenoemde pro-memoriebrieven) in om belastingplichtigen te wijzen op een mogelijk onjuist of niet ingevulde rubriek in de aangifte en ze uit te nodigen om mogelijke fouten te herstellen door een nieuwe aangifte in te dienen. De PM-brieven zijn bedoeld om het achteraf corrigeren van de aangiften te voorkomen. Daarnaast zit er een educatieve kant aan: de burger wordt geattendeerd op mogelijke fouten en hoe dit in volgende aangifte(n) goed te doen.

3.2.3 Inspanningen en activiteiten hybride-instrumenten

In deze paragraaf komen de inspanningen en activiteiten van hybride-instrumenten aan bod. Dit zijn instrumenten die vanuit meerdere processen ingezet worden, bijvoorbeeld vanuit de uitvoering en het toezicht of vanuit verschillende handhavingsprocessen zoals dienstverlening en toezicht.

- ***Bedrijfsbezoek***

Een bezoek, dat zich in het bijzonder richt op de beeldvorming omtrent de aard, omvang en de interne organisatie van de bedrijfsactiviteiten.

- ***Convenant over uitwisseling van informatie met de Belastingdienst***

De overheid wil dat haar organisaties meer samenwerken waardoor de overheid als geheel efficiënter en effectiever gaat werken. In dat verband wordt onderling ook informatie uitgewisseld. Daarbij worden de wettelijke bepalingen strikt in acht genomen zoals bijvoorbeeld de privacyregelingen. De Belastingdienst publiceert de samenwerkingsconvenanten met andere organisaties. Dit zijn meestal overheidsorganisaties maar dat hoeft niet altijd zo te zijn. Hierbij gaat het om afspraken over:

- de gezamenlijke handhaving van overheidsregelingen
- het onderling uitwisselen van informatie

Het convenant met het UWV over de samenwerking in de loonaangifteketen is een voorbeeld van een breed convenant dat toeziet op zowel de ingaande als uitgaande informatiestroom waarmee zowel de administratie van de Belastingdienst als het UWV wordt gevoed, maar waarin ook afspraken over het gebruik van gegevens voor handhaving zijn opgenomen.
Een ander voorbeeld van een samenwerkingsconvenant is het convenant met de Koninklijke Bibliotheek voor ondersteuning van mensen die aangifte doen voor de inkomensheffing of die toeslagen aanvragen of wijzigen.

- ***Handhavingscommunicatie***

Handhavingscommunicatie omvat berichten of berichtgeving gericht op het attenderen of herinneren en bestaat onder andere uit de volgende instrumenten:

✓ *Attentiebrief*

Een attentiebrief attendeert de belastingplichtige op een specifiek onderwerp dat van toepassing kan zijn op de aangifte. Deze wordt soms verstuurd aan de hand van informatie uit voorgaande aangiften (bijv. een bepaalde aftrekpost die eerder ook is gebruikt). Een ander voorbeeld is de geldteruggavebrief, waarin burgers worden geattendeerd dat zij, door het doen van aangifte, wellicht te veel betaalde belasting terug kunnen krijgen.

✓ *(Administratieve) Herinnering*

Een herinnering is een attentie om binnen 7 (extra) werkdagen de aangifte of een betaling te voldoen. De herinnering is nog kosteloos. Als niet na de herinnering wordt voldaan, volgt een aanmaning.

✓ *SMS-berichten/pushnotificaties*

Burgers en bedrijven kunnen door middel van geautomatiseerde berichten geattendeerd worden op diverse punten, zoals het doen van aangifte. Voorbeelden hiervan zijn de SMS-berichten ter voorkoming van aangifteverzuim en de notificaties in de BTW-alert-app.

✓ *Outbound bellen*

Als de Belastingdienst weet dat het burgers en bedrijven niet lukt om zijn verplichtingen na te komen, dan neemt de Belastingdienst zélf contact op om zo problemen te voorkomen.

- ***Hulp bij aangifte (HUBA)***

Hulp bij aangifte (HUBA) is de ondersteuning die gegeven wordt aan burgers om hen te helpen aan de aangifteplicht te kunnen voldoen of anderszins te helpen. Meestal door middel van een bezoek aan de balie.

- ***Individueel toezichtsplan (TOP) delen***

GO geeft het toezicht op de Top 100 profit-organisaties vorm via het Individueel toezichtsplan (ITP). Het ITP sluit aan bij de governance binnen een organisatie, de fiscale strategie, de fiscale doelstellingen en beheersingsmaatregelen die een organisatie heeft getroffen. Ook heeft het ITP een operationele kant, waarbij werkzaamheden worden bepaald die nodig zijn om – waar mogelijk in samenwerking met de organisatie – de aanvaardbaarheid van de aangiften van de organisatie vast te stellen. In het ITP worden de verantwoordelijkheden van behandelteam en de organisatie gedefinieerd. Het behandelteam differentieert en levert maatwerk op basis van de getoonde transparantie en mogelijkheden om te werken in de actualiteit. De klantcoördinator deelt het ITP met de Top 100 profit organisatie.

- ***Samenwerking met maatschappelijk dienstverleners***

De Belastingdienst ondersteunt maatschappelijk dienstverleners en anderen die burgers helpen met hun belastingzaken zoals het juist invullen van de aangifte. Deze aanpak staat bekend als 'help de helper'. De ondersteuning bestaat uit onder andere uit een digitaal te raadplegen Kennisnetwerk, Live (digitale) bijeenkomsten, Relatiebeheer en Samenwerking met bibliotheken.

- ***Startersbezoek***

Een vorm van een bedrijfsbezoek waar de focus ligt op het informeren en/of ondersteunen van de startende ondernemer.

- ***Strategisch Behandelplan delen***

Het strategisch behandelplan bestaat uit drie onderdelen: het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie. GO deelt het strategisch behandelplan met de categorie Groot en Top 30 publieke organisatie als daarmee een convenant is gesloten.

- ***Voorinvullen gegevens***

De vooraf ingevulde aangifte (VIA) is een aangifte Inkomensheffing (IH) waarin aangeleverde en gevalideerde gegevens van derden op zoveel mogelijk rubrieken al door de Belastingdienst zijn ingevuld. Burgers en bedrijven hoeven in dit geval alleen nog maar te controleren of alles klopt, gegevens aan te vullen als deze ontbreken en kunnen vervolgens de aangifte ondertekenen en indienen.

- ***Vooroverleg***

Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur en de belastingplichtige en/of zijn vertegenwoordiger. Het vooroverleg leidt tot een standpunt van de inspecteur over de manier waarop het recht in een specifiek geval zal worden toegepast. Als MKB-ondernemers van tevoren zekerheid willen over de fiscale aspecten van hun bedrijfsvoering kunnen ze verzoeken om een vooroverleg. Een voorwaarde voor het voeren van vooroverleg is dat de belanghebbende, of zijn vertegenwoordiger, alle relevante feiten en gegevens vermeldt en een standpunt inzake de fiscale gevolgen inneemt. Als de feiten niet of onvolledig zijn verstrekt, kan er geen zekerheid worden gegeven, of alleen op de punten die wel helder zijn.

Moment van toezicht

In § 1.5.1 is aangegeven welke instrumenten voorafgaand aan het indienen van de aangifte en na het indienen van de aangifte worden ingezet (toezicht vooraf, in de actualiteit en achteraf).

3.3 Ontwikkelingen die van invloed zijn geweest op de uitvoering

Voordat we ingaan op de vraag hoe in de praktijk uitvoering wordt gegeven aan het toezicht, waaronder de 'beweging naar de voorkant" schetsen we eerst een aantal ontwikkelingen die van belang zijn geweest in de onderzoeksperiode 2017-2023. Deze ontwikkelingen zijn naar voren gekomen uit de documentenstudie, de interviews en oordeelsvorming van Panteia. Punten die achtereenvolgens aan bod komen zijn:

- activiteiteninzet naar belastingmiddelen en dienstonderdelen;
- meer aandacht van de Belastingdienst voor aanpassingen de laatste jaren;
- meer accent op beweging naar de voorkant en voorkomen van fouten;
- afname van toezicht achteraf;
- verdere doorontwikkeling van horizontaal toezicht;
- het handhavingsmoratorium schijnzelfstandigheid;
- meer aandacht voor de menselijke maat en maatwerk sinds de toeslagenaffaire;
- meer nadruk ook op maatwerk;
- oplossen onvolkomenheden op de PDCA/handhavingsregie;
- externe factoren.

Activiteiteninzet naar belastingmiddelen en dienstonderdelen

In het kader van de procesevaluatie is gekeken naar de verschillende activiteiten en toezichtsinstrumenten van de Belastingdienst, gericht op diverse belastingmiddelen en dienstonderdelen. Een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen aanslagbelastingen (IB en VPB) en aangiftebelastingen (LH en OB). Bij aangiftebelastingen wordt het verschuldigde belastingbedrag direct bepaald door de aangifte zelf, zonder voorafgaande beoordeling door de Belastingdienst. In tegenstelling hiermee ligt bij aanslagbelastingen de verantwoordelijkheid voor het correct vaststellen van het verschuldigde bedrag bij de Belastingdienst. Daarom is er een systeem ingesteld waarbij geselecteerde aangiften worden gecontroleerd voordat de aanslag wordt opgelegd.

In vergelijking met voorgaande jaren wordt er meer aandacht besteed aan de juistheid van gegevens in loonaangiften van bedrijven, voornamelijk vanwege de gegevensoverdracht naar de VIA. Deze aandacht voor nauwkeurigheid heeft waarschijnlijk geleid tot minder correcties in loonaangiften. De omzetbelasting, als Europese belasting, vereist samenwerking op Europees niveau, waarbij het toezicht deels wordt bepaald door regelgeving vanuit Brussel. In de afgelopen periode traden er significante verschuivingen op binnen de omzetbelasting, met name door de toename van particulieren die ondernemer werden door de aanschaf van zonnepanelen , wat leidde tot een sterke groei van het klantsegment MKB, alhoewel de aangifte IH nog altijd behandeld wordt door directie P.

De Belastingdienst heeft haar beleid aangepast door meer open te staan voor signalen van fiscale dienstverleners, waarbij zij worden uitgenodigd om mee te denken over mogelijke oplossingen voor knelpunten. Een voorbeeld daarvan is het opleggen van voorlopige aanslagen IH in plaats van definitieve, in afwachting van uitspraken van de Hoge Raad. Het betreft het opleggen van definitieve aanslagen (2021 en 2022) en het afhandelen van bezwaarschriften box 3 over de jaren 2017 tot en met 2022 waarbij sprake is van andere vermogensbestanddelen dan 'bank- en spaartegoeden'. Door het aanhouden van de bezwaren en definitieve aanslagen hoeven belastingplichtigen niet zelf te procederen om aanspraak te kunnen maken als de uitkomst van de lopende cassatieprocedures voor hen gunstig is. Deze afspraken maken het aanslagen- en bezwaarschriftenproces minder belastend voor belastingplichtigen en fiscaal intermediairs, en beter beheersbaar voor de Belastingdienst. De afhandeling van de bezwaarschriften en het opleggen van de aanslagen zal na de arresten van de Hoge Raad plaatsvinden. In juni 2024 is uitspraak gedaan.

Driekwart van de ondernemers maakt gebruik van een fiscaal dienstverlener. Dat betekent dat als men gebruik maakt van de diensten van fiscaal dienstverleners waarborgen kunnen zijn ingebouwd en het toezicht mogelijk beperkter kan blijven. Een FD kan bedrijven die voldoen aan de voorwaarden van het horizontaal toezicht aanmelden onder het convenant.

Binnen directie GO fungeert een unit voor internationale zaken, waardoor voor GO alle internationale regelingen worden geconcentreerd en gecoördineerd. Dit is een strategische zet om de complexiteit van internationale fiscale zaken effectiever aan te pakken.

Het gebruik van selectiesystemen voor aanslagbelastingen (IH en VPB) stelt de Belastingdienst in staat om potentiële risico's te identificeren en aangiften voor nadere beoordeling uit te werpen. Momenteel zijn deze selectiesystemen voornamelijk gebaseerd op fiscale regels, waardoor de subjectgerichte aanpak van homogene klantgroepen nog niet volledig is geïntegreerd, vooral binnen directie MKB.

Meer aandacht van de Belastingdienst voor aanpassingen de laatste jaren

De Belastingdienst heeft de afgelopen jaren veel energie gestoken in herstelwerkzaamheden, waardoor toezicht minder aandacht en prioriteit heeft gekregen. Dit gebrek aan aandacht voor toezicht is deels veroorzaakt door een tekort aan personeel, als gevolg van zowel vertrek van medewerkers als het toewijzen van personeel aan andere prioriteiten.

Bij de directies P, MKB en GO heeft het niveau van toezicht achteraf een aanzienlijke daling ondergaan. De uitstroom van personeel heeft geleid tot capaciteitsproblemen en een verlies aan kennis en expertise. Bovendien hebben automatiseringskwesties en uitdagingen met betrekking tot privacywetgeving (zoals de AVG), de Archiefwet en de Wet Open Overheid veel capaciteit opgeslokt. Overigens is binnen de brede ICT-plannen van de Belastingdienst slechts een zeer klein deel van de ICT-capaciteit beschikbaar gesteld voor toezicht.

Van 2017 tot en met 2023 is het aantal boekenonderzoeken sterk gedaald, mede door de Covid-pandemie en doordat personeel werd ingezet voor het oplossen van incidenten. Daarnaast is de gemiddelde duur van een boekenonderzoek toegenomen door de toenemende complexiteit voortvloeiend uit wet- en regelgeving en de ervaren weerstand bij belastingplichtigen die merkbaar mondiger zijn geworden. Het is essentieel dat er voldoende capaciteit beschikbaar is voor de behandeling van aangiften en boekenonderzoeken. Deze onderzoeken leveren namelijk waardevolle informatie op die helpt bij het maken van keuzes voor het inzetten van handhavingsinstrumenten, het monitoren van de nalevingsgraad en het ontdekken van nieuwe fenomenen. Het waarborgen van voldoende capaciteit voor toezicht blijft cruciaal om de continuïteit van belastingopbrengsten te garanderen en een effectief nalevingsbeleid te handhaven.

Om het nalevingstekort te meten, is er een kader voor steekproeven ontwikkeld dat wordt toegepast bij de directies P, MKB en GO.[56] De inzet van het instrument steekproeven heeft primair als doel om inzicht in de juistheid en volledigheid van aangiften te verkrijgen, met een hoge mate van betrouwbaarheid (95%). Dit helpt de Belastingdienst om inzicht te krijgen in de mate van naleving en de effectiviteit van de toegepaste handhavingsstrategieën.

Deels is het met de UHS ook een strategische keuze om daar waar de kwaliteit van de belastingaangifte vooraf is geborgd, de Belastingdienst te laten volstaan met minder toezicht achteraf om zo van een reactieve naar een proactieve aanpak te komen.

Meer accent op beweging naar de voorkant en voorkomen van fouten

De Belastingdienst heeft de afgelopen jaren verder actief ingezet op het verplaatsen van haar focus naar de voorkant, met als doel om fouten te voorkomen nog voordat ze zich voordoen. Deze verschuiving is niet alleen ingegeven door de wens om de belastingbetaler te ontlasten van onnodige correcties, maar ook omdat het herstellen van fouten achteraf aanzienlijke menskracht en middelen vereist. Onderzoek heeft aangetoond dat veel fouten niet opzettelijk worden gemaakt, maar eerder voortvloeien uit de complexiteit van de fiscale wetgeving en omdat niet iedereen in dezelfde mate fiscaal onderlegd is.[57] Hoewel er ook een kleine groep is die

---

[56] Bij GO in de categorie middelgrote organisaties.

[57] Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. Journal of Economic Psychology, 29, 210–225.

opzettelijk fouten maakt, ligt de focus voornamelijk op het begrijpen van de onderliggende oorzaken van fouten en het nemen van proactieve maatregelen om deze te voorkomen.

Een belangrijke stap in deze verschuiving is de invoering en verbetering van instrumenten zoals de vooraf ingevulde aangifte (VIA) voor de inkomstenbelasting. Door belastingplichtigen te voorzien van accurate en vooraf ingevulde gegevens, wordt de kans op fouten bij het indienen van aangiften aanzienlijk verkleind. Dit heeft niet alleen geleid tot een afname van de behoefte aan toezicht achteraf bij de directie Particulieren, maar heeft ook bijgedragen aan een verbeterde dienstverlening.

De verdere innovatieve benadering van de VIA, die al eerder dan in de onderzoeksperiode 2017-2023 is ingezet, stelt belastingplichtigen in staat om een groot deel van hun aangifte vooraf ingevuld te ontvangen, waardoor de kans op latere correcties aanzienlijk wordt verminderd. Met de VIA worden belastingplichtigen voorzien van een gedetailleerd overzicht van hun fiscale gegevens, waardoor ze minder tijd hoeven te besteden aan het verzamelen en invoeren van deze informatie. Hoe meer gegevens vooraf worden ingevuld, hoe minder werk dit oplevert voor de belastingplichtige zelf. Zo is in de jaren 2017-2023, die behoren tot de onderzoeksperiode van de evaluatie, meer informatie aan de VIA toegevoegd zoals: informatie over zorgverzekeringen en over studieschulden, de WOZ-waarde van onroerende zaken, gegevens over reiskostenvergoedingen van de werkgever, informatie over schenkingen en giften die via de ANBI-regeling zijn gedaan, gegevens over persoonsgebonden aftrek en resultaat uit overige werkzaamheden, informatie over lijfrente-uitkeringen en stortingen en meer gedetailleerde gegevens over hypotheken, zoals leningdelen en renteaftrek, gedetailleerdere informatie over pensioenuitkeringen en informatie over ontvangen dividenduitkeringen.

Tweejaarlijks worden representatieve steekproeven uit de ingediende IH-aangiften getrokken. Hierdoor kan de Belastingdienst inzicht krijgen in waar fouten worden gemaakt en welke aanpassingen nodig zijn om deze fouten in de toekomst te voorkomen. Dit kan bijvoorbeeld leiden tot updates en verbeteringen in de online aangiftevoorziening, waarbij bepaalde opties bij bepaalde situaties niet langer aanklikbaar zijn of informatie beter wordt gepresenteerd op informatieschermen.

Als de aangifte IH binnen is en er is vermoedelijk een vergissing gemaakt dan legt de Belastingdienst niet direct een correctie op, maar wordt contact gezocht met de burger met een brief waarin wordt aangegeven dat het in de beleving van de Belastingdienst niet klopt en wordt hen gevraagd opnieuw aangifte te doen. Doelen van de beweging naar de voorkant zijn voorkomen van fouten, gemak voor de belastingplichtige en bereidheid om aangifte in te dienen via de voor ingevulde aangifte.

Een andere belangrijke ontwikkeling is de introductie van een verkorte en vereenvoudigde aangifte inkomstenbelasting voor particulieren met een relatief eenvoudige fiscale situatie die niet veranderd is. Deze vereenvoudigde aangifte bevat alleen relevante vragen en laat vragen achterwege die voor veel belastingplichtigen niet van toepassing zijn. Ook door deze benadering wil de Belastingdienst de kans op fouten bij de aangifte verkleinen en het proces van aangifte vereenvoudigen. De gegevens zijn al ingevuld, waardoor belastingplichtigen na een controle van de gegevens de aangifte direct kunnen versturen.

Om de effectiviteit te meten, worden nalevingscontroles uitgevoerd door middel van steekproeven door de directies P en MKB. Deze controles laten zien dat een groter deel van de aangiften correct wordt ingevuld en dat het nalevingstekort afneemt. Echter, het meten van de doeltreffendheid van de verschuiving naar de voorkant van het proces blijft een uitdaging, omdat het moeilijk is om fouten te meten die worden voorkomen. Het herstellen van fouten is ook nog steeds nodig. Dit komt deels door de complexiteit van de wetgeving en bij IH-niet winst omdat niet alle informatie in de VIA vooraf ingevuld kan worden.

Naast de VIA zijn er ook andere veranderingen doorgevoerd in de instrumenten die worden gebruikt voor toezicht. Zo is er een grotere focus op fiscale dienstverleners (FD's) binnen het MKB, waarbij nauwere samenwerking en informatie-uitwisseling plaatsvindt om fouten te identificeren en te voorkomen.

Het streven naar een meer proactieve aanpak komt ook tot uiting in de uitbreiding van horizontaal toezicht binnen de directie MKB in 2023. Hierbij wordt beoogd om het aantal samenwerkingsconvenanten met fiscale dienstverleners uit te breiden en de deelnamegraad te verhogen. Dit initiatief is gericht op het verschuiven van de focus van reactief toezicht achteraf naar het voorkomen van fouten en onregelmatigheden al in een vroeg stadium van het aangifteproces.

Daarnaast zijn er investeringen gedaan in het opbouwen van klantrelaties bij de directie GO, om een beter begrip te krijgen van de behoeften en uitdagingen van belastingplichtigen binnen dit klantsegment.

Een ander belangrijk hulpmiddel dat wordt ingezet om toezichtsmaatregelen gerichter in te zetten, is data-analyse. Door geavanceerde analyses uit te voeren, kan de Belastingdienst specifieke risico's en trends in kaart brengen. Dit stelt de Belastingdienst in staat om haar middelen efficiënter in te zetten en gerichte preventieve maatregelen te nemen om fouten te voorkomen.

Op basis van documentenstudies en interviews is een duidelijke trend te constateren waarbij de focus steeds meer verschuift naar preventieve maatregelen en processen aan de voorkant van het gehele belastingaangifteproces. Een goed voorbeeld hiervan is het voornemen binnen de directie MKB om de administratieve keten te versterken, in samenwerking met fiscale dienstverleners. Door het implementeren van geavanceerde softwarepakketten kunnen administratieve transacties beter geautomatiseerd worden verwerkt, waardoor administratiekantoren er minder aan hoeven te doen. Deze geautomatiseerde processen maken het mogelijk om met een druk op de knop aangiftes te genereren voor alle relevante belastingmiddelen, waarmee een efficiënte en nauwkeurige afhandeling wordt bereikt. Dat is wezenlijk wat anders dan de VIA. Daar wordt gebruik gemaakt van gevalideerde contra-informatie (van banken, pensioenfondsen, etc.). Dat geldt niet voor de informatie uit de administraties van de bedrijven. Daarom wordt daar ook niet gesproken van een vooraf ingevulde aangifte, maar van een automatisch gegenereerde aangifte.

De beweging naar de voorkant in plaats van toezicht achteraf is al langer ingezet. In het Jaarplan Belastingdienst 2023 wordt nog eens expliciet aangegeven dat daar waar de kwaliteit van de belastingaangifte vooraf is geborgd, volstaan kan worden met minder toezicht achteraf. Door middel van verzoeken, vooroverleg en het voorkomen van bezwaarschriften wordt gepoogd om fouten en het risico op niet-naleving zo vroeg mogelijk te signaleren en aan te pakken. Niettemin zijn er ook zorgen omtrent de afname van toezicht achteraf, zoals blijkt uit de daling van het aantal boekenonderzoeken. Dit roept vragen op over wat het optimale niveau van toezicht achteraf is om de naleving van belastingregels te waarborgen, gezien het groeiende aantal ondernemers en de beperkte capaciteit van de Belastingdienst. Dat is lastig vast te stellen. Om hier grip op te krijgen, worden in jaarcontracten bandbreedtes opgenomen over het aantal boekenonderzoeken MKB en GO, waardoor er meer flexibiliteit ontstaat in het bepalen van de toezichtsinspanningen achteraf.

Afname van toezicht achteraf

In de onderzoeksperiode 2017-2023 is het toezicht achteraf behoorlijk afgenomen, met name in de vorm van kantoortoetsen en boekenonderzoeken. Deze daling kan worden toegeschreven aan een complex samenspel van diverse factoren die gedurende deze periode heeft plaatsgevonden. Langere doorlooptijden, de toegenomen complexiteit van wetgeving, het vertrek van ervaren personeel, uitdagingen bij het aantrekken en opleiden van nieuw talent, daardoor een verminderde productiviteit en andere prioriteiten waardoor de capaciteit voor toezicht achteraf beperkt werd. Omdat de uitvoerende taken altijd uitgevoerd moeten worden is toezicht achteraf min of meer een sluitstuk. Voor een deel is het ook een bewuste keuze, omdat met de beweging naar de voorkant de focus meer ligt op fouten voorkomen vóór of tijdens het indienen van de aangifte.

In het Interim auditrapport 2022 van het ministerie van Financiën is aangegeven dat de Belastingdienst kampt met onderbezetting ten opzichte van de formatie en met omvangrijke personele bewegingen (instroom, doorstroom en uitstroom). Uit de door de directies opgestelde werklastanalyses blijkt een onevenwichtigheid tussen de geplande werklast en de aanwezige capaciteit. Dit zorgt voor druk op de capaciteit die beschikbaar is voor de uitvoering van de handhaving. Naast de onderbezetting en de personele bewegingen is er afgelopen

jaren sprake van inslagen zoals box 3, welke eveneens ten koste gaan van de voor handhaving beschikbare capaciteit. Een task force is ingezet om het keuzeproces van 2022 van de directies Grote Ondernemingen Midden en Klein Bedrijf en Particulieren inzichtelijker te maken. [58] Conclusie van de taskforce was dat het niveau van de voor handhaving beschikbare capaciteit nog voldoende is.

Het toezicht biedt verschillende keuzemogelijkheden. Het voorkomen van fouten aan de voorkant, bijvoorbeeld door het VIA-systeem, heeft een positief effect hebben op de naleving, terwijl toezicht achteraf over het algemeen duurder en tijdrovender is. Het implementeren van massale acties kan een efficiëntere strategie zijn om een groter aantal belastingbetalers te bereiken. Het toezicht achteraf via boekenonderzoeken is door de COVID-pandemie in 2020 tot en met 2022 niet tot nauwelijks mogelijk geweest.

Minder toezicht achteraf betekent dat diepgaande en complexe controles minder vaak worden uitgevoerd. Hierdoor kunnen subtiele of complexe vormen van fraude of fouten onopgemerkt blijven.

Verdere doorontwikkeling van horizontaal toezicht

Een belangrijk onderdeel van de UHS is de verdere ontwikkeling van Horizontaal Toezicht (HT). In de periode 2017-2018 werd het Horizontaal Toezicht door de Belastingdienst geëvalueerd.[59] Uit deze evaluatie kwam naar voren dat voor grote organisaties de voorwaarden voor deelname aan het horizontaal toezicht duidelijker en strakker mochten worden. De Belastingdienst heeft met name verduidelijkt wat verwacht wordt van de fiscale beheersing van grote organisaties.

De individuele convenanten, die vroeger aan een breder scala van bedrijven werden aangeboden, worden nu alleen nog aangeboden aan organisaties , die volgens de criteria van Boek2 van het Burgerlijk Wetboek moeten worden gezien als grote ondernemingen. Deze convenanten bevatten strengere eisen, waarbij bedrijven moeten aangeven hoe zij hun fiscale risico's beheersen. Voor topondernemingen zijn er geen individuele convenanten meer, maar wordt gewerkt met individuele toezichtsplannen. Middelgrote ondernemingen hebben ook geen individuele convenanten meer. Zij kunnen zich wel aansluiten bij de convenanten van Fiscale Dienstverleners (FD).

Fiscale Dienstverleners die bereid en in staat zijn om voor hun klanten aanvaardbare aangiften in te dienen, en die voldoen aan de voorwaarden voor toetreding, waaronder een transparante houding en een adequaat kwaliteitssysteem, kunnen hun klanten aanmelden onder het convenant horizontaal toezicht. Deze FD-convenanten, die eerst vooral bij de directie MKB lagen, zijn vanaf 2020 uitgebreid naar middelgrote organisaties die vallen onder de competentie van de directie GO.

Het handhavingsmoratorium schijnzelfstandigheid

In Nederland werken meer dan een miljoen mensen als zzp'er. Het arbeidsrecht bepaalt wanneer van een dienstbetrekking sprake is, en dus of een werkende een werknemer is of een zelfstandige. Als iemand werkt als zelfstandige maar er feitelijk sprake is van een dienstbetrekking wordt dat schijnzelfstandigheid genoemd. De Belastingdienst handhaaft op schijnzelfstandigheid vanwege de fiscale gevolgen die verband houden met de kwalificatie van arbeidsrelaties. Daarbij controleert de Belastingdienst of opdrachtgevers de juiste bedragen aan loonheffingen en sociale premies inhouden en afdragen. De Belastingdienst kan achteraf bij (kwaadwillende) opdrachtgevers en zelfstandigen alsnog belastingen en premies innen als er sprake is van schijnzelfstandigheid.

Vanaf 1 januari 2001 tot 1 mei 2016 zorgde de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) voor enige zekerheid voorafgaand aan de arbeidsrelatie. De mogelijkheid om een VAR aan te vragen is per 1 mei 2016 ingetrokken en vervangen door de Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (Wet DBA). Het doel van de Wet DBA is om schijnzelfstandigheid terug te dringen. De wetgever wilde dat doel bereiken door de Belastingdienst voortaan de mogelijkheid te geven om niet alleen bij zelfstandigen, maar ook bij opdrachtgevers achteraf

---

[58] Interim auditrapport 2022, Ministerie van Financiën, Nationale Schuld IX.

[59] Evaluatie Horizontaal Toezicht: Vertrouwen, maar verantwoorden, 2018.

belastingen en premies te kunnen innen als er feitelijk sprake was van werknemerschap. De Wet DBA leidde echter tot grote onzekerheid op de arbeidsmarkt, vooral bij opdrachtgevers. Vanwege die onzekerheid en onrust kondigde de staatssecretaris van Financiën meteen bij invoering van de Wet DBA op 1 mei 2016 een zogenoemd handhavingsmoratorium af.

Het handhavingsmoratorium is in eerste instantie bedoeld voor opdrachtgevers, maar in de praktijk heeft dat ook invloed op betrokken zzp'ers. Het handhavingsmoratorium zou aanvankelijk 1 jaar duren maar is meermaals verlengd tot 1 januari 2025. Het handhavingsmoratorium Handhaving Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid houdt concreet in dat de Belastingdienst bij de opdrachtgevers in beginsel geen loonheffingen naheft over het verleden en ook geen boetes oplegt als er sprake is van schijnzelfstandigheid, tenzij er sprake is geweest van kwaadwillendheid of een niet opgevolgde aanwijzing. Vanaf 1 juli 2018 vindt repressieve handhaving niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden plaats, maar ook bij andere kwaadwillenden. Vanaf 1 januari 2020 kan de Belastingdienst ook repressief handhaven wanneer opdrachtgevers aanwijzingen van de Belastingdienst niet (of in onvoldoende mate) binnen een redelijke termijn opvolgen. Als de Belastingdienst zich op het standpunt stelt dat de kwalificatie van de arbeidsrelatie voor de loonheffingen niet in overeenstemming is met de huidige wetgeving, dan geeft de Belastingdienst aanwijzingen. Als later blijkt dat de opdrachtgever de aanwijzingen niet (of in onvoldoende mate) opvolgt en dus de wijze van werken niet aanpast, kan de Belastingdienst repressief, tot het moment dat de aanwijzing gegeven is, handhaven.

Daarnaast is er voor (schijn)zelfstandigen zelf sinds de wetswijziging en het ingestelde moratorium niets gewijzigd. Bij hen kan de Belastingdienst dus nog wél achteraf belastingen, premies en boetes navorderen. Het impliceert wel dat de Belastingdienst tijdens het handhavingsmoratorium minder streng controleert op de beoordeling of iemand ondernemer is voor de inkomstenbelasting of werknemer. Als het de loonheffing betreft, betekent dit dat de Belastingdienst in voornoemd verband in de onderzoeksperiode (2017-2023) minder strikt is geweest in het controleren van de juiste afdracht van loonheffingen.

In 2022 heeft de Algemene Rekenkamer (ARK) onderzoek gedaan naar de handhaving van de Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid.[60] Uit data-analyses van belastingaanslagen inkomstenbelasting door de ARK bleek dat het aantal correcties sinds de invoering van de Wet DBA in 2016 terugloopt. Dit bevestigt volgens de ARK het beeld dat ook binnen de Belastingdienst bestaat dat er door de afschaffing van de VAR en door het handhavingsmoratorium bij opdrachtgevers, minder signalen binnenkomen over mogelijke schijnzelfstandigheid. Ook kan het duiden op terughoudendheid in de uitvoering, aldus de ARK.

De Auditdienst Rijk evalueerde de uitvoering van het toezichtplan arbeidsrelaties[61] en stelt daarbij het volgende over een mismatch in de toezichtstrategie door sterk gereduceerde compliance: "In het toezichtplan wordt genoemd dat de toezichtstrategie in lijn is met de algemene Uitvoerings en Toezichtstrategie van de Belastingdienst. Het handelen van de Belastingdienst gaat uit van compliance zonder kostbare en dwingende acties van de Belastingdienst. Prioriteit ligt bij het creëren van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen het voor burgers en bedrijven makkelijk maken om de regels na te leven en het toezicht achteraf zo selectief en gericht mogelijk in te zetten Dit toezicht is afgestemd op het gedrag van burgers en bedrijven. Voor het DBA-dossier lijkt echter een mismatch te bestaan tussen het uitgevoerde toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties en deze algemene Uitvoerings en Toezichtstrategie van de Belastingdienst. Meerdere medewerkers binnen de Belastingdienst hebben aangegeven dat compliance onder opdrachtgevers sterk is gereduceerd. Waar normaliter een kleine minderheid foutieve aangiftes aanlevert en de meerderheid het goed doet, is voor de DBA de tegenovergestelde situatie van toepassing. Het toezicht is daar niet op ingericht. Door de complexe wet en regelgeving in combinatie met het handhavingsmoratorium is momenteel geen sprake van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen."

---

[60] Focus op handhaving Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid, Algemene Rekenkamer, 5 april 2022.

[61] § 4.2.6 van Onderzoeksrapport evaluatie uitvoering toezichtplan arbeidsrelaties. Auditdienst Rijk, 10 juni 2022.

Meer aandacht voor de menselijke maat en maatwerk sinds de toeslagenaffaire

Sinds de toeslagenaffaire heeft de Belastingdienst zich voorgenomen om meer rekening te houden met de menselijke maat. In §2.8 is al ingegaan op de initiatieven voor menselijke maat en maatwerk om de passendheid van toezicht te waarborgen. Deze maatregelen zijn gericht op het verbeteren van de klantgerichtheid, het bieden van gepersonaliseerde oplossingen en het verzekeren van een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen.

Een belangrijke stap in deze verdere richting is de oprichting van speciale klantteams die zich richten op persoonlijke begeleiding van belastingplichtigen. Deze teams zijn speciaal bedoeld om maatwerkondersteuning te bieden aan particulieren en ondernemers, vooral in complexe of problematische situaties. Voor belastingplichtigen met specifieke behoeften of problemen, zoals ondernemers die met financiële moeilijkheden kampen, zijn casemanagers aangesteld. Deze casemanagers fungeren als vast aanspreekpunt en helpen belastingplichtigen bij het vinden van oplossingen voor hun problemen. Het betreft hier dienstverlening wat ook als een beweging naar de voorkant kan worden gezien in het kader van het voorkomen van fouten.

Als Belastingdienst vroegtijdig kan signaleren wanneer belastingplichtigen mogelijk in de problemen komen is het mogelijk om proactief contact op te nemen en hulp aan te bieden voordat problemen escaleren. Er wordt veel aandacht besteed aan preventieve voorlichting en educatie, zodat belastingplichtigen goed geïnformeerd zijn over hun verplichtingen en hoe zij deze kunnen nakomen. Voorbeelden hiervan zijn PM-brieven en handhavingscommunicatiebrieven die gericht zijn op het tijdig informeren van belastingplichtigen.

Verder segmenteert de Belastingdienst zijn communicatie en dienstverlening op basis van de kenmerken van verschillende doelgroepen, zoals ondernemers, particulieren en specifieke sectoren. Dit maakt gerichtere en relevantere communicatie mogelijk. Door diverse contactkanalen aan te bieden, zoals telefoon, e-mail, online chat en fysieke balies voor ondernemers, kunnen belastingplichtigen gemakkelijker en sneller hulp krijgen op de manier die het beste bij hen past. Het betreft hier dienstverlening wat ook als een beweging naar de voorkant kan worden gezien in het kader van het voorkomen van fouten. We richten ons in deze evaluatie op toezicht maar met de meer preventieve invalshoek van toezicht krijgen meer instrumenten van de Belastingdienst een hybride karakter dienstverlening/toezicht en is toezicht lastiger af te bakenen.

Om ervoor te zorgen dat medewerkers de menselijke maat kunnen toepassen in hun dagelijkse werkzaamheden, krijgen zij gerichte training. Deze trainingen zijn erop gericht om medewerkers beter in staat te stellen maatwerkoplossingen te bieden en om te gaan met complexe fiscale situaties. Door deze maatregelen zorgt de Belastingdienst ervoor dat de menselijke maat en maatwerk centraler staat in hun dienstverlening en toezicht, wat bijdraagt aan een meer rechtvaardige en efficiënte behandeling van alle belastingplichtigen.

Meer nadruk ook op maatwerk

De Belastingdienst experimenteert regelmatig met nieuwe vormen van dienstverlening en toezicht, waarbij de nadruk ligt op maatwerk en een persoonlijke benadering. Deze experimenten zijn bedoeld om de dienstverlening te verbeteren en belastingplichtigen beter te ondersteunen. Daarnaast werkt de Belastingdienst samen met andere overheidsinstanties, maatschappelijke organisaties en brancheverenigingen om belastingplichtigen te voorzien van maatwerkoplossingen. Door gebruikerspanels en klankbordgroepen in te stellen, krijgt de Belastingdienst direct input van belastingplichtigen en stakeholders over hun ervaringen en behoeften, wat helpt om de dienstverlening en toezicht verder te optimaliseren. Bij grotere bedrijven, onder de directie GO, is maatwerk op individueel niveau al langer een gangbare praktijk.

Het ideaalbeeld bij directie GO is om van elke klant een klantbeeld te hebben en op basis daarvan het toezicht op maat vorm te geven. Dit betekent dat elke onderneming invloed kan hebben op het toezicht door goed gedrag te vertonen, fiscale risico's te beheersen en niet de grenzen van de wet op te zoeken. In het beleid van directie GO komen toezicht en dienstverlening samen. Het doel is dat bedrijven zoveel mogelijk zelfstandig aan hun belastingverplichtingen voldoen, waarbij vertrouwen de basis vormt. Wanneer dit vertrouwen niet gerechtvaardigd blijkt te zijn, moet de Belastingdienst passende maatregelen kunnen nemen.

0001

Directie GO streeft ernaar om in het toezicht zichtbaar te zijn, met een focus op transparantie. Investeren in de relatie met bedrijven is van invloed op de compliance. Dit wordt bereikt door proactief contact te onderhouden, openheid te bevorderen en risicogericht toezicht uit te voeren. De tendens is om bewuster aan te sluiten bij de beleving van burgers en bedrijven, rekening houdend met hun specifieke situaties en omstandigheden. Dit houdt in dat de Belastingdienst in zijn beslissingen aspecten van de menselijke maat meeneemt, zodat de dienstverlening en toezicht niet als een massaal proces, maar als een dialoog wordt ervaren.

Responsief handhaven is hierbij van groot belang. Dit betekent dat de Belastingdienst in zijn optreden naar individuele burgers of bedrijven hun relevante omstandigheden meeneemt en zijn handelen afstemt op de oorzaken en motieven van hun gedrag. De nadruk ligt op het stimuleren van bereidwillige naleving van verplichtingen en het bieden van ondersteuning aan belastingplichtigen. Dit kan onder andere betekenen dat de Belastingdienst advies en begeleiding biedt in plaats van strikte handhaving, met als doel een balans te vinden tussen het heffen en innen van belastingen en het ondersteunen van belastingplichtigen. Medewerkers van de Belastingdienst hebben de mogelijkheid om gevallen waarbij de wet onevenredig hard of niet passend uitpakt, aan te melden bij het loket Rechtsstatelijkheid en Hardheden bij de Corporate Dienst Vaktechniek. Hier kunnen casussen worden voorgelegd waarbij de wet anders lijkt uit te werken dan bedoeld, waarna gebruik kan worden gemaakt van de discretionaire ruimte in de wet.

Binnen de directies MKB en Particulieren wordt het gebruik van de zogenoemde Casusdialoog gestimuleerd. Binnen directie GO is het één van de mogelijk in te zetten instrumenten onder het programma Professionele werkrelatie (PWR) samen met of onafhankelijk van de opleiding "Ruimte in het recht". Dit met de bedoeling om te stimuleren om complexe casuïstiek vanuit fiscale en niet-fiscale invalshoeken te bekijken, inclusief de begeleiding hiervan door leidinggevenden zodat er binnen de Belastingdienst een gedeeld moreel kompas ontstaat voor het innemen van de ruimte die het recht biedt in individuele casussen. Hierbij worden vraagstukken benaderd vanuit een multidisciplinaire insteek en is ook ruimte om (ontwikkelingen in) de huidige maatschappelijke context mee te wegen.[62] Deze inspanningen laten zien dat de Belastingdienst actief werkt aan het verbeteren van maatwerk in het toezicht. Of deze maatregelen de beoogde resultaten opleveren, is echter op dit moment nog niet vast te stellen.

Oplossen onvolkomenheden op de PDCA/handhavingsregie

De Algemene Rekenkamer (ARK) stelde in de onderzoeksperiode in het jaarlijkse verantwoordingsonderzoek verschillende malen een zogenaamde onvolkomenheid vast in relatie tot het beleid dat misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving moet tegengaan (M&O-beleid). Die onvolkomenheid betrof in 2020 de grote belastingmiddelen en vanaf de periode 2021 – 2023 ook het centrale M&O-beleid. Ook werd een onvolkomenheid benoemd ten aanzien van de Schenk- en Erfbelasting, maar deze belasting valt buiten scope van deze beleidsdoorlichting. Mede op basis van deze onvolkomenheid constateert de ARK over diezelfde periode ook een aanvullende onzekerheid op de belastingontvangsten.

De ARK constateert dat de Belastingdienst in grote mate afhankelijk is van de informatie die burgers en bedrijven verstrekken over hun fiscale situatie. Misbruik en oneigenlijk gebruik van (fiscale) wet- en regelgeving door burgers en bedrijven is niet uit te sluiten. Daarom moet de Belastingdienst beleid hebben dat misbruik en oneigenlijk gebruik van fiscale wet- en regelgeving tegengaat. Met een werkend M&O-beleid dient de Belastingdienst misbruik en oneigenlijk gebruik te verlagen naar een aanvaardbaar niveau. De wijze waarop de Belastingdienst daar aan werkt beoordeelde de ARK als ontoereikend.

De UHS gaat voor de inrichting van de handhaving uit van het principe 'handhavingsregie'. Dit betekent dat de Belastingdienst systematisch en gestructureerd kijkt naar (de oorzaken van) het nalevingsgedrag van (groepen van) burgers en bedrijven. Binnen dit centrale kader brengen de uitvoerende directies de handhavingsregie in praktijk. De verschillende dienstonderdelen van de Belastingdienst hebben te maken met uiteenlopende

---

[62] Hanteren van de menselijke maat in het werk, Concernbreed beleidskader en bijbehorende leer- en werkagenda 2023, Uitwerking van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie Belastingdienst. Versie Driehoek FJZ I&S UHB, 17 maart 2023.

doelgroepen. Op basis van kennis en ervaring kiezen zij activiteiten en handhavingsinstrumenten die zoveel mogelijk aansluiten bij het gedrag en de belangen van hun doelgroep, om zo de naleving van fiscale wet- en regelgeving te bevorderen. Hierbij wordt zoveel mogelijk ingezet op het voorkomen van fouten, zodat minder toezicht achteraf nodig is.

Handhavingsregie gaat ervan uit dat de inzet van handhavingsinstrumenten (waaronder toezicht) goed onderbouwd is, dat periodiek getoetst wordt of de aannames kloppen en of de keuzes het beoogde effect hebben, om ze zo nodig bij te stellen. Deze benadering staat bekend als een plan-do-check-act-cyclus (PDCA). De Belastingdienst past deze cycli toe in de opzet van het M&O-beleid op strategisch, tactisch en operationeel niveau. Bij goed gebruik leert de Belastingdienst van elke ronde van een PDCA-cyclus. Daardoor kan de dienst de uitvoering en handhaving continu aanpassen en inspelen op veranderingen in het gedrag van burgers en bedrijven en de omgeving waarin zij opereren. Die omgeving is continu in beweging door nieuwe regelgeving of ontwikkelingen.

De Belastingdienst is sinds de door de ARK geconstateerde onvolkomenheid actief en gestructureerd bezig om deze op te lossen. Dat geschiedt met name langs de lijnen van de meerjarige Strategische Ontwikkelagenda Handhaving Belastingdienst (SOHB) en het Actieplan Toezicht. Daarnaast is er een directie-overstijgende werkgroep en kerngroep M&O-beleid samengesteld waarin periodiek informatie wordt uitgewisseld over genomen stappen in de oplossing van de onvolkomenheid. De ARK geeft in eerdere rapportages aan dat de nodige voortgang was geboekt, maar dat nog niet over de hele linie was te beoordelen of de 'producten' die in dit kader zijn ontwikkeld ook worden gebruikt en of ze doen waarvoor ze zijn bedoeld.

Om gestructureerd en expliciet keuzes te maken zijn door de Belastingdienst verschillende kaders ontwikkeld. De voor het toezicht relevante kaders zijn de beleidskaders Evaluaties, Handhavingsplannen, Keuzeproces handhaving, Steekproeven en Waarborgen selectie-instrumenten. Een beleidskader Inzicht is in ontwikkeling. Voorts zijn ten behoeve van de operationalisering van deze kaders verschillende leidraden en handreikingen opgesteld, zoals de leidraad handhavingsregie, de handreiking handhavingsplannen, de vaktechnische verdieping gedragsanalyse en de vaktechnische verdieping evalueren.

In het onderzoek over 2023 constateert de ARK dat de PDCA-cycli voor het M&O-beleid, afhankelijk van de verschillende dienstonderdelen, al werken of beginnen te werken En dat daarmee ook het lerend vermogen van de Belastingdienst groeit. Net als in voorgaande jaren is er volgens de ARK nog geen kader op basis waarvan de Belastingdienst een aanvaardbaar niveau van M&O-risico kan vaststellen. Een extern onderzoek naar de mogelijkheden voor het bepalen van een beheerst niveau van toezicht is door de Belastingdienst uitgezet. Ten tijde van de onderhavige evaluatie van het toezicht is dit onderzoek nog niet beschikbaar.

Externe factoren

Hiervoor verwijzen we naar §2.6 en Bijlage 2 waarin deze al naar voren zijn gebracht en wat daarvan de invloed is op toezicht.

3.4 Beantwoording onderzoeksvragen procesevaluatie

In deze paragraaf gaan we in op onderzoeksvraag 2 uit §1.2 of de uitvoering van het toezicht in de praktijk volgens plan en via welke processen van meer beweging naar de voorkant is uitgevoerd. Ook voor de beantwoording van deze vraag volgden we een multidisciplinaire aanpak gebaseerd op onze uitgebreide bureau-expertise, aangevuld met een diepgaande documentenstudie en zorgvuldig uitgevoerde deskresearch, alsmede gerichte interviews met relevante directies binnen de Belastingdienst.

In overeenstemming met de strategie worden vanuit toezicht verschillende activiteiten en instrumenten toegepast in alle fasen van het proces: vóór aangifte, tijdens de actualiteit en na aangifte. De activiteiten in de fasen vóór aangifte en tijdens de actualiteit hebben vaak een hybride karakter; ze bevatten elementen van zowel toezicht als van dienstverlening en/of uitvoering. Hierdoor vervaagt het onderscheid tussen de verschillende inspanningen op het gebied van toezicht, dienstverlening en massale processen. De algemene strategie is door de uitvoerende directies P, MKB, GO uitgewerkt in beleid en activiteiten voor de betreffende doelgroepen (en subgroepen). De invulling van de activiteiten verschilt per doelgroep (en kan ook per belastingmiddel verschillen).

Het beleid voor **particulieren** richt zich op het ondersteunen van belastingplichtigen, het vergroten van het gemak en het snel bieden van zekerheid over belastingzaken. Dit gebeurt in samenwerking met maatschappelijke dienstverleners. Toezichtsinspanningen vinden plaats in alle fasen van het proces en hebben vaak een hybride karakter (toezicht en dienstverlening), zoals bij het voorinvullen van aangiften, samenwerking met dienstverleners, handhavingscommunicatie, hulp bij aangiften, het attenderen van burgers op mogelijke fouten in hun aangiften via PM-brieven. De strategie voor toezicht sluit aan bij het massale karakter van de doelgroep en maakt gebruik van beschikbare gegevens, waardoor toezicht achteraf grotendeels geautomatiseerd kan worden uitgevoerd (kantoortoets en massale correcties).

Het **MKB** is divers en fiscaal complex en neemt tijdens de onderzoeksperiode sterk in omvang toe. Ook hier wordt ingezet op een dienstverlenende en preventieve aanpak. De strategie sluit aan bij de diversiteit en omvang van deze groep: om de beperkte middelen efficiënt te gebruiken, wordt geprobeerd de compliance te bevorderen door samen te werken met partijen die betrokken zijn bij de belastingzaken van ondernemingen, zoals brancheorganisaties, fiscale dienstverleners en softwareleveranciers. Daarnaast wordt gebruikgemaakt van horizontaal toezicht en wordt de administratieve keten versterkt. Toezichtsinspanningen vinden plaats in alle fasen van het proces, met deels een hybride karakter, zoals handhavingscommunicatie, bedrijfsbezoeken, vooroverleg en activiteiten uit de FD-strategie. Deze activiteiten vinden deels vóór de aangifte plaats (en deels in de actualiteit). In de fase vóór de aangifte worden convenanten gesloten met fiscale dienstverleners en koepelorganisaties, en worden er brancheafspraken gemaakt. Toezicht na de aangifte omvat onder andere aangiftebehandelingen (kantoortoets) en boekenonderzoeken.

Voor **Grote ondernemingen** wordt, vanwege hun complexiteit, diversiteit en grote fiscale belang, grotendeels een individuele benadering toegepast, waarbij gebruik wordt gemaakt van interne fiscale beheersmaatregelen (zoals het tax control framework). Het toezicht wordt ondersteund door specifieke plannen, zoals het Individueel Toezichtplan voor de top 100 bedrijven en het Strategisch Behandelplan voor grote ondernemingen en de top 30 publieke instellingen. De categorie Middelgroot is minder complex en heeft een kleiner fiscaal belang en daarmee ook een minder intensieve aanpak. Sinds 2020 kunnen zij alleen via fiscale dienstverleners deelnemen aan horizontaal toezicht. Deze groep is minder complex en heeft een kleiner fiscaal belang. Toezichtsinspanningen zijn verspreid over alle fasen van het proces, met activiteiten die vaak een hybride karakter hebben, zoals bedrijfsgesprekken, vooroverleg en handhavingscommunicatie. Deze vinden deels plaats vóór de aangifte en deels in de actualiteit. Ook worden in deze fase convenanten gesloten en plannen gedeeld waarin de strategie en activiteiten voor toezicht worden vastgelegd. Toezicht na aangifte omvat aangiftebehandeling (kantoortoets) en boekenonderzoeken.

Alles overziend komen we tot de volgende inzichten of het toezicht in de praktijk volgens plan van meer beweging naar de voorkant is uitgevoerd in de onderzoeksperiode 2017-2023:

0001

- Uit de analyse blijkt dat de Belastingdienst in lijn met de strategie **steeds meer toezicht naar de voorkant van het proces** verplaatst. De directies Particulieren (P), Midden- en Kleinbedrijf (MKB), Grote Ondernemingen (GO) en Centrale Administratieve Processen (CAP) hebben dit allen opgepakt. Dit laat zien dat de beweging naar de voorkant van het proces zichtbaar is. De verschuiving van de Belastingdienst naar een meer preventieve en proactieve benadering betekent dat naleving niet alleen kan worden bereikt door strikte controle en toezicht achteraf.
- De Belastingdienst heeft zich **meer gericht op het voorkomen van fouten vóór of tijdens het indienen van aangiften**, waar duidelijke voorbeelden te noemen zijn, namelijk:
  - Een van de meest opvallende successen van deze preventieve strategie bij **particulieren** is de verdere ontwikkeling van de VIA tijdens de onderzoeksperiode. Uit interviews blijkt dat dit instrument significant heeft bijgedragen aan het verminderen van fouten en het verhogen van de nauwkeurigheid van ingediende aangiften. Door gegevens vooraf in te vullen, worden burgers geholpen om correct en tijdig aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, wat de algehele naleving bevordert.
  - Horizontaal Toezicht, waarbij de Belastingdienst samenwerkt met **MKB**-bedrijven en fiscale dienstverleners, bevordert een cultuur van transparantie en naleving blijkt uit interviews. Bedrijven die zich aan de regels houden krijgen een minder intensieve controle, wat leidt tot een wederzijds vertrouwen en een efficiënter systeem. Door fiscale dienstverleners actief te betrekken en hen te voorzien van de juiste informatie en ondersteuning, kunnen veel voorkomende fouten en misverstanden worden voorkomen voordat ze zich voordoen. Door in een vroeg stadium overleg te plegen en belastingplichtigen te informeren over hun verplichtingen en de juiste procedures, worden problemen en non-compliance bij de bron aangepakt.
  - Specifieke interactie gericht op toezicht en een op maat gemaakte benadering voor **Grote Ondernemingen** zorgen ervoor dat belastingplichtigen goed geïnformeerd zijn en hun verplichtingen serieus nemen.
- Met name de **activiteiten in de fase vóór aangifte en tijdens de actualiteit vertonen een hybride karakter**, waarbij het onderscheid tussen verschillende beleidsinstrumenten, zoals toezicht, dienstverlening en uitvoering, steeds meer vervaagt. Dit maakt het lastig om precies te bepalen in hoeverre het toezicht verloopt zoals beoogd. Bovendien zijn niet voor alle activiteiten cijfers en indicatoren beschikbaar zoals later blijkt uit het cijfermatig inzicht in hoofdstuk 4, en zijn de indicatoren tijdens de onderzoeksperiode gewijzigd.[63] Hierdoor is er nog maar beperkt zicht op de output van het toezicht, vooral in de fase vóór aangifte en tijdens de actualiteit. Tijdens de vorige doorlichting werd aanbevolen om ook voor de fase **vóór aangifte en tijdens de actualiteit indicatoren** te ontwikkelen. Hoewel deze ontwikkeling nog in beperkte mate is gerealiseerd, heeft de directie Grote Ondernemingen wel indicatoren opgenomen in de Jaarcontracten, gericht op het actualiseren en delen van plannen. Daarnaast werd geadviseerd om kwaliteitsindicatoren op te nemen. In antwoord daarop is de FIX, een brede kwaliteitsindicator die niet exclusief voor toezicht is, opgenomen in de begroting.
- Daarnaast is er een **afname van het toezicht achteraf**, wat reden tot zorg geeft en risico's in zich heeft. Er bestaat wetenschappelijke veronderstelling dat wanneer het toezicht achteraf afneemt, dit kan leiden tot verminderde naleving van regels of voorschriften.[64] De trend van dalend toezicht achteraf, die al werd geconstateerd in het eerdere rapport over het toezicht achteraf, zet zich voort. Sinds de publicatie van dat rapport en het daaropvolgende actieplan probeert de Belastingdienst hier meer op te sturen door streefwaarden op te nemen in de Jaarcontracten: voor Particulieren en MKB vanaf 2023, en voor Grote Ondernemingen vanaf 2024. Hoewel de vermindering van het toezicht achteraf heeft geleid tot een afname van de fysieke aanwezigheid van de Belastingdienst bij burgers en bedrijven, is het nalevingstekort niet gestegen, zoals later blijkt uit het cijfermatig overzicht in hoofdstuk 4. Dit suggereert dat de preventieve maatregelen werken. Echter, er bestaat een risico dat een langdurig gebrek aan zichtbaarheid kan leiden tot een afname van de naleving op de lange termijn. Dat is lastig vast te stellen omdat de relatie tussen toezicht en naleving complex is, wel is nog het volgende te zeggen over of door minder toezicht de naleving onder druk kan komen te staan:

---

[63] Zie ook hoofdstuk 4 het cijfermatig inzicht toezicht.

[64] Zie ook de wetenschappelijke literatuur die op dat risico wijst genoemd in §3.4.

- Empirisch onderzoek met het doel om hypotheses te testen, verbanden te ontdekken of fenomenen te begrijpen op basis van concrete en waarneembare bewijzen heeft nog niet plaatsgevonden.
- Wel zijn er de volgende voorbeelden van wetenschappelijke studies die aangeven dat naleving van regels en voorschriften onder druk komt te staan bij minder toezicht:
  > Torgler, B., & Schaltegger, C. A. (2005). Tax morale and fiscal policy (No. 2005-30). CREMA working paper. Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. Law & Policy, 29(1), 102-120. Een verminderd vertrouwen in de Belastingdienst als gevolg van verminderde zichtbaarheid kan leiden tot een langdurige afname in belastingmoraal. Het herstel van dit vertrouwen en daarmee de naleving, kan een langdurig en uitdagend proces zijn.
  > Alm, J., & McKee, M. (2006). Audit certainty, audit productivity, and taxpayer compliance. National Tax Journal.Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. Law & Policy, 29(1), 102-120. Hieruit blijkt dat belastingbetalers meer geneigd zijn om te voldoen aan belastingwetten als ze de Belastingdienst als eerlijk en effectief beschouwen. Zichtbare handhavingsacties versterken deze perceptie. Bij afwezigheid van dergelijke acties kan dit vertrouwen afnemen en daarmee ook de naleving.
  > Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). "Enforced versus voluntary tax compliance: The 'slippery slope' framework." Journal of Economic Psychology. Deze studie onderzoekt belastingnaleving en laat zien dat naleving kan afnemen wanneer toezicht en handhaving worden verminderd. Volgens het 'slippery slope' kader zal de belastingnaleving afnemen als het toezicht afneemt, maar dit wordt gematigd door het niveau van vertrouwen dat belastingbetalers in de autoriteiten hebben.

- Het is van cruciaal belang dat de Belastingdienst **een evenwicht** vindt tussen **preventieve maatregelen** en voldoende **fysieke aanwezigheid om de naleving hoog te houden**. Minder toezicht achteraf betekent dat bijvoorbeeld boekenonderzoeken minder vaak worden uitgevoerd. Hierdoor kunnen subtiele of complexe vormen van fraude of fouten onopgemerkt blijven. De Belastingdienst heeft de afgelopen jaren veel energie gestoken in herstelwerkzaamheden, waardoor toezicht minder aandacht en prioriteit heeft gekregen. Dit gebrek aan aandacht voor toezicht is deels veroorzaakt door een tekort aan personeel, als gevolg van zowel vertrek van medewerkers als het toewijzen van personeel aan andere prioriteiten.
- In ieder geval **voor het DBA-dossier lijkt een mismatch te bestaan** tussen het uitgevoerde toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties en de Uitvoerings- en Toezichtstrategie van de Belastingdienst. In het onderzoek van Auditdienst Rijk hebben meerdere medewerkers binnen de Belastingdienst aangegeven dat compliance onder opdrachtgevers sterk is gereduceerd. Waar normaliter een kleine minderheid foutieve aangiftes aanlevert en de meerderheid het goed doet, is voor de DBA de tegenovergestelde situatie van toepassing. Door de complexe wet en regelgeving in combinatie met de politieke keuze van het handhavingsmoratorium is momenteel geen sprake van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen
- De Belastingdienst heeft in de onderzoeksperiode een meer gestructureerde werkwijze ontwikkeld, wat bijdraagt aan een betere sturing en verantwoording van keuzes. In lijn met de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer (ARK) zijn onder meer kaders opgesteld voor de handhavingsregie. Ook is er gewerkt aan het ontwikkelen van kengetallen en prestatie-indicatoren voor de Rijksbegroting en de **Planning & Control-cyclus.** In het onderzoek over 2023 constateert de ARK dat de PDCA-cycli voor het M&O-beleid, afhankelijk van de verschillende dienstonderdelen, al werken of beginnen te werken En dat daarmee ook het lerend vermogen van de Belastingdienst groeit. Net als in voorgaande jaren is er volgens de ARK nog geen kader op basis waarvan de Belastingdienst een aanvaardbaar niveau van M&O-risico kan vaststellen.
- De Belastingdienst heeft verschillende maatregelen getroffen om de **menselijke maat en maatwerk** in het toezicht te waarborgen en te versterken. Deze maatregelen zijn gericht op het verbeteren van de klantgerichtheid, het bieden van gepersonaliseerde oplossingen en het verzekeren van een rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen. De Belastingdienst experimenteert regelmatig met nieuwe vormen van dienstverlening en toezicht, waarbij de nadruk ligt op maatwerk en een persoonlijke benadering. Deze experimenten zijn bedoeld om de dienstverlening te verbeteren en belastingplichtigen en medewerkers van de Belastingdienst beter te ondersteunen. Deze inspanningen laten zien dat de Belastingdienst actief werkt aan het verbeteren van maatwerk in het toezicht. Of deze maatregelen de beoogde resultaten opleveren, is echter nog niet vast te stellen.
- Last but not least hebben ook externe factoren de uitvoering van het toezicht beïnvloed, zoals benoemd in §2.6 en gedetailleerder in Bijlage 2.

Al met al toont het onderzoek dat de beweging naar meer proactief toezicht zichtbaar is, maar dat er nog uitdagingen zijn in het meten van de effectiviteit van de nieuwe aanpak, vooral aan de voorkant van het proces. Dit blijkt uit interviews en is ook af te leiden uit het cijfermatig inzicht toezicht uit hoofdstuk 4. Er is behoefte aan verdere ontwikkeling van indicatoren om beter inzicht te krijgen in de resultaten en om gerichter te kunnen sturen op de kwaliteit van het toezicht. Tegelijkertijd werkt de Belastingdienst aan het versterken van de interne sturing en verantwoording om te zorgen dat het toezicht in lijn blijft met de gestelde doelen en strategieën.

4 Cijfermatig inzicht toezicht

Dit hoofdstuk heeft betrekking op onderdeel B van de evaluatie van toezicht. In dit hoofdstuk wordt onderzoeksvraag 3 beantwoord, namelijk: welke prestaties (output) met betrekking tot het toezicht zijn geleverd in de periode 2017 tot en met 2023?

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt voor het (massaal) toezicht in de onderzoeksperiode nagegaan: welke input ermee gemoeid is (materieel, personeel), welke output er is geleverd, wat er bekend is over de realisatie van de beoogde (tussen)doelen. De scope is beperkt tot de vier grote belastingmiddelen: inkomensheffing (IH), loonheffing (LH), omzetbelasting (OB) en vennootschapsbelasting (Vpb). In de navolgende paragraaf 4.2 wordt nagegaan wat er bekend is over de realisatie van de (tussen)doelen: de verschillende aspecten van compliance, de belevingsindicatoren voor de tussendoelen en belangrijke determinanten van compliance (belastingmoraal en vertrouwen). Bekeken wordt op welke wijze en met welke indicatoren/ kengetallen deze (tussen)doelen worden gemeten en wat daarvan in de onderzoeksperiode de resultaten zijn (doelbereiking). In paragraaf 4.3 wordt in kaart gebracht wat er bekend is over de uitvoering van (massaal) toezicht en de ervaring en beleving ervan onder belastingplichtigen. Besloten wordt met conclusies in paragraaf 4.4 die met het cijfermateriaal in relatie tot toezicht zijn te trekken.[65]

4.2 Inzicht in de doelbereiking

4.2.1 Inleiding

Het beleidsdoel van de Belastingdienst zoals dat in de Rijksbegroting staat is compliance. Compliance wordt omschreven als de bereidwillige naleving van fiscale verplichtingen door burgers en bedrijven. Compliance bevat het element naleven, d.w.z. is het gedrag of de uitkomst conform de wettelijke norm die daarvoor geldt. En compliance bevat het element bereidwilligheid, d.w.z. voldoen belastingplichtigen uit eigen overtuiging of (intrinsieke) motivatie aan fiscale wet- en regelgeving, en niet (alleen) omdat ze zich daartoe gedwongen voelen.

Vaststellen in hoeverre deze doelstelling van de Belastingdienst wordt gerealiseerd is om verschillende redenen niet eenvoudig. De verschillende elementen van compliance vragen om andere manieren van inzicht verwerven; daar waar we willen vaststellen of zaken conform de geldende wet- en regelgeving zijn (ook wel *feitelijke* compliance), zal het gedrag of de uitkomst moeten worden getoetst aan die norm, daar waar we willen vaststellen of er sprake is van bereidwilligheid, is onderzoek onder belastingplichtigen nodig. Zoals bij elke vorm van onderzoek, zijn de observaties en bevindingen niet zondermeer vrij van vertekeningen en ruis. Bereidwilligheid wordt op verschillende manieren uitgevraagd bij belastingplichtigen. Concepten die daarbij horen zijn belastingmoraal, vertrouwen, houding ten aanzien van belastingen en belastingverplichtingen.

Zoals aangegeven sluit de Belastingdienst voor de invulling van het begrip fiscale regelnaleving (nalevingsgedrag) aan bij de definitie van compliance van de OECD en de Europese Unie. Volgens deze definitie is sprake van fiscale regelnaleving als burgers en bedrijven: zich (terecht) registreren voor belastingplicht; tijdig aangifte doen; juist en volledig aangifte doen; tijdig en volledig hun belastingschuld betalen.

De OESO gaat er, net als de Nederlandse wetgeving van uit dat burgers en bedrijven zichzelf melden als belastingplichtige en aangifteplichtige. In de praktijk wordt deze verplichting in hoge mate door de Belastingdienst gefaciliteerd, bijvoorbeeld door middel van de uitnodiging tot het doen van aangifte voor de IH

[65] De kosten van (massaal) toezicht worden in beeld gebracht in hoofdstuk 6.

en de VPB of door de mogelijkheid voor startende ondernemers om zich bij inschrijving in het Handelsregister (HR) aan het loket van de KvK gelijk ook aan te melden bij de Belastingdienst.

Het vaststellen van aangifteplicht en het versturen van een uitnodiging voor het doen van aangifte vindt in grote mate massaal en geautomatiseerd plaats (o.a. op basis van gegevens uit het HR en de Basisregistratie Personen (BRP)).[66] Daarnaast vindt er op basis van signalen van derden, brieven, eigen waarnemingen van de Belastingdienst, uitworp e.d. ook (meest handmatige) verwerking plaats met betrekking tot de registratie van belastingplichtigen. Ook komt er via informatieloketten informatie binnen over mogelijke onbekende belastingplichtigen. Deze signalen worden behandeld door de directies Particulieren, MKB, GO en de FIOD.

De registratie van belastingplicht valt als zodanig onder de uitvoering/massale processen. Binnen het toezicht heeft het detecteren van onbekende belastingplichtigen (nog) geen vaste plek gekregen. De Belastingdienst heeft verschillende toezichtsprojecten waarbij het detecteren van onbekende belastingplicht wel een rol speelt. Voorbeelden voor de IH zijn de projecten onverklaarbare uitgaven/windhapper[67] en het project drielandenpuntconstructies (3LPC)[68]. De meeste toezichtsactiviteiten zijn echter gericht op herstel van nalevingsgebreken in de compliance-factor juistheid en volledigheid van de aangifte en niet primair op nalevingsgebreken in de (terechte) registratie voor belastingplicht.[69] Er is dan ook geen bestuurlijke informatie beschikbaar over het aantal onbekende belastingplichtigen dat gedetecteerd wordt met toezichtacties of projecten. Wel is de directie CAP bezig met de uitwerking van nieuwe prestatie-indicatoren voor de Rijksbegroting die tot meer inzicht moeten leiden in de sterktes en zwaktes in het registratieproces.[70]

Bij feitelijke compliance wordt zoals gememoreerd– in navolging van de OECD – een onderscheid gemaakt tussen vier factoren van compliance: registreren voor belastingplicht, tijdig aangifte doen, juiste en volledig aangifte doen en tijdig betalen. Of belastingplichtigen voldoen aan de voor hen geldende verplichtingen is niet bij al deze factoren even goed of gemakkelijk te observeren en te verifiëren. Registratie voor belastingplicht is geborgd voor het gros van de belastingplichtigen, bijvoorbeeld wanneer er een geregistreerde bron van inkomsten is of een inschrijving in het handelsregister van de KvK. Maar of een persoon of organisatie terecht niet is beschreven is alleen door het uitvoeren van controles te achterhalen. Ook het bepalen van de juistheid en de volledigheid van een aangifte kan fikse inspanning vergen. Aspecten van tijdigheid (aangifte doen en betalen) zijn gemakkelijker vast te stellen omdat bekend is dat de verplichting bestaat en nalatigheid automatisch kan worden gedetecteerd.

Vanaf begrotingsjaar 2021 is een herziene set van kengetallen (voor compliance) en prestatie-indicatoren (voor de tussendoelen) opgenomen in de Rijksbegroting (IX, artikel 1 Belastingen). De oude indicatoren hadden overwegend betrekking op repressieve instrumenten; de herziene set indicatoren en kengetallen sluit beter aan bij de strategie die er juist ook op is gericht dat fouten worden voorkomen en burgers en bedrijven uit zichzelf fiscale regels (kunnen) naleven. Zowel voor feitelijke compliance als bereidwilligheid zijn kengetallen opgenomen in de Rijksbegroting. Bij feitelijke compliance gaat het om: het percentage tijdige registratie voor

---

66 Een uitzondering hierop is de loonbelasting; Ondernemers die voor de omzetbelasting zijn aangemeld als belastingplichtigen krijgen een vragenformulier of zij personeel in dienst hebben en derhalve inhoudingsplichtige zijn voor de LH.

67 Onder Windhappers wordt verstaan: personen die ogenschijnlijk een laag of geen inkomen hebben, en/of een uitgavenpatroon of vermogen dat niet in verhouding staat tot het bekende inkomen. De Tweede Kamer en de ARK hebben de Belastingdienst gevraagd meer aandacht te besteden aan Windhappers. In 2016 heeft de Belastingdienst een pilot uitgevoerd en in 2020 is een project 'onverklaarbare uitgaven' gestart. Binnen dit project wordt onderzoek gedaan naar subjecten die (kostbare) vermogensobjecten aanschaffen of bezitten die in geen verhouding staan tot het bij de Belastingdienst bekende inkomen dan wel vermogen. Resultaten zijn tot op heden niet bekend.

68 Vanaf 2016 zijn, onder de naam 3LPC, vennootschappen in onderzoek genomen die onderdeel zijn van een constructie van emigratie en zetelverplaatsing met als doel om de Nederlandse belastingheffing over de winstreserves (dividendbelasting en inkomstenbelasting-box 2) en jaarwinst (vennootschapsbelasting) te ontwijken.

69 Een uitzondering is het 'Stivers' team van de directie MKB; dit team is specifiek gericht op de beoordeling van de aangifteplicht van Stichtingen en verenigingen (Stivers) en is gericht op de middelen Vpb, OB en LH. Stivers zijn bij de Belastingdienst veelal wel in beeld, de vraag is echter of zij blijvend wel of niet belastingplichtig zijn.

70 Voor compliance-factor juiste registratie is een kengetal opgenomen in de begroting IX 2022. Dit nieuwe kengetal geeft de mate van de actualiteit en juistheid van de stamgegevens over burgers en bedrijven weer.

burgers en bedrijven, het percentage tijdige aangifte, het percentage burgers en bedrijven dat een juiste en volledige aangifte doet en het percentage tijdige betalingen van belastingen en premies[71]. Daarnaast staan in de begroting ook kengetallen die de belastingmoraal en het vertrouwen in de Belastingdienst weergeven.

Bij de totstandkoming van de herijkte set indicatoren is een vertaling gemaakt van het strategisch doel naar vier concrete tussendoelen op de volgende onderwerpen: 1) adequate behandeling, 2) informeren, 3) gemak en 4) corrigerend optreden[72]. De vier tussendoelen worden elk met behulp van een aantal objectieve indicatoren gemeten:

- Onder adequate behandeling valt bijvoorbeeld de kwaliteit volgens de interne fiscale kwaliteitscontrole.
- Onder informeren vallen bijvoorbeeld het percentage kwalitatief juiste antwoorden op vragen via de Belastingtelefoon en de bereikbaarheid van de Belastingtelefoon en Webcare.
- Onder gemak valt bijvoorbeeld het percentage aangiften IH-NW, waarbij de belastingplichtige niet hoeft aan te vullen.
- Onder corrigerend optreden vallen bijvoorbeeld de achterstand op de invordering en het percentage processen-verbaal dat leidt tot veroordeling of transactie.

De objectieve indicatoren en de gerealiseerde waarden daarop worden in paragraaf 4.2.2 weergegeven, voor zover ze informatief zijn voor de uitvoering van (massaal) toezicht en de betreffende tussendoelen. Daarnaast wordt per tussendoel ook de beleving van burgers en bedrijven gemeten. Het gaat er hierbij bijvoorbeeld om in hoeverre burgers en bedrijven ervaren dat zij een adequate behandeling hebben ontvangen en gemak ervaren. De belevingsindicatoren en de waarden die daarop worden gemeten worden in paragraaf 4.2.3 weergegeven.

4.2.2 Feitelijke compliance: % naleving, nalevingstekort

Feitelijke compliance is, zoals hiervoor beschreven, uit te splitsen naar vier elementen: registeren, tijdig aangifte doen, juiste en volledig aangifte doen en tijdig betalen. We laten (de tijdigheid van) betalingen buiten beschouwing omdat het inningsproces recentelijk apart is geëvalueerd.[73]

Tijdigheid van aangiften

De tijdigheid van het ontvangen van aangiften wordt in de systemen van de Belastingdienst geregistreerd. Navolgende tabel laat zien dat veruit de meeste aangiften tijdig worden ingediend. De corona-jaren (2021 en 2022) laten een dalend percentage tijdige aangiften vennootschapsbelasting zien en in 2022 zijn ook de percentages tijdige aangiften voor de inkomensheffing en met name de loonheffingen wat lager dan de voorgaande jaren.

Tabel 8 Rijksbegrotingscijfers tijdige aangiften

Kengetallen tijdige aangiften	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Percentage tijdige aangiften vennootschapsbelasting[74]	n.v.t.[75]	94,7%	91,9%	92,4%	86,5%	86,6%	86,9%
Percentage tijdige aangiften inkomensheffing	n.v.t.	94,7%	91,9%	92,4%	92,6%	90,9%	91,5%
Percentage tijdige aangiften omzetbelasting	95,3%	95,6%	95,6%	95,0%	95,1%	95,0%	95,6%
Percentage tijdige aangiften loonheffingen	99,3%	99,1%	99,1%	99,0%	99,0%	98,9%	98,8%

[71] De indicatoren en kengetallen mbt tijdige betaling komen in deze evaluatie niet aan bod. Over het inningsproces van de Belastingdienst en het betalen van belastingschulden door burgers en bedrijven is onlangs een aparte evaluatie uitgevoerd.

[72] TK 2019-2020, 35 300 IX, nr. 21.

[73] Evaluatie Inningsproces Belastingdienst, SEO/AEF, december 2023.

[74] Tot en met 2020 zijn de percentages voor tijdige aangiften VpB en IH gecombineerd gemeten. In de tabel zijn tot en met 2020 de gecombineerde waarden voor VpB en IH opgenomen. Vanaf 2021 zijn deze percentages separaat inzichtelijk gemaakt.

[75] N.v.t. betekent dat in het gegeven jaar de (streefwaarde van de) prestatie-indicator niet of anders is gemeten en/of gerapporteerd in de begroting, waardoor vergelijking over de jaren niet mogelijk is.

Juistheid en volledigheid van aangiften: particuliere belastingplichtigen en MKB-ondernemingen
Om een beeld te verkrijgen van de juistheid en volledigheid van ingediende aangiftes voert de Belastingdienst bij de doelgroepen Particulieren en MKB-ondernemingen steekproefsgewijze belastingcontroles uit. Bij Particulieren wordt de aangifte Inkomstenbelasting gecontroleerd aan de hand van zogenaamde kantoortoetsen, d.w.z. dat aangiftes worden bekeken door een medewerker van de Belastingdienst die beoordeelt of de aangifte juist en volledig is en bij vragen of twijfel bijvoorbeeld informatie of bescheiden opvraagt bij de belastingplichtige. Bij MKB-ondernemers hebben de controles de vorm van een zogenaamd boekenonderzoek waarbij een medewerker van de Belastingdienst bij de ondernemer ter plaatse toetst of de aangifte correspondeert met de administratie van de onderneming. Gecontroleerd worden de loonheffing, omzetbelasting, vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting. Indien een aangifte niet juist of volledig is, zal de Belastingdienst een correctie doorvoeren.

Positieve correcties van de Belastingdienst treden op wanneer een belastingplichtige aanvankelijk een te laag bedrag aan belasting heeft aangegeven of afgedragen, en na controle of eigen correctie van de aangifte blijkt dat er meer belasting moet worden betaald. Deze correcties zorgen ervoor dat de belastingplichtige alsnog het juiste bedrag aan belasting betaalt, wat resulteert in een hogere opbrengst voor de staatskas. Het totaalbedrag aan positieve correcties wordt geëxtrapoleerd naar de totale doelgroep. Berekend wordt vervolgens welk percentage van de totale belastingopbrengst van de doelgroep is gecorrigeerd en dit wordt gerapporteerd als een schatting van het nalevingstekort voor die doelgroep. Deze resultaten van de steekproefsgewijze controles worden als kengetal gerapporteerd in de begroting.

In navolgende tabel is te zien dat het nalevingstekort bij particuliere belastingplichtigen gedurende de onderzoeksperiode gestaag daalt. Niet voor alle jaren zijn cijfers voorhanden, maar de trend lijkt duidelijk[76]: van 0,9% nalevingstekort in 2017 stapsgewijs dalend tot 0,4% in 2022.[77]

In de analyse van de steekproef Particulieren wordt ook nagegaan van welke rubrieken in de aangifte de totale correctiebedragen het hoogst zijn. De top 6 van rubrieken met de hoogste correctiebedragen is: specifieke zorgkosten, pensioenen en uitkeringen, eigen woning, loon, studiekosten, netto inkomsten overige werkzaamheden (ROW). Deze top 6 is stabiel door de tijd, maar de volgorde voor wat betreft het hoogste bedrag aan correcties varieert wel wat van jaar tot jaar.

Behalve correcties die als consequenties hebben dat meer belasting moet worden betaald, worden ook zogenaamde negatieve correcties aangebracht. Bij particuliere belastingplichtigen gaat het daarbij vrijwel altijd om onjuistheden in het voordeel van de belastingplichtige. Dergelijke negatieve correcties kwamen bij 1,2% van de aangiften voor over belastingjaar 2018. Het totaalbedrag dat hiermee gemoeid is laat een dalende trend zien tussen 2017 en 2020.

Ook voor de doelgroep MKB-ondernemingen lijkt zich een daling te manifesteren, van 5,7% in 2018 naar 4,3% in 2021, maar er ontbreken waarnemingen voor de andere jaren.[78] Bij circa 25% van de MKB ondernemingen worden positieve correcties doorgevoerd. Bij MKB ondernemingen worden ook negatieve correcties doorgevoerd. Dat is het geval bij circa 5% van de MKB ondernemingen.[79] Bij ondernemingen kunnen de negatieve en positieve correcties aan elkaar gerelateerd zijn. Dat wil zeggen dat een negatieve correctie in een aangifte van (een onderdeel van) een entiteit als consequentie heeft dat in een andere aangifte van (een ander onderdeel van) de identiteit een positieve correctie wordt doorgevoerd. Een negatieve correctie hoeft dan uiteindelijk niet te resulteren in minder te betalen belasting.

---

[76] Ook als we verder terugkijken is de dalende trend waarneembaar. Zie bijvoorbeeld de vorige beleidsdoorlichting van toezicht, opsporing en massale processen: https://archief.rijksbegroting.nl/system/files/333/17ix01-fin-rapport-beleidsdoorlichting-toezicht-en-opsporing-en-massale-processen-bdienst.pdf.

[77] Bij deze jaartallen gaat het steeds om het jaar van rapportage in de begroting. De controle betreft een of meerdere eerdere belastingjaren waarover de aangifte is ingediend.

[78] Het nalevingstekort ligt in de lijn van eerdere jaren (2010, 2012, 2013): zie vorige beleidsdoorlichting: https://archief.rijksbegroting.nl/system/files/333/17ix01-fin-rapport-beleidsdoorlichting-toezicht-en-opsporing-en-massale-processen-bdienst.pdf.

[79] Rapport Analyserapport SO 2019

Tabel 9 Rijksbegrotingscijfers juistheid en volledigheid aangiften *)

Kengetallen juistheid en volledigheid aangiften	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Juist en volledig doen van aangifte: structureel terugdringen van het nalevingstekort Particulieren	0,9%	0,7%	n.v.t.	0,5%	n.v.t.	0,4%	n.v.t.
Juist en volledig doen van aangifte: structureel terugdringen van het nalevingstekort MKB	n.v.t.	5,7%	n.v.t.	n.v.t.	4,3%	n.v.t.	n.v.t.
Percentage van het nalevingtekort dat de Belastingdienst corrigeert bij het MKB (IH, VPB, OB en LH)	-	-	-	-	38,5%	44,7%	48,0%
Percentage van het nalevingstekort dat de Belastingdienst corrigeert bij burgers (IH)	-	-	-	-	57,6%	54,5%	51,1%

*) N.v.t. betekent dat in het gegeven jaar de (streefwaarde van de) prestatie-indicator niet is gemeten.

Grote ondernemingen

In 2024 worden inmiddels ook steekproefsgewijze controles uitgevoerd in de doelgroep grote ondernemingen. De resultaten daarvan vallen echter buiten de onderzoeksperiode voor deze beleidsdoorlichting. Wel is eerder door de Belastingdienst onderzoek uitgevoerd waaruit inzichten komen over de naleving van fiscale wet- en regelgeving door de kleinere grote ondernemingen. Deze resultaten zijn afkomstig uit onderzoek waarin vier keer gegevens zijn verzameld in de periode 2016 – 2022. Omdat het aantal observaties per meting beperkt was, zijn de resultaten gecombineerd in één dataset. Op basis van de analyses van die dataset zijn uitspraken gedaan over (onder andere) de mate van feitelijke naleving en de bereidwilligheid daartoe van de kleinere grote ondernemingen. Met de dataset kunnen geen trends of ontwikkelingen over tijd worden geschetst.

Het Onderzoek Grote Ondernemingen richtte zich onder meer op de vraag wat de mate van feitelijke compliance is van grote organisaties in categorie 3 (vergelijkbaar met de huidige doelgroep middelgrote ondernemingen). De feitelijke compliance is vastgesteld op basis van boekenonderzoeken, waarin de juistheid en volledigheid van de aangiften is vastgesteld. Bij profit-organisaties zijn de aangiften OB en Vpb onderzocht en bij publieke organisaties de aangiften OB en LH. Het gaat daarbij om fouten die leiden tot te weinig betaalde belasting en die geresulteerd hebben in het opleggen van een correctie.

Bij alle onderzochte belastingmiddelen worden bij meer dan 6 op de 10 organisaties een of meerdere correcties opgelegd. OB-correcties komen even vaak voor bij publieke organisaties als bij profit-organisaties. Als er gecorrigeerd wordt dan gaat het per organisatie per belastingmiddel opgeteld om bedragen variërend tussen enkele honderden euro's en meerdere miljoenen. Bij de Vpb liggen de bedragen veel hoger omdat het om correcties op de grondslag gaat, terwijl bij de OB en LH de correcties het bedrag aan (extra) verschuldigde belasting betreffen. De absolute omvang van de correctiebedragen voor de OB verschilt significant tussen profit-organisaties en publieke organisaties, waarbij bij publieke organisaties sprake is van een hoger bedrag aan correcties.

De absolute omvang van de correcties houdt geen rekening met de omvang van de organisatie waar de correctie is opgelegd. De relatieve ernst van de fout komt daarmee dan ook niet vanzelf in beeld. Daarom is ook gekeken naar de relatieve omvang van de correctie ten opzichte van de zogenaamde planningsmaterialiteit waarin de omvang van de organisatie tot uitdrukking komt. Uit die exercitie blijkt dat de relatieve omvang van

0001

de correcties gemiddeld genomen klein is bij alle belastingmiddelen. Bij publieke organisaties is wat vaker sprake van een relatief omvangrijk bedrag aan OB-correcties dan bij profit-organisaties, maar ook daar is de relatieve omvang van de correcties beperkt.

4.2.3 Bereidwilligheid: belang, belastingmoraal, vertrouwen en belevingsindicatoren

De Belastingdienst laat (onder andere) vragenlijstonderzoek uitvoeren om inzicht te verkrijgen in hoe belastingplichtigen belasting betalen en het werk van de Belastingdienst ervaren en waarderen. Het gaat om monitor-onderzoeken waarmee de ervaring en beleving van belastingplichtigen door de tijd in beeld kan worden gebracht (bijvoorbeeld de Compliance monitor en de Fiscale monitor). In deze rapportage wordt gebruik gemaakt van de cijfers uit de Fiscale Monitor, een survey-onderzoek dat de Belastingdienst jaarlijks uitvoert onder de belangrijkste doelgroepen belastingplichtigen en hun fiscaal dienstverleners (een overzicht van de aantallen respondenten is als Bijlage 5 toegevoegd). De Fiscale Monitor hanteert voor langere perioden dezelfde vraagstelling zodat ontwikkelingen in de tijd kunnen worden gevolgd. Ander vragenlijstonderzoek dat de Belastingdienst laat uitvoeren is vaak incidenteel of wordt minder frequent uitgevoerd (de compliance monitor) en is daardoor minder informatief om de ervaring en waardering van belastingplichtigen voor de periode 2017 tot en met 2023 in kaart te brengen.

De Fiscale monitor bevraagt de doelgroepen Particulieren, MKB-ondernemers, Grote organisaties (vanaf 2020) en Fiscaal dienstverleners. Dat gebeurt op basis van steekproeven uit de doelgroepen.

Hier worden de resultaten gerapporteerd van vragen die betrekking hebben op de bereidheid om fiscale verplichtingen na te komen.[80] Daarbij gaat het om het belang dat men hecht aan het nakomen van verplichtingen, verschillende vragen rond belastingmoraal, het vertrouwen dat men heeft in de Belastingdienst en de belevingsindicatoren bij de vier geformuleerde tussendoelen uit de Rijksbegroting, te weten: adequate behandeling, effectief informeren, gemak bieden en fouten voorkomen en corrigerend optreden.

De vragen met betrekking tot het belang van het nakomen van verplichtingen en aspecten van de belastingmoraal worden per doelgroep gerapporteerd. Daarna komen de kengetallen belastingmoraal, vertrouwen en de belevingsindicatoren aan bod.

4.2.3.1 Particuliere belastingplichtigen

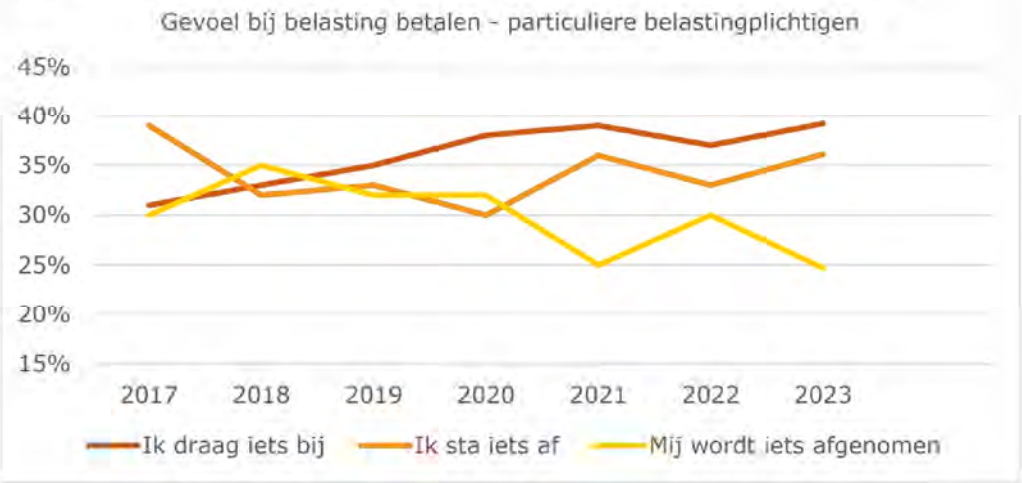
Eén van de vragen waarmee in de Fiscale Monitor de belastingmoraal wordt gemeten is de vraag naar het gevoel dat men heeft bij belasting betalen; ervaart men belasting betalen als iets dat hen wordt afgenomen, iets dat zij afstaan of iets dat zij bijdragen?
Navolgende grafiek laat zien dat Nederlandse burgers drie groepen van ongeveer gelijke grootte vormen als ze deze vraag beantwoorden en dat het gevoel dat men heeft bij belasting betalen wat fluctueert door de tijd. In 2017 is de grootste groep de groep die belasting betalen ervaart als iets dat zij afstaan en zijn beide andere groepen even groot. In 2023 is dat beeld anders; de grootste groep is dan de groep die zegt belasting betalen te ervaren als iets dat zij bijdragen, gevolgd door de groep die het ervaart als iets afstaan. De groep die belasting betalen ervaart als iets dat hen wordt afgenomen is vanaf 2020 de kleinste groep.

---

[80] Het gaat om de volgende vragen uit de Fiscale Monitor:
- Welke omschrijving van belasting betalen omschrijft het persoonlijk gevoel het best?
- In hoeverre is het belangrijk dat de Belastingdienst de aangifte op tijd binnen heeft?
- In hoeverre is het belangrijk dat de Belastingdienst juiste en volledige aangiftes krijgt?
- Indien (bij)betalen: in hoeverre is het belangrijk dat de Belastingdienst het geld binnen de termijn binnen heeft?
- Hoe aanvaardbaar of onaanvaardbaar vindt u het als iemand doelbewust belasting ontduikt?

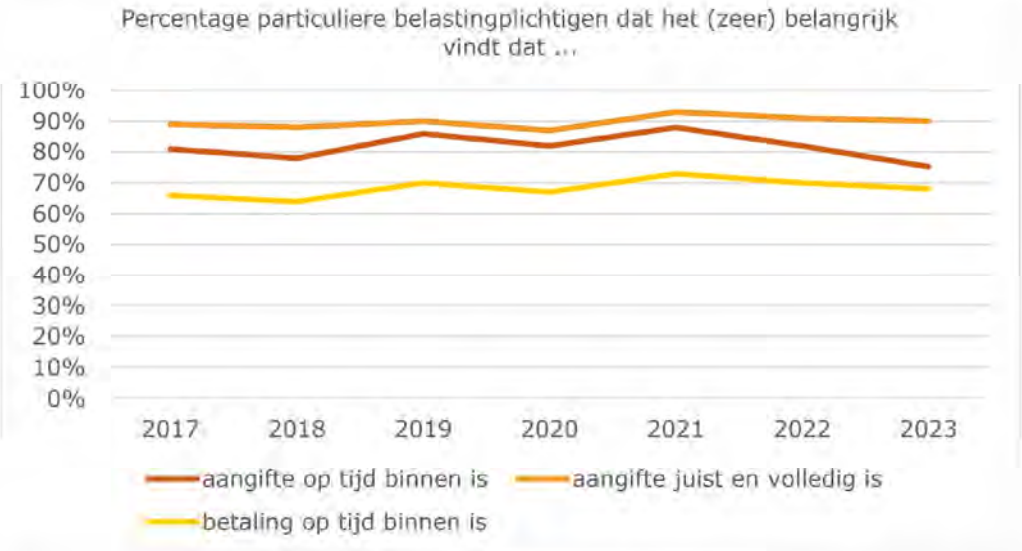
En daarnaast de cijfers die opgenomen worden in begroting en afkomstig zijn uit de Fiscale Monitor met betrekking tot: Vertrouwen, Belastingmoraal, Adequate behandeling, Effectief informeren, Gemak bieden en fouten voorkomen en Corrigerend optreden.

Figuur 3 Gevoel bij belasting betalen, particuliere belastingplichtigen (Fiscale monitor)



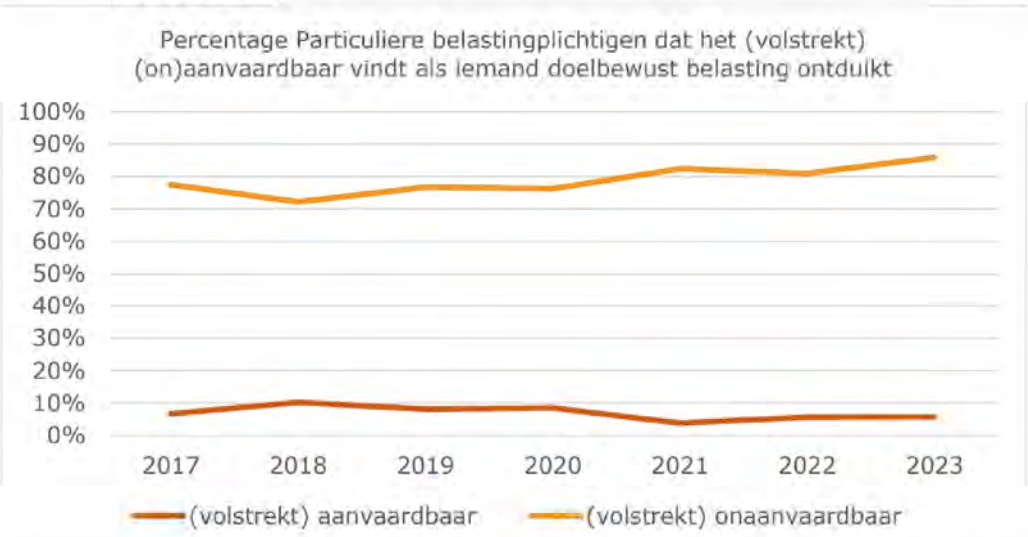
In de Fiscale Monitor wordt respondenten ook gevraagd in hoeverre ze het belangrijk vinden dat de Belastingdienst hun aangifte op tijd binnen heeft, dat die aangifte juist en volledig is en dat het te betalen belastinggeld op tijd binnen is. Dit wordt gemeten op een vijfpuntsschaal, lopend van (1) zeer onbelangrijk, (2) onbelangrijk, (3) neutraal, (4) belangrijk tot (5) zeer belangrijk. In navolgende grafiek staan de percentages respondenten die deze vragen met belangrijk of zeer belangrijk beantwoorden.

Figuur 4 Belang van tijdigheid van aangifte en betaling en belang van juistheid en volledigheid van aangifte, particuliere belastingplichtigen (Fiscale monitor)



Dat de aangifte juist en volledig is vinden particuliere belastingplichtigen het meest belangrijk. Gedurende de onderzoeksperiode ligt het percentage dat dit (zeer) belangrijk vindt steeds rond 90%. Ook dat de aangifte op tijd binnen is vindt de overgrote meerderheid (zeer) belangrijk, maar de percentages liggen iets lager dan bij het belang van een juiste en volledige aangifte. Dat de betaling op tijd binnen is wordt nog iets minder belangrijk geacht; hier zegt in de onderzoeksperiode steeds rond de 70% dit (zeer) belangrijk te vinden.
Een andere vraag uit de Fiscale Monitor geeft ook inzicht in de belastingmoraal. Daarbij wordt gevraagd naar de (on)aanvaardbaarheid van doelbewuste belastingontduiking. Respondenten beantwoorden deze vraag op een vijfpuntsschaal lopend van (1) volstrekt onaanvaardbaar, (2) onaanvaardbaar, (3) neutraal), (4) aanvaardbaar tot (5) volstrekt aanvaardbaar. In navolgende grafiek zijn de percentages respondenten weergegeven die (volstrekt) aanvaardbaar en (volstrekt) onaanvaardbaar antwoorden.

Figuur 5 (On)aanvaardbaarheid van doelbewuste belasting ontduiking, particuliere belastingplichtigen (Fiscale monitor)

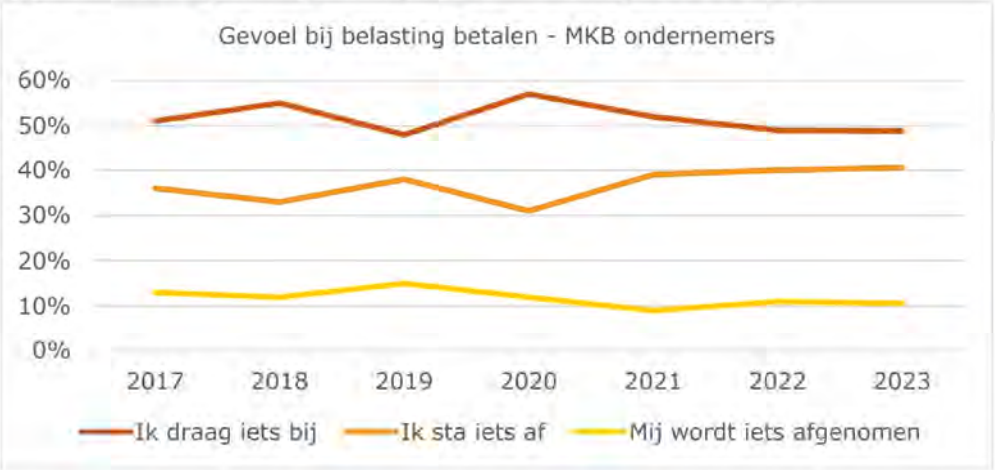


Het percentage respondenten dat zegt belastingontduiking (volstrekt) aanvaardbaar te vinden ligt in de onderzoeksperiode op of onder 10%. De overgrote meerderheid van de respondenten geeft aan belastingontduiking (volstrekt) onaanvaardbaar te vinden. Vanaf 2018 is hierin een lichte stijging te zien.

4.2.3.2 MKB-ondernemingen

MKB-ondernemers krijgen in de Fiscale monitor dezelfde vragen voorgelegd als Particuliere belastingplichtigen, soms met een wat aangepaste formulering van de vraag (bijvoorbeeld 'uw' of 'van u' wordt vervangen door 'uw onderneming' of 'van uw onderneming').

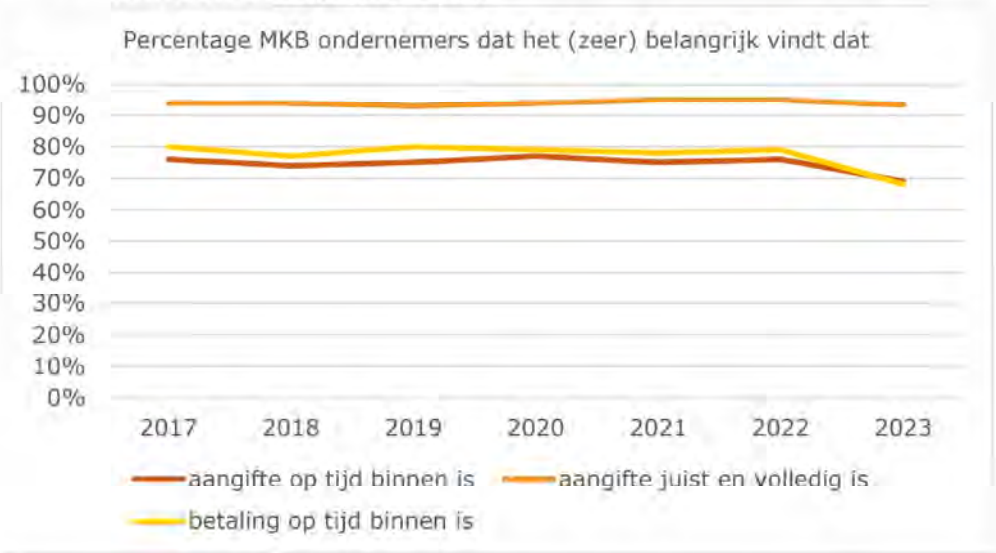
Figuur 6 Gevoel bij belasting betalen, MKB-ondernemers (Fiscale monitor)



Rond de helft of net iets meer van de ondernemers geeft in de onderzoeksperiode aan belasting betalen te zien als iets dat zij bijdragen. Een wat kleinere groep (30% tot 40%) ziet belasting betalen als iets dat ze afstaan en een kleine groep MKB-ondernemers (rond 10%) heeft bij belasting betalen het gevoel dat hen iets wordt afgenomen.

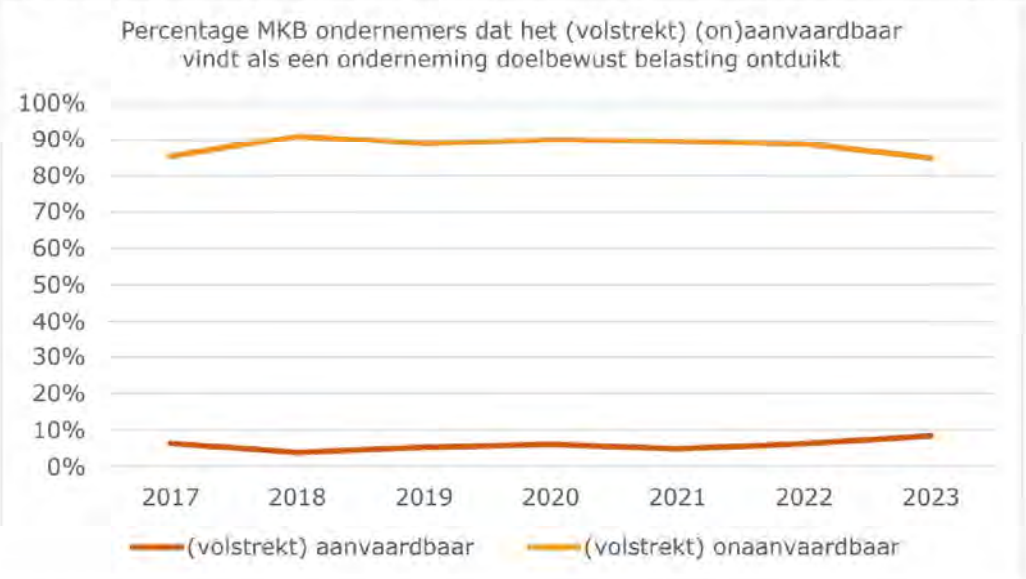
Navolgende grafiek laat zien dat de overgrote meerderheid van de MKB-ondernemers het (zeer) belangrijk vindt dat de hun belastingaangiften juist en volledig zijn. Ook (zeer) belangrijk maar net iets minder dan juiste en volledige aangiften vindt men tijdige betalingen en tijdige aangiften.

Figuur 7 Belang van tijdigheid van aangifte en betaling en belang van juistheid en volledigheid van aangifte, MKB-ondernemers (Fiscale monitor)



Van de MKB-ondernemers vindt de overgrote meerderheid doelbewuste belastingontduiking (volstrekt) onaanvaardbaar. Steeds minder dan 10% zegt belastingontduiking (volstrekt) aanvaardbaar te vinden.

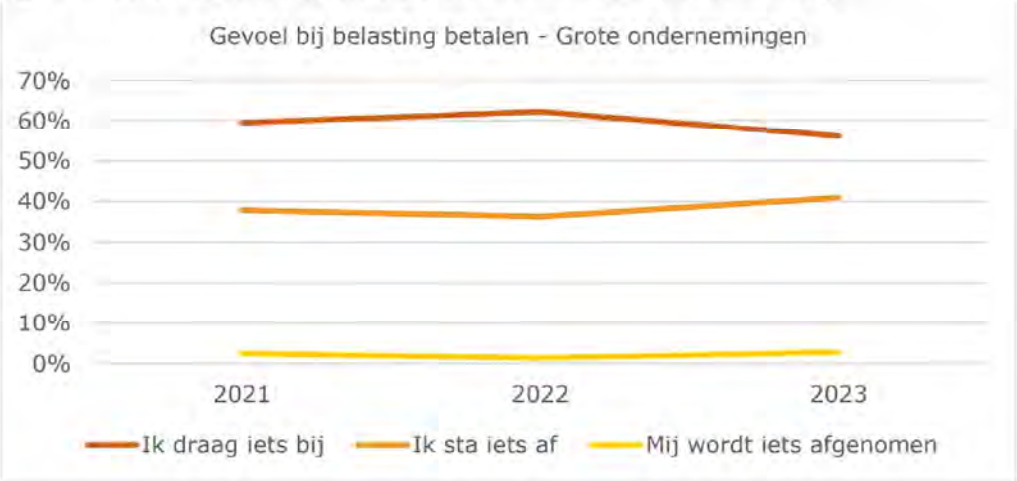
Figuur 8 (On)aanvaardbaarheid van doelbewuste belasting ontduiking, MKB-ondernemers (Fiscale monitor)



4.2.3.3 Grote ondernemingen

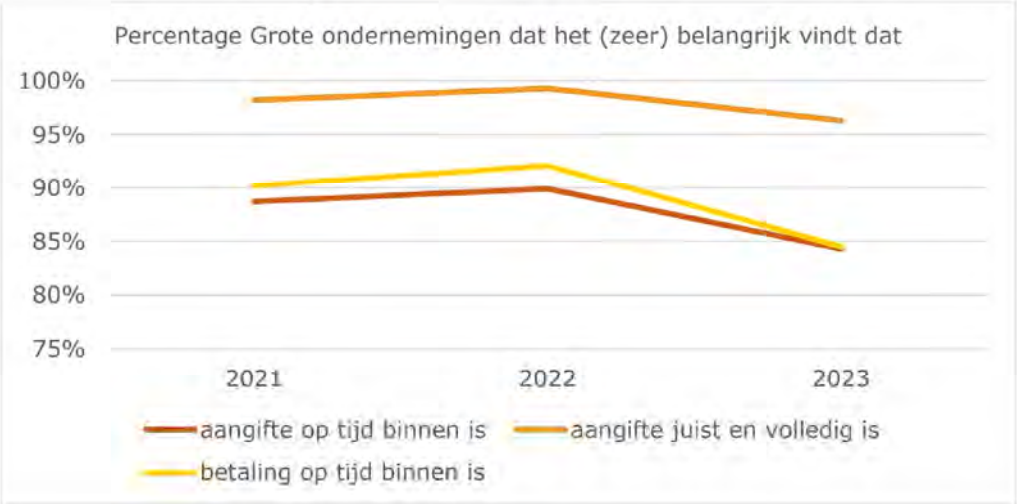
Grote organisaties worden vanaf 2021 bevraagd in het kader van de Fiscale Monitor. Cijfers over de eerdere jaren ontbreken derhalve. Binnen de grote organisaties wordt degene bevraagd die verantwoordelijk is voor de fiscale zaken van de organisatie en de contacten met de Belastingdienst onderhoudt. Ongeveer 6 op de 10 geven aan belasting betalen te ervaren als iets dat zij bijdragen en ongeveer 4 op de 10 zien dat als iets dat zij afstaan. De groep die aangeeft belasting betalen te ervaren als iets dat hen wordt afgenomen is nog geen 5% van de totale groep respondenten.

Figuur 9 Gevoel bij belasting betalen, Grote ondernemingen (Fiscale monitor)



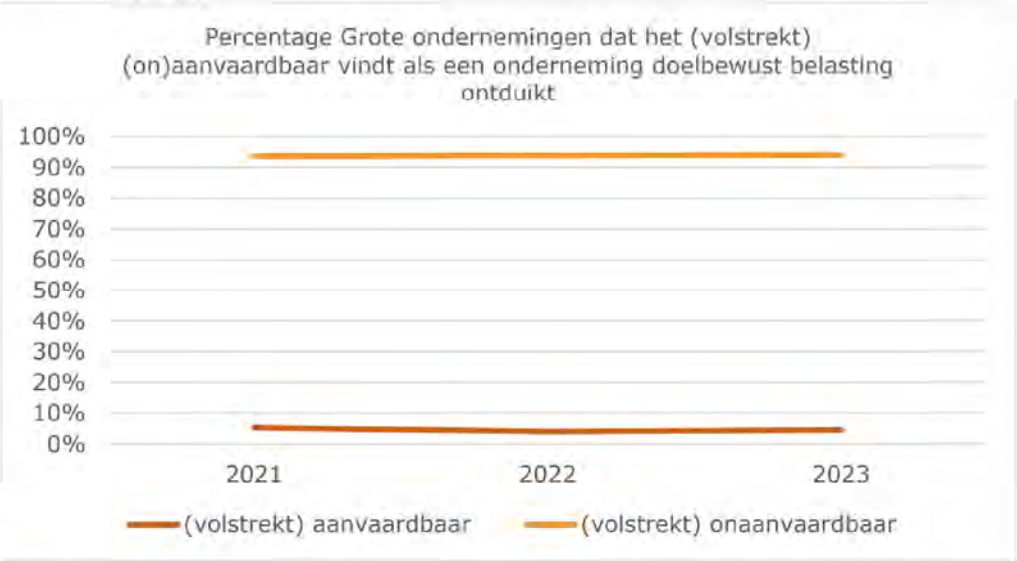
Navolgende figuur laat zien dat vrijwel alle grote organisaties het (zeer) belangrijk vinden dat hun aangiften juiste en volledig zijn. Ook vindt de overgrote meerderheid het (zeer) belangrijk dat betalingen en aangiften op tijd bij de Belastingdienst binnen zijn. Wel is er sprake van een afname.

Figuur 10 Belang van tijdigheid van aangifte en betaling en belang van juistheid en volledigheid van aangifte, Grote ondernemingen (Fiscale monitor)



Uit de navolgende figuur blijkt dat het percentage respondenten van de grote ondernemingen dat doelbewuste belastingontduiking door een onderneming (volstrekt) onaanvaardbaar vindt rond 95% ligt.

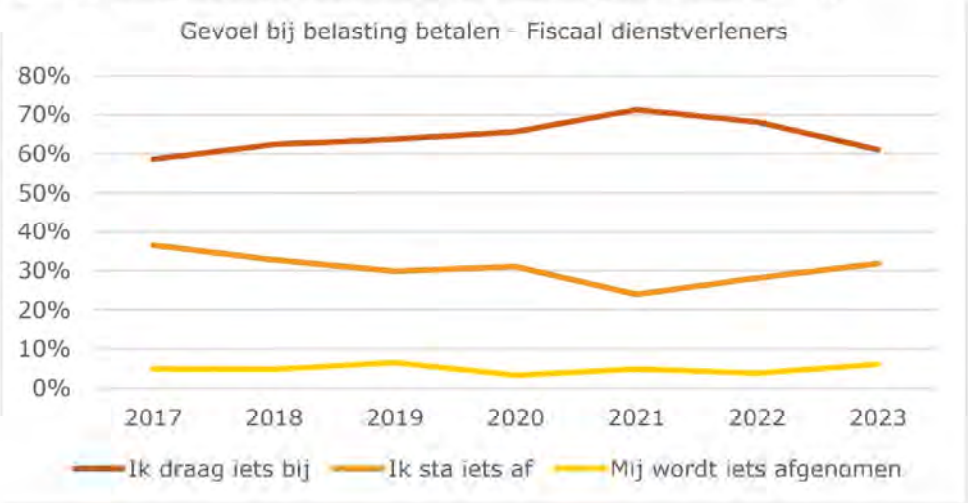
Figuur 11 (On)aanvaardbaarheid van doelbewuste belasting ontduiking, Grote ondernemingen (Fiscale monitor)



4.2.3.4 Fiscaal dienstverleners

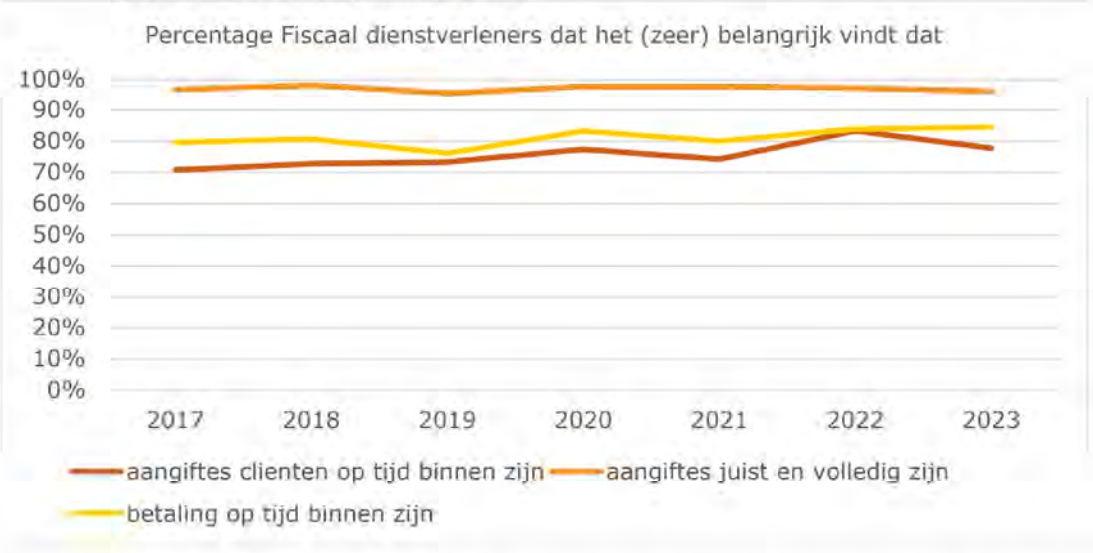
De voorgaande vragen worden in de Fiscale monitor in iets gewijzigde vorm ook voorgelegd aan fiscaal dienstverleners. De navolgende figuur laat zien dat bij fiscaal dienstverleners het gevoel overheerst dat belasting betalen iets is dat men bijdraagt. De groep die belasting betalen ervaart als iets dat hen wordt afgenomen is gedurende de onderzoeksperiode steeds minder dan 10% van het totaal.

Figuur 12 Gevoel bij belasting betalen, Fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)



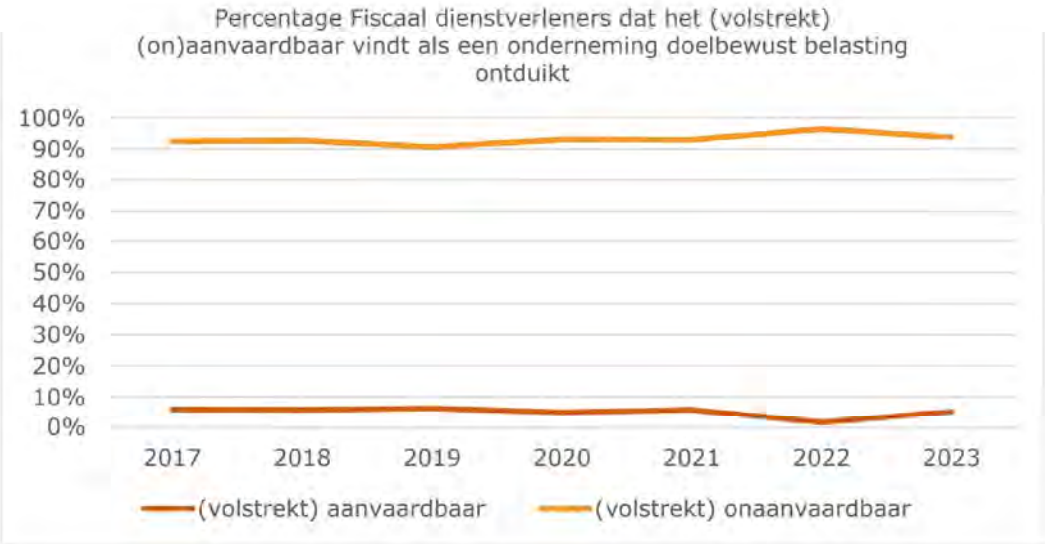
De navolgende figuur geeft weer dat vrijwel alle fiscaal dienstverleners het (zeer) belangrijk vinden dat de Belastingdienst juiste en volledige aangiftes ontvangt. Ook het belang van tijdige aangiften en betalingen wordt door de overgrote meerderheid van de fiscaal dienstverleners onderschreven.

Figuur 13 Belang van tijdigheid van aangifte en betaling en belang van juistheid en volledigheid van aangifte, Fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)

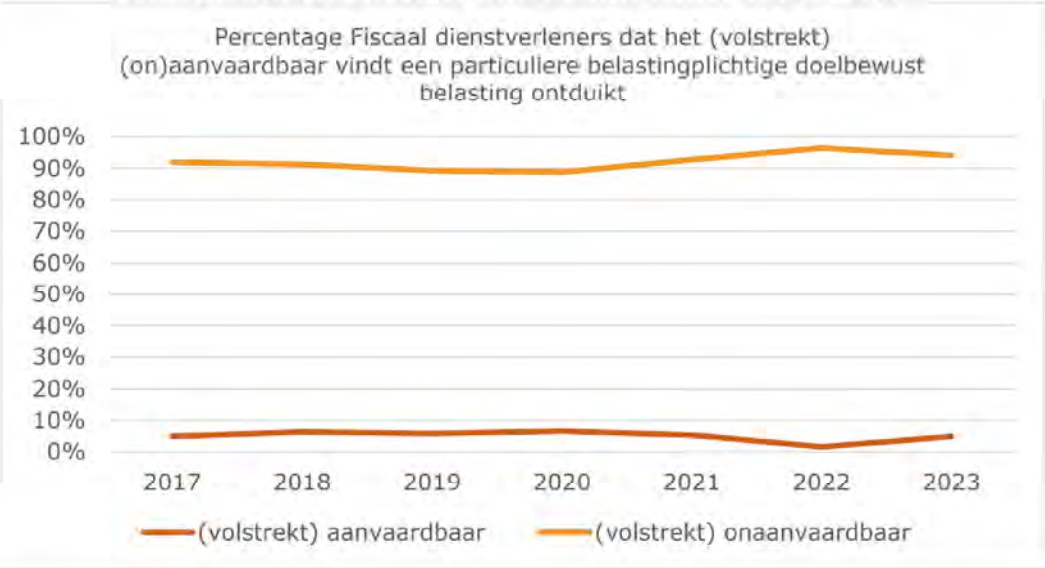


Uit onderstaande figuur blijkt dat gedurende de gehele onderzoeksperiode steeds tussen de 90% en 100% van de fiscaal dienstverleners aangeeft doelbewuste belastingontduiking door ondernemingen (volstrekt) onaanvaardbaar te vinden. Steeds minder dan 10% vindt het wel aanvaardbaar als ondernemingen doelbewust belasting ontduiken. Dat beeld is niet anders als het particuliere belastingplichtigen betreft.

Figuur 14 (On)aanvaardbaarheid van doelbewuste belasting ontduiking door een onderneming, gemeten onder fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)



Figuur 15 (On)aanvaardbaarheid van doelbewuste belasting ontduiking door een particuliere belastingplichtige, gemeten onder fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)



4.2.3.5 Belevingsindicatoren en kengetallen

Sinds 2021 worden met de Fiscale Monitor vier belevingsindicatoren en twee kengetallen gemeten. Zowel de indicatoren als de kengetallen worden met meerder vraagitems uitgevraagd (zie Bijlage 5). Per indicator en kengetal wordt het ongewogen gemiddelde over de bijbehorende items van stellingen genomen als score. De scores worden uitgedrukt op een schaal die loopt van 1 tot 5.

Hier rapporteren we de ongewogen gemiddelden per indicator en kengetal voor de vier doelgroepen (Particuliere belastingplichtigen, MKB-ondernemers, Grote organisaties en Fiscaal dienstverleners), zoals deze ook in de begroting worden gerapporteerd.

4.2.3.5.1 Adequate behandeling

De indicator voor adequate behandeling wordt gemeten met 10 onderliggende items. Net als bij de andere indicatoren en kengetallen geldt dat de items stellingen zijn waarop respondenten antwoorden op een schaal die loopt van (1) helemaal mee oneens tot (5) helemaal mee eens. De manier waarop de stellingen zijn geformuleerd verschilt soms afhankelijk van de doelgroep. Dat wil zeggen, bij particuliere belastingplichtigen gaat het bijvoorbeeld over mensen, terwijl het bij ondernemers/ondernemingen gaat om bedrijven. Een voorbeeld van een stelling is: De Belastingdienst behandelt mensen/bedrijven rechtvaardig (zie Bijlage 5 voor de overige stellingen).

Figuur 16 Belevingsindicator adequate behandeling, gemeten onder particulieren, MKB-ondernemers, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)

De grafiek laat zien dat grote organisaties van alle doelgroepen het meest positief zijn over de mate van adequate behandeling door de Belastingdienst. Het minst positief zijn particuliere belastingplichtigen; zij scoren in alle drie de jaren onder het schaalmidden. De fluctuaties over de tijd zijn erg beperkt en omdat het nog slechts drie metingen betreft is er nog niet te spreken van enige trend.

4.2.3.5.2 Effectief informeren

In hoeverre de Belastingdienst belastingplichtigen effectief informeert wordt uitgevraagd aan de hand van 9 stellingen. Een voorbeeld van een stelling is: De informatie die ik van de Belastingdienst krijg is juist (zie Bijlage 5 voor de overige stellingen).

Figuur 17 Belevingsindicator effectief informeren, gemeten onder particulieren, MKB-ondernemers, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)

Waar het gaat om effectief informeren ontlopen de scores van de verschillende doelgroepen elkaar niet wezenlijk en ook over tijd is er geen sprake van fluctuaties. De mening over effectief informeren is licht positief bij alle doelgroepen.

4.2.3.5.3 Gemak bieden en fouten voorkomen

De indicator Gemak bieden en fouten voorkomen wordt uitgevraagd met 9 stellingen. Een voorbeeld is: Het kost mij niet veel tijd om belastingzaken van mij/mijn bedrijf/mijn klant af te handelen (zie Bijlage 5 voor de overige stellingen).

Figuur 18 Belevingsindicator gemak bieden en fouten voorkomen, gemeten onder particulieren, MKB-ondernemers, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)

Ook voor wat betreft de scores op de indicator Gemak bieden en fouten voorkomen ontlopen de vier doelgroepen elkaar niet veel. Alle scores liggen op of net onder 3,5, wat aangeeft dat men gematigd positief is.

4.2.3.5.4 Corrigerend optreden

Ook corrigerend optreden wordt bij particuliere belastingplichtigen uitgevraagd met 8 stellingen; bij de andere doelgroepen met 9 stellingen. Een voorbeeld stelling is: De Belastingdienst heeft verregaande bevoegdheden om mensen/ondernemingen/belastingplichtige burgers en bedrijven te dwingen de verschuldigde belastingen te betalen (zie Bijlage 5 voor de overige stellingen).

Figuur 19 Belevingsindicator corrigerend optreden, gemeten onder particulieren, MKB-ondernemers, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)

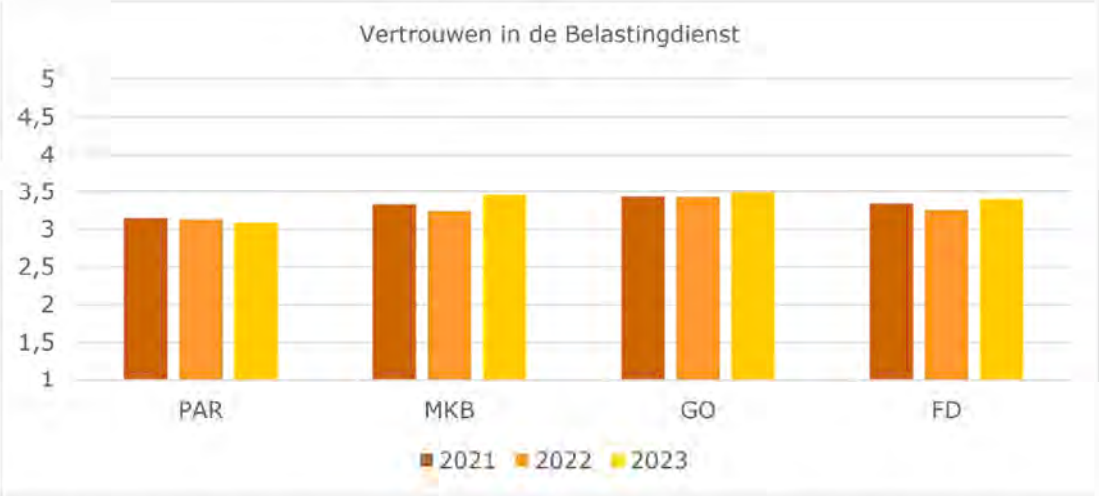
Ook de scores ten aanzien van corrigerend optreden ontlopen elkaar niet veel. Alle doelgroepen scoren op alle drie de meetmomenten gemiddeld tussen 3 en 3,5.

4.2.3.5.5 Kengetal vertrouwen in de Belastingdienst

Respondenten krijgen 9 stellingen voorgelegd over het vertrouwen in de Belastingdienst. Daarbij komen drie aspecten aan de orde: competentie, integriteit, en welwillendheid. Is de Belastingdienst in staat zijn taken goed uit te voeren? (competentie); Volbrengt de Belastingdienst zijn taken op een juiste manier? (integriteit); En

heeft de Belastingdienst daarin voldoende oog voor de belangen van burgers? (welwillendheid). Zie Bijlage 5 voor de overige stellingen).

Figuur 20 Kengetal vertrouwen in de Belastingdienst, gemeten onder particulieren, MKB-ondernemers, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)



De grafiek laat zien dat particuliere belastingplichtigen wat lager scoren op vertrouwen dan de andere doelgroepen. Vooral grote organisaties scoren alle drie de metingen wat hoger.

4.2.3.5.6 Kengetal belastingmoraal

Het kengetal belastingmoraal wordt gemeten aan de hand van acht stellingen. Een voorbeeld is: Het betalen van belasting is het juiste om te doen. Zie Bijlage 5 voor de overige stellingen.

Figuur 21 Kengetal belastingmoraal, gemeten onder particulieren, MKB-ondernemers, grote ondernemingen en fiscaal dienstverleners (Fiscale monitor)

De grafiek laat zien dat de belastingmoraal wat lager ligt bij particuliere belastingplichtigen dan bij de overige doelgroepen, net zoals dat bij het vertrouwen in de Belastingdienst het geval is. De directie particulieren bekijkt of er naast de bestaande handhavingsactiviteiten aanvullende acties mogelijk zijn die bij zouden kunnen dragen aan het vergroten van de belastingmoraal en het vertrouwen in de Belastingdienst.

Samenvattend: Uit de gegevens blijkt dat de overgrote meerderheid van de belastingaangiften voor de vier grote belastingmiddelen tijdig bij de Belastingdienst wordt ingediend. De beschikbare cijfers geven ook aan dat het nalevingstekort – dat een indicatie geeft van de juistheid en volledigheid van de ingediende aangiften – bij particulieren en MKB-ondernemers over het algemeen laag is en een dalende trend vertoont gedurende de onderzoeksperiode. Ook grote organisaties lijken in hoge mate te voldoen aan de fiscale wet- en regelgeving: uit het onderzoek Grote Ondernemingen blijkt dat de relatieve omvang van de correcties klein is. Onderzoek onder belastingplichtige burgers, bedrijven en fiscaal dienstverleners via de Fiscale monitor sluit aan bij deze bevindingen, en wijst uit dat de belastingmoraal in Nederland gedurende de hele onderzoeksperiode hoog blijft.

De meetresultaten voor de tussendoelen effectief informeren, het bieden van gemak, en het voorkomen en corrigeren van fouten liggen voor alle doelgroepen gedurende de drie gemeten jaren boven het midden van de schaal, wat erop wijst dat deze aspecten over het algemeen (licht) positief worden beoordeeld. Ook voor het tussendoel "adequate behandeling" geldt dit, met uitzondering van de particuliere belastingplichtigen. Deze groep scoort in alle drie de jaren lager dan de andere doelgroepen en net onder het schaalmidden. Het is niet duidelijk wat de oorzaak is van deze relatief negatievere beoordeling door particulieren.

4.3 Uitvoering van (massaal) toezicht

4.3.1 Inleiding

Om te bepalen of de inspanningen van (massaal) toezicht doeltreffend zijn moet in kaart worden gebracht wat er is uitgevoerd, de doelrealisatie moet bekend zijn en de inspanningen moeten kunnen worden gerelateerd aan de doelrealisatie. Over het geheel van activiteiten van (massaal) toezicht is het niet mogelijk om oorzaak-gevolg relaties te leggen, door alle cijfers op een rij te zetten is het mogelijk wel aannemelijk te maken in hoeverre het beleid doeltreffend is. De vorige paragraaf 4.2 presenteerde wat er bekend is over de doelrealisatie. In deze paragraaf 4.3 worden de inzichten samengevoegd – voor zover beschikbaar – met betrekking tot de uitvoering van de activiteiten van (massaal) toezicht, de ervaring en beleving (aan de kant van belastingplichtigen) en de resultaten daarvan. Daarbij wordt onderscheid gemaakt naar de verschillende doelgroepen/segmenten (P, MKB, GO). Aan het eind wordt ingegaan op de fraudebestrijding en meldingen richting de FIOD.

De gegevens over de uitvoering van (massaal) toezicht in deze paragraaf zijn op verschillende bronnen gebaseerd: een eerste bron betreft de beschikbare indicatoren en gerealiseerde waarden uit verantwoordingsdocumenten. De Belastingdienst verantwoordt zich over zijn activiteiten in de Rijksjaarverslagen IX (bij de Rijksbegroting) en via verschillende rapportages (halfjaarsrapportages in 2017-2018; voortgangsrapportages en jaarrapportages in 2019-2023). In de Rijksbegroting IX zijn de indicatoren benoemd waarover in het Rijksjaarverslag IX de realisatie wordt gerapporteerd (vanaf 2021 zijn indicatoren ingedeeld aan de hand van de tussendoelen waar ze op zien). Vanaf 2019 presenteert de Belastingdienst zijn plannen voor uitvoering en handhaving via het Jaarplan Belastingdienst; de voortgang daarop wordt gepresenteerd in de Jaarrapportage. Daarnaast worden binnen de Belastingdienst in jaarcontracten per bedrijfsonderdeel of segment specifieke, aanvullende prestatie-indicatoren benoemd. Over de realisatie daarvan wordt gerapporteerd in de viermaandsrapportages. Daar waar de cijfers informatie toevoegen worden ze in deze paragraaf 4.3 gerapporteerd.

Naast de cijfers uit verantwoordingsdocumenten wordt gebruik gemaakt van cijfermateriaal verzameld ten behoeve van het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf'; de cijfers zijn hier aangevuld voor de periode tot en met 2023. De aanleiding voor dat rapport was tweeledig: de staatssecretaris van Financiën had toegezegd de Kamer te informeren over de afname van het aantal controles bij bedrijven.[81] Daarnaast zag het Ministerie van Financiën een dreiging ten aanzien van het toezichtsniveau gezien de stijging van het aantal

[81] In het Algemeen Overleg van 4 maart 2020.

belastingplichtigen in het MKB. In de beleidsbrief 2020 werd daarom een onderzoek toegezegd naar wat een acceptabel / gewenst toezichtsniveau is per belastingmiddel tegen de achtergrond van steeds betere risicomodellen. Uit het onderzoek bleek een dalende trend in uitgevoerd toezicht in de fase na indienen van de aangiften bij de drie doelgroepen Particulieren, MKB en GO. Tenslotte wordt gebruik gemaakt van gegevens uit het 'Rapport inzage in gegevens over boekenonderzoeken en fraudebestrijdingsinitiatieven' (2022).[82]

Paragraaf 4.3 is verder als volgt opgebouwd: per segment wordt kort de strategie weergegeven en de (ontwikkeling in) de activiteiten die in de onderzoeksperiode worden ingezet. Aansluitend wordt het cijfermateriaal in kaart gebracht voor wat betreft de uitvoering van het (massaal) toezicht vooraf/actueel en in de periode na binnenkomst van de aangifte (toezicht achteraf) (de paragrafen 4.3.2, 4.3.3 en 4.3.4. zien achtereenvolgens op de segmenten P, MKB en GO). Aansluitend (paragraaf 4.3.5) wordt ingegaan op de beschikbare cijfers voor intensief toezicht, fraudebestrijding en meldingen bij de FIOD.

4.3.2 Particulieren

4.3.2.1 Inleiding

De directie Particulieren voert de uitvoerings- en handhavingsstrategie uit ten aanzien van de doelgroep Particulieren (belangrijkste middel is de IH-niet winst). Activiteiten en inspanningen van de directie zijn erop gericht de compliance van burgers te borgen of te bevorderen. De capaciteitsinzet van de directie P wordt deels bepaald door uitvoerende en transactieprocessen die uitgevoerd moeten worden en voorgaan op handhaving (bijvoorbeeld de behandeling van verzoekschriften en bezwaar- en beroepschriften).
Uit het nalevingsbeeld (zie paragraaf 4.2) blijkt dat de meeste burgers hun fiscale verplichtingen nakomen. Een deel van de belastingplichtigen vindt het lastig om aangiften te doen, is onzeker en maakt fouten. De directie particulieren zet daarom in op dienstverlening en wil het voor burgers makkelijker maken om aan fiscale verplichtingen te voldoen. Inspanningen zijn erop gericht om fouten in aangiften te voorkomen. Dit gebeurt onder andere door het vooraf invullen van de aangifte (VIA) en in de onderzoeksperiode is de verkorte aangifte voor de inkomstenbelasting ingevoerd. De informatiestroom uit de VIA is in de onderzoeksperiode steeds verder uitgebreid en verbeterd en de kwaliteit van de gegevens wordt geëvalueerd.[83] In de aangifteperiode wordt campagne gevoerd en er worden brieven gestuurd (handhavingscommunicatie) aan specifieke groepen om belastingplichtigen te attenderen op voor hen relevante fiscale onderwerpen (bijvoorbeeld de eigen woning).
Belastingplichtigen konden al bellen naar de belastingtelefoon bij vragen en ook was er de mogelijkheid om via een afspraak bij de balie hulp te krijgen bij het doen van aangifte. Daarnaast zijn steunpunten geopend waar belastingplichtigen met vragen terecht kunnen (bij o.a. belastingkantoren, gemeenten en bibliotheken). Ook werkt de directie samen met maatschappelijke organisaties en worden maatschappelijk dienstverleners ondersteund die belastingplichtigen helpen bij het doen van de aangifte. Zo worden webinars en bijeenkomsten georganiseerd en is in de onderzoeksperiode een informatie website en digitaal forum gestart ('Kennisnetwerk').

Toezicht na indienen van de aangifte (achteraf): Voor het toezicht op de aangiften inkomensheffing niet-winst wordt gebruik gemaakt van selectiemodules. Met de selectiemodule voor de aangiften voor de definitieve aanslag wordt door middel van selectieregels gekeken naar afwijkende patronen in aangiften en naar risico's. Daardoor kunnen aangiften met risico's op fouten automatisch geselecteerd worden (bijvoorbeeld: geen eigen woning, maar wel aftrek hypotheekrente, of afwijkingen van Kadastergegevens). Voor aangiften waarin geen of weinig risico op fouten wordt gesignaleerd, of waarin het een aanvaardbaar risico is, wordt direct een definitieve aanslag opgelegd.[84] Omdat de uitworp groter is dan de capaciteit wordt een keuze gemaakt welke aangiften en aanvullingen in het toezicht worden betrokken en met welke handhavingsinstrumenten ze worden behandeld. Belangrijke instrumenten in het toezicht na indienen van de aangifte zijn: het versturen van

---

[82] Rapport naar aanleiding van de Motie Idsinga. Met ingang van het Jaarplan Belastingdienst 2024 is deze motie onderdeel van het Jaarplan en de bijbehorende verantwoording geworden.

[83] Steekproef particulieren 2020, analyserapport

[84] Een uitzondering daarop in de afgelopen jaren is de aangiften waarin sprake is van box 3.

Pro-memorie (PM) brieven, het massaal corrigeren en de traditionele behandeling van aangiften (kantoortoets). Met het versturen van PM-brieven worden belastingplichtigen gewezen op een mogelijke fout in de aangifte; ze worden gevraagd de aangifte te controleren en indien nodig opnieuw in te dienen. Als burgers reageren op een PM-brief door opnieuw aangifte te doen resulteert dit veelal in een correcte aangifte (zie evaluaties in hoofdstuk 5).

Het proces van massaal corrigeren is een geautomatiseerde controle op aangiften met maximaal één geconstateerd risico op een fout. Het gaat vooral om aangiften waarvan de ingevulde gegevens niet overeenkomen met de contra-informatie die de Belastingdienst heeft ontvangen en die afkomstig zijn van onder andere werkgevers, uitkeringsinstanties of pensioenfondsen. Belastingplichtigen waarvan de aangiften betrokken zijn in 'massaal corrigeren', krijgen automatisch een vooraankondiging tot correctie. Als ze daarop reageren, worden ze betrokken in het reguliere toezichtproces. De andere aangiften worden automatisch gecorrigeerd.

Tijdens de behandeling van aangiften (handmatig toezicht) kunnen correcties worden opgelegd door de inspecteur en in voorkomende gevallen worden boetes opgelegd. Bij vermoedens van fraude kan een melding gedaan worden bij de FIOD. In de navolgende tabel zijn de activiteiten weergegeven die de directie Particulieren vanuit het (massaal toezicht) in de onderzoeksperiode heeft ingezet. Cijfers worden in deze rapportage gepresenteerd; voor inzichten uit de evaluaties verwijzen we naar hoofdstuk 5.

Tabel 10 Overzicht van activiteiten van (massaal) toezicht van de directie Particulieren *)

Activiteit/instrument	*Type instrument*	*Waar in proces*
Convenanten over uitwisseling van informatie met de Belastingdienst	Hybride	Vooraf
Voorinvullen van gegevens	Hybride	Vooraf
Samenwerking met maatschappelijk dienstverleners	Hybride	Vooraf en actualiteit
Overige onderzoeken (woonplaatsonderzoek)	Toezicht	Vooraf en achteraf
Vooroverleg	Toezicht	Vooraf en actualiteit
Handhavingscommunicatie	Hybride	Vooraf en achteraf
Hulp bij aangifte	Hybride	actualiteit
Analyse aan de poort	Toezicht	achteraf
PM-brief	Toezicht	achteraf
Massale correcties	Toezicht	Achteraf
Kantoortoets (aangiftebehandeling)	Toezicht	Achteraf
(Boekenonderzoek)**)	Toezicht	Achteraf
Boete	Toezicht	Achteraf

*) Toelichting: Voor het overzicht is gebruik gemaakt van het overzicht van toezichtsinstrumenten dat is samengesteld in het kader van Actieplan toezicht (zie tabel 7 in hoofdstuk 3). Voor de evaluatie toezicht is gekozen om ook vooroverleg op de lijst te zetten omdat dit in de onderzoeksperiode onder toezicht werd geschaard; recentelijk is dit veranderd en wordt vooroverleg gezien als uitvoering. Het is van belang op te merken dat instrumenten verschillen van grootte, aard en omvang en ook in samenhang kunnen worden ingezet om compliance te bevorderen. Ook 'hybride' instrumenten zijn opgenomen. Hybride instrumenten worden vanuit meerdere processen ingezet, zoals vanuit de uitvoering en het toezicht of vanuit verschillende handhavingsprocessen zoals dienstverlening en toezicht.

**) Boekenonderzoek is wel een instrument van toezicht van de directie Particulieren, maar valt onder Kennis- en expertisecentrum Buitenland en is niet van toepassing voor de doelgroep Particulieren.

4.3.2.2. Ontwikkeling toezicht vooraf en/of in de actualiteit en beschikbare gegevens

De directie Particulieren heeft voor een beperkt aantal activiteiten uit het toezicht vooraf cijfermatige gegevens beschikbaar, namelijk over het voorinvullen van gegevens en het aantal verstuurde brieven in de aangifteperiode (handhavingscommunicatie). Beide activiteiten hebben zowel kenmerken van toezicht als dienstverlening (hybride). De werking van voornoemde activiteiten wordt ook geëvalueerd (zie hoofdstuk 5).

Voor Ingevulde Aangifte (VIA)

De Voor Ingevulde Aangifte (VIA) is een belangrijk instrument van de directie particulieren. Voor de doelgroep particulieren is relatief goede derdeninformatie beschikbaar. Die informatie wordt gebruikt voor het

0001

voorinvullen van de aangifte IH voor particulieren. Het doel (nu en in de onderzoeksperiode) is het aantal juiste en volledige gegevens in de VIA kwantitatief en kwalitatief verder te laten groeien. Door de kwantiteit en kwaliteit te vergroten is de verwachting dat dit leidt tot meer compliance en meer burgers die ontzorgd worden bij het doen van de IH-aangifte. De mogelijkheid om de kwantiteit en de kwaliteit van de VIA te laten groeien is wel beperkt omdat het overgrote merendeel dat vooraf ingevuld kan worden al wordt ingevuld.

In de onderzoeksperiode is de VIA-gegevensstroom gestaag gegroeid (het aantal gegevens voor het loon is bijvoorbeeld gestegen van 23.198.416 in 2016, naar 24.887.834 in 2020)[85]. De kwaliteit van de aangeboden gegevens in de VIA wordt jaarlijks geëvalueerd (volledigheid en juistheid op het niveau van de belastingplichtige BSN). De uitkomsten van die evaluaties worden gebruikt voor verbeteringen van de aangeboden gegevensstromen voor het jaar daarna en verder. De uitkomsten worden ook gebruikt voor het berekenen van de KPI VIA: *'Percentage aangiften IH-NW waarin de vooraf ingevulde gegevens juist en volledig zijn'*. Een BSN voldoet aan de KPI als deze de vooraf ingevulde gegevens niet aanvult en ongewijzigd overneemt in de IH-aangifte (voor meer details, zie hoofdstuk 5 over evaluaties).

In navolgend overzicht zijn de indicatoren die voor de VIA in de onderzoeksperiode in de Rijksbegroting zaten opgenomen. Indicatoren van de VIA zaten eerst onder het instrument massale processen en zijn later geschaard onder het tussendoel gemak bieden en fouten voorkomen. Het percentage aangiften IH-NW waarin de vooraf ingevulde gegevens juist en volledig zijn stijgt. In de latere jaren is een indicator opgenomen waarmee wordt gemeten hoeveel procent van de aangifte IH-niet-winst (IH-NW) zodanig is vooringevuld dat de belastingplichtige geen aanpassingen meer hoeft te doen. Het streven is om jaarlijks 35% van de ingediende aangiften IH-niet winst zodanig vooraf in te vullen, dat belastingplichtige geen inhoudelijke aanpassingen aan zijn aangifte hoeft te doen. Uit navolgende tabel blijkt dat die streefwaarden worden gerealiseerd.

Tabel 11 Indicatoren uit de Rijksbegroting met betrekking tot massale processen (tot en met 2020) en gemak bieden en fouten voorkomen (vanaf 2020) *)

Indicator	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Percentage aangiften IH-NW waarin de vooraf ingevulde gegevens juist en volledig zijn	R:64,80%	R:68,50%	R:68,70%	R:69,20% S:65%	R:70,60% S≥65%	R:72,40%	-
Percentage aangiften IH-NW waarbij de belastingplichtige niet hoeft aan te vullen	-	-	-	R:38,80%	R:37,90%	R:39,30% S:≥35%	R: 39,30% S≥35%

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten, S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

Beleving van de VIA

In de Fiscale monitor wordt de beleving gemeten van de Voor Ingevulde Aangifte (zie navolgende tabel).[86] Uit de gegevens blijkt dat de VIA over het algemeen positief gewaardeerd wordt en dat het percentage respondenten dat de VIA positief waardeert tussen 2017 en 2023 is toegenomen (van 73,6% in 2017 tot 86,9% in 2023). Ook zijn respondenten tevreden over het gebruikt van de VIA en is het percentage dat tevreden is over het gebruik toegenomen (van 79,3% in 2017 tot 86,4% in 2023).

[85] Steekproef particulieren 2020, analyserapport

[86] Alle respondenten in de doelgroep die de aangifte niet geheel uit handen hebben gegeven en bij wie de aangifte de laatste keer is ingediend via internet of de aangifte-app.

Tabel 12 Beleving van de VIA, uitgesplitst naar jaar (doelgroep particulieren) (op basis van de Fiscale Monitor)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
In hoeverre vindt u de vooraf ingevulde aangifte negatief of positief?							
Negatief	4,4%	4,3%	3,7%	1,6%	1,9%	1,9%	2,1%
Neutraal	22,0%	21,5%	19,0%	18,3%	17,3%	13,4%	11,0%
Positief	73,6%	74,1%	77,4%	80,1%	80,8%	84,7%	86,9%
In hoeverre bent u tevreden over het gebruik van de vooraf ingevulde aangifte?							
Negatief	4,1%	4,2%	3,6%	2,9%	2,0%	1,1%	2,5%
Neutraal	16,6%	18,2%	16,3%	16,9%	12,4%	10,9%	11,1%
Positief	79,3%	77,6%	80,1%	80,2%	85,7%	88,0%	86,4%

Handhavingscommunicatie

De directie Particulieren levert input voor thema's en onderwerpen die volgens Particulieren massale aandacht moeten krijgen via handhavingscommunicatie. De directie draagt bij aan de fiscale uitwerking van de onderwerpen voor de communicatie, ondersteuning bij de effectmeting, analyse van resultaten en de toezichtactiviteiten die uit handhavingscommunicatie voortkomen.[87] In de aangifteperiode worden brieven gestuurd waarin belastingplichtigen worden geattendeerd op onderwerpen die voor hen relevant zijn. De gedachte is het gedrag van (groepen) belastingplichtigen zodanig te beïnvloeden dat zij hun aangifte IH tijdig, juist en volledig indienen.

Voorbeelden van onderwerpen zijn: scheiden en eigen woning, eigen woning en box 3 (samen aangifte doen), resultaat overige werkzaamheden (ROW), nabestaanden, fiscaal partnerschap. De brief scheiden en eigen woning (2019) attendeerde belastingplichtigen die zijn gescheiden op een website van de Belastingdienst over scheiden, een beschikbare checklist en de mogelijkheid om samen aangifte te doen. De brief over eigen woning en box 3 (2019) attendeerde burgers op fouten die zij in het voorgaande jaar maakten in de aangifte voor wat betreft de verdeling van de gemeenschappelijke inkomsten of aftrekposten. Per onderwerp kijkt de directie of het versturen van de brieven een positief effect heeft op de juistheid van de aangifte en/of de uitworp van het betreffende onderwerp vermindert. De resultaten van deze evaluaties worden in hoofdstuk 5 weergegeven. De navolgende tabel geeft het aantal brieven weer dat in de aangifteperiode is verstuurd, uitgesplitst naar jaar. Uit de tabel blijkt dat het aantal verstuurde brieven fluctueert; tot en met 2020 is het aantal gedaald; daarna is het aantal weer hoger. In 2023 zijn de meeste brieven verstuurd (in vergelijking met de andere jaren in de onderzoeksperiode).

Tabel 13 Aantal brieven verstuurd vanuit handhavingscommunicatie in de aangifteperiode (particulieren)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal brieven handhavings-communicatie	71.058	56.445	51.232	41.265	86.605	60.021	125.742

4.3.2.3 Ontwikkeling in toezicht achteraf en beschikbare gegevens

De navolgende gegevens zijn grotendeels gebaseerd op het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' en aangevuld voor meer recente jaren. Daarnaast zijn aanvullende gegevens over PM-brieven aangeleverd door de directie. Verder is gebruik gemaakt van indicatoren uit verantwoordingsdocumenten en gegevens over de beleving uit de Fiscale monitor.

[87] Het inzetten van de handhavingscommunicatie wordt in samenwerking met verschillende andere directies gerealiseerd (zoals Vaktechniek, KI&S, CAP, Communicatie).

PM-brieven
In de fase na indienen van aangiften zet de directie particulieren PM-brieven (zogenoemde pro-memoriebrieven) in om belastingplichtigen te wijzen op een mogelijk onjuist of niet ingevulde rubriek in de aangifte en ze uit te nodigen om mogelijke fouten te herstellen door een nieuwe aangifte in te dienen. De PM-brieven zijn bedoeld om het achteraf corrigeren van de aangiften te voorkomen. Daarnaast zit er een educatieve kant aan: de burger wordt geattendeerd op mogelijke fouten en hoe dit in volgende aangifte(n) goed te doen. Het aantal brieven lijkt in de loop van de tijd gestegen; alleen in 2022 is het aantal verstuurde brieven flink lager onder andere door box 3 én het vervallen van de PM-brieven voor de studiekosten.
De PM-brieven worden ook geëvalueerd; bevindingen uit die evaluaties worden weergegeven in hoofdstuk 5.

Tabel 14 Aantal PM-brieven verstuurd (particulieren)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal PM-brieven	1.665	11.673	21.197	16.370	24.031	7.526	23.500

Behandeling van aangiften: massaal en traditioneel
In de navolgende tabel wordt de ontwikkeling weergegeven in het aantal traditioneel behandelde aangiften IH (kantoortoets) voor particulieren en het aantal massale correcties. In het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' werd al een daling geconstateerd voor de jaren 2016-2019 in het aantal behandelde aangiften (kantoortoets); uit navolgende tabel blijkt dat die daling doorzet in de latere jaren. Het aantal massale correcties fluctueert door de tijd.

Tabel 15 Aantal behandelde aangiften (kantoortoets) en massale correcties (IH Niet Winst) voor de directie Particulieren

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel	232.294	219.713	201.911	161.167	153.712	127.183	115.638
Massaal	327.499	142.840	145.030	227.643	168.370	142.709	180.043

Voor het aantal behandelde aangiften IH traditioneel en aantal behandelde aangiften IH massaal zijn in de Jaarcontracten van de directie Particulieren (2021-2023) ook streefwaarden opgenomen. Voor aantallen traditioneel behandelde aangiften IH waren de streefwaarden 200.000 in 2021 en 165.000 in 2022: de streefwaarden zijn in die jaren niet gerealiseerd. In 2023 is de streefwaarde voor het aantal traditioneel behandelde aangiften IH bijgesteld op 100.000-125.000; die streefwaarde is in 2023 gerealiseerd. Voor de aantallen behandelde aangiften IH massaal waren de streefwaarden 150.000 in 2021 en 2022. In 2023 was de streefwaarde 125.000-150.000. De streefwaarden voor de massale behandeling zijn wel gerealiseerd in 2021 en 2023 (in 2022 net niet).

In reactie op 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' is een Actieplan voor toezicht opgesteld (Belastingdienst-breed) met als doel de mogelijkheden te verkennen hoe om te gaan met de risico's van dalend toezicht (binnen de beschikbare personele capaciteit). Naar aanleiding van het Actieplan is er meer aandacht gekomen voor de toezichtscapaciteit. De eerdergenoemde streefwaarden voor behandelde aangiften (IH traditioneel en massaal) zijn nu ook opgenomen in het Jaarplan Belastingdienst 2023.

De navolgende tabel brengt de bruto-correctiebedragen in beeld voor de IH Niet Winst.[88] De bedragen zijn onder andere afhankelijk van economische omstandigheden en aanpassingen in wet- en regelgeving. De correctiebedragen zijn dus niet zomaar te herleiden naar de aantallen behandelde aangiften en kunnen niet worden gebruikt om trends uit af te leiden.

[88] Bruto correctiebedrag kan worden gedefinieerd als: het door de Belastingdienst gecorrigeerde bedrag op aangiften van belastingplichtigen, vóór toepassing van het effectieve belastingtarief, en zonder rekening te houden met het verlies op correcties door bezwaar en invordering (Definitielijst Rapport analyse niveau toezicht achteraf).

Tabel 16 Bruto correctiebedragen, uitgesplitst naar proces en jaar (behandelde aangiften en massale correcties IH Niet Winst) voor de directie particulieren (x 1 mln)

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel	€238,01	€250,28	€226,30	€365,11	€313,86	€384,09	€247,45
Massaal	€1116,64	€557,70	€712,43	€955,58	€680,24	€529,23	€290,92

In de onderzoeksperiode zijn een periode (2017-2020) indicatoren opgenomen die betrekking hebben op de correctiebedragen en bezwaren na correctie: 'Bruto correctieopbrengsten' en het percentage 'Bezwaren ingediend na een correctie IH'. Uit navolgende tabel hieronder blijkt dat de streefwaarden van deze indicatoren zijn gerealiseerd. Kanttekening hierbij is dat deze indicatoren niet enkel over Particulieren gaan maar ook over het MKB. In latere jaren zijn indicatoren met betrekking tot correctiebedragen komen te vervallen.

Tabel 17 Indicatoren Rijksbegroting IX met betrekking tot correcties (onder toezicht) voor P en MKB *)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Bruto correctie opbrengsten aangiftenbehandeling IH (betreft Particulieren en MKB)	R:2,3 mld S:1,8 mld	R:1,7 mld S:1,6 mld	R:- S:1,2 mld	R:- S:1,45 mld	-	-	-
Bezwaren ingediend na een correctie door de Belastingdienst (betreft IH)	R:10,2% S:8-12%	R:8,2% S:8-12%	R:- S:<8%	R:- S:<8%	-	-	-

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten. S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

In de 'Rapportage analyse niveau toezicht achteraf' werd ook gekeken naar mogelijke verklaring voor de daling in het aantal behandelde aangiften (traditioneel). Naast een daling in de beschikbare capaciteit werd erop gewezen dat toezichtsmedewerkers ook zijn ingezet op andere processen (bezwaar en schenk- en erfbelasting) wat ten koste is gegaan van het toezicht op de IH Niet-Winst. De Jaarrapportage Belastingdienst (2023) wijst er ook op dat het rechtsherstel Box-3 heffing veel capaciteit vergt.
In navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het gemiddeld aantal uur besteed aan de behandeling van aangiften IH Niet Winst particulieren. Uit de tabel blijkt dat de behandeling van aangiften in de onderzoeksperiode steeds meer tijd in beslag neemt. Dat zou deels kunnen verklaren waarom het aantal behandelde aangiften daalt (naast dalende capaciteit voor toezicht). De gemiddelde tijd per gecontroleerde aangifte IH is de afgelopen jaren (2021-2023) ook een prestatie-indicator in de Jaarcontracten van Particulieren: in 2021 was de streefwaarde 2 uur; in de jaren daarna 2,5 uur (in 2022) en <3 uur (2023). Uit de gemiddelden in onderstaande tabel blijkt dat de streefwaarden in de voornoemde jaren niet zijn gehaald (in 2023 bijna).

Tabel 18 Gemiddeld aantal uur besteed aan de behandeling van aangiften IH particulieren

Type controle	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel	1,7	1,8	2,1	2,4	2,8	3,2	3,3

Boetes
Als belastingplichtigen fiscale verplichtingen niet nakomen kan de Belastingdienst een boete opleggen. Zo kan een aangifteverzuimboete worden opgelegd door de inspecteur als niet of niet binnen de termijn aangifte

wordt gedaan voor aangifte- of aanslagbelastingen. Over aangifteverzuimboetes zijn geen gegevens beschikbaar. Als bij het niet nakomen van de fiscale verplichtingen sprake is van *grove schuld of opzet* wordt een vergrijpboete opgelegd: bijvoorbeeld als een aangifte voor een aanslagbelasting, met opzet niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, of als het aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten dat de belasting niet of gedeeltelijk niet is betaald (bij aangiftebelasting). In de navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal opgelegde vergrijpboetes. Voor de eerste jaren zijn geen cijfers beschikbaar. Vanaf 2019 is er een daling zichtbaar. Het beeld sluit aan bij de daling in het aantal traditioneel behandelde aangiften. Een mogelijke aanvullende verklaring is dat men in de nasleep van de toeslagenaffaire meer terughoudend is geworden in het opleggen van boetes (veranderend klimaat rond fraudebestrijding).

Tabel 19 Aantal opgelegde vergrijpboetes, uitgesplitst naar jaar (doelgroep particulieren)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vergrijpboetes	-	-	2.079	1.688	1.351	626	527

Als fiscale verplichtingen bewust niet worden nageleefd (fraude) kan ook worden gekozen voor een strafrechtelijke aanpak en kan een zaak worden gemeld bij de FIOD. Het strafrecht wordt ingezet waar het een duidelijke meerwaarde heeft ten opzichte van een bestuursrechtelijke aanpak; voor het maken van die keuze zijn nadere voorschriften vastgelegd in het Protocol AAFD 2023 (Protocol AAFD 2015 voor de overige jaren van de onderzoeksperiode). De strafrechtelijke aanpak komt aan bod in Paragraaf 4.3.5, ('(Intensief) toezicht, fraudebestrijding en meldingen bij de FIOD'). Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belanghebbende sluit in beginsel strafvervolging tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit.[89]

Ervaring met en beleving van activiteiten

In de Fiscale monitor wordt ook de ervaring en beleving gemeten van een aantal van de activiteiten/inspanningen uit het toezicht achteraf, te weten: opvraag van aanvullende informatie na indienen van de aangifte, aanpassing van de aangifte, boete. Een klein deel van de respondenten (7,2% in 2023) geeft aan dat ze in de afgelopen drie jaar benaderd zijn voor aanvullende informatie na het indienen van de aangifte. Het percentage respondenten dat met een dergelijke informatie opvraag te maken kreeg wisselde wat in de onderzoeksperiode, maar is over de gehele linie iets gedaald (7,2% in 2023 tegenover 10% in 2017). Daarnaast meldt een klein deel van de respondenten dat er in de afgelopen drie jaar een aangifte is aangepast door de Belastingdienst (5,3% in 2023; 7,4% in 2017).

Tabel 20 Ervaring met toezicht achteraf (particulieren), uitgesplitst naar jaar (op basis van de Fiscale Monitor)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aanvullende informatie gevraagd nadat u aangifte had gedaan?							
Ja	10,0%	12,9%	9,4%	10,2%	7,6%	10,1%	7,2%
Nee	90,0%	87,1%	90,6%	89,8%	92,4%	89,9%	92,8%
Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aangegeven het niet eens te zijn met een deel van de aangifte en is die aangifte daarom door de Belastingdienst aangepast?							
Ja	7,4%	10,4%	9,3%	7,7%	4,9%	6,4%	5,3%
Nee	92,6%	89,6%	90,7%	92,3%	95,1%	93,6%	94,7%
Heeft de Belastingdienst u afgelopen 3 jaar wel eens een boete opgelegd vanwege een fout in een aangifte?							
Ja	2,2%	2,6%	4,7%	3,8%	0,7%	-	-
Nee	97,8%	97,4%	95,3%	96,2%	99,3%	-	-

[89] Het beleid voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen is vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst: https://wetten.overheid.nl/BWBR0038145/2024-02-01.

Respondenten werd ook gevraagd: of het duidelijk was waarom de aangifte werd aangepast, of ze voldoende uitleg kregen over de aanpassing, of ze het eens waren met de beslissing van de Belastingdienst. Het aantal respondenten is hier wel klein omdat maar een klein deel van de respondenten te maken kreeg met een aanpassing. Het percentage respondenten dat de aanpassing duidelijk vond fluctueerde in de periode (42% in 2017; 55,4% in 2023). Ook het percentage dat de uitleg bij de aanpassing voldoende vond fluctueerde wat in de onderzoeksperiode (44,7% in 2017; 40,5% in 2021). Hetzelfde geldt voor het percentage respondenten dat het eens was met de beslissing (44,2% in 2017; 45,6% in 2023). Respondenten werd ook gevraagd of ze in de afgelopen drie jaar wel eens een boete kregen opgelegd vanwege een fout in een aangifte. Een klein deel heeft daar ervaring mee (0,7% in 2021; 2,2% in 2017).

4.3.3 Midden- en Kleinbedrijf

4.3.3.1 Inleiding

De directie MKB voert de uitvoerings- en handhavingsstrategie uit ten aanzien van een brede diversiteit aan MKB-ondernemers (waaronder ook burgers die louter fiscaal als ondernemer worden aangemerkt). Activiteiten en inspanningen van de directie zijn erop gericht de compliance van MKB-ondernemers te borgen of te bevorderen. Net als bij de andere directies wordt de capaciteitsinzet deels bepaald door uitvoerende en transactieprocessen die uitgevoerd moeten worden en voorgaan op handhaving (bijvoorbeeld de behandeling van verzoekschriften en bezwaar- en beroepschriften en invordering).

In vergelijking met de doelgroep particulieren heeft de Belastingdienst beperkt gegevens van derde partijen waarmee aangiften kunnen worden getoetst voor de belastingheffing in het MKB. Om de beperkte middelen efficiënt in te zetten richt de directie MKB zich in zijn strategie (in de hele onderzoeksperiode) op externe samenwerking om compliance te borgen en te bevorderen. Net als bij particulieren komt het grootste deel van de ondernemers de fiscale verplichtingen na en doet een juiste en volledige aangifte (zie paragraaf 4.2 over doelbereiking); een kleiner deel maakt fouten in aangiften door een gebrek aan kennis of oprechte vergissingen. Tegen die achtergrond zet de directie MKB in op een dienstverlenende en preventieve aanpak.

Aangezien het overgrote deel van de mkb-ondernemers (meer dan 75%) zich bij de aangifte laat ondersteunen door een fiscaal dienstverlener (FD) werkt de directie MKB samen met FD's om de compliance van de ondernemers te borgen en bevorderen. Ook zet de directie in op het verbeteren van de kwaliteit van de administratieve keten door met softwareontwikkelaars te kijken hoe fouten in aangiften via software kunnen worden voorkomen (en zo gemak kan worden vergroot). Verder ontvangt de Belastingdienst van de Kamer van Koophandel informatie over de registratie van nieuwe ondernemers. Die informatie wordt gebruikt voor het toekennen van een BTW nummer.

Samenwerking met FD's (FD-strategie)[90]: Vanuit de FD-strategie zet de directie MKB verschillende activiteiten in met verschillende doelen, variërend van het verhogen van het kennisniveau van FD-kantoren, relatiemanagement met de grootste FD-kantoren en het (reactief) aanspreken van niet-compliante FD-kantoren. De veronderstelling van de FD-strategie is dat samen met en via fiscaal dienstverleners de compliance van groepen MKB ondernemers efficiënt en effectief kan worden geborgd en gestimuleerd (tijdigheid van indienen en de volledigheid en juistheid van de aangifte; in beperkte mate de tijdigheid van betaling). Voorbeelden van activiteiten richting de FD zijn: FD-dagen, forum FD en forum horizontaal toezicht, sluiten van convenanten met FD's (in kader van horizontaal toezicht) en accountmanagement.

Convenanten met FD's: Een deel van de inspanningen richting fiscaal dienstverleners valt onder horizontaal toezicht (HT). Onder HT worden afspraken gemaakt met koepelorganisaties (van fiscaal dienstverleners), fiscaal dienstverleners en ondernemers. De gedachte is dat verschillende partijen samenwerken op basis van begrip, vertrouwen en transparantie.
Uitgangspunten zijn:

---

[90] Naar de FD-benadering en het effect van convenanten is onderzoek gedaan door de Belastingdienst. De bevindingen worden gerapporteerd in hoofdstuk 5 (evaluaties).

1. Met fiscaal dienstverleners worden procesafspraken gemaakt ten aanzien van de werkwijze tijdens het aangifteproces, uit te oefenen toezicht en periodiek overleg. Afspraken worden vastgelegd in een convenant dat periodiek geëvalueerd wordt;
2. Ondernemers kunnen deelnemen aan HT als hun fiscaal dienstverlener een convenant heeft. Zij tekenen een deelnemersverklaring waarna de aangiften worden ingediend als convenantaangiften;
3. Partijen die deelnemen aan HT stemmen hun werkwijze af (onder meer via vooroverleg) zodat ervan uit kan worden gegaan dat convenantaangiften aanvaardbaar zijn;
4. Doordat de kwaliteit van de convenantaangiften geborgd is kunnen deze sneller worden verwerkt: controles vinden beperkt steekproefsgewijs plaats en de ondernemer krijgt eerder duidelijkheid over zijn aangifte.

Naast de proactieve benadering via FD's biedt de directie informatie aan voor specifieke doelgroepen, onder andere aan startende ondernemers via de website Goedestartbelastingdienst.nl. Ook zijn in de onderzoeksperiode bedrijfsbezoeken uitgevoerd die deels een dienstverlenend karakter hebben (bijvoorbeeld signaalbezoeken in het kader van relatiemanagement)[91]. Verder maakt de directie gebruik van handhavingscommunicatie: In de onderzoeksperiode zijn bijvoorbeeld brieven gestuurd om ZZP'ers te informeren over wanneer je recht hebt op zelfstandigenaftrek en zijn ondernemers met een verhoogde kans op aangifteverzuim OB gebeld zodat zij hun aangiften toch op tijd kunnen indienen.[92] In de onderzoeksperiode zijn ook balies geopend waar MKB-ondernemers met hun vragen terecht kunnen (dienstverlening). Als onduidelijk blijft hoe fiscale regelgeving moet worden toegepast, kan de mkb'er of zijn FD (onder voorwaarden) verzoeken om vooroverleg met de Belastingdienst.

Toezicht na indienen van aangiften (achteraf): De keuzes voor te behandelen subjecten/objecten worden gemaakt op basis van de beschikbare informatie over fiscaal belang en risico op non-compliance. Gezien het grote aantal ondernemers, de dynamiek in en de heterogeniteit van het MKB-bestand, wordt informatie-gestuurd gewerkt, waarbij waar mogelijk gebruik wordt gemaakt van selectiemodules en/of risicomodellen. De selectiemodules en risicomodellen worden onder meer ingezet om te bepalen welke aangiften een nadere (inhoudelijke) beoordeling moeten krijgen, en met welke diepgang. Het grootste deel van de aangiften kan zo geautomatiseerd worden afgedaan; een kleiner deel van de aangiften wordt op basis van fiscaal belang en risico geselecteerd voor de aangiftebehandeling (kantoortoets).

De werkstroom kantoortoets bestaat uit verschillende activiteiten, variërend van het vaststellen of corrigeren van aangiften, tot het opleggen van (ambtshalve) aanslagen, naheffingen, navorderingen en boetes. Daarnaast worden bij de ondernemer belastingcontroles uitgevoerd, overwegend in de vorm in boekenonderzoeken. Beoordeling van de administratie van een ondernemer is slechts mogelijk in het kader van een boekenonderzoek. Het boekenonderzoek is de meest uitgebreide vorm van administratief toezicht. Aangiften worden op verschillende wijzen geselecteerd voor een boekenonderzoek: via een steekproef (aselect), thematisch (via query's van typen ondernemingen of fiscale thema's), of op basis van signalen (uit de kantoortoets, van derden, of bij verzuim van aangiften). Naast het 'reguliere' boekenonderzoek zet de directie MKB ook overige onderzoeken in als een derdenonderzoek (om informatie te verzamelen over de belastingheffing of invordering van de belastingen van een derde). Bij een vermoeden van fraude kan een melding worden gedaan bij de FIOD. Verder draagt de directie MKB bij aan verschillende initiatieven op het gebied van fraudebestrijding, bijvoorbeeld ten aanzien van btw-fraude.

In de navolgende tabel zijn de activiteiten weergegeven die de directie MKB vanuit het (massaal toezicht) in de onderzoeksperiode heeft ingezet. Cijfers worden in deze rapportage gepresenteerd. Voor inzichten uit de evaluaties verwijzen we naar hoofdstuk 5. De FD-dagen en accountmanagement FD zijn activiteiten die vallen onder de samenwerking met FD's (de FD-strategie).

---

[91] Het uitgangspunt van een signaalbezoek is dat er niet gecontroleerd wordt, maar contact met de ondernemer wordt gelegd door in gesprek te gaan, aandacht te schenken aan zijn onderneming en te vragen wat hem of haar op dit moment beweegt, waar hij of zij mee zit en waar de Belastingdienst mogelijk mee kan helpen (Onderzoek pilot signaalbezoeken, Rapport I&O research).

[92] Hier zijn evaluaties van uitgevoerd die worden beschreven in hoofdstuk 5 over de evaluaties/pilots die in de onderzoeksperiode plaatsvonden.

Tabel 21 Activiteiten vanuit (massaal) toezicht van de directie MKB *)

Activiteit	*Type instrument*	*Waar in proces?*
Handhavingscommunicatie	Hybride	Vooraf, actueel en achteraf
Convenanten over uitwisseling van informatie met de Belastingdienst	Hybride	Vooraf, actueel en achteraf
Startersbezoek	Hybride	Vooraf
Bedrijfsbezoek	Hybride	Vooraf
Vooroverleg	Hybride	Vooraf
FD-strategie	Hybride	Vooraf, actueel en achteraf
FD-convenant	Toezicht	Vooraf
Convenant met koepelorganisaties	Toezicht	Vooraf
Brancheafspraken	Toezicht	Vooraf
Analyse aan de poort	Toezicht	Achteraf
Kantoortoets (aangiftebehandeling)	Toezicht	Achteraf
Boekenonderzoek	Toezicht	Achteraf
Overige onderzoeken (derdenonderzoek)	Toezicht	Achteraf
Boetes	Toezicht	Achteraf

**) Toelichting:* Voor het overzicht is gebruik gemaakt van het overzicht van toezichtsinstrumenten dat is samengesteld in het kader van Actieplan toezicht (zie tabel 7 in hoofdstuk 3). Voor de evaluatie van toezicht is gekozen om ook vooroverleg op de lijst te zetten omdat dit in de onderzoeksperiode onder toezicht werd geschaard; recentelijk is dit veranderd en wordt vooroverleg gezien als uitvoering. Het is van belang op te merken dat instrumenten verschillen van grootte, aard en omvang en ook in samenhang kunnen worden ingezet om compliance te bevorderen. Ook 'hybride' instrumenten zijn opgenomen. Hybride instrumenten worden vanuit meerdere processen ingezet, zoals vanuit de uitvoering en het toezicht of vanuit verschillende handhavingsprocessen zoals dienstverlening en toezicht.

4.3.3.2 Ontwikkeling in toezicht vooraf en/of in actualiteit en beschikbare gegevens

De directie MKB heeft een beperkt aantal gegevens beschikbaar over het toezicht vooraf en in de actualiteit. Daarnaast zijn in de Rijksbegroting indicatoren opgenomen die zien op de convenanten (horizontaal toezicht).

Vooroverleg

In de navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal behandelde verzoeken om een vooroverleg. Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur en de belastingplichtige en/of zijn vertegenwoordiger. Het vooroverleg leidt tot een standpunt van de inspecteur over de manier waarop het recht in een specifiek geval zal worden toegepast. Als MKB-ondernemers van tevoren zekerheid willen over de fiscale aspecten van hun bedrijfsvoering kunnen ze verzoeken om een vooroverleg. Een voorwaarde voor het voeren van vooroverleg is dat de belanghebbende, of zijn vertegenwoordiger, alle relevante feiten en gegevens vermeldt en een standpunt inzake de fiscale gevolgen inneemt. Als de feiten niet of onvolledig zijn verstrekt, kan er geen zekerheid worden gegeven, of alleen op de punten die wel helder zijn (Handboek vooroverleg).[93] De Belastingdienst/MKB kan een verzoek om vooroverleg niet laten liggen en moet dus een duidelijke en gepaste reactie geven. Uit de gegevens blijkt dat het aantal behandelde verzoeken over de gehele linie is gedaald (voor alle middelen). Een mogelijke verklaringen is dat de voorwaarden om vooroverleg aan te kunnen vragen zijn verscherpt; op de site staat nu een standaardformulier dat moet worden gebruikt. Dit lijkt een aannemelijke verklaring aangezien de ontwikkeling in aantal behandelde verzoeken om een vooroverleg ook bij Grote Ondernemingen een dalende trend laat zien. Een andere mogelijke (aanvullende) verklaring is dat er in de onderzoeksperiode een aanpassing plaats heeft gevonden in de wijze waarop het vooroverleg intern wordt geboekt.

[93] Er zijn een aantal criteria waar een verzoek om vooroverleg aan moet voldoen. Deze zijn vastgesteld in het Besluit fiscaal bestuursrecht (BFB) en nader uitgewerkt in het Handboek Vooroverleg 2020.

Tabel 22 Aantal behandelde verzoeken om een vooroverleg, uitgesplitst naar belastingmiddel en jaar (MKB)

Middel	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IH	5.595	5.457	4.744	4.840	3.910	3.608	3.758
LH	7.168	4.478	5.625	4.922	3.814	3.544	3.781
OB	4.190	3.855	2.945	2.589	2.477	2.020	2.057
Vpb	2.840	2.663	2.290	2.645	2.197	1.950	1.722
Totaal	19.793	16.453	15.604	14.996	12.398	11.122	11.318

Bedrijfsbezoeken

In de navolgende tabel is de ontwikkeling in het aantal bedrijfsbezoeken weergegeven. Het bedrijfsbezoek richt zich op de beeldvorming omtrent de aard, omvang en de interne organisatie van de bedrijfsactiviteiten. Uit het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' bleek al een daling in het aantal uitgevoerde bedrijfsbezoeken (2016-2019); uit deze tabel blijkt dat de daling doorzet met een flinke dip in Corona-jaar 2021. Zoals eerder al werd opgemerkt is het toezicht buiten in de Corona-jaren stil komen te liggen (2020, 2021); eind 2021 is het toezicht buiten weer opgestart.

Tabel 23 Aantal gerealiseerd bedrijfsbezoeken, uitgesplitst naar jaar (MKB)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal bedrijfsbezoeken	6.874	4.978	4.114	1.709	964	1.134	1.455

FD's met becon en registraties HT

Fiscaal dienstverleners kunnen een beconnummer aanvragen bij de Belastingdienst; het is een registratienummer (niet verplicht) waarmee fiscaal dienstverleners gebruik kunnen maken van faciliteiten voor fiscaal dienstverleners. Met het beconnummer kunnen ze bijvoorbeeld lid worden van het Forum Fiscaal dienstverleners, deelnemen aan de intermediairdagen, gebruikmaken van de Helpdesk intermediairs en de uitstelregeling voor belastingconsulenten.[94] De Belastingdienst kan via het beconnummer gemakkelijk contact opnemen met de FD, bijvoorbeeld om bepaalde zaken te bespreken over aangiftes, om eventuele fouten te voorkomen en, indien nodig, ondersteuning te bieden.

In de navolgende tabel zijn de beschikbare cijfers weergegeven over het aantal FD's met een becon registratie. Pas de laatste jaren worden deze cijfers bijgehouden en in 2023 is het bestand geschoond (de daling in 2023 is dus waarschijnlijk een gevolg van het schonen van het bestand). De gegevens zijn moeilijk te duiden omdat het aantal FD's zonder een becon niet in beeld is. Een projectgroep werkt eraan die FD's beter in beeld te krijgen.

Tabel 24 Aantal FD's met een becon registratie, uitgesplitst naar jaar

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
FD met becon (niet HT)	-	-	-	-	29.219	29.178	25.467
FD met becon (HT)	-	-	-	563	530	528	541
Totaal	-	-	-	-	2.9749	29.706	26.008

In de navolgende tabel is het aantal registraties weergegeven van de klanten van FD's met een convenant (HT). Een klant kan voor meerdere middelen geregistreerd worden (bijvoorbeeld voor de OB, LH en Vpb en voor zijn privé voor de IH).[95] Er zijn gegevens beschikbaar vanaf 2021; uit de gegevens blijkt dat het aantal registraties toeneemt.

[94] https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/intermediairs/content/wat-is-een-beconnummer-wat-zijn-de-voordelen

[95] In 2023 betreft het 217.162 MKB-ondernemers in FD-convenanten (Jaarverslag, 2023).

Tabel 25 Aantal registraties HT, uitgesplitst naar jaar

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Registraties HT	-	-	-	-	184.614	198.316	217.162

Doelgroepensites

De directie MKB heeft in de onderzoeksperiode sterk ingezet op het (verder) ontwikkelen van doelgroepensites.[96] De sites met het grootste aantal leden/bezoekers zijn het Forum Fiscaal Dienstverleners (onderdeel van de FD-strategie) en de website en actuele startersbenadering 'Goede Start Belastingdienst'. Het Forum fiscaal dienstverleners bestaat al langer en is eind 2012 gestart; inmiddels heeft het forum ruim 24.000 leden. Het is een ontmoetingsplek voor de doelgroep FD; functies zijn: nieuws, handreikingen, deelname aan community en nieuwsbrief. Content en antwoorden die via de website worden gedeeld zijn geborgd in de vaktechnische lijn. Voorbeelden van veel gelezen content: 'belangrijkste belastingwijzigingen per 1 januari 2024' en 'extra controle op dubbele aangiften omzetbelasting'. In de onderzoeksperiode (09/2021) is de website 'Goedestartbelastingdienst.nl' live gegaan. Het is een openbare site en functies zijn: informatie, live chat, videobellen, toegang tot evenementen en nieuwsbrief. De website heeft gemiddeld 650-900 bezoekers per dag. Voorbeelden van veel gelezen content: 'download-modellen-rittenregistratie', 'kleineondernemersregeling-kor' en 'btw-aangifte'.

Indicatoren Rijksbegroting IX toezicht vooraf (MKB)

Navolgend is een overzicht opgenomen van indicatoren die voor de FD-convenanten (MKB) in de onderzoeksperiode in de Rijksbegroting zaten. In de eerste jaren zat de indicator 'Percentage kasontvangsten van MKB-ondernemingen onder een fiscaal dienstverleners convenant' in de Rijksbegroting. De indicator betreft belastingontvangsten afkomstig uit aangiften die onder een convenant met een financieel dienstverlener (FD) vallen. Deze indicator geeft weer in welke mate de Belastingdienst er in slaagt een hogere mate van zekerheid over de juistheid, tijdigheid en volledigheid van de belastingontvangsten te verkrijgen (via de FD). Vanaf 2021 is de indicator vervallen en vervangen door 'Aantal registraties waarmee MKB-ondernemers participeren in FD-convenanten' opgenomen in de Rijksbegroting (onder het tussendoel effectief informeren over rechten en plichten). De indicator meet het aantal belastingaangiften door MKB-ondernemers onder een FD-convenant (Fiscaal Dienstverlening) per belastingjaar. Het doel is het aantal registraties toe te laten nemen. Voor 2019 en 2020 zijn geen streefwaarden bepaald. In 2022 en 2023 zijn de streefwaarden gerealiseerd.

Tabel 26 Indicatoren Rijksbegroting met betrekking tot toezicht (2017-202) en informeren (vanaf 2021), voor de FD-convenant (MKB)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Percentage kasontvangsten van MKB-ondernemingen onder een fiscaal dienstverleners convenant	R:5,80% S:7,5%-8%	R:5,90% S:6%-8%	S:6%-8%	S:6%-8%	-	-	-
Aantal registraties waarmee MKB-ondernemers participeren in FD-convenanten	-	-	R:190.963	R:179.211	R:176.434 S>178.000	R:198.733 S>178.000	R:217.162 S>188.000

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten. S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

[96] Er zijn (besloten) sites voor fiscaal dienstverleners en fiscaal dienstverleners met convenant (sinds 2016, nu 1100 leden), salaris en HR-professionals (sinds 2016 nu ruim 17.000 leden), professionals in de notarispraktijk (2022 pilot, nu 110 deelnemende kantoren), bestuurders van stichtingen en verenigingen (pilot in 2023, nu 125 bezoekers per week) en bestuurders van stichtingen en met ANBI-aanvraag en startende ondernemers.

4.3.3.3. Ontwikkeling in toezicht achteraf en beschikbare gegevens

Over toezicht achteraf zijn er gegevens op basis van 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' en gegevens over ervaring/beleving uit de Fiscale monitor.

Aangiftebehandeling en boekenonderzoeken

Navolgende tabel geeft de ontwikkeling weer in het aantal toetsingen naar proces en jaar. Uit de tabel blijkt dat het aantal behandelde aangiften IH en Vpb over de gehele linie daalt. Het aantal behandelde aangiften OB fluctueert iets meer en is alleen in het laatste jaar lager. Het aantal behandelde aangiften LH is over de gehele linie gestegen. Verder zijn in 2021 minder boekenonderzoeken uitgevoerd in vergelijking met de eerdere jaren en de jaren daarna (zowel binnen MKB als GO). Dit is waarschijnlijk toe te schrijven aan de COVID-19 crisis: Als gevolg van de COVID-19 crisis is de werkwijze van de Belastingdienst in 2020 aangepast (o.b.v. een door de Staatsecretaris goedgekeurd kader) waarbij binnen de huidige Uitvoerings-en Handhavingsstrategie het accent is verlegd naar dienstverlening. Toezicht buiten was niet mogelijk vanwege de lockdown maatregelen; het toezicht heeft zich in die periode met name gericht op essentiële activiteiten zoals mogelijke fraude (o.a. met fiscale steunmaatregelen) of is uitgevoerd bij dreigende termijnoverschrijdingen. Eind 2021 heeft de Belastingdienst zijn werkwijze weer hervat, inclusief het toezicht buiten.[97] Het aantal boekenonderzoeken is aan het eind van de onderzoeksperiode echter nog steeds veel lager dan aan het begin.

Tabel 27 Aantal behandelde aangiften en boekenonderzoeken voor directie MKB

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel IH	121.871	94.047	86.214	110.644	95.438	65.302	62.505
Traditioneel Vpb	23.613	21.916	24.088	20.834	18.302	16.843	17.659
Handmatig OB	-	-	52.270	58.260	55.860	56.340	42.200
Handmatig LH	-	-	22.950	22.320	26.080	32.230	32.400
Boekenonderzoeken	23.302	19.700	16.932	9.376	6.597	8.098	9.002

In reactie op 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' is een Actieplan voor toezicht opgesteld (Belastingdienst-breed) met als doel de mogelijkheden te verkennen hoe om te gaan met de risico's van dalend toezicht (binnen de beschikbare personele capaciteit). Naar aanleiding van het Actieplan is er meer aandacht gekomen voor de toezichtscapaciteit. Sinds het Jaarplan Belastingdienst 2023 worden de beschikbare capaciteit en te realiseren activiteiten in beeld gebracht (o.a. voor toezicht), en wordt de uitvoering daarvan gemonitord via viermaandsrapportages (voor P en MKB sinds 2023; voor GO sinds 2024). Voor MKB was de verwachting dat eind 2023 het aantal registraties waarmee MKB-ondernemers participeren in convenanten meer dan 188.000 zou zijn (uit voorgaande tabel blijkt dat dit aantal gerealiseerd is). Daarnaast was de verwachting dat er 48.000-60.000 aangiften IH Winst zouden worden behandeld; 13.000-16.000 aangiften Vpb en 9.000-12.000 boekenonderzoeken zouden worden uitgevoerd. Uit voorgaande tabel blijk dat die aantallen in 2023 gerealiseerd zijn.

De navolgende tabel geeft de ontwikkeling weer in de correctiebedragen voor de verschillende belastingmiddelen binnen MKB en de boekenonderzoeken. Voor correcties geldt dat deze erg gevoelig zijn voor uitschieters. Een enkele correctie met grote omvang kan het totaalbeeld flink beïnvloeden. Voor de IH en de Vpb betreft het bruto-correctiebedragen; voor de OB en LH netto-correctiebedragen.[98] De bedragen zijn onder andere afhankelijk van economische omstandigheden en aanpassingen in wet- en regelgeving. De correctiebedragen zijn dus niet zomaar te herleiden naar de aantallen behandelde aangiften en boekenonderzoeken en kunnen niet worden gebruikt om trends uit af te leiden. Zowel het aantal boekenonderzoeken (zie voorgaande tabel) als de correctiebedragen uit boekenonderzoeken vertonen een dip in het jaar 2021 (waarschijnlijk te wijten aan COVID-19).

---

[97] Compliance map.

[98] Bruto correctiebedrag kan worden gedefinieerd als: het door de Belastingdienst gecorrigeerde bedrag op aangiften van belastingplichtigen, vóór toepassing van het effectieve belastingtarief, en zonder rekening te houden met het verlies op correcties door bezwaar en invordering (Definitielijst Rapport analyse niveau toezicht achteraf).

Tabel 28 Correctiebedragen in euro's, uitgesplitst naar type toetsing en jaar voor directie MKB (x 1mln) *)

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel IH	€838,51	€743,11	€1019,11	€1387,72	€917,08	€955,69	€1006,92
Traditioneel Vpb	€1497,86	€1685,85	€1820,36	€1433,44	€1556,78	€1260,97	€1148,18
Handmatig OB	€517,00	€588,00	€610,00	€608,00	€529,00	€637,34	€746,30
Handmatig LH	€45,00	€37,00	€53,00	€33,00	€19,00	€13,66	€28,14
Boekenonderzoeken	€877,00	€834,00	€898,00	€678,00	€465,00	€519,57	€671,46

*) voor de IH en Vpb betreft het bruto-correctieopbrengsten; voor de OB en LH netto-correctieopbrengsten.

In de onderzoeksperiode zijn een periode (2017-2020) indicatoren opgenomen die betrekking hebben op de correcties. Twee indicatoren 'Bruto correctieopbrengsten' en het percentage 'Bezwaren ingediend na een correctie IH' zagen zowel op P als MKB; streefwaarden en gerealiseerde waarden zijn weergegeven bij Particulieren (4.3.2). De streefwaarden op die indicatoren werden gerealiseerd (in 2017 en 2018; later vervielen die indicatoren). Naast voorgaande indicatoren waren ook nog twee indicatoren opgenomen die specifiek zagen op de correcties binnen MKB: 'Bruto correctieopbrengsten aangiftebehandeling Vpb MKB' en 'Bruto correctieopbrengsten boekenonderzoeken MKB'. Uit de navolgende tabel blijkt dat de streefwaarden zijn gerealiseerd. In latere jaren zijn indicatoren met betrekking tot correctiebedragen komen te vervallen.

Tabel 29 Indicatoren Rijksbegroting IX met betrekking tot correcties (onder toezicht) voor MKB *)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Bruto correctie opbrengsten aangiftenbehandeling Vpb MKB	R:1,5 mld S:1,5 mld	R:1,7 mld S:1,4 mld	R:- S:1,35 mld	R:- S:1,5 mld	-	-	-
Bruto correctie opbrengsten boekenonderzoeken MKB	R:877 mln S:770 mln	R:834 mln S:770 mln	R:- S:735 mln	R:- S:735 mln	-	-	-

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten. S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

Verklaringen voor dalend toezicht achteraf 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' (2016-2019)
In het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' worden verschillende verklaringen gegeven voor de trend in dalend toezicht achteraf (gebaseerd op gesprekken met de werkgroep van dat onderzoek en experts van de doelgroep MKB). Naast een afname in de beschikbare capaciteit voor toezicht wordt opgemerkt dat aangiftebeoordelingen en boekenonderzoeken complexer zijn geworden en de gemiddelde tijdsbesteding daardoor is toegenomen. In navolgende tabel is in beeld gebracht hoeveel uur er gemiddeld besteed wordt aan de verschillende toetsingen, uitgesplitst naar jaar. Uit de cijfers blijkt dat de behandeling van aangiften IH in 2023 iets meer tijd in beslag neemt ten opzichte van 2018. Daarnaast blijkt dat de tijd besteed aan de uitvoering van een boekenonderzoek in de gehele periode toeneemt.

Tabel 30 Gemiddeld aantal uren besteed aan de behandeling van aangiften en boekenonderzoeken MKB

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel IH		3,9	4,0	4,0	4,2	5,1	4,5
Traditioneel Vpb	7,6	7,7	7,3	9,2	8,6	8,6	7,7
Boekenonderzoeken	59	61	67	79	81	83	84

Boetes
Zoals bij particulieren al werd opgemerkt, kan de Belastingdienst boetes opleggen als belastingplichtigen fiscale verplichtingen niet nakomen. Over aangifteverzuimboetes zijn geen gegevens beschikbaar. Als bij het niet nakomen van de fiscale verplichtingen sprake is van *grove schuld of opzet* wordt een vergrijpboete opgelegd (zie ook Particulieren). In de navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal opgelegde vergrijpboetes. Voor de eerste jaren zijn geen cijfers beschikbaar. Vanaf 2019 is er een daling zichtbaar; in 2023

is het aantal weer iets hoger; over de hele linie is het aantal opgelegde vergrijpboetes afgenomen (net als bij P en GO). Dit beeld sluit aan bij het beeld van dalend toezicht achteraf. Een mogelijke aanvullende verklaring is dat men in de nasleep van de toeslagenaffaire meer terughoudend is geworden in het opleggen van boetes (veranderend klimaat rond fraudebestrijding).

Tabel 31 Aantal opgelegde vergrijpboetes, uitgesplitst naar jaar (doelgroep MKB)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vergrijpboetes	-	-	8.637	6.312	4.076	3.484	3.519

Als fiscale verplichtingen bewust niet worden nageleefd (fraude) kan ook worden gekozen voor een strafrechtelijke aanpak en kan een zaak worden gemeld bij de FIOD. De strafrechtelijke aanpak komt aan bod in Paragraaf 4.3.5, ('(Intensief) toezicht, fraudebestrijding en meldingen bij de FIOD'). Het opleggen van een bestuurlijke boete aan belanghebbende sluit in beginsel strafvervolging tegen hem ter zake van hetzelfde feit uit.[99]

Ervaring met en beleving van activiteiten

In de Fiscale Monitor is ook aan MKB-ondernemers gevraagd naar de ervaring met en beleving van activiteiten van toezicht: of de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar aanvullende informatie heeft gevraagd naar aanleiding van een aangifte, of een belastingaangifte van de onderneming in de afgelopen drie jaar (voor zover gemerkt) is gecontroleerd door de Belastingdienst, of in de afgelopen drie jaar bij de onderneming door de Belastingdienst een controle of boekenonderzoek is uitgevoerd. Steeds rond 15% van de ondervraagde ondernemers geeft in ieder jaar in de onderzoekperiode aan dat de Belastingdienst in de voorbije drie jaar om aanvullende informatie heeft gevraagd. Een even groot percentage zegt dat een belastingaangifte van de onderneming in de afgelopen drie jaar merkbaar is gecontroleerd. Een kleiner percentage ondernemers heeft te maken gehad met een boekenonderzoek en daarbij is – met wat fluctuaties - sprake van een daling in de onderzoeksperiode (7,1% in 2017; 2,6% in 2023).

Tabel 32 Ervaring met toezicht achteraf, uitgesplitst naar jaar (doelgroep MKB) via de Fiscale Monitor

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aanvullende informatie gevraagd naar aanleiding van een aangifte van de onderneming?							
Ja	14,5%	17,3%	14,6%	17,8%	16,9%	15,3%	12,8%
Nee	85,5%	82,7%	85,4%	82,2%	83,1%	84,7%	87,2%
Is een belastingaangifte van de onderneming, voor zover u heeft gemerkt, in de afgelopen drie jaar gecontroleerd door de Belastingdienst?							
Ja	15,6%	18,3%	14,1%	18,0%	15,2%	12,0%	15,8%
Nee	25,5%	25,5%	25,5%	28,4%	25,4%	27,6%	30,9%
Weet niet	58,9%	56,2%	60,4%	53,7%	59,4%	60,4%	53,3%
Is in de afgelopen drie jaar door de Belastingdienst bij de onderneming een controle of boekenonderzoek uitgevoerd?							
Ja	7,1%	3,9%	4,4%	5,0%	4,7%	3,4%	2,6%
Nee	78,4%	84,9%	83,5%	80,3%	81,7%	82,3%	84,3%
Weet niet	14,5%	11,2%	12,1%	14,7%	13,6%	14,3%	13,1%
Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aangegeven het niet eens te zijn met een deel van de aangifte en is die aangifte daarom door de Belastingdienst aangepast?							
Ja	7,5%	10,0%	8,1%	6,1%	7,1%	4,2%	6,1%
Nee	82,2%	82,9%	80,6%	81,1%	81,4%	86,5%	84,3%
Weet niet	10,3%	7,1%	11,4%	12,8%	11,5%	9,4%	9,5%

[99] Het beleid voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen is vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst: https://wetten.overheid.nl/BWBR0038145/2024-02-01.

Heeft de Belastingdienst de onderneming in de afgelopen drie jaar wel eens een boete opgelegd vanwege een fout in een aangifte?							
Ja	7,8%	5,2%	5,3%	4,9%	5,4%	4,8%	6,6%
Nee	92,2%	94,8%	94,7%	95,1%	94,6%	95,2%	93,4%

Er is ook gevraagd naar de tevredenheid over de manier waarop de controle werd uitgevoerd en in hoeverre de medewerker van de Belastingdienst die bij de onderneming langs kwam deskundig was. Omdat het over een beperkt aantal ondernemingen gaat waar een boekenonderzoek heeft plaatsgevonden is het aantal observaties bij deze vragen beperkt. Het percentage ondernemers waarbij een boekenonderzoek heeft plaatsgevonden dat daarover tevreden is stijgt gedurende de onderzoeksperiode (van 41% in 2017 naar 55% in 2023), terwijl het percentage dat ontevreden is daalt. Het oordeel over de deskundigheid van de controlemedewerker fluctueert in de onderzoeksperiode. Tussen 49% en 73% vindt de controlemedewerker (zeer) deskundig en tussen 11% en 30% (zeer) ondeskundig.

De Fiscale Monitor bevat ook vragen over correcties en boetes. Van de ondernemers geeft een klein deel aan dat de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens heeft aangegeven het niet eens te zijn met een deel van de aangifte en die aangifte daarom door de Belastingdienst is aangepast. Het percentage ondernemers waarbij een aangifte is gecorrigeerd varieert in de onderzoeksperiode tussen 4% en 10%. Daarbij gaat het het vaakst om correcties op de aangifte inkomstenbelasting. Steeds een meerderheid van de ondernemers zegt dat het voor hen duidelijk was waarom de aangifte werd aangepast en in de meeste jaren is de helft het met die beslissing van de Belastingdienst eens.

Verder geeft steeds rond 5% van de ondernemers aan dat de Belastingdienst de onderneming de afgelopen drie jaar wel eens een boete heeft opgelegd vanwege een fout in een aangifte. Deze boetes hebben het vaakst betrekking op de (aangifte) omzetbelasting. Het is in de meeste jaren voor de meeste ondernemers duidelijk waarom ze de boete kregen opgelegd, maar bij steeds rond een kwart is dat niet het geval. In de meeste jaren is een meerderheid het niet eens met de beslissing van de Belastingdienst om een boete op te leggenen slechts een kleine groep (tussen 4% en 18%) vond dat de hoogte van de boete in verhouding stond tot de fout in de aangifte. Ook vindt steeds minstens een kwart van de ondernemers dat zij niet voldoende uitleg hebben gekregen over het waarom van de boete.

4.3.4 Grote Ondernemingen

4.3.4.1 Inleiding

De directie Grote Ondernemingen (GO) heeft als taken de uitvoering en handhaving van de fiscale wet- en regelgeving:

- bij de circa 7.800 grootste en meest complexe organisaties van Nederland (via individuele klantbehandeling waarbij de nadruk ligt op de heffing en inning van de grootste middelen waarmee bijna al deze organisaties te maken hebben, zijnde loonheffingen, omzetbelasting, vennootschapsbelasting en inkomensheffingen)
- bij de circa 1.500 meest vermogende personen van Nederland (via individuele klantbehandeling)
- bij de landelijke doelgroepen Financials, Energie, Olie en Gas en Betaalde Sport (waarbij de grootste organisaties en meest vermogende personen in veel gevallen al onder de individuele klantbehandeling van hiervoor genoemde 1 en 2 vallen)
- bij verlenen van zekerheid vooraf over internationale verrekenprijzen (Advanced Pricing Agreement, 'APA'), het geven van zekerheid vooraf over de fiscale kwalificatie en gevolgen van transacties in internationale structuren (Advanced Tax Ruling, 'ATR') en de behandeling van circa 4.300 zogenaamde 'houdster- en dienstverleningslichamen'
- voor specifieke middelen die een beperkter aantal organisaties raken en waarvoor de behandeling gecentraliseerd is binnen de Belastingdienst en wordt gecoördineerd door GO, zoals milieubelastingen, bankenbelasting, kansspelbelasting en assurantiebelasting

Naast genoemde taken heeft GO enkele bijzondere niet-fiscale taken belegd bij het Bureau Economische Handhaving en het Bureau Toezicht Wwft (Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme). Net als bij de andere directies (P en MKB) liggen de activiteiten die de Belastingdienst uitvoert voor grote organisaties voor een groot deel vast in wet en beleid (zoals opleggen en innen van aanslagen).
De doelgroep grote organisaties kenmerkt zich door een grote complexiteit en heterogeniteit en de belangen die spelen kunnen groot zijn. De directie GO heeft de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie daarom vertaald in een handhavingsstrategie voor hun doelgroep, te weten Individuele Klantbehandeling (IKB).[100] IKB is het samenstel van activiteiten uitgevoerd door een behandelteam vanuit een gemeenschappelijke strategie ten aanzien van alle relevante belastingmiddelen en afgestemd op de karakteristieken, de motieven en het gedrag van de individuele belastingplichtige, met als doel compliance te onderhouden en waar nodig te bevorderen. Binnen IKB is sprake van een één-op-één relatie tussen de Belastingdienst en de organisatie. Hiervoor onderhoudt de directie GO via de behandelteams (klantcoördinatoren) doorlopend contacten met belastingplichtigen (de professionele werkrelatie) en verzamelt via zijn activiteiten informatie over hun bereidheid tot naleven en over hun feitelijk nalevingsgedrag. De Directie GO beoogt het gedrag van grote organisaties te beïnvloeden op de componenten transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Het contact met de organisaties kenmerkt zich door de individuele werkrelatie, responsief handelen en oog voor procedurele rechtvaardigheid. Individuele klantbehandeling is integrale klantbehandeling, omdat alle voor de klant relevante belastingmiddelen en processen (belastingcontroles, invordering) en alle onderdelen van een entiteit in samenhang worden behandeld. Bij de keuze en inzet van handhavingsactiviteiten staat het beoogde effect van de activiteiten op het nalevingsgedrag centraal. Het toezicht op grote organisaties wordt in toenemende mate beïnvloed door mondiale en Europese wet- en regelgeving en samenwerking met andere belastingdiensten. De mogelijke handhavingsactiviteiten betreffen het gehele spectrum van meer op samenwerking en zekerheid vooraf gerichte activiteiten, zoals vooroverleg, bedrijfsgesprek[101] en horizontaal toezicht, en meer repressieve activiteiten, zoals boeteoplegging. Toezichtactiviteiten kunnen variëren van het bespreken van een signaal met de organisatie, het vanuit kantoor beoordelen van een ingediende aangifte, het uitvoeren van een boekenonderzoek, tot het via de contactambtenaar aanmelden voor mogelijk strafrechtelijk onderzoek. Toezichtactiviteiten worden (onder andere) geprioriteerd op basis van risico en impact, de hardheid van signalen, fiscaal effect en uitstralingseffect.

Differentiatie in IKB en toepassing van behandelplannen
Afhankelijk van aard, omvang, belang en complexiteit van de organisaties, wordt gedifferentieerd in de intensiteit van de IKB. Dat betekent dat organisaties worden ingedeeld in categorieën en het toezicht daarop wordt afgestemd (Top, groot en middelgroot). In het kader van de individuele klantbehandeling kiest directie GO bij organisaties in de categorieën Top 100 profit en Top 30 publiek en Groot voor het periodiek voeren van bedrijfsgesprekken en het opstellen en actualiseren van een individueel toezichtplan (bij de Top 100 Profit) respectievelijk een strategisch behandelplan (bij Groot en de Top 30 Publiek). In een individueel toezichtplan en een strategisch behandelplan beschrijft directie GO op basis van de informatie over een organisatie en het waargenomen gedrag (zoals tijdigheid en juistheid van aangiften, transparantie, fiscale strategie, enz.) de individuele behandelstrategie voor de organisatie en de voorgenomen behandelactiviteiten.
Ten aanzien van de organisaties in de categorie Middelgroot past de directie GO een minder intensieve klantbehandeling toe waarbij wel individueel contact via de klantcoördinator de basis is. Vergeleken met de categorie Top en Groot zijn deze organisaties doorgaans minder complex en hebben ze een geringer fiscaal belang. Voor middelgrote organisaties heeft directie GO de bedoeling meer gebruik te maken van een groepsstrategieën ter ondersteuning van de individuele klantbehandeling.

---

[100] Ten aanzien van Middelgrote organisaties past directie GO een minder arbeidsintensieve klantbehandeling toe.

[101] Bedrijfsgesprekken worden geïnitieerd door het behandelteam van GO of de organisatie. De gesprekken kunnen plaatsvinden in verschillende fasen van de klantbehandeling, bijvoorbeeld in het kader van de kennismaking van het behandelteam en de organisatie, het toezicht op zeer vermogende personen, om te praten over specifieke fiscale onderwerpen of voor het inwinnen van informatie voor een behandelplan.

Doorontwikkeling van horizontaal toezicht
In de onderzoeksperiode is horizontaal toezicht verder ontwikkeld en is de toepassing ervan binnen verschillende klantcategorieën van het segment GO met ingang van 2020 aangepast.
Voor de Top 100 Profit wordt gewerkt met een *individueel toezichtplan* (ITP) dat wordt opgesteld voor alle ondernemingen in deze categorie en met hen wordt gedeeld. De directie GO past zijn strategie en activiteiten aan aan de ervaren transparantie, de waargenomen staat van de fiscale beheersing en de fiscale strategie van deze organisaties. Vanaf 2020 zijn er geen individuele convenanten meer met organisaties in de Top 100. In de categorieën Groot en Top 30 Publiek wordt nog wel gewerkt met een *individueel convenant,* waarbij organisaties moeten voldoen aan een aantal kwalitatieve criteria[102] [103]. Als een organisatie een individueel convenant heeft afgesloten, deelt de directie GO het individuele *strategisch behandelplan*. In het traject 'Doorontwikkeling horizontaal toezicht' werd vastgesteld dat veel middelgrote ondernemingen moeite hebben om de verwachtingen bij een individueel convenant na te komen, waardoor de Belastingdienst vaak in een min of meer adviserende en ondersteunende rol terecht kwam. Naar aanleiding van die bevinding is de mogelijkheid tot het afsluiten van een individueel convenant voor de groep middelgrote ondernemingen afgeschaft. Wel blijft het voor die groep mogelijk om deel te nemen aan horizontaal toezicht via fiscaal dienstverleners (*aanmelding via FD convenant*; zoals in het MKB).

Signalen voor IKB en toezicht
Voor individuele klantbehandeling van grote organisaties wordt de Directie GO gevoed met signalen. Deze signalen komen uit de eigen systemen maar ook uit klantcontacten, de media, van buitenlandse belastingdiensten en uit andere bronnen. Uit de eigen systemen komen geautomatiseerde signalen met betrekking tot aangiften (uitworp aanslagbelastingen, grote afwijkende bedragen aangiftebelastingen), maar ook (thematische) signalen die bijvoorbeeld komen vanuit specialistische groepen binnen de Belastingdienst zoals de Coördinatiegroep Constructiebestrijding. De signalen worden bekeken vanuit het door het behandelteam opgebouwde klantbeeld. In het behandelteam wordt gekozen voor passende behandelactiviteiten. Het behandelteam werkt in de uitvoering van het behandelplan samen met specialisten, bijvoorbeeld uit landelijke coördinatiegroepen of kennisgroepen. Het individuele inzicht in de klant is daarmee medebepalend in de keuzes die worden gemaakt.

In de navolgende tabel zijn de activiteiten weergegeven die de directie GO in de onderzoeksperiode vanuit (massaal) toezicht heeft ingezet voor het segment GO.

---

[102] Het afsluiten van een individueel convenant is in het vervolg alleen mogelijk voor ondernemingen die qua omvang vallen onder de werking van artikel 397, lid 1, Boek 2 BW. Het gaat daarbij om ondernemingen die gedurende ten minste twee jaar aan twee van de drie volgende vereisten voldoen: de balanswaarde van de activa bedraagt meer dan € 20 miljoen, de netto omzet bedraagt meer dan € 40 miljoen en het aantal werknemers is meer dan 250 (Document Doorontwikkeling Horizontaal toezicht).

[103] De organisatie moet (Leidraad Toezicht Ondernemingen):
1 bereid zijn om transparant te zijn;
2 bereid zijn om een individuele werkrelatie te onderhouden die gebaseerd is op de kernbeginselen van HT;
3 een gedocumenteerde fiscale strategie opstellen;
4 een fiscale risicoanalyse overleggen, met in ieder geval een analyse van de key risks;
5 een adequaat werkende monitoring hebben t.a.v. key risks;
6 de kwaliteit van de gegevens die nodig zijn voor de belastingheffing bij derden borgen.

Tabel 33 Activiteiten vanuit (massaal) toezicht van de directie GO *)

Activiteit	*Type instrument*	*Waar in proces?*
Bedrijfsgesprek	Hybride	Vooraf
Vooroverleg	Hybride	Vooraf
Individueel convenant	Toezicht	Vooraf
FD convenant	Toezicht	Vooraf
Handhavingscommunicatie	Hybride	Vooraf, actueel en achteraf
Individueel toezichtsplan (TOP) delen	Toezicht	Vooraf, actueel en achteraf
Strategisch behandelplan (bij individueel convenant) delen	Toezicht	Vooraf, actueel en achteraf
Analyse aan de poort	Toezicht	Achteraf
Kantoortoets (aangiftebehandeling)	Toezicht	Achteraf
Boekenonderzoek	Toezicht	Achteraf
Overige onderzoeken (derdenonderzoek)	Toezicht	Achteraf
Boetes	Toezicht	Achteraf

**) Toelichting:* Voor het overzicht is gebruik gemaakt van het overzicht van toezichtsinstrumenten dat is samengesteld in het kader van Actieplan toezicht (zie tabel 7 in hoofdstuk 3). Voor de evaluatie van toezicht is gekozen om ook vooroverleg op de lijst te zetten omdat dit in de onderzoeksperiode onder toezicht werd geschaard. Het is van belang om op te merken dat instrumenten verschillen van grootte, aard en omvang en ook in samenhang kunnen worden ingezet om compliance te bevorderen. Ook 'hybride' instrumenten zijn opgenomen. Hybride instrumenten worden vanuit meerdere processen ingezet, bijvoorbeeld vanuit de uitvoering en het toezicht of vanuit verschillende handhavingsprocessen zoals dienstverlening en toezicht.

4.3.4.2. Ontwikkeling in toezicht vooraf en/of actualiteit en beschikbare gegevens

Over het toezicht vooraf is net als bij P en MKB beperkte informatie beschikbaar.

Vooroverleg

Net als binnen MKB kunnen belastingplichtigen uit het segment Grote Ondernemingen om een vooroverleg vragen als ze zekerheid zoeken over de toepassing van de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving en beleid op een specifiek feitencomplex. In de navolgende tabel zijn de gegevens weergegeven over het aantal gerealiseerde vooroverleggen voor de doelgroep GO. Uit de tabel blijkt – net als bij MKB – een daling in het aantal vooroverleggen. Waarschijnlijk hangt dit samen met verscherpte criteria voor vooroverleg (verklaring gegeven door MKB en GO)[104]. Ook een aanpassing in de wijze waarop het vooroverleg geboekt wordt zou een verklaring kunnen zijn.

Tabel 34 Aantal vooroverleggen afgedaan en aan vooroverleg bestede uren, uitgesplitst naar jaren (GO)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal vooroverleggen afgedaan	-	-	3.944	3.516	3.050	2.796	2.835
Bestede tijd aan vooroverleg in uren	-	199.833	180.241	173.405	150.364	139.269	122.144

Bedrijfsgesprekken

Bedrijfsgesprekken worden geïnitieerd door het behandelteam van GO of de organisatie zelf. Dit kan gebeuren in diverse fasen van de klantbehandeling. De diepgang en inhoud van het bedrijfsgesprek kunnen uiteenlopen.

[104] Bij internationaal vooroverleg wisselt de Belastingdienst gemaakte afspraken uit met buitenlandse Belastingdiensten.

Een bedrijfsgesprek kan onder andere zien op de kennismaking van het behandelteam en de organisatie, om te praten over de ingediende aangiften [of specifieke fiscale onderwerpen] of een gesprek voor het inwinnen van informatie om het klantbeeld en het strategisch behandelplan te actualiseren. In de navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal uitgevoerde bedrijfsgesprekken, de tijd die daaraan besteed wordt en het aantal entiteiten dat ermee bereikt wordt. Uit de tabel blijkt over de gehele linie een stijgende lijn in het aantal gesprekken en het aantal entiteiten dat ermee bereikt wordt (met uitzondering van de Corona-jaren 2020 en 2021). Contact met de onderneming en zichtbaarheid worden door GO gezien als belangrijke factoren voor compliance; het bedrijfsgesprek is daarom een belangrijk instrument. Ook de doorontwikkeling van HT heeft geresulteerd in meer gesprekken.

Tabel 35 Aantal bedrijfsgesprekken, bestede uren aan bedrijfsgesprekken en aantal entiteiten dat ermee bereikt wordt, uitgesplitst naar jaar (GO)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal bedrijfsgesprekken	1.381	1.745	1.842	1.180	1.735	2.666	2.096
Bestede tijd aan bedrijfsgesprekken in uren	41.779	56.092	64.869	39.904	48.605	58.001	66.951
Geraakte entiteiten	1.182	1.551	1.656	1.143	1.552	1.924	2.088

Individuele convenanten
In navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal individuele convenanten. Als gevolg van de doorontwikkeling van horizontaal toezicht is het aantal individuele convenanten in de latere jaren afgenomen.

Tabel 36 Aantal individuele convenanten

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal	1.915	1.869	1.771	1.700	1.339	625	466

Er zijn verschillende verklaringen voor de afname. In de categorie Top Profit wordt niet langer gewerkt met individuele convenanten maar met Individuele Toezichtplannen. In de categorie Middelgroot werden in beginsel vanaf 1 januari 2020 geen nieuwe individuele convenanten meer afgesloten, behoudens een overgangsregeling. Het belangrijkste element in de categorie Groot is dat de Belastingdienst de voorwaarden voor het afsluiten van een individueel convenant strikter heeft gemaakt. Grote organisaties hadden volgens de eerste planning vanaf 1 januari 2020 drie jaar de tijd om aan de striktere voorwaarden te voldoen, derhalve tot en met 31 december 2022. Vanwege het effect van Covid 19 heeft de Belastingdienst besloten deze termijn te verlengen tot en met 31 december 2023.
Individuele convenanten worden afgesloten voor een periode van drie jaar. Een formele evaluatie van het convenant vindt ook eens per drie jaar plaats in aanwezigheid van een vertegenwoordiging van het bestuur van de organisatie en de verantwoordelijke manager van de directie GO. Bij deze evaluatie wordt gereflecteerd op de individuele werkrelatie, de ervaren transparantie, de scope en kwaliteit van de fiscale beheersing en op de fiscale strategie van de organisatie.

Werken aan (fiscale) beheersing
Werken aan (fiscale) beheersing is een activiteit waarmee de directie GO in de actualiteit in de vorm van een boekenonderzoek informatie verzamelt over opzet, bestaan en werking van (onderdelen van de) fiscale risicobeheersing van een grote organisatie.
De Directie GO wil informatie hebben over de opzet, het bestaan en de werking van de fiscale beheersing (ook wel Tax Control Framework, ofwel TCF) van een belastingplichtige organisatie om zijn toezicht verantwoord aan te kunnen passen. Daarom is er met name bij organisaties in de categorieën Top en Groot (als er een individueel convenant is afgesloten) aandacht voor de actuele stand van de fiscale beheersing. Werken aan (fiscale) beheersing is een hybride instrument, de beoordeling vindt plaats in de actualiteit en heeft de vorm

van een boekenonderzoek en wordt ook door de organisatie als zodanig ervaren. In de jaren 2020-2023 is 475 keer in de vorm van een controle aandacht besteed aan de fiscale beheersing van een grote organisatie.

Tabel 37 Fiscale beheersing/werken aan beheersing

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Aantal onderzoeken afgedaan				20	76	199	180
Bestede tijd	*Tijd wordt gekoppeld aan entiteit en niet aan soort controle en is daarom niet uit te spitsen.*						
Geraakte entiteiten				18	70	166	174

De Directie GO heeft deze cijfers pas vanaf 2020 verzameld. Deze cijfers moeten ook worden gezien in samenhang met de implementatie van de veranderingen in horizontaal toezicht. In 2020 lag de nadruk vooral op het informeren van organisaties over de verwachtingen van de Directie GO. In de jaren daarna zijn een aantal controles ingesteld met als doel om in de actualiteit (onderdelen van) de fiscale beheersing te beoordelen. Het aspect fiscale beheersing is onderdeel van het klantbeeld en wordt opgenomen in het individuele toezichtplan of strategisch behandelplan (zie navolgend).[105]

Delen individuele toezichtplannen

De directie GO geeft het toezicht op de Top 100 profit- organisaties vorm via een actueel individueel toezichtplan (ITP). Het ITP sluit aan bij de governance binnen een organisatie, de fiscale strategie, de fiscale doelstellingen en beheersingsmaatregelen die een organisatie heeft getroffen. Ook heeft het ITP een operationele kant, waarbij werkzaamheden worden bepaald die nodig zijn om – waar mogelijk in samenwerking met de organisatie – de aanvaardbaarheid van de aangiften van de organisatie vast te stellen. In het ITP worden de verantwoordelijkheden van de directie GO en de organisatie voor het uitvoeren van de betreffende werkzaamheden gedefinieerd en vastgelegd in een 'voortrollende agenda' die (handhavings)activiteiten kan bevatten die te zien zijn als toezicht achteraf (beoordeling aangiften, boekenonderzoeken), in de actualiteit (werken aan fiscale beheersing vaak in de vorm van een boekenonderzoek) en vooraf (vooroverleg, bedrijfsgesprek). De directie GO differentieert en levert maatwerk op basis van de getoonde transparantie en mogelijkheden om met de betreffende organisatie te werken in de actualiteit.

Uit de navolgende tabellen blijkt dat bij organisaties in de categorie top-profit plannen als beoogd jaarlijks zijn geactualiseerd en gedeeld met de organisaties.

Tabel 38 Overzicht van geactualiseerde ITP's in categorie Top-profit (vóór 2020 aangeduid als Categorie 1)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Top-profit				90	94	102	98
Cat 1.	99	94	95				

De directie GO deelt het ITP met elke organisatie in de Top 100 profit. In besprekingen tussen de directie GO en de organisatie komt de voortgang van de 'voortrollende agenda' aan de orde.

Tabel 39 Overzicht van aantallen gedeelde ITP's *)

DELEN ITP (TOP-PROFIT)	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Top-profit						90	96

*) Cijfers over de jaren 2017-2021 zijn niet voorhanden. In deze jaren werd niet afzonderlijk gemeten maar delen SBP/ITP plus evaluatie HT-convenant één rubriek.

[105] Leidraad toezicht grote ondernemingen, versie september 2023.

Delen strategische behandelplannen (bij een individueel convenant)
De directie GO stelt voor alle organisaties in de categorie Groot en voor de Top 30 publiek een strategisch behandelplan op. Het strategisch behandelplan omvat het klantbeeld, de klantbeeldanalyse en de behandelstrategie van de directie GO. De behandelstrategie kan voorgenomen (handhavings)activiteiten bevatten die te zien zijn als toezicht achteraf (beoordeling aangiften, boekenonderzoeken), toezicht in de actualiteit (werken aan fiscale beheersing vaak in de vorm van een boekenonderzoek) en toezicht vooraf (vooroverleg, bedrijfsgesprek). De directie GO deelt het strategisch behandelplan (SBP) jaarlijks met een organisatie in de Top 30 publiek en minimaal eens in de drie jaar met een organisatie in de categorie Groot, alleen als met deze organisatie een individueel convenant is gesloten.

De organisatie verkrijgt hierdoor inzicht in en zekerheid over hetgeen zij van de directie GO kan verwachten. Omdat in geval van een individueel convenant het strategisch behandelplan vooraf wordt afgestemd met de organisatie, wordt een gemeenschappelijke agenda gecreëerd waaraan beide partijen zich verbinden.

Uit navolgende tabel blijkt dat bij organisaties in de top-30 publiek en bij de meerderheid van de organisaties in de categorie Groot, plannen jaarlijks zijn geactualiseerd als beoogd. Met de organisaties die een individueel convenant hebben afgesloten wordt het plan periodiek gedeeld. Voor de kwaliteit van de strategische behandelplannen is door directie GO een norm opgesteld (FIX)[106]; die moest in de onderzoeksperiode ≥7 zijn: die streefwaarde is in bijna de hele onderzoeksperiode gerealiseerd (met uitzondering van 2017 waarin de kwaliteit net onder de norm zat).

Tabel 40 Overzicht van aantallen geactualiseerde strategische behandelplannen (SBP's in Top 30 publiek en Groot)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Top 30-publiek				31	32	32	32
Groot				3.134	3.092	3.232	3.269
Cat. 2	2.956	2.765	2.735				

Tabel 41 Overzicht van aantallen gedeelde strategische behandelplannen voor organisaties met een individueel convenant*)

DELEN SBP (TOP-PUBLIEK EN GROOT)							
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Top 30 -publiek (jaarlijks)						18	18
Groot (gemeten over 3 jaar)							368

*) Cijfers over de jaren 2017-2021 zijn niet voorhanden. In deze jaren werd niet afzonderlijk gemeten maar delen SBP/ITP plus evaluatie HT-convenant één rubriek.

Voor de zichtbaarheid van toezicht en uitvoering (behandelactiviteiten) bij organisaties buiten HT heeft de directie GO ook normen opgesteld; deze betreffen zowel de activiteiten in het toezicht vooraf als in het toezicht achteraf en zijn als volgt geformuleerd:

- Categorie 'Groot': Minimaal eenmaal in de twee jaar uitvoeren van een (zichtbare) uitvoerings- of toezichtactiviteit (bedrijfsgesprek, vooroverleg, boekenonderzoek, behandeling aangifte Vpb, bezwaar en beroep) bij niet HT-klanten.
- Categorie 'Middelgroot': minimaal eenmaal in de drie jaar uitvoeren van een (zichtbare) uitvoerings- of toezichtactiviteit (bedrijfsgesprek, vooroverleg, boekenonderzoek, behandeling aangifte Vpb, bezwaar en beroep) bij niet HT-klanten.

[106] Per regio worden per maand 2 SBP's getrokken (Top en Groot). Aan de hand van een vragenlijst wordt de kwaliteit van het SBP getoetst en een score per regio en GO-totaal berekend.

Uit de navolgende tabel blijkt dat normen voor de uitvoering van de behandelactiviteiten voor beide categorieën over het algemeen zijn gerealiseerd (uitzondering bij Groot waarin de uitvoering in 2020 net iets onder de norm lag).

Tabel 42 Indicatoren behandelactiviteiten voor organisaties buiten HT (Jaarcontracten GO 2021-2023) *)

	2020	2021	2022	2023
Realisatie				
Middelgroot	73,7%	82,6%	81,8%	82,2%
Groot	84,2%	87,7%	90,1%	91,3%

*) De norm voor groot was in alle jaren 85% en de norm voor middelgroot was in alle jaren 70%.

Indicatoren Rijksbegroting toezicht vooraf (GO)
Over het toezicht vooraf door Grote Ondernemingen zit in de Rijksbegroting 2017 tot en met 2020 een indicator: *'Percentage grote ondernemingen waarvan de mogelijkheid tot klantbehandeling in de actualiteit beoordeeld is'*. De indicator geeft het percentage grote ondernemingen weer waarvoor beoordeeld moet zijn of de onderneming in aanmerking komt voor klantbehandeling in de actualiteit. De gerealiseerde waarde is alleen in 2017 en 2018 gemeten en in beide jaren wordt de streefwaarde gehaald.

Tabel 43 Indicatoren Rijksbegroting met betrekking tot toezicht (2017-2020) (doelgroep GO) *)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Percentage grote ondernemingen waarvan de mogelijkheid tot klantbehandeling in de actualiteit beoordeeld is	R:86,50% S:85%	R:87,50% S:85%	S:88%	S:89%	-	-	-

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten. S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

4.3.4.3. Ontwikkeling in toezicht achteraf en beschikbare gegevens

Voor het toezicht achteraf door de directie GO zijn gegevens gebaseerd op het 'Rapport niveau naleving achteraf', aangevuld voor latere jaren. Daarnaast zijn er gegevens over beleving uit de Fiscale monitor. Navolgende tabel geeft de ontwikkeling weer in het aantal controles naar proces en jaar.

Het aantal traditioneel behandelde aangiften IH en Vpb is in de onderzoeksperiode gedaald. Het aantal handmatig behandelde aangiften OB fluctueert. Over de gehele onderzoeksperiode is het aantal handmatig behandelde aangiften LH gedaald. Het aantal boekenonderzoeken daalt tot en met 2021; daarna neemt het aantal weer iets toe. Als we het aantal in 2023 vergelijken met het aantal in 2017 is er sprake van een behoorlijke daling van aantal boekenonderzoeken. Net als in het MKB zijn in 2021 minder boekenonderzoeken uitgevoerd in vergelijking met eerdere jaren en de jaren daarna; dit is waarschijnlijk toe te schrijven aan de COVID-19 crisis. Samenvattend kan gesteld worden dat het aantal toetsingen in de onderzoeksperiode is gedaald; met uitzondering van het aantal handmatig behandelde aangiften OB waaruit meer fluctuatie blijkt.

Tabel 44 Aantal behandelde aangiften en boekenonderzoeken (GO)

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel IH	14.270	15.810	14.953	13.246	12.174	7.287	7.168
Traditioneel Vpb	10.364	7.825	9.096	7.358	6.779	6.466	6.667
Handmatig OB	-	-	30.790	14.740	29.890	37.080	32.900
Handmatig LH	-	-	670	570	610	610	510
Boekenonderzoeken	828	713	654	489	454	554	523

De navolgende tabel geeft de ontwikkeling weer in de correctiebedragen voor de verschillende belastingmiddelen binnen GO en de boekenonderzoeken. Voor de IH en de Vpb betreft het bruto-correctiebedragen; voor de OB en LH netto-correctiebedragen.[107] Zoals al opgemerkt bij MKB, geldt voor correcties dat deze erg gevoelig zijn voor uitschieters en ook afhangen van economische ontwikkelingen en veranderingen in wet- en regelgeving. Een enkele correctie met grote omvang kan het totaalbeeld flink beïnvloeden. Dit geldt in het bijzonder bij GO: de populatie is klein en heterogeen en in sommige jaren zijn er één of enkele posten met hele grote correcties die het beeld verkleuren. De gegevens kunnen niet worden gerelateerd aan de aantallen behandelde aangiften en boekenonderzoeken en ze kunnen niet worden gebruikt om er trends uit af te leiden.

Tabel 45 Correctiebedragen voor de behandelde aangiften en boekenonderzoeken (x 1 mln) (GO) *)

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel IH	€409,31	€173,45	€211,50	€320,09	€615,64	€280,54	€295,46
Traditioneel Vpb	€4649,00	€6789,00	€8038,00	€8552,79	€4087,14	€7765,11	€9465,11
Handmatig OB	€249,00	€205,00	€198,00	€147,00	€176,00	€198,73	€170,75
Handmatig LH	€7,00	€15,00	€22,00	€9,00	€60,00	€5,76	€9,12
Boekenonderzoeken	€1618,00	€1213,00	€2919,00	€4620,09	€546,62	€307,00	€674,89

*) voor de IH en Vpb betreft het bruto-correctieopbrengsten; voor de OB en LH netto-correctieopbrengsten.

In het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' wordt als verklaring voor de daling in het toezicht achteraf gewezen op een daling in de beschikbare capaciteit. Daarnaast wordt opgemerkt dat aangiftebeoordelingen en boekenonderzoeken complexer zijn geworden en de gemiddelde tijdsbesteding over de jaren is toegenomen. In navolgende tabel is het gemiddeld aantal uur weergegeven dat besteed wordt aan de uitvoering van de verschillende controles. Uit de tabel blijkt dat de traditionele behandeling van aangiften Vpb en de boekenonderzoeken in de onderzoeksperiode steeds meer tijd in beslag nemen. Andere factoren die mogelijk bijdragen zijn de Covid-19 crisis en de doorontwikkeling van HT.

Tabel 46 Gemiddeld aantal uur besteed aan behandeling van aangiften en boekenonderzoek uitgesplitst naar jaar (GO)

Type toetsing	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Traditioneel IH		9	9	11	9	9	9
Traditioneel Vpb	16	21	20	28	28	28	26
Boekenonderzoeken	406	461	480	580	584	460	516

Boetes

Zoals bij particulieren al werd opgemerkt kan de Belastingdienst boetes opleggen als belastingplichtigen fiscale verplichtingen niet nakomen. Over aangifteverzuimboetes zijn geen gegevens beschikbaar. Als bij het niet nakomen van de fiscale verplichtingen sprake is van *grove schuld of opzet* wordt een vergrijpboete opgelegd (zie ook Particulieren). In de navolgende tabel is de ontwikkeling weergegeven in het aantal opgelegde vergrijpboetes. Voor de eerste jaren zijn geen cijfers beschikbaar. Het aantal opgelegde vergrijpboetes daalt in de onderzoeksperiode (net als bij P en GO). Dit beeld sluit aan bij het beeld van dalend toezicht achteraf. Een mogelijke aanvullende verklaring is dat men in de nasleep van de toeslagenaffaire meer terughoudend is geworden in het opleggen van boetes (veranderend klimaat rond fraudebestrijding).

[107] Bruto correctiebedrag kan worden gedefinieerd als: het door de Belastingdienst gecorrigeerde bedrag op aangiften van belastingplichtigen, vóór toepassing van het effectieve belastingtarief, en zonder rekening te houden met het verlies op correcties door bezwaar en invordering (Definitielijst Rapport analyse niveau toezicht achteraf).

Tabel 47 Aantal opgelegde vergrijpboetes, uitgesplitst naar jaar (doelgroep GO)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Vergrijpboetes	-	-	435	345	315	170	219

Als fiscale verplichtingen bewust niet worden nageleefd (fraude) kan ook worden gekozen voor een strafrechtelijke aanpak en kan een zaak worden gemeld bij de FIOD. De strafrechtelijke aanpak komt aan bod in Paragraaf 4.3.5, ('(Intensief) toezicht, fraudebestrijding en meldingen bij de FIOD').

Ervaringen met en beleving van activiteiten toezicht
Sinds 2021 wordt ook bij grote ondernemingen/organisaties de Fiscale Monitor afgenomen. Aan grote ondernemingen worden onder andere vragen gesteld over (toezicht) activiteiten van de Belastingdienst waar de onderneming mee te maken kan hebben gehad. Niet alle hier gepresenteerde vragen en antwoorden zijn in alle drie jaren (2021, 2022 en 2023) gesteld.

Zo is in 2022 en 2023 gevraagd hoe vaak de onderneming (zelf of de externe adviseur van de onderneming) in de afgelopen 12 maanden fiscale issues aan de Belastingdienst heeft voorgelegd (zogenaamd vooroverleg). In 2022 zegt 42% geen enkele keer vooroverleg te hebben gevoerd en in 2023 is dat 50%. De rest geeft aan een of twee keer vooroverleg te hebben gevoerd en een klein percentage deed dat vaker dan twee keer. In zowel 2022 als 2023 is twee derde van de ondernemingen die vooroverleg voerden daarover (zeer) tevreden en minder dan 10% is daarover (zeer) ontevreden.

Gevraagd is ook of de onderneming in de afgelopen drie jaar met de Belastingdienst heeft gesproken over de fiscale interne beheersing en/of interne monitoring. Daarop antwoordt rond de helft van de ondernemingen bevestigend (56% in 2022 en 49% in 2023). Gevraagd naar de tevredenheid met dat gesprek, antwoordt driekwart (zeer) tevreden en is het aandeel dat (zeer) ontevreden is over dat gesprek zeer klein (4% in 2022 en 2% in 2023).

Ook is gevraagd of er een bedrijfsgesprek met de Belastingdienst heeft plaatsgevonden in de voorbije drie jaar. (Krap) twee derde van de ondernemingen geeft aan dat dat het geval is geweest (65% in 2022 en 61% in 2023). Over het bedrijfsgesprek is meer dan 80% (zeer) tevreden en is niet meer dan 3% (zeer) ontevreden.

In de fiscale monitor is ook aan grote ondernemingen gevraagd of de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar aanvullende informatie heeft gevraagd naar aanleiding van een aangifte, of een belastingaangifte van de onderneming in de afgelopen drie jaar (voor zover gemerkt) is gecontroleerd door de Belastingdienst, of in de afgelopen drie jaar bij de onderneming door de Belastingdienst een controle of boekenonderzoek is uitgevoerd en of aan de onderneming een boete is opgelegd vanwege een fout in een aangifte. Er zijn alleen gegevens voorhanden van de jaren 2021, 2022 en 2023.

Tabel 48 Ervaring met toezicht achteraf, uitgesplitst naar jaar (doelgroep grote ondernemingen/organisaties) Op basis van de Fiscale monitor

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aanvullende informatie gevraagd naar aanleiding van een aangifte van de onderneming?							
Ja					70,9%	63,6%	57,4%
Nee					29,1%	36,4%	42,6%
Is een belastingaangifte van de onderneming, voor zover u heeft gemerkt, in de afgelopen drie jaar gecontroleerd door de Belastingdienst?							
Ja					53,7%	47,7%	46,5%
Nee					18,7%	17,5%	17,8%
Weet niet					27,6%	34,7%	35,7%
Is in de afgelopen drie jaar door de Belastingdienst bij de onderneming een controle of boekenonderzoek uitgevoerd?							
Ja					20,1%	17,5%	16,9%
Nee					74,9%	75,6%	76,0%
Weet niet					5,0%	6,9%	7,2%
Heeft de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens aangegeven het niet eens te zijn met een deel van de aangifte en is die aangifte daarom door de Belastingdienst aangepast?							
Ja					19,7%	14,9%	15,8%
Nee					69,5%	74,7%	74,1%
Weet niet					10,9%	10,4%	10,1%
Heeft de Belastingdienst de onderneming in de afgelopen drie jaar wel eens een boete opgelegd vanwege een fout in een aangifte?							
Ja					13,9%	13,6%	12,5%
Nee					86,1%	86,4%	87,5%

Het percentage grote ondernemingen dat aangeeft dat de Belastingdienst aanvullende informatie heeft gevraagd naar aanleiding van een aangifte van de onderneming ligt in 2021 op 71% en daalt in 2022 naar 64% en in 2023 naar 57%. Ongeveer de helft van de grote ondernemingen zegt dat een belastingaangifte van de onderneming in de afgelopen drie jaar merkbaar is gecontroleerd en dat percentage is stabiel in de periode 2021 – 2023.

Een kleiner percentage ondernemers heeft te maken gehad met een boekenonderzoek; 20% in 2021, 18% in 2022 en 17% in 2023. Over de manier waarop die controle werd uitgevoerd is steeds net iets meer dan de helft van de grote ondernemingen (zeer) tevreden, terwijl rond 16% hierover (zeer) ontevreden is. Rond driekwart van de gecontroleerde ondernemingen vindt de controlemedewerker (zeer) deskundig en het oordeel (zeer) ondeskundig wordt nauwelijks gegeven.

Van de grote ondernemingen zegt tussen 15% en 20% dat de Belastingdienst in de afgelopen drie jaar wel eens heeft aangegeven het niet eens te zijn met een deel van de aangifte en die aangifte daarom door de Belastingdienst is aangepast. De correcties betreffen meestal de vennootschapsbelasting, gevolgd door de omzetbelasting. Correcties op de loonheffing en in de sfeer van accijnzen of invoerrechten komen slechts weinig voor. Steeds een ruime meerderheid van de grote ondernemingen zegt dat het voor hen duidelijk was waarom de aangifte werd aangepast, maar dit oordeel lijkt wat te dalen tussen 2021 en 2023 (respectievelijk 86%, 78% en 65% antwoordt (zeer) duidelijk in 2021, 2022 en 2023). Steeds net iets meer dan 40% zegt het met die beslissing van de Belastingdienst (helemaal) eens te zijn, terwijl tussen een kwart en een derde van de ondernemingen het (helemaal) niet eens was met de correctie.

Verder geeft steeds net iets meer dan 1 op de 10 ondernemingen aan dat de Belastingdienst de onderneming de afgelopen drie jaar wel eens een boete heeft opgelegd vanwege een fout in een aangifte. Deze boetes hebben het vaakst betrekking op de (aangifte) omzetbelasting. Het is voor de meeste ondernemers duidelijk

0001

waarom ze de boete kregen opgelegd, maar dit oordeel lijkt tussen 2021 en 2023 wat negatiever te worden (respectievelijk 84%, 76% en 65% antwoordt (zeer) duidelijk in 2021, 2022 en 2023) en het percentage dat aangeeft de reden van de boete (zeer) onduidelijk te vinden lijkt wat te stijgen (van 5% in 2021 tot 18% in 2023).
Ook het deel van de beboete ondernemingen dat het (helemaal) eens is met de beslissing van de Belastingdienst om een boete op te leggen daalt tussen 2021 en 2023 (van 54% naar 29%), terwijl het deel dat het (helemaal) oneens is met de beslissing groeit (van 29% naar 51%). Ook het deel van de beboete ondernemingen dat van mening is dat de hoogte van de boete in verhouding stond tot de fout in de aangifte daalt (van 26% naar 14%) en het deel dat dat niet vindt stijgt (van 31% naar 52%).

4.3.5 Aanvullende indicatoren Rijksbegroting adequate behandeling

Vanaf jaar 2021 zijn indicatoren in de Rijksbegroting opgenomen met betrekking tot de nieuwe tussendoelen (informeren, adequate behandeling, gemak en corrigerend optreden). In de voorgaande paragrafen zijn de indicatoren behandeld die vallen onder gemak, corrigeren optreden en informeren (voor zover ze raken aan toezicht). In deze paragraaf worden de objectieve indicatoren in beeld gebracht onder het tussendoel adequate behandeling (voor zover ze raken aan toezicht).[108] In de Rijksbegroting IX wordt adequate behandeling gedefinieerd als correct (op de juiste wijze) en passend, geschikt voor het beoogde doel.

Tabel 49 Indicatoren Rijksbegroting IX met betrekking tot toezicht (2017-2020) en adequate behandeling (vanaf 2021) – niet aan directies toe te schrijven *)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Percentage tijdig afgehandelde verzoeken tot registratie	-	-	-	-	R:93,7% S≥95%	R:98,6% S≥95%	R:98,3% S≥95%
Kwaliteit volgens interne fiscale kwaliteitscontrole (FIX)	-	R:86,4%	R:87%	R:87,4%	R:89,3% S≥87%	R:89,9% S≥87%	R: 91,1% S≥87%
Percentage definitieve aanslagen IH dat binnen een jaar na aangifte is opgelegd.	-	-	-	-	-	R:94,1% S>85%	R: 95% S>85%

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten. S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

Toelichting bij de indicatoren

(Startende) ondernemers dienen bij de Belastingdienst verzoeken in tot afgifte van een omzetbelasting- en/of loonheffingennummer. Deze ondernemers krijgen van de Belastingdienst bericht over het afgegeven omzetbelasting- en/of loonheffingennummer. De Belastingdienst streeft ernaar deze verzoeken binnen 8 werkdagen af te handelen. De nieuwe indicator 'percentage tijdig afgehandelde verzoeken tot registratie' meet of dit proces op tijd wordt uitgevoerd. In 2022 en 2023 werden de streefwaarden gerealiseerd.
De kwaliteit van het fiscale proces wordt gemeten via de fiscale kwaliteitsindex (FIX). Dit is een steekproef van controles op de inhoudelijk juiste behandeling van een product. In de landelijke FIX metingen worden de volgende onderwerpen betrokken: heffing, bezwaar en vooroverleg van de middelen IH, VPB, LH en OB, Invordering, Boekenonderzoeken en BTW Compensatiefonds. De doelstelling is dat minimaal 87% van de

[108] Naast deze indicatoren zitten onder adequate behandeling indicatoren over: afgehandelde bezwaren binnen Awb-termijn, afgehandelde klachten binnen AWB-termijn, tijdig terugbellen door Belastingdienst medewerker. Deze indicatoren staan wat verder af van de scope van deze evaluatie en zijn daarom hier niet opgenomen.

0001

uitgevoerde controles de kwalificatie 'voldoende' of 'goed' scoort. In de jaren 2021, 2022 en 2023 werden de streefwaarden gerealiseerd; in de jaren daarvoor werd geen streefwaarde vastgesteld.
Met de indicator 'percentage definitie aanslagen IH dat binnen een jaar na aangifte is opgelegd' wordt gemeten welk percentage aanslagen IH binnen één jaar na datum ontvangst van de aangifte is opgelegd. De indicator is nieuw en in 2022 en 2023 is de streefwaarde gerealiseerd.

4.3.6 (intensief) toezicht, fraudebestrijding en meldingen bij de FIOD

4.3.6.1. Aanmelding van vermoeden van fraude

Als fiscale verplichtingen bewust niet worden nageleefd (fraude) kan dat door de Belastingdienst op twee manieren worden aangepakt: bestuurlijk (bestuursrechtelijk) of strafrechtelijk. In de voorgaande paragrafen werd al ingegaan op het boetebeleid en de aantallen vergrijpboetes die door de directies P, MKB en GO in de onderzoeksperiode werden opgelegd. Welke zaken in aanmerking komen voor een strafrechtelijke aanpak is vastgelegd in het Protocol AAFD 2023 (Protocol aanmelding en afdoening fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen).[109] Het protocol beschrijft wanneer de directoraten-generaal van de Belastingdienst, Douane en Toeslagen zaken op het terrein van Belastingen, Douane en Toeslagen voor mogelijke strafrechtelijke afdoening melden. De zaken worden ingebracht in een weegploeg van de toezichthouder resp. de Belastingdienst, Douane of Toeslagen met de FIOD en het OM. De keuze voor strafrechtelijke afdoening wordt in dat overleg gemaakt.

In het protocol AAFD wordt het strafrecht gepositioneerd als een instrument dat onderdeel is van een bredere handhavingsstrategie, en waar bijvoorbeeld ook voorlichting en controle onderdeel van zijn. Het efficiënt inzetten van een combinatie van instrumenten moet leiden tot het bereiken van het gewenste effect (bevorderen van naleving van wet- en regelgeving). Het volgende wordt over de inzet van strafecht opgemerkt: *'Zo zal het strafrecht worden ingezet ter correctie van die gevallen waarin sprake is van schendingen van de rechtsorde. 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 ook worden benut om als totale keten proactief op te treden en brede maatschappelijke effecten te sorteren. Daarnaast is er behoefte aan snelle (strafrechtelijke) interventies door ingrijpen in de actualiteit ter voorkoming van (verdere) maatschappelijke schade.'*

Het strafrechtelijk onderzoek is in de handhaving de meest ver- en diepgaande vorm van onderzoek. Het kan gaan om langdurige onderzoeken die diep in kunnen grijpen in de persoonlijke levenssfeer van de verdachte. De onderzoeken zijn kostbaar en de opsporings- en vervolgingscapaciteit bij FIOD resp. het OM is beperkt. Datzelfde geldt voor de eventuele gerechtelijke afdoening door de rechtspraak. Het strafrecht wordt daarom gericht ingezet waar het een duidelijke meerwaarde heeft t.o.v. de bestuurlijke aanpak. Het AAFD protocol hanteert voor aanmelding van zaken voor mogelijke strafrechtelijke afdoening een 'nadeel' van €100.000 of meer. Daarnaast worden in het protocol verschillende aanvullende wegingscriteria genoemd die veelal zien op het gewenste (maatschappelijke) effect of mogelijkheden die het strafrecht heeft t.o.v. het bestuursrecht. Ook kan het strafrecht voor speciale thema's en projecten en gericht op specifieke (groepen) belanghebbenden of bepaalde delicten worden benut.

Als een Belastingambtenaar het vermoeden heeft dat er sprake is van mogelijke opzet en het belastingnadeel is ten minste € 20.000 (grens voor verplichte consultatie ten behoeve van boeteadviezen) dan wordt contact gezocht met de boetespecialist. Is er sprake van een bedrag boven de € 100.000 of zijn er andere argumenten/criteria voor aanmelding (zoals bijvoorbeeld recidive, thematische aanpak, bepaalde personen) en zijn er aanwijzingen van mogelijke opzet dan wordt er binnen de Belastingdienst contact opgenomen met de

---

[109] https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2023-16878.pdf Voor de overige jaren in de onderzoeksperiode was Protocol AAFD (2015) van kracht. Het beleid voor het opleggen van bestuurlijke boeten bij de heffing van rijksbelastingen is vastgelegd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst: https://wetten.overheid.nl/BWBR0038145/2024-02-01.

boetefraudecoördinator (verder bfc) en/of contactambtenaar (verder CA). De bfc/CA neemt contact op met de accountmanager van de FIOD. Samen bekijken ze of de zaak mogelijk voor strafrechtelijke vervolging in aanmerking komt of bestuurlijk kan worden afgedaan. Uiteindelijk beslist de weegploeg (bestaand uit FIOD, OM/Functioneel Parket en Belastingdienst) welke zaken strafrechtelijk opgepakt gaan worden aan de hand van een weegdocument. De verantwoordelijkheid voor de strafrechtelijke onderzoeken ligt bij het Functioneel Parket.

Het strafrechtelijk onderzoek wordt uitgevoerd door de FIOD en staat onder leiding van de Officier van Justitie van het Openbaar Ministerie. Het OM beslist over het starten van een onderzoek en is in de uitvoering bepalend voor de inzet van specifieke opsporingsbevoegdheden door de FIOD. In het onderzoek wordt vooraf en bij afronding bepaald wat de beste wijze is voor strafrechtelijke afdoening van het onderzoek. Het OM kan besluiten om de zaak voor de rechtbank te brengen voor een rechterlijk oordeel. Voor het soepel verlopen van deze afwikkeling heeft het OM de mogelijkheid om te komen tot procesafspraken. Daarnaast kan het OM ook besluiten om te komen tot alternatieven voor een gerechtelijke afdoening en dit buitengerechtelijk af te wikkelen met een strafbeschikking of een transactie.

4.3.6.2. Signalen over mogelijke fiscale fraude vanuit de Belastingdienst

Het toezicht en de bestrijding van fraude binnen de Belastingdienst is ingebed in de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie. Daarbij ligt zoals opgemerkt de focus op het voorkomen van fouten in de aangiften. Ook de fraudeaanpak van de Belastingdienst is erop gericht om fraude zoveel mogelijk te voorkomen en daarnaast op te treden bij gebleken fraude.

Het bestrijden van fraude is een relatief klein, maar wel onmisbaar onderdeel van de activiteiten die de Belastingdienst uitvoert. Fraude is als zodanig niet in de belastingwetgeving gedefinieerd. De term verwijst naar de situatie waarin een burger of bedrijf grofschuldig of opzettelijk geen- of een onjuiste of onvolledige aangifte doet of de verschuldigde belasting niet, niet-geheel, of niet tijdig betaalt. Voor het behoud van maatschappelijk draagvlak is het noodzakelijk dat goedwillende burgers en bedrijven erop kunnen vertrouwen dat fiscale fraude wordt aangepakt zodat kwaadwillende burgers en bedrijven ook hun fiscale verplichtingen nakomen.[110]

Signalen over mogelijke fiscale fraude kunnen binnen de Belastingdienst voortkomen uit het 'reguliere toezicht', bijvoorbeeld kantoortoets of boekenonderzoek. Daarnaast zijn er binnen de Belastingdienst speciale initiatieven en programma's om situaties die een hoog risico kennen op fiscale fraude te onderzoeken en aan te pakken (en waarbinnen ook gebruik wordt gemaakt van kantoortoetsen en boekenonderzoeken). Daarnaast zijn er externe initiatieven en programma's waar de Belastingdienst aan bijdraagt en waar signalen uit voort kunnen komen.[111]

Fraudebestrijdingsinitiatieven en programma's

In het 'Rapport inzage in gegevens over boekenonderzoeken en fraudebestrijdingsinitiatieven in 2022' worden de volgende fraudebestrijdingsinitiatieven opgesomd:

- Verhuld vermogen.
- Aanpak risicovolle netwerken (ARN).
- Btw-carrouselfraude.
- Fiscale aspecten fraude met (niet-fiscale) coronasteunmaatregelen (vertraagd).
- Turboliquidaties (vertraagd).
- Onverklaarbare uitgaven (vertraagd).
- Fraude in de zorg (vertraagd).

---

[110] De Belastingdienst kan in het geval van opzet of grove schuld bij een onjuiste/ onvolledige aangifte ook een vergrijpboete opleggen, zowel bij burgers als bedrijven.

[111] Meldingen van mogelijke (fiscale) fraude worden ook door externen gedaan (bijv. naar aanleiding van politieonderzoek). Gezien de focus van deze evaluatie is de scope van de bespreking hier beperkt tot de meldingen vanuit de Belastingdienst en de programma's waar de Belastingdienst aan bijdraagt.

Voorbeeld programma Verhuld Vermogen (VhV)
Met het programma Verhuld Vermogen wordt geprobeerd inkomen en vermogen dat ten onrechte buiten beeld van de Belastingdienst is gebracht te vinden en alsnog te belasten. Hierbij wordt intensief samengewerkt tussen de FIOD en andere onderdelen van de Belastingdienst. In 2022 heeft dit geresulteerd in 3 aangemelde zaken bij de FIOD en OM is 3 keer overgegaan tot vervolging.
Naast voornoemde programma's is de Belastingdienst betrokken bij de volgende samenwerking met andere opsporingsdiensten en overheden:

- Samenwerkingsverbanden van het Landelijk Informatie en Expertise Centrum (LIEC) en de Regionale Informatie en Expertise Centra (RIEC) (in het kader van criminele ondermijning).
- Landelijke Stuurgroep Interventieteams (LSI) (handhaving in het sociale zekerheidsdomein).[112]
- NSOC (Nationale Samenwerking tegen Ondermijnende Criminaliteit).

Samenwerking met andere overheden (w.o. opsporingsdiensten) is van grote waarde voor het voorkomen en bestrijden van fraude. Tevens stelt die samenwerking de Belastingdienst in staat om vanwege het maatschappelijk belang bij te dragen aan overheidsbreed toezicht op onder andere het gebied van ondermijning, belasting- en premiefraude.

Zoals hiervoor opgemerkt hebben verschillende programma's vertraging opgelopen. Daarvoor zijn verschillende redenen benoemd in het rapport. Naar aanleiding van het uitzetten van de FSV in 2020 is de behandeling van de extern ontvangen meldingen van mogelijke fouten of fraude, die voorheen in de FSV werden geregistreerd, grotendeels stilgelegd en opgeschort. Begin 2023 is gestart met het Programma Fiscale Meldingen & Informatiestromen (PFMI), met als doel het gefaseerd herstarten van het gebruikmaken van meldingen in daarvoor in te richten en met waarborgen omklede processen. In november 2023 heeft de zorgvuldige herstart plaatsgevonden van twee meldingenstromen. Als onderdeel van het meldingenproces ontvangt en registreert de Belastingdienst nu bij de opgestarte meldingenstromen externe meldingen op één punt en op éénduidige wijze om eventueel door te zenden voor verdere analyse. Overigens betekent het stopzetten van FSV in de onderzoeksperiode niet dat er in die tijd geen enkel signaal meer wordt verwerkt: zo selecteert de FIOD de strafrechtelijk relevante signalen om deze te onderzoeken. Verder gaat bijvoorbeeld het programma Verhuld Vermogen door.'[113] Bovendien houdt de Belastingdienst ook zonder signalen toezicht, bijvoorbeeld via reguliere controles en steekproeven bij aangiftes van burgers en ondernemers.[114]

Overige punten die bijdragen aan vertraging en in het rapport worden benoemd: beperkingen door de Covid 19-pandemie, vertraging in beschikbare data, vertraging in het opleggen van IH-aanslagen als gevolg van het box 3-arrest, werkzaamheden die nodig zijn om te voldoen aan de AVG, beperkingen in personele capaciteit mede door onvoorziene (herstel)werkzaamheden rond FSV en het box 3-arrest.

Naast voornoemde factoren is de Belastingdienst gestart met een 'versterking van de fraudeaanpak Belastingdienst'. Onderdeel van die aanpak was een verkenning van de stand van zaken van de fraudeaanpak. Uit de verkenning kwamen verbeterpunten die bij kunnen dragen aan de uitlegbaarheid en slagvaardigheid van de fraudeaanpak en aansluiten bij handhavingsregie, te weten: het versterken van inzicht en overzicht met betrekking tot naleving en risico's (als basis voor de keuze van de aanpak van mogelijke fraude) en het inrichten van evaluatie van de fraudeaanpak. Andere punten die uit de verkenning naar voren kwamen: versterking van besturing en verbetering van de samenwerking tussen (onderdelen van) betrokken diensten. Het punt over besturing was al eerder benoemd in een brief aan de Tweede Kamer (van 17 juni 2021) waarin werd gewezen

---

[112] In de rapportage staat dat de Belastingdienst op dit moment niet deelneemt aan nieuwe LSI-projecten vanwege het feit dat de [5.1.2e] van het ministerie van Financiën heeft aangegeven risico's te zien in de manier waarop de informatie-uitwisseling nu staat beschreven in het LSI-convenant. Juristen van de verschillende betrokken partners werken samen om te komen tot een meer solide juridische basis en om te voldoen aan de vereisten van de AVG.
[113] Kamerbrief van 16 december 2022 (TK 2022-2023, 31 066, nr. 1146).
[114] Zie ook Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 31 066, nr. 1146.

op het belang van duidelijke besluitvorming en bevoegdheden en zorgvuldige afweging van het inzetten van toezicht of opsporing.[115]

4.3.6.3. Beschikbare cijfers: meldingen bij de FIOD en indicatoren opsporing Rijksbegroting

In de onderzoeksperiode zijn de volgende meldingen gedaan bij de FIOD vanuit de Belastingdienst door GO, MKB en Particulieren. Uit de tabel blijkt dat het aantal meldingen bij de FIOD in de onderzoeksperiode is gedaald. Dit lijkt samen te hangen met het toezicht achteraf dat ook een dalende trend laat zien (zie voorgaande paragrafen). Over de gevolgen van de daling in het aantal meldingen voor opsporing en vervolging is moeilijk wat te zeggen; aantallen zeggen niets over de kwaliteit van de meldingen en de afwikkeling van de onderzoeken. De FIOD heeft voor de Belastingdienst (en voor Toeslagen en Douane) 500.000 aan directe opsporingsuren beschikbaar. In 2023 heeft de FIOD 212.353 uren ingezet voor strafrechtelijke opsporing voor de Belastingdienst; dit aantal is vergelijkbaar met de gerealiseerde uren in het jaar daarvoor (231.000 uur in 2022).

Tabel 50 Aantal aangemelde zaken bij de FIOD, uitgesplitst naar doelgroep directie en jaar

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
GO	22	46	14	10	33	24	9
MKB	335	335	336	242	241	234	263
P	73	17	23	16	8	5	7
Totaal	430	398	373	268	282	263	279

Bron: aangeleverd door de FIOD

In de navolgende tabel zijn de prestatie-indicatoren weergegeven die in de onderzoeksperiode zijn opgenomen met betrekking tot de opsporing. De indicator over bedragen is met de herijking van de prestatie-indicatoren in 2021 afgeschaft en laten we om die reden buiten beschouwing. De overige twee kpi's zijn blijven bestaan en vallen onder het tussendoel corrigerend optreden. De kwaliteit van de processen-verbaal is goed en leidt in de jaren gedurende de onderzoeksperiode tot een hoog aandeel veroordelingen of transacties. In de jaren 2020-2022 blijven de gerealiseerde waarden iets achter bij de gestelde doelen. Dit hangt samen met de Coronapandemie en de lockdowns waardoor zaken bij de rechtbank bleven liggen. Er zijn ook doelen gesteld ten aanzien van het percentage opsporingscapaciteit dat wordt ingezet op omgevingsgerichte strafonderzoeken. Het gaat daarbij om een aanpak van meerdere samenwerkingspartners, bij voorkeur breed vanuit de keten preventie, toezicht, handhaving en opsporing. Uit de cijfers blijkt dat de streefwaarden over het algemeen, zeker de laatste jaren, worden gerealiseerd.

Tabel 51 Indicatoren Rijksbegroting – opsporing (corrigerend optreden) *)

	Waarde	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
% processen verbaal dat leidt tot veroordeling of transactie	S	82-85%	82-85%	82-85%	82-85%	>82%	>82%	>82%
	R	84%	87%	84%	72%	72%	73%	87%
Gerealiseerde incasso-opbrengsten (mln euro)	S	71,4	83	126	128,3	-	-	-
	R	169	10,6	-	-	-	-	-
Omgevingsgerichte strafonderzoeken (% opsporingsuren)	S	>40%	>40%	>40%	>40%	>40%	>40%	>40%
	R	31%	36%	40%	44%	45%	40%	46%

*) de indicatoren zaten niet alle jaren in de Rijksbegroting en er zijn dus ook niet voor alle jaren streefwaarden opgesteld en gerealiseerde waarden gemeten. S=streefwaarde; R=gerealiseerde waarde.

[115] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 17 juni 2021, Vergaderjaar 2020-2021, 31 066, nr. 851.

4.4 Conclusies cijfermateriaal toezicht

Ontwikkeling doelgroepen
De ontwikkeling van de doelgroepen laat zien dat de doelgroepen P en GO relatief stabiel zijn gebleven. Echter, er is een enorme groei te zien in het segment van het MKB, dat is gestegen van 1.977.000 entiteiten in 2017 naar 3.688.000 entiteiten in 2023, wat neerkomt op een toename van bijna 87%. Deze stijging bij MKB is het grootst in de groep particulieren plus. Ook de groepen MKB klein, midden en groot nemen toe.

Doelbereiking feitelijke compliance
Voor de feitelijke compliance zijn in de Rijksbegroting kengetallen opgenomen. Uit die gegevens blijkt dat de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen tijdig aangifte doet, met een kleine dip tijdens de coronajaren 2021 en 2022. Uit een steekproef onder particulieren en MKB blijkt dat het percentage nalevingstekort bij particulieren is gedaald, daarmee volgt het nalevingstekort de trend die al bleek uit de vorige beleidsdoorlichting van toezicht, opsporing en massale processen. Bij het MKB lijkt er ook een daling te zijn, hoewel er slechts twee metingen zijn gedaan. De percentages nalevingstekort bij MKB liggen in de orde grootte van de eerdere metingen (beleidsdoorlichting toezicht, opsporing en massale processen). Bij GO heeft meer dan 6 op de 10 organisaties één of meer correcties, maar de relatieve omvang van deze correcties is beperkt.

Doelbereiking bereidwilligheid en tussendoelen
Vanaf 2020 blijkt uit de Fiscale Monitor dat de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen het (zeer) belangrijk vindt dat aangiften op tijd, juist, en volledig worden ingediend, met weinig fluctuaties in deze opvatting. Sinds 2021 zijn belevingsindicatoren opgenomen in de Rijksbegroting voor de tussendoelen: hieruit blijkt dat particulieren de adequate behandeling door de Belastingdienst gematigd negatief beoordelen, terwijl andere doelgroepen hier gematigd positief over zijn. Alle doelgroepen zijn gematigd positief over de effectiviteit van informeren, het bieden van gemak en het voorkomen van fouten, evenals over het corrigerend optreden van de Belastingdienst. De kengetallen sinds 2021 tonen dat het vertrouwen in de Belastingdienst neutraal is bij particulieren, maar gematigd positief bij andere doelgroepen. Wat betreft de belastingmoraal, zijn alle doelgroepen positief.

Over doeltreffendheid kan geen uitspraak worden gedaan omdat compliance en ook de realisatie van de tussendoelen niet onomstotelijk kan worden toegeschreven aan de inspanningen van de Belastingdienst (zie verder hoofdstuk 7).

Beschikbare cijfers en indicatoren uitvoering van toezicht
Uit de beschikbare cijfers blijkt dat er inderdaad inspanningen worden verricht in alle fasen van het proces (vooraf, actualiteit, achteraf). De beschikbare cijfers en indicatoren geven echter geen compleet beeld en de meeste cijfers zien op het toezicht in de fase na de aangifte. Ook betreffen de cijfers veelal aantallen gerealiseerde activiteiten/instrumenten en is het zicht op de resultaten van de verschillende inspanningen beperkt. Naar verschillende inspanningen worden wel evaluaties uitgevoerd (zie hoofdstuk 5)

Toezicht vooraf en in de actualiteit
Belangrijke instrumenten die de Belastingdienst inzet in het toezicht vooraf bij particulieren zijn de Vooraf Ingevulde Aangifte (VIA) en handhavingscommunicatiebrieven. Uit de beschikbare gegevens blijkt dat de gestelde streefwaarden voor de indicatoren voor de VIA zijn gerealiseerd en de beleving hiervan is positief. Daarnaast is het aantal brieven in het kader van handhavingscommunicatie over de gehele linie toegenomen. Via die brieven worden belastingplichtigen in de aangifteperiode geattendeerd op onderwerpen die voor hen relevant zijn.

Binnen het MKB wordt samengewerkt met fiscaal dienstverleners (FD's) om de compliance van ondernemers te borgen en te bevorderen. Voor het horizontaal toezicht zijn in de Rijksbegroting IX de laatste jaren indicatoren opgenomen voor het aantal registraties waarmee MKB-ondernemers participeren in FD-convenanten; uit de gegevens blijkt dat in 2022 en 2023 de streefwaarden zijn gerealiseerd. De cijfers zijn echter lastig te

interpreteren. Als MKB-ondernemers van tevoren zekerheid willen over de fiscale aspecten van hun bedrijfsvoering kunnen ze verzoeken om een vooroverleg. Uit de gegevens blijkt dat het aantal behandelde verzoeken vooroverleg over de gehele linie is gedaald (voor alle middelen).

De wijze van werken van GO wordt aangeduid als Individuele Klantbehandeling (IKB), dit is het samenstel van activiteiten uitgevoerd door een behandelteam, afgestemd op de karakteristieken, de motieven en het gedrag van de belastingplichtige, met als doel compliance te onderhouden en waar nodig te bevorderen. Belangrijke instrumenten onder toezicht vooraf/actualiteit zijn vooroverleg, bedrijfsgesprekken en Horizontaal Toezicht (convenanten). Uit de gegevens blijkt dat het aantal gevoerde vooroverleggen daalt in de onderzoeksperiode terwijl het aantal bedrijfsgesprekken juist toeneemt. Verder blijkt dat het over het algemeen goed lukt om plannen voor toezicht periodiek te actualiseren en te delen (een belangrijk onderdeel van IKB).Een verklaring voor de daling in het aantal vooroverleggen (bij MKB en GO) lijkt te zijn dat de criteria voor vooroverleg zijn aangescherpt.

Toezicht achteraf
Het algemene beeld is dat het toezicht achteraf daalt; de trend die geconstateerd werd in het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf'[116] (2016-2019) zet daarmee door in de latere jaren.

Met betrekking tot toezicht achteraf voor particulieren zijn er diverse ontwikkelingen te melden: Het aantal PM-brieven is gestegen. Via die brieven worden belastingplichtigen gewezen op mogelijke onjuiste of niet ingevulde rubrieken en worden ze uitgenodigd om mogelijke fouten te herstellen. Het aantal behandelde aangiften (IH Niet-winst) is in de onderzoeksperiode verder gedaald. Ook het aantal massale correcties heeft door de hele periode een daling vertoond. Daarnaast is het aantal opgelegde vergrijpboetes afgenomen. Het gemiddelde aantal uren besteed aan de behandeling van een aangifte is in de onderzoeksperiode flink toegenomen. Wat betreft de ervaring met toezicht achteraf zijn er geen duidelijke trends waarneembaar.

Ook het toezicht achteraf bij MKB daalt over het algemeen. Het aantal behandelde aangiften voor IH en Vpb is gedaald. Het aantal behandelde aangiften voor de omzetbelasting (OB) fluctueert en is in het laatste jaar lager dan aan het begin van de onderzoeksperiode. Ook het aantal boekenonderzoeken is in de onderzoeksperiode flink afgenomen. Alleen het aantal behandelde aangiften LH is in de onderzoeksperiode gestegen. Verder zijn in 2021 minder boekenonderzoeken uitgevoerd in vergelijking met de eerdere jaren en de jaren daarna. Dit is waarschijnlijk toe te schrijven aan de COVID-19 crisis. Het aantal opgelegde vergrijpboetes is gedaald. Het gemiddeld aantal uren besteed aan toetsingen is toegenomen, zowel voor inkomstenbelasting als bij boekenonderzoeken.

Voor GO is het aantal behandelde aangiften voor IH, Vpb, en loonheffingen gedaald; het aantal behandelde aangiften voor de Omzetbelasting fluctueert in de onderzoeksperiode. Het aantal boekenonderzoeken is in de onderzoeksperiode gedaald. Net als in het MKB zijn in 2021 minder boekenonderzoeken uitgevoerd in vergelijking met eerdere jaren en de jaren daarna; dit is waarschijnlijk toe te schrijven aan de COVID-19 crisis. Ook het aantal opgelegde vergrijpboetes is in de onderzoeksperiode gedaald. Het gemiddeld aantal uren besteed aan toetsing is toegenomen, zowel voor de Vpb als bij boekenonderzoeken. Gegevens over de ervaring met toezicht achteraf, gebaseerd op drie metingen, wijst op een daling in de ervaring met toezicht achteraf.

Op het gebied van fraudebestrijding en meldingen aan de FIOD is het aantal aangemelde zaken bij de FIOD gedaald. Dit lijkt samen te hangen met het toezicht achteraf dat ook een dalende trend laat zien. Over de gevolgen van de daling in het aantal meldingen voor opsporing en vervolging is moeilijk wat te zeggen; aantallen zeggen niets over de kwaliteit van de meldingen en de afwikkeling van de onderzoeken.

---

[116] 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf': https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2022/01/31/rapport-analyse-niveau-toezicht-achteraf

5 Evaluaties van toezicht

Dit hoofdstuk heeft betrekking op onderdeel C van de evaluatie van toezicht. In dit hoofdstuk wordt onderzoeksvraag 4 beantwoord, te weten: welke resultaten zijn behaald en kunnen die resultaten worden toegeschreven aan de geleverde prestaties, of kan een relatie tussen de resultaten en prestaties aannemelijk worden gemaakt?

5.1 Inleiding

De werking van het toezicht van de Belastingdienst kan op verschillende niveaus worden geëvalueerd: op strategisch niveau (voor de gehele Belastingdienst/populatie), op tactisch niveau (voor doelgroepen), op operationeel niveau (voor interventies/instrumenten/activiteiten).

Evalueren van de effecten van uitgevoerde activiteiten heeft een plek in de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst (en is onderdeel van handhavingsregie). De Belastingdienst voert dergelijke effectevaluaties uit en uit onderzoek blijkt dat dergelijke evaluaties de afgelopen jaren meer zijn uitgevoerd door de Belastingdienst (van der Hel, Goslinga & Sigle, 2022).

In de onderzoeksperiode is ook het Beleidskader evaluaties uitvoerings- en handhavingsstrategie Belastingdienst opgesteld. Het kader is bestuurlijk vastgesteld in september 2022 en dient ervoor te zorgen dat evaluatiebeleid wordt ontwikkeld, sturing wordt gegeven aan het uitvoeren van evaluaties, het evalueren wordt ingebed in de werkwijze van de Belastingdienst, de uitgevoerde evaluaties naar eenzelfde strategisch doel toewerken, kwaliteit van evaluaties wordt geborgd en dat resultaten uit evaluaties worden opgeslagen en gebruikt. Het kader geeft onder andere aan dat directies een evaluatieagenda opstellen met daarin de door hun geplande (jaarlijks) uit te voeren evaluaties. Om directies te ondersteunen is in 2022 door CD Vaktechniek het document Vaktechnische verdieping evalueren opgesteld en kunnen directies een beroep doen op medewerkers binnen de Belastingdienst met een onderzoeksachtergrond.

Doel van dit hoofdstuk is om de in de onderzoeksperiode (2017-2023) door / binnen de Belastingdienst uitgevoerde operationele evaluaties in kaart te brengen, te analyseren en na te gaan wat deze evaluaties ons leren over de doeltreffendheid (en zo mogelijk ook de doelmatigheid) van het toezicht van de Belastingdienst. Met andere woorden: welke resultaten zijn behaald en kunnen de resultaten worden toegewezen aan de geleverde prestaties? Daarbij zijn de volgende onderzoeksvragen aan de orde:

a. *In hoeverre zijn er in de onderzoeksperiode evaluaties uitgevoerd naar de werking van activiteiten van (massaal) toezicht, op welke activiteiten/inspanningen, doelgroep(en), jaren en middelen hebben de evaluaties betrekking?*
b. *Wat zijn de inhoudelijke bevindingen van de evaluaties en worden beoogde doelen gerealiseerd?*
c. *Wat kan op basis van de uitgevoerde evaluaties worden gezegd over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het (massale) toezicht in de onderzoeksperiode?*
    i. *Hoe verhouden de evaluaties zich tot de beleidstheorie? Is er variatie in activiteiten van (massaal) toezicht vóóraf en achteraf, is er variatie in doelgroepen, zijn er 'blinde vlekken'?*
    ii. *Wat kan worden gezegd over de kwaliteit van de uitgevoerde evaluaties?*

Het is belangrijk om op te merken dat dit hoofdstuk 5 uitgaat van de evaluaties die de Belastingdienst heeft uitgevoerd (of uit heeft laat voeren) en dat een bredere analyse van (wetenschappelijk) onderzoek naar activiteiten/vormen van toezicht buiten de scope valt. De bevindingen uit deze rapportage leggen we dus niet naast de bestaande literatuur. Als evaluaties ontbreken of er uit evaluaties geen bewijs komt voor de effectiviteit van een activiteit, betekent dat dus niet per se dat er geen onderbouwing voor is.

De bevindingen uit hoofdstuk 5 zijn tevens input voor actiepunt 6 van het 'Actieplan toezicht'[117]. Ook worden bevindingen gebruikt om instrumententheorieën verder uit te werken; te beginnen met 'handhavingscommunicatie'. Omdat de verschillende trajecten veel overlap hebben in doelen en opzet werken de concerndirecties I&S, Vaktechniek en UHB samen aan de evaluatie toezicht van dit onderdeel. In het navolgende worden achtereenvolgens de aanpak (paragraaf 5.2), de resultaten (paragraaf 5.3) en samenvatting en conclusies beschreven (paragraaf 5.4).

5.2 Aanpak

Voor de beantwoording van de onderzoeksvragen is een overzicht van evaluaties van (massaal) toezicht in kaart gebracht (§5.2.1) en is een synthese en review van de evaluaties uitgevoerd (§5.2.2).

5.2.1 Overzicht van evaluaties van (massaal) toezicht in 2017-2023

Ten eerste is een overzicht samengesteld van opgeleverde evaluaties van activiteiten/inspanningen van (massaal) toezicht. Het gaat om evaluaties die in de onderzoeksperiode zijn opgeleverd (criterium 1) én relevant zijn voor de werking van (massaal) toezicht zoals dat in de onderzoeksperiode plaatsvindt (criterium 2). Voor het overzicht is een uitvraag gedaan bij de directies: I&S, UHB, Vaktechniek, P (inclusief Kennis- en expertisecentrum Buitenland), MKB, GO, Communicatie. Het overzicht van studies is vastgesteld in de begeleidingscommissie van deze evaluatie (zie Bijlage 6). Bij die bijlage is van belang op te merken dat het gaat om een lijst met memo's en rapportages waarin meerdere evaluatieonderzoeken beschreven kunnen zijn, maar in sommige gevallen ook betrekking hebben op hetzelfde evaluatieonderzoek of -traject. Het overzicht in de tabellen in Bijlage 6 correspondeert derhalve niet één-op-één.
In het Excel-overzicht zijn evaluaties gegroepeerd naar doelgroepen (P, MKB, GO) en daarbinnen naar activiteiten/instrumenten van (massaal) toezicht. Daarvoor is gebruik gemaakt van een indeling van activiteiten van (massaal) toezicht zoals die binnen de Belastingdienst in ontwikkeling is (in het kader van actiepunt 6, Actieplan toezicht). Daarnaast is per evaluatie nog een aantal andere kenmerken opgenomen in het overzicht, zoals: titel rapport/memo, jaar rapport/memo, (sub)doelgroep (waar relevant), belastingmiddelen, belastingjaren (waar relevant), uitvoering intern/extern, methoden van onderzoek (bijvoorbeeld: vragenlijsten, documentanalyse, literatuuronderzoek, data-analyse, interviews).

Zoals hiervoor aangegeven zijn criteria gehanteerd om te bepalen of aangeboden onderzoeken wel/niet werden opgenomen in het overzicht van evaluaties. In het navolgende worden de criteria kort toegelicht.

Toelichting jaar van rapportage (criterium 1):
Evaluaties zijn opgenomen in het overzicht als het jaar van rapportage in de onderzoeksperiode valt (2017-2023). Door deze afbakening krijgen we inzicht in de evaluatie-activiteiten die er op het vlak van toezicht plaatsvonden in de onderzoeksperiode. In een aantal van de rapportages die in de onderzoeksperiode zijn afgerond wordt gebruik gemaakt van data afkomstig uit eerdere jaren en/of over eerdere belastingjaren. Deze rapportages zijn wel opgenomen in het overzicht en worden betrokken bij de verdere analyses omdat ze relevant zijn voor de werking van (massaal) toezicht zoals dat in de onderzoeksperiode plaatsvindt en zicht bieden op de evaluatie-inspanningen die in de onderzoeksperiode hebben plaatsgevonden.

Toelichting scope (massaal) toezicht (criterium 2):
Alleen evaluaties die betrekking hebben op (massaal) toezicht zijn opgenomen in het overzicht. Het gaat om evaluaties van afzonderlijke instrumenten/inspanningen van toezicht waarbij een brede definitie wordt gebruikt: activiteiten met een hybride karakter (bijvoorbeeld kenmerken van toezicht en dienstverlening) zijn ook meegenomen. Zoals in de inleiding is opgemerkt is de context van handhaving en uitvoering van de

[117] Vanuit actiepunt 6 (Actieplan toezicht) is in september een overzicht vastgesteld van 'instrumenten' van toezicht in de driehoek FJZ-I&S-UHB. Voor het vervolg van dat traject is een analyse voorzien van 'reeds uitgevoerde en op de *EvaluatieAgenda* opgenomen evaluaties en van reeds eerder uitgevoerde evaluaties'. Omdat het onderdeel 'evaluaties' voor de evaluatie toezicht veel overlap heeft met actiepunt 6 van Actieplan toezicht wordt samengewerkt.

Belastingdienst complex en zal de mate van compliance niet direct kunnen worden verklaard vanuit de inzet van één instrument. Via de evaluaties van afzonderlijke activiteiten kunnen wel aannames worden getoetst die de Belastingdienst doet over de werking van het toezicht en kan worden nagegaan of de activiteiten de beoogde effecten sorteren.

Aanvullende criteria:
Tijdens het bestuderen en beschrijven van de evaluaties is nog een aantal evaluaties afgevallen (en dus niet in het overzicht opgenomen) omdat: bij nadere bestudering de evaluatie geen betrekking bleek te hebben op toezicht, de documentatie niet volledig was en er essentiële gegevens ontbraken (criterium 3) en/of het door de opzet van de studie niet mogelijk was om evaluatieve uitspraken over de activiteiten te doen (criterium 4).

5.2.2 Synthese en review van uitgevoerde evaluaties

Onderzoeksvragen a) en b) betreffen een synthese en review van de uitgevoerde evaluaties. Als eerste stap zijn alle evaluaties bestudeerd en beschreven aan de hand van een vragenlijst. In de vragenlijst zijn gegevens uitgevraagd over de inhoud en de opzet van de studies (onder andere: onderzoeksvragen, activiteiten en beoogde doelen, doelgroepen, methoden, uitkomsten en kosten). De vragenlijst is door medewerkers van de eerder genoemde directies (Cd I&S, Cd Vaktechniek, Cd UHB) ingevuld en tussendoor heeft overleg plaatsgevonden om ervoor te zorgen dat vragen op eenzelfde manier werden geïnterpreteerd en beantwoord.

Op basis van de ingevulde vragenlijsten zijn de onderzoeksbevindingen samengevat per doelgroep. Vervolgens is gekeken of er meer overkoepelende conclusies kunnen worden getrokken over de werking van (massaal) toezicht. Zo is een antwoord geformuleerd op de vraag: *wat kan op basis van de uitgevoerde evaluaties worden gezegd over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het (massale) toezicht in de onderzoeksperiode?* De vraag naar welke conclusies kunnen worden getrokken is onder andere afhankelijk van wat er is geëvalueerd en de kwaliteit van de uitgevoerde evaluaties. Naast de inhoud van de evaluaties is daarom ook gekeken naar de kwaliteit van onderzoek. Daarvoor is een aantal gangbare criteria voor kwaliteit van evaluatieonderzoek verzameld. Een belangrijke vraag voor evaluatieonderzoek is of de beoogde resultaten van een activiteit/instrument door die betreffend activiteit tot stand zijn gekomen, of door iets anders (interne validiteit). Is de gebruikte onderzoeksopzet geschikt om na te gaan of een instrument de boogde resultaten heeft veroorzaakt - of kan een relatie op zijn minst aannemelijk worden gemaakt?

5.3 Resultaten

In deze paragraaf worden de bevindingen uit de analyses weergegeven en worden de onderzoeksvragen a) "In hoeverre zijn er in de onderzoeksperiode evaluaties uitgevoerd naar de werking van (massaal) toezicht, op welke activiteiten/inspanningen, doelgroep(en), jaren en middelen hebben de evaluaties betrekking?" en b) "wat zijn de inhoudelijke bevindingen van de evaluaties; worden beoogde doelen gerealiseerd?" In de drie achtereenvolgende subparagrafen zijn de uitgevoerde evaluaties door respectievelijk de directies P, MKB en GO beschreven (op basis van het overzicht van evaluaties dat als Bijlage 6 is toegevoegd) en worden de bevindingen uit de evaluaties samengevat.

5.3.1 Particulieren

In Bijlage 6 is een overzicht gegeven van de uitgevoerde evaluaties binnen de doelgroep particulieren met een uitsplitsing naar activiteit, onderwerp/deelactiviteit, belastingjaren die betrokken bij de analyse en de (tussen)doelen waar conclusies over worden getrokken. Voor zover ons bekend zijn in de onderzoeksperiode 45 evaluatieonderzoeken gerapporteerd die betrekking hebben op het (massaal) toezicht en die direct of indirect inzicht geven in de werking ervan.

De evaluatieonderzoeken zien in totaal op zeven verschillende inspanningen/activiteiten van (massaal) toezicht. Opvallend is dat de activiteiten die zijn geëvalueerd grotendeels plaatsvinden voordat een aangifte wordt ingediend en/of wordt behandeld, zoals attenderingen, handhavingscommunicatiebrieven en het voorinvullen van gegevens ten behoeve van de VIA. Een veel kleiner deel betreft evaluaties van activiteiten met

0001

betrekking tot de aangiftebehandeling, zoals de massale toets, de selectieregels en de interactie met belastingplichtigen tijdens de aangiftebehandeling.

In totaal vijf rapporten/memo's zien op de Vooringevulde Aangifte (VIA). Het voorinvullen van door derden aangeleverde gegevens in de aangifteprogrammatuur voor de aangifte IH moet het voor de belastingplichtige makkelijker maken om aangifte te doen. Een deel van de studies over de VIA kijkt naar de kwaliteit van de gegevens in de VIA; andere studies gaan na of het voorinvullen van gegevens voor bepaalde onderwerpen leidt tot (meer) correcte aangiften op die punten. De uitkomsten van beide typen evaluaties zijn positief; de kwaliteit van de VIA gegevens ligt boven de streefwaarde en het voorinvullen van gegevens leidt tot meer correcte aangiftes op de betreffende rubriek.

Naast de VIA zijn er veel evaluaties uitgevoerd van Handhavingscommunicatie (in totaal 18 evaluaties). Via een brief worden belastingplichtigen geattendeerd op onderwerpen die relevant zijn voor hun aangiften (bijvoorbeeld afkoop lijfrente) en vervolgens wordt nagegaan of de brief heeft bijgedragen aan een meer juist aangifte op dat punt. De brieven worden bij de meeste onderwerpen ieder jaar verstuurd en resulteren over het algemeen in meer volledige en juiste aangiftes. Voor de Belastingdienst betekent dit een reductie van het aantal aangiftes dat handmatig moet worden behandeld.

Belastingplichtigen kunnen ook een brief ontvangen (PM-brief) na het indienen van een aangifte als blijkt dat er in de aangifte mogelijk een fout is gemaakt (op basis van de bij de Belastingdienst beschikbare gegevens). In de rapporten/memo's die betrekking hebben op de PM-brieven (11) is nagegaan of belastingplichtigen de aangiften na ontvangst van zo'n brief opnieuw indienen en of de brief bijdraagt aan het corrigeren/meer juiste aangiften op dat punt. De PM-brief wordt weliswaar verstuurd nadat de aangifte is ingediend, maar stimuleert belastingplichtigen om fouten te herstellen voordat de behandeling van aangiften start. Per onderwerp verschilt de respons, maar in de meeste gevallen levert een PM-brief een substantieel percentage verbeterde aangiftes op en wordt de hoeveelheid uitworp in tweede instantie gereduceerd, waardoor minder aangiftes handmatig hoeven te worden behandeld.

In de onderzoeksperiode is ook een aantal evaluaties uitgevoerd van attendering gericht op het bevorderen van het (tijdig) indienen van aangiften. Het gaat om belacties (2), het versturen van een brief (1) en een contactkaartje (1). In de studies wordt nagegaan of deze interventies een effect hebben op het aangiftegedrag, bijvoorbeeld alsnog de aangifte indienen als de deadline is verstreken. De evaluaties laten zien dat het afgeven van een signaal dat wordt verzuimd en dat die omissie hersteld dient te worden doorgaans het beoogde effect heeft; de effectgrootte varieert afhankelijk van de verschillende soorten interventies en de specifieke subgroepen belastingplichtigen.

Vanwege het massale karakter van de doelgroep particulieren wordt bij het toezicht op de aangiften van particulieren ook gebruik gemaakt van een massale automatische toets/massaal corrigeren. In de onderzoeksperiode is deze meer eenvoudige vorm van toezicht op aangiften ook geëvalueerd (4 memo's). Een onderzoeksvraag is niet geformuleerd in de memo's, maar uit de documenten blijkt dat het gaat om effectiviteit en efficiëntie van massaal corrigeren via selectieregels en vooraankondiging. In de studies wordt onder andere gekeken naar het reactiepercentage op de brief met de aangekondigde correctie en het percentage aangiften dat uiteindelijk is gecorrigeerd. In het proces van de Massale Toets of Massaal Corrigeren (MC) krijgt de belastingplichtige een brief met daarin de aankondiging dat er een correctie op het inkomen zal plaatsvinden, waarbij rekening gehouden wordt met het correctiebeleid. De belastingplichtige heeft 3 weken de tijd om hierop te reageren. Indien geen reactie wordt ontvangen wordt de aanslag geautomatiseerd opgelegd met de aangekondigde correctie daarin verwerkt. Indien het correctiepercentage hoger is dan 90% en het aantal reacties (niet zijnde de reactie 'ik ben akkoord') op de brief binnen de reactietermijn lager is dan 10% wordt een risico geschikt geacht om met MC te worden behandeld. De evaluaties laten zien welke van de geselecteerde onderwerpen geschikt zijn voor MC.

Naast de studies over de massale toets is nog een memo opgeleverd over de pilot dividendbelasting: in die evaluatie (ex-ante) is nagegaan of het mogelijk is om selectieregels voor het onderkennen van een onjuiste

0001

aangifte te verfijnen. Hier gaat het om de effectiviteit en efficiëntie van de toepassing van selectieregels voor toezicht. De pilot laat zien dat onterechte uitworp door het verbeteren van de contra-informatie kan worden voorkomen. Tenslotte is in de onderzoeksperiode geëxperimenteerd met een meer moderne vorm van behandeling van aangiften waarbij meer persoonlijk contact plaatsvindt (ten opzichte van schriftelijk in de oude vorm); voor dit experiment is gekeken naar de klanttevredenheid. Uit de resultaten blijkt dat er een positief effect is op de klanttevredenheid.

5.3.2 MKB

Bijlage 6 geeft een overzicht van de uitgevoerde evaluaties binnen de doelgroep MKB. Voor zover ons bekend zijn in de onderzoeksperiode 8 evaluatieonderzoeken uitgevoerd die betrekking hebben op het (massaal) toezicht en die direct of indirect inzicht geven in de werking ervan.

Ook bij MKB zijn verschillende evaluaties uitgevoerd van activiteiten en instrumenten die worden uitgevoerd voordat een aangifte is ingediend. Dat zijn outbound bellen om aangifteverzuim te voorkomen, het versturen van een handhavingscommunicatiebrief om fouten in de aangifte te voorkomen, het signaalbezoek en verschillende elementen uit de startersaanpak. Een aantal evaluaties betreft de FD-benadering en het werken met FD-convenanten in het kader van horizontaal toezicht die als inzet hebben om de kwaliteit van aangiftes te borgen of te verbeteren via de rol van de betrokken FD. Toezicht achteraf wordt geraakt in het onderzoek naar de beleving van de ondernemer van een boekenonderzoek.

Net als bij P zien we dat belastingplichtigen wijzen op aangifteverplichtingen helpt om aangifteverzuim te verminderen. Ook zien we hier weer dat aandacht vragen voor en toelichting geven op fouten in aangiftes helpt om omissies en fouten te voorkomen of tijdig te herstellen. Een bezoek van een medewerker van de Belastingdienst is een interventie die veel impact kan hebben op een ondernemer en arbeidsintensief is voor de Belastingdienst. Van waarde dus dat dergelijke interventies onderwerp van evaluatie zijn geweest. Het bedrijfsbezoek naar aanleiding van een signaal dat er fiscale aandachtspunten zijn, een zogenaamd signaalbezoek, is een nieuwe vorm van bedrijfsbezoek aan grotere MKB-ondernemers die is gepilot. Doel is om met de ondernemer een gesprek te voeren over het fiscale aandachtspunt dat is gesignaleerd zodat voor beide partijen duidelijkheid ontstaat over hoe het binnen de bewuste onderneming zit met dit aandachtspunt. Ondernemers in de pilot zijn over het algemeen goed te spreken over de wijze waarop ze werden benaderd en het contact met de medewerker van de Belastingdienst. Duidelijk is ook dat niet alle ondernemers op een bezoek zaten te wachten. Medewerkers zijn best tevreden over het verloop van de signaalbezoeken maar zien wel ruimte voor verbetering in de keuze voor een signaalbezoek en het beoogde doel.

Ook een boekenonderzoek blijkt veel impact te hebben op ondernemers. Een boekenonderzoek brengt onzekerheid en kosten met zich mee. Het kwalitatieve onderzoek leert dat de manier waarop de interactie met de controlemedewerker verloopt en elementen van procedurele rechtvaardigheid hierbij van doorslaggevend belang zijn voor de waardering van de controle door de ondernemer.

Met startende ondernemers wordt op verschillende manieren contact gezocht en ondersteuning geboden. De respons op de onder startende ondernemers uitgezette vragenlijst was erg beperkt wat het trekken van conclusies bemoeilijkt. Het beeld dat uit het onderzoek naar voren komt is dat de 1-op-1 middelen (webinar, website/fora, chat) als positiever werden ervaren, op zowel kennisdeling als gemak, dan de 1-op-1 instrumenten (videobelafspraak, startersbalie).

Bijna driekwart van de MKB ondernemers maakt gebruik van de diensten van een fiscaal dienstverlener. Voor de Belastingdienst zijn intermediairs interessant; zij vormen een belangrijk aanknopingspunt bij het streven naar verbetering van de kwaliteit van de aangifte. De evaluatie van de (instrumenten van de) FD-benadering toetst of de veronderstellingen onder de benadering houdbaar zijn. Dit correlationele onderzoek blijkt de veronderstelde verbanden in grote lijnen te bevestigen; de ingezette instrumenten dragen bij aan kennis, motivatie en toestemming van de FD om voor de ondernemer beslissingen te nemen ten aanzien van de belastingaangiftes. Zo kan de FD een positieve rol spelen om de kwaliteit van de aangifte te vergroten. Op basis van de resultaten van de steekproefsgewijze boekenonderzoeken in de doelgroep MKB-ondernemers is

0001

vastgesteld dat de grootte van de FD sterk bepalend is voor de kwaliteit van de aangiften: hoe meer aangiften de FD op jaarbasis doet, hoe beter de kwaliteit van de aangiften. Betrokkenheid van een FD of niet of een HT-FD of niet hebben op zichzelf in dit onderzoek geen effect op de kwaliteit van de aangifte als ook rekening wordt gehouden met de grootte van de FD. Wel zijn aangiften die zijn ingediend onder het convenant Horizontaal Toezicht kwalitatief beter dan andere aangiften.

5.3.3 GO

In Bijlage 6 is een overzicht gegeven van de uitgevoerde evaluaties binnen de doelgroep GO. Voor zover ons bekend zijn in de onderzoeksperiode 3 evaluatieonderzoeken uitgevoerd die betrekking hebben op het (massaal) toezicht en die direct of indirect inzicht geven in de werking ervan. Naast deze evaluaties van de effecten van individuele klantbehandeling en horizontaal toezicht en de daarbij ingezette instrumenten op doelgroepniveau evalueert de directie GO ook op het niveau van de individuele organisaties de effecten van de (keuzes in de) klantbehandeling; binnen de behandelteams wordt beoordeeld welke activiteiten en instrumenten moeten worden ingezet en of de beoogde effecten worden gerealiseerd.
Alle drie de evaluaties uitgevoerd door GO hebben een brede scope die veel activiteiten en instrumenten raakt. In tegenstelling tot meerdere evaluaties van de directies P en MKB gaat het hier niet om een focus op een afzonderlijke activiteit of een afzonderlijk instrument maar om een evaluatief oordeel over Individuele Klantbehandeling en Horizontaal Toezicht en meerdere van de instrumenten die onder die handhavingsbenaderingen worden geschaard. In het Onderzoek Grote Ondernemingen wordt vragenlijstonderzoek gecombineerd met de resultaten van boekenonderzoeken waardoor zowel houdingsaspecten (belastingmoraal, compliance-intenties) als feitelijk nalevingsgedrag worden onderzocht. De beleidstheorie van de directie GO en de benoemde tussendoelen hebben een centrale plek in dit onderzoek. Omdat meerdere instrumenten worden onderzocht biedt het onderzoek ook inzicht in de samenloop van de instrumenten en de relatieve impact op doelen en tussendoelen.

Het Onderzoek Grote Ondernemingen laat zien dat de mate van compliance over het algemeen hoog is bij grote organisaties. Bij HT-organisaties worden (nog) minder correcties opgelegd. Middelgrote organisaties met HT scoren hoger op kwaliteit van de fiscale beheersing dan organisaties zonder HT. Een betere onderlinge werkrelatie en een behoudende fiscale strategie van de organisatie hangen samen met een positievere houding ten aanzien van het nakomen van fiscale verplichtingen. De meerderheid van de grote organisaties heeft ten minste één keer per jaar contact met hun klantcoördinator en heeft te maken gehad met één of meerdere activiteiten binnen IKB. Uit het onderzoek komt naar voren dat meer contact goed is voor de werkrelatie, de transparantie en de fiscale beheersing. De doorontwikkeling van HT heeft geresulteerd in het verduidelijken van de verwachtingen en aanpassing van de criteria met betrekking tot welke organisaties in aanmerking komen voor een individueel convenant.

5.4 Conclusies evaluatieonderzoeken

In deze paragraaf worden de bevindingen samengevat en de onderzoeksvragen beantwoord. We doen dat aan de hand van de onderzoeksvragen.

a. *In hoeverre zijn er in de onderzoeksperiode evaluaties uitgevoerd naar de werking van activiteiten van (massaal) toezicht, op welke activiteiten/inspanningen, doelgroep(en), jaren en middelen hebben de evaluaties betrekking en*
b. *Wat zijn de inhoudelijke bevindingen van de evaluaties; worden beoogde doelen gerealiseerd?*

In de onderzoeksperiode is een flink aantal evaluaties uitgevoerd: er is een overzicht samengesteld van de rapporten die zijn opgeleverd in de onderzoeksperiode. Daarin zijn 56 evaluaties geïdentificeerd die direct of indirect betrekking hebben op het toezicht door de Belastingdienst. Het grootste deel van de rapporten betreft het segment particulieren (45); een kleiner deel ziet op MKB (8) en een klein aantal op het segment GO (3).

De navolgende tabel geeft een overzicht van de instrumenten die tot toezicht worden gerekend en de hybride instrumenten met een toezicht-component, waar ze worden ingezet en welke daarvan zijn geraakt in de evaluatieonderzoeken en door welke directie / bij welke doelgroep.

Tabel 52 Overzicht van de (categorieën) toezichtsinstrumenten die in de onderzoeksperiode wel/niet zijn geëvalueerd

Instrument	Type	Waar ingezet?	Geëvalueerd 2017-2023? *)	Waar geëvalueerd?	Aantal evaluaties
Analyse aan de poort	Toezicht	P, MKB, GO			
Bedrijfsbezoek	Hybride	MKB, GO	√	MKB	1
Bedrijfsgesprek	Toezicht	GO			
Boekenonderzoek	Toezicht	MKB, GO	√	MKB	1
Boete	Toezicht	P, MKB, GO			
Brancheafspraken	Toezicht	MKB			
Convenant met koepelorganisaties	Toezicht	MKB			
Convenanten over uitwisseling van informatie	Hybride	P, MKB			
FD strategie	Toezicht	MKB	√	MKB	1
FD convenant (HT)	Toezicht	MKB, GO	√	MKB	1
Handhavingscommunicatie (+ attendering)	Hybride	P, MKB, GO	√	P, MKB	26
Hulp bij aangifte	Hybride	P			
Individueel convenant (HT)	Toezicht	GO	√	GO	3
Individueel toezichtsplan delen	Hybride	GO			
Kantoortoets (aangiftebehandeling)	Toezicht	P, MKB, GO	√	P	1
Massale correcties	Toezicht	P	√	P	4
Overige onderzoeken	Toezicht	P, MKB, GO			
PM-brief	Toezicht	P	√	P	11
Samenwerking maatschappelijk dienstverleners	Hybride	P			
Startersbezoek	Hybride	MKB	√	MKB	1
Strategisch behandelplan delen	Hybride	GO			
Voorinvullen van gegevens	Hybride	P	√	P	5
Vooroverleg	Hybride	MKB, GO			

*) √ betekent wel geëvalueerd, blanco betekent niet geëvalueerd in de onderzoeksperiode 2017-2023.

De tabel laat zien dat van de 23 (categorieën) toezichtinstrumenten er in de onderzoeksperiode 11 in een evaluatieonderzoek zijn geraakt. Op basis van de tabel kan worden vastgesteld dat iets meer dan de helft van de instrumenten in de onderzoeksperiode niet is geëvalueerd. Als dat in een eerdere periode wel geschiedde en er evidentie is dat de inzet van een instrument beoogde effecten sorteert en er daarom geen actuele evaluatie- of kennisbehoefte is, dan is dat niet problematisch. Omdat hier alleen de periode 2017-2023 in ogenschouw is genomen, is niet te bepalen bij welke instrumenten dat wel of niet het geval is. Ook is op dit punt geen literatuurstudie uitgevoerd; het kan dus zo zijn dat voor instrumenten die niet zijn geëvalueerd (deels) wel ondersteuning is in de literatuur.

0001

De verscheidenheid van de evaluatieonderzoeken die door de verschillende directies zijn uitgevoerd in de onderzoeksperiode is groot. Er zijn (veld)experimentele onderzoeken met controlegroepen, vragenlijstonderzoek om de beleving van een doelgroep in kaart te brengen, analyses van data van de Belastingdienst, kwantitatieve en kwalitatieve onderzoeken, evaluaties waarin verschillende onderzoeksmethoden worden gecombineerd en zo meer. Ook de memo's en rapportages waarin verslag wordt gedaan van de evaluaties zijn erg verschillend qua omvang en inhoud, variërend van één kantje tot lijvige rapporten. Sommige activiteiten worden ieder jaar uitgevoerd en ook geëvalueerd, bijvoorbeeld de PM-brieven, terwijl er ook veel losse, eenmalige evaluaties van activiteiten of instrumenten zijn.

Onderzoeksvragen en doel van de evaluatie zijn niet altijd expliciet geformuleerd, maar zijn wel af te leiden uit de rapportages. Het doel van de activiteit of het ingezette instrument is vaak expliciet benoemd en anders af te leiden uit de tekst, maar verwachtingen of hypotheses over resultaten of effectgrootte zijn er doorgaans niet. Ook aan het onderliggende mechanisme of een instrumenttheorie wordt doorgaans geen aandacht besteed. Bij gevolg wordt er in de evaluaties wel gekeken naar de effecten op naleving (in bijzonder terugdringen van aangifteverzuim; tijdigheid en juistheid van aangiften), maar blijven effecten op tussendoelen en compliance bevorderende factoren doorgaans buiten beeld. Alleen bij de onderzoeken naar de werking van IKB en HT bij GO en de FD-benadering bij MKB zijn beleidstheorieën opgesteld als onderdeel van de evaluatie. Aandacht voor (onbedoelde, ongewenste) neveneffecten zien we nergens. Ook zijn de meeste evaluaties gericht op effecten van de activiteiten of instrumenten op de korte termijn, terwijl van verschillende inspanningen van toezicht ook effecten worden verwacht op de langere termijn. Uitzondering daarop zijn de brede evaluaties waarin de focus niet ligt op één specifieke activiteit of instrument, zoals de evaluaties gericht op de FD-benadering van MKB en de evaluaties van IKB en HT van GO.

De doelgroep waarop de activiteit of het instrument zich richt en waarop de evaluatie betrekking heeft is altijd duidelijk; soms gaat het om een specifieke aangewezen subgroep, soms om een willekeurige steekproef uit een grote populatie.

Bij 27 evaluaties is in het onderzoek sprake van een controlegroep. Dit zijn vooral de evaluaties van de handhavingscommunicatiebrieven en de attenderingen. Hierbij dient te worden opgemerkt dat het ook niet voor alle instrumenten mogelijk is om een controlegroep samen te stellen die niet geraakt wordt door de interventie. In enkele gevallen wordt in een evaluatie een combinatie van methoden gebruikt, zoals vragenlijsten en de resultaten van boekenonderzoeken in het onderzoek grote ondernemingen.

Opvallend is dat veel van de rapporten betrekking hebben op activiteiten die gericht zijn op het voorkomen van fouten in aangiften en die deels een dienstverlenend karakter hebben (attenderen, handhavingscommunicatie, VIA). In veel van de evaluaties wordt data gebruikt uit het controleproces om de resultaten van inspanningen gericht op het voorkomen van fouten te evalueren. Voorts hebben er studies plaatsgevonden naar aanleiding van pilots gericht op het voorkomen van fouten. Een voorbeeld is de pilot outbound bellen (in het kader van vroegsignalering van aangifteverzuim).

Studies met een focus op toezicht achteraf hebben veel minder plaatsgevonden. Uitzonderingen zijn een evaluatie van het controleproces (boekenonderzoek) binnen het midden- en kleinbedrijf (op basis van interviews met ondernemers over hun ervaring van het controleproces). Ook zijn resultaatmetingen gedaan op het vlak van de massale toets/massaal corrigeren (voor verdere optimalisering van het proces massaal corrigeren).

Een mogelijke verklaring is dat het toezicht vooraf nog in ontwikkeling is en dat daarbij meer geëxperimenteerd wordt met verschillende nieuwe instrumenten/activiteiten dan in het toezicht achteraf; pilots worden wellicht eerder geëvalueerd dan de staande praktijk omdat na een pilot keuzes gemaakt moeten worden voor het vervolg en het binnen een pilot makkelijker kan zijn om resultaten te meten.

Bij aangifte IH/doelgroep P beschikt de Belastingdienst over veel informatie van derden / contra informatie. Dat maakt het mogelijk om gegevens vooraf in te vullen in de VIA, maar ook om gericht te attenderen en handhavingscommunicatiebrieven te versturen. Het aangifteproces wordt steeds verder geautomatiseerd. Als er informatie mist of niet klopt kan dat vroegtijdig worden gesignaleerd en kunnen belastingplichtigen worden benaderd om omissies en fouten te herstellen en/of kunnen fouten geautomatiseerd worden gecorrigeerd.

Ook bij MKB worden (extra) herinneringen en brieven ingezet om fouten te voorkomen. De uitgevoerde evaluaties laten zien dat dergelijke inspanningen de beoogde effecten sorteren en belastingplichtigen daadwerkelijk stimuleren om fouten te voorkomen en te herstellen. Voor de Belastingdienst voorkomt dit werk. Verder lijkt ook het borgen van kwaliteit door het opbouwen van goede interactie en uitwisseling met FD's en met grote ondernemingen, onder meer in het kader van horizontaal toezicht, vruchten af te werpen.

Hierna wordt onderzoeksvraag c) beantwoord, te weten: *Wat kan op basis van de uitgevoerde evaluaties worden gezegd over de doeltreffendheid en doelmatigheid van het (massale) toezicht in de onderzoeksperiode?*

Zoals in de inleiding al is opgemerkt kan een (effect)evaluatie van een afzonderlijke activiteit de mate van compliance op strategisch en tactisch niveau nooit volledig verklaren. Bovendien gaat de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst ervan uit dat compliance wordt gerealiseerd door de inzet van een (juiste) mix of combinatie van handhavingsinstrumenten. Afzonderlijke instrumenten tellen niet automatisch op tot meer effect. Het is denkbaar dat instrumenten elkaar aanvullen en versterken, maar ook dat ze zodanig interfereren dat effecten elkaar opheffen of ondermijnen. Bovendien ligt de focus hier louter op toezichtsinstrumenten en de Belastingdienst interacteert ook vanuit dienstverlening en communicatie met belastingplichtigen. Ook die inspanningen kunnen interacteren of interfereren met de inspanningen vanuit het toezicht. Kortom, over de uiteindelijke outcome in de zin van compliance geven de afzonderlijke evaluaties van afzonderlijke activiteiten of instrumenten van toezicht geen beeld.

Toch is het belangrijk om uitgevoerde activiteiten/instrumenten te evalueren: op operationeel niveau is het makkelijker om veronderstelde relaties tussen activiteiten en beoogde effecten te expliciteren en toetsen. Zo krijgen we inzicht in de omstandigheden waarin bepaalde effecten worden bereikt: 'wat werkt beter/slechter, voor wie, bij welk probleem en in welke context'. Ook is aannemelijk dat wanneer een afzonderlijk instrument helemaal geen effect sorteert, het niet erg waarschijnlijk lijkt dat het in combinatie met andere instrumenten wel effectief zal zijn.
En als de geëvalueerde activiteiten of instrumenten allemaal of grotendeels de beoogde doelen realiseren, dan lijkt het meer aannemelijk dat het geheel aan toezicht ook doeltreffend is. Vanuit dit perspectief is het dus wel van waarde om afzonderlijke instrumenten of activiteiten op hun effecten te evalueren.

Daarnaast is van belang om in evaluaties ook breder te kijken en juist wel meerdere activiteiten tegelijkertijd te beschouwen. Het Onderzoek Grote Ondernemingen heeft een dergelijke brede focus en reflecteert op de werking van de strategie in dat segment. Nadeel van een bredere insteek is dat oorzakelijke verbanden lastiger zijn hard te maken. Vooral de bredere evaluaties zullen daarom meer moeten leunen op een beleidstheorie of instrument-theorie waarin de beoogde werking en mechanismen expliciet zijn uitgewerkt. Een algemeen knelpunt is evenwel dat (tussen)doelen vaak niet expliciet worden benoemd (en gemeten) waardoor er nog weinig/geen zicht is op hoe/waarom instrumenten wel/niet beoogde resultaten realiseren. Verder is de veronderstelling dat (massaal) toezicht (ook) op de lange duur bijdraagt aan de compliance, maar de evaluaties richten zich vrijwel zonder uitzondering op korte termijn uitkomsten of effecten.

In de inleiding werd de vraag gesteld hoe de evaluaties zich verhouden tot de beleidstheorie van toezicht? Is er variatie in activiteiten van (massaal) toezicht vóóraf en achteraf, is er variatie in doelgroepen, zijn er 'blinde vlekken'? Als we kijken naar het voorgaande overzicht zien we dat er instrumenten van alle doelgroepen/directies zijn geëvalueerd. Wel valt op dat handhavingscommunicatie-brieven en andere vormen van attendering onderwerp zijn van bijna de helft van de uitgevoerde evaluaties. Dit zijn hybride instrumenten met zowel een toezichtcomponent als een dienstverlenende component die worden ingezet om fouten en verzuim te voorkomen. Daarmee ligt ook de focus van de evaluaties wat meer op toezicht vooraf dan toezicht

0001

achteraf. Behalve de PM-brieven, met als doel om belastingplichtigen aan te zetten (mogelijke) fouten zelf te herstellen, en de evaluatie boekenonderzoeken MKB zijn er niet veel evaluaties van het toezicht achteraf.

De evaluaties raken niet alle activiteiten/instrumenten en alle elementen van de strategie. Een beleidstheorie waarin expliciet wordt gemaakt hoe activiteiten/instrumenten verondersteld worden bij te dragen aan de doelen en langs welke weg of mechanismes dat geschiedt, zoals de ten behoeve van de evaluatie van het toezicht door de Belastingdienst opgestelde beleidstheorie, kan fungeren als toetsingskader om na te gaan of evaluaties dekkend zijn voor de inzet van mensen en middelen. Nu is dat niet het geval. In de regel wordt in de evaluaties ook niets gezegd over de kosten of inzet van fte's benodigd voor de activiteit of het instrument. Uitspraken over doelmatigheid van de inzet van het instrument komen we niet tegen.

Ook of er met de uitkomsten van een evaluatie iets is gedaan, staat meestal niet beschreven in de memo's en rapportages. Mogelijk dat dat ergens anders wel op papier staat, maar die informatie is niet systematisch geïnventariseerd en opgehaald in het kader van dit traject.

Met de evaluaties zijn belangrijke veronderstellingen/aannames onder het beleid te toetsen. Die kunnen op verschillende abstractieniveaus liggen. In een evaluatieprogrammering zal een balans moeten worden gevonden tussen het evalueren van concrete activiteiten of instrumenten en algehele programma's of behandelstrategieën. Nu ligt het zwaartepunt van de focus van de evaluaties op activiteiten vooraf die zijn bedoeld om fouten te voorkomen of vroegtijdig te herstellen. Het toezicht bestaat echter voor een belangrijk deel ook uit activiteiten achteraf. De verwachting is dat het in de onderzoeksperiode opgestelde beleidskader en de verschillende evaluatieagenda's daarbij behulpzaam gaan zijn.

Goed om vast te stellen is dat de resultaten van de evaluaties wel steun bieden voor de opbrengsten van de 'beweging naar de voorkant' in die zin dat ze laten zien dat activiteiten/instrumenten gericht op het voorkomen van fouten effect sorteren.

6 Kosten van toezicht en beleidsopties 20%-variant

Dit hoofdstuk heeft betrekking op de kosten van toezicht en 20%-besparingsvariant. In dit hoofdstuk wordt onderzoeksvraag 5 beantwoord die luidt: welke inzet van mensen en middelen is gemoeid met toezicht en welke besparingsvariant met 20% minder middelen is er?

6.1 Inleiding

Deze paragraaf gaat in op de kosten die zijn gemoeid met de uitvoering van het (massale) toezicht. Inzicht in de kosten is nodig om te bepalen of het beleid doelmatig is. De Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) 2018 vraagt om *"een analyse en beoordeling van de doeltreffendheid en doelmatigheid van het gevoerde beleid, dit wil zeggen alle beleidsinstrumenten in hun onderlinge samenhang, en – indien relevant – de effecten van het beleid op economische groei en regeldruk"* en om *"een beschouwing over de maatregelen die genomen kunnen worden ter verdere verhoging van de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het beleid"*.

De RPE 2018 omschrijft doelmatigheid van beleid als volgt: "de mate waarin het optimale effect tegen zo min mogelijk kosten en ongewenste neveneffecten wordt bewerkstelligd."

Zoals ook in de vorige beleidsdoorlichting werd vastgesteld, is het niet mogelijk om harde uitspraken te doen over het effect van het (massale) toezicht op de beleidsdoelstelling compliance op het niveau van de gehele Belastingdienst. Daarvoor ontbreekt de benodigde contra-informatie over hoe het met de compliance zou zijn gesteld als er geen of ander toezicht zou zijn gehouden. En als over het (optimale) effect geen uitspraken mogelijk zijn, kan op het niveau van de gehele Belastingdienst over de doelmatigheid ook geen uitspraak worden gedaan.

Het is daarom goed om een bredere blik op doelmatigheid te houden en deze niet te beperken tot het optimale effect tegen zo min mogelijk kosten. Omdat deze evaluatie al eerder gepland stond, wordt deze uitgevoerd als een beleidsdoorlichting zoals bedoeld in de RPE 2018. Maar inmiddels is een nieuwe RPE gepubliceerd – de RPE 2022 – waarin doelmatigheid ruimer wordt omschreven: *"de mate waarin de prestaties en effecten van beleid tegen de laagst mogelijke inzet van (financiële) middelen en ongewenste neveneffecten worden bewerkstelligd, dan wel de mate waarin met de inzet van een bepaalde hoeveelheid (financiële) middelen de maximale prestaties en effecten van beleid worden gerealiseerd tegen zo min mogelijk ongewenste neveneffecten."*

De optie om naar prestaties te kijken is interessant omdat uitspraken over kostenefficiëntie van bijvoorbeeld processen, organisatieonderdelen, toezichtsactiviteiten en -instrumenten wellicht wel mogelijk zijn. Daartoe is wel een uitsplitsing van kosten nodig naar die processen, organisatieonderdelen en activiteiten en instrumenten. Een uitsplitsing naar proces en bedrijfsonderdeel laat zien waar de voornaamste uitgaven zitten. Ook kan gekeken worden of de verdeling van kosten over processen en bedrijfsonderdelen correspondeert met of te begrijpen is vanuit het beleid en de activiteiten en prestaties zoals beschreven in vorige hoofdstukken.

Naast een oordeel over doelmatigheid vraagt de RPE 2018 ook om *"een beschrijving van beleidsopties indien er significant minder middelen (-/- 20%) beschikbaar zijn."* Ook om de hoogte van het bedrag van de -/- 20% te bepalen is inzicht nodig in de kosten van het (massale) toezicht. De -/- 20% optie wordt uitgewerkt in paragraaf 6.4. In de navolgende paragraaf (6.2) wordt een beeld gegeven van de inzet van personeel ten behoeve van toezicht in de periode 2017 - 2023. Daarbij maken we een onderscheid tussen de inzet van medewerkers van de directies Particulieren, MKB en GO. In paragraaf 6.3 wordt vanuit de personele inzet het totaalbedrag becijferd dat het toezicht kost in 2023 en zijn de samenvattende conclusies over de kosten van toezicht weergegeven.

6.2 Personele inzet (uren toezicht)

Hierna wordt de personele inzet weergegeven (aantal geschreven uren toezicht), uitgesplitst naar directie (P, MKB, GO) en jaar (2018 - 2023). Vergelijkbare cijfers over 2017 zijn niet te produceren omdat in die periode de nieuwe topstructuur van de Belastingdienst is vastgesteld en geïmplementeerd.

De cijfers zijn gebaseerd op het uitgavenmodel. Daartoe is een selectie gemaakt van de rubrieken waarop tijd kan worden geschreven die aansluiten bij de activiteiten en instrumenten die in deze beleidsdoorlichting worden gerekend tot het toezicht (waarbij het gaat om directe uren). De gegevens in dit hoofdstuk zijn samengesteld ten behoeve van de specifieke afbakening van deze evaluatie van toezicht en daarmee slechts beperkt vergelijkbaar met andere cijfers over de uitgaven van de Belastingdienst waar deze specifieke afbakening niet voor geldt. Bij de selectie van rubrieken voor tijdschrijven is ook gezocht naar toezicht vooraf, in de actualiteit en toezicht achteraf. Dit onderscheid is in de uren echter niet te maken omdat deze indeling niet aansluitend is gedefinieerd in de processen en de indeling niet aansluit bij de rubrieken voor tijdschrijven zoals die in de verschillende jaren van de onderzoeksperiode zijn gehanteerd.

Tabel 53 Totaal aantal uren besteed aan toezicht per jaar per voor de directies P, MKB en GO

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Particulieren	707.217	753.683	522.883	540.408	533.487	490.143
MKB	3.873.833	3.684.011	3.299.404	3.144.421	3.048.704	2.893.051
GO	1.226.067	1.246.127	1.241.801	1.114.559	1.166.266	1.189.552
Totaal	5.807.117	5.683.821	5.064.088	4.799.388	4.748.457	4.572.746

Noot: door de implementatie van de nieuwe topstructuur Belastingdienst ontbreken cijfers voor het jaar 2017.

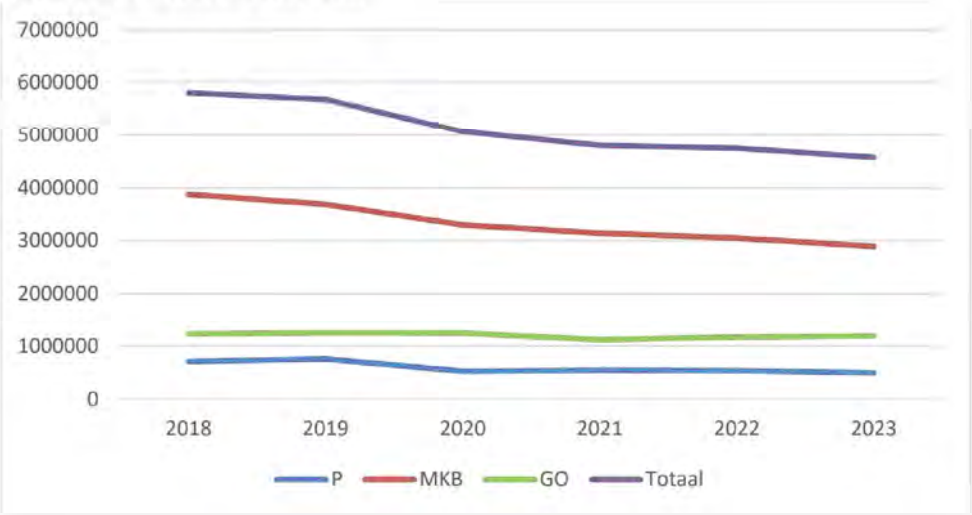
Uit de cijfers blijkt dat het totaal aantal aan toezicht bestede uren bij alle directies is gedaald in de onderzoeksperiode. Het totaal aantal uren over de drie directies heen daalde van 5.807.117 uur in 2018 naar 4.572.746 in 2023; een daling van ca. 21%. De daling in de capaciteit voor toezicht werd eerder ook al geconstateerd in het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' (2016-2019) en blijkt dus in de latere jaren verder door te zetten.

Bij de directie Particulieren is het totaal aantal aan toezicht bestede uren gedaald van 707.217 in 2018 naar 490.143 in 2023 (daling van ca. 31%). Ook bij de directie MKB blijkt uit de uren een flinke daling in de capaciteit voor toezicht: het totaal aantal aan toezicht bestede uren is gedaald van 3.873.833 in 2018 naar 2.893.051 in 2023 (daling van ca. 25%).

Uit de cijfers van de directie GO blijkt dat het totaal aan toezicht bestede uren vrij stabiel is in de periode 2018 – 2023. Tussen 2018 en 2023 is het aantal uren iets gedaald van 1.226.067 uur in 2018 naar 1.189.522 uur in 2023 (daling van ca. 3%), maar het laagst aantal uren toezicht ligt in 2021.

Tijdens de interviews worden de volgende verklaringen gegeven voor de daling in de capaciteit voor toezicht: de eerdere vertrekregeling waardoor ervaren personeel de Belastingdienst verliet, inzet van toezichtcapaciteit op andere processen (hersteloperaties, bezwaarbehandeling) om aan wettelijke en maatschappelijke verplichtingen te kunnen voldoen, keuze om meer in te zetten op het voorkomen van fouten/beweging naar de voorkant en de Covid-pandemie. Deze verklaringen sluiten aan bij de verklaring die al in het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' werd gegeven voor de daling in capaciteit voor toezicht.

Figuur 22 Uren toezicht 2018-2023



6.3 Totale kosten toezicht

Vanuit de hiervoor gepresenteerde tabel is een omrekening gemaakt van de uren naar ingezette fte en een totaalbedrag in euro's. Om de kosten te berekenen is de gemiddelde kostprijs per fte per directie via het uitgavenmodel 2022 vastgesteld. Daarnaast is het totaal aantal fte berekend door de directe-uren-norm per uitvoeringsdirectie toe te passen op het totaal aan geschreven tijd op toezicht in de tijdwerk-registratie. Tot slot zijn de fte's per directie vermenigvuldigd met de gemiddelde kosten per fte per directie. In de navolgende tabellen zijn het totaal aantal fte en de totale personele kosten weergegeven op basis van de berekening. Deze berekening is uitsluitend voor deze evaluatie met deze scope gemaakt en is een benadering van de ingezette fte, gegeven de afbakening van deze evaluatie.

Tabel 54 Totaal aantal fte besteed aan toezicht per jaar per voor de directies P, MKB en GO

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Particulieren	580	617	418	453	485	448
MKB	3155	3161	2795	2764	2764	2653
GO	1024	1074	1049	966	1029	1042

Tabel 55 Totale personele kosten besteed aan toezicht per jaar voor de directies P, MKB en GO (in miljoenen Euro's)

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Particulieren	34,0	36,7	26,2	28,0	30,7	24,7
MKB	226,8	231,0	217,2	211,1	217,4	217,0
GO	96,5	103,2	106,3	96,5	107,5	114,3
Totaal	357,3	370,8	349,7	335,5	355,6	355,9

De personele kosten bij P en MKB fluctueren wat in de verschillende jaren. Tussen 2018 en 2019 lopen de kosten op, deze liggen in 2020 en 2021 wat lager en stijgen weer wat in 2022. Dit kan een weerspiegeling zijn van de beperkingen van de mogelijkheden om toezicht (op locatie) uit te voeren tijdens de Corona pandemie. Bij P dalen de kosten in 2023, terwijl ze bij MKB tussen 2022 en 2023 vrijwel gelijk blijven.

Bij GO zien we een stijging in personele kosten voor toezicht tussen 2018 en 2021, vervolgens een daling in 2021 en daarna weer een stijging. Ondanks de lichte daling in totaal aantal ingezette uren voor toezicht, lopen de totale kosten niet terug. Een uur toezicht is daarmee gemiddeld duurder geworden. Dat heeft als reden de oplopende salariskosten door hogere lonen.

Samenvattende conclusies kosten van toezicht
Uit de gepresenteerde cijfers blijkt dat de capaciteit voor toezicht in de onderzoeksperiode is gedaald bij P en MKB; de trend sluit daarmee aan bij de daling die al geconstateerd werd in het Rapport analyse niveau toezicht achteraf (periode 2016 tot en met 2019). Als verklaring voor de daling wordt tijdens interviews gewezen op de eerdere vertrekregeling en processen als bezwaarbehandeling en hersteloperaties die een hogere prioriteit hebben dan toezicht.

De vorige beleidsdoorlichting constateerde dat uitspraken over doelmatigheid werden belemmerd omdat met het toen gebruikte processen/uitgaven model geen uitsplitsingen konden worden gemaakt van ingezette fte en kosten naar activiteiten, inspanningen of instrumenten. Aanbevolen werd toen om dat inzicht te vergroten.

Uit dit hoofdstuk blijkt dat het zicht op de kosten nog steeds beperkt is: Op basis van de beschikbare gegevens (tijdschrijf gegevens) konden ingezette uren en personele kosten van toezicht in beeld worden gebracht, uitgesplitst naar de directies P, MKB en GO. Directies hebben voor de evaluatie een selectie gemaakt van relevante codes waarop in de onderzoeksperiode geschreven is. Toezicht correspondeert echter niet één op één met de tijdschrijfcodes. De gepresenteerde cijfers betreffen daarom een benadering van de kosten die voor toezicht gemaakt zijn die zo goed als mogelijk aansluit bij de specifieke scope van deze evaluatie. Door de reorganisatie die plaatsvond (Topstructuur) was het niet mogelijk om de kosten in beeld te brengen voor 2017. Ook kon geen uitsplitsing worden gemaakt van kosten van toezicht op het niveau van instrumenten/activiteiten, middelen of fasen van het proces (voor aangifte, in de actualiteit, na aangifte). Het is daardoor ook niet goed mogelijk om uitspraken te doen over kostenefficiëntie of na te gaan of de ontwikkeling in uitgaven te begrijpen is vanuit het beleid.

6.4 Beleidsopties 20%-besparingsvariant

6.4.1 Inleiding

De voorliggende evaluatie van (massaal) toezicht is uitgevoerd onder de oude Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE, 2018). De RPE 2018 schrijft voor dat iedere beleidsdoorlichting een zogenoemde -/- 20%-besparingsvariant bevat, bedoeld om inzichtelijk te maken welke opties er zijn om een significante kostenbesparing te realiseren.

> *RPE, 2018 (Artikel 3, De beleidsdoorlichting):*
> Een beleidsdoorlichting bevat in ieder geval de volgende onderdelen:
> f. een beschouwing over de maatregelen die genomen kunnen worden ter verdere verhoging van de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het beleid;
> g. een beschrijving van beleidsopties indien er significant minder middelen (-/- 20%) beschikbaar zijn.
>
> *Verkenning van beleidsopties bij minder beschikbare middelen*
> In dit onderdeel wordt een verkenning gemaakt van beleidsopties die gekozen kunnen worden indien er significant minder middelen (-/- 20%) beschikbaar zijn voor het beleidsterrein. Er wordt in beeld gebracht welke keuzes dit impliceert en welke afwegingen daarbij een rol spelen. Daarbij wordt per beleidsoptie aangegeven met welke maatschappelijke effecten dat naar verwachting gepaard gaat en welke neveneffecten er zijn. De beleidsopties worden budgettair onderbouwd.
>
> Onderzoeksvraag: In het geval dat er significant minder middelen (–/– 20% van de middelen) beschikbaar zijn op het (de) beleidsartikel(en)), welke beleidsopties zijn dan mogelijk?

De RPE vraagt dus om een inventarisatie van beleidsopties indien er 20% minder middelen beschikbaar zouden zijn. De belangrijkste kosten van de Belastingdienst die aan toezicht kunnen worden toegerekend betreffen de personele kosten. Dat beperkt de keuzeruimte voor een besparing op toezicht. Grofweg zijn er drie mogelijkheden voor besparing die in de volgende paragrafen verder worden uitgewerkt: minder toezicht uitvoeren, via aanpassing van wet- en regelgeving de werklast voor toezicht verkleinen zodat er minder toezicht nodig is, en het bestaande toezicht meer doelmatig uitvoeren.

Als grondslag gebruiken we de berekende kosten van toezicht (toezicht vooraf en achteraf door P, MKB en GO) van het jaar 2023, omdat dit het laatste jaar is waarvan de cijfers definitief zijn vastgesteld. Het totaalbedrag aan kosten voor toezicht in 2023 is € 355.943.000[118]; 20% daarvan is € 71.188.600.

In het navolgende wordt eerst ingegaan op de optie om 20% te besparen door minder toezicht uit te voeren. Een tweede invalshoek om te besparen is het aanpassen van de fiscale wet- en regelgeving, zodanig dat minder toezicht nodig is en/of de uitvoeringslast voor toezicht wordt verminderd. In dit scenario past ook het denken over een andere wijze van belasting heffen en het omvormen van het belastingstelsel. Aan het eind van dit hoofdstuk kijken we naar de opties die de Belastingdienst heeft om meer doelmatig te werken in het toezicht.

Een belangrijke kanttekening bij de opties voor meer doelmatig werken is dat in veel gevallen eerst een investering nodig is en een kostenbesparing pas op termijn zal optreden. Voor deze besparingsopties bestaan ook geen uitgewerkte 'business cases'. Voor de langere termijn besparingen speelt bovendien mee dat externe ontwikkelingen (zoals bijvoorbeeld box 3) vrij plotseling capaciteit kunnen vragen. Dit gaat dan ten koste van het toezicht achteraf of de beoogde toezichtsinspanningen in de actualiteit of aan de voorkant. In die situatie zullen geplande besparingen niet kunnen worden gerealiseerd.

6.4.2 Opties

6.4.2.1. 20% besparen door minder toezicht uit te voeren

In de voorafgaande hoofdstukken werd al duidelijk dat de Belastingdienst in de onderzoeksperiode te maken heeft gehad met een flinke daling van het aantal controles achteraf. Dit is het gevolg van verminderde beschikbare capaciteit voor toezicht en meer benodigde tijd voor het uitvoeren van controles. De beschikbare capaciteit staat onder druk door uitstroom van medewerkers en krapte op de arbeidsmarkt en doordat capaciteit nodig is voor andere werkzaamheden die vanwege wettelijke bepalingen of beleidskeuzes voorrang moeten krijgen. De toename in bestede tijd aan een controle is het gevolg van toegenomen complexiteit van wet- en regelgeving en minder ervaren medewerkers. Door de groei in het aantal belastingplichtigen (vooral MKB-ondernemers) neemt ondertussen de toezichtslast toe.

Het kostenhoofdstuk laat zien dat er in de onderzoeksperiode (tussen 2018 en 2023) sprake is van een daling van 21% procent in het totaal aantal uur dat is besteed aan toezicht (totaal toezicht van directies P, MKB en GO). Daarmee is de afgelopen jaren dus al fors minder uitgegeven aan toezicht. Als we naar de aantallen controles kijken, dan lijkt de daling in de beschikbare capaciteit voor toezicht ook zichtbaar in het toezicht achteraf. De daling in het toezicht achteraf (o.a. kantoortoetsen, boekenonderzoeken) die al werd vastgesteld in het 'Rapport analyse niveau toezicht achteraf' lijkt in de onderzoeksperiode door te zetten (2017-2023), terwijl het totaal aantal belastingplichtige entiteiten toeneemt (met name in het MKB).

6.4.2.1.1. Besparing

Zoals hiervoor opgemerkt betekent een directe besparing van 20% dat er gesneden moet worden in de personele kosten voor toezicht. Uitgaande van de capaciteitsinzet uit het laatste jaar van de onderzoeksperiode (2023), betekent 20% dat er in totaal door de Belastingdienst circa 915.000 uur minder toezichtswerkzaamheden worden uitgevoerd.

---

[118] Bij de vorige beleidsdoorlichting bedroegen de kosten voor toezicht, maar dan inclusief opsporing en massale processen € 1,4 miljard in 2016.

In het navolgende schetsen we wat mogelijke gevolgen zijn van een besparing van 20% op de uitvoering van toezicht, uitgaande van een verder gelijkblijvende situatie (ceteris paribus). Omdat de meeste capaciteit binnen het toezicht uitgaat naar de controlewerkzaamheden binnen de directies heeft een besparing van 20% grote gevolgen voor de aantallen controles die nog kunnen worden uitgevoerd. De in Hoofdstuk 4 gepresenteerde cijfers vormen het uitgangspunt.

Tabel 56 Aantal toetsingen voor de doelgroep particulieren

Type controle	2017	2023	-20%
Traditioneel	232.294	115.638	92.510

Tabel 57 Aantal toetsingen uitgesplitst naar proces en jaar voor MKB

Type controles	2017	2019	2023	-20%
Traditioneel IH	121.871	-	62.505	50.004
Traditioneel Vpb	23.613	-	17.659	14.127
Handmatig OB	-	52.270	42.200	33.760
Handmatig LH	-	22.950	32.400	25.920
Boekenonderzoeken	23.302	-	9.002	7.202

Tabel 58 Aantal toetsingen uitgesplitst naar proces en jaar voor GO

Type controle	2017	2019	2023	-20%
Traditioneel IH	14.270	-	7.168	5.734
Traditioneel Vpb	10.364	-	6.667	5.334
Handmatig OB	-	30.790	32.900	26.320
Handmatig LH	-	670	510	408
Boekenonderzoeken	828	-	523	418

De doorrekening laat zien dat bij een besparing van 20% een aanzienlijke extra daling van het aantal kantoortoetsen en boekenonderzoeken valt te verwachten (boven op de huidige trend). Naast een daling van de hoeveelheid uitgevoerde controles, zal een besparing op toezicht in de orde grootte van 20% ook ten koste gaan van de kwaliteit en effectiviteit van verschillende activiteiten van toezicht. De directie GO zal bijvoorbeeld minder organisaties kunnen behandelen binnen de individuele klantbehandeling (IKB) en ook bij de directies MKB en P zal waarschijnlijk minder ruimte zijn voor maatwerk.

In deze optie beperkt de besparing van 20% zich niet tot het toezicht achteraf, maar raakt dit ook het toezicht vooraf en in de actualiteit. Dat betekent dat er minder (onbedoelde) fouten worden voorkomen of door belastingplichtigen zelf zullen worden hersteld, omdat er bijvoorbeeld minder vooroverleg plaatsvindt en minder PM-brieven en handhavingscommunicatiebrieven worden verstuurd. Die fouten worden er vervolgens ook achteraf minder uitgehaald. Ook de ruimte om passend toezicht uit te voeren, rekening houdend met de menselijke maat, komt onder druk te staan. Het verder dalen van het niveau van toezicht achteraf heeft eveneens gevolgen voor het opwerken van zaken die in aanmerking komen voor de strafrechtelijke handhaving en opsporing door de FIOD.

Het totaal van alle correctiebedragen bij de vier grote belastingmiddelen (IH, OB, LH en VpB) voor alle doelgroepen samen bedraagt in 2023 circa 5,8 miljard euro[119]. Bij 20% minder toezicht zouden correctiebedragen ook kunnen afnemen. Hoe en hoeveel hangt onder andere af van de keuzes die in het toezicht worden gemaakt, maar dit bedrag kan boven de kostenreductie van 20% uitkomen. En dan zijn de effecten van de -20% in toezichtsinspanningen vooraf en in de actualiteit niet verdisconteerd.

[119] Dit is een ruwe schatting van de som van alle correctiebedragen uit Hoofdstuk 4, waarbij van de bruto-correctiebedragen een percentage is gebruikt; 25% voor de Vpb en 30% voor de IH.

0001

6.4.2.1.2. Risico's van minder toezicht voor naleving en belastinginkomsten

In zijn brief van 31 januari 2022 aan de Kamer wijst de staatssecretaris van Financiën-Fiscaliteit en Belastingdienst op het risico van de daling van toezicht achteraf voor het niveau van naleving.[120]

Het uitvoeren van controles heeft verschillende functies, waardoor het lastig is om algemene uitspraken te doen over de effecten van een daling in het aantal controles.[121] Ook de beleidscontext is complex: de Belastingdienst zet verschillende activiteiten in om het beleidsdoel compliance te borgen en te vergroten; naast toezicht en opsporing ook dienstverlening en massale processen. Al die instrumenten worden ook ingezet om fouten in aangiften te voorkomen en de UHS gaat er van uit dat juist de mix van de instrumenten bijdraagt aan het borgen/vergroten van compliance (zie hoofdstuk 2 voor de beschrijving en onderbouwing).

Op basis van de wetenschappelijke literatuur valt te verwachten dat een flinke daling van het aantal controles gepaard zal gaan met een daling van belastinginkomsten op geaggregeerd niveau (als een direct effect van een daling in correctieopbrengsten).[122] Dit wordt versterkt doordat minder (onbedoelde) fouten worden voorkomen. Minder controle vermindert ook het inzicht in (oorzaken van) (niet-)naleving, waardoor het naar verwachting moeilijker wordt om handhavingsinstrumenten gericht in te zetten.

De literatuur is echter minder eenduidig als het gaat om de effecten van controle op de naleving; de relatie tussen beide is complex en ook van externe factoren afhankelijk. De wetenschappelijke literatuur stelt dat belastingcontroles langs drie wegen effect kunnen hebben op belastingplichtigen: een direct effect (in de vorm van correcties op de aangifte), een direct (specifiek) afschrikkingseffect (dat wil zeggen dat de belastingplichtigen die gecontroleerd zijn vervolgens hun gedrag aanpassen) en een indirect (generiek) afschrikkingseffect (dat wil zeggen een effect op de belastingplichtigen die niet zelf zijn gecontroleerd).[123] Op basis van de literatuur is het aannemelijk dat controles (en de mogelijk daaruit voortvloeiende correcties en sancties) een positief effect hebben op de naleving onder de bredere populatie. Cruciaal is daarbij dat het controlerend, corrigerend en sanctionerend optreden van de Belastingdienst inclusief de inzet van het strafrecht wordt gezien als rechtvaardig en legitiem.

Voor zover bekend is er geen onderzoek gedaan naar de gevolgen van een (flinke) daling in het aantal controles voor de naleving. Gezien het verwachte positieve effect van controles op naleving, ligt het in de lijn van de verwachting dat een flinke daling in het aantal controles op termijn een negatief effect zal hebben op het nalevingsgedrag. Óf en wanneer een dergelijk effect echt optreedt (bij welk niveau van toezicht) valt niet te zeggen, omdat nalevingsgedrag ook van andere externe factoren afhankelijk is. Daarbij komt dat de Belastingdienst, zoals opgemerkt, ook andere instrumenten inzet om fouten in aangiften te voorkomen en compliance te borgen/bevorderen. Verdere afname van het toezicht kan gevolgen hebben voor het signaleren van zaken die in aanmerking komen voor strafrechtelijke opsporing door de FIOD. Daarmee kan de strafrechtelijke aanpak van fiscale fraude onder druk komen te staan.

Kortom, de optie om sec 20% te besparen op toezicht lijkt niet wenselijk gegeven de te verwachten consequenties, de reeds plaatsgevonden daling in het toezicht en de teruglopende capaciteit voor toezicht.

6.4.2.2. Besparen door aanpassing van wet- en regelgeving

Een alternatieve invalshoek om te besparen is het aanpassen en/of vereenvoudigen van de fiscale wet- en regelgeving zodanig dat de uitvoeringslast en kosten voor toezicht worden verminderd. Dit sluit aan bij de vele rapporten die wijzen op de noodzaak tot vereenvoudiging van fiscale wet- en regelgeving, zowel vanuit

---

[120] Aanbiedingsbrief Jaarplan 2022 Belastingdienst van 31 januari 2022; https://open.overheid.nl/documenten/ronl-ff5f6c7901c3639086f0641aca9853c16384f52a/pdf.

[121] Toezicht (met name controle achteraf) heeft verschillende functies. Naast het stimuleren van (bereidwillige) compliance, zijn doelen: het detecteren van non-compliance bij een individuele belastingplichtige, het verkrijgen van inzicht in het functioneren van het belastingsysteem, identificeren van wet- en regelgeving die uitleg behoeft, informeren of onderrichten van belastingplichtigen, het verzamelen van intelligence en het detecteren van corruptie.

[122] Ervan uitgaand dat risico's in aangiften en het selectiebeleid voor controles gelijk blijven.

[123] Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (1992a). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. National Tax Journal, 65(1), 107–114.

beleidsmatig-, burger-, ondernemers- als uitvoeringsperspectief.[124] Ook sluit deze invalshoek aan bij het denken vanuit 'Tax Administration 3.0' waarbij aanpassing en vereenvoudiging van wet- en regelgeving de mogelijkheden vergroot om processen in uitvoering en handhaving verder te automatiseren en fouten te voorkomen (zie § 6.4.2.3.2).

Er is een brede consensus dat belastingwetgeving complex en zelfs te complex is geworden, mede doordat belastingen steeds vaker zijn ingezet als beleidsinstrument om maatschappelijke doelen te realiseren. Dat heeft geleid tot maatregelen die niet altijd goed uitvoerbaar en handhaafbaar zijn voor de Belastingdienst. Zo is van verschillende fiscale regelingen vastgesteld dat ze uitvoeringstechnisch (te) ingewikkeld zijn.[125]

Het is evident dat het benodigde toezicht mede afhangt van de (kwaliteit van) wetgeving. Vereenvoudiging of afschaffing van fiscale regelingen kan dus tot een lastenverlaging van toezicht leiden, hoewel het moeilijk is vast te stellen hoe groot de besparing zal zijn. De uitvoeringskosten zitten immers ook in dienstverlening en massale processen. Bovendien zijn de toetsingen (aangiftebehandeling, boekenonderzoeken) niet gericht op specifieke regelingen en neemt daardoor de noodzaak om ze uit te voeren niet per sé af.

Opgemerkt dient te worden dat aanpassing of vereenvoudiging van wet- en regelgeving geen separate doelstelling is maar dit tezamen wordt gewogen met wat maatschappelijk en beleidsmatig gewenst is, en juridisch of budgettair haalbaar. Dat is een politieke keuze. Ook kan op korte termijn na afschaffing van wet- en regelgeving de druk op de uitvoering eerder toenemen doordat er vaak sprake is van een transitieperiode waarbij gebruik wordt gemaakt van overgangsregelingen.

Vereenvoudigen of afschaffen van fiscale regelingen die slecht uitvoerbaar zijn
Fiscale regelingen zijn uitzonderingen binnen het belastingstelsel – zoals aftrekposten, vrijstellingen of kortingen, die invloed hebben op de betaalde belastingen. Ze zijn gericht op specifiek doelgroepen en vragen om een 'aparte behandeling'. Aangezien elke fiscale regeling een uitzondering is op de algemene belastingregels dragen ze, zeker als optelsom, bij aan de complexiteit van het belastingstelsel.[126] Complexiteit komt op verschillende manieren tot uiting en raakt zowel de manier waarop belastingplichtigen aan hun verplichtingen kunnen voldoen als de manier waarop de Belastingdienst zijn taak kan invullen. Of en tot welke besparing het vereenvoudigen of afschaffen van een regeling leidt, moet per geval worden bepaald.

De afgelopen jaren zijn verschillende fiscale regelingen geëvalueerd.[127] Recentelijk is van 116 fiscale regelingen in kaart gebracht wat er uit evaluaties bekend is over de doeltreffendheid en doelmatigheid. Daarbij is ook gekeken naar de onderbouwing voor overheidsingrijpen, de uitvoerbaarheid en de doenlijkheid voor burgers. Van de 116 fiscale regelingen werden 24 regelingen beoordeeld als uitvoeringstechnisch (te) ingewikkeld. In de navolgende tabel zijn deze regelingen weergegeven voor zover ze betrekking hebben op de vier grote middelen (IB, OB, LH, Vpb; de scope van deze evaluatie).

---

[124] Onder andere: Vereenvoudiging belastingstelsel. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, mei 2020; Stand van de uitvoering 2023 Belastingdienst; Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen. Kansen voor lagere belastingtarieven, betere fiscale regelingen en een begrijpelijker en eenvoudiger stelsel, juni 2023; Panteia (2019), Evaluatie complexiteit fiscale Eigenwoningregeling; Dialogic (2022). Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten, 2022.

[125] Bijvoorbeeld: Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen. Kansen voor lagere belastingtarieven, betere fiscale regelingen en een begrijpelijker en eenvoudiger stelsel, juni 2023.

[126] Aanbieding ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen (7 juli 2023); https://open.overheid.nl/documenten/2a20343b-1591-4aab-9544-20f1404672c6/file

[127] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2023/06/30/ambtelijk-rapport-aanpak-fiscale-regelingen.

Tabel 59 Fiscale regelingen beoordeeld als zeer complex voor de uitvoering en handhaving *)

Thema	*Fiscale regeling*
Persoonsgebonden aftrek	Giftenaftrek inkomstenbelasting
	Aftrek specifieke zorgkosten
	Onderhoudsverplichtingen aftrek en belaste alimentatie
(Eigen) woning	Eigenwoningregeling
Verlaging lastendruk op inkomsten uit vermogen	Fiscale faciliteiten natuurschoonwet
Verlaging lastendruk in de winstsfeer	Doorschuiving stakingswinst
	Doorschuifregelingen inkomen uit aanmerkelijk belang box 2
	Liquidatie en stakingsverliesregeling
	Landbouwvrijstelling in de winstsfeer
	Herinvesteringsreserve
Heffingskortingen	Inkomensafhankelijke combinatiekorting
Omzetbelasting (BTW)	BTW verlaagd tarief geneesmiddelen en hulpmiddelen
	BTW laag logiesverstrekking
	BTW Vrijstelling vakbonden, werkgeversorganisaties, politieke partijen, kerken

*) selectie van maatregelen die betrekking hebben op de vier grote middelen (de scope van deze evaluatie). In het Belastingplan (2025) zitten maatregelen die raken aan een aantal van de maatregelen uit de tabel; het betreft (delen) van: aftrek specifieke zorgkosten, doorschuifregeling inkomen uit aanmerkelijk belang, herinvesteringsreserve en BTW laag op logies.

Deze fiscale regelingen zijn complex en kunnen de werklast en kosten voor uitvoering en handhaving (waaronder toezicht) vergroten, mede doordat het werk moeilijker of niet geautomatiseerd kan worden en het tot fouten (uitval) leidt. Knelpunten voor de uitvoering van toezicht door de Belastingdienst verschillen per regeling en betreffen onder andere: de benodigde ondersteuning is groter en er is een noodzaak voor specifieke kennis, afbakeningsvraagstukken en mogelijke conflicten met belastingplichtigen, samenloop met belastingsoorten en regelingen, en noodzaak voor handmatige controle (mede door het ontbreken van contra-informatie). De impact is groter als het aantal belastingplichtigen dat ermee gemoeid is (en het aantal aangiften/aanslagen) groter is. Uit evaluatieonderzoek blijkt dat de regelingen in het overzicht ook niet allemaal doeltreffend en doelmatig zijn; daar liggen dus kansen voor vereenvoudiging (of afschaffing) van fiscale regelingen. Een voorbeeld is de aftrek specifieke zorgkosten:

Voorbeeld: aftrek specifieke zorgkosten[128]
De aftrek voor specifieke zorgkosten is een arbeidsintensieve regeling die slecht uitvoerbaar en handhaafbaar is. De aftrek specifieke zorgkosten is gevoelig voor constructiemogelijkheden. Zo is het bijvoorbeeld niet altijd duidelijk of de kosten verband houden met ziekte of invaliditeit en ontbreekt de expertise bij de Belastingdienst voor de beoordeling van deze specifieke kosten. Daarnaast worden er in de aangifte veel fouten gemaakt. Het onjuiste gebruik voor de aftrek specifieke zorgkosten wordt geschat op 39% van het bedrag aan opgegeven zorgkosten.[129]

Een optie zou zijn om de aftrek voor specifieke zorgkosten af te schaffen en (bijvoorbeeld) om te vormen tot een subsidie. Een minder vergaande variant is het overhevelen van de uitvoering van deze aftrek naar een andere organisatie dan de Belastingdienst. Om verschuiving van de problematiek naar een andere uitvoeringsorganisatie te voorkomen ligt het voor de hand de regeling waar mogelijk te vereenvoudigen door posten te schrappen, forfaitair te maken of te werken naar een limitatieve lijst. Het afschaffen van de fiscale regeling en het omzetten in een subsidie of regeling bij gemeenten heeft grote inkomenseffecten onder andere

[128] Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen, 2023; Vereenvoudiging belastingstelsel, bouwstenen voor een beter belastingstelsel, 2020
[129] Bij 28% van de gebruikers van de aftrekpost in de belastingaangifte. *Dialogic (2022). Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten, 2022; Stand van de uitvoering Belastingdienst 2023.*

vanwege de doorwerking naar toeslagen. Het vereenvoudigen van de fiscale aftrek door de uitvoering over te hevelen naar een andere organisatie heeft beperkte effecten.

6.4.2.3 Besparen door meer doelmatig te werken in het toezicht

6.4.2.3.1.Het bestaande toezicht efficiënter uitvoeren door verdere digitalisering van (kantoor)processen en betere toegankelijkheid van informatie

De Belastingdienst streeft naar een efficiënt en effectief aangifteproces, efficiënte en effectieve kantoorprocessen en naar het zo volledig mogelijk inzichtelijk en toegankelijk maken van alle berichten van en aan burgers en bedrijven. Door het aangifteproces en de kantoorprocessen verder te digitaliseren kan het aantal administratieve handelingen in toezicht worden teruggebracht; ook in andere processen (belastingtelefoon, administratieve afhandeling van aangiften, verzoeken, bezwaren, invordering) kan het aantal administratieve handelingen afnemen waardoor er meer capaciteit kan worden vrijgemaakt voor toezicht.

De aangifte vindt voor een aantal kleinere belastingmiddelen nog (deels) handmatig plaats; dat is een bron voor fouten waardoor vaker foutherstel nodig is. Daarnaast geldt voor toezicht in het algemeen dat er nog veel handmatige handelingen nodig zijn: als een aangifte wordt behandeld op kantoor moet er bijvoorbeeld eerst een brief worden verstuurd. Verdere correspondentie vindt mogelijk ook weer op papier plaats. De afhandeling van opeenvolgende kantoorprocessen vindt nog grotendeels op basis van papieren stukken plaats. Deze processen zijn minder efficiënt en foutgevoeliger dan wanneer ze zouden zijn gedigitaliseerd.

Het ontbreekt daarnaast aan een betrouwbaar (digitaal) overzicht van alle correspondentie van en naar de Belastingdienst, voor zowel de verschillende relevante partijen (burgers, bedrijven, intermediairs) als voor de Belastingdienst zelf. Daardoor is het voor burgers, bedrijven en intermediairs niet goed inzichtelijk welke correspondentie er heeft plaatsgevonden en in welke volgorde. Burgers, bedrijven en intermediairs kunnen ook niet volledig digitaal communiceren met de Belastingdienst. Met name de kantoorprocessen maken nog steeds gebruik van communicatie via papier. Vaak is ook sprake van een combinatie van papier en digitaal waardoor er minder overzicht bestaat.

De genoemde problematiek speelt voor alle kantoorprocessen; een groot deel van deze processen betreft toezicht of is aan toezicht gerelateerd. De verwachting is dan ook dat digitalisering van kantoorprocessen en interactie een positief effect zal hebben op de efficiëntie en kwaliteit van toezicht:

- Het aangifte proces wordt beter ondersteund (voor kleine middelen) waardoor kwalitatief een betere afhandeling kan plaatsvinden.
- Er is minder administratieve capaciteit nodig in de verwerking van aangiften.
- Informatie kan effectiever en efficiënter worden uitgevraagd en uitgewisseld.
- Er is meer overzicht in de beschikbare en reeds bekende informatie waardoor (vervolg)acties efficiënter en effectiever kunnen zijn.
- Het toezichtsproces zelf wordt minder foutgevoelig (betere kwaliteit) en krijgt een kortere doorlooptijd.

6.4.2.3.2 Tax Administration 3.0 (TA 3.0)

Er is door de Belastingdienst in het verleden veel geïnvesteerd in het niveau van handhaving (bijvoorbeeld door horizontaal toezicht en betere risicoselectie om te bepalen waar controles moeten worden uitgevoerd) en in het automatiseren van de werkprocessen en het gebruik van fiscaal relevante data. Deze ontwikkelingen sloten aan op de periode waarin ze plaatsvonden, maar de verwachting is dat, gezien de huidige digitalisering van burgers en bedrijven en de toename van het MKB-bestand, deze weg niet meer zal leiden tot een substantiële verbetering in effectief en efficiënt toezicht. Bij een gelijkblijvende of lagere capaciteit van de Belastingdienst zal een andere invulling van uitvoering en handhaving nodig zijn, ondersteund door aangepaste wetgeving, die aansluit bij de maatschappelijke ontwikkelingen in automatisering en digitalisering.

Zoals dat ook in de al ingezette beweging naar de voorkant zichtbaar is, wordt de doeltreffendheid en doelmatigheid van belastingheffing vergroot als de benodigde gegevens daarvoor niet door burgers en

bedrijven in een ingewikkeld aangifteproces (met een aanzienlijke kans op fouten en soms lange onzekerheid voor burgers en bedrijven) hoeven te worden aangeleverd. Het proces van een fiscaal relevante gebeurtenis naar belastingafdracht zal sneller, gemakkelijker en vanzelfsprekender moeten worden dan nu het geval is.

Als vooraf is geborgd door burgers en bedrijven zelf of andere partijen dat gegevens compleet en juist zijn, is controle achteraf door de Belastingdienst niet of minder nodig. Deze ontwikkeling sluit aan bij en is mogelijk door de steeds verdere automatisering en digitalisering van transacties en gegevensstromen in combinatie met kwaliteitssystemen, governance en control frameworks bij partijen als banken, fiscale intermediairs en grote organisaties.

Zoals de voorgaande hoofdstukken lieten zien, zijn inmiddels in het kader van de beweging naar de voorkant verschillende stappen gezet. Deze ontwikkelingen beperken zich overigens niet tot de uitvoering en het toezicht, maar raken ook dienstverlening en betaling. Voorbeelden die raken aan toezicht en ook in deze evaluatie zijn benoemd zijn: de VIA (bij P), horizontaal toezicht (bij MKB en GO) en de FD-strategie (bij MKB). De focus verschuift naar het verkrijgen van zekerheid over de kwaliteit van de informatie die in de aangifte terecht komt voordat deze is ingediend en waarbij wordt gesteund op de kwaliteit van de informatie van derden (o.a. de belastingplichtige (ondernemer) en partners in de administratieve keten als de FD).

Deze ontwikkeling zet zich voort en zal naar verwachting grote impact hebben op (de efficiency van) het werk van belastingdiensten en de administratieve lasten van belasting betalen voor burgers en vooral bedrijven. Met Tax Administration 3.0 (TA 3.0) heeft de OESO in 2020 een visie geformuleerd op de digitale transformatie van belastingheffing en -inning, waarbij geanticipeerd wordt op de toenemende digitalisering.

De essentie van TA 3.0 is dat belastingheffing stap voor stap (naadloos en realtime) een integraal onderdeel wordt van de natuurlijke (administratieve) systemen van burgers en bedrijven en naadloos aansluit op hun leef- en werkomgeving en op hun digitale 'ecosysteem'. Bij TA 3.0 zijn niet de processen van de Belastingdienst het uitgangspunt maar de leef- en werkomgeving van burgers en bedrijven. Het betreft hierbij zowel *Embedded Taxes*, oftewel direct aan de transactie(systemen) gekoppelde automatische afdracht van belastingen als zogenoemde *Tax as a Service* oftewel belastingtools al dan niet gekoppeld aan data die aan administratie(systemen) van partijen in de keten zijn te koppelen.

Er zijn in verschillende landen al (kleinere) werkende voorbeelden voorhanden. Zo is in het OESO-visiedocument onder andere de Single Touch Payroll (Australië) opgenomen als voorbeeld waar het gaat om optimalisatie in de loonaangifteketen (datagedreven, event-based, real time compliance). Verdere ontwikkeling langs de lijn van de TA3.0-visie zal echter een radicale functionele en technische transformatie van de belastingheffing van belastingdiensten en van de interactie met burgers en bedrijven vereisen. Daarbij zijn bijvoorbeeld principes als compliance by design en voorinvulling van aangiften leidend. Deze uitgangspunten moeten primair bijdragen aan compliance, doordat fouten worden voorkomen, en daarmee aan effectiever en efficiënter toezicht. Als er minder fouten kunnen worden gemaakt is de verwachting dat er minder toezicht achteraf nodig is, en er minder te corrigeren valt. Net als bij de introductie van de vooringevulde aangifte.

De ontwikkelingen maken dat ook Nederland een antwoord zal moeten formuleren op de vraag hoe we de belastingheffing en -inning in de toekomst duurzaam willen vormgeven. Met het formuleren van een gezamenlijke visie op TA 3.0 nemen de Belastingdienst en DGFZ een eerste stap in een ontwikkel- en implementatietraject dat nog veel jaren in beslag zal nemen. Bij het bepalen van de visie zal onder meer onderzocht worden of het mogelijk is om gegevenskwaliteit te verbeteren door zo vroeg mogelijk in de keten de juiste invoer van gegevens en daarmee de naleving positief te beïnvloeden (compliance by design).

Tegelijk lopen er al een aantal trajecten die aansluiten op de TA 3.0-visie die bij zullen dragen aan efficiëntere en effectievere interactie en toezicht. De Meerjarenstrategie van de Belastingdienst geeft aan dat de Belastingdienst in de periode 2025-2030 al zoveel als mogelijk zal gaan aansluiten bij de financiële systemen van burgers, bedrijven intermediairs en ketenpartners.

Enkele centrale verwachtingen bij deze ontwikkelingen zijn:

- Betere geborgde gegevens vooraf leidt tot minder toezicht achteraf, wat minder (toezichts)lasten betekent voor zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen;
- Voorbeelden als VIA en betaling via iDEAL tonen aan dat daar waar fouten maken niet meer mogelijk is, er ook minder toezicht achteraf nodig blijkt, met minder vragen, benodigde aanpassingen en correcties;
- Automatisch heffen, zoals de tax splitter, geeft zekerheid voor Belastingdienst en ondernemer, dit scheelt administratief werk en maakt toezicht achteraf overbodig.

Het is nu evenwel nog niet mogelijk om concreet aan te geven hoe groot die efficiency winsten dan zullen zijn.

6.4.3 Conclusies besparingsvariant

De Belastingdienst heeft in de onderzoeksperiode te maken met een flinke terugloop in de capaciteit voor toezicht. Oorzaken daarvan zijn onder andere de vertrekregeling en (natuurlijke) uitstroom van veel personeel met ervaring. Ook de Coronacrisis, waarin bijvoorbeeld toezicht ter plaatse niet kon worden uitgevoerd heeft impact gehad. Met een extra besparing van 20% komt het toezicht verder onder druk te staan wat gevolgen zal hebben voor zowel de kwantiteit van toezicht (aantallen controles) als de kwaliteit en effectiviteit van verschillende toezichtsactiviteiten. Een daling in het aantal controles kan ook negatieve consequenties hebben voor de correctieopbrengst en mogelijk op termijn ook op de naleving en de belastinginkomsten. Het op peil houden en versterken van de capaciteit voor toezicht is een opgave. De krapte op de arbeidsmarkt maakt het moeilijk om voldoende gekwalificeerd personeel te vinden. Ook heeft de afgelopen periode (weer) laten zien dat door onvoorziene omstandigheden ineens veel extra personeel nodig kan zijn voor andere dan toezichttaken die wel prioriteit moeten krijgen (bijvoorbeeld Box 3). Een besparing op toezicht van 20% lijkt daarom niet realistisch en wenselijk.

Er zijn alternatieve opties om de toezichtslast voor de Belastingdienst te reduceren, bijvoorbeeld door aanpassingen in wet- en regelgeving en door de continue zoektocht naar efficiëntie in het werk en het toezicht. In verschillende rapporten is gewezen op fiscale regelingen die niet doeltreffend zijn maar wel beslag leggen op capaciteit in uitvoering en handhaving. Of en tot welke besparing het vereenvoudigen of afschaffen van een regeling leidt, moet per geval worden bepaald. Ook voor de opties in de lijn van meer doelmatig werken zijn geen uitgewerkte business cases voorhanden, zodat het niet mogelijk is om concreet te maken welke besparingen op welke termijn zouden zijn te realiseren. Bovendien zijn vaak eerst investeringen nodig en zijn er tal van afhankelijkheden die maken dat eventuele besparingen met veel onzekerheden zijn omgeven.

Op langere termijn lijkt het logisch dat belastingheffing en inning een transitie zullen ondergaan waarbij meer wordt aangesloten bij bestaande financiële systemen en belastingheffing en -inning meer in deze systemen wordt geïntegreerd en wordt geautomatiseerd. De verwachting is dat (daardoor) ook de aard van het toezicht zal verschuiven, zoals de idee van Tax Administration 3.0 duidelijk maakt. Door gebruik te maken van geautomatiseerde systemen en data zal er veel (handmatig) toezicht kunnen vervallen, waarbij mogelijk de vraag naar systeemtoezicht groter wordt.

7 Doeltreffendheid en doelmatigheid toezicht

In dit hoofdstuk wordt onderzoeksvraag 6 beantwoord: in hoeverre is het mogelijk uitspraken te doen over de doeltreffendheid en doelmatigheid van toezicht en de 'beweging naar de voorkant', of is het aannemelijk te maken dat met toezicht en de 'beweging naar de voorkant' de beoogde doelen worden bereikt? Eerst wordt ingegaan op de doelrealisatie (§7.1), daarna op de doeltreffendheid (§7.2) en doelmatigheid (§7.3).

7.1 Doelrealisatie

Doelrealisatie gaat over de beoogde resultaten die de Belastingdienst behaalt op gebieden zoals naleving van regelgeving, klanttevredenheid en de uitvoering van fiscaal toezichtsbeleid. Dit wordt gemonitord en geëvalueerd aan de hand van prestatie-indicatoren in jaarverslagen en andere rapportages van de Belastingdienst.

Qua feitelijke naleving blijkt dat de belastingaangiften voor de vier grote belastingmiddelen tijdig bij de Belastingdienst worden ingediend. De beschikbare cijfers geven ook aan dat het nalevingstekort – dat een indicatie geeft van de juistheid en volledigheid van de ingediende aangiften – bij particulieren en MKB-ondernemers over het algemeen laag is en een dalende trend vertoont gedurende de onderzoeksperiode. Wel is het aantal jaren dat gemeten is beperkt, vaak eens in de twee jaar of met langere intervallen. Ook grote organisaties lijken in hoge mate te voldoen aan de fiscale wet- en regelgeving. Daarnaast bestaat bij alle doelgroepen de indruk dat gevallen van niet-naleving meestal voortkomen uit onbewuste fouten, bijvoorbeeld door onwetendheid of een tijdelijk gebrek aan capaciteit of gelegenheid. Hoewel dit niet uitsluit dat belastingontduiking plaatsvindt, lijkt de omvang daarvan beperkt te zijn.

Onderzoek onder belastingplichtige burgers, bedrijven en fiscaal dienstverleners via onder meer de Fiscale Monitor bevestigt deze bevindingen, en wijst uit dat de belastingmoraal in Nederland gedurende de hele onderzoeksperiode hoog blijft. Hierbij zijn nauwelijks veranderingen of schommelingen zichtbaar. Voor het vertrouwen in de Belastingdienst zijn weliswaar minder metingen beschikbaar, maar ook deze lijken overwegend stabiel te zijn gebleven in de periode 2020-2023.

Om beter te begrijpen hoe uitvoering en handhaving bijdragen aan het behalen van de compliance-doelstellingen, werd in de vorige beleidsdoorlichting aanbevolen om tussendoelen te definiëren. Deze tussendoelen geven richting aan hoe de inspanningen van de Belastingdienst de naleving kunnen bevorderen. Inmiddels heeft de Belastingdienst deze tussendoelen vastgesteld, en spelen ze een centrale rol in de ordening van de begrotingsindicatoren. Verder wordt ook de perceptie van burgers, bedrijven en fiscaal dienstverleners ten aanzien van deze tussendoelen gemeten.

De beleving van de tussendoelen, zoals adequate behandeling, effectief informeren, het bieden van gemak, en het voorkomen en corrigeren van fouten, is in kaart gebracht voor de periode 2020-2023. De meetresultaten voor effectief informeren, het bieden van gemak, en het voorkomen en corrigeren van fouten liggen voor alle doelgroepen gedurende de drie gemeten jaren boven het midden van de schaal, wat erop wijst dat deze aspecten over het algemeen (licht) positief worden beoordeeld. Ook voor het tussendoel "adequate behandeling" geldt dit, met uitzondering van de particuliere belastingplichtigen. Deze groep scoort in alle drie de jaren lager dan de andere doelgroepen en net onder het schaalmidden. Het is niet duidelijk wat de oorzaak is van deze relatief negatievere beoordeling door particulieren.

7.2 Doeltreffendheid

Doeltreffendheid kan worden omschreven als de mate waarin de output (prestaties) van de Belastingdienst leidt tot de gewenste outcome (resultaten).[130] Ofwel het verband tussen wat de Belastingdienst doet en wat daarmee daadwerkelijk wordt bereikt in termen van uiteindelijke doelen of effecten. In termen van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE, 2018) is doeltreffendheid van beleid (i.c. het toezicht door de Belastingdienst) de mate waarin de beleidsdoelstelling dankzij de inzet van de onderzochte beleidsinstrumenten wordt gerealiseerd.

De werking van het toezicht van de Belastingdienst kan op verschillende niveaus worden geëvalueerd en bekeken op doeltreffendheid en ook doelmatigheid: op strategisch niveau (voor de gehele Belastingdienst/populatie), op tactisch niveau (voor doelgroepen) en op operationeel niveau (voor interventies/instrumenten/activiteiten).

Uit eerdere beleidsdoorlichtingen is al gebleken dat het met de beschikbare cijfers en indicatoren niet mogelijk is om op het niveau van de gehele Belastingdienst uitspraken te doen over de oorzaak-gevolg relatie tussen de inspanningen en de doelrealisatie. Daarvoor ontbreekt de benodigde contra-informatie in de vorm van een controlegroep of nulmeting. Voor de Belastingdienst als geheel is het daarnaast niet goed mogelijk om de doeltreffendheid van beleid van toezicht ondubbelzinnig vast te stellen; de beleidsambitie is te veel omvattend[131], de mogelijke activiteiten te omvangrijk en divers en de link tussen beide te complex en diffuus.

De Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst gaat ervan uit dat compliance wordt gerealiseerd door de inzet van een (juiste) mix of combinatie van handhavingsinstrumenten. Daaruit valt af te leiden dat compliance niet is terug te voeren op één instrument of inspanning, maar zich manifesteert door verschillende inspanningen van de Belastingdienst (uitvoering en handhaving, waaronder toezicht). Een effectevaluatie van een afzonderlijk beleidsinstrument zal de mate van compliance dus nooit volledig kunnen verklaren, maar wel meer inzicht bieden.

Aan de hand van de beleidstheorie en door alle cijfers op een rij te zetten kan wel een uitspraak worden gedaan over de mate waarin het aannemelijk is dat de inspanningen doeltreffendheid zijn. In tegenstelling tot het gehele terrein van het toezicht, biedt het operationele niveau van concrete activiteiten en de inzet van specifieke instrumenten meer mogelijkheden om evaluaties uit te voeren die uitspraken kunnen doen over de effectiviteit. Tot nu toe zijn er bijna 60 evaluatieonderzoeken uitgevoerd, die betrekking hebben op iets minder dan de helft van de verschillende toezichtinstrumenten. Opmerkelijk is dat sommige activiteiten en instrumenten meerdere keren zijn onderzocht, wat een breed scala aan inzichten oplevert.

De variëteit aan evaluatieonderzoeken is groot, zowel qua methoden als de onderzochte doelgroepen. Veel evaluaties richten zich op activiteiten die zijn ontworpen om fouten in belastingaangiften te voorkomen en hebben deels een dienstverlenend karakter, zoals attenderingen, handhavingscommunicatie en de VIA. Deze evaluaties maken vaak gebruik van data uit het controleproces om de effectiviteit van deze preventieve inspanningen te beoordelen. Daarnaast zijn er diverse studies uitgevoerd naar aanleiding van pilots die specifiek gericht zijn op het voorkomen van fouten. Dergelijke pilots worden vaak geëvalueerd om te bepalen welke aanpak het meest effectief is.

Evaluaties met een focus op toezicht achteraf komen minder vaak voor. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat het toezicht vooraf nog volop in ontwikkeling is, waardoor er meer geëxperimenteerd wordt met verschillende instrumenten en activiteiten. Dit leidt tot een grotere behoefte om pilots en nieuwe initiatieven te evalueren in vergelijking met de meer gevestigde praktijk van toezicht achteraf.

---

[130] Zie ook het analysekader in figuur 1 in §1.4.

[131] De Belastingdienst wil het liefst alle aspecten van belastingheffing en -inning optimaliseren, alle vormen van fraude elimineren, de klanttevredenheid maximaliseren met optimale aandacht voor de menselijke maat en tegelijkertijd de interne efficiëntie verbeteren en de ICT op orde brengen.

In de onderzoeksperiode hebben een aantal externe factoren het toezicht beïnvloed, zoals blijkt uit de documentenstudie, interviews en onderzoeksexpertise van Panteia. Te noemen zijn:

- enorme toename van zzp'ers (meer toezichtslast voor MKB in termen van belastingcontroles, belastinginning en klantondersteuning),
- krapte op de arbeidsmarkt (lastiger om aan gekwalificeerd personeel te komen),
- juridisering en mondiger wordende burger (meer naar de rechter, toenemend aantal bezwaren[132] als gevolg van de complexiteit van wet- en regelgeving, met als gevolg zwaardere eisen aan de Belastingdienst rond kwaliteit van besluiten, onderbouwing, verantwoording, transparantie, communicatie en dienstverlening,
- de kinderopvangtoeslagaffaire en stopzetten van de Fraude Signaleringsvoorziening (meer aandacht voor de menselijke maat, maatwerk en aandacht voor rechtsstatelijkheid en behoorlijk bestuur)
- de Covid-pandemie (minder bezoeken op locatie),
- druk op de IT-capaciteit (minder in tools geïnvesteerd doordat IT-systemen moesten worden onderhouden, waardoor onderzoeken minder doeltreffend en doelmatig kunnen worden uitgevoerd),
- verplichtingen op het gebied van de AVG, de Baseline Informatiebeveiliging Overheid (BIO), de Archiefwet en de Wet Open Overheid (waardoor minder capaciteit beschikbaar is voor toezichtstaken).

De resultaten van de uitgevoerde evaluaties ondersteunen het beleid van de 'beweging naar de voorkant'. Ze laten zien dat activiteiten en instrumenten die gericht zijn op het voorkomen van fouten, effect hebben en bij kunnen dragen aan de naleving. Dit betekent dat preventieve strategieën, zoals vroege interventies en gerichte communicatie, waardevolle middelen zijn om de kwaliteit van belastingaangiften te verbeteren en daarmee zowel fouten als nalevingsproblemen te verminderen. Tegelijkertijd is het belangrijk dat ook het toezicht achteraf wordt onderzocht, om te zorgen voor een evenwichtige aanpak die effectief is over het gehele spectrum van handhaving en dienstverlening.

Op basis van de verschillende elementen kan worden geconcludeerd dat het toezicht, in combinatie met de strategie van 'de beweging naar de voorkant', grotendeels bijdraagt aan het behalen van de beoogde doelen. Toezicht maakt deel uit van een bredere strategie waarin ook ondersteuning en dienstverlening aan belastingplichtigen centraal staan. Deze integrale benadering van handhaving en daarbinnen dienstverlening heeft een hybride karakter, waarbij toezicht niet alleen repressief is, maar ook preventief en ondersteunend kan werken.

De strategie van de Belastingdienst is consistent uitgewerkt voor verschillende doelgroepen en wordt ondersteund door inzichten uit de literatuur. Dit komt tot uiting in de aanpak waarbij toezichtactiviteiten plaatsvinden in alle fasen van het belastingproces: vooraf, tijdens de actualiteit van de aangifteperiode, en na het indienen van de aangifte. Echter, het is moeilijk om vast te stellen of de uitvoering op alle fronten verloopt zoals beoogd. Dit geldt met name voor de balans tussen inspanningen gericht op preventief toezicht en activiteiten die plaatsvinden na de aangifte.

Nederland kent een hoge mate van fiscale compliance, wat cruciaal is voor een stabiele belastingheffing en -inning. Daarnaast zijn zowel het vertrouwen van belastingplichtigen in de Belastingdienst als de algemene belastingmoraal relatief hoog. De strategie die zich richt op het voorkomen van onbedoelde fouten sluit goed aan bij deze context. Door proactieve interventies en heldere communicatie kan de Belastingdienst burgers en bedrijven ondersteunen om tijdig en correct aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, waardoor onnodige fouten worden verminderd.

Desalniettemin staat de output van toezichtactiviteiten onder druk. Er worden, voor zover zichtbaar, minder activiteiten uitgevoerd, vooral op het gebied van toezicht achteraf. Dit heeft verschillende oorzaken, zoals een verschuiving van middelen naar preventieve maatregelen, capaciteitsproblemen en een veranderende focus in het beleid. Tot nu toe lijken deze veranderingen echter geen significante negatieve gevolgen te hebben voor de doelrealisatie gezien de metingen van de nalevingstekorten. Het is echter van belang om deze verschuivingen

---

[132] Bijvoorbeeld over vermogensrendementsheffing Box 3.

nauwlettend te monitoren om ervoor te zorgen dat de balans tussen preventief en correctief toezicht behouden blijft en beide effectief bijdragen aan een hoge naleving en eerlijk belastingklimaat. Als een beweging met verminderde naleving zich eenmaal heeft ingezet is het heel lastig om de naleving weer op niveau te brengen en komt ook de doeltreffendheid in het geding geven wetenschappelijke studies aan.[133] Een voorbeeld dat een mismatch kan ontstaan tussen de toezichtstrategie en compliance blijkt uit onderzoek van de Auditdienst Rijk. De Auditdienst evalueerde de uitvoering van het toezichtplan arbeidsrelaties en geeft daarbij aan dat, vanwege de politieke keuze om een moratorium in te stellen, er voor het DBA-dossier een mismatch lijkt te bestaan tussen het uitgevoerde toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties en de Uitvoerings en Toezichtstrategie van de Belastingdienst wat leidt tot een sterk gereduceerde compliance. Meerdere medewerkers binnen de Belastingdienst hebben aangegeven dat compliance onder opdrachtgevers sterk is gereduceerd. Waar normaliter een kleine minderheid foutieve aangiftes aanlevert en de meerderheid het goed doet is voor de DBA de tegenovergestelde situatie van toepassing. Het toezicht is daar niet op ingericht. De Auditdienst Rijk geeft aan dat door de complexe wet en regelgeving in combinatie met het handhavingsmoratorium er momenteel geen sprake is van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen.

In de cijfers is verder te zien dat er een toename is van de bestede capaciteit per controle bij met name de boekenonderzoeken van MKB. Uit interviews met brancheorganisaties van belastingadviseurs en accountants geeft men aan dat veel meer dan vroeger wordt gewerkt met afvinklijsten die van A tot Z doorgelopen moeten worden met het bedrijf wat veel tijd kost. Ook wordt gepleit voor de inzet van Artificial Intelligence om de tijd die de Belastingdienst en bedrijven besteden bij een controle van de Belastingdienst te kunnen verminderen. Verder geeft men aan dat de deskundigheid van de inspecteurs in de loop der tijd is afgenomen. Daarbij wordt aangegeven dat dit vooral komt door de enorme uitstroom van personeel bij de vertrekregeling, waardoor veel senioren zijn uitgestroomd en vervangen door junioren. Wellicht is dit een tijdelijk effect, maar in de onderzoeksperiode wordt dit door brancheorganisaties als minder doeltreffend ervaren.

7.3 Doelmatigheid

Doelmatigheid kan op twee manieren worden bedoeld: doelmatigheid van het beleid (kosteneffectiviteit) en doelmatigheid van de bedrijfsvoering. 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? In termen van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE, 2018) is doelmatigheid de mate waarin het optimale effect tegen zo min mogelijk kosten en ongewenste neveneffecten wordt bewerkstelligd.

Bij doelmatigheid van de bedrijfsvoering gaat het om de relatie tussen middelen (input) en prestaties/resultaten (output/outcome): was het mogelijk geweest om met dezelfde middelen (geld, capaciteit, etc.) meer prestaties / resultaten te realiseren? [134]

De personele kosten en de menscapaciteit voor toezicht nemen af bij de Belastingdienst, zoals blijkt uit hoofdstuk 6. Dit zou een negatief effect kunnen hebben op de compliance. De nalevingstekorten zijn echter juist licht afgenomen. Dit betekent dat ondanks minder toezichtscapaciteit er een verbeterde of stabiele naleving wordt waargenomen. Dat klinkt als doelmatiger, maar de relatie tussen effecten van toezicht en naleving zijn complex en ook van externe factoren afhankelijk waardoor dat lastig is vast te stellen.

Om verder over de doelmatigheid van beleid een uitspraak te kunnen doen, is vereist dat er zicht is op hoe doeltreffend het beleid is. Omdat geen uitspraken kunnen worden gedaan over doeltreffendheid van het gehele beleid van de Belastingdienst, kunnen ook geen harde conclusies worden getrokken over doelmatigheid van het beleid als geheel.

---

[133] Zie ook de wetenschappelijke literatuur die op dat risico wijst genoemd in §3.4.

[134] Zie ook het analysekader in figuur 1 in §1.4.

Als het gaat om de doelmatigheid van de bedrijfsvoering is inzicht nodig in de uitgevoerde activiteiten en de kosten die daarmee gemoeid zijn. Daartoe moeten kosten kunnen worden uitgesplitst naar toezichtsinstrumenten en/of meer gedetailleerd naar activiteiten of instrumenten die tot een beleidsinstrument behoren. Een uitsplitsing daarna naar bedrijfsonderdeel biedt inzicht in waar de voornaamste uitgaven zitten. Beoordeeld kan dan 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. Gedetailleerd inzicht in de kosten of uitgaven per activiteit of instrument gekoppeld aan toezicht ontbreekt echter in het uitgavenmodel dat de Belastingdienst tijdens de onderzoeksperiode hanteert. De vraag of de capaciteit en middelen juist zijn ingezet qua doelmatigheid is daardoor niet te beantwoorden.

8 Aanbevelingen

Eerst wordt teruggeblikt op de aanbevelingen uit de vorige beleidsdoorlichting (§8.1), waarna aanbevelingen worden gedaan op grond van de huidige evaluatie van het toezicht van de Belastingdienst (§8.2).

8.1 Terugblik op aanbevelingen vorige beleidsdoorlichting

In het rapport van de vorige Beleidsdoorlichting toezicht, opsporing en massale processen Belastingdienst zijn de volgende aanbevelingen gedaan:

1. **vul de beleidsstrategie aan**, zodat niet alleen de handhaving (dienstverlening, toezicht en opsporing) wordt uitgewerkt, maar ook uitvoering (massale processen) in samenhang wordt beschreven;
2. **formuleer scherpere tactische en operationele tussendoelen** (doelenhiërarchie), met daarop gebaseerde (aanvullende) prestatie-indicatoren om zo meer inzicht te krijgen in de effecten van het beleid en deze zo (meer) aannemelijk te maken;
3. **vergroot het inzicht in de kosten/uitgaven** op het niveau van activiteiten en handhavingsinstrumenten;
4. **verbeter de wijze van effectmeting** en het uitvoeren van systematisch evaluaties.

Hierna wordt voor elk van de aanbevelingen ingegaan in hoeverre de aanbevelingen opvolging hebben gekregen.

1) Aanvulling beleidsstrategie, zodat niet alleen de handhaving (dienstverlening, toezicht en opsporing) wordt uitgewerkt, maar ook uitvoering (massale processen) in samenhang wordt beschreven
Deze aanbeveling is gestructureerd opgepakt. Voortbordurend op de Uitvoerings- en Toezichtsstrategie is in 2022 de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie verschenen, alsmede een Meerjarenvisie 2020-2025. Na de toeslagenaffaire is er daarbij ook veel meer aandacht gekomen voor menselijke maat, maatwerk, behoorlijk bestuur en rechtstatelijk handelen. Daarover zijn verschillende kaders ontwikkeld die in §2.8 zijn belicht.
Het verbeteren van de beleidsstrategie blijft daarbij een doorlopend proces van aanpassing en verbetering. De strategie helpt in verschillende situaties de juiste keuzes te maken bij de uitvoering van (semi-) massale processen en bij de inzet van een mix aan dienstverlening, toezicht en opsporing onderbouwd door wetenschappelijke inzichten.

2) Scherpere formulering tactische en operationele tussendoelen met prestatie-indicatoren
De Belastingdienst heeft in de periode 2017 tot en met 2023 aanzienlijke inspanningen geleverd om tactische en operationele tussendoelen beter te formuleren en prestatie-indicatoren scherper te stellen. Om beter te begrijpen hoe uitvoering en handhaving bijdragen aan het behalen van de compliance-doelstellingen, werd in de vorige beleidsdoorlichting aanbevolen om tussendoelen te definiëren.[135] Deze tussendoelen geven richting aan hoe de inspanningen van de Belastingdienst de naleving kunnen bevorderen. Inmiddels heeft de Belastingdienst deze tussendoelen vastgesteld, en spelen ze een centrale rol in de ordening van de begrotingsindicatoren. Verder wordt ook de perceptie van burgers, bedrijven en fiscaal dienstverleners ten aanzien van deze tussendoelen gemeten.

Er is vooruitgang geboekt in de richting van meer kwalitatieve en relevante prestatie-indicatoren, met een focus op toezicht en handhaving in brede zin. Deze indicatoren richten zich niet alleen op de output (zoals het aantal behandelde aangiften), maar ook op de outcome (zoals klanttevredenheid en de mate van naleving). Op het gebied van managementinformatie is gewerkt aan een set effectgerichte key performance indicators (kpi's) zodat betere sturing mogelijk is op het bereiken van strategisch doelen: het bevorderen van compliance, de bereidwillige naleving door burgers en bedrijven van de regelgeving. Deze kpi's zijn voor het eerst opgenomen in de Begroting IX - Financiën 2021. De oude kpi's hadden overwegend betrekking op repressieve instrumenten; de herziene set indicatoren en kengetallen sluit beter aan bij de strategie die er juist ook op is

[135] De tussendoelen zijn: adequate behandeling, effectief informeren, nakomen verplichtingen vergemakkelijken en corrigerend optreden bij niet-naleving.

gericht dat fouten worden voorkomen en burgers en bedrijven uit zichzelf fiscale regels (kunnen) naleven. Er zijn echter te weinig kpi's die zien op alle separate toezichtsinstrumenten, waardoor de doeltreffendheid daarvan niet kan worden gevolgd over de jaren.

3) Vergroting inzicht in de kosten / uitgaven
In de jaren na 2017 is de Belastingdienst begonnen met het verbeteren van de financiële sturing en verantwoording. Dit omvatte het opzetten van betere kostentoewijzingsmodellen, waarbij meer gedetailleerde informatie werd verzameld over de kosten van specifieke activiteiten en handhavingsinstrumenten. Om het inzicht in kosten en uitgaven verder te vergroten, heeft de Belastingdienst ook geïnvesteerd in verbeteringen op het gebied van IT-systemen en datamanagement, zie ook Bijlage 1. Echter, er blijven uitdagingen bestaan, vooral in het verkrijgen van een volledig geïntegreerd beeld van kosten per activiteit of instrument. Zo is tijdens de onderhavige evaluatie van toezicht gebleken dat het kenmerken van de kosten van toezicht naar toezichtsinstrumenten veel discussie heeft opgeleverd en veel doorlooptijd heeft gekost over welke uren en kosten uit het systeem kunnen worden toegerekend aan toezicht. Dat was noodzakelijk om te bepalen vanuit welk bedrag van toezichtskosten geredeneerd moest worden vanuit de 20%-besparingsvariant (zie §6.4). Het vergroten van inzicht in kosten van toezicht blijft een doorlopend proces dat verdere aandacht en verfijning vereist.

4) Verbetering wijze effectmeting
De aanbeveling ging erover om daar waar het kan effectmeting van activiteiten en handhavingsinstrumenten uit te voeren, waarbij de tussendoelen die het instrument beoogt te realiseren als criterium kunnen dienen. Hier is nog steeds verbetering mogelijk. Zoals uit de conclusies in hoofdstuk 5 over de evaluaties blijkt zijn verwachtingen of hypotheses over resultaten of effectgrootte er doorgaans niet. Ook aan het onderliggende mechanisme of een instrumenttheorie wordt doorgaans geen aandacht besteed. Bij gevolg wordt er in de evaluaties wel gekeken naar de effecten op naleving vooral op korte termijn, maar blijven effecten op tussendoelen en compliance bevorderende factoren doorgaans buiten beeld. Dit met uitzondering van een beperkt aantal evaluaties waar dat wel het geval was.

8.2 Aanbevelingen op grond van de evaluatie toezicht

Zoals in paragraaf 7.2 is aangegeven is het voor de Belastingdienst als geheel niet goed mogelijk om de doeltreffendheid van beleid van toezicht ondubbelzinnig vast te stellen. Aan de hand van de beleidstheorie en door alle cijfers op een rij te zetten kan wel een uitspraak worden gedaan over de mate waarin het aannemelijk is dat de inspanningen doeltreffendheid zijn. Zo is ten aanzien van de 'beweging naar de voorkant' geconcludeerd dat activiteiten en instrumenten gericht zijn op het voorkomen van fouten, effect hebben en bij kunnen dragen aan de naleving. Verder is opgemerkt dat de strategie van de Belastingdienst consistent is uitgewerkt voor verschillende doelgroepen en wordt ondersteund door inzichten uit de literatuur. Daarnaast is sprake van een hoge mate van fiscale compliance, vertrouwen en belastingmoraal. Door proactieve interventies en heldere communicatie kan de Belastingdienst burgers en bedrijven ondersteunen om tijdig en correct aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, waardoor onnodige fouten worden verminderd. De Belastingdienst heeft daarmee belangrijke stappen gezet en deze ontwikkelingen laten zien dat de organisatie goed op weg is, maar dat verdere verfijning en verbetering nodig blijven. In dat kader doet Panteia de volgende aanbevelingen[136]:

1. **Verbreed de scope van de volgende evaluatie naar toezicht en dienstverlening eventueel apart naar doelgroep of middel.** Een evaluatie van alleen toezicht levert beperkingen en moeilijkheden op in de afbakening. Er zijn overlappende gebieden tussen toezicht en andere activiteiten, zoals dienstverlening, die moeilijk te scheiden zijn. Ook is er geen afgekaderd en overkoepelend (beleids)plan uitsluitend gericht op toezicht. Dit maakt het lastig om toezicht als een op zichzelf staand domein te evalueren. Daarnaast zijn er instrumenten van de Belastingdienst die een hybride karakter hebben omdat ze zowel op toezicht als op dienstverlening zijn gericht. Een gedachte is ook om de scope nog breder te trekken met naast toezicht en

[136] We benoemen eerst kernachtig in één zin de aanbeveling, waarna we aangeven op grond van welke bevinding we deze aanbeveling doen.

dienstverlening ook opsporing om daarmee aan te sluiten bij het begrip handhaving in brede zin. Gezien de omvang is het dan beter om in te zoomen op deelonderzoeken per doelgroep of per middel.

2. **Meet nalevingstekorten jaarlijks voor de doelgroepen particulieren en MKB**. Hoewel er een positieve trend zichtbaar is met betrekking tot de nalevingstekorten (deze zijn gedaald over een langere tijd) is het niet gezegd dat dit vanzelfsprekend blijvend is. Het feit dat het toezicht achteraf aan het dalen is, brengt een potentieel risico met zich mee. Een vermindering van toezicht achteraf kan op de lange termijn een negatieve invloed hebben op het nalevingsgedrag, doordat belastingplichtigen minder gecontroleerd worden. Er is een kans dat als belastingplichtigen langere tijd geen controle ervaren, hun bereidheid om regels na te leven kan afnemen. [137] Hierdoor kan het nalevingsgedrag verslechteren op de lange termijn. Op basis daarvan bevelen we aan om de nalevingstekorten voor elk van de middelen jaarlijks te meten. Dit zorgt ervoor dat er tijdig inzicht ontstaat in mogelijke negatieve ontwikkelingen en dat waar nodig maatregelen kunnen worden genomen om de naleving te waarborgen.

3. **Voer empirisch onderzoek uit over dalend toezicht achteraf en het effect op naleving**. Er bestaat wetenschappelijke veronderstelling dat wanneer het toezicht achteraf afneemt, dit kan leiden tot verminderde naleving van regels of voorschriften.[138] Er is echter nog onvoldoende bewijs om deze relatie vast te stellen. Er is nog geen empirisch onderzoek verricht naar het effect van dalend toezicht achteraf, waardoor het nodig is om hypothesen hierover te testen en meer inzicht te krijgen in de verbanden tussen toezicht en naleving. De aanbeveling richt zich dus op het vullen van deze kennisleemte door middel van empirisch onderzoek, wat nodig is om de relatie tussen verminderd toezicht en naleving beter te begrijpen en te onderbouwen. Onderzoek met het doel om daaromtrent hypotheses te testen, verbanden te ontdekken of fenomenen te begrijpen is nodig, ook omdat toezicht achteraf in de onderzoeksperiode vaak is teruggelopen en een restpost is qua capaciteit.

4. **Zorg voor een betere labeling in het uren-/kostensysteem om toezicht te kenmerken**. Tijdens de evaluatie is het lastig gebleken om op een eenduidige en snelle manier vast te stellen welke uren en kosten precies aan toezichtactiviteiten waren besteed. De evaluatie bracht aan het licht dat er regelmatig interne overleggen bij de Belastingdienst ontstonden over welke kosten uit het systeem als toezichtsgerelateerd konden worden aangemerkt. Deze onduidelijkheden en discussies zorgden ervoor dat het proces vertraagde, wat resulteerde in extra tijd en moeite om tot consensus te komen over de toerekening van kosten en fte's aan toezicht. Om dergelijke vertragingen en discussies in de toekomst te voorkomen adviseren wij om het uren-/kostensysteem beter te labelen. Dit betekent dat er helderdere en meer gedetailleerde labels moeten worden gebruikt om toezichtsactiviteiten nauwkeurig te identificeren en vast te leggen, zodat er geen twijfel bestaat over de toerekening van de kosten en ingezette fte's.

5. **Stel een acceptabel risiconiveau vast en bepaal zo de minimaal benodigde capaciteit voor toezicht**. Momenteel bestaat er onduidelijkheid over hoever men kan gaan met het verminderen van toezicht achteraf. Daarnaast heeft het toezicht achteraf in de onderzoeksperiode vaak als sluitstuk gefungeerd door capaciteitsvereisten op andere terreinen. Het toezicht werd vaak beperkt door andere prioriteiten die extra capaciteit vereisten, waardoor toezicht minder aandacht en middelen kreeg. Dat is de ene kant van het verhaal. De andere kant van het verhaal is dat vermindering van het toezicht achteraf een bewuste keuze is van de Belastingdienst op basis van de UHS. Dit is gebaseerd op de veronderstelling dat door eerder in het proces, "aan de voorkant", interventies en controles te plaatsen, het toezicht achteraf minder nodig is. Het idee is dat door risico's vroegtijdig te identificeren en beheersen, er minder capaciteit en aandacht nodig is voor latere toezichtstaken. Er wordt verondersteld dat door proactieve maatregelen ("beweging naar de voorkant") minder achteraf toezicht nodig is, maar er is geen helder kader voor het acceptabele risiconiveau van verminderd toezicht achteraf. Zonder duidelijk gedefinieerd risiconiveau blijft onduidelijk hoeveel capaciteit voor toezicht achteraf werkelijk nodig is, wat leidt tot onzekerheid over de balans tussen preventieve maatregelen en controle achteraf. Er ontbreekt een duidelijke methodologie om

[137] Zie ook de wetenschappelijke literatuur die op dat risico wijst genoemd in §3.4.
[138] Zie ook de wetenschappelijke literatuur die op dat risico wijst genoemd in §3.4.

te bepalen wat een acceptabel risiconiveau is en hoeveel toezichtscapaciteit er minimaal nodig is om het risiconiveau te waarborgen. Hierdoor wordt het onduidelijk hoever men kan gaan met het verminderen van toezicht achteraf. Daarom bevelen wij aan te bepalen welk niveau van risico als aanvaardbaar wordt beschouwd, zodat duidelijk is hoeveel toezicht achteraf minimaal nodig is om binnen deze risicoacceptatie te blijven. Een eerste stap is empirisch onderzoek uitvoeren om te bepalen of er een acceptabel risiconiveau kan worden vastgesteld.

6. **Onderzoek of het mogelijk is om voor elk toezichtsinstrument een kpi te ontwikkelen**. Er zijn te weinig kpi's die zien op alle separate toezichtsinstrumenten. Voor met name nog niet alle instrumenten vóór aangifte en tijdens de actualiteit zijn indicatoren ontwikkeld. Zonder deze kpi's was het niet mogelijk om vast te stellen of en hoe effectief een toezichtinstrument functioneerde in vergelijking met eerdere jaren of met andere instrumenten. Met name bij een evaluatie over een langere periode is het daardoor moeilijk om trends te identificeren en de prestaties van toezichtinstrumenten te analyseren. Het ontwikkelen van kpi's voor elk van de toezichtsinstrumenten is ondanks de inzet van een mix van instrumenten binnen handhavingsregie belangrijk. Hoewel er een mix van toezichtsinstrumenten wordt ingezet, werkt niet elk instrument even effectief voor elke doelgroep of situatie. Kpi's helpen de effectiviteit van elk afzonderlijk instrument te meten, zodat duidelijk wordt welk instrument in welke context het meeste resultaat oplevert en in welke samenhang tot de mix van instrumenten. Door het meten van prestaties van elk toezichtsinstrument kan de Belastingdienst beter bepalen waar ze haar middelen het meest effectief kan inzetten. Dit zorgt ervoor dat middelen niet worden verspild aan instrumenten die minder effectief zijn.

7. **Onderzoek of en in hoeverre de initiatieven menselijke maat en maatwerk de passendheid van toezicht waarborgen**. Omdat de initiatieven genoemd in §2.8 nog te recent zijn, zijn deze niet meegenomen in de onderhavige evaluatie van toezicht. De initiatieven voor menselijke maat en maatwerk zijn pas geïntroduceerd, waardoor er nog onvoldoende duidelijkheid is over hun effectiviteit, toepassing en impact in de praktijk. Het onderzoek zou dan gericht moeten zijn op het evalueren van deze nieuwe initiatieven om vast te stellen of zij daadwerkelijk het gewenste effect hebben. Een onderzoek daarnaar komend jaar of het jaar erop kan inzicht geven of bijsturing nodig is.

8. **Hervat het toezicht op schijnzelfstandigheid**. Het handhavingsmoratorium schijnzelfstandigheid, dat sinds 2016 van kracht is, hield in dat er nauwelijks actief toezicht of handhaving plaatsvond op schijnzelfstandigheid bij opdrachtgevers. Dit moratorium werd op grond van een politieke keuze ingesteld vanwege de complexe en onduidelijke regelgeving rondom de Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA). De bedoeling is dat het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 wordt opgeheven, zodat weer meer toezicht plaatsheeft. De teruggelopen compliance ondersteunt die ontwikkeling, al blijven de regels waarschijnlijk lastig te handhaven. Dat is tenslotte al enkele decennia het geval. Het valt te overwegen om in deze context te onderzoeken of ook hier een beweging naar de voorkant mogelijk is door meer proactieve communicatie om fouten te voorkomen.

9. **Onderzoek of meer evaluaties op separate toezichtsinstrumenten nodig zijn en neem bij evaluaties effecten op tussendoelen en compliance bevorderende factoren mee**. Op basis van de onderhavige evaluatie toezicht is vastgesteld dat iets meer dan de helft van de instrumenten niet is geëvalueerd in de onderzoeksperiode. Studies met een focus op toezicht achteraf hebben veel minder plaatsgevonden. Onderzoek voor welke toezichtsinstrumenten een evaluatie nodig is en voer deze uit voor de hernieuwde evaluatie toezicht of breder over een aantal jaren. Breng in de evaluaties ook de effecten in kaart op tussendoelen en compliance factoren. Om de doelmatigheid te kunnen beoordelen kunnen ook gelijk de kosten en de inzet van fte's meegenomen worden die aan het toezichtsinstrument zijn toe te rekenen.

10. **Onderzoek de verdere mogelijkheden voor het gebruik van moderne tooling en Artificial Intelligence (AI) in zijn algemeenheid en in het bijzonder om de tijd die de Belastingdienst en bedrijven besteden bij een controle van de Belastingdienst te verminderen**. De Belastingdienst maakt al gebruik van AI met strikte waarborgen en onder voortdurende evaluatie om herhaling van fouten uit het verleden te voorkomen en om te zorgen dat het toezicht eerlijk, transparant en rechtmatig blijft. Uit een aantal interviews met het georganiseerde bedrijfsleven komt naar voren dat door de inzet van AI de Belastingdienst het toezicht op bedrijven efficiënter kan maken door meer gebruik te maken van AI-modellen en moderne tooling. Uiteraard met inachtneming van de AVG- en privacyregels. Bijvoorbeeld relevante informatie opvragen en koppelen, waardoor controles meer gericht en korter kunnen zijn. Daarbij kan AI benut worden door meer directe integratie met boekhoudsystemen van bedrijven, waardoor relevante gegevens automatisch en veilig kunnen worden gedeeld met de Belastingdienst. Dit proces zou de noodzaak voor minder geautomatiseerde gegevensoverdracht elimineren, wat niet alleen tijd bespaart voor bedrijven, maar ook het risico op fouten en onduidelijkheden tijdens controles vermindert. AI kan ook gebruikt worden om documenten automatisch te verifiëren en te beoordelen, waardoor de tijd die bedrijven besteden aan het verstrekken van extra informatie of verduidelijking aanzienlijk kan worden verkort. Dit leidt tot minder administratieve lasten en kortere controletijden, waardoor bedrijven minder tijd kwijt zijn aan belastingcontroles.

Bijlage 1 Ontwikkelingen beleid gerelateerd aan toezicht 2017-2023

Op basis van de jaarplannen / jaarrapportages en voortgangsrapportages zijn een aantal ontwikkelingen te schetsen die het beleid rond toezicht raken in de periode 2017-2023. Per jaar zijn de volgende ontwikkelingen te onderkennen:

- **2017:**
  - Begin 2017 zijn de dienstverlening en het toezicht aangepast. Toezicht en handhaving worden gericht op die burgers en bedrijven die zich pogen te onttrekken aan hun wettelijke verplichting, waarbij de Belastingdienst het voor goedwillende burgers en bedrijven zo makkelijk mogelijk moet maken.
  - De Investeringsagenda is in 2017 herijkt. Met de herijking van de investeringsagenda is concreet geworden welke werkprocessen in welk tempo kunnen worden verbeterd bij de Belastingdienst. Tevens zijn maatregelen genomen om kritieke functies weer snel te vervullen, omdat als gevolg van de vertrekregeling medewerkers de Belastingdienst hadden verlaten.
  - In lijn met de aanbevelingen van de Commissie onderzoek Belastingdienst van 27 januari 2017 is de Topstructuur aangepast. De nieuwe Topstructuur heeft als doel de interne sturing en interne beheersing van de Belastingdienst en het toezicht vanuit het Ministerie van Financiën te verbeteren. Op 21 september 2017 is de nieuwe topstructuur Belastingdienst ingevoerd. In de nieuwe Topstructuur is een duidelijke scheiding gemaakt tussen kaderstelling, uitvoering en control.
- **2018:**
  - Met de brief 'Beheerst vernieuwen' van 26 april 2018 is een andere invulling gegeven aan de vernieuwingsopgave van de Belastingdienst.[139] Waar eerder werd gewerkt vanuit een massief programma, is met Beheerst vernieuwen de beperking in het verandervermogen van de Belastingdienst erkend op het gebied van ICT en op het gebied van managementinformatie en personeel.
  - De Belastingdienst stond voor een forse wervingsopgave als gevolg van de vertrekregeling en de reguliere uitstroom. De wervingsdoelen zijn niet altijd gehaald, waarna de werving is geïntensiveerd.
  - In de Jaarrapportage is aangegeven dat met de implementatie van de Topstructuur de interne sturing bij de Belastingdienst is verbeterd. Het gaat om managementinformatie, risicomanagement en de planning- en controlcyclus (P&C-cyclus). Vanwege de samenhang is in oktober 2018 besloten dit programmatisch aan te pakken met de inrichting van het Programma Managementinformatie en Risicomanagement. Vanaf 1 januari 2019 is een nieuwe opzet van externe verantwoordingsrapportages toegepast in de vorm van Jaarplannen.
- **2019:**
  - Aangegeven is dat het toezicht onder druk is komen te staan. Er is een plan van aanpak opgesteld om de opgelopen achterstanden in het reguliere proces zo spoedig mogelijk in te lopen. De grote instroom van nieuwe medewerkers vraagt veel begeleiding van de meer ervaren medewerkers. Op korte termijn gaat dit ten koste van de beschikbare capaciteit voor uitvoerings- en toezichtwerkzaamheden. Uit werklastanalyses blijkt dat de capaciteit voor toezicht en de massale administratieve processen onder druk staat en uitbreiding behoeft.
  - Op het gebied van managementinformatie is gewerkt aan een set effectgerichte key performance indicators (kpi's) zodat betere sturing mogelijk is op het bereiken van strategisch doelen: het bevorderen van compliance, de bereidwillige naleving door burgers en bedrijven van de belastingregelgeving. Deze kpi's worden voor het eerst opgenomen in de Begroting IX - Financiën 2021.
  - Voor de doelgroep Particulieren zijn meer gegevens vooraf ingevuld in de online aangifte en is een dalende trend gesignaleerd in de behoefte aan hulp bij de aangifte. Directie P had meer mensen in willen zetten op het behandelen van aangiften, maar moesten medewerkers vrij maken voor het behandelen van bezwaren. Daarnaast zijn minder aangiften behandeld omdat veel tijd is besteed aan het opleiden van nieuwe medewerkers. Aanvullingen op een ingediende aangifte worden niet meer als

[139] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, 31 066 Nr. 403, 26 april 2018.

bezwaar behandeld, maar als verzoek om ambtshalve aanpassing van de aanslag. Selecteren van de risico's gaat nu geautomatiseerd. Als een aanvulling een laag risico heeft, dan is geen intensief toezicht meer nodig en wordt de aanslag aangepast.

- Voor de doelgroep bedrijven wordt gerichter gecommuniceerd naar starters via bijeenkomsten. Om btw-fraude te voorkomen is bijzonder toezicht gehouden op startende ondernemers aan de hand van een verbeterd en geautomatiseerd systeem van risicoselectie dat landelijk is ingevoerd. Er zijn convenanten afgesloten met fiscaal dienstverleners als invulling van het horizontale toezicht en meer externe softwarepakketten zijn gecertificeerd waardoor minder fouten in aangiften voorkomen. Met 1800 grote organisaties is een individueel convenant afgesloten voor deelname aan het horizontaal toezicht. De intentie was om meer tijd te besteden aan vooroverleg en bezwaarbehandeling, waardoor minder mensen konden worden ingezet op toezichtactiviteiten zoals aangiftebehandeling en boekenonderzoeken. Ook is meer tijd besteed aan het begeleiden van nieuwe medewerkers. Daardoor zijn minder aangiften handmatig gecontroleerd en zijn ook minder boekenonderzoeken gedaan dan in voorgaande jaren. Door meer te doen aan handhavingscommunicatie wordt aan bepaalde doelgroepen extra aandacht besteed, waardoor de gedachte is dat met minder boekenonderzoeken kan worden volstaan.

- **2020:**
  - Om de ambtelijke sturing te versterken is begin 2020 besloten de Belastingdienst te ontvlechten per begin van het volgend jaar zijn Toeslagen en Douane formeel gepositioneerd als directoraat-generaal, naast het directoraat-generaal van de Belastingdienst waar zij tot dan toe onderdeel van uitmaakten. De aanpak van de problemen bij de Belastingdienst over het herstel van de gevolgen van fouten bij de kinderopvangtoeslag vergde meer aandacht dan vooraf werd ingeschat. Het jaar 2020 is het laatste jaar waarin ervaren medewerkers konden uitstromen op basis van de vertrekregeling. Met de brief van 14 september 2020 met als titel 'Op weg naar de beste Belastingdienst voor Nederland' is de Tweede Kamer geïnformeerd over de stand van zaken van de verbeteringen bij de Belastingdienst en de plannen voor de komende periode, op het gebied van klantgerichte dienstverlening, effectief toezicht en fraudebestrijding, ICT-organisatie, personeel en cultuur.[140]
  - In 2020 speelde ook het oneigenlijk gebruik van de Fraude Signalering Voorziening (FSV). In reactie hierop zijn verschillende processen en applicaties voor risicoselectie (tijdelijk) stopgezet, omdat deze niet (geheel) aan de AVG voldeden, of omdat onzekerheid bestond over de aanwezigheid van voldoende waarborgen en het voldoen aan wet- en regelgeving.
  - De Tweede Kamer is via een brief geïnformeerd over het programma Herstellen, Verbeteren en Borgen (HVB).[141]
  - Door de Covid-pandemie is zowel de dienstverlening als het toezicht onder druk komen te staan. Gedurende de Coronaperiode heeft een aantal toezichtactiviteiten niet kunnen plaatsvinden. Vanwege de landelijke maatregelen ter bestrijding van Corona moesten buitenactiviteiten, zoals het afleggen van bedrijfsbezoeken en het uitvoeren van boekenonderzoeken op locatie, vanaf eind maart 2020 worden opgeschort. Van deze lijn kon alleen worden afgeweken in specifieke gevallen, zoals bij ondermijning en bij vrees voor verduistering.
  - Specifiek voor de doelgroep Particulieren:
    > In 2020 is de VIA opnieuw uitgebreid en wel met gegevens over persoonsgebonden aftrek en resultaat uit overige werkzaamheden.
    > In 2020 zijn veel minder aangiften handmatig behandeld dan de bedoeling was. Dit hield verband met de beschikbare capaciteit. In 2020 zijn zo'n 50 medewerkers vanuit het toezichtproces van Particulieren ingezet bij Toeslagen om daar te werken aan de compensatie voor gedupeerden bij de kinderopvangtoeslag. Daarnaast is prioriteit gegeven aan het wegwerken van achterstanden bij bezwaren. Wel zijn in 2020 een aantal (thematische) toezichtacties uitgevoerd ('Resultaat uit overige werkzaamheden' en 'contante giftenaftrek').

---

[140] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, 31 066 Nr. 700, 14 september 2020.

[141] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, 31 066 Nr. 709, 13 oktober 2020.

- Specifiek voor de doelgroep MKB:
  > Door Corona was in veel branches waar extra toezicht zou zijn gehouden dat niet goed mogelijk, zoals in de landbouw, horeca, autohandel en uitzendwezen. Bij het inzetten van de handhavingscapaciteit zijn keuzes gemaakt, omdat deze voor de buitenwerkzaamheden niet kon worden ingezet. Om de beste bijdrage te leveren aan de compliance is de inzet op dienstverlening versterkt.
  > In maart 2020 is begonnen met - voorafgaand aan een te versturen vragenbrief of opgelegde correctie - telefonisch contact te zoeken met de ondernemer of fiscaal dienstverlener. Vanwege de positieve reacties en effecten (voorkomen van fouten en onduidelijkheden) is besloten deze werkwijze voortaan als standaard te hanteren.
- Specifiek voor de doelgroep GO:
  > Door Corona is vertraging opgelopen bij het opstarten en afhandelen van de boekenonderzoeken, behandeling van aangiften en opleggen aanslagen. Daarnaast is door Corona de dienstverlening en toezicht richting bedrijven onder druk komen te staan, omdat de mogelijkheid voor fysiek klantcontact noodgedwongen afnam. Er zijn ook minder bedrijfsgesprekken gevoerd.
  > Om tot een meer gefocuste klantbehandeling te komen is de Corona Impact Tool ontwikkeld en in gebruik genomen. Met deze tool kan het klantbeeld van grote organisaties actueel gehouden worden met informatie over de gevolgen van de Coronacrisis op de bedrijfsvoering en de financiële positie van de grote organisaties. Daardoor is GO beter in staat, gegeven de specifieke situatie van individuele klant, te differentiëren in het toezicht en maatwerk toe te passen. Tevens is er in 2020 sprake geweest van een terugloop van toezichtactiviteiten.
  > In 2020 is gestart met het uitwerken van de instrumenten voor klantcategorieën, waaronder het vervolgonderzoek naar "meer inzicht in de naleving van wet- en regelgeving door grote ondernemingen en de effecten van haar werk". Eén van de doelstellingen voor 2020 was de doorontwikkeling van de uitvoerings- en toezichtstrategie en de implementatie van de doorontwikkeling van het Horizontaal Toezicht. In de eerste maanden van 2020 is het klantenpakket van de directie GO toebedeeld naar de nieuw onderscheiden toezichtcategorieën (Top, Groot en Middelgroot) en zijn voorbereidingen getroffen voor de implementatie van de doorontwikkelde uitvoerings- en toezichtstrategie waar het doorontwikkelde Horizontaal Toezicht onderdeel van uit maakt. Organisaties in de categorie Middelgroot kunnen via convenanten met fiscaal dienstverleners deelnemen aan horizontaal toezicht. In 2020 is de vernieuwde werkwijze uitgewerkt in de nieuwe 'Leidraad Grote Ondernemingen'. Als gevolg van Corona zijn niet alle individuele gesprekken met klanten over de doorontwikkeling van horizontaal toezicht eind 2020 gestart. Om druk op klanten en medewerkers te voorkomen is daarom besloten dat de transitieperiode van het oude naar het nieuwe horizontaal toezicht in bepaalde omstandigheden kan worden verlengd tot 2023.

- **2021**
  - Met het rapport 'Ongekend onrecht' van de Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (POK)[142] is de noodzaak van versterking van dienstverlening en meer aandacht voor de menselijke maat nog eens extra benadrukt.
  - In februari 2021 is de functie van 5.1.2e ingesteld. 5.1.2e heeft op basis van gesprekken geïdentificeerd voor welke onderwerpen concrete verbeteringen nodig zijn. Het gaat daarbij om een breed scala van onderwerpen, waaronder de behandeling van medewerkerssignalen over hardheden en rechtsstatelijkheid en de daling van het toezicht achteraf.
  - Ondanks de Covid-pandemie is de compliance, zoals die tot uiting komt in de begrotingsindicatoren 'tijdig aangifte', 'juiste en volledige aangifte' en 'tijdig betalen', op peil gebleven. Ook de gemeten klanttevredenheid voldeed aan de in de begroting gestelde normen.
  - Er is door het ministerie van Financiën een analyse uitgevoerd over het niveau van 'toezicht achteraf' in de periode 2016-2019. Uit het onderzoek blijkt dat bij de drie doelgroepen Particulieren, MKB en Grote ondernemingen het niveau van toezicht achteraf is gedaald. De Belastingdienst geeft aan de dalende

[142] Brief van de parlementaire ondervragingscommissie aan de Tweede Kamer, 35 510 Nr. 2, 17 december 2020.

trends in het toezicht achteraf als een risico voor de compliance te zien. Om die reden maakt de Belastingdienst een actieplan. Verder is in 2021 de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie geactualiseerd.

- Uit de Fiscale Monitor 2021 blijkt dat het vertrouwen in de Belastingdienst onder druk staat. Het vertrouwen in de Belastingdienst daalt sinds 2019 bij burgers en MKB-bedrijven. Met name de beoordeling van de betrouwbaarheid van de Belastingdienst is in de afgelopen jaren gedaald. Aangegeven is dat dit signaal serieus moet worden genomen omdat uit wetenschappelijke literatuur blijkt dat vertrouwen een belangrijke determinant is voor de belastingmoraal.
- Om de Belastingdienst beter in staat te stellen intern te sturen en zowel intern als extern te verantwoorden, is in 2021 verder gewerkt aan de verbetering van de managementinformatie en het risicomanagement.
- In juli is het project afgerond dat er op was gericht een nieuwe set van indicatoren voor de begroting IX 2022 op te stellen.
- In 2021 is opnieuw de strategische risicoanalyse (SRA) uitgevoerd. In de Voortgangsrapportage Jaarplan 2021 wordt daarover ook voor het eerst ingegaan op het nalevingsrisico. Het nalevingsrisico wordt als volgt omschreven: Belastingplichtigen leven de regels minder na (door factoren als Corona, dalend vertrouwen in de overheid, afnemend toezicht) en bij handhaving wordt onvoldoende ingespeeld op belastingplichtigen die hulp nodig hebben om aan hun verplichtingen te voldoen (bijvoorbeeld door een verminderd doenvermogen). Enkele beheersmaatregelen daarvoor zijn: het verder operationaliseren van de uitvoerings- en handhavingsstrategie. Hiervoor is vereist dat op basis van inzichten in het gedrag van belastingplichtigen gekozen wordt welke handhavingsinstrumenten ingezet worden (van dienstverlening tot opsporing) en te onderzoeken in hoeverre deze inzet effect heeft gehad.
- Specifiek voor de doelgroep Particulieren:
  > Concrete acties voor burgers zijn gericht op met name verbetering van de dienstverlening. In 2020 is de Visie en ambitie op dienstverlening opnieuw geformuleerd en aangescherpt waarin de burger en het bedrijf centraal staan.[143]
  > In 2021 zijn handmatig minder aangiften Inkomensheffing behandeld dan de bedoeling was. Dit hield verband met het werk om achterstanden bij bezwaren weg te werken en het feit dat gemiddeld meer tijd nodig is de aangiften te behandelen dan voorzien. Dit komt vooral doordat nieuwe medewerkers nog moesten worden ingewerkt. In 2021 zijn in de vorm van pilots een drietal toezichtacties gestart: naar Resultaten overige werkzaamheden (ROW), Negatief loon en Aftrek lijfrente.
  > De analyse aan de poort van ontvangen aangiften IH en het daaropvolgende intensief toezicht in het najaar van 2020 zijn opgeschort. Vanaf eind maart 2021 is de analyse aan de poort hervat, maar wordt in afwachting van een Gegevensbeschermingseffectbeoordeling geen intensief toezicht toegepast op aangiften.
- Specifiek voor de doelgroep MKB:
  > Op 10 september 2021 is de vernieuwde Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners (HT FD) officieel gepubliceerd.[144]
  > Het aantal handmatig te behandelen aangiften IH is ruimschoots gerealiseerd doordat als gevolg van Corona door andere teams bijstand is verleend. Door Corona hebben medewerkers die anders boekenonderzoeken hadden uitgevoerd, vervangende werkzaamheden verricht. Het geplande aantal handmatig te behandelen aangiften VpB is niet gerealiseerd. Dit heeft verschillende oorzaken, namelijk: de inzet van medewerkers op andere werkstromen, de gewijzigde werkwijze in Coronatijd en een grotere uitstroom van medewerkers VpB dan verwacht. Voorgenomen toezicht op landbouw, horeca en autohandel kon niet fysiek plaatsvinden door de Covid-pandemie.
- Specifiek voor de doelgroep GO:
  > Als gevolg van de Coronamaatregelen - en daarmee het opschorten van het toezicht op locatie – zijn de mogelijkheden voor het toezicht op de kwalificatie van de arbeidsrelaties voor de loonheffingen (Wet DBA) in de eerste helft van 2021 beperkt geweest. Vanaf juli 2021 kon er wel weer toezicht op locatie plaatsvinden. In de separate voortgangsrapportage over het toezicht op arbeidsrelaties aan

[143] Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, 31 066 Nr. 929, 3 december 2021.

[144] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/07/07/leidraad-horizontaal-toezicht-fiscaal-dienstverleners-september-2021.

de Tweede Kamer van september 2021 is uitgebreider ingegaan op toezicht door de Belastingdienst en de Inspectie SZW.[145]

> Op geaggregeerd niveau is de naleving van fiscale wet- en regelgeving door organisaties in het segment middelgrote ondernemingen gevolgd, alsmede de factoren waarmee deze naleving samenhangt. Dit wordt gedaan door middel van een steekproef. Als gevolg van Corona heeft dit langer geduurd.

> In 2021 heeft ook intensief toezicht bij grote ondernemingen plaatsgevonden, zij het dat dit mede door de Coronamaatregelen beperkter was dan voorheen. Corona heeft ook in 2021 grote impact op het werk gehad. Het toezicht buiten, zoals het afleggen van bedrijfsbezoeken en het uitvoeren van boekenonderzoeken op locatie, heeft over het algemeen niet kunnen plaatsvinden, tenzij er sprake was van dreigende overschrijding van verjaringstermijnen, ondermijning, verduistering, rechtbank- en hofzittingen of overige zwaarwegende redenen waarom toezicht buiten niet kon worden uitgesteld. Vanaf 1 juli 2021 is het buitentoezicht weer hervat, tot op 18 december 2021 opnieuw een lockdown werd afgekondigd. Vanaf 18 december 2021 was (tot begin 2022) buitentoezicht alleen mogelijk indien er geen alternatieve toezichtvormen mogelijk waren, dan wel als de toezichtactiviteit niet verzet kon worden zonder onomkeerbare gevolgen voor de Belastingdienst of de belastingplichtige.

- **2022:**
  - Begin 2022 was het effect van de Coronacrisis op de reguliere processen van de Belastingdienst nog goed merkbaar.
  - Om te komen tot een verbeterde PDCA cyclus voor de handhaving inclusief het voorkomen en tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O) maakt de Belastingdienst gebruik van de Strategische Ontwikkelagenda Handhaving Belastingdienst (SOHB). Doel van de SOHB is om de uitvoering en handhaving door de Belastingdienst als geheel op een hoger plan te brengen De SOHB werkt langs vier ontwikkellijnen Strategie, Inzicht, Kiezen en Evalueren. De uitvoering van de SOHB moet leiden tot een gestructureerde PDCA cyclus, waarvan de streefdatum 2024 is. [146]
  - Naar aanleiding van het onderzoek naar het niveau van toezicht achteraf is in 2022 een actieplan Toezicht opgesteld.[147] Doel van het actieplan is hoe om te gaan met de risico's van het dalende niveau van toezicht achteraf. Dit gebeurt door meer inzicht te bieden in de voor toezicht beschikbare personele capaciteit meer inzicht te krijgen in de effectiviteit van het toezicht en de verdere versterking van de betrokkenheid van de Belastingdienst bij de vereenvoudiging van wet en regelgeving. Inmiddels is men aan de slag met het actieplan, waaronder het jaarlijks inzicht geven in de toezichtactiviteiten (te beginnen in het jaarplan Belastingdienst 2023) en het ontwikkelen van managementinformatie en prestatie-indicatoren (gereed in 2024). Ook wordt in kaart gebracht welke bestaande wet- en regelgeving toezicht complex en tijdrovend maakt door een vroegtijdige globale toets op het effect van het Belastingplan 2024 en een onderzoek naar de standaardisering van de administratieve mkb-keten (afronding eind 2024). Overeenkomstig de motie Idsinga is inzicht geboden in de gegevens over boekonderzoeken en fraudebestrijdingsactiviteiten in 2022 en de resultaten hiervan.[148]
  - Met het programma Leiderschap en cultuur wordt gewerkt aan een organisatiecultuur waarin burgers en bedrijven centraal staan. Sinds april 2022 hebben medewerkers van de Belastingdienst de mogelijkheid rechtstreeks signalen te melden via het Loket Rechtsstatelijkheid en Hardheden.
  - Specifiek voor de doelgroep Particulieren:
    > Sinds juni 2022 wordt de 'verkorte aangifte' aangeboden. Daarmee wordt het voor burgers met een eenvoudige fiscale situatie makkelijker om aangifte te doen;

    > Bij de aangifte inkomstenbelasting 2022 bleek de opgenomen functie om een gezamenlijke belastingaanslag zo gunstig mogelijk te laten uitpakken niet geheel te werken. Daarna is besloten de functie in de aangifteperiode uit te zetten.

---

[145] Brief van de minister van SZW en de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, 31 066 Nr. 855, 20 september 2021.

[146] Interim auditrapport 2022 ministerie van Financiën en Nationale Schuld IX van de Auditdienst Rijk, 20 oktober 2022.

[147] Kamerstukken II, 2022/23, 31 066, nr. 1145, 23 december 2022.

[148] Zie bijlage bij de aanbiedingsbrief van het Jaarrapportage Belastingdienst 2022.

> In 2022 is een deel van de medewerkers van directie Particulieren ingezet voor FSV-herstel en het afhandelen van bezwaren box 3. Daardoor is de behandeling van het gestreefde aantal aangiften IH niet gehaald. Aangegeven is dat de impact van de daling van toezichtsactiviteiten op de algehele compliance, in 2022 vooralsnog niet zichtbaar is. In de in 2022 gehouden steekproef bij particulieren (over het transactiejaar 2020) was het nalevingstekort met 0,4 procent juist lager dan in eerdere jaren.
> Vanaf belastingjaar 2022 is het mogelijk correcties door te voeren op basis van contra-informatie over premiekapitaalverzekeringen. Informatie over burgers van andere bronnen, zoals banken en werkgevers, kan daardoor gebruikt worden in het toezicht om deze aangiften te wegen op het risico dat ze onjuistheden bevatten.

- Specifiek voor de doelgroep MKB:
  > In 2022 heeft de focus gelegen op de realisatie van een systematische aanpak bij het toezicht, om te zorgen dat de handhavingsplannen en -instrumenten op elkaar aan blijven sluiten. Het versterken van het horizontale toezicht is voor de Belastingdienst een speerpunt. Dit heeft in 2022 mede geleid tot circa 20.000 nieuwe registraties voor deelname aan het HT. Het totaal aantal registraties van mkb-ondernemers die participeren in FD-convenanten nadert daarmee de 200.000.
  > In april 2022 verscheen het onderzoek van de Algemene Rekenkamer "Focus op handhaving Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid"[149], waarin ingegaan wordt op de complexiteit in de uitvoeringspraktijk van het maken van een onderscheid tussen werknemers en zelfstandigen. De belangrijkste conclusies uit het onderzoek zijn dat de Belastingdienst worstelt met de handhaving op schijnzelfstandigheid en dat de beoordeling of er sprake is van zelfstandigheid of werknemerschap voor alle betrokkenen lastig is. De reactie van het kabinet is nader uitgewerkt in de Voortgangsbrief Werken met en als zelfstandige(n).[150]
- Specifiek voor de doelgroep GO:
  > Toezichtactiviteiten in 2022 zijn op dezelfde manier als in eerdere jaren voortgezet. Bijna 6.500 aangiften Vpb zijn verwerkt. Dit is een vergelijkbaar aantal als in voorgaande jaren. In de afgelopen jaren is gemiddeld per jaar ongeveer 10 procent van alle Vpb-aangiften van de doelgroep GO behandeld. Bij de aangiften IH is tijdelijk vertraging opgelopen vergeleken met eerdere jaren, omdat er geen aanslagen opgelegd konden worden vanwege de box 3-herstelactie en omdat aanslagen zijn aangehouden naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad over de box 3-heffing. In 2022 zijn meer controleactiviteiten afgerond, vergeleken met Coronajaar 2021.
  > In het kader van de doorontwikkeling van het HT zijn gesprekken met klanten gevoerd. Convenanten zijn omgezet naar een convenant 'nieuwe stijl' (met scherpere toelatingscriteria en een looptijd van drie jaar) of werden convenanten opgezegd.

- **2023**:
  - Conform de motie-Idsinga is in deze jaarrapportage inzicht geboden in de gegevens en resultaten van controles en boekenonderzoeken in 2023.
  - In 2023 is verder gewerkt aan het aanpakken van de onvolkomenheden die de Algemene Rekenkamer heeft geconstateerd. Bij het verantwoordingsonderzoek over 2023 – gepubliceerd in mei 2024 – zijn twee onvolkomenheden opgelost. Er zijn nu nog zes onvolkomenheden en aandachtspunten over.
  - Specifiek voor de doelgroep Particulieren:
    > In 2023 zijn bijna een half miljoen verkorte aangiften ontvangen. Via deze wijze hoefden burgers met een eenvoudige fiscale situatie hun volledig vooraf ingevulde aangifte alleen te controleren en in te sturen.
    > Het rechtsherstel box 3-heffing heeft in 2023 een grote inzet gevergd en zal dit ook in 2024 vragen.
    > Om in de toekomst beter te waarborgen dat het selecteren van aangiften, aanvragen en verzoeken rechtmatig plaatsvindt is in 2022 een nieuw Waarborgenkader vastgesteld voor selectie-instrumenten. Vanaf 2024 wordt het Waarborgenkader selectie-instrumenten gefaseerd in gebruik genomen.

---

[149] https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2022/04/05/focus-op-handhaving-belastingdienst-bij-schijnzelfstandigheid.
[150] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/12/16/voortgangsbrief-werken-met-en-als-zelfstandigen.

> De VIA is verder verbeterd. Dienstverleners die belastingplichtigen bijstaan bij het doen van aangifte zijn in 2023 ondersteund via het Kennisnetwerk. Ook zijn belastingplichtigen geattendeerd op mogelijke vergissingen en fouten, bijvoorbeeld via Pro Memorie (PM)-brieven.
> De themagerichte toezichtaanpak kon in 2023 slechts voor een deel worden uitgevoerd bij de aangiften met specifieke zorgkosten. De andere thema's zijn vanwege capaciteitsgebrek het afgelopen jaar niet uitgevoerd. Wel is capaciteit ingezet op de detectie en afdekking van het risico ongebruikelijke giftenaftrek binnen aangiften inkomstenbelasting.

- Voor de doelgroep MKB:
  > Om ondernemers en hun fiscaal dienstverleners efficiënter en effectiever aan hun fiscale verplichtingen te kunnen laten voldoen is ook in 2023 ingezet op de versterking van de administratieve keten die loopt vanuit de organisatie van de mkb-ondernemer tot in de organisatie van de Belastingdienst. Zo konden bedrijven via de Automatische Winst Aangifte (AWA) geautomatiseerd gegevens aanleveren voor aangifte en zijn er 14 fiscale hulpen voor gegevensoverdracht beschikbaar voor de markt. In 2023 is de samenwerking voortgezet rond het Referentie Grootboek Schema (RGS), dat voorziet in de standaardisatie van financiële (rapportage)gegevens.
  > Zowel toezicht vooraf als achteraf is uitgevoerd ter bevordering van de naleving. In 2023 is 45% van de primaire capaciteit voor het mkb ingezet op toezicht, fraudebestrijding en externe overheidssamenwerking. Het streven om het aantal registraties waarmee mkb-ondernemers participeren in FD-convenanten uit te breiden tot 188.000 is ruimschoots gehaald met 217.162 registraties. Het toezicht achteraf krijgt vorm door controles aangiften IH Winst, Vpb en door boekenonderzoeken.
- Voor de doelgroep GO:

De toezichtactiviteiten in 2023 zijn op dezelfde manier als in eerdere jaren voortgezet. Toezicht is onderdeel van de brede mix aan handhavingsinstrumenten die de Belastingdienst inzet ter bevordering van de compliance. De toezichtwerkzaamheden worden gemeten met de belevingsindicator en zijn behaald.

Bijlage 2 Externe factoren

Naast strategische kaders voor toezicht zijn er ook externe factoren die het toezicht kunnen beïnvloeden, zoals:

1 Politieke factoren
2 Economische factoren
3 Sociaal-maatschappelijke factoren
4 Technologische en sociaal-innovatieve factoren
5 Wettelijke (Legal) factoren
6 Ruimtelijke (Environmental) factoren

Voor elk van deze factoren wordt hierna ingegaan op de mogelijke impact daarvan.

Politieke factoren

Politieke factoren spelen een belangrijke rol in het vormgeven van het fiscale landschap en de werking van de Belastingdienst. Het kabinetsbeleid over belastingen en de Belastingdienst wordt beïnvloed door verschillende politieke beslissingen en prioriteiten. De toeslagenaffaire heeft toezicht tot een sensibel begrip gemaakt en bepaalde woorden zoals "fraude" en "opsporing" liggen gevoelig. Een van de systemen was de Fraude Signalering Voorziening (FSV). De FSV werd gebruikt voor het registreren van risicosignalen. Uit onderzoek bleek dat het gebruik van dit systeem op verschillende punten niet voldeed aan de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG). Daarom is de FSV op 27 februari 2020 uitgezet en daarna niet meer gebruikt. Het politieke klimaat heeft een aanzienlijke invloed op hoe het werk van de Belastingdienst wordt waargenomen. Als gevolg van de toeslagenaffaire heeft de Belastingdienst nog meer nadruk gelegd op dienstverlening en het voorkomen van fouten.

Op termijn is het doel om het belastingstelsel transparanter en begrijpelijker te maken voor belastingbetalers, terwijl tegelijkertijd de complexiteit van toeslagen wordt verminderd. Een andere politieke prioriteit is het bieden van laagdrempelige toegang tot onafhankelijke fiscale rechtshulp. Dit moet belastingbetalers helpen bij het begrijpen van hun fiscale verplichtingen en rechten, en bij het oplossen van fiscale geschillen. Hierbij wordt specifiek gelet op een menselijke benadering. Verder streeft de Belastingdienst naar een verantwoorde incasso van belastingen, waarbij rekening wordt gehouden met de individuele omstandigheden van belastingbetalers. Dit houdt in dat de Belastingdienst niet alleen de financiële belangen behartigt, maar ook oog heeft voor de menselijke maat en de draagkracht van belastingplichtigen.

De beschikbaarheid van financiële middelen heeft directe invloed op de capaciteit van de Belastingdienst om zijn diensten aan belastingbetalers te verlenen. Wanneer er extra middelen beschikbaar worden gesteld, kan de Belastingdienst zijn operationele capaciteit vergroten en zijn dienstverlening verbeteren.

Extra middelen zijn vrijgemaakt ook in Europees verband om belastingontwijking tegen te gaan. Dit omvat maatregelen om ervoor te zorgen dat bedrijven en individuen hun eerlijke aandeel aan belastingen betalen en dat fiscale constructies die bedoeld zijn om belasting te ontwijken, worden bestreden.[151]

Economische factoren

Economische factoren spelen een rol bij het beïnvloeden van de activiteiten van de Belastingdienst en zijn vermogen om de financiële doelstellingen te behalen. Zo is in de onderzoeksperiode het aantal zzp'ers enorm toegenomen. Dat levert veel meer klanten op voor uitvoeringsdirectie MKB. Zzp'ers zijn verantwoordelijk voor hun eigen belastingaangiften en administratie. Een toename van het aantal zzp'ers resulteert in een groter klantenbestand voor de Directie MKB, wat leidt tot meer werklast in termen van belastingcontroles, belastinginning en klantondersteuning.

---

[151] Zie: https://www.parlement.com/id/vi38jaxg5zqp/aanpak_belastingontduiking_en_ontwijking?layout=pri.

De krapte op de arbeidsmarkt is ook voor de Belastingdienst een uitdaging. Over het algemeen kan krapte op de arbeidsmarkt de efficiëntie en effectiviteit van de Belastingdienst beïnvloeden en uitdagingen met zich meebrengen bij het handhaven van fiscale naleving en het verwerken van belastingaangelegenheden. Daarnaast kan het als het economisch slecht gaat, lastiger zijn om belastingen te innen.

Sociaal-maatschappelijke factoren

Externe invloeden op sociaal-maatschappelijk vlak zijn onder meer de mondiger wordende burger (men gaat meer naar de rechter), toenemend vooroverleg en bezwaren als gevolg van de complexiteit van wet- en regelgeving. De Covid-pandemie heeft ervoor gezorgd dat minder bezoeken op locatie hebben plaatsgevonden (boekenonderzoeken en bedrijfsbezoeken). Het versoepelde invorderingsbeleid had invloed op de inning. Daarnaast is er sprake van een aanzienlijke in- en uitstroom van kennis en kunde binnen de organisatie, vooral vanwege de pensionering van ervaren collega's. Er is een uitdaging om jaarlijks honderden nieuwe medewerkers op te leiden.

Technologische en sociaal-innovatieve factoren

Er is nieuwe wetgeving die communicatie via digitale weg toestaat voor formele besluiten, wat de snelheid van behandeling kan verhogen. Echter, er is een druk op IT-capaciteit, wat soms resulteert in ambitieuze doelen op papier zonder voldoende middelen om ze te realiseren. Specifiek Box 3 (vermogensbelasting) heeft veel tijd en energie gevergd, wat invloed heeft op de uitwerking van doelen en zelfs aanpassingen van systemen kan vereisen. Er is meer geïnvesteerd in dienstverlening en minder in tools voor het uitvoeren van controles, zoals technologische toepassingen, waardoor sommige onderzoeken niet effectief en/of efficiënt konden worden uitgevoerd. Institutioneel vertrouwen in de rechtsstatelijkheid van de Belastingdienst wordt daardoor beïnvloed.

Wettelijke (Legal) factoren

AVG (Algemene Verordening Gegevensbescherming) heeft geleid tot een bewustwording met betrekking tot het gebruik van persoonsgegevens. Er zijn AVG-functionarissen ingezet, wat zowel positieve als belemmerende aspecten met zich meebrengt. Het zorgt voor meer zorgvuldigheid en voorkomt mogelijk oneigenlijk gebruik van gegevens, maar kan ook extra tijd kosten. AVG kan belemmerend zijn als het gaat om het delen van informatie over mensen die problemen hebben bij meerdere overheidsorganisaties. Er is behoefte aan verbeteringen op dit gebied, mogelijk op juridisch vlak of met betrekking tot doelbinding. Daarnaast nemen ook de Baseline Informatiebeveiliging Overheid (BIO), de Archiefwet en de Wet Open Overheid verplichtingen voor de Belastingdienst met zich mee. De wet- en regelgeving houdt rekening met uitvoerbaarheid (of het kan worden geïmplementeerd in de systemen), maar minder met handhaafbaarheid. Uitvoeringswerkzaamheden, zoals het beantwoorden van vragen van belastingplichtigen, krijgen altijd voorrang boven toezicht, waardoor er minder capaciteit beschikbaar is voor toezichtstaken.

Ruimtelijke (Environmental) factoren

Ruimtelijke factoren zoals klimaat en energiebeleid, thuiswerken, verkeer en vervoer, en de woningmarkt hebben invloed op de activiteiten en planning van de Belastingdienst. De Belastingdienst wordt gebruikt om belastingen als instrument in te zetten om de economie te verduurzamen. Thuiswerken kan de behoefte aan fysieke kantoorruimte verminderen, de geografische spreiding van medewerkers beïnvloeden en de bereikbaarheid van kantoren. Dit heeft invloed op de planning en logistiek van de Belastingdienst.

Overzicht rol concrete factoren in de onderzoeksperiode 2017 tot en met 2023

Politieke factoren

- Kabinetsbeleid m.b.t. belastingen en Belastingdienst in ruimere zin zoals neergelegd in coalitieakkoord Rutte IV:
- Herziening fiscale stelsel (vereenvoudiging belastingstelsel; afschaffing toeslagen)

- Laagdrempelige, onafhankelijke fiscale rechtshulp en betere, verantwoorde incasso met oog voor menselijke maat
- Extra geld voor tegengaan belastingontwijking
- Uitvoering van nieuwe Europese regelgeving en samenwerking met andere Europese landen op het gebied van belastingen
- Toeslagenaffaire. De Fraude Signalering Voorziening (FSV) werd gebruikt voor het registreren van risicosignalen. Uit onderzoek bleek dat het gebruik van dit systeem op verschillende punten niet voldeed aan de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG). Daarom is de FSV op 27 februari 2020 uitgezet en daarna niet meer gebruikt.

Economische factoren

- Groei dienstenvolume Belastingdienst door extra middelen voor de dienst
- Toename aantal zzp'ers (meer klanten voor directie MKB)

Sociaal-maatschappelijke factoren

Demografische ontwikkelingen

- Huishoudensverdunning (meer klanten voor de Belastingdienst)
- Vergrijzing bevolking (meer vragen over en hulp nodig bij belastingen)
- Vergrijzing personeelsbestand Belastingdienst

Vluchtelingenstromen

- Mogelijkheden voor Inzet Oekraïense vluchtelingen bij Belastingdienst (afhankelijk van type functie)

Visie op werk en arbeidsmarktgedrag

- Belastingdienst minder aantrekkelijk voor jongeren dan private sector door lagere beloning
- Belastingdienst aantrekkelijker voor jongeren dan private sector door meer baanzekerheid en maatschappelijke impact

Overig

- Inhaalslag na per 1 april 2022 stoppen van coulance Belastingdienst (uitstel van belastingen i.v.m. Corona). Korte termijn: start betalingsregelingen. Langere termijn: borging terugbetaling en afhandelen faillissementen
- Groeiende ongelijkheid in samenleving -> afname belastingmoraal
- Verharding en polarisatie in samenleving -> minder vriendelijke bejegening medewerkers Belastingdienst
- Toename wantrouwen jegens overheid/Belastingdienst -.> afname belastingmoraal
- Onvoldoende zelfredzaamheid (denk- en doenvermogen) van kansarme groepen vraagt om persoonlijke klantenservice door Belastingdienst
- Ondermijnende criminaliteit: kans op infiltratie Belastingdienst door criminele organisaties -> (gedwongen) corruptie door en geweld tegen werknemers. Onderzoeken van en ageren tegen toenemende ondermijning (fraude en witwassen)
- De Covid-pandemie heeft ervoor gezorgd dat minder externe bezoeken op locatie hebben plaatsgevonden (boekenonderzoeken, kantoortoetsen).

Technologische en sociaal-innovatieve factoren

Digitalisering, automatisering en robotisering

- Inzet kabinet Rutte IV op structurele verbetering van de digitale informatiehuishouding van de overheid
- Actieplan Open op Orde (Rijksbrede verbeteroperatie digitale informatiehuishouding van de overheid, 2021-2026)
- Verder digitaliseren en automatiseren processen Belastingdienst

- Artificiële Intelligentie (AI) maakt meer automatisering en/of ondersteuning medewerkers van Belastingdienst in hun vakmanschap mogelijk
- Blockchain administraties bieden grote mogelijkheden voor controle door de Belastingdienst en – in theorie – ook voor real time bronheffing
- Cryptocurrency en non-fungible tokens vragen om extra aandacht in fraudebestrijding door de Belastingdienst
- Wetgeving (AVG) en hogere eisen burgers aan bescherming privacy door de Belastingdienst.
- Inspanningen Belastingdienst om cybersabotage (ontregelen systemen en/of gegevensdiefstal) te vermijden

Sociale innovatie

- Door veelal internationaal opererende platformbedrijven krijgt Belastingdienst internationale verplichtingen en taken erbij

Wettelijke factoren (Legal)

- Toenemende complexiteit van en inconsistenties in fiscale wet- en regelgeving
- Tegenbeweging: meer discretionaire bevoegdheden ambtenaren en voorgenomen herziening fiscale stelsel
- Internationalisering fiscale wet- en regelgeving
- Wet Transparantie over inkomsten platformen (informatieverplichting platformen richting Belastingdienst + uitwisseling gegevens Europese belastingdiensten; op 1 januari 2023 in werking getreden)
- Wet open overheid (Woo, gericht op openheid en transparantie van de overheid; op 1 mei 2022 in werking getreden)

Ruimtelijke factoren (Environmental)

Klimaat en energie

- Belastingen als instrument voor de verduurzaming van de economie

Thuiswerken

- Naar verhouding veel mogelijkheden voor thuiswerken bij Belastingdienst

Verkeer en vervoer

- Filekans en -druk in regio's DG en directies Belastingdienst groter dan in overige regio's

Wonen

- Mogelijke trek vanuit Randstad naar regio's (i.v.m. stijgende huizenprijzen en met hybride werken op grotere afstand van het werk te wonen)[152]

[152] Dit overzicht is voor een belangrijk deel gebaseerd op een in 2022 door Panteia ten behoeve van de Arbeidsmarktmonitor Belastingdienst uitgevoerde PESTLE-analyse van de ontwikkelingen rondom de Belastingdienst. Zie: Panteia (2022). Arbeidsmarktmonitor Belastingdienst.

Bijlage 3 Wetenschappelijke onderbouwing factoren gedrag en compliance

In deze bijlage wordt uitvoeriger stilgestaan bij de compliance bevorderende factoren (hierna dikgedrukt) en het verband met de gedragsbeinvloedende factoren gelegenheid, motivatie en capaciteit.

Zichtbaarheid: De mate waarin organisaties de aanwezigheid en bereikbaarheid van de Belastingdienst ervaren (bijvoorbeeld dienstverlening). Zichtbaarheid beïnvloedt:

- Motivatie

Voor de veronderstelling van motivatie is het 'slippery slope' model van Kirchler, Hoezl en Wahl (2008)[153] relevant. Volgens dit model wordt de mate van compliance beïnvloed door de interactie tussen de macht van belastingautoriteiten en het vertrouwen dat belastingbetalers in hen hebben. Hierbij kan een toename in zowel macht als vertrouwen leiden tot hogere niveaus van uit zichzelf verplichtingen nakomen (bereidwillige compliance), terwijl een afname in deze dimensies het tegenovergestelde effect kan hebben. De subjectieve aanwezigheid van de autoriteiten kan worden beschouwd als een onderdeel van de perceptie van macht (power) van de belastingautoriteiten door belastingbetalers. Een belangrijke notie van Frey (2003)[154] hierbij is wel dat het weerspiegelen van macht door middel van een repressieve en bestraffende aanpak door de autoriteiten juist de belastingmoraal kan ondermijnen.

Gemak: Wanneer nakomen van verplichtingen makkelijk is maken belastingplichtigen minder fouten. Als belastingplichtigen aangeven gemak te ervaren zou dit positief moeten samenhangen met (feitelijke) compliance. Verder is de relatie tussen compliance-intentie en feitelijke compliance sterker als belastingplichtigen veel (vs. weinig) gemak ervaren, omdat de gebruiker dan minder capaciteit (kennis en vaardigheden) nodig heeft en meer in de gelegenheid is om de intentie ook daadwerkelijk in gedrag om te zetten. Gemak beïnvloedt:

- Gelegenheid

De beschikbare onderzoeken van PWC (2020)[155]; en OECD (2012)[156] beschrijven een logisch verband tussen gemak en compliance voor zowel burgers als bedrijven maar geeft geen eenduidige of volledige ondersteuning voor deze veronderstelling. Er bestaat wel indirect bewijs uit experimentele onderzoeken naar systemen die belastingaangifte vergemakkelijken en vooraf ingevulde aangiftes (Fochmann, Müller, & Overesch, 2018[157]; van Dijk, Goslinga, Terwel, & van Dijk, 2020[158]), maar volgens Fonseca en Grimshaw (2017)[159] wijst dit indirecte bewijs niet altijd in dezelfde richting. Het is wel een vrij algemeen geldende opvatting dat gemak het gewenste gedrag vergemakkelijkt (ook buiten de Belastingdienst), waardoor men in de gelegenheid is.

---

[153] Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology, 29*, 210–225.

[154] Frey, B.S. (2003). Deterrence and tax morale in the European Union. *European Review, 11*, 385-406

[155] PWC. (2020). Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf

[156] OECD. (2012). Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises. https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-andproducts/admin/right-from-the-start-influencing-the-compliance-environment-for-smes.pdf

[157] Fochmann, M., Müller, N., & Overesch, M. (2021). Less cheating? The effects of prefilled forms on compliance behavior. *Journal of Economic Psychology, 83*, 102365.

[158] Van Dijk, W. W., Goslinga, S., Terwel, B. W., & van Dijk, E. (2020). How choice architecture can promote and undermine tax compliance: Testing the effects of prepopulated tax returns and accuracy 25 confirmation. *Journal of Behavioral and Experimental Economics, 87*, 101574.

[159] Fonseca, M. A., & Grimshaw, S. B. (2017). Do behavioral nudges in prepopulated tax forms affect compliance? Experimental evidence with real taxpayers. Journal of Public Policy & Marketing, 36(2), 213-226.

Snelheid: In de actualiteit werken heeft als voordeel dat er een directere link is tussen transacties en fiscale consequenties, waardoor er sneller zekerheid ontstaat en de belastingschuld sneller kan worden voldaan. Ook zou van werken in de actualiteit een sterker gedragsbeïnvloedend effect op de compliance uit kunnen gaan doordat de verstreken tijd tussen transactie en fiscaal gevolg kleiner is, waardoor sneller een leereffect zal optreden. Snelheid beïnvloedt:

- Motivatie

Versteegt en Van Dijke (2020) vinden in algemene zin een beperkte onderbouwing voor adequate behandeling, waar men snelheid onder zou kunnen scharen. Indirect bewijs is ook gevonden voor service oriëntatie, wat volgens het onderzoek van Gangl et al. (2013)[160] in positief verband staat met compliance intentie. Een psychologisch fenomeen wat wel wijst naar het belang van snelheid is 'temporal discounting', wat inhoudt dat mensen voordelen en kosten in de toekomst devalueren (Frederick et al., 2002)[161]. Consequenties op langere termijn wegen volgens dit fenomeen minder zwaar dan directe consequenties. Sneller handelen zorgt er dan voor dat er een zwaarder gewicht aan de consequenties van non-compliance hangt, wat de urgentie en motivatie tot compliance mogelijk verhoogd.

Zekerheid: De mate waarin de organisatie zekerheid ervaart over haar fiscale positie. Fiscale wet- en regelgeving is vaak complex en kent ruimte voor interpretatie over hoe fiscale transacties en investeringen zouden moeten worden verwerkt in een belastingaangifte. De Belastingdienst kan een andere mening zijn toegedaan dan een belastingplichtige of zijn adviseur. Deze context kan onzekerheid opleveren over het uiteindelijk door belastingplichtige verschuldigde bedrag aan belasting. Voor belastingplichtigen vormt dit een economisch risico dat noopt tot het aanleggen van reserves voor het geval er meer belasting moet worden afgedragen waarbij dat geld nog niet kan worden geïnvesteerd. De bereidheid om compliant te zijn wordt beperkt door de onzekerheden en onduidelijkheden. Zekerheid beïnvloedt:

- Gelegenheid
- Capaciteit

Onderzoeken van Alm, Cherry en Jones (2010)[162] suggereren een verband tussen enerzijds zekerheid en feitelijke compliance en anderzijds onzekerheid en non-compliance. Volgens Saad (2014)[163] zorgt zekerheid voor duidelijkheid over de (grenzen van) mogelijkheden, waardoor het gemakkelijker is om te voldoen aan de verplichtingen. Langham, Paulsen en Hartel (2012)[164] voeren bewijs op voor grote ondernemingen (gelegenheid) en capaciteit. In dat laatste geval gaat het in feite meer om de perceptie (van de belastingplichtige) van de eigen capaciteit, ook wel geformuleerd als het vertrouwen in eigen kunnen of 'self-efficacy'.

---

[160] Gangl, K., Muehlbacher, S., de Groot, M., Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., Antonides, G., & Kirchler, E. (2013). " How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis, 69*(4), 487-510.

[161] Frederick, S., Loewenstein, G., & O'Donoghue, T. (2002). Time discounting and time preference: A critical review. *Journal of Economic Literature, 40*, 351–401.

[162] Alm, J., Cherry, T., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. *Journal of Economic Psychology, 31*(4), 577-586.

[163] Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 109*, 1069 – 1075.

[164] Langham, J., Paulsen, N., & Hartel, C. E. J. (2012). Improving tax compliance strategies: Can the theory of planned behaviour predict business compliance, *eJTR, 10*, 264..

Gepercipieerde pakkans (sancties): De mate waarin burgers en bedrijven / individuen en organisaties consequenties ervaren, wanneer zij niet aan verplichtingen voldoen. Pakkans en sancties zijn gerelateerd aan een groot aantal begrippen in de wetenschappelijke literatuur die op veel manieren van elkaar verschillen (van het concrete begrip "audit" tot het abstracte begrip "macht"). Ze geven uitdrukking aan het reactieve (controlerende, corrigerende en sanctionerende) optreden van de Belastingdienst en dit heeft effect op een veelheid aan actoren (van het subject van het optreden tot andere burgers die leren over het optreden). Daarom is het lastig om een eenduidige conclusie te trekken over de rol van pakkans en sancties in het stimuleren van compliance. Gepercipieerde pakkans beïnvloedt:

- Motivatie

Er bestaat geen eenduidige onderbouwing voor deze veronderstelling. Volgens het 'slippery slope' model van Kirchler, Hoezl en Wahl (2008)[165], nemen belastingbetalers de subjectieve waarschijnlijkheid van detectie en bestraffing van non-compliance mee in hun beslissingen. Wanneer belastingbetalers het gevoel hebben dat hun gedrag gemakkelijk kan worden opgemerkt en dat er consequenties zullen zijn voor het niet naleven van belastingregels, kan dit de motivatie versterken om compliant te zijn. Maar, dit effect kan ook omgekeerd voorkomen, wanneer er een misperceptie van de pakkans plaatsvindt (Maciejovsky et al., 2007)[166].

Daarnaast staat gepercipieerde pakkans in verband met rechtvaardigheid: of de detectie en bestraffing van non-compliance op een consistente en eerlijke manier plaatsvindt volgens de belastingbetalers, bepaald of het vertrouwen in het systeem en daarmee de belastingmoraal ten goede doet (Kirchler et al., 2008)[167].

(Sociale) normen: Persoonlijke normen vormen een sterk bepalende factor voor (doelbewust) gedrag. Onderzoek laat zien dat persoonlijke normen in sterke mate bepalen of iemand zich al dan niet schuldig maakt aan bepaalde overtredingen en vergrijpen. Persoonlijke normen zijn doorgaans sterker van invloed op het al dan niet naleven van wettelijke regels dan afschrikkingselementen (zoals de pakkans en ernst van de sancties) en dan invloeden vanuit de sociale omgeving. Persoonlijke normen zijn geïnternaliseerd en stabiel en derhalve niet eenvoudig te beïnvloeden. Wel kan door het saillant maken van al bestaande normen of door deze normen en het gewenste gedrag met elkaar in verband te brengen naleving worden gestimuleerd. Sociale normen zullen na verloop van tijd geïnternaliseerd worden en persoonlijke normen worden. (Sociale) normen beïnvloeden:

- Motivatie

Van der Pligt, Koomen en van Harreveld (2007)[168] onderbouwen het effect van persoonlijke normen op het begaan van overtredingen, en Wenzel (2004)[169] onderbouwt het effect van sociale normen op het nalevingsgedrag van de belastingbetaler. Zoals hiervoor genoemd, zijn persoonlijke normen inherent aan een individu, en daarom lastiger te beïnvloeden. Sociale normen kunnen wel door internalisatie persoonlijke normen worden en de motivatie tot compliance beïnvloeden (Cialdini, 1989)[170].

---

[165] Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology, 29*, 210–225.

[166] Maciejovsky, B., Kirchler, E., & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology, 28*(6), 678-691.

[167] Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology, 29*, 210–225.

[168] Pligt, J. van der, Koomen, W., & Harreveld, F. van (2007). *Bestraffen, belonen en beïnvloeden. Een gedragswetenschappelijk perspectief op handhaving*. Den Haag: Boom Juridische Uitgevers.

[169] Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology, 25*, 213-228.

[170] Cialdini, R. B. (1989). Social motivations to comply: Norms, values and principles. *Taxpayer Compliance Social Science Perspective's, 2*, 200-227.

(Procedurele) Rechtvaardigheid/vertrouwen: De mate waarin organisaties zich eerlijk en rechtvaardig behandeld en bejegend voelen door de Belastingdienst. De aanname is dat wanneer belastingbetalers rechtvaardig behandeld worden door de belastingautoriteit dit de intrinsieke motivatie van de belastingplichtige om de wettelijke verplichting na te komen verhoogt. (Procedurele) Rechtvaardigheid / vertrouwen beïnvloedt:

- Gelegenheid
- Motivatie

Versteegt en Van Dijke (2020) geven een aparte onderbouwing voor rechtvaardigheid en voor vertrouwen, beiden ondergebracht onder de mate van adequate behandeling van de belastingautoriteit. Van Dijke en Verboon (2010)[171] vonden hierbij een causale relatie tussen procedurele rechtvaardigheid en compliance intentie, met vertrouwen als moderator. Daarnaast is vertrouwen in de belastingautoriteit een dimensie van het 'slippery slope' model van Kirchler, Hoezl en Wahl (2008), wat aangeeft dat wanneer het vertrouwen hoog is, belastingbetalers eerder geneigd zijn tot het uit zichzelf nakomen van verplichtingen (bereidwillige compliance). Rechtvaardigheid is hierbij nauw verbonden, omdat het de perceptie van eerlijkheid, consistentie en competentie van het belastingstelsel beïnvloedt. Als belastingbetalers het gevoel hebben dat belastingregels eerlijk worden toegepast en mensen rechtvaardig worden behandeld, kan dit hun vertrouwen in het systeem versterken en de motivatie om compliant te zijn verhogen.

Ervaren transparantie. De mate van transparantie geeft de bereidheid van de organisatie weer om informatie te delen en open te zijn over verstoringen bij concrete fiscale zaken (zoals fouten in de aangiften, niet of te laat betalen) in de relatie met bijvoorbeeld GO (in het algemeen en met het behandelteam in het bijzonder). Ervaren transparantie beïnvloedt:

- Motivatie
- Capaciteit

Voor deze veronderstellingen is niet direct een theoretische onderbouwing gevonden.
Een meer coöperatieve band nodigt wel uit tot samenwerking (en daarmee mogelijk meer openheid), en een grotere sociale afstand kan juist voor meer wantrouwen zorgen (en daarmee minder openheid over fouten). Zie ook hierna onder "werkrelatie". Dit zijn aannames die daarmee indirect de invloed op motivatie / belastingmoraal verklaren.

[171] Van Dijke, M., & Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology, 31*(1), 80-91

Werkrelatie: De wijze waarop organisaties het contact binnen de zakelijke verhouding met de Belastingdienst ervaren. Werkrelatie beïnvloedt:

- Gelegenheid
- Motivatie

Onderzoek van Alm, Kirchler en Muehlbacher (2012)[172] laat zien dat er in het meest recente perspectief op belastingnaleving sprake is van een zogenoemd psychologisch contract tussen de overheid, belastingautoriteiten en de belastingplichtigen. Een sterker psychologisch contract, waarbij de verwachtingen en verplichtingen tussen alle partijen duidelijk zijn, stelt de partijen in de gelegenheid om gewenst te handelen. Ook heeft de relatie invloed op de motivatie; volgens Kirchler, Hoezl en Wahl (2008)[173] zijn er verschillende klimaten waarin de relatie tussen de belastingbetaler en de belastingautoriteiten zich kan bevinden: een synergetisch en een antagonistisch klimaat. Wanneer er sprake is van een synergetisch klimaat wordt de onderlinge relatie gezien als 'service and client' verhouding. Hierbij is de belastingmoraal hoog en worden de belastingbetaler en -autoriteit wederzijds gezien als onderdeel van dezelfde gemeenschap, met een kleine sociale afstand. Dit klimaat komt het uit zichzelf nakomen van verplichtingen ten goede (bereidwillige compliance). Bij een antagonistisch klimaat wordt de onderlinge relatie gezien als een 'cops and robbers' verhouding, waarbij er sprake is van een wederzijds wantrouwen, grote sociale afstand en een verwaarloosbare vrijwillige naleving. De verschillende klimaten hebben een verschillende uitwerking op de motivatie tot het uit zichzelf nakomen van verplichtingen (bereidwillige compliance).

Kennis: Passende kennis van belastingzaken zou moeten leiden tot betere naleving van de belastingregels. Complexiteit van wetgeving bevordert het niet-naleven van regels. Het effectief informeren van burgers en bedrijven over hun rechten en plichten, eventueel via tussenpersonen zoals fiscaal dienstverleners, zou de naleving van belastingregels daarom moeten versterken. Kennis beïnvloedt:

- Motivatie
- Capaciteit

Saad (2014)[174] onderbouwt deze veronderstelling dat meer kennis van belastingzaken positief samenhangt met compliance van belastingregels. Van Raaij (2018)[175] voegt daaraan toe dat onbekendheid of onbegrip jegens de belastingregels kan resulteren in wantrouwen, wat leidt tot een verhoogde non-compliance. Volgens Alm, Kirchler en Muehlbacher (2010)[176] heeft een toename van kennis daarnaast ook een positief verband met compliance in de context van (on)zekerheid bij de belastingplichtige.

---

[172] Alm, J., Kirchler, E., & Muehlbacher, S. (2012). Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation. *Economic Analysis & Policy, 42*, 133-151.

[173] Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology, 29*, 210–225.

[174] Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 109*, 1069 – 1075.

[175] Van Raaij, W. F. (2018). *Fiscale vaardigheden van MKB-ondernemers: een literatuuronderzoek*. Rapport, Tilburg University

[176] Alm, J., Cherry, T., Jones, M., & McKee, M. (2010). Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. *Journal of Economic Psychology, 31*(4), 577-586.

Vaardigheden: Fiscale vaardigheid kan worden gedefinieerd als het vermogen om een fiscale taak met de gewenste of vereiste kwaliteit of resultaat uit te voeren, waar nodig gebruik makend van hulpmiddelen. Hulpmiddelen zijn: kennis, tijd, materialen, instrumenten, en ook de vaardigheden van andere mensen, zoals een familielid of ingehuurde fiscaal dienstverlener. Vaardigheden beïnvloedt:

- Motivatie
- Capaciteit

Voor deze veronderstelling is geen directe theoretische onderbouwing gevonden. Deze raakt echter in grote mate aan de veronderstelling onder kennis.
Indirect bewijs voor deze veronderstelling is wel gevonden in het onderzoek van Kasipillai, Norhani en Amran (2003)[177], dat wijst op een verhoogde persoonlijke compliance als gevolg van belastingeducatie op universiteiten. Daarnaast is het binnen de psychologie algemeen bekend dat de doelgroep (belastingbetalers) eerst de nodige vaardigheden moet bezitten, voor ze het doelgedrag (compliance) kunnen vertonen (Fishbein en Azjen, 1975)[178].

Compliance-kosten: De kosten die een organisatie moet maken om aan fiscale verplichtingen te voldoen. De administratieve verplichtingen voor ondernemingen zijn aanzienlijk en daarmee zijn inspanningen en kosten gemoeid. Verondersteld wordt dat naarmate de nalevingslast voor ondernemingen groter is – en naleving minder gemakkelijk is – naleving meer onder druk kan komen te staan. Door aan te sluiten bij de context van belastingplichtigen en door ervoor te zorgen dat er geen of verminderde gelegenheid is om bijvoorbeeld fouten te maken in de administratie of aangifte (of te laat te betalen), is het voor belastingplichtigen gemakkelijker om compliant te zijn. Manieren om het gemakkelijker te maken om verplichtingen na te komen raken ook aan duidelijke communicatie en helder taalgebruik, toegankelijke websites, eenvoudige formulieren, meer automatische belastingheffing en toegankelijkheid tot relevante persoonlijke informatie. Compliance kosten beïnvloeden:

- Gelegenheid
- Motivatie
- Capaciteit

Goslinga en Van Londen (2021)[179] onderbouwen de relevantie van compliance-kosten voor de factor 'gemak', onder het element gelegenheid. De bevindingen van Pronk (2004)[180] onderbouwen de relevantie van compliance-kosten onder het element gelegenheid. Deze luiden dat een hogere nalevingslast voor ondernemingen in termen van inspanning en kosten ervoor zorgen dat de compliance van organisaties onder druk komt te staan. De beleidstheorie van directie GO (2023) [181] geeft compliance kosten een veel bredere rol die realistisch overkomt.

---

[177] Kasipillai, J., Aripin, N., & Amran, N. A. (2003). The influence of education on tax avoidance and tax evasion. *eJTR, 1*, 134.

[178] Fishbein, M. & I. Ajzen (1975). Belief, attitude, intention, and behavior: an introduction to theory and research. Reading, MA: Addison Weskey.

[179] Beleidstheorie MKB, fase 2, juli 2021 van M. van Londen en S. Goslinga

[180] Pronk, P.A. (2004). *De verborgen belastingdienst: de invloed van administratieve lasten op de naleving van fiscale regelgeving door ondernemingen*. Delft: Eburon.

[181] *Doelen en KPI's directie GO 2024*, 16 mei 2023

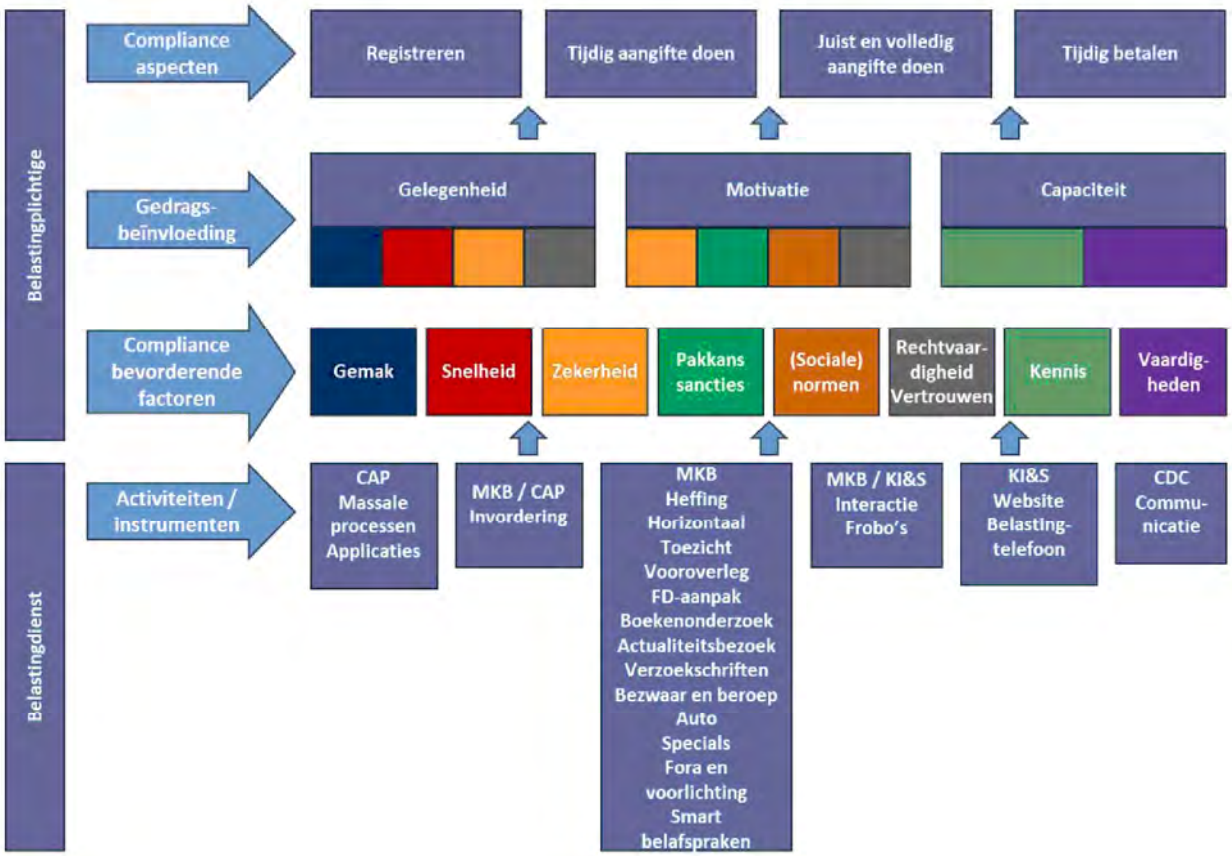
Bijlage 4 Beleidstheorie ontwikkelingen naar doelgroepen MKB, GO en P

Inleiding

In de onderzoeksperiode 2017 tot en met 2023 zijn MKB, GO en P hun beleid gaan uitwerken en expliciteren in een beleidstheorie voor hun doelgroep. Deze komen hierna achtereenvolgend aan bod. Daarbij zijn wetenschappelijke inzichten zoals in hoofdstuk 2 zijn benoemd verwerkt. De beleidstheorieën zijn gerelateerd aan de kenmerken van de doelgroepen en de mogelijkheden die directies hebben om compliance te bevorderen.

Algemene beleidstheorie directie MKB

Bij het ontwikkelen van de beleidstheorie hanteert directie MKB zoveel mogelijk wetenschappelijke inzichten. Dit geldt niet alleen voor de beleidstheorie zelf, maar ook voor het keuzeproces dat eraan ten grondslag ligt, zoals begrijpen welke gedragscomponenten naleving bevorderen. Het volgende figuur geeft een schematische weergave van de beleidstheorie van directie MKB in de vorm van een doelenboom.



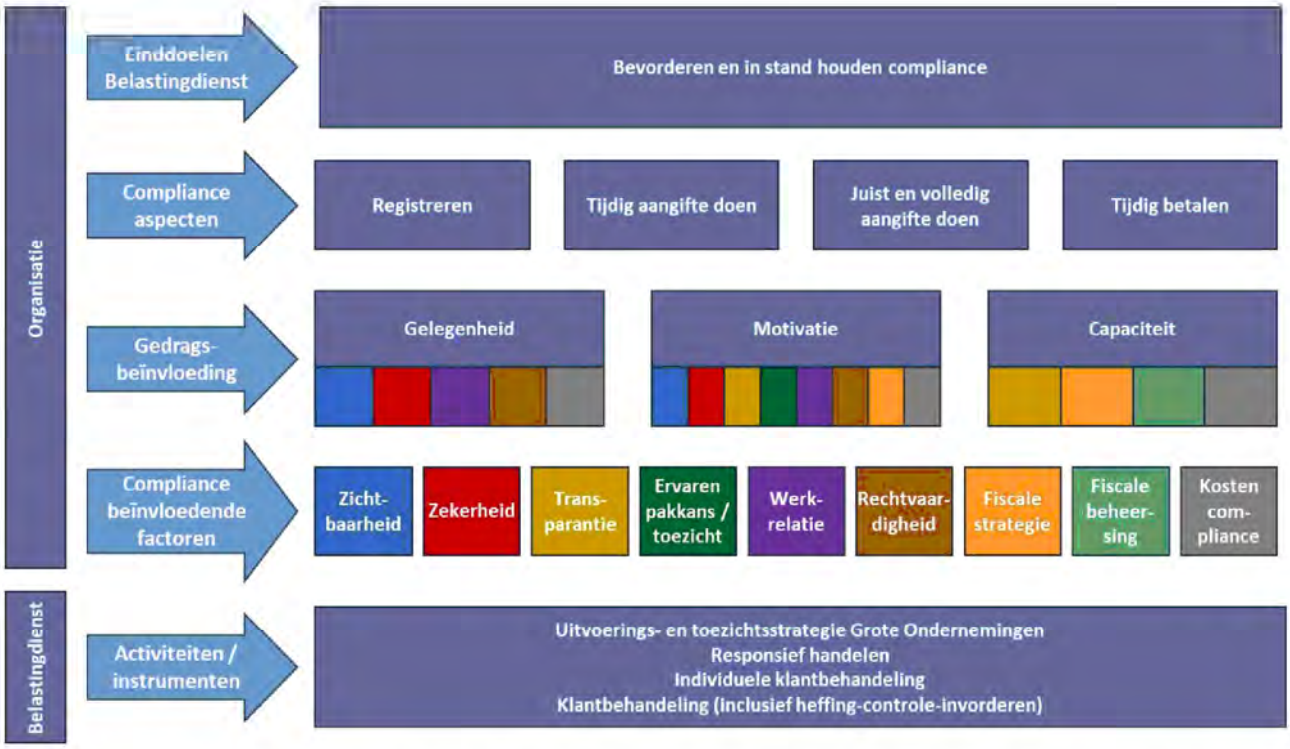
Directie MKB heeft specifieke expertise op het gebied van gedragsbeïnvloeding geïntroduceerd, vooral gericht op de verschuiving naar het subject en hun gedrag. De subjectgerichte aanpak binnen directie MKB houdt in dat groepen van belastingplichtigen met homogene kenmerken onderscheiden worden, waarbij een passende benadering is gekozen. De nadruk verschuift naar een combinatie van fiscale kennis, gedragsinzichten, data-analyse en patroonmatige analyse van fouten om op basis van deze gecombineerde inzichten te komen tot een aanpak waar fouten waar mogelijk kunnen worden voorkomen. Het is van belang dat rechtvaardigheid een rol speelt bij de inspanningen van de Belastingdienst om naleving te bevorderen, en het is eveneens van belang om te begrijpen hoe dit aspect invloed heeft op het vertrouwen, de normen en het gedrag van

belastingplichtigen. Verder is een nadrukkelijkere koppeling tussen de oorzaak van het getoonde gedrag van ondernemer en de activiteit van de Belastingdienst van belang. Dit is bijvoorbeeld belangrijk omdat het aangeeft dat het gedrag van een ondernemer, zoals belastingontwijking of -fraude, direct gerelateerd kan worden aan acties en interventies van de Belastingdienst. Hierdoor kan de Belastingdienst effectiever reageren op ongewenst gedrag en de naleving van belastingregels bevorderen. Het versterkt de link tussen oorzaak en gevolg, waardoor belastingplichtigen zich bewuster zijn van de consequenties van hun gedrag en de acties van de Belastingdienst.

De vier compliance aspecten (juist en tijdig registreren, tijdig aangifte doen, juist en volledig aangifte doen en op tijd betalen) bepalen of het gedrag van de klant compliant is. Als dat niet zo is dan is het zaak te bepalen waardoor dat komt (niet weten, niet kunnen, niet willen). Als men weet waar het aan ligt dan helpt de beleidstheorie om de juiste instrumenten te kiezen, omdat men weet waar de interventies ingrijpen. Daarbij kiest directie MKB waar mogelijk voor de inzet van instrumenten die aansluiten bij de (veronderstelde) bereidheid van klanten om de regels juist na te leven. Directie MKB werkt samen met financieel dienstverleners en softwareleveranciers om bedrijven te helpen en om juiste, tijdige en volledige naleving te bevorderen.

Algemene beleidstheorie directie GO

De beleidstheorie binnen directie GO legt de nadruk op de werkrelatie met ondernemingen, tussendoelen voor compliance en compliance bevorderende factoren. In een eerste versie is de volgende beleidstheorie ontwikkeld.[182]

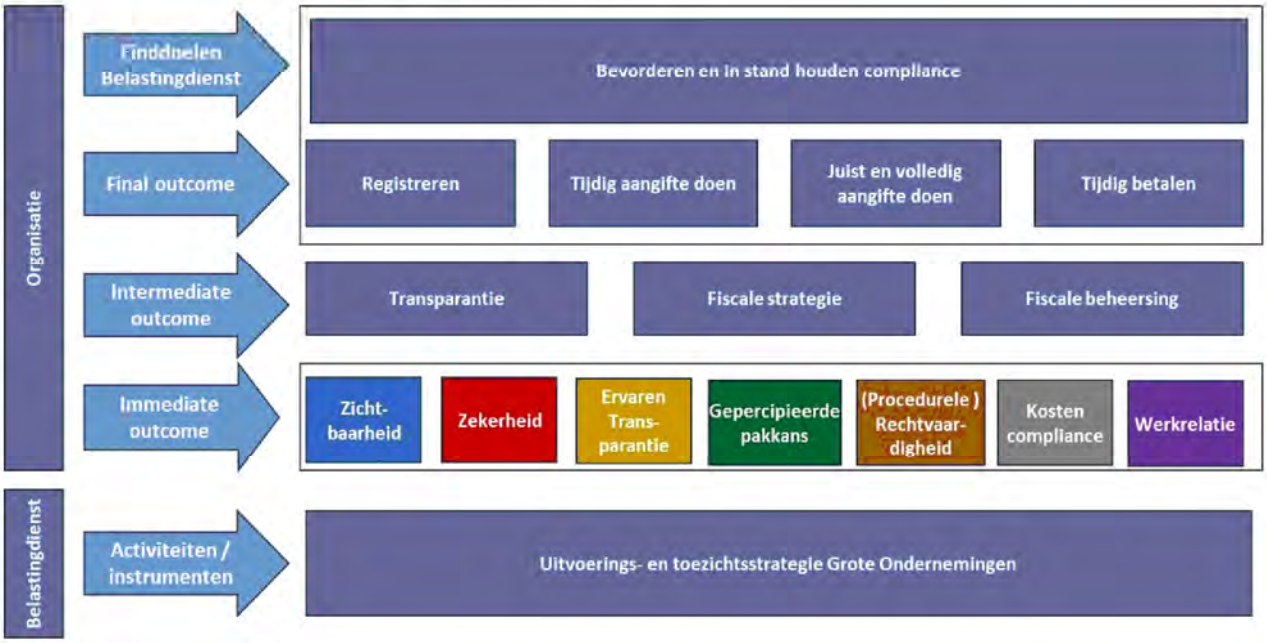


De beleidstheorie van directie GO richt zich op de werkrelatie met ondernemingen als een kenmerkend verschil ten opzichte van andere beleidstheorieën binnen de organisatie. Hierdoor wordt toezicht niet langer vanuit massaliteit of objecten (middelen) uitgeoefend, maar vanuit het perspectief van de individuele onderneming, waarbij strategische behandelplannen per onderneming worden ontwikkeld.

---

[182] Doelen en KPI's GO 2024 Individuele Klantbehandeling, 16 januari 2023.

Eind 2023 is de beleidstheorie van directie GO gewijzigd en nog verder in ontwikkeling, zoals hierna opgenomen . Daarbij gaat men uit van de volgende verbanden:



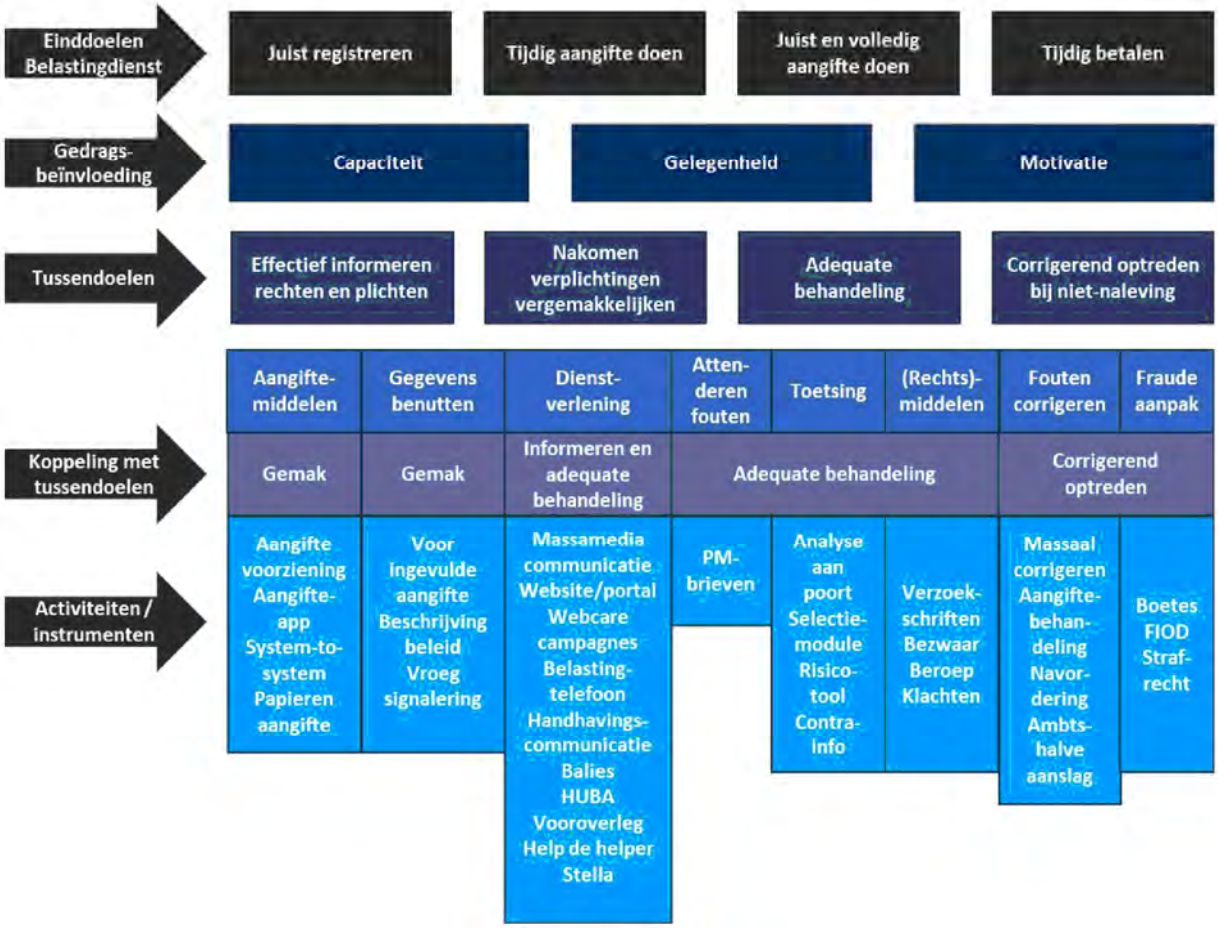
In voorgaand figuur is compliance door directie GO ook vertaald in drie tussendoelen (intermediate outcome), namelijk transparantie van ondernemingen, fiscale beheersing en fiscale strategie. Deze tussendoelen worden ingevuld bij klantbeelden om te beoordelen hoe bedrijven omgaan met fiscale strategie, beheersing van middelen en openheid over fiscale dilemma's. Deze beoordeling heeft invloed op de benadering van bedrijven door directie GO. De vormgeving van het toezicht binnen directie GO geeft aan welke effecten worden nagestreefd met de ingezette instrumenten. Deze effecten worden gerelateerd aan immediate outcome factoren. De factoren gelegenheid, motivatie en capaciteit komen in voornoemde beleidstheorie niet meer terug.

Het streven is een meet-en evaluatiekader voor individuele klantbehandeling. De samenhang tussen input-activiteiten-output-outcome is daarbij van belang. Het streven is om op basis van de effectketen een meet- en evaluatiekader (inclusief KPI's) te ontwikkelen om ook op basis van kwantitatieve en kwalitatieve informatie, te laten zien wat directie GO doet en welke resultaten en effecten directie GO bereikt.

De effectketen van directie GO visualiseert de samenhang tussen hetgeen directie GO investeert en doet (input/activiteiten) en de doelen die men wenst te bereiken (output-outcome). Individuele klantbehandeling is het integrale stelsel van activiteiten uitgevoerd door een behandelteam vanuit een gemeenschappelijke strategie ten aanzien van alle relevante belastingmiddelen en afgestemd op de karakteristieken, de motieven en het gedrag van de individuele klant, met als doel compliance te onderhouden en waar nodig te bevorderen. De beleidstheorie van directie GO is gebaseerd op kennis, ervaring, context en aannames in relatie tot individuele klantbehandeling.

Algemene beleidstheorie directie Particulieren

De beleidstheorie van directie Particulieren vat de aanpak om fiscale naleving te bevorderen en de relatie met burgers te verbeteren door middel van verschillende strategische en operationele maatregelen. Zie het volgende figuur.



De beleidstheorie van directie Particulieren richt zich op het beïnvloeden van het gedrag van burgers om fiscale regels na te leven. Dit omvat het opstellen van beleid, doelen en strategische middelen. Het is ontwikkeld op tactisch-strategisch niveau en moet als leidraad dienen. De beleidstheorie heeft tot doel de hele organisatie te verbinden en samen te laten werken om de nalevingsdoelstellingen te bereiken. Dit omvat afdelingen met verschillende functies, zoals klantenservice, klachtenafhandeling, toezicht en meer.

De nadruk op het voorkomen van fouten staat centraal bij uitvoeringsdirectie P waarbij de vooraf ingevulde aangifte (VIA) van belang is. Directie P stelt aanslagen vast en meet de kwaliteit van de beoordeling, inclusief de interactie met burgers. Er zijn jaarlijkse metingen en gesprekken tussen leidinggevenden en medewerkers om de juistheid en kwaliteit van de behandeling te waarborgen. Directie P streeft ernaar om aangiften in hetzelfde jaar te behandelen waarin ze zijn ingediend. De focus blijft liggen op naleving van fiscale regels.

Directie P werkt samen met maatschappelijke dienstverleners en andere organisaties om burgers te helpen die in financiële problemen verkeren of die moeite hebben met het doen van aangifte. Het doel is om juiste, tijdige en volledige naleving te bevorderen.

Hoewel de wetgeving niet veel is veranderd, heeft directie P een verandering in houding ondergaan, waarbij de focus nu meer ligt op het helpen van mensen om aan hun belastingverplichtingen te voldoen. Directie P maakt gebruik van massamediale communicatie, differentiatie in benadering van doelgroepen, en verbeteringen in online aangiftemogelijkheden om naleving te bevorderen. Er wordt ook gewerkt met specifieke doelgroepen, zoals jongeren en ouderen, om hen te informeren en te helpen bij aangifte.

Bijlage 5 Overzichten Fiscale Monitor

Aantallen respondenten in de Fiscale Monitor

P aantallen respondenten

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
351	700	607	628	640	607	812

MKB aantallen respondenten

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
490	955	820	858	1196	1081	1151

GO aantallen respondenten

2021	2022	2023
433	425	472

FD aantallen respondenten

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
200	433	354	409	427	409	395

Onderliggende items van stellingen uit de Fiscale Monitor

Stellingen Indicator Adequate behandeling

- De Belastingdienst behandelt mensen/bedrijven rechtvaardig
- De Belastingdienst past geldende rechtsregels juist en consequent toe
- De Belastingdienst zorgt ervoor dat hij alle benodigde informatie heeft voordat hij een beslissing neemt
- De Belastingdienst houdt voldoende rekening met de omstandigheden van mensen/bedrijven
- De Belastingdienst doet al het mogelijke om mensen/bedrijven te helpen
- De Belastingdienst behandelt mensen/bedrijven met respect
- Als de Belastingdienst fouten maakt, herstelt hij deze ook
- Wie het niet eens is met de Belastingdienst, krijgt voldoende kans om zijn standpunt toe te lichten
- De Belastingdienst legt beslissingen over belastingzaken aan mensen/bedrijven uit
- De Belastingdienst gaat uit van eerlijkheid van mensen/bedrijven tenzij hun gedrag het tegendeel bewijst

Stellingen Indicator Effectief informeren

- De informatie die ik van de Belastingdienst krijg is juist
- De Belastingdienst geeft duidelijk aan wat ik/mijn bedrijf moet doen
- De Belastingdienst legt belastingwetgeving goed uit
- Als ik/mijn bedrijf berichten ontvang van de Belastingdienst dan snap ik wat dit voor mijn situatie/bedrijf/klant betekent
- De informatie van de Belastingdienst is gemakkelijk te begrijpen
- Het is gemakkelijk om bij de Belastingdienst de informatie te krijgen die ik nodig heb
- De Belastingdienst informeert mij/mijn bedrijf/belastingplichtige burgers wanneer er dingen voor mij/mijn bedrijf hen veranderen
- Met de informatie van de Belastingdienst ben ik in staat de aangifte van mij/mijn bedrijf/mijn klant juist in te vullen
- Problemen die ik tegenkom bij het doen van de belastingzaken van mij/mijn bedrijf/mijn klant kan ik gemakkelijk oplossen met de informatie van de Belastingdienst

Stellingen Indicator Gemak bieden en fouten voorkomen

- Het kost mij niet veel tijd om belastingzaken van mij/mijn bedrijf/mijn klant af te handelen
- Belastingzaken zijn eenvoudig af te handelen
- Door de Belastingdienst gevraagde informatie is voor mij makkelijk aan te leveren
- De Belastingdienst doet er alles aan om onnodig werk voor mij te voorkomen
- De Belastingdienst helpt mij om de belastingzaken van mij/mijnbedrijf/mijn klant in één keer goed te doen
- De Belastingdienst maakt het makkelijk om fouten te voorkomen
- Als ik een fout in de belastingzaken van mij/mijn bedrijf/mijn klant heb gemaakt is dat eenvoudig op te lossen
- Ik heb na het doen van aangifte het gevoel dat ik dit goed heb gedaan
- De Belastingdienst helpt mij om zekerheid te krijgen dat ik het juiste heb gedaan

Stellingen Indicator Ervaren corrigerend optreden

- De Belastingdienst heeft verregaande bevoegdheden om mensen/ondernemingen/belastingplichtige burgers en bedrijven te dwingen de verschuldigde belastingen te betalen
- De Belastingdienst zet zijn eisen kracht bij via controles en boetes
- De Belastingdienst controleert veel
- De Belastingdienst controleert effectief
- De meeste fraudeurs worden door de Belastingdienst opgespoord en aangepakt
- De Belastingdienst zorgt er voor dat iedereen de verschuldigde belasting betaalt
- Hoe groot of klein is volgens jou de kans dat de Belastingdienst ontdekt dat iemand onterechte kostenposten of aftrekposten in de belastingaangifte opvoert
- Hoe groot of klein is volgens u de kans dat de Belastingdienst ontdekt dat iemand/een bedrijf niet alle inkomsten heeft opgegeven in een belastingaangifte?
- Hoe groot of klein is volgens u de kans dat de Belastingdienst bij een bedrijf ontdekt dat deze gebruik maakt van onwettige fiscale constructies? (alleen voor MKB, FD en GO)

Stellingen kengetal vertrouwen in de Belastingdienst

- Ik denk dat de medewerkers van de Belastingdienst deskundig zijn
- Ik denk dat de Belastingdienst zijn taken goed uitvoert
- Ik denk dat de Belastingdienst zijn best doet om te helpen als iemand hulp nodig heeft
- Ik denk dat het algemeen belang bij de Belastingdienst voorop staat
- Ik denk dat de Belastingdienst oprecht betrokken is bij belastingplichtigen
- Ik denk dat de Belastingdienst zijn toezeggingen nakomt
- Ik denk dat de Belastingdienst eerlijk is
- Ik denk dat de Belastingdienst gelijke gevallen gelijk behandelt
- Ik heb er vertrouwen in dat de Belastingdienst zorgvuldig met persoonlijke gegevens omgaat

Stellingen kengetal belastingmoraal

- Het betalen van belasting is het juiste om te doen
- Belasting betalen is een verantwoordelijkheid die alle Nederlanders/Nederlandse bedrijven bereidwillig zouden moeten aanvaarden
- Burgerschap/ondernemerschap brengt de verplichting met zich mee om belasting te betalen
- Burgerschap/ondernemerschap brengt gedeelde verantwoordelijkheid tussen overheid en burger met zich
- Belasting betalen is goed voor onze maatschappij en daarom goed voor iedereen
- Het is teleurstellend dat sommige mensen/bedrijven hun belasting niet betalen
- Het is lastig om het land te regeren als mensen/bedrijven hun belasting niet betalen
- Het is spijtig dat de samenleving schade ondervindt van mensen/bedrijven die hun belasting niet betalen

Bijlage 6 Evaluaties toezicht

Overzicht uitgevoerde evaluaties doelgroep particulieren

Activiteit (aantal evaluaties)	*Onderwerp/deelactiviteit*	*Belastingjaar (IH)*	*Doel*	*Doelgroep*	*Methodologie*	*Effect*
PM-brief (11)	Revisierente/afkoop lijfrenteverzekering (3)	2018,2019, 2020	Juistheid aangiften op onderwerp PM-brief vergroten	Belasting-plichtigen met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	Aan de hand van de aangiftedata IH wordt nagegaan in hoeverre binnen de benaderde groep aangiften opnieuw zijn ingediend en of dat wel/niet opnieuw tot uitworp leidt	Bij deze brieven dient tussen 23% en 72% - en in de meeste gevallen boven 60% - opnieuw een aangifte in. Meestal rond 90% van deze aangiftes is correct waardoor de behandelvoorraad aanzienlijk vermindert.
	Scholingsuitgaven (1)	2018				
	Vrijgesteld inkomen (3)	2019, 2020, 2021				
	Restant PGA (1)	2019				
	WOZ (1)	2019				
	AOV-premie (1)	2019				
	Financieringskosten eigen woning (1)	2020				
Attendering (5)	Bellen bij verzuim (2)	2015, 2020	Aangiftegedrag/ tijdigheid van aangiften verbeteren	Belasting-plichtigen die hebben verzuimd om tijdig aangifte te doen; eerste keer verzuimers, veelverzuimers	Een deel van de doelgroep wordt gebeld/krijgt een brief/contactkaartje, een controlegroep niet.	Zowel brief, outbound bellen en contactkaartje hebben positief effect. Effectgrootte hangt af van doelgroep en moment van attendering.
	Brief bij verzuim (1)	2016				
	Contactkaartje bij verzuim (1)	Meerdere jaren				
HHC-brief (18)	Restant PGA (3)	2017, 2018, 2019	Juistheid aangiften op onderwerp HHC-brief vergroten	Belasting-plichtigen in een specifieke (nieuwe, fiscale) situatie.	De groep voor wie dit geldt krijgt een brief met info en uitleg hoe aangifte te doen. Een (kleine) controlegroep krijgt geen brief.	Fouten en uitworp zijn in vrijwel alle gevallen minder na het ontvangen van de brief. Grootte van het effect verschilt per onderwerp en jaar. Bij 1 brief (eind partiele
	Scheiden en eigen woning (4)	2017, 2018, 2019, 2020				
	Afkoop lijfrente (4)	2017, 2018, 2019, 2020				
	Fiscaal partnerschap (3)	2018, 2019, 2020				

	Eind partiele buitenlandse belastingplicht (1)	2021				buitenlandse belastingplicht) werd geen effect gevonden.
	Inkomensverklaring buitenland (2)	2020, 2021	Tijdigheid van indienen inkomensverklaring vergroten	Buitenlandse belastingplichtigen die aangifte inkomstenbelasting doen in NL.	De groep voor wie dit geldt krijgt een brief met info en uitleg over de inkomensverklaring. Een controlegroep krijgt geen brief.	Het onderzoek laat zien dat het attenderen van buitenlandse belastingplichtigen op de inkomensverklaring werkt om het tijdig indienen ervan te stimuleren.
Massale toets (4)	Diverse onderwerpen (3)	2018, 2019, 2020	Succes aankondigen en doorvoeren van massale correcties en efficiëntiewinst bepalen	Aangiften met uitworp die massaal geautomatiseerd gecorrigeerd kunnen worden	Beoordeeld wordt of de specifieke uitworp geschikt is voor massaal corrigeren door te kijken naar het % bezwaar na vooraankondiging en correctie en hoeveelheid handmatige behandeling die overblijft.	De meest recente meting laat zien dat bij 95,6% van de verstuurde vooraankondigingen een daadwerkelijke correctie is aangebracht. In 91,8 % hiervan is dit volledig geautomatiseerd gebeurd en bij 8,2% vond een handmatige beoordeling plaats.
	Toevoegen premie(s) lijfrente (1)	2019				
VIA (5)	Kwaliteit VIA (2)	2020, 2021	Kwaliteit VIA-gegevens bepalen	VIA aangevers	Geautomatiseerde vergelijking (analyse) tussen IH-aangiften in ABS en de bij die IH-aangiften behorende VIA-gegevens.	Op basis van deze analyse wordt de KPI VIA berekend: % aangiften waarin de vooraf ingevulde gegevens juist en volledig zijn. Dit ligt voor IH 2020 op 71,5% en voor IH 2021 op 73,3% en dat is boven de streefwaarde.
	ROW (2)	2019-2021		VIA aangevers		

	Restant PGA (1)	2020	Bepalen of voorinvullen van specifieke gegevens tot betere aangiftes leidt		Vergeleken wordt de juistheid en volledigheid van aangiftes waarin niets vooraf is ingevuld, een indicatie wordt gegeven en/of een bedrag is ingevuld.	Het bedrag voorinvullen leidt tot een groot percentage correcte aangiften; als het bedrag niet wordt vooringevuld maar wel een indicatie wordt opgenomen leidt dit tot een kleinere verbetering.
Overig (2)	Klanttevredenheid moderne interactie	2015	Nagaan of telefoongesprek ihkv aangiftebehandeling leidt tot meer tevredenheid dan traditionele behandeling)	IH aangevers die behandeld worden	Controlegroep, behandeld volgens de normale/formele aanpak (schriftelijk contact) vs interventiegroep, moderne behandeld (oa telefoongesprek). Toewijzing geschiedde at random.	Tevredenheid van beide groepen is onderzocht adhv een vragenlijst. Uit de resultaten blijkt dat er een positief effect is op 5 van de 10 enquêtevragen over klanttevredenheid.
	Pilot dividendbelasting	2021	Selectieregels mbt dividend aanscherpen zodat uitworp kleiner wordt	Belastingplichtigen IH die mogelijk hun dividendbelasting niet juist hebben ingevuld	Voor vijf typen 'uitworpbeweringen' mbt dividendbelasting zijn 130 aangiften geselecteerd en behandeld. De indieners zijn benaderd per brief voor nadere gegevens. Medewerkers hebben de reacties beoordeeld.	De selectieregels kunnen op meerdere punten worden verbeterd, waarmee de uitworp voor dividendbelasting kan worden verminderd.

P	Nr	Titel rapport/memo	Jaar rapport/memo	Segment	Activiteit	Specifiek onderwerp/ deelactiviteit	Evt (sub)doelgroep geevalueerde activiteit	Pilot (j/n)	Focus/onderzoeksvraag (afgeleid)	Middel betrokken bij analyse	Belastingjaren	Uitvoering	Uitgewerkte beleidstheorie	Methode van dataverzameling en onderzoekspopulatie	Design
		Attendering-PM-brieven:													
	25	Memo PM brief afkoop lijfrente IH 2018	2020	P	PM-brief	revisierente bij afkoop lijfrenteverzekering	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2018	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	26	Memo effectmeting PM brief scholingsuitgaven IH 2018	2020	P	PM-brief	scholingsuitgaven	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2018	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH en gegevens behandeling aangiften	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	28	Effectmeting PM brief vrijgesteld inkomen IH 2019	2020	P	PM-brief	vrijgesteld inkomen	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2019	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	29	Resultaten PM brief afkoop lijfrente en vervolgacties	2021	P	PM-brief	revisierente bij afkoop lijfrenteverzekering	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2019	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	30	Resultaatmeting PM brief IH 2019 restant PGA	2021	P	PM-brief	restant PGA (in voordeel belastingplichtige)	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2019	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	31	Effectmeting PM brief IH 2019 te lage WOZ waarde	2021	P	PM-brief	WOZ waarde eigen woning	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2019	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	32	Memo effectmeting PM-brief vrijgesteld inkomen IH 2020	2021	P	PM-brief	vrijgesteld inkomen	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2020	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	33	Evaluatie PM-brieven AOV 2019	2023	particulieren en ondernemers	PM-brief	AOV-premie	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2019	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH en gegevens behandelin aangiften	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	34	Resultaatmeting PM brief vrijgesteld inkomen IH 2021	2023	P	PM-brief	vrijgesteld inkomen	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2021	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	35	Resultaatmeting PM-brief aftrek premies lijfrente op polis kapitaalverzekering IH 2020	2023	P	PM-brief	premie lijfrente of andere verzekering	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2020	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
	36	Resultaatmeting PM-brief financieringskosten IH 2020	2023	P	PM-brief	financieringskosten eigen woning	belastingplichtige met mogelijke fout in aangifte op betreffende onderwerp	nee	Draagt PM-brief bij aan het verbeteren van de juistheid van de aangifte op het betreffende punt (controleren van	IH	2020	Intern	ja, voor instrument PM-brief	Analyse aangiftedata IH en gegevens behandeling aangiften	Nameting: opnieuw indienen aangifte en wel/niet opnieuw uitworp
		Attendering overig:													
	38	Effectmeting belactie verzuimers IH 2015. Effectmeting bellen na belastingaangifte?	2017	P	Attendering, bellen	Bellen bij aangifte verzuim	eerste verzuim IH	nee	Wat is het effect van bellen op aangiftegedrag? (Bij groep die al een aanmaning heeft gehad)	IH	2015	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting vgl belgroep met random controlegroep
	37	Aangiftecompliantie onder eerstejaars verzuimende	2017	P	Attendering, brief	Herinneren aan aangifteverplichting	eerste verzuim IH	nee	Heeft een herinneringsbrief (en variatie in de tekst daarvan) invloed op de tijdigheid van aangiften?	IH	2016	Extern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting, vgl verschillende brief condities en controle (random)
	62	Evaluatie rapport outbound bellen tijdige aangifte IH 2020	2021	P	Attendering, outbound bellen	Outbound bellen bij aangifte verzuim	verzuim IH, specifieke doelgroepen: jongeren, ouderen en veel verzuim	ja	Helpt bellen (en doorverwijzen naar hulp) om aangifteverzuim te verminderen?	IH	2020	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH, gegevens over verleende hulp en ervaringen medewerkers belt	Experimenteel (of quasi?): nameting belgroep met controlegroep (met zelfde kenmerken; niet random?)
	66	Evaluatie van de pilot 'contactkaartje richting veelverzuimers IH'	2023	P	Attendering, contactkaartje	Sturen contactkaartje bij veelverzuim	Veelverzuimers IH	ja	Wat is het effect van een contactkaartje richting veelverzuimers IH op hun aangiftegedrag? En: nemen burgers contact op nav kaartje en wat kunnen we leren van hun ervaringen en die van	IH	meedere jaren	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH, gegevens verleende hulp en ervaringen burgers en medewerkers	Experimenteel: nameting vgl kaartgroep met random controlegroep

P	Nr	Titel rapport/memo	Jaar rapport/memo	Segment	Activiteit	Specifiek onderwerp/ deelactiviteit	Evt (sub)doelgroep geëvalueerde activiteit	Pilot (j/n)	Focus/onderzoeksvraag (afgeleid)	Middel betrokken bij analyse	Belastingjaren	Uitvoering	Uitgewerkte beleidstheorie	Methode van dataverzameling en onderzoekspopulatie	Design
		Handhavingscommunicati													
	39	Memo Evaluatie HHC restant PGA IH 2017	2018	P	Handhavingscommunicatie-brief	restant PGA (voordeel belastingplichtige)	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2017	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	(quasi)experimenteel: nameting, vgl effect HHC-brief met geen brief (niet duidelijk of random is)
	40	Evaluatie HHC Scheiden en EW IH 2017	2018?	P	Handhavingscommunicatie-brief	Ondersteunende info scheiders met eigen woning	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2017	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Nameting, geen controlegroep
	41	Memo onderzoek resultaatmeting en significantie handhavingscommunicatie afkoop lijfrente IH 2017	2018	P	Handhavingscommunicatie-brief	Afkoop lijfrente	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2017	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	(quasi)experimenteel: nameting, vgl effect HHC-brief met geen brief (niet duidelijk of random is)
	42	Effectmeting IH 2018 HHC IH 2018 Particulieren	2019	P	Handhavingscommunicatie-brief	Afkoop lijfrente, fiscaal partnerschap, echtscheiding en eigen woning, restant PGA	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2018	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	43	Memo resultaten handhavingscommunicatie aangiftecampagne 2020 (IH 2019)	2020	P	Handhavingscommunicatie-brief	Afkoop lijfrente, fiscaal partnerschap, echtscheiding en eigen woning, restant PGA	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2019	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	44	Tussentijdse effectmeting HHC-brieven IH 2019 particulieren	2020	P	Handhavingscommunicatie-brief	Afkoop lijfrente, fiscaal partnerschap, echtscheiding en eigen woning, restant PGA	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2019	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	46	Effectmeting HHC-brieven IH 2020 Particulieren	2021	P	Handhavingscommunicatie-brief	Afkoop lijfrente, fiscaal partnerschap, echtscheiding en eigen woning	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan juistheid van de aangiften/een vermindering van uitworp op het betreffende onderwerp?	IH	2020	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	47	Effectmeting HHC-brief inkomensverklaring IH 2020 Particulieren	2022	P	Handhavingscommunicatie-brief	tijdig indienen inkomensverklaring buitenland	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt (buitenlands belastingplichtig)	nee	Draagt HHC-brief bij aan meer tijdig ingediende inkomens-verklaringen	IH	2020	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH en gegevens over indienen verklaring	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	48	Effectmeting HHC-brief inkomensverklaring IH 2021 Particulieren	2022	P	Handhavingscommunicatie-brief	tijdig indienen inkomensverklaring buitenland	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan meer tijdig ingediende inkomens-verklaringen	IH	2021	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH en gegevens over indienen verklaring	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	49	Effectmeting HHC-brief einde partiele buitenlandse belastingplicht (pbb) IH 2021 particulieren	2023	P	Handhavingscommunicatie-brief	eind regeling en consequenties	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt	nee	Draagt HHC-brief bij aan meer juiste aangifte (voor wat betreft de toepassing van PBB)	IH	2021	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)
	50	Effectmeting IH 2015. Kwalitatieve buitenlandse belastingplicht/inkomensverklaring	2023	P	Handhavingscommunicatie-brief	nieuwe regeling kwalificeren buitenlandse belastingplichtigen	iedereen die voor onderwerp betreffende HHC brief in aanmerking komt (pooise seizoensarbeiders)	nee	Effect van HHC-brief in termen van oa wel/niet insturen inkomensverklaring	IH	2015	Intern	nee	Analyse aangiftedata IH en gegevens over indienen verklaring	Experimenteel: nameting vgl effect HHC-brief met geen brief (random condities)

P	Nr	Titel rapport/memo	Jaar rapport /memo	Segment	Activiteit	Specifiek onderwerp/ deelactiviteit	Evt (sub)doelgroep geevalueerde activiteit	Pilot (j/n)	Focus/onderzoeksvraag (afgeleid)	Middel betrokken bij analyse	Belastingjaren	Uitvoering	Uitgewerkte beleidstheorie	Methode van dataverzameling en onderzoekspopulatie	Design
		Massale toets:													
	52	Analyse massaal corrigeren IH 2018	2021	P	Massaal corrigeren	diverse onderwerpen	belastingplichtigen met aangiften met uitworp (risico fout nav uitworpbeweringen)	nee	Draagt massaal corrigeren via selectieregels en vooraankondiging bij aan een effectieve en efficiente behandeling van aangiften?	IH	2018	Intern	nee	Analyse reacties MC-brief en aangiftedata en controle gegevens IH	Nameting: reactiepercentage op brief vooraankondiging en correctiepercentage
	51	Evaluatie pilot MC H 586 premie kapitaalverzekering	2021	P	Massaal corrigeren	premie(s) lijfrente	belastingplichtigen met aangiften met uitworp (risico fout nav uitworpbeweringen)	ja	Draagt het toevoegen van selectieregel premie kapitaalverzekering aan MC proces bij aan een effectieve en efficiente behandeling van aangiften?	IH	2019	Intern	nee	Analyse reacties MC-brief en aangiftedata en controlegegevens IH	Nameting: reactiepercentage op brief vooraankondiging en correctiepercentage
	53	Resultaatmeting proces masssaal corrigeren IH 2019	2023	P	Massaal corrigeren	diverse onderwerpen	belastingplichtigen met aangiften met uitworp (risico fout nav uitworpbeweringen)	nee	Draagt massaal corrigeren via selectieregels en vooraankondiging bij aan een effectieve en efficiente behandeling van aangiften?	IH	2019	Intern	nee	Analyse reacties MC-brief en aangiftedata en controlegegevens IH	Nameting: reactiepercentage op brief vooraankondiging en correctiepercentage
	54	Resultaatmeting proces masssaal corrigeren IH 2020	2023	P	Massaal corrigeren	diverse onderwerpen	belastingplichtigen met aangiften met uitworp (risico fout nav uitworpbeweringen)	nee	Draagt massaal corrigeren via selectieregels en vooraankondiging bij aan een effectieve en efficiente behandeling van aangiften?	IH	2020	Intern	nee	Analyse reacties MC-brief en aangiftedata en controlegegevens IH	Nameting: reactiepercentage op brief vooraankondiging en correctiepercentage
		VIA:													
	55	Rapportage evaluatie kwaliteit gegevens VIA voor IH 2020	2021	P	VIA	diverse gegevens	doelgroep VIA	nee	Zijn de door de VIA aangeboden gegevens volledig en juist?	IH	2020	Intern	nee	Vergelijk via gegevens met aangiftedata IH	Nameting, vgl gegevens IH-aangiften en de bij die IH-aangiften behorende VIA-gegevens
	56	Memo resultaten restant persoonsgebonden aftrek in VIA	2021	P	VIA	Restant PGA (voordeel belastingplichtige)	doelgroep VIA	nee	Hoe gaan belastingplichtige om met de vooringevulde gegevens van PGA; leidt het voorinvullen van een indicatie of bedrag tot (meer) correcte aangiften op	IH	2020	Intern	nee	Vergelijk via gegevens met aangiftedata IH	Nameting, vgl gegevens IH-aangiften en de bij die IH-aangiften behorende VIA-gegevens
	57	Rapportage evaluatie kwaliteit gegevens VIA voor IH 2021	2022	P	VIA	diverse gegevens	doelgroep VIA	nee	Zijn de door de VIA aangeboden gegevens volledig en juist?	IH	2021	Intern	nee	Vergelijk via gegevens met aangiftedata IH	Nameting, vgl gegevens IH-aangiften en de bij die IH-aangiften behorende VIA-gegevens
	58	Memo extra leveranciers met bedrag in ROW (Analyse VIA2021, voorstel VIA2022)	2022	P	VIA	ROW	doelgroep VIA	nee	Leidt het voorinvullen van het bedrag of een indicatie van ROW tot (meer) correcte aangiften op dit punt?	IH	2019-2021	Intern	nee	Vergelijk via gegevens met aangiftedata IH (en RIS?)	Nameting, vgl gegevens IH-aangiften en de bij die IH-aangiften behorende VIA-gegevens
	59	Evaluatie pilot ROW (IB47)	2023	P	VIA	ROW	doelgroep VIA	ja	Leidt het voorinvullen van het bedrag of een indicatie van ROW tot (meer) correcte aangiften op dit punt?	IH	?	Intern	nee	Vergelijk via gegevens met aangiftedata IH (en RIS?)	Nameting, vgl gegevens IH-aangiften en de bij die IH-aangiften behorende VIA-gegevens
		Overig, niet nader in te													
	60	Effectmeting klanttevredenheid modern interactie	2017	P	Behandeling aangifte (kantoortoets?)	Moderne interactie (nieuwe manier behandelen aangifte met meer persoonlijk contact)	doelgroep P (bij interventie groep is behandeling modern geweest)	staat niet dat pilot is maar de werkwijze is relatief nieuw	In hoeverre heeft de manier van communicatie met de belastingplichtige (moderne interactie of formeel) invloed op de klanttevredenheid?	IH	2015	Intern	nee	Vragenlijst klanttevredenheid onder groep bij wie aangifte op moderne manier werd behandeld (persoonlijk contact) versus groep bij wie aangifte op oude manier werd behandeld	Experimenteel; nameting vgl interventie en controle groep (random) op klanttevredenheid interacties
	61	Resultaatmeting pilot dividendbelasting IH	2021	P	Verfijnen selectieregels IH ten behoeve van toezicht	dividendbelasting	doelgroep P (met rubriek dividend in IH)	ja	Kunnen de selectieregels voor het onderkennen van een onjuiste aangift worden verfijnd (voor de rubriek dividendbelasting in de IH) ten behoeve van een effectieve en efficiente	IH	2021	Intern	nee	Analyse gegevens behandeling van via selectieregels uitgeworpen aangiften en vragenlijst medewerkers	Nameting, beoordeling van via selectieregels uitgeworpen aangiften (voor de ex-ante verkenning van verfijning)

Overzicht uitgevoerde evaluaties doelgroep MKB

Activiteit (aantal evaluaties)	*Onderwerp/deelactiviteit*	*Middel en belastingjaar*	*Doel*	*Doelgroep*	*Methodologie*	*Effect*
Attendering (1)	Outbound bellen bij verhoogde kans aangifteverzuim	OB, jaar niet gespecificeerd	Vaststellen of outbound bellen aangifte- en betaalverzuim kan verminderen.	Maand- en kwartaalaangevers OB met een (hoog) risico op verzuim.	Experimentele groep wordt gebeld en controlegroep niet. Aangifte- en betaalgedrag wordt vervolgens vergeleken.	Bellen leidt tot 10% minder aangifteverzuim en 8% minder betaalverzuim.
HHC-brief (2)	Zelfstandigen aftrek (ZA) (2)	IH, 2018 en 2019	Nagegaan wordt of het sturen van een brief een positief effect heeft op de juistheid vaneen specifieke rubriek in de aangifte	Verschillende subgroepen kleine ZZP'ers (met een omzet < €5.000/< €10.000) die zelfstandigenaftrek claimen.	Ad random toewijzing aan briefgroep of controlegroep. Gemeten wordt het percentage dat ZA claimt.	Bij verschillende subgroepen is een significant verschil tussen de controlegroep en de briefgroep, waarbij de briefgroep minder vaak ZA claimt.
Bedrijfsbezoek (1)	Meer specifiek signaalbezoek (1). Een signaalbezoek is een nieuw type bedrijfsbezoek waarbij de ondernemer een kort, telefonisch aangekondigd, bezoek krijgt van een medewerker van de Belastingdienst nav relevante fiscale signalen.	n.v.t.	In kaart is gebracht wat de ervaring en beleving was van ondernemers en medewerkers Belastingdienst mbt zgn. signaalbezoek	Ondernemers MKB-groot die zijn bezocht ihkv een signaalbezoek alsook de medewerkers van de Belastingdienst betrokken bij de bezoeken.	Beide groepen hebben een vragenlijst voorgelegd gekregen.	Het telefoongesprek, de brief, het bezoek zelf en de rapportagebrief krijgen van meeste ondernemers een ruime voldoende. Enkele ondernemers zijn negatief over (aspecten) van het signaalbezoek. Medewerkers zijn positief kritisch.
FD-benadering (1)	Algemeen FD-benadering en oordelen over verschillende activiteiten van de FD-benadering: 3 x 25, Expertsessies, Fiscaal	n.v.t.	Nagaan (1) hoe kennis, motivatie en toestemming bepalend zijn voor het compliance	FDs die MKB ondernemingen als klanten hebben.	Vragenlijst-onderzoek onder 853 FDs.	Uit de resultaten wordt geconcludeerd dat kennis, motivatie en toestemming van de FD bepalende factoren zijn

	dienstverlener benadert FD-team, Forum fiscaal dienstverleners, Horizontaal Toezicht, Intermediairdagen, Kwaliteitsgesprekken, Netwerkbijeenkomsten en Heffen op locatie.		bevorderend gedrag van de fiscaal dienstverleners en (2) hoe activiteiten van de FD-benadering van invloed zijn op de kennis, motivatie en toestemming van de FDs.			voor diens compliance-bevorderend gedrag en dat de activiteiten van de FD-benadering van invloed zijn op de kennis, motivatie en toestemming van de FDs.
Rol FD en Horizontaal Toezicht (HT) (1)	Geen specifieke deelactiviteit	IH, LH, OB, Vpb (steekproeven 2014, 2015)	Nagaan of de juist- en volledigheid van aangiften in het MKB afhangt van (1) of er een FD bij de aangiften betrokken is; (2) of de betrokken FD een HT-convenant heeft afgesloten met de Belastingdienst; (3) of de aangiften ingediend zijn onder het convenant; (4) de grootte van de FD.	4 groepen MKB-ondernemers: 1. Zelfindieners; 2. aangiften ingediend door een FD zonder HT-convenant; 3. aangiften ingediend door een HT-FD, maar niet onder het convenant; 4. aangiften ingediend door een HT-FD onder het convenant.	Dmv steekproefsgewijze boekenonderzoeken wordt de juistheid en volledigheid vastgesteld van aangiften van de 4 groepen MKB-ondernemers.	De grootte van de FD is van doorslaggevend belang voor de kwaliteit van de aangiften: hoe meer aangiften de FD op jaarbasis doet, hoe beter de kwaliteit van de aangiften. Betrokkenheid van een FD of een HT-FD hebben an sich geen effect, maar aangiften die zijn ingediend onder het convenant zijn wel betere.
Boekenonderzoek (1)	Geen specifieke deelactiviteit	n.v.t.	Nagaan hoe het totale controleproces wordt ervaren door MKB-ondernemers en op welke manier verbeteringen zijn te realiseren.	MKB-ondernemers waarbij door de Belastingdienst een boekenonderzoek is uitgevoerd.	Kwalitatief: 22 semigestructureerde diepte-interviews met ondernemers die recentelijk een controle door de Belastingdienst hadden gehad.	Controles hebben impact op ondernemers en brengen onzekerheid met zich mee. De manier waarop de interactie met de controlemedewerker verloopt is doorslaggevend voor de

						waardering van de controle.
Startersaanpak (1)	Algemene ervaringen met Werken aan online relatie met elke starter (WOS). Deze aanpak kent zes onderdelen: • Contact leggen (nieuwsbrief) • Click webinars (webinars) • Click goede start (website) • Chat (chat) • Call (videobel-afspraak) • Care (loketbezoek)	n.v.t.	Inventariseren wat de ervaring van is ondernemers met deze ondersteuningsmiddelen en het ontwikkelen van meetinstrumenten om hen hierover te bevragen.	Startende ondernemers die maximaal 3 jaar actief zijn en ervaring hebben met een of meerdere WOS-middelen.	Online vragenlijst onder de doelgroep. Sterk tegenvallende respons.	Het lijkt erop dat starters de 1-op-n middelen (webinar, website/fora, chat) als positiever ervaren, op zowel kennisdeling als gemak, dan de 1-op-1 instrumenten (videobelafspraak, startersbalie).

MKB	Nr	Titel rapport/memo	Jaar rapport/memo	Segment	Activiteit	Specifiek onderwerp/ deelactiviteit	Evt (sub)doelgroep geëvalueerde activiteit	Pilot (j/n)	Focus/onderzoeksvraag (afgeleid)	Middel betrokken bij analyse	Belastingjaren	Uitvoering	Uitgewerkte beleidstheorie	Methode van dataverzameling en onderzoekspopulatie	Design
		handhavingscommunicati													
	6	OB aangifteverzuim: interactie en predictive analytics	2019	MKB	Attendering, outbound bellen	Outbound bellen bij verhoogde kans aangifte verzuim	ondernemers (met verhoogde kans aangifte verzuim) OB	ja	Via predictive analytics ondermers met verhoogde kans op verzuim bellen; vraag helpt bellen om aangifte en betaalverzuim te verminderen?	OB	Maand en kwartaal, jaar onbekend	Intern	Nee	Analyse aangiftedata en betaaldata	Experimenteel: nameting met vgl belgroep en controlegroep (random condities)
	7	Effectmeting KZZP, HHC Zelfstandigenaftrek (Is van IH 2018)	2020	MKB	Handhavingscommunicatie-brief	zelfstandigenaftrek	Iedereen die voor HHC brief in aanmerking komt (doelgroep hier is kleine ZZPérs)	nee	Leidt het sturen van een brief tot een daling van het aantal ZZPérs dat zelfstandigenaftrek claimt?	IH	2018	Intern	Nee	Analyse aangiftedata IH 2018	Experimenteel: nameting met vgl briefgroep en controlegroep (random condities)
	8	Effectmeting KZZP: Attentiebrief Zelfstandigenaftrek 2019	2020	MKB	Handhavingscommunicatie-brief	zelfstandigenaftrek	Iedereen die voor HHC brief in aanmerking komt doelgroep hier is kleine ZZPérs)	nee	Leidt het sturen van een brief tot een daling van het aantal ZZPérs dat zelfstandigenaftrek claimt?	IH	2019	Intern	Nee	Analyse aangiftedata IH 2019	Experimenteel: nameting met vgl briefgroep en controlegroep (random condities)
	9	Memo aanvullende analyse effectmeting attentiebrief ZA IH 2019 (hoort bij bovenstaand)	2022	MKB	Handhavingscommunicatie-brief	zelfstandigenaftrek	Iedereen die voor HHC brief in aanmerking komt (doelgroep hier is kleine ZZPérs)	nee	Aanvullende analyse over rechtmatigheid van (niet) geclaimde aftrek waarmee vraag beantwoord wordt of compliance (juiste aangifte)	IH	2019	Intern	Nee	Analyse aangiftedata IH 2019 en gegevens behandeling aangiften	Experimenteel: nameting met vgl briefgroep en controlegroep (random condities)
		Signaalbezoek:													
	12a	Onderzoek pilot signaalbezoeken	2022	MKB	signaalbezoek (valt onder bedrijfsbezoek)	(aspecten van) signaalbezoek	Ondernemers die een signaalbezoek hebben gehad	ja	Hoe ervaren en waarderen ondernemers het bezoek, het proces en de communicatie eromheen?	nvt	nvt	Extern	Nee	Vragenlijst ondernemers (beperkt 27)	Beschrijvend: beleving signaalbezoek
	12b	Pilot signaalbezoeken Resultaten vragenlijst medewerkers	2022	MKB	signaalbezoek (valt onder bedrijfsbezoek)	(aspecten van) signaalbezoek	Ondernemers die een signaalbezoek hebben gehad	ja	Hoe ervaren medewerkers uitvoering van signaalbezoek	nvt	nvt	Intern	Nee	Vragenlijst medewerkers	Beschrijvend: beleving signaalbezoek
		Benadering FD en rol FD:													
	13a	Evaluatie FD-benadering. Rapportage vragenlijstonderzoek onder fiscaal dienstverleners	2016	MKB	FD-aanpak	Algemeen FD-aanpak	Fiscaal dienstverleners	nee	Hoe dragen activiteiten FD-aanpak bij aan tussendoelen kennis, motivatie, toestemming en hoe hangen tussendoelen samen met bovenliggend doel compliance bevorderend gedrag	nvt	nvt	Intern (analyse) en extern (dataverzameling)	Ja	Vragenlijst fiscaal dienstverleners	Correlationeel: samenhang activiteiten en doelen FD-aanpak
	13b	Evaluatie FD-benadering. Verdieping evaluatie instrumenten en interventies. Supplement bij rapportage	2016	MKB	FD-aanpak	Oordelen over verschillende activiteiten van de FD-aanpak	Fiscaal dienstverleners	nee	Supplement waarin oordelen over de verschillende activiteiten van de FD-aanpak worden samengevat	nvt	nvt	Intern (analyse) en extern (dataverzame	Nee, niet per activiteit; wel voor hele FD-benadering	Vragenlijst fiscaal dienstverleners	Beschrijvend: oordelen instrumenten FD-aanpak
	14	dienstverleners en horizontaal toezicht bij de aangiftekwaliteit in het MKB	2019	MKB	FD-aanpak en HT	FD-aanpak en HT	Fiscaal dienstverleners en ondernemers	nee	Invloed betrokkenheid FD en HT-convenant op juistheid en volledigheid aangiften	IH (winst en niet-winst), LH, OB, Vpb	controles uit steekproeven 2014, 2015	Intern	Nee	Steekproef ondernemingen 2014, 2015	Correlationeel: samenhang FD en HT met aangiftekwaliteit
		(boekenonderzoek):													
	16	Belastingdienst. Evaluatie controleproces midden- en kleinbedrijf vanuit het	2023	MKB	Boekenonderzoek	Algemeen: boekenonderzoek	Ondernemers in MKB die boekenonderzoek hebben gehad	nee	wat betreft rechtvaardigheidsbeleving en vertrouwen en waar zijn verbeteringen te realiseren?	nvt	nvt	Extern	Nee	Interviews met 22 ondernemers en 1 FD	Kwalitatief: ervaring controle
		Startersaanpak:													
	23	Memo uitkomsten pilotonderzoek 'werken aan een online relatie met elke	2023	MKB	WOS-instrumenten (werken aan een online relatie met	Algemeeen: ervaringen met verschillende WOS-instrumenten	Startende ondernemers (die ervaring hebben met WOS)	ja	Leren van ervaringen ondernemers met de WOS-instrumenten en verkenning hoe naar toekomst verder te	nvt	nvt	Extern dataverzameling, intern	Nee	Vragenlijst ondernemerspanel bureau	Beschrijvend: Beleving WOS-instrumenten

Overzicht uitgevoerde evaluaties doelgroep GO

Activiteit (aantal evaluaties)	*Onderwerp/deelactiviteit*	*Middel en belastingjaar*	*Doel*	*Doelgroep*	*Methodologie*	*Effect*
Individuele klantbehandeling (IKB) en horizontaal toezicht (HT) (2)	Onderzoek Grote Ondernemingen. Met de introductie van HT kent IKB twee vormen, waarbij organisaties met een HT-convenant op onderdelen een andere behandeling krijgen dan organisaties zonder een convenant. Onderdelen binnen IKB zijn (o.a.) aanstellen van een klantcoördinator, vooroverleg, HT, uitvoeren van een boekenonderzoek.	IH, OB, VPB (bij profit organisaties) en LH (bij publieke organisaties).	Nagaan 1) of organisaties met een convenant hoger scoren op de tussendoelen werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie dan organisaties zonder convenant en 2) of de activiteiten binnen IKB bijdragen aan de tussendoelen en aan compliance.	Random selecties verschillende subgroepen grote organisaties (muv de top-100). Voor 1): organisaties met HT-convenant, organisaties die tot voor kort aangemerkt waren als MKB-organisatie, organisaties uit de rest van de populatie Voor 2): middelgrote organisaties	Combinatie van vragenlijst onderzoek onder contactpersonen binnen de grote organisaties en onder de klant-coördinatoren van de Belastingdienst en uitkomsten van bij de organisaties uitgevoerde boekenonderzoeken.	Er zijn geen systematische verschillen in houding tussen grote organisaties met of zonder HT of die wel of nog niet lang tot het segment GO behoren. Bij HT-organisaties worden minder correcties opgelegd. Middelgrote organisaties met HT scoren hoger op kwaliteit van de fiscale beheersing dan organisaties zonder HT.
Horizontaal toezicht (1)	Doorontwikkeling HT	n.v.t.	Evaluatie van HT	Interne stakeholders (medewerkers van de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën) en externe stakeholders (wetenschappers, VNO/NCW, MKB Nederland, vertegenwoordigers van de NOB en koepels van financieel dienstverleners).	Gesprekken en groepsgesprekken en op basis daarvan heeft de Belastingdienst een aantal thema's geanalyseerd en uitgewerkt.	Alle partijen onderschrijven het gedachtengoed van HT. Er is behoefte aan meer duidelijkheid en transparantie en er zijn zorgen over het imago van HT. De resultaten zijn aanleiding geweest tot aanpassing van HT.

GO	Nr	Titel rapport/memo	Jaar rapport / memo	Segment	Activiteit	Specifiek onderwerp/ deelactiviteit	Evt (sub)doelgroep geëvalueerde activiteit	Pilot (j/n)	Focus/onderzoeksvraag (afgeleid)	Middel betrokken bij analyse	Belastingjaren	Uitvoering	Uitgewerkte beleidstheorie	Methode van dataverzameling en onderzoekspopulatie	Design
	1	Rapport Onderzoek Grote Ondernemingen	2017	GO	Individuele klantbehandeling (IKB) en horizontaal toezicht (HT)	Algemeen IKB en HT	Doelgroep IKB, in onderzoek zit groot en middelgroot, met en zonder convenant HT	nee	Wat is de invloed van de 4 tussendoelen van IKB (ervaren werkrelatie, fiscale beheersing, fiscale strategie, fiscale transparantie) op de compliance (bereidheid en naleving)?	LH, Ob, Vpb	2012-2014	Intern	Ja	Vragenlijst onder klantcoordinatoren belastingdienst en onder contactpersonen grote organisaties, analyse bestaande data over achtergrond	Correlationeel, samenhang tussendoelen
	7	Doorontwikkeling horizontaal toezicht	2019	GO en MKB	horizontaal toezicht (HT)	Algemeen HT	doelgroep HT is GO en MKB	nee	Verkenning doorontwikkeling van HT	nvt	nvt	Intern	Nee	Kwalitatief, gesprekken met in- en externe partijen en een brede bijeenkomst	Kwalitatief
	4	Eindrapport vervolg onderzoek GO	2023	GO	Individuele klantbehandeling (IKB) en horizontaal toezicht (HT)	Algemeen IKB en HT; hier ook aandacht voor afzonderlijke activiteiten IKB (oa vooroverleg, boekenonderzoek)	Doelgroep IKB, in onderzoek zit alleen middelgroot, met en zonder convenant HT	nee	In welke mate hebben de in het kader van IKB ingezette activiteiten via de tussendoelen van IKB (ervaren werkrelatie, fiscale beheersing en fiscale strategie, transparantie) effect op compliance (bereidheid en naleving)	LH, OB, Vpb	boekenonderzoeken uit jaren 2014, 2016, 2018, 2020; belastingjaren meest jaar voorafgaand aan onderzoek	Intern	Ja	Vragenlijst onder klantcoordinatoren belastingdienst en onder contactpersonen grote organisaties; analyse bestaande data over achtergrond	Correlationeel, samenhang activiteiten en tussendoelen