

## Onafhankelijk oordeel over uitvoering van de Evaluatie Toezicht Belastingdienst

Prof.dr. I.P. Leistikow, oktober 2024

### Inleiding

Op grond van de Comptabiliteitswet 2016 zijn ministers verantwoordelijk voor het periodiek onderzoeken van de doeltreffendheid en doelmatigheid van het gevoerde beleid. Deze beleidsevaluaties maken onderdeel uit van 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. In dat kader is opdracht gegeven tot een evaluatieonderzoek naar de effectiviteit, efficiëntie en geschiktheid van het (massale) toezicht door de Belastingdienst in de periode 2017-2023, hierna 'Evaluatie Toezicht Belastingdienst'.

De vorige Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE, 2018) schreef voor dat bij een beleidsevaluatie een onafhankelijke deskundige wordt betrokken. Hoewel de nieuwe RPE (2022) deze verplichting niet meer kent, is er voor de Evaluatie Toezicht Belastingdienst wel een onafhankelijke deskundige betrokken omdat de toezegging voor deze beleidsevaluatie stamt van voor de inwerkingtreding van de nieuwe RPE.

Het ministerie van Financiën heeft mij gevraagd de rol van externe onafhankelijke deskundige op mij te nemen. Ik werk als inspecteur en adviseur bij de Inspectie Gezondheidszorg & Jeugd (IGJ) en ben vanuit de IGJ als bijzonder hoogleraar verbonden aan Erasmus School of Health Policy & Management. Hier bekleed ik de leerstoel 'overheidstoezicht op kwaliteit en veiligheid van de gezondheidszorg' en doe ik onderzoek naar hoe toezicht kan bijdragen aan maatschappelijke waarde.

In deze nota doe ik verslag van mijn ervaringen ten aanzien van het proces en het eindresultaat van de Evaluatie Toezicht Belastingdienst, waarbij ik de criteria zoals geformuleerd in de RPE 2018 als leidraad gebruik.

### Hoofdconclusie

Ik ben positief over het uitgevoerde onderzoek. Het is grondig en zorgvuldig uitgevoerd. Ik concludeer dat het onderzoek in opzet en uitvoering, waar mogelijk, voldoet aan de vereisten die de RPE daaraan stelt. Enkele vereisten in de RPE blijken onmogelijk, namelijk het bepalen van de doeltreffendheid en de doelmatigheid. Hieronder licht ik toe waarom dit niet mogelijk was, en voor toekomstig evaluatieonderzoek waarschijnlijk ook niet mogelijk zal zijn.

## OPZET & UITVOERING

### Onderzoeksproces

Het externe bureau Panteia voerde dit evaluatieonderzoek uit, in samenwerking met de Belastingdienst. Voordelen van het inzetten van een extern onderzoeksbureau zijn onder andere dat de Belastingdienst niet 'haar eigen vlees keurt' en dat een extern blik kan leiden tot nieuwe vragen en daardoor ook nieuwe inzichten. Een externe doorlichting heeft ook nadelen. Hoewel de Belastingdienst zich heeft ingezet om de leden van het onderzoeksteam zo goed mogelijk te voorzien van gegevens en toegang tot relevante personen, zullen de onderzoekers geen volledig beeld hebben gehad van wat er zich in de afgelopen beleidsperiode allemaal heeft afgespeeld in de organisatie. Dat kan ook bijna niet, want de reikwijdte van het onderzoek maakte dat een enorme hoeveelheid gegevens bij deze evaluatie betrokken moest worden. Het ging over de vier meest omvangrijke belastingmiddelen: inkomensheffing (IH winst en niet-winst), loonheffing, vennootschapsbelasting en omzetbelasting en drie doelgroepen: particulieren, MKB-ondernemers en Grote Ondernemingen (GO). Om die reden is een deel van het onderzoek door de Belastingdienst zelf gedaan. Daarnaast is een begeleidingscommissie samengesteld waarin een groot aantal dienstonderdelen waren vertegenwoordigd. Deze begeleidingscommissie is tussen april 2023 en september 2024 zesmaal bijeengewees. Ik heb, op de 1<sup>e</sup> bijeenkomst na, alle bijeenkomsten bijgewoond en actief kunnen deelnemen.

### Opzet van het evaluatieonderzoek

De evaluatie bestond 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

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 onderdeel D heeft Panteia de resultaten van de andere onderdelen samengebracht in de eindrapportage.

## UITKOMST VAN HET ONDERZOEK

### Centrale onderzoeksvraag

De centrale vraag van het onderzoek was: in hoeverre is het toezicht door de Belastingdienst doeltreffend, doelmatig en passend?

### Kanttekeningen ten aanzien van de onderzoeksvraag

#### Tav 'Toezicht'

Tijdens het onderzoek bleek al snel dat het niet eenvoudig is om af te bakenen welke activiteiten van de Belastingdienst onder de noemer 'toezicht' vallen of, bijvoorbeeld, onder de noemer 'dienstverlening'. Zo heeft de Belastingdienst voor Particulieren fors ingezet op de zogenoemde Vooraf Inge vulde Aangifte (VIA), die elke particulier bekend zal zijn. De onderzoekers hebben dit geduid als 'toezicht vooraf'. Dat lijkt een bredere invulling van 'toezicht' dan de overheid hanteert, namelijk: "het verzamelen van 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."<sup>1</sup> Ik kan me vinden in de beslissing van de onderzoekers om activiteiten als de VIA ook tot toezicht te rekenen, omdat je kan beargumenteren dat de VIA een interventie is die gericht is op het bevorderen van de naleving. Ik benoem dit punt omdat het voor toekomstige beleidsevaluaties verstandig kan zijn om vooraf scherpe kaders te stellen waar het onderzoek zich toe beperkt.

#### Tav 'Doeltreffend en doelmatig'

Keer op keer blijkt het moeilijk vast te stellen of overheidsbeleid doeltreffend en doelmatig is. Dat kan eraan liggen dat het doel onvoldoende scherp is geformuleerd, waardoor het onmogelijk is om te bepalen of het doel is behaald. Maar zelfs als het doel helder en 'inspecteerbaar' is geformuleerd, is een causale relatie tussen beleid, uitvoering en uitkomst onmogelijk hard te maken. Er spelen immers ook andere factoren die invloed hebben op de uiteindelijke uitkomst. Zo zal de VIA de kans op compliance vergoten, maar het valt niet te bewijzen welk percentage compliance toe te schrijven is aan de VIA. In de praktijk maakt dat niet veel uit, als de compliance het doel is en de compliance neemt toe, dan is dat van maatschappelijke waarde. Welk aandeel de VIA daar precies in heeft ten opzichte van de andere factoren, maakt vanuit maatschappelijk perspectief niet uit. Voor evaluatieonderzoek is het echter wel een probleem als het de opdracht is om de doeltreffendheid te bepalen. Dat benoemen de onderzoekers ook in paragraaf 7.2: "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, de mogelijke activiteiten te omvangrijk en divers en de link tussen beide te complex en diffuus." Het is mijns inziens terecht dat de onderzoekers hun focus verschuiven naar 'aannemelijkheid': "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 doeltreffend zijn.”

### **Intern Evaluatieonderzoek**

Het is goed om te benoemen dat er binnen de Belastingdienst regelmatig evaluatieonderzoek plaatsvindt. De rapportage van de externe Evaluatie Toezicht Belastingdienst beschrijft deze in hoofdstuk 5. De onderzoekers hebben in de onderzoeksperiode (2017-2023) de volgende aantallen interne evaluatieonderzoeken gevonden die gericht waren op het toezicht door de Belastingdienst: 45 voor Particulieren, 8 voor MKB en 3 voor GO. De precieze aantallen zullen afhangen van de definitie, en zouden met een bredere definitie zelfs iets hoger kunnen uitvallen. Voor mij schept dit het beeld dat het binnen de Belastingdienst gebruikelijk is om regelmatig de doorwerking van het eigen (aangepaste) beleid te evalueren. Dit duid ik als bijzonder positief. Een toekomstig extern evaluatieonderzoek zou zich kunnen beperken tot de vragen of de interne evaluatieonderzoeken voldoende dekkend zijn geweest wat betreft de beoogde toezichtsdoelstellingen en welke impact de uitkomsten van deze interne evaluatieonderzoeken hebben op de ontwikkeling van het toezicht door (of, breder, de activiteiten van) de Belastingdienst.

### **Bevindingen ten aanzien van doelrealisatie**

De onderzoekers schetsen in paragraaf 7.1 een positief beeld ten aanzien van het bereiken van de doelen die de Belastingdienst heeft:

“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. (...) Ook grote organisaties lijken in hoge mate te voldoen aan de fiscale wet- en regelgeving. (...) Hoewel dit niet uitsluit dat belastingontduiking plaatsvindt, lijkt de omvang daarvan beperkt te zijn.”

“Onderzoek onder belastingplichtige burgers, bedrijven en fiscaal dienstverleners 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.”

Dit zijn mijns inziens resultaten waar Nederland tevreden mee mag zijn, zeker gezien de vele factoren die het toezicht door de Belastingdienst de afgelopen jaren bemoeilijkt hebben, zoals een forse toename van het aantal ZZP-ers, de pandemie en de kinderopvangtoeslagaffaire (zie paragraaf 7.2 voor een uitgebreidere opsomming).

### Antwoord op de centrale onderzoeksvraag

De onderzoekers concluderen in paragraaf 7.2 ten aanzien van de doeltreffendheid:

“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.”

De onderzoekers concluderen in paragraaf 7.3 ten aanzien van de doelmatigheid:

“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.”

De onderzoekers concluderen in paragraaf 2.9 ten aanzien van de passendheid:

“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.”

Ik vat dat als volgt samen: de beoogde doelen van de Belastingdienst lijken te worden behaald en het is aannemelijk dat het toezicht van de Belastingdienst hieraan bijdraagt. Of het toezicht doelmatig en passend is, is door de aard van de vraag niet vast te stellen.

---

<sup>i</sup> Zie bijv. de vele onderzoeken van de Algemene Rekenkamer naar het toezicht op de uitvoering van publieke taken door rechtspersonen met een wettelijke taak (Tweede Kamer 1997-1998 25 956 nr. 2), de eerste *Kaderstellende visie op toezicht* (2001: 13) en de *Kaders voor toezicht en verantwoording* van de Algemene Rekenkamer (2008).