

Vergaderjaar 2022–2023

36 200

Nota over de toestand van 's Rijks Financiën

Nr. 73

BRIEF VAN DE ALGEMENE REKENKAMER

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 28 september 2022

De Algemene Rekenkamer onderzoekt onder andere de ontvangsten van het Rijk. Dat volgt uit de Grondwet.¹ De afgelopen 5 jaar hebben we dat onderzoek ondergebracht in een afzonderlijk programma. Binnen dat programma hebben vooral de rijksbelastingen in de belangstelling gestaan.²

In ons onderzoek naar de ontvangsten constateren we enkele terugkerende thema's, die we in deze brief toelichten.³ Daarmee bieden we uw Kamer handvatten bij de besluitvorming over toekomstige wet- en regelgeving en voor de handhaving en uitvoering door de Belastingdienst. Waar we een dwarsverband zien met actuele beleidsontwikkelingen, noemen we dat. De brief is geen appreciatie van het pakket Belastingplan 2023.

1 Opzet van deze brief

We bespreken in deze brief 3 thema's: fiscale regelingen, forfaits, en uitvoering en handhaving door de Belastingdienst. We laten in § 2 zien dat er momentum is om te snoeien in de «wildgroei» aan fiscale regelingen. In § 3 zetten we uiteen dat forfaits evaluatie, actualisering en onderbouwing vereisen. De uitvoerings- en handhavingspraktijk van de Belastingdienst staat centraal in § 4. Daar benadrukken we dat het belangrijk is om uitvoeringstoetsen serieus te nemen, IT-systemen goed te onderhouden en te zorgen voor een goed evenwicht in de handhaving. In § 5 sluiten we deze brief af met een korte samenvatting.

¹ Artikel 76 van de Grondwet.

² Een overzicht van deze onderzoeken staat in bijlage 2.

³ Voor een overzicht van de gedane aanbevelingen en de opvolging daarvan, zie de *Voortgangsmeter aanbevelingen* op www.rekenkamer.nl/onderwerpen/voortgangsmeter.

2 Fiscale regelingen

Belastingen hebben oorspronkelijk tot doel om uitgaven te financieren. Daarbij wordt rekening gehouden met de draagkracht van belastingplichtigen. Later zijn daar beleidsdoelstellingen bijgekomen onder de gedachte dat financiële prikkels invloed hebben op gedrag. Om zulke doelstellingen te realiseren, bestaan fiscale regelingen in de vorm van tegemoetkomingen aan burgers en bedrijven. Het gaat dan om aftrekposten, vrijstellingen, teruggaven, kortingen en tariefreducties. Volgens de Miljoenennota 2023 zijn er meer dan 100 fiscale regelingen. Samen beïnvloeden deze de belastingopbrengsten met (per saldo) circa € 147 miljard in 2023.^{4, 5}

Verschillende onderzoeken, vergelijkbare boodschappen

De afgelopen jaren hebben we verschillende onderzoeken verricht naar fiscale regelingen. We concludeerden geregeld dat de doelstellingen van fiscale regelingen vaag zijn, de onderbouwing gebrekkig is en de effecten onduidelijk blijven. Een overzicht van al deze onderzoeken en hun belangrijkste boodschappen staat in Bijlage 1.

In *Zicht op belastingverlichtende regelingen* (2017a) constateerden we bijvoorbeeld dat het parlement (destijds) geen totaalbeeld had van de kosten van fiscale regelingen. Dat bemoeilijkte de parlementaire controle. We inventariseerden daarom een groot aantal regelingen. We deelden daarvan een overzicht met uw Kamer en met de Minister van Financiën.

In onze brief *Belastinguitgaven en milieueffecten* (2015) hebben we aandacht besteed aan evaluaties van fiscale regelingen. Daarin constateerden we dat 32 van de 86 onderzochte belastinguitgaven niet waren geëvalueerd.⁶ 13 van de 54 wél uitgevoerde evaluaties bevatten geen uitspraken over de effectiviteit van de onderzochte maatregelen.

Ook van de 30%-regeling (voor buitenlandse experts) bleken de effecten (destijds) onvoldoende te zijn onderzocht. Dat constateerden we in ons rapport *Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling* (2016a). Overigens zien we dat dit onderwerp in beweging is. Het Belastingplan 2023 bevat bijvoorbeeld het voorstel om de 30%-regeling per 2024 te beperken tot de bezoldigingsnorm voor topfunctionarissen in de Wet normering topinkomens van € 216.000 (bedrag 2022).

⁴ Nota over de toestand van 's rijks financiën, ontvangen 20 september 2022, Kamerstuk 36 200, nr. 2, bijlage 9. Enkele fiscale regelingen die verplicht zijn op grond van Europese wet- en regelgeving of het budgettaire belang van 5 miljoen euro niet overschrijden, en om die reden niet in bijlage 9 van de Miljoenennota 2023 zijn opgenomen, zijn hier niet meegenomen.

⁵ Van alle fiscale regelingen hebben de arbeidskorting en de algemene heffingskorting in de inkomstenbelasting het grootste budgettaire belang, namelijk samen ruim € 57 miljard. Beide fiscale regelingen zijn in principe onderdeel van de heffingsstructuur van de belastingwetgeving. Over dergelijke fiscale regelingen schreven wij in de Staat van de rijksverantwoording 2020 dat het aan te bevelen is om «fiscale regelingen alleen toe te passen als deze onlosmakelijk verbonden zijn met de heffingsstructuur van de belastingwetgeving of als een fiscale regeling aantoonbaar de meest effectieve en doelmatige manier is om bepaalde beleidsdoelen te bereiken.» (blz. 56).

⁶ Tot de Miljoenennota 2017 was de lijst fiscale regelingen beperkt tot belastinguitgaven in enge zin, met daaraan toegevoegd de regelingen voor de fiscale behandeling van de eigen woning en pensioenen. Een belastinguitgave in enge zin is «een overheidsuitgave in de vorm van een derving of uitstel van belastingontvangsten, die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet». Met ingang van Miljoenennota 2017 (Kamerstuk 34 550) is het begrip «belastinguitgave» losgelaten en vervangen door «fiscale regeling».

Maar ook bij regelingen die wél aantoonbaar effectief bleken te zijn, plaatsten we kanttekeningen. In onze onderzoeken *Autobelastingen als beleidsinstrument* (2019c en e, en 2020b) bleek dat fiscale stimulering van het gebruik van elektrische auto's een relatief dure manier was om de nagestreefde doelen te bereiken. De belastingderving per vermeden ton CO₂-uitstoot kon oplopen tot meer dan € 3.000, terwijl bijvoorbeeld de prijs van CO₂-emissierechten destijds € 23 per ton CO₂ was. De stapsgewijze afbouw van de fiscale stimulering van elektrische auto's, zoals opgenomen in de Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord, past bij deze conclusies. Verder bevat het Belastingplan 2023, onder verwijzing naar één van onze onderzoeken naar de autobelastingen (2020b), het voornemen om in de Wet BPM 1992 de vrijstelling voor bestelauto's van ondernemers af te schaffen met ingang van 1 januari 2025.

Fiscale regelingen voldoen vaak niet aan criteria Toetsingskader

In ons *Verantwoordingsonderzoek 2020* (2021c), hebben we nog eens 4 fiscale regelingen tegen het licht gehouden. Het ging om de aftrek specifieke zorgkosten, de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, de landbouwwijziging en de lijfrente-aftrek. We onderzochten of deze regelingen voldoen aan de criteria uit het Toetsingskader fiscale regelingen.⁷ Dat bleek niet het geval te zijn. Op de meeste punten voldeed geen van de regelingen aan de criteria van het Toetsingskader. Zo had geen van de regelingen een helder omschreven doel. In geen enkel geval was het fiscale instrument afgewogen tegen een directe subsidie als mogelijk alternatief. Ook in ons *Verantwoordingsonderzoek 2021* (2022b) constateerden we dat het Toetsingskader nog onvoldoende wordt meegenomen bij de evaluaties van fiscale regelingen.

Houd een vinger aan de pols

Onze onderzoeken geven dus aanleiding kritisch te zijn op de inzet van fiscale regelingen als beleidsinstrument. In ons *Verantwoordingsonderzoek 2021* concludeerden we dan ook dat het kabinet er verstandig aan doet de «wildgroei» aan fiscale regelingen terug te dringen. We vinden het daarom positief dat de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst in de *Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda* (Kamerstuk 32 140, nr. 119) en, in meer detail, in zijn brief van 20 september 2022, de ambitie heeft uitgesproken om daadwerkelijk over te gaan tot afschaffing of versoering van niet-doelmatige fiscale regelingen.⁸ Dat doet hij onder expliciete verwijzing naar onze rapporten. De Staatssecretaris noemt, ook in het Belastingplan 2023 (Kamerstuk 36 202), onder andere de afschaffing van de middelingsregeling en van de oudedagsreserve. Ook geeft hij aan dat voortaan het Toetsingskader fiscale regelingen uitgangspunt is bij de introductie en evaluatie van fiscale regelingen. Dit uitgangspunt staat ook in bijlage 9 van de Miljoenennota 2023. Uw Kamer kan dit zelf kritisch volgen. Daarnaast kan uw Kamer overwegen de Minister van Financiën en de betreffende vakminister te verzoeken samen na te gaan in hoeverre al uitgevoerde evaluaties nopen tot aanpassing of afschaffing van fiscale regelingen. Een overzicht van sinds 2011 uitgevoerde evaluaties van fiscale regelingen, hun inhoud én uitkomsten staat in bijlage 10 bij de Miljoenennota 2023 (bijlage bij Kamerstuk 36 200, nr. 2).

⁷ Als een (vak)Minister een fiscale regeling als beleidsinstrument wil introduceren, moet hij met het Toetsingskader de noodzaak daarvan onderbouwen en aantonen dat een fiscale regeling de voorkeur verdient boven andere instrumenten.

⁸ Kamerstuk 32 140, nr. 119 en de brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 20 september 2022, over onderzoek en plan van aanpak fiscale regelingen.

Opvolging van onze eerdere aanbeveling om te snoeien in de «wildgroei» van fiscale regelingen kan – juist in deze tijd – een belangrijk neveneffect hebben. Het kan namelijk ook gevolgen hebben voor de uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst. Op korte termijn kost een dergelijke ingreep wellicht extra inspanning.⁹ De in het coalitieakkoord aangekondigde afschaffing van de schenkingsvrijstelling eigen woning vergt bijvoorbeeld een structuuraanpassing in de IT-systemen van de Belastingdienst. Daarom kan de regeling pas per 2024 vervallen, in plaats van per 2023. Maar als er minder fiscale regelingen zijn, kan de Belastingdienst op termijn de schaarse personeelscapaciteit wel elders inzetten.

Wees alert op financiële risico's

De geldstromen die gepaard gaan met fiscale regelingen zijn niet hetzelfde als reguliere beleidsuitgaven. In tegenstelling tot subsidies, hebben ze vaak een «openeindekarakter». Dat maakt hun budgettaire beslag moeilijk voorspelbaar. De eerdergenoemde schenkingsvrijstelling eigen woning viel bijvoorbeeld 10 keer duurder uit dan geraamd, zo lieten wij zien in *Schenkingsvrijstelling eigen woning* (2017e). Daarnaast vallen fiscale regelingen buiten de begrotingssystematiek van de verantwoordelijke Minister. Ze zijn dus niet zichtbaar op diens begroting en in diens verantwoording. De Minister van Financiën verantwoordt immers de lagere (belasting)ontvangsten. Het risico bestaat dan ook dat vakministers vaker geneigd zijn te kiezen voor de inzet van een fiscale regeling dan voor een subsidie (die wél via de eigen begroting loopt). Uit oogpunt van uw budgetrecht is het belangrijk hier alert op te zijn. Om vast te stellen of het belastingstelsel houdbaar en uitvoerbaar is, is in uw rollen als controleur en medewetgever een kritische houding gewenst.

Met het oog op budgettaire beheersbaarheid is het ook van belang te letten op het opnemen van horizonbepalingen bij de invoering van nieuwe fiscale regelingen.¹⁰ Ook het Toetsingskader fiscale regelingen schrijft deze bepalingen voor. Het is van belang hierop als Kamer ook zelf scherp te zijn. Een voorbeeld: bij de startersvrijstelling in de overdrachtsbelasting besloot u, met algemene stemmen, een voorgestelde horizonbepaling te laten vervallen.¹¹

3 Forfaits

Forfaits kennen aan (groepen) belastingplichtigen een vaste waarde toe bij een genoten voordeel of een geleden nadeel. Dat moet het belastingstelsel eenvoudiger en doelmatiger maken. Voorbeelden van forfaits zijn de aftrek van reiskosten voor ziekenbezoek (€ 0,19 per kilometer)¹² en de vermogensrendementsheffing (hierna: box 3). De vaste waarde komt in de plaats van de werkelijke kosten of voordelen. Forfaits houden dus geen rekening met verschillen tussen individuele belastingplichtigen.¹³

De laatste jaren hebben forfaits in de belangstelling gestaan. Dat is in het bijzonder het geval bij box 3 van de inkomstenbelasting, omdat veel belastingplichtige spaarders voor een hoger rendement zijn belast dan zij

⁹ Zie in dat verband ook Kamerstuk 32 140, nr. 119. De bewindspersoon is zich bewust van de invloed op de personele capaciteit van dergelijke ingrepen.

¹⁰ De bedragen die met fiscale regelingen gemoeid zijn, staan in bijlage 9 bij de Miljoenennota.

¹¹ Kamerstuk 35 576, nr. 20.

¹² In het wetsvoorstel Belastingplan 2023 is voorgesteld dit bedrag per 1 januari 2023 te verhogen tot € 0,21 per kilometer, en per 1 januari 2024 tot € 0,22 per kilometer.

¹³ Er zijn uitzonderingen in de vorm van zogenoemde keuzeforfaits en tegenbewijsregelingen. Keuzeforfaits zijn alleen van toepassing als de belastingplichtige daarvoor kiest. Bij een tegenbewijsregeling kan de belastingplichtige bewijs leveren dat de werkelijke kosten en/of voordelen afwijken van het forfait.

in werkelijkheid hadden genoten. In ons rapport *Forfaits in het belastingstelsel* (2019d) inventariseerden we 48 bestaande forfaits in het Nederlandse belastingstelsel. Het rapport liet zien dat de helft van deze forfaits sinds 2010 niet meer was geactualiseerd. Sommige forfaits waren zelfs sinds 1980 al niet meer aangepast.

Evalueer, actualiseer en onderbouw

Uit onze onderzoeken volgen 3 met elkaar samenhangende constatering, die nog altijd actueel en relevant zijn. Namelijk: het is belangrijk forfaits te evalueren, actueel te houden én goed te onderbouwen.

Evaluaties zijn belangrijk om te kunnen bepalen of forfaits de beoogde doelmatigheidswinst opleveren. Actualisering is van belang voor het draagvlak onder belastingplichtigen, schreven we in 2019 (2019d). Als een forfait namelijk te veel afwijkt van de (veranderende) werkelijkheid, becijfert dit het voor- of nadeel van de belastingplichtigen niet juist. De doelmatigheidswinst kan dan verdampen door bijvoorbeeld bezwaar- en beroepsprocedures die kunnen volgen. De rechtsgang rond box 3 illustreert dit. De werklast van de verschillende bezwaar-, beroeps- en herstelprocedures bij de Belastingdienst is inmiddels opgelopen van ongeveer 10 fte in 2019 tot 495 fte tussen 2022 en 2025.¹⁴

Uw Kamer zou kunnen aansturen op evaluatie van «het instrument forfait» *als zodanig* of van enkele forfaits met een groot budgettair belang.¹⁵ In dat kader deden we in 2019 de aanbeveling om met een 3- of 5-jarlijkse quickscan alle forfaits gezamenlijk te evalueren. Inmiddels heeft de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst ook diverse onderzoeken ter actualisering van forfaits laten uitvoeren. Maar tot daadwerkelijke actualisering is het vooralsnog niet gekomen. Het pakket Belastingplan 2023 bevat weliswaar enkele voornemens om box 3 en de leegwaarderatio voor verhuurde woningen te actualiseren, maar het is ook zaak dat de andere forfaits niet achterblijven.¹⁶

Een stap verder dan incidentele evaluatie gaat de introductie van een periodieke herijkings- en evaluatieverplichting van forfaits. Vanwege het uitblijven van evaluaties is overigens onduidelijk in hoeverre de belastingontvangsten van het Rijk zouden verschillen met de (hypothetische) situatie zonder forfaits.

Het is ook belangrijk dat forfaits goed zijn onderbouwd. In 2019 constateerden we echter dat de onderbouwing soms onduidelijk of arbitrair is. Dat speelt bijvoorbeeld bij de bijtelling voor het privégebruik van de auto van de zaak (2019e). In dit rapport lieten we, mede op basis van een onderzoek van de OESO, zien dat het forfait de waarde van het privégebruik onderschat. De Staatssecretaris van Financiën heeft ons destijds geen cijfermatige onderbouwing kunnen aanleveren voor het vastgestelde forfait. Als de onderbouwing onduidelijk is, is het ook ingewikkeld om een forfait te actualiseren.

¹⁴ Zie de uitvoeringstoets bij het Beleidsbesluit rechtsherstel box 3, Bijlage bij Kamerstuk 32 140, nr. 131.

¹⁵ We wijzen erop dat op dit moment slechts enkele evaluaties lopen of zijn gepland van *afzonderlijke* forfaits, zoals onder andere vermeld in de Strategische Evaluatie Agenda 2022. Zie <https://www.rijksfinancien.nl/memorie-van-toelichting/2022/OWB/IX/onderdeel/1075313> (laatst geraadpleegd op 21 september 2022).

¹⁶ De leegwaarderatio is een forfait om de waarde te berekenen van verhuurde woningen.

4 Uitvoering en handhaving door de Belastingdienst

De besproken fiscale regelingen en forfaits staan in belastingwetten. De Belastingdienst draagt zorg voor de uitvoering en handhaving van deze wetten. De afgelopen jaren hebben we ook onderzoek gedaan naar die uitvoerings- en handhavingspraktijk. Daarbij zijn we herhaaldelijk gestuit op problemen op het gebied van IT-infrastructuur en bij de bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik. We zien dat niet alleen terug in ons jaarlijkse verantwoordingsonderzoek, maar ook in specifieke onderzoeken. Bij uitvoering en handhaving zien we dan ook enkele patronen, die volgens ons nadere aandacht verdienen.

Verbeteringen leiden soms tot nieuwe problemen

De Belastingdienst heeft te maken met ingewikkelde uitvoeringsprocessen, die het gevolg kunnen zijn van gedetailleerde wetgeving. Het blijkt daardoor niet eenvoudig om verbeteringen zorgvuldig en zonder nadelige gevolgen elders door te voeren. Onze onderzoeken laten zien dat verbetermaatregelen negatieve uitstralings- en verdringingseffecten kunnen hebben.

Ons onderzoek *Tussenstand Investeringsagenda Belastingdienst* (2017d) legde bijvoorbeeld bloot hoe de Investeringsagenda van de Belastingdienst leidde tot een voortijdig vertrek van personeel, terwijl de uitvoering van de Investeringsagenda te traag verliep en te weinig resultaat opleverde.¹⁷ Daardoor bleek het noodzakelijk de ambities grondig te herijken en naar beneden bij te stellen.

We zagen ook knelpunten bij de implementatie van EU-btw-regelgeving voor e-commerce, omdat prioriteit was gegeven aan andere aanpassingen. Ons onderzoek *Btw op grensoverschrijdende digitale diensten* uit 2018 had al tekortkomingen in de handhaving aangetoond, die bij uitbreiding van het btw-aangiftesysteem in 2021 mogelijk nog meer zouden gaan knellen. In ons vervolgonderzoek naar de *Wet implementatie richtlijnen elektronische handel* (2021a) constateerden we echter dat er nog altijd geen zicht was op een robuuste IT-oplossing. Dat kwam doordat de Belastingdienst na een besluit van de Autoriteit Persoonsgegevens voorrang had gegeven aan een project om het burgerservicenummer (BSN) uit het btw-nummer te halen. Daardoor had de Belastingdienst het «commitment» laten varen om tijdig de EU-btw-richtlijn voor e-commerce te implementeren.¹⁸ Dit illustreert hoe de inzet van capaciteit voor op zichzelf wenselijke verbeteringen andere niet uitstelbare aanpassingen kan frustreren. Een vergelijkbaar patroon zagen we bij ons onderzoek *Focus op handhaving Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid* uit 2022. De oorspronkelijk toegewezen personele capaciteit bleek niet inzetbaar te zijn, omdat die elders was benut voor het oplossen van incidenten.

Recent zijn eveneens verdringings- en uitstralingseffecten gesignaleerd. De uitvoeringstoets bij het Beleidsbesluit rechtsherstel box 3 laat bijvoorbeeld zien dat de hersteloperatie weliswaar uitvoerbaar zou moeten zijn, maar onder andere ook gevolgen heeft voor de dienstverlening van de Belastingdienst en de mogelijkheid om wijzigingen in

¹⁷ De Investeringsagenda, die startte in mei 2015, was een programma om de Belastingdienst beter (effectiever) en goedkoper (efficiënter) te laten werken en meer in control te laten zijn. Het programma moest leiden tot een kostenbesparing doordat minder personeel nodig zou zijn. Daarom was ook een vertrekregeling onderdeel van het programma.

¹⁸ Kamerstuk 35 527, nr. 7 (blz. 30).

belastingwetten te kunnen doorvoeren.¹⁹ Uit de uitvoeringstoetsen blijkt ook dat het risico bestaat dat storingen niet meer goed opgelost kunnen worden, met gevolgen voor de belastingontvangsten.²⁰

De genoemde voorbeelden maken duidelijk dat verbeteringen intrinsiek onderdeel moeten zijn van de werkvoorraad en planning en dat het belangrijk is tempo te houden in het verbeteringsproces. Anders bestaat het risico dat problemen nog niet zijn opgelost, terwijl nieuwe problemen ontstaan of bestaande verergeren. De Belastingdienst blijft dan kwetsbaar bij tegenslagen die de uitvoerings- en handhavingscapaciteit onder druk zetten, zoals de verschillende hersteloperaties.

Neem uitvoeringstoetsen voldoende serieus

Uitstralings- en verdringingseffecten kunnen dus grote gevolgen hebben voor de slagkracht van de Belastingdienst. Het is aan de bewindspersonen van het Ministerie van Financiën om hierin verstandige keuzes te maken.²¹ Uw Kamer kan daarbij nagaan of uitvoeringstoetsen breed genoeg zijn opgezet en afdoende rekening houden met dergelijke indirecte effecten. Het is voor zowel uw Kamer als het kabinet raadzaam om uitvoeringstoetsen voldoende serieus te nemen.

Evenwicht in handhaving blijkt moeilijk te vinden

De Belastingdienst wil met handhavingsinstrumenten en handhavingscapaciteit het nalevingsgedrag van belastingplichtigen bevorderen.²² Het doel ervan is gemiste belastingopbrengsten te beperken. Maar ook de effecten van handhaving op het nalevingsgedrag en de belastingmoraal zijn van belang. Om een evenwicht te vinden in de handhaving, is inzicht nodig in de effectiviteit en efficiëntie van het handhavingsbeleid.

Vooralsnog, zo laten onze onderzoeken zien, is het gezochte evenwicht echter lastig te vinden. We hebben in de afgelopen jaren verschillende zwakke plekken geconstateerd in de handhaving, bijvoorbeeld bij de naleving van grensoverschrijdende btw-verplichtingen (2018b) en bij de aanpak van schijnzelfstandigheid (2022a). In ons onderzoek naar risicogerichte handhaving (2016c) constateerden we dat de Belastingdienst informatie mist om vast te stellen of voldoende en juiste instrumenten gericht en optimaal worden ingezet. In onze verantwoordingsonderzoeken van de afgelopen jaren zien we vergelijkbare patronen bij de aanpak van misbruik en oneigenlijk gebruik, en constateren we dat de Belastingdienst onderdelen van zijn handhavingsbeleid niet genoeg onderbouwt. Hij streeft weliswaar naar een optimale verhouding tussen handhavingskosten enerzijds en de effecten op de naleving en belastingmoraal anderzijds, maar er zijn geen kaders om deze elementen tegen elkaar af te wegen. Daardoor kan niet worden bepaald of de keuzes die de Belastingdienst maakt in de handhaving uiteindelijk risico's wegnemen.²³

¹⁹ Zie ook onderdeel 8 van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Wet rechtsherstel box 3.

²⁰ Zie de uitvoeringstoets bij het Beleidsbesluit rechtsherstel box 3, Bijlage bij Kamerstuk 32 140, nr. 131, Zie ook onderdeel 8 van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Wet rechtsherstel box 3.

²¹ Kamerstuk 32 140, nr. 119 staat dat op dit gebied voornemens bestaan.

²² Algemene Rekenkamer (2016c), blz. 8.

²³ We tekenen daarbij aan dat evenwicht in de handhaving nadrukkelijk ook betekent dat instrumenten op gepaste en proportionele wijze worden ingezet. Het belang daarvan zien we op indringende wijze onderstreept in de berichtgeving over de fraudesignaleringsvoorziening en de fraudebestrijding bij de kinderopvangtoeslagen. Zie over beide onderwerpen de Kamerstukkenreeks 31 066.

Het is van belang handhavingskosten en effecten op naleving en belastingmoraal te betrekken bij de beoordeling van de handhavingsplannen van de Belastingdienst, zodat het optimale evenwicht kan worden gevonden. Dat betekent dat de in te zetten handhavingscapaciteit moet kunnen variëren en niet al op voorhand als gegeven moet worden beschouwd. Ook is er inzicht nodig in de effecten, proportionaliteit en kosten van handhavingsinstrumenten, zodat onderbouwde keuzes over (de dosering van) instrumenten kunnen worden gemaakt. Om na te kunnen gaan of de handhaving evenwichtig is, heeft uw Kamer de juiste informatie nodig. De bewindspersonen moeten deze informatie verstrekken.

5 Tot slot

Kort samengevat zijn onze conclusies en aanbevelingen over de 3 thema's in deze brief als volgt. Fiscale regelingen missen in veel gevallen een goede onderbouwing en ze worden niet altijd goed geëvalueerd. Het is daarom raadzaam om zowel bij de invoering als de evaluatie van fiscale regelingen het Toetsingskader fiscale regelingen tot uitgangspunt te nemen. Met evaluaties kunnen de doeltreffendheid en doelmatigheid van instrumenten worden vastgesteld. Forfaits worden evenmin stelselmatig geëvalueerd of geactualiseerd. Uw Kamer zou daarom kunnen aansturen op een evaluatie van «het instrument forfait» *als zodanig* of van enkele forfaits met een groot budgettair belang. Tot slot hebben we enkele aandachtspunten belicht in de uitvoering en handhaving door de Belastingdienst. Het is onder andere van belang om uitvoeringstoetsen voldoende serieus te nemen.

We willen er verder op wijzen dat, welke (politieke) keuzes er ook worden gemaakt ten aanzien van het belastingstelsel, de uitvoeringsorganisaties de tijd en middelen moeten krijgen om veranderingen verantwoord door te voeren. Zoals we al in deze brief lieten zien, kampt de Belastingdienst op dit moment met grote problemen in onderhoud en modernisering van de IT-systemen. Dit terwijl IT-systemen nodig zijn om nieuwe wet- en regelgeving in te voeren en bestaande wetten en regels uit te voeren. Dit onderstreept nogmaals de noodzaak om uitvoeringstoetsen voldoende serieus te nemen en deze zorgvuldig te laten meewegen bij de besluitvorming over belastingen.

We vertrouwen erop u met deze brief bruikbare informatie te hebben verschaft voor uw besluitvorming over de toekomst van het belastingstelsel.

Algemene Rekenkamer

drs. A.P. (Arno) Visser,
president

drs. C. (Cornelis) van der Werf,
secretaris

Tijdslijn onderzoeken fiscale regelingen²⁴

Verschillende onderzoeken, vergelijkbare boodschappen

 2022	Verantwoordingsonderzoek 2021 Toetsingskader onvoldoende meegenomen bij evaluaties van fiscale regelingen
 2021	Verantwoordingsonderzoek 2020 Fiscale regelingen te vaak en ten onrechte toegepast, voldoen niet aan criteria Toetsingskader
 2020	Autobelastingen als beleidsinstrument III Fiscaal voordeel <i>elektrische (bestel)auto's</i> : dure maatregel om CO ₂ -uitstoot te verminderen
 2019	Autobelastingen als beleidsinstrument I <i>Fiscale stimulering elektrische auto's</i> : dure manier om CO ₂ -uitstoot terug te dringen Autobelastingen als beleidsinstrument II Heroverweeg, want brengen milieudoelen niet dichterbij
 2017	Schenkingsvrijstelling eigen woning Effectief middel, maar belastingderving voor 2013 en 2014 ruim 10 keer groter dan geraamd Zicht op belastingverlichtende regelingen Van 6 op de 10 fiscale regelingen onbekend of beoogde doelen zijn behaald en tegen welke prijs
 2016	30%-regeling voor experts uit het buitenland Regeling niet goed onderbouwd, effectiviteit onduidelijk, financieel beslag veel groter dan verwacht
 2015	Fiscale maatregelen zuinige auto's Tussen 2008 – 2013 kosten meer dan € 2,7 mld, reductie CO ₂ onbekend. Dure maatregel om CO ₂ te verminderen Nota over de toestand van 's Rijks Financiën Brief Tweede Kamer over belastinguitgaven, met speciale aandacht voor het milieu
 2010	Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies Effectiviteit van 77 van 100 regelingen onbekend. 23 andere: 16 effectief, 7 niet effectief Tweede Kamerdossier 's Rijks financiën De rijksoverheid weet vaak niet of financiële instrumenten het beoogde effect hebben
 2008	Terugblikonderzoek Belastingen als beleidsinstrument Regelmatig gaan evalueren, anders geen zicht op effect
 2003	Tussen beleid en uitvoering Beperkt aantal evaluaties en hierin ontbreekt vaak oordeel over effectiviteit regeling
 1999	Belastingen als beleidsinstrument Vaak geen toetsbare doelstellingen, daardoor resultaten moeilijk vast te stellen

²⁴ De figuur in deze bijlage is een bewerking van een figuur die eerder verscheen in de *Staat van de Rijksverantwoording 2020* (2021d). Kamerstuk 35 830, nr. 3.

Algemene Rekenkamer (2016a). *Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2016b). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2015 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Rapport bij het jaarverslag*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2016c). *Handhavingsbeleid Belastingdienst*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2017a). *Zicht op belastingverlichtende regelingen*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2017b). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2016 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Rapport bij het jaarverslag*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2017c). *Niet-belastingontvangsten. Raming, beheersing en prikkels van ontvangsten van ministeries*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2017d). *Tussenstand Investeringsagenda Belastingdienst*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2017e). *Schenkingsvrijstelling eigen woning. Effecten op de hypotheekschuld*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2018a). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2017 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Rapport bij het jaarverslag*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2018b). *Btw op grensoverschrijdende digitale diensten. Handhaving door de Belastingdienst*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2019a). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2018 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Rapport bij het jaarverslag*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2019b). *Datagedreven selectie van aangiften door de Belastingdienst*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2019c). *Brief aan de Tweede Kamer over de fiscale stimulering van elektrische auto's*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2019d). *Forfaits in het belastingstelsel. Een overzicht van fiscale forfaits en hun bijdrage aan de uitvoerbaarheid van het belastingstelsel*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2019e). *Autobelastingen als beleidsinstrument*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2020a). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2019 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Rapport bij het jaarverslag*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2020b). *Autobelastingen als beleidsinstrument. Effecten van elektrische auto's en bestelauto's voor belastingopbrengsten, luchtkwaliteit en klimaat*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2021a). *Brief aan de Tweede Kamer over EU-btw en e-commerce*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2021b). *Brief aan de Tweede Kamer over belastingontwijking*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2021c). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2020 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld (IX). Rapport bij het jaarverslag*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2021d). *Staat van de rijksverantwoording 2020. Testen, controleren, waarderen*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2022a). *Focus op handhaving Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid*. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2022b). *Resultaten verantwoordingsonderzoek 2021 Ministerie van Financiën en Nationale Schuld. Rapport bij het jaarverslag 2021*. Den Haag: eigen beheer.