

Beïnvloeding om **fiscale verplichtingen** na te komen

Van oudsher zijn belastingdiensten gewend om te sturen op en verantwoording af te leggen over hun 'output'.¹ Daarbij gaat het bijvoorbeeld om aantallen controles, het bedrag aan correcties dat zij naar aanleiding daarvan opleggen, aantallen achterstallige invorderingen en aantallen boetes. De samenleving verwacht van inspecties en toezichthouders en ook van de Belastingdienst echter steeds nadrukkelijker dat ze de effecten van hun handelen zichtbaar maken.²

Niet alleen de output moet in beeld worden gebracht, maar ook de mate waarin de beoogde doelen worden gerealiseerd, ofwel de 'outcome'. De aandacht voor en interesse in het meten van de effecten van het handelen van de Belastingdienst en andere organisaties in de publieke sector neemt dan ook sterk toe.

Het meten van de effectiviteit van de activiteiten van een organisatie is in toenemende mate een verantwoordelijkheid van de interne auditfunctie.³ Deze functie – in het algemeen, maar zeker in publieke organisaties – is namelijk in toenemende mate verantwoordelijk voor het beoordelen van niet-financiële informatie.⁴ Dit betekent dat steeds meer verschillende belanghebbenden verwachtingen blijken te hebben bij de interne auditfunctie. Het inzichtelijk maken van de effectiviteit van de activiteiten van de organisatie door de interne auditfunctie neemt daarmee in belang toe, maar is nog niet zo eenvoudig. Deze bijdrage beschrijft hoe effectmeting kan worden opgezet binnen de context van de Belastingdienst. Dit kan als voor-

beeld dienen voor effectmetingen in andere (publieke) organisaties en kan daarmee ook van belang zijn voor de interne auditfunctie.

Doelen

Waar gaat het om bij het meten van effecten door de Belastingdienst? In de Rijksbegroting staat de algemene doelstelling van de Belastingdienst verwoord: '(...) Doeltreffende en doelmatige uitvoering van [fiscale] wet- en regelgeving zorgt ervoor dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance)'.⁵ De Belastingdienst is verantwoordelijk voor de uitvoering van wet- en regelgeving en de essentie zit derhalve in het realiseren van compliance, zijnde de *bereidheid* van burgers en bedrijven om hun wettelijke fiscale verplichtingen na te komen.

Passende dienstverlening, adequaat toezicht en efficiënte massale processen moeten er voor zorgen dat belastingplichtigen



hun fiscale verplichtingen willen en kunnen nakomen, dat naleving zo nodig wordt afgedwongen en dat processen snel en foutloos worden uitgevoerd.⁶ De *Handhavingsstrategie Belastingdienst* beschrijft hoe de Belastingdienst met de inzet van verschillende instrumenten, gegeven de beschikbare capaciteit en middelen, zijn algemene beleidsdoel compliance beoogt te realiseren.⁷

Een lastig vraagstuk ook gezien de teruglopende capaciteit. De Belastingdienst kiest doelbewust welke instrumenten, in welke combinatie en met welke diepgang worden ingezet om in een bepaalde situatie de compliance te ondersteunen of te verbeteren. Voorbeelden van instrumenten zijn de belastingtelefoon, schriftelijke communicatie, tv-spotjes, aangiftebehandeling, boekenonderzoeken, bedrijfsbezoeken, convenanten in het kader van horizontaal toezicht en invorderings- en opsporingsmaatregelen. Bij voorkeur zet de Belastingdienst instrumenten proactief en preventief in, omdat dit effectiever en efficiënter is dan achteraf repressief op te treden.⁸

Om het gedrag van belastingplichtigen effectief te beïnvloeden, is inzicht vereist in de factoren die het gedrag bepalen; de zogenoemde determinanten van compliance. Wetenschappelijk onderzoek leert dat intrinsieke motieven, externe prikkels en de mogelijkheden voor naleving en niet-naleving, compliance bepalen.⁹ De intrinsieke motieven worden ook wel aangeduid met de term belastingmoraal, waaronder persoonlijke en sociale normen worden geschaard.¹⁰ Tot de externe prikkels behoren de (ervaren) pakkans en de mogelijke sanctie bij overtreding van de regel. Met zijn handhavingsactiviteiten beoogt de Belastingdienst de determinanten te beïnvloeden en daarmee de compliance. Via effectmeting kan beoordeeld worden in hoeverre dat lukt. Zie het *kader* voor een voorbeeld.

Opzetten van een effectmeting

Bij effectmeting gaat het om de vraag of en in welke mate inspanningen, activiteiten en interventies van de Belastingdienst ertoe hebben geleid dat het doel dat de Belastingdienst daarmee beoogt (compliance), ook is bereikt. Het gaat derhalve om

Aangiftecampagne

De Belastingdienst voert jaarlijks in maart een aangiftecampagne¹¹ in verband met het tijdig (voor 1 april) doen van de aangifte inkomstenbelasting. Het doel van deze campagne is om de compliance (in de vorm van tijdigheid van aangifte doen) van burgers te verhogen door middel van voorlichting. Aan een dergelijke aangiftecampagne ligt de aanname ten grondslag dat voorlichting de kennis bij belastingplichtigen verhoogt. De tweede aanname is dat deze verhoging van kennis leidt tot een verbetering in compliance. Door effectmeting kan worden getoetst of deze aannames kloppen. In de praktijk vindt het toetsen van het effect van dergelijke communicatie-uitingen niet structureel plaats.

het aantonen of aannemelijk maken van een oorzakelijk of causaal verband tussen de inspanningen van de Belastingdienst en de realisatie van doelen. Het realiseren van een strategisch doel verloopt overigens vaak via de realisatie van allerlei tussendoelen op lagere (tactische of operationele) niveaus. Voor het opzetten van een effectmeting moeten (beoogd) (tussen) doel, inzet van mensen en middelen, uitgevoerde activiteiten, concrete resultaten en de veranderingen in compliance-gedrag van belastingplichtigen met elkaar in verband worden gebracht. Dat kan worden geïllustreerd aan de hand van de zogenoemde effectketen (zie *figuur 1*).

Voor een goede effectmeting is dus noodzakelijk dat het beoogde doel expliciet, concreet en meetbaar is (SMART). Om effecten te kunnen meten moet ook de zogenoemde *beleids-theorie*, dat wil zeggen de veronderstelde relatie tussen de activiteiten en het beoogde doel (de relatie tussen output en outcome), expliciet zijn. En effectonderzoek dient zo te zijn opgezet dat hard, of ten minste aannemelijk, gemaakt kan worden dat de uitgevoerde activiteit het niveau van compliance (of een tussendoel) heeft beïnvloed.

Er zijn verschillende manieren om effectmeting op te zetten.¹² Een onderzoeksdesign met alleen een nameting of met een voor- en nameting levert geen uitspraak op over de causaliteit, omdat niet kan worden uitgesloten dat andere factoren dan de ontplooiende activiteit van invloed zijn op de compliance. Met een experimenteel design, waarbij een groep die de activiteit ondergaat (de experimentele groep) kan worden vergeleken met een (vergelijkbare) groep die de activiteit niet ondergaat (de controlegroep), kunnen wel (causale) uitspraken worden gedaan over het effect van activiteiten en instrumenten. Experimentele onderzoeksdesigns zijn er in allerlei vormen.¹³ Het ideale onderzoeksdesign is de zogenaamde 'randomized controlled trial' of gecontroleerd veldexperiment. De kracht van een dergelijk design zit in de vergelijkbaarheid van de experimentele groep en de controlegroep (door willekeurige toewijzing), waardoor een verschil in compliance tussen beide groepen na de activiteit (nameting) kan worden toegeschreven aan de activiteit (zie *figuur 2*). Met een dergelijk onderzoeksdesign wordt dus uitgesloten dat andere factoren dan de activiteit een verschil tussen de twee groepen hebben veroorzaakt.

In de praktijk is het lang niet altijd mogelijk of gewenst om een volledig gecontroleerd experiment uit te voeren. Het kan

moeilijk of zelfs onmogelijk zijn om een controlegroep te selecteren die volledig vergelijkbaar is met de experimentele groep. Ook kan het zo zijn dat een interventie niet precies gericht kan worden, waardoor ook de controlegroep met de interventie in aanraking kan komen. Ook kunnen tijdsbeslag, kosten, privacyaspecten of geheimhouding een rol spelen voor het wel of niet uitvoeren van een dergelijk experiment. Het is belangrijk om vooraf goed na te denken over de opzet van een onderzoeksdesign. Achteraf kan, wanneer het onderzoeksdesign niet perfect is, in de statistische analyse van de verschillen tussen de experimentele groep en de controlegroep nog een en ander worden gecorrigeerd. Maar een goed effectonderzoek staat of valt met het onderzoeksdesign.

Implementatie

Een uitdaging is om effectmeting op een structurele manier te borgen in de organisatie en onderdeel te maken van de manier van werken. Welp (2012) noemt drie redenen hiervoor: 1) de complexiteit van effectmetingen en de investering in tijd

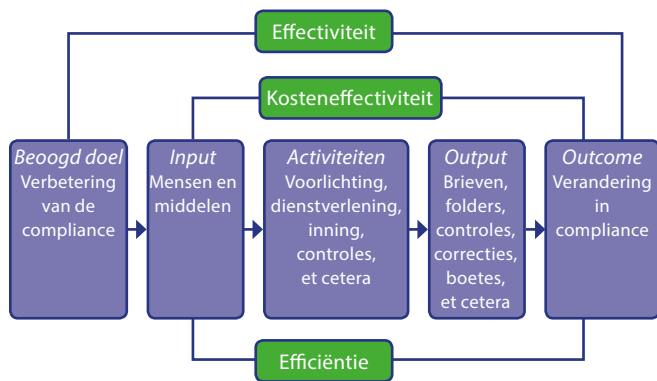
advertentie

De manier waarop, dat maakt het verschil.

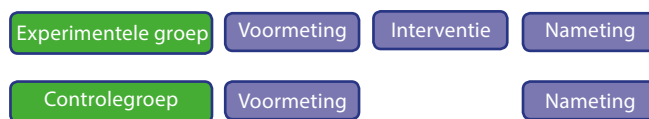
Door onze expertise binnen Internal Audit en een persoonlijke aanpak begeleiden wij met succes audit professionals in hun zoektocht naar een nieuwe uitdaging.



interim - search - advies
www.fellowfield.nl



Figuur 1. Effectketen



Figuur 2. Gecontroleerd veldexperiment

en geld die het uitvoeren ervan met zich meebrengt; (2) toezichthouders die 'risicogericht' werken zijn geneigd direct te willen handelen en zitten minder te wachten op 'langdurig(e)' analyse en onderzoek; (3) de cultuur binnen organisaties is onvoldoende stimulerend voor het uitvoeren van effectmetingen omdat de kans bestaat dat 'slecht nieuws' over prestaties van toezichthouders naar buiten kan komen.¹⁴

Voor effectmeting zijn specifieke kennis en vaardigheden nodig: kennis van methoden en technieken van onderzoek, van (theorieën over) gedragsbeïnvloeding en van het beleid en de werkwijze en werkzaamheden van de Belastingdienst. Het ligt daarom voor de hand om de (eind)verantwoordelijkheid voor effectmeting binnen een organisatie als de Belastingdienst centraal te beleggen bij een beperkte groep mensen die over de benodigde kennis en vaardigheden beschikt.

Om effecten te kunnen meten zijn gegevens nodig. Indien mogelijk moeten gegevens gebruikt worden die voorhanden zijn in de organisatie als onderdeel van de 'normale' bedrijfsvoering. Als gegevens ad hoc opgeleverd moeten worden en/of 'apart' bijgehouden moeten worden, levert dit meer en lastig werk op en kan de motivatie en het draagvlak voor effectmeting afnemen. In de praktijk zullen overigens afhankelijk van het soort effectmeting, ook aanvullende gegevens (die niet in de 'bedrijfsvoering' aanwezig zijn) noodzakelijk zijn.

Tot slot

Informatie uit effectmetingen kan gelijktijdig meerdere doelen dienen: de Belastingdienst verantwoordt zich extern conform gemaakte afspraken door het openbaar maken van behaalde resultaten en gebruikt die informatie ook als input voor zijn handhavingsstrategie. Effectmeting kan de Belastingdienst helpen om zijn handhavingsinstrumenten gericht in te zetten teneinde gedrag van burgers en bedrijven inzake de naleving van fiscale regels op de lange termijn structureel te veranderen. Effectmeting is daarmee essentieel voor het leren, sturen en verantwoorden van de inzet van mensen en middelen.

De uitgangspunten voor een goede effectmeting – zoals uiteengezet in deze bijdrage – zijn breed toepasbaar, ook buiten de Belastingdienst of zelfs buiten de overheid. In de discussie over de professionele ontwikkeling van de interne auditfunctie in een veranderende wereld komt de vraag naar voren hoe de interne auditfunctie een bijdrage kan leveren aan de effectiviteit van de organisatie. Van interne auditors wordt zodoende in toenemende mate verwacht dat zij ook een bijdrage leveren in het beoordelen van de effectiviteit van bedrijfsprocessen.¹⁵ Een lastig vraagstuk, waar de in deze bijdrage beschreven uitgangspunten mogelijk van pas kunnen komen. <<

Noten

1. OESO, *Co-operative Compliance: A Framework*, p. 75, 2013.
2. WRR, *Toezien op publieke belangen*, Amsterdam University Press, p. 58, 2013.
3. Ngah, J., 'Optimizing internal audit: internal auditors are being continually challenged to improve their effectiveness to better meet growing expectations and workloads', *Internal Auditor*, aug. 2016.
4. Schillemans, T. en M. van Twist, 'Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance', *Public Performance & Management Review*, 40, p. 257-280, 2016.
5. Hoofdstuk IXb Financiën en Nationale schuld, artikel 1 'Belastingen'.
6. Rijksbegroting, Hoofdstuk IX.
7. De Handhavingsstrategie Belastingdienst is in 2016 op papier uitgewerkt maar vormde ook in de jaren daarvoor de basis voor de handhaving en uitvoering. <https://belastingdienst-in-beeld.nl/wp-content/uploads/2017/02/Handhavingsstrategie-Belastingdienst.pdf>
8. Belastingdienst (2017). Beleidsdoorlichting toezicht en opsporing en massale processen; Belastingdienst (2017). Handhavingsbrief Belastingdienst 2018: Dienstverlening, toezicht en opsporing.
9. Kirchler, E., *The Economic psychology of tax behavior*, Cambridge University Press, 2007.
10. Frey, B., 'The role of deterrence and tax morale in taxation in the European Union', *European Review*, 11, p. 385-406, 2003; Torgler, B., 'Tax morale, rule governed behavior and trust', *Constitutional Political Economy*, 14, p. 119-140, 2003.
11. Hel-Van Dijk, Van der en M. Siglé, 'Effectmeting van horizontaal toezicht bij grote ondernemingen', *Vakblad Tax Assurance*, 1, p. 63, 2013.
12. <http://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doeltreffendheid>.
13. Shadish, Cook & Campbell, *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*, Boston, Houghton Mifflin, 2002.
14. Welp, 'Effectiviteit van toezicht: tijd voor responsive evaluation', *Tijdschrift voor Toezicht*, 2, p. 7-22, 2012.
15. Schillemans, T. en M. van Twist, 'Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance', *Public Performance & Management Review*, 40, p. 257-280, 2016.

Sjoerd Goslinga, Lisette van der Hel-van Dijk en Maarten Siglé werken bij de Belastingdienst. Goslinga is daarnaast verbonden aan de Universiteit Leiden (onderzoeker). Siglé (PhD-student en docent) en Van der Hel (hoogleraar effectiviteit van overheids-toezicht) zijn beiden verbonden aan de Nyenrode Business Universiteit.

Dit artikel is gebaseerd op een artikel dat in uitgebreide vorm eerder is gepubliceerd in het *Tijdschrift voor Toezicht*, 'Het meten van effecten van de handhaving van de Belastingdienst', 2016.