

Vergaderjaar 2005–2006

30 575

Controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren

Nr. 2

RAPPORT

Inhoud

Samenvatting	5	3.5.1	Juistheid van de selectie van aangiften	20	
		3.5.2	Volledigheid van de selectie van aangiften	23	
1	Inleiding	7	3.6	Conclusie	23
1.1	Achtergrond	7			
1.2	Doel en probleemstelling van het onderzoek	8	4	Conclusies en aanbevelingen	24
1.3	Onderzochte problematiek: het controleproces	9	4.1	Conclusies	24
1.4	Afbakening van het onderzoek	12	4.2	Aanbevelingen	25
1.5	Opbouw rapport	12			
2	Aansturing van de controle	13	5	Reactie staatssecretaris en nawoord Algemene Rekenkamer	27
2.1	Inleiding	13	5.1	Reactie staatssecretaris van Financiën	27
2.2	Wijzigingen in de aansturing	13	5.2	Nawoord Algemene Rekenkamer	28
2.3	Centrale aansturing door de landelijke regie	14			
2.4	Conclusie	15	Literatuur		30
3	Uitvoering van de controle	16	Bijlage 1	Overzicht belangrijkste conclusies, aanbevelingen en toezeggingen	31
3.1	Inleiding	16			
3.2	Interne eisen aan de vastlegging	16	Bijlage 2	Rechtmatigheidsonderzoek 2005	32
3.3	Inzicht in de kwaliteit van de controle	18			
3.3.1	FIX-onderzoeken	18	Bijlage 3	Lijst van gebruikte afkortingen en begrippen	34
3.3.2	Interne controles	19			
3.4	Realisatie beoogd correctiepercentage	19			
3.5	Inzicht in juistheid en volledigheid aangifte-selectie	20			

SAMENVATTING

Bij het heffen en innen van belastingen maakt de Belastingdienst gebruik van gegevens die de belastingplichtigen zelf moeten verstrekken. Dit maakt belastingheffing gevoelig voor misbruik en oneigenlijk gebruik. Om er toch voor te zorgen dat er geen belastingontvangsten worden misgelopen hanteert de Belastingdienst een risicogerichte aanpak bij de controle van de aangiften inkomstenbelasting particulieren.

De Algemene Rekenkamer heeft onderzoek gedaan naar die controle. We hebben onderzocht of de manier waarop de Belastingdienst de controles aanstuurt ertoe leidt dat belastingplichtigen in gelijke gevallen op dezelfde manier worden behandeld (rechtsgelijke behandeling). We zijn verder nagegaan of de Belastingdienst door de uitvoering van het controlebeleid optimale belastingontvangsten kan waarborgen.

Conclusies

De opzet van het controlebeleid beoordelen wij als positief. Wij concluderen echter wel dat de Belastingdienst nog onvoldoende zekerheid heeft of de uitvoering van de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren conform beleid plaatsvindt. Dit komt door tekortkomingen in de aansturing en onvoldoende inzicht in de uitvoering van de aangiftecontrole.

De centrale aansturing van de belastingkantoren, die de controle van aangiften uitvoeren, was weliswaar verbeterd ten opzichte van eerdere jaren maar nog onvoldoende ten tijde van het onderzoek. Hierdoor zijn verschillen ontstaan in de wijze waarop kantoren de aangiften over 2003 hebben gecontroleerd. Door deze verschillen kan de Belastingdienst de rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen niet waarborgen. Verder constateren wij dat de Belastingdienst onvoldoende inzicht heeft in de resultaten van de controles, waardoor de risicogerichte aanpak niet optimaal geëvalueerd kan worden. Daarnaast voldoet de vastlegging van controles in veel gevallen niet aan de eisen die de Belastingdienst daar zelf aan stelt. Hierdoor heeft de dienst onvoldoende inzicht in de kwaliteit van de uitvoering van de controles. Omdat de Belastingdienst in veel gevallen niet na kan gaan hoe de controles zijn uitgevoerd weet de dienst niet zeker of ze geen belastingontvangsten zijn misgelopen.

Aanbevelingen

De Algemene Rekenkamer beveelt de staatssecretaris van Financiën aan om de centrale aansturing van de controle te versterken door meer aandacht te besteden aan het tijdig en eenduidig communiceren van beleidsbeslissingen. Daarnaast zou de staatssecretaris van Financiën ervoor moeten zorgen dat de vastlegging van de controle sterk verbetert. Wij bevelen de staatssecretaris aan erop toe te zien dat de vastleggings-eisen worden nageleefd. Ten slotte bevelen wij de staatssecretaris aan het inzicht dat hij heeft in de uitvoering te verbeteren door de huidige instrumenten die hij hiervoor heeft in onderlinge samenhang te evalueren.

Reactie staatssecretaris van Financiën

De staatssecretaris van Financiën heeft op 3 mei 2006 gereageerd op het onderzoek. De staatssecretaris heeft laten weten de conclusies van het rapport op hoofdlijnen te delen. Verder zegt hij toe de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer op te zullen volgen en de uitkomsten van het

onderzoek te zullen gebruiken voor het versterken van de controleaanpak bij andere activiteiten van de Belastingdienst.

Nawoord Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer beschouwt de wijze waarop de staatssecretaris van Financiën omgaat met de conclusies en aanbevelingen van het rapport als positief en constructief. We zijn verheugd dat de staatssecretaris onze aanbevelingen op zal volgen en zal gebruiken voor het versterken van de controleaanpak bij andere activiteiten van de Belastingdienst. Wij zullen zijn plannen en activiteiten op dat gebied met belangstelling volgen.

Rechtmatigheidsonderzoek 2005

De uitkomsten van dit onderzoek zijn meegenomen in de oordeelsvorming in ons *Rapport bij het Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB)*, dat op 17 mei 2006 is verschenen (Algemene Rekenkamer, 2006).^{*} Daarnaast is in het rechtmatigheidsonderzoek 2005 een verdiepend dossieronderzoek uitgevoerd naar de interne kwaliteitstoets FIX.

In het rechtmatigheidsonderzoek 2005 stellen wij vast dat de Belastingdienst in circa de helft van de gevallen geen onderbouwing heeft voor haar fiscale besluiten over inkomstenbelasting particulieren. Daarnaast stellen wij vast dat er belangrijke verschillen in de wijze van onderzoek en de score van de bevindingen in de interne kwaliteitstoets van de Belastingdienst zijn tussen vier onderzochte regio's.

Op basis van bovenstaande bevindingen komen wij tot de conclusie dat het beleid voor misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O-beleid) in 2005 ontoereikend was. Wij bevelen de minister aan om de dossierinstructies en de richtlijnen voor interne kwaliteitstoets te herbeoordelen op nut en noodzaak en na eventuele aanpassing op naleving door de Belastingdienst toe te zien.

De minister van Financiën stemt in zijn reactie op ons *Rapport bij het Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB)* in belangrijke mate in met onze bevindingen en aanbevelingen en doet daarbij de nodige toezeggingen. De minister deelt niet ons oordeel over de ontoereikendheid van het M&O-beleid over inkomstenbelasting particulieren. Wij hebben ons oordeel gehandhaafd.

^{*} Alle rapporten die wij op verantwoordingsdag hebben gepubliceerd zijn te vinden op www.rekenkamer.nl.

1 INLEIDING

1.1 Achtergrond

Bij het heffen en innen van belastingen maakt de Belastingdienst gebruik van gegevens die de belastingplichtigen zelf moeten verstrekken. Dit maakt belastingheffing gevoelig voor misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O). Om toch zo veel mogelijk belastingontvangsten te verkrijgen zal de Belastingdienst misbruik en oneigenlijk gebruik moeten voorkomen en bestrijden. De Belastingdienst dient daarbij een rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen te bevorderen. Voor een rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen en voor optimale ontvangsten is toereikend M&O-beleid nodig. We spreken van toereikend M&O-beleid wanneer al het mogelijke is gedaan om een rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen te bevorderen en het mislopen van ontvangsten te voorkomen. De Algemene Rekenkamer heeft in het verleden verschillende onderzoeken uitgevoerd naar M&O-beleid bij de Belastingdienst (Algemene Rekenkamer, 1998, 1999, 2001 en 2003). We keken daarbij vooral naar de opzet van het beleid. Uit het onderzoek *M&O-beleid Particulieren* bleek dat er een zekere spanning bestond tussen de centrale aansturing van de aangiftecontrole en de decentrale uitvoering ervan. Op centraal niveau beschikte de Belastingdienst niet over voldoende informatie om op passende wijze te kunnen bijsturen. Naar aanleiding van deze onderzoeken kondigden wij aan in volgende onderzoeken meer aandacht te besteden aan de werking van het M&O-beleid bij de Belastingdienst.

Met het nu voorliggende onderzoek naar de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren hebben we de werking van het M&O-beleid onderzocht. Daarbij hebben we ons geconcentreerd op één onderdeel van het M&O-beleid: het controlebeleid.

De Belastingdienst hanteert een *risicogericht* controlebeleid. Dat betekent dat er niet op basis van willekeurige steekproeven aangiften worden geselecteerd voor controle, maar dat vooraf wordt bepaald wat de grootste M&O-*risico's* zijn voor dat specifieke belastingjaar en op welke *risico's* de Belastingdienst aangiften wil selecteren voor controle. In ons onderzoek hebben we onder meer beoordeeld in hoeverre deze *risicogerichte* aanpak vruchten afwerpt: is zij doeltreffender dan een *aselecte* aanpak?

Bij het beoordelen van de uitvoering van het controlebeleid voor aangiften inkomstenbelasting particulieren zijn we ook nagegaan of de Belastingdienst zorgt voor een *rechtsgelijke behandeling* van belastingplichtigen. «*Rechtsgelijke behandeling*» houdt in dat gelijke gevallen op gelijke wijze worden behandeld.¹ De Belastingdienst heeft rechtsgelijkheid verankerd in het uitgangspunt van eenheid in beleid en uitvoering.

De minister van Financiën is primair verantwoordelijk voor het algemene fiscale beleid en de uitvoering van belastingwetgeving. In de brief *Taakomschrijving* staat dat de staatssecretaris van Financiën binnen de grenzen van het door de minister van Financiën vastgestelde beleid belast is met de fiscale aangelegenheden en alle aangelegenheden die de Belastingdienst betreffen, waaronder de aan de Belastingdienst gelieerde uitvoeringsorganisatie ter uitvoering van inkomensafhankelijke regelingen (Ministerie van Financiën, 2003).

De Belastingdienst is verantwoordelijk voor de inrichting én de uitvoering van de heffing, controle en inning van de rijksbelastingen inclusief de douanerechten. De belastingkantoren voeren de controle van de aangiften uit.

¹ De Algemene Rekenkamer verstaat in dit onderzoek onder rechtsgelijkheid: gelijke controle van aangiften (hoe je controleert) en een gelijke kans op controle (wat je controleert).

We hebben bij dit onderzoek gekozen voor de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren vanwege de maatschappelijke relevantie van deze belasting. Voor de inkomstenbelasting 2003 waren ruim 6,5 miljoen particulieren belastingplichtig. De Belastingdienst kreeg over dat jaar dus ruim 6,5 miljoen aangiften te verwerken.

Zoals blijkt uit het Beheersverslag Belastingdienst 2005 ontving de dienst in 2005 € 3,1 miljoen aan inkomstenbelasting, dit bedrag omvat zowel de ontvangsten voor particulieren als ondernemers. Dit bedrag is gering, omdat de verschuldigde inkomstenbelasting wordt verrekend met de eerder ingehouden loon- en dividendbelasting. Daarnaast worden aftrekposten en diverse heffingskortingen in mindering gebracht op de inkomstenbelasting. Dit leidt vaak tot aanslagen met een per saldo negatief bedrag (Belastingdienst, 2006).

De resultaten van dit onderzoek zijn ook toepasbaar op andere belastingen en taken waar de Belastingdienst een vergelijkbare methode van controleren gebruikt als bij de inkomstenbelasting particulieren. Het gaat om de belastingheffing over winstinkomen en toeslagen.

Dit onderzoek sluit aan bij de aanbevelingen van het congres van Europese rekenkamers (EUROSAI) van 2 juni 2005 in Bonn. Dat congres had als thema «audit of public revenues». In de slotverklaring van het congres wordt aanbevolen dat nationale rekenkamers aandacht besteden aan het onderzoeken van de ontvangsten van het Rijk.

1.2 Doel en probleemstelling van het onderzoek

Het controlebeleid dat de Belastingdienst hanteert voor de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren is geënt op een risicogerichte aanpak en moet leiden tot optimale belastingontvangsten en rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen. Om te weten of de risicogerichte aanpak inderdaad optimale ontvangsten oplevert en of er sprake is van rechtsgelijkheid, moet de Belastingdienst zeker weten of het controlebeleid goed wordt uitgevoerd.

Wij willen met dit onderzoek bijdragen aan het verbeteren van de uitvoering van het controlebeleid voor de inkomstenbelasting particulieren en eventueel voor andere belastingen waarvoor de Belastingdienst eenzelfde manier van controleren gebruikt. Ons onderzoek moet hiertoe inzicht geven in de uitvoering van het controlebeleid, geconstateerde tekortkomingen duidelijk benoemen, verklaringen geven voor deze tekortkomingen en aanbevelingen formuleren waarmee de tekortkomingen weggenomen kunnen worden.

Verder zijn de resultaten van het onderzoek meegenomen in de beoordeling van het beleidsartikel 1 Belastingen in ons *Rapport bij het Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB)*, dat is gepubliceerd op 17 mei 2006 (Algemene Rekenkamer, 2006).

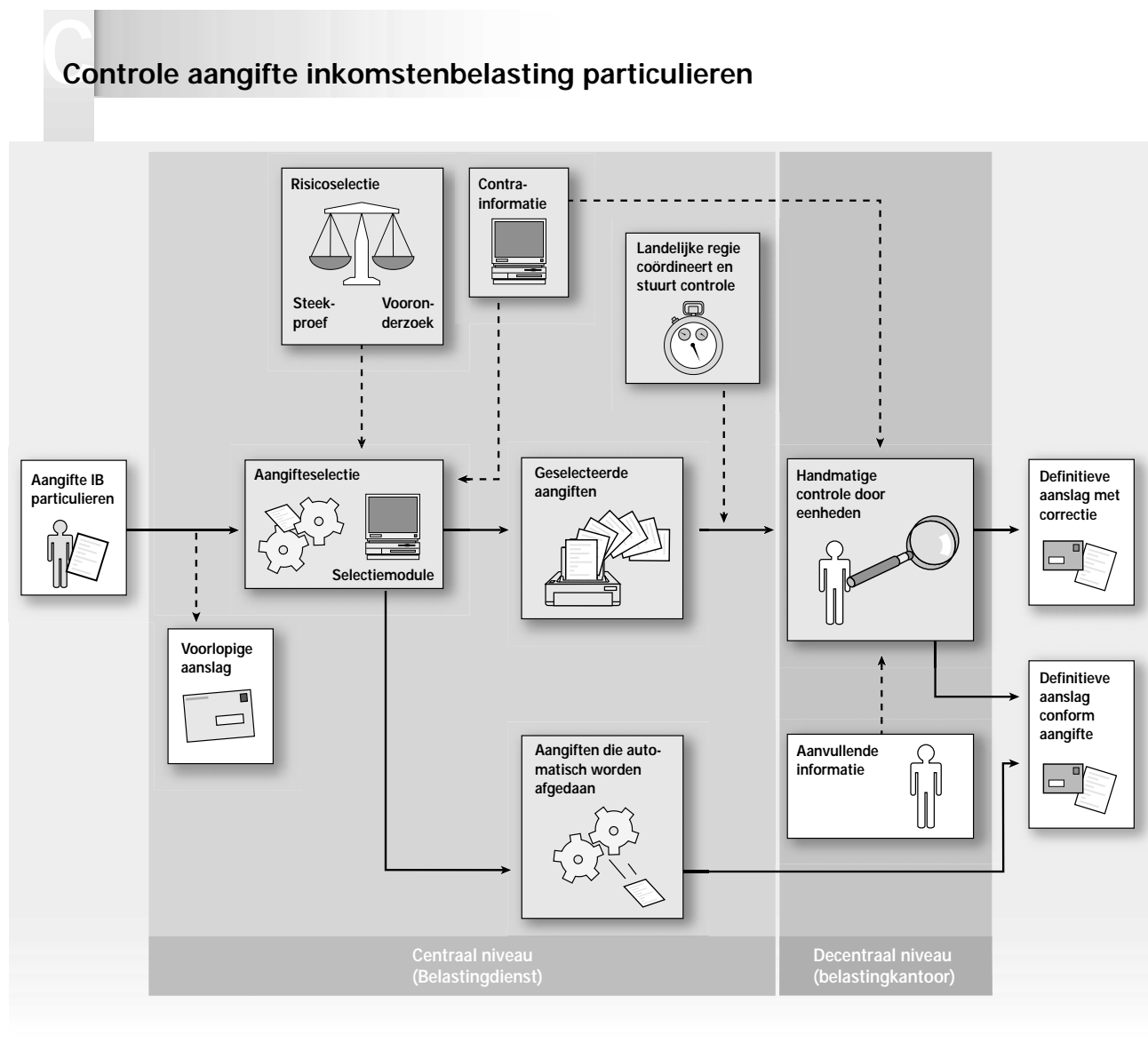
De probleemstelling van ons onderzoek luidt als volgt: leidt de aansturing en uitvoering van het controlebeleid voor de aangiften inkomstenbelasting particulieren tot rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen en tot optimale ontvangsten?

Om die vraag te kunnen beantwoorden zijn we nagegaan of de Belastingdienst controleert volgens het opgestelde controlebeleid en welke resultaten de controle oplevert.

1.3 Onderzochte problematiek: het controleproces

Figuur 1 geeft het controleproces aangiften inkomstenbelasting particulieren weer.²

Figuur 1



² Figuur 1 geeft de situatie weer vanaf de eerste maanden van 2004 tot en met september 2005. Dit is de periode die de Algemene Rekenkamer heeft onderzocht. In die periode deden belastingplichtigen aangifte over 2003 en controleerde de Belastingdienst deze aangiften.

De Belastingdienst werkt, zoals hiervoor vermeld, met een risicogerichte aanpak voor het controleren van aangiften inkomstenbelasting particulieren. Binnen deze aanpak maakt de Belastingdienst jaarlijks een risicoselectie: aan het eind van een belastingjaar bepaalt de Belastingdienst op welke M&O-risico's de aangiften over dat jaar geselecteerd en gecontroleerd moeten worden.

De aangiftestelectie gebeurt door geautomatiseerde systemen. Wanneer de aangiften bij de Belastingdienst binnen komen, worden ze door een selectiemodule getoetst op hun risicoprofiel. De selectiemodule maakt

gebruik van de opgestelde risicoselectie en van informatie over de belastingplichtige ten aanzien van onder meer inkomen en vermogen (contra-informatie).

De risicovolle aangiften worden geselecteerd voor controle,³ de overige aangiften worden geautomatiseerd verwerkt: de belastingplichtige ontvangt in dat geval een definitieve aanslag die overeenkomt met de aangifte.

De controle van de risicovolle aangiften gebeurt handmatig. De medewerkers van de belastingkantoren maken hierbij gebruik van aanvullende informatie die ze opvragen bij de belastingplichtige en beschikbare contra-informatie van onder andere banken, gemeenten en verzekeringsmaatschappijen.

Als uit de controle blijkt dat de aangifte niet correct was, ontvangt de belastingplichtige een definitieve aanslag met correctie. Als de aangifte wel goed was ontvangt de belastingplichtige een definitieve aanslag die overeenkomt met de aangifte.

De landelijke regie stuurt en coördineert de controle van de aangiften bij de belastingkantoren.

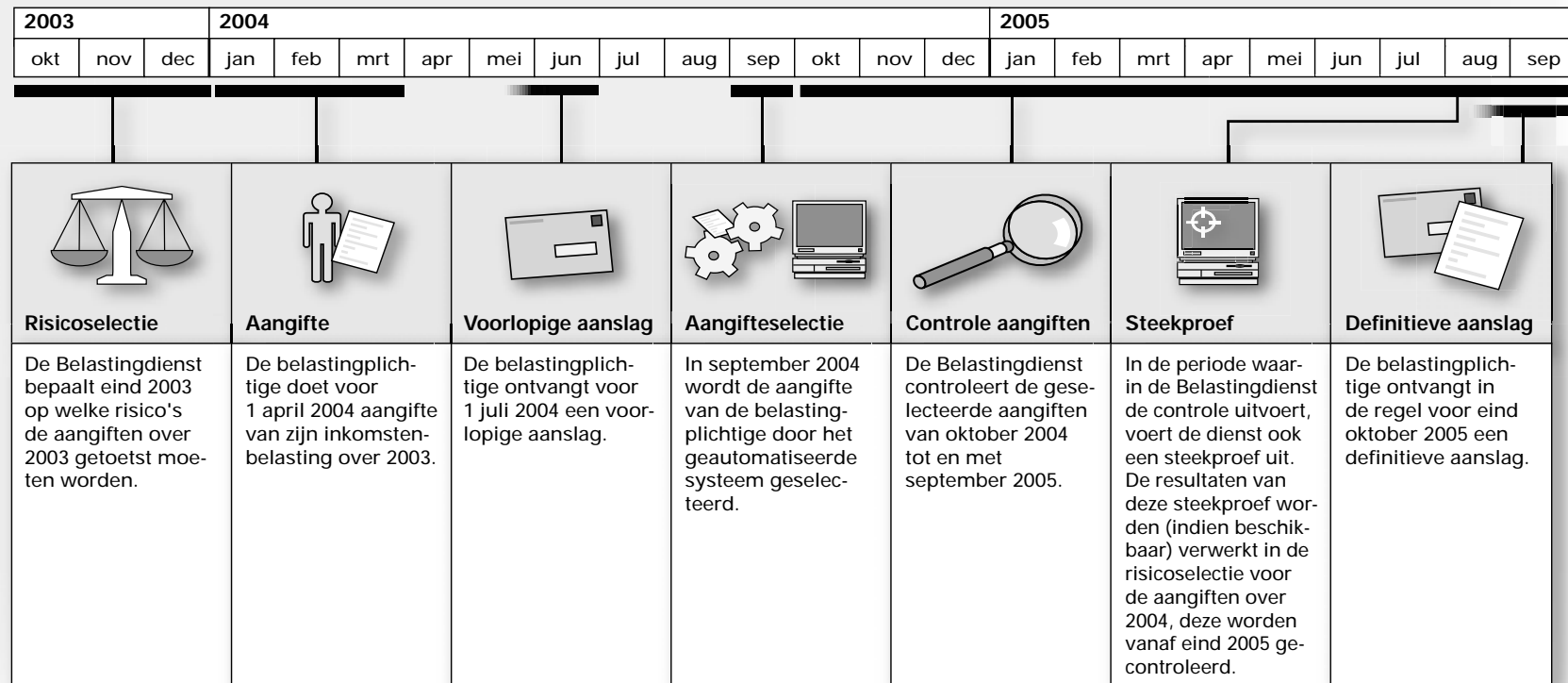
Het controleproces van belastingaangiften bestrijkt veel tijd. Voor de geselecteerde risicovolle aangiften kan bijna twee jaar zitten tussen het jaar waarop de aangifte betrekking heeft en het opleggen van een definitieve aanslag. Figuur 2 geeft het tijdpad weer van de controleperiode die de Algemene Rekenkamer onderzocht heeft.

³ Uit de ruim 6,5 miljoen aangiften inkomstenbelasting particulieren over 2003 selecteerde de Belastingdienst ongeveer 975 000 risicovolle aangiften. Overigens legt de Belastingdienst (indien de aangifte daar aanleiding toe geeft) voorlopige aanslagen op voordat de aangiften getoetst worden op hun risicoprofiel.

Figuur 2

Tijdpad aangiftecontrole

Voor de controle van de aangiften inkomstenbelasting particulieren 2003 gold het volgende tijdpad:



1.4 Afbakening van het onderzoek

Het proces van de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren loopt van de binnenkomst van de aangiften tot het uiteindelijk opleggen van een definitieve aanslag. Wij hebben ons bij het onderzoek naar de uitvoering van het controlebeleid voor de inkomstenbelasting particulieren gericht op de aansturing van het controleproces, de risicoselectie, de aangifteselectie en de handmatige controle van geselecteerde aangiften.

De aansturing van het controleproces, de risicoselectie en de aangifteselectie hebben we onderzocht aan de hand van gesprekken en documentenanalyse. De handmatige controle van de aangiftes hebben we onderzocht door dossieronderzoek. In het dossieronderzoek zijn 433 aangiftecontroles beoordeeld. We zijn daarbij nagegaan in hoeverre de uitgevoerde controles en de resultaten daarvan in de dossiers vastgelegd waren en dus gevolgd konden worden.

In het onderzoek staat de uitvoering van het controlebeleid voor de aangiften inkomstenbelasting particulieren 2003 centraal. De controle van de aangiften over 2003 vond plaats in de periode oktober 2004 tot en met september 2005.

Wij hebben onderzoek gedaan van september 2005 tot februari 2006. Het controleproces van de Belastingdienst over het jaar 2003 was toen nagenoeg afgerond.

1.5 Opbouw rapport

Om te weten of de risicogerichte aanpak goed werkt en of er sprake is van rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen en van optimale belastingontvangsten, moet de Belastingdienst zeker weten dat zijn controlebeleid goed wordt uitgevoerd. We hebben onderzocht of de Belastingdienst die zekerheid heeft.

We zijn nagegaan of de manier waarop de Belastingdienst de controle van de aangiften aanstuurt leidt tot rechtsgelijke behandeling (zie hoofdstuk 2). Daarnaast zijn we nagegaan of de vastlegging van de controles zodanig is dat de Belastingdienst kan nagaan of het controlebeleid goed wordt uitgevoerd en of dit leidt tot optimale ontvangsten (zie hoofdstuk 3). In hoofdstuk 4 staan onze conclusies en de aanbevelingen die wij naar aanleiding van dit onderzoek doen aan de staatssecretaris van Financiën. De staatssecretaris van Financiën heeft op 3 mei 2006 schriftelijk gereageerd op het onderzoek. Deze reactie is in samengevatte vorm⁴ opgenomen in hoofdstuk 5, samen met het nawoord van de Algemene Rekenkamer.

Dit rapport bevat verder drie bijlagen. In bijlage 1 staat een overzicht van de belangrijkste conclusies, aanbevelingen en toezeggingen. In bijlage 2 hebben wij passages opgenomen over inkomstenbelasting particulieren uit ons *Rapport bij het Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB)*, dat is gepubliceerd op 17 mei 2006 (Algemene Rekenkamer, 2006). In bijlage 3 staan de gebruikte afkortingen.

⁴ De integrale tekst van de reactie is na te lezen op de website van de Algemene Rekenkamer, www.rekenkamer.nl.

2 AANSTURING VAN DE CONTROLE

2.1 Inleiding

We zijn met dit onderzoek onder meer nagegaan of het controlebeleid dat de Belastingdienst hanteert bij de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren leidt tot *rechtsgelijke behandeling* van belastingplichtigen. We hebben daarvoor onderzocht hoe de Belastingdienst de uitvoering van de controles aanstuurt. Is de centrale aansturing zodanig dat de verschillende belastingkantoren dezelfde risico's op dezelfde manier controleren? Als het ene belastingkantoor bepaalde risico's niet controleert terwijl een ander kantoor dat wel doet is er geen sprake van eenheid in beleid en uitvoering en is daarmee de rechtsgelijke behandeling niet gewaarborgd.

Wij komen in dit hoofdstuk tot de conclusie dat de Belastingdienst goede maatregelen heeft getroffen om de centrale aansturing van de decentrale uitvoering te versterken, maar dat er nog ruimte is voor verbetering. Met de instelling van de zogenoemde landelijke regie is er meer eenheid in beleid en uitvoering gekomen. Echter, doordat deze landelijke regie besluiten niet altijd tijdig en eenduidig heeft doorgegeven aan de verschillende belastingkantoren, zijn verschillen ontstaan in de wijze waarop door de kantoren is gecontroleerd over belastingjaar 2003.

In de hiernavolgende paragrafen leggen we uit hoe we tot deze conclusie zijn gekomen. We gaan eerst in op de veranderingen die de Belastingdienst heeft ondergaan (§ 2.2). Vervolgens beschrijven we de centrale aansturing door de landelijke regie, die halverwege de controleperiode die we hebben onderzocht is ingesteld (§ 2.3). We sluiten dit hoofdstuk af met een conclusie (§ 2.4).

2.2 Wijzigingen in de aansturing

De Belastingdienst is in 2003 overgegaan op een nieuwe organisatiestructuur. Voor die tijd bestond de Belastingdienst uit ongeveer 90 belastingkantoren die waren ondergebracht in drie doelgroepgerichte directies: «Particulieren», «Ondernemingen» en «Grote ondernemingen». In 2003 is het aantal belastingkantoren teruggebracht naar 48 en ondergebracht in dertien belastingregio's, vier douaneregio's en een kantoor «Massale processen».

De overstap naar de regiostructuur heeft aansturing van de controle aangiften inkomstenbelasting particulieren verlegd van de directie Particulieren naar de belastingregio's zelf, die op hun beurt worden aangestuurd door een eigen collegiaal bestuur. Uit gesprekken die wij hebben gevoerd met medewerkers van de Belastingdienst bleek, dat in deze nieuwe manier van aansturen onduidelijkheid bestond over de verantwoordelijkheid voor het controleproces. Er was behoefte aan centrale coördinatie en aan een aanspreekpunt voor regio-overstijgende vragen. Het gebrek aan centrale aansturing en coördinatie bracht risico's met zich mee voor de rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen. Zo konden de belastingregio's tot op zekere hoogte zelf bepalen hoe ze hun capaciteit inzetten. Het kwam voor dat belastingkantoren die te weinig capaciteit hadden voor het aantal handmatig te controleren aangiften, zelf bepaalden welke aangiften ze eerst zouden controleren en welke niet, of alleen dan als daar toch nog capaciteit voor zou zijn. Hierdoor traden er tussen de regio's verschillen op in wat er gecontroleerd

werd: sommige risico's werden in de ene regio wel en in de andere regio niet gecontroleerd.

Om de verschillen in de controles bij de belastingregio's tegen te gaan heeft de Belastingdienst in de loop van 2005 een aantal maatregelen genomen. Zo zijn in de tweede helft van 2005 drie belastingregio's aangewezen die bevoegd zijn om regio-overstijgende beslissingen te nemen over het controleproces inkomstenbelasting particulieren. Dit gebeurt in samenspraak met de centrale eenheden van de Belastingdienst, zoals het Centrum voor Proces- en Productontwikkeling en de eenheid Centrale Administratie. Daarnaast heeft de Belastingdienst in april 2005 de landelijke regie ingesteld, waar we in de volgende paragraaf dieper op ingaan.

2.3 Centrale aansturing door de landelijke regie

De Belastingdienst heeft de landelijke regie ingesteld om de aansturing en coördinatie van de controle van geselecteerde aangiften te verbeteren en daarmee de rechtsgelijke behandeling beter te waarborgen. De landelijke regie moet ervoor zorgen dat alle belastingregio's dezelfde risico's gedurende dezelfde periode controleren. Verder kan de landelijke regie de voorraad nog te controleren aangiften verdelen over de verschillende regio's en kantoren. Op die manier kan per regio of kantoor het aantal te controleren aangiften worden afgestemd op de beschikbare capaciteit. Als een bepaalde regio niet in staat is de aangiften te verwerken, kunnen deze door de landelijke regie worden uitgezet bij een andere regio, die wel over voldoende capaciteit beschikt.

De taken van de landelijke regie worden uitgevoerd door een kerngroep die bestaat uit drie belastingregio's ondersteund door twee andere regio's. Deze belastingregio's bereiden de vergaderingen en besluitvorming van de landelijke regie voor.

De overige belastingregio's zijn niet direct betrokken bij de besluitvorming en de voorbereiding daarvan. Uit ons onderzoek bleek dat de informatie die zij, tijdens de door ons onderzochte periode, van de landelijke regie ontvingen niet altijd tijdig en eenduidig was. Door misverstanden over besluiten van de landelijke regie zijn er verschillen ontstaan tussen de belastingregio's die we hebben onderzocht.

Zo heeft één van de onderzochte kantoren de controle van risico's die gerelateerd zijn aan een rubriek in de aangifte (bijvoorbeeld aftrek giften, aftrek premie lijfrente, buitengewone uitgaven ziektekosten, eigen woning), een risicorubriek, niet gecontroleerd door de aangiften die op basis van deze rubriek waren geselecteerd voor handmatige controle ten onrechte automatisch af te doen met een definitieve aanslag conform aangifte. Ook zijn enkele kantoren doorgeslagen met het controleren van een bepaalde risicorubriek nadat de landelijke regie had aangegeven dat daarmee gestopt moest worden.

Deze verschillen in wat de belastingregio's hebben gecontroleerd vormen een risico voor de rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen. De Belastingdienst verwacht deze risico's voldoende te beheersen voor de controle van de aangiften over 2004 die momenteel wordt uitgevoerd. De landelijke regie is dan gedurende de gehele controleperiode operationeel, en niet slechts tijdens een deel daarvan zoals in het geval van de controle van de aangiften over 2003. Bovendien gebruikt de landelijke regie voor de controle van de aangiften over 2004 een speciale applicatie voor het vrijgeven van aangiften voor handmatige controle, de applicatie Printer Lokaal Op Prioriteit (PLOP). Met deze applicatie kunnen belastingregio's

niet langer zelf bepalen welke risicovolle aangiften ze wanneer gaan controleren, maar wordt dat op landelijk niveau bepaald.

2.4 Conclusie

De Belastingdienst heeft in 2005 de centrale aansturing van de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren versterkt, onder meer door het instellen van de landelijke regie. Deze maatregel stelt de Belastingdienst in staat de risico's voor de rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen beter te beheersen. Die risico's waren ontstaan door het wegvallen van de landelijke coördinatie van de controle van aangiften door de directie Particulieren.

De landelijke regie is in april 2005 ingesteld, halverwege de periode waarin de aangiften over 2003 werden gecontroleerd. Ze is dus slechts in een deel van de door ons gecontroleerde periode actief geweest. In die korte periode heeft de landelijke regie zijn rol nog niet volledig waar kunnen maken en constateerden we nog risico's voor de rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen.

Desondanks zijn wij positief over het instellen van de landelijke regie. We zien nog wel mogelijkheden tot verbetering van de communicatie over besluiten van de landelijke regie, vooral wat tijdigheid en eenduidigheid betreft.

Om de risico's voor rechtsongelijkheid nog verder in te dammen heeft de Belastingdienst inmiddels de nieuwe applicatie PLOP in gebruik genomen.

3 UITVOERING VAN DE CONTROLE

3.1 Inleiding

Zoals uiteengezet in hoofdstuk 1 hanteert de Belastingdienst bij de controle van aangiften inkomstenbelasting een *risicogerichte* aanpak. Uiteraard is het voor de dienst van belang om te weten of deze aanpak in de praktijk goed werkt: zorgen de geselecteerde risico's voor betere resultaten in termen van correctieresultaten (correctiepercentage en correctiebedragen)? Is dit niet het geval dan moeten de risico's opnieuw worden geïdentificeerd en geprioriteerd.

Om jaarlijks de geselecteerde M&O-risico's te kunnen evalueren en een onderbouwde afweging te kunnen maken van de M&O-risico's voor het volgende belastingjaar moet de Belastingdienst inzicht hebben in de resultaten van de controle. Goede informatie daarover is dus van belang. Voor het inzicht in de kwaliteit van de controles is een *gedegen, uniforme vastlegging* ervan cruciaal. Alleen aan de hand van kwalitatief goede controledossiers kan de Belastingdienst nagaan of een controle goed is uitgevoerd. Wanneer de Belastingdienst onvoldoende zekerheid heeft over de kwaliteit weet de dienst ook niet zeker of ze geen ontvangsten misloopt.

Tegen deze achtergrond zijn we nagegaan of de Belastingdienst centraal toereikende informatie tot zijn beschikking heeft over de uitvoering van de aangiftecontroles door de belastingkantoren. Wij komen in dit hoofdstuk tot de conclusie dat de medewerkers van de belastingkantoren zich wat de vastlegging van de aangiftecontroles betreft niet houden aan de eisen die de Belastingdienst daaraan zelf stelt. Het blijkt aan de hand van de huidige dossiervorming niet mogelijk om na te gaan of en hoe de medewerkers van de belastingkantoren de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren hebben uitgevoerd en hoe ze ertoe zijn gekomen een aangifte al dan niet te corrigeren. Dit betekent dat de Belastingdienst onvoldoende inzicht heeft in de daadwerkelijke uitvoering van de controle van aangiften. Hierdoor weet de Belastingdienst niet zeker of het controlebeleid leidt tot optimale ontvangsten en kan de dienst de risicogerichte aanpak slechts beperkt evalueren.

In de hiernavolgende paragrafen bespreken we de bevindingen die tot deze conclusie leiden. Om te beginnen staan we stil bij de instructies die de Belastingdienst zelf hanteert voor de verslaglegging van de aangiftecontrole, en bij de wijze waarop deze instructies in de praktijk worden opgevolgd (§ 3.2). Vervolgens bespreken we in hoeverre de Belastingdienst inzicht heeft in de kwaliteit van de aangiftecontroles (§ 3.3). Aansluitend kijken we of de Belastingdienst voldoet aan de eigen doelstelling voor het opleggen van correcties op de aangiften (§ 3.4). Ten slotte komt aan de orde in hoeverre de Belastingdienst inzicht heeft in de juistheid en de volledigheid van de selectie van risicovolle belastingaangiften (§ 3.5). We sluiten dit hoofdstuk af met een conclusie (§ 3.6).

3.2 Interne eisen aan de vastlegging

De Belastingdienst bepaalt centraal hoe de inkomstenbelastingaangiften van particulieren behandeld moeten worden. Dit gebeurt onder meer door:

- algemene instructies;
- behandelprogramma's en aanvullende instructies voor specifieke doelgroepen (bijvoorbeeld de doelgroep «Premieaftrek Lijfrenten») en
- instructies voor de vastlegging van de controle.

Voor het controleren van «reguliere risico's» (dit zijn M&O-risico's die niet bij een specifieke doelgroep horen) wordt steeds meer gebruik gemaakt van standaard vragenbrieven die elektronisch worden aangemaakt en naar belastingplichtigen worden gestuurd. In deze brieven zijn standaardvragen opgenomen over het verstrekken van aanvullende informatie, zoals specificaties en betalingsbewijzen.

Opvolging van de vastleggingseisen

Wij hebben in dit onderzoek vooral gekeken naar de instructies voor de vastlegging van de aangiftecontrole, en naar de wijze waarop deze in de praktijk worden toegepast.

Wij hechten belang aan een ordelijke en controleerbare vastlegging van controles van aangiften, omdat daarmee vastgesteld kan worden of de controles zijn uitgevoerd conform het vigerende controlebeleid en met het vereiste kwaliteitsniveau. Verder stelt een ordelijke en controleerbare vastlegging de Belastingdienst ook in staat om de controle van aangiften van belastingplichtigen op efficiënte wijze over te dragen aan andere medewerkers en aan andere belastingkantoren: het maakt flexibele bedrijfsvoering mogelijk.

De eisen die de Belastingdienst stelt aan de vastlegging komen overeen met de eisen die de Algemene Rekenkamer hiervoor hanteert.⁵

Uit ons onderzoek blijkt echter dat deze interne instructies voor de vastlegging vaak niet worden opgevolgd: in driekwart van de door ons onderzochte gevallen voldeed de vastlegging van de controle niet aan de eisen. Zo ontbrak vaak belangrijke informatie in het dossier, zoals een verplichte nota van aanslagregeling waarin de medewerker duidelijk moet aangeven welke beslissing hij heeft genomen, welke stappen hij heeft gezet en op basis van welke informatie hij de beslissing heeft genomen. Verder ontbrak vaak correspondentie met de belastingplichtige en aanvullende informatie die de belastingplichtige heeft toegestuurd, zoals specificaties, betalingsbewijzen en ook documenten die meerjarig van belang zijn, zoals verzekeringspolissen.

Reconstrueerbaarheid van de controles

Op basis van de beschikbare informatie in de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst hebben we gekeken of de uitgevoerde controles reconstrueerbaar waren. Het bleek dat bij de helft van de door ons onderzochte aangiftecontroles niet vast te stellen was hoe de controle was uitgevoerd. In de helft van de onderzochte gevallen bestond dus, door het ontbreken van essentiële informatie in het dossier, geen zekerheid over de kwaliteit van de controle.

Wanneer zulke gegevens zich niet in het dossier bevinden, is onbekend of en hoe met belastingplichtige is gecommuniceerd. Het is niet vast te stellen of de belastingplichtige om aanvullende informatie is gevraagd en of deze is opgestuurd. Het ontbreken van correspondentie en stukken die gedurende een langere periode van belang zijn heeft ook gevolgen voor het controleren van toekomstige aangiften van dezelfde belastingplichtige. Immers, stukken moeten dan nogmaals worden opgevraagd of stukken worden niet meegewogen, terwijl ze wel van belang kunnen zijn. Door het ontbreken van informatie in de dossiers bleek het soms ook lastig om vast te stellen of een aangifte überhaupt wel was gecontroleerd. Dit betrof gevallen waarin géén correctie of boete was opgelegd. Zonder aanvullende dossierstukken bleek niet vast te stellen of de afhandeling voortvloeide uit een controle van de aangifte, en zo ja, op welke gronden besloten was tot het niet opleggen van een correctie of boete.

⁵ Concreet komen de eisen die Belastingdienst stelt aan de vastlegging van de aangiftecontrole erop neer dat onder andere de volgende documenten moeten worden vastgelegd: een nota waarin de uiteindelijke beslissing en de onderbouwing van die beslissing staat vermeld, correspondentie met belastingplichtigen en documenten met meerjarige betekenis, zoals verzekeringspolissen. Deze documenten dienen opgeslagen te worden in een elektronisch dossier.

3.3 Inzicht in de kwaliteit van de controle

De Belastingdienst toetst de kwaliteit van de uitgevoerde controles van belastingaangiften op verschillende manieren. In de eerste plaats maakt de dienst gebruik van de «fiscale kwaliteitsindex» (FIX): een meet-instrument om de kwaliteit van de toepassing van wet- en regelgeving te bepalen op landelijk en regionaal niveau. In de tweede plaats wordt de kwaliteit van de uitvoeringsprocessen getoetst door middel van interne controles.

3.3.1 FIX-onderzoeken

Het meetinstrument FIX is ontwikkeld om op landelijk niveau – en inmiddels ook op regionaal niveau – inzicht te geven in de kwaliteit van de rechtstoepassing door met behulp van een standaardinstructie de kwaliteit van de controle van aangiften te onderzoeken.⁶

Op basis van een landelijke instructie worden scores gegeven per onderzocht fiscaal item (i.e. per gecontroleerd risico van aangifte). Een van die scores is «niet te controleren». Het gaat hierbij om gevallen waar blijkt dat de verslaglegging over een gecontroleerd risico onvoldoende duidelijk is om de fiscaal-technische kwaliteit ervan te kunnen beoordelen. De beoordeling van de geselecteerde fiscale items vindt plaats op basis van de informatie in de controledossiers (centraal opgeslagen in het Elektronisch Documentensysteem ELDO) en op basis van de aanvullende informatie die beschikbaar is, zoals gegevens over inkomsten en vermogen van de belastingplichtigen.

Wij hebben in ons eigen onderzoek, zoals vermeld in § 3.2, vastgesteld dat driekwart van de door ons onderzochte aangiftecontroles niet geheel voldeed aan de interne eisen voor vastlegging, en dat van de helft van de gecontroleerde aangiften niet vast te stellen was hoe de beslissing over de afhandeling van de aangifte tot stand was gekomen.

De Belastingdienst komt op basis van het eigen FIX-onderzoek in de eerste helft van 2005 tot een heel andere conclusie. De Belastingdienst constateert dat niet driekwart maar minder dan eenderde van de onderzochte gecontroleerde risico's niet voldoet aan de eisen, en dat niet de helft, maar 9% van de onderzochte risico's niet te volgen is.

Het is de vraag waar het grote verschil tussen onze bevindingen en die van de Belastingdienst vandaan komt. De gevolgde methode van onderzoek kan het verschil slechts zeer ten dele verklaren.⁷

Naar ons oordeel is het verschil ontstaan (a) doordat de criteria voor de oordeelsvorming die in FIX-onderzoeken worden gehanteerd niet voldoende richting geven (FIX-scores blijken in de praktijk verschillend te kunnen worden geïnterpreteerd) en (b) doordat bij het uitvoeren van de FIX-onderzoeken vooral aandacht wordt besteed aan de procedurele eisen aan de vastlegging en niet aan de kwaliteit van de vastlegging (als een nota van aanslagregeling aanwezig is telt dat als voldoende, terwijl de kwaliteit van deze nota en de onderbouwende stukken voor de beslissing niet worden meegewogen in de beoordeling).

Het probleem dat wij hier signaleren wordt overigens door de Belastingdienst onderkend. De Belastingdienst heeft besloten om met ingang van het FIX-onderzoek 2006 meer aandacht te besteden aan de kwaliteit van de verslaglegging van de controles.

In het rechtmatigheidsonderzoek over 2005 heeft de Algemene Rekenkamer nader onderzoek gedaan naar de uitvoering van FIX-onderzoeken. De resultaten van dit onderzoek staan vermeld in ons *Rapport bij het*

⁶ Het FIX-onderzoek levert één van de strategische kengetallen op voor het jaarverslag van het Ministerie van Financiën en voor het beheersverslag van de Belastingdienst. Het beheersverslag van de Belastingdienst komt jaarlijks uit en bevat informatie over de bedrijfsvoering van de Belastingdienst, aanvullend op de informatie die het jaarverslag van het Ministerie van Financiën hierover geeft (bij beleidsartikel 1, «Belastingen»). Daarnaast is het FIX-onderzoek ook een belangrijk instrument voor de Auditdienst Financiën; deze steunt bij het afgeven van de verklaring over de rechtmatigheid van de belastingontvangsten onder meer op de uitkomsten van de FIX-onderzoeken.

⁷ De Belastingdienst controleert in de FIX-onderzoeken per aangifte alle risico's waarop de aangifte is geselecteerd, terwijl wij controles hebben beoordeeld van aangiften die op één risico waren geselecteerd. In de FIX-onderzoeken kan het dan voorkomen dat een risico dat niet controleerbaar is, wegvalt in de totale beoordeling tegen één of meer risico's die wel controleerbaar zijn. In de praktijk komt dit echter niet vaak voor, omdat de Belastingdienst de meerderheid van de aangiften inkomstenbelasting particulieren selecteert en controleert op één risico.

Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB), dat op 17 mei 2006 is verschenen (Algemene Rekenkamer, 2006). Een samenvatting daarvan staat in bijlage 2 van dit rapport.

3.3.2 Interne controles

De Belastingdienst voert landelijk interne controles uit om vast te stellen of de minimumnormen voor kwaliteit in de diverse processen worden gerealiseerd. De landelijke interne controles bestaan uit een generiek deel, dat voor alle belastingkantoren gelijk is, en een specifiek deel, dat het betreffende kantoor, afhankelijk van de geldende situatie (risico's), zelf kan invullen.

Voor de kwaliteitstoets op de aangiftecontroles is een aantal procedurele controles voorgeschreven (functiescheiding bijvoorbeeld). Daarnaast maakt aanvullend gegevensgericht onderzoek deel uit van de (in de administratieve organisatie vastgelegde) standaardwerkwijze: op aangeven van de leiding van een belastingkantoor moet steekproefsgewijs een inhoudelijke beoordeling van de kwaliteit van de aangiftecontrole worden uitgevoerd.

De in het onderzoek betrokken belastingkantoren voeren het aanvullend gegevensgerichte onderzoek niet uit als onderdeel van de landelijke interne controle, omdat ze daarvoor de FIX-onderzoeken gebruiken of eigen interne controles gericht op de kwaliteit van de aangiftecontrole en het functioneren van medewerkers. Als reden voor het uitvoeren van eigen interne controles of plannen daaromtrent gaven de betrokken kantoren aan dat de FIX-onderzoeken niet diep genoeg gaan voor het toetsen van de vastlegging van de uitgevoerde controles van aangiften. Vastlegging is echter een belangrijke voorwaarde om de kwaliteit van de controle te kunnen toetsen. Verder gaven de kantoren aan dat de landelijke interne controles zich ook vooral richten op de procedures rondom het controleproces en niet op de inhoud van het proces zelf. Het toetsen van de inhoudelijke kwaliteit van de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren varieert door bovenstaande redenen per kantoor. Hierdoor kan ook de zekerheid over de kwaliteit van de uitvoering van controles variëren per kantoor.

3.4 Realisatie beoogd correctiepercentage

De Belastingdienst maakt intern afspraken over de te leveren prestaties bij de aangiftecontrole. Het «correctiepercentage» is hierbij een centrale prestatie-indicator: bij welk aandeel van het totaal aantal definitieve aanslagen wordt een correctie opgelegd? Hiervoor is een streefcijfer vastgelegd in het gezamenlijke prestatiecontract tussen het directoraat-generaal van de Belastingdienst en de collegiale besturen van de regionale eenheden van de Belastingdienst.⁸ Het correctiepercentage is ook opgenomen als prestatie-indicator voor beleidsartikel 1, *Belastingen*, in begrotingshoofdstuk IXB Financiën.

Streefpercentage

Voor de jaren 2004 en 2005, de periode waarin de aangiften over 2003 zijn behandeld,⁹ streefde de Belastingdienst een correctiepercentage van 7,5% na. In de begroting voor 2005 geeft de Belastingdienst aan dat door de «... uitstroom van personeel en de geplande verschuiving in het toezicht van relatief eenvoudig administratief toezicht naar zwaardere materiële onderzoeken (...) het aantal onderzoeken iets zal dalen. Dat leidt mogelijk tot lagere correctiepercentages, maar tegelijkertijd wel tot meer substantiële correcties.»

⁸ In dit prestatiecontract worden de belangrijkste prestatie-indicatoren opgenomen, die ook moeten aansluiten bij de outputindicatoren in de begroting en het Jaarverslag van begrotingshoofdstuk IXB Financiën en het Beheersverslag van de Belastingdienst.

⁹ Het betreft de periode oktober 2004 tot en met september 2005.

Realisatie

Uit managementinformatie van de Belastingdienst blijkt dat de Belastingdienst als geheel, maar ook de door ons bezochte belastingregio's, de norm voor het aantal te corrigeren aangiften in 2005 niet halen. Ook in vergelijking met voorgaande jaren is het gerealiseerde correctiepercentage lager, zoals onderstaande tabel laat zien.

Tabel 3.1 Ontwikkeling realisatie correctiepercentage

	2002	2003	2004	2005
Correctiepercentage	8,0	6,9	7,5	5,0

Bron: Beheersverslagen Belastingdienst (Belastingdienst, 2005 en 2006).

De Belastingdienst geeft zelf in de begroting voor 2005 vooruitlopend op de realisatie al een verklaring voor het lage cijfer over 2005 door te wijzen op de bezuinigingen en het verleggen van de aandacht in de controle van inkomstenbelasting particulieren naar de controle van (onder meer) winstposten.

De controle van de aangiften 2003 vond vooral plaats in het jaar 2005. De realisatie van het correctiepercentage voor de inkomstenbelasting particulieren is in 2005 lager dan de streefwaarde van 7,5%, namelijk 5%. In ons onderzoek hebben we hiervoor enkele verklarende factoren gevonden. Het gaat om de volgende knelpunten, die invloed hebben gehad op de capaciteit die beschikbaar was voor het controleren van de aangiften over 2003:

- Door technische problemen met geautomatiseerde systemen startte de controle van de aangiften over 2003 later. Vanwege het project «Toeslagen»¹⁰ kon vervolgens de controleperiode niet verlengd worden. Per saldo leidde dit tot een verkorte controleperiode.
- Beschikbare capaciteit voor het controleren van aangiften is deels ingezet voor bijstand bij de loketten en aan de telefoon vanwege het project «Toeslagen».
- Beschikbare controlecapaciteit is daarnaast ook ingezet voor andere administratieve taken, zoals voor de voorlopige teruggave.
- Bij sommige kantoren is door andere bijzondere lokale of regionale omstandigheden een extra beslag op de capaciteit gelegd.
- De behandelduur van de doelgroep was ingeschaald als standaard, ofwel gemiddeld één uur per aangifte. In de praktijk bleek dit niet op te gaan, vanwege de hoge aantallen waarbij een navordering en een boete opgelegd moest worden.

Productiedoelstelling

Bovenstaande knelpunten zijn ook een verklaring voor het feit dat de «productiedoelstelling» voor het jaar 2005 niet is gerealiseerd. Van het geplande aantal controles is 94,7% uitgevoerd, dit betekent dat circa 47 000 geplande controles van aangiften niet zijn uitgevoerd.

Naar ons oordeel levert het niet-halen van de productiedoelstelling risico's op voor het verwezenlijken van optimale ontvangsten.

3.5 Inzicht in juistheid en volledigheid aangifteselectie

3.5.1 Juistheid van de selectie van aangiften

De Belastingdienst toetst de juistheid van de selectie van risicovolle aangiften aan de hand van een jaarlijks uitgevoerde steekproef en aan de hand van managementinformatie over opgelegde correcties en de

¹⁰ De taken van de Belastingdienst zijn uitgebreid met het uitbetalen van inkomensafhankelijke toeslagen. Het gaat hier om de kinderopvangtoeslag (implementatie per 1 januari 2005), de huur- en de zorgtoeslag (implementatie per 1 januari 2006).

bijbehorende correctiebedragen. We bespreken beide bronnen van informatie hieronder.

De steekproef geeft niet alleen informatie over de juistheid van de aangifteselectie, maar ook over de doeltreffendheid van een risicogerichte controleaanpak. In ons dossieronderzoek hebben we daar ook aandacht aan besteed. Op de doeltreffendheid van de risicogerichte aanpak gaan we aan het eind van deze paragraaf in.

Steekproef

De «steekproef inkomstenbelasting», die halverwege de jaren negentig is ingevoerd, is één van de belangrijkste onderzoeksinstrumenten van de Belastingdienst. De aangiften die in de steekproef vallen worden integraal gecontroleerd. De resultaten van de controle van steekproefposten dienen als input voor de selectie van risico's die in het jaar daarop extra aandacht vragen. Op deze manier wordt de steekproef gebruikt om jaarlijks de selectie van M&O-risico's voor de aangiftecontrole te valideren. Verder dient de steekproef om jaarlijks een betrouwbare schatting te verkrijgen van het correctiepotentieel.

Aan deze validerende en taxerende functies van de steekproef zit echter wel een voorwaarde vast: de resultaten ervan moeten in de periode november-december beschikbaar zijn om meegenomen te kunnen worden in de risicobepaling voor het eerstkomende belastingjaar. Wij hebben vastgesteld dat voor het belastingjaar 2003 en eerdere jaren deze planning niet is gehaald. Daardoor konden de resultaten voor het aanscherpen van de selectiemodule pas gebruikt worden voor de aangifteselectie van het jaar daarop (twee belastingjaren verder).

De Belastingdienst heeft ons desgevraagd laten weten dat het weliswaar een gemis is dat de steekproefresultaten later beschikbaar komen, maar dat er in het risicoprofiel van de aangiften inkomstenbelasting particulieren en in het aangiftgedrag van de belastingplichtigen niet zo veel is veranderd. Volgens de Belastingdienst kan dit afgeleid worden uit de steekproefresultaten van eerdere jaren, waaruit blijkt dat het aantal correcties per risicorubriek redelijk stabiel is.

Managementinformatie over correcties

Om te bepalen hoe effectief de selectie van M&O-risico's in een bepaald belastingjaar is geweest, moet de Belastingdienst inzicht hebben in de resultaten van de handmatige controle van de aangiften over dat jaar: het aantal behaalde correcties en de bijbehorende correctiebedragen. Aan de hand van die cijfers kan in het eerstvolgende belastingjaar de beperkte capaciteit die beschikbaar is voor handmatige controle zo effectief mogelijk, op de belangrijkste risico's, worden ingezet.

De Belastingdienst beschikt op lokaal en landelijk niveau over de behaalde correctieresultaten per risicorubriek. Aan elke risicorubriek zijn één of meer risico's verbonden. De beperking van deze informatie is dat zij slechts op niveau van rubrieken evaluatiemogelijkheden biedt en niet op risiconiveau. Zo bestaan er voor de risicorubriek buitengewone uitgaven ziektekosten meer soorten M&O-risico's (bijvoorbeeld: belastingplichtige heeft geen uitgaven gedaan aan ziektekosten, maar trekt deze toch af; belastingplichtige trekt te veel aan ziektekosten af; belastingplichtige trekt kosten af die niet als ziektekosten opgevoerd mogen worden). Als de Belastingdienst wil weten welke risico's binnen de rubriek ziektekosten «goed scoren» en welke niet, is daarvoor onvoldoende informatie aanwezig. Een andere beperking aan de managementinformatie is dat de correctieresultaten niet met zekerheid kunnen worden gekoppeld aan een risicorubriek, omdat de resultaten ook kunnen voortvloeien uit correcties

op andere rubrieken of uit verschuivingen van de ene belastingbox naar de andere.

Op dit moment kan er op landelijk niveau en lokaal niveau nog geen overzicht worden gemaakt van de gerealiseerde correcties per risico. De Belastingdienst heeft ons laten weten dat deze beperking ondervangen wordt door de verschillende risico's binnen een rubriek te rangschikken, waarbij de gerealiseerde correctie wordt gekoppeld aan het risico met de hoogste prioriteit. Dit levert naar ons oordeel echter nog steeds geen realistisch beeld op. Om de selectiemodule te verfijnen en te zorgen voor een effectieve inzet van de beperkte controlecapaciteit op de kantoren, is het nodig dat er een direct verband kan worden gelegd tussen het controleresultaat en een specifiek risico.

De Belastingdienst heeft ons laten weten de beschikbare informatie te gebruiken voor het verfijnen van de selectiemodule. Volgens de dienst is de risicoselectie de afgelopen jaren niet voldoende gestructureerd aangepakt. Sinds de invoering van de landelijke regie (zie hoofdstuk 2) lijkt hierin meer lijn te komen. De Belastingdienst is op dit moment bezig met het verder verbeteren van het inzicht in de resultaten van de controle op het niveau van de individuele risico's.

Doeltreffendheid risicogerichte aanpak

De Belastingdienst kan niet alle aangiften inkomstenbelasting particulieren controleren, vanwege de omvang van het aantal aangiften (circa 6,5 miljoen) en de beperkte capaciteit waarover de Belastingdienst beschikt. Om de schaarse controlecapaciteit effectief in te kunnen zetten hanteert de dienst een risicogerichte aanpak in plaats van een aanpak op basis van willekeurige steekproeven.

In dit onderzoek zijn we nagegaan of de risicogerichte controleaanpak van de Belastingdienst doeltreffend is. Hiervoor hebben we de resultaten van risicogerichte aanpak afgezet tegen (a) de analyse van de resultaten van de jaarlijkse steekproef, en (b) de resultaten die men van tevoren van de risicogerichte aanpak verwachtte.

Wij hebben geconstateerd dat gemiddeld 44% van de aangiften die we in ons onderzoek hebben betrokken, is gecorrigeerd. Om dit percentage te kunnen vergelijken met een niet-risicogerelateerde controleaanpak hebben we gebruik gemaakt van de analyse van de resultaten van de jaarlijkse steekproef die de Belastingdienst uitvoert (zie hierboven). In deze analyse maakt de Belastingdienst een onderscheid in de correctieresultaten voor risico's waarop de aangiften in dat jaar geautomatiseerd geselecteerd worden en de correctieresultaten voor overige risico's waarop dat jaar geen aangiften zijn geselecteerd. Als de risico's waarop aangiften dat jaar geselecteerd worden hoger scoren dan de overige risico's, dan kan gesteld worden dat de risicogerichte aanpak doeltreffend is. Immers als aangiften alleen via een steekproef gecontroleerd waren, zouden de resultaten lager zijn dan bij de gehanteerde risicogerichte aanpak.

Uit de analyse van de steekproefresultaten over belastingjaar 2003 blijkt dat voor drie van de vier door ons onderzochte risicorubrieken van de aangiften over 2003 de geselecteerde risico's leidden tot een beter correctieresultaat dan de overige risico's. Dit is een indicatie dat de risicogerichte aanpak beter werkt dan een steekproefsgewijze aanpak. Aan de analyse van de steekproefresultaten van de Belastingdienst kleefte echter wel een nadeel.

Het is namelijk mogelijk dat een correctie ten onrechte gekoppeld wordt aan een risicorubriek. Hierdoor lijkt het of controle op die specifieke

risicorubriek tot resultaat leidt, terwijl de correctie een andere rubriek betreft (zie ook hierboven, onder *managementinformatie*).

Wij hebben de uitkomsten van de analyse van de Belastingdienst voor één risicorubriek, de landelijke doelgroep «Premieaftrek lijfrenten», naast de verwachtingen gelegd. Hieruit blijkt dat de gerealiseerde resultaten (correctiepercentage en gemiddelde correctiebedragen) overeenkomen met de verwachtingen en deze zelfs overstijgen.

Op basis van de beschikbare informatie van de Belastingdienst en ons eigen onderzoek is het aannemelijk dat de risicogerichte aanpak van de Belastingdienst beter werkt dan een aanpak waarbij een aselechte steekproef van aangiften wordt gecontroleerd.

3.5.2 Volledigheid van de selectie van aangiften

De Belastingdienst hanteert een selectiemodule om de risicovolle aangifteposten te selecteren. Deze selectiemodule wordt getest alvorens deze in gebruik wordt genomen. De test van de selectiemodule richt zich in de praktijk vooral op de juistheid (is de aangifte terecht geselecteerd?) en niet op de volledigheid (zijn er aangiften ten onrechte niet geselecteerd?).

De Belastingdienst heeft naar eigen zeggen inzicht in de volledigheid van de selectiemodule via onder andere signalen uit de controle van aangiften door belastingkantoren. De Belastingdienst kan op basis van deze informatie aanvullende maatregelen nemen om de aangifteselectie bij te kunnen sturen. Een andere methode om inzicht te krijgen in de volledigheid is het vergelijken van de resultaten van de steekproef met de gerealiseerde correctieresultaten. De resultaten van de steekproef zijn, zoals vermeld in § 3.5.1, te laat beschikbaar om deze rol te kunnen vervullen.

3.6 Conclusie

De wijze waarop de Belastingdienst de kwaliteit van de controle van aangiften onderzoekt levert onvoldoende betrouwbare informatie op. Bovendien blijkt de zekerheid over de kwaliteit van de uitvoering van controles te kunnen variëren per belastingkantoor. Ofschoon de Belastingdienst zelf al maatregelen heeft getroffen om het inzicht in de kwaliteit van de aangiftecontroles te verbeteren, zijn er extra maatregelen nodig. Zo zullen de verschillende kwaliteitsstoetsen op elkaar afgestemd moeten worden en zal de toepassing van deze toetsinstrumenten verbeterd moeten worden. Ook zal de informatievoorziening over de resultaten van de controle verbeterd moeten worden om de risicogerichte aanpak beter te kunnen evalueren.

Op basis van de beschikbare informatie en het uitgevoerde onderzoek komen wij tot de conclusie dat de risicogerichte aanpak beter werkt dan een aanpak waarbij een aselechte steekproef van aangiften wordt gecontroleerd. De Belastingdienst zal wél meer aandacht moeten besteden aan het waarborgen van de volledigheid van het selecteren van risicovolle aangiften.

4 CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

4.1 Conclusies

De Algemene Rekenkamer heeft in dit onderzoek de uitvoering van het controlebeleid voor de inkomstenbelasting particulieren onderzocht. We zijn daarbij nagegaan of de centrale aansturing door de Belastingdienst zodanig is dat de verschillende belastingkantoren dezelfde risico's op dezelfde manier controleren. Daarnaast hebben we onderzocht of de Belastingdienst toereikende informatie tot zijn beschikking heeft over de uitvoering van de aangiftecontroles op regionaal niveau.

Aansturing van de controle

Het controlebeleid voor de inkomstenbelasting particulieren is geënt op een risicogerichte aanpak, waarbij de Belastingdienst met behulp van geautomatiseerde systemen risicovolle aangiften selecteert en controleert. De opzet van het controlebeleid beoordelen wij als positief. Zo blijkt uit het onderzoek dat de risicogerichte aanpak van de Belastingdienst betere resultaten laat zien dan een steekproefsgewijze aanpak. Verder constateren we dat de Belastingdienst maatregelen heeft getroffen om de risico's voor de rechtsgelijke behandeling, die voortkomen uit gebrekkige aansturing na de reorganisatie van 2003, beter te beheersen.

De getroffen maatregelen hebben er weliswaar toe geleid dat de centrale aansturing en coördinatie van de controle van aangiften is versterkt, maar de maatregelen hebben nog niet voldoende gewerkt voor de controle van aangiften over 2003. Hierdoor zijn verschillen opgetreden in wat belastingkantoren hebben gecontroleerd en hoe ze dat hebben gedaan. Deze verschillen brengen risico's voor de rechtsgelijke behandeling met zich mee.

Uitvoering van de controle

Om de controle van aangiften goed aan te kunnen sturen en te blijven leren van eventuele tekortkomingen in het controlebeleid is het van belang om inzicht te hebben in de kwaliteit en de resultaten van de aangiftecontrole.

De Belastingdienst beschikt over een aantal instrumenten om daar inzicht in te verkrijgen. In opzet voldoen deze instrumenten volgens ons. We hebben ook de werking van deze instrumenten beoordeeld. Daarvoor hebben we de vastlegging van de controle van aangiften onderzocht en deze bleek onvoldoende: driekwart van de onderzochte dossiers voldoet niet aan de eisen die de Belastingdienst er zelf aan stelt en in de helft van de gevallen is niet vast te stellen hoe de controle heeft plaats gevonden. Deze cijfers wijken af van de resultaten uit de onderzoeken naar de kwaliteit van de rechtstoepassing die de Belastingdienst zelf uitvoert (FIX-onderzoeken): in het laatst uitgevoerde onderzoek beoordeelt de Belastingdienst 9% van de onderzochte risico's als niet navolgbaar. De Algemene Rekenkamer concludeert op basis hiervan dat de Belastingdienst onvoldoende zekerheid heeft of de handmatige controle van aangiften verloopt volgens het opgestelde controlebeleid en met het gewenste kwaliteitsniveau. Dit beperkt de mogelijkheden van de Belastingdienst om de uitvoering van de controles op een juiste manier bij te sturen.

De Algemene Rekenkamer constateert op basis van de managementinformatie van de Belastingdienst en naar aanleiding van eigen onderzoek, dat de Belastingdienst bij de aangiften over 2003 minder

controles heeft uitgevoerd dan was voorzien. De verklaring hiervoor ligt in de controlecapaciteit die door problemen met automatisering en andere prioriteiten, zoals het project «Toeslagen», onder druk is komen te staan. Hierdoor loopt de Belastingdienst het risico dat belastingontvangsten worden gemist.

Verder constateren we dat de Belastingdienst niet beschikt over inzicht in de resultaten van controles per geselecteerd risico. De Belastingdienst voert jaarlijks een steekproef uit op de aangiften inkomstenbelasting particulieren, om de toegepaste risicoselectie te evalueren en te valideren. De resultaten van deze steekproef komen vanwege capaciteitsproblemen te laat beschikbaar om meegenomen te kunnen worden bij het bepalen van de risicoselectie van het volgend jaar.

Wij constateren ten slotte dat de Belastingdienst bij het testen van de geautomatiseerde selectie van aangiften nog onvoldoende aandacht besteedt aan de volledigheid van de selectie.

Door bovenstaande tekortkomingen in de aansturing, de uitvoering van het controlebeleid en het inzicht in deze uitvoering ontstaan risico's voor de rechtsgelijke behandeling van belastingplichtigen en voor het genereren van optimale belastingontvangsten. Ook automatiseringsproblemen en bezuinigingen hebben ertoe geleid dat de zekerheid over een goede uitvoering van de controle van aangiften inkomstenbelasting particulieren over 2003 onder druk is komen te staan.

4.2 Aanbevelingen

De Belastingdienst zou volgens de Algemene Rekenkamer een aantal maatregelen moeten treffen om de ontstane risico's voor de rechtsgelijke behandeling en optimale ontvangsten te reduceren. We bevelen de staatssecretaris van Financiën aan om een aantal concrete stappen te zetten om de centrale aansturing en coördinatie van controles verder te verbeteren en meer zekerheid te krijgen over de uitvoering van het controlebeleid. Hieronder zetten we op een rij welke stappen dat volgens ons zijn:

Aansturing van de controle

- zorgen voor een tijdige en eenduidige informatievoorziening van de landelijke regie naar de belastingregio's.

Uitvoering van de controle

- jaarlijks testen van de volledigheid van de geautomatiseerde selectie van risicovolle aangiften;
- duidelijkere richtlijnen opstellen over hoe dossiers beoordeeld moeten worden in de FIX-onderzoeken;
- het doel en de toepassing van de FIX-onderzoeken, de landelijke interne controles en lokale interne controles in onderlinge samenhang evalueren, met het oog op reductie van overlap en het versterken van inzicht in de kwaliteit van de rechtstoepassing;
- eisen opstellen voor de vastlegging van aangiftecontrole op basis van een risicoanalyse en een kosten-batenanalyse;
- toetsen of de medewerkers van de Belastingdienst zich houden aan de vastleggingseisen;
- zorgen voor inzicht in de resultaten van de uitgevoerde controles op het niveau van de risico's.

De in ons onderzoek geconstateerde tekortkomingen zijn gerelateerd aan de risicogerichte aanpak van de Belastingdienst, een aanpak die ook

wordt toegepast bij andere belastingen en ook voor de inkomensafhankelijke toeslagen. Wij bevelen de staatssecretaris van Financiën aan om de uitkomsten van dit onderzoek ook te gebruiken voor het versterken van de controleaanpak bij andere activiteiten van de Belastingdienst.

5 REACTIE STAATSSECRETARIS EN NAWOORD ALGEMENE REKENKAMER

De staatssecretaris van Financiën heeft op 3 mei 2006 gereageerd op het rapport. Hierna volgt een samenvattende weergave van die reactie. De integrale reactie van de staatssecretaris is te vinden op onze website, www.rekenkamer.nl.

5.1 Reactie staatssecretaris van Financiën

De staatssecretaris van Financiën spreekt zijn complimenten uit voor het rapport. Hij geeft aan dat hij de conclusies van het rapport op hoofdlijnen deelt. Verder is de staatssecretaris tevreden dat de Algemene Rekenkamer de opzet van het controlebeleid voor de inkomstenbelasting particulieren als positief beoordeelt en aangeeft dat de risicogerichte aanpak van de Belastingdienst beter werkt dan een aanpak waarbij een aselechte steekproef van aangiften wordt gecontroleerd.

De staatssecretaris gaat in zijn reactie verder in op de onderstaande punten en geeft daarbij aan hoe hij met het rapport zijn voordeel zal doen:

- onze constatering dat de Belastingdienst nog onvoldoende zekerheid heeft of de uitvoering van de controle van aangiften inkomstenbelasting conform beleid plaatsvindt;
- de tekortkomingen in de centrale aansturing;
- onze aanbeveling om de vastlegging van controles te verbeteren;
- onze opmerking dat het inzicht in de uitvoering kan worden verbeterd door de huidige instrumenten in onderlinge samenhang te evalueren.

Opzet van het controlebeleid

De staatssecretaris merkt op dat het te laat beschikbaar komen van de resultaten van de steekproef voor de risicoselectie van het volgende jaar minder ernstig is dan het zich in eerste aanleg doet aanzien. Hij geeft hierbij aan dat de resultaten van de steekproefposten door de jaren heen een stabiel beeld laten zien en het systematisch op risico's «afgrazen» van nieuwe wetgeving een helder beeld oplevert van de in de aangiften aanwezige risico's. Verder geeft hij aan dat de risico's die in de regio's bij de klantbehandeling worden gesignaleerd via de risicodatabase nog kunnen worden toegevoegd aan de landelijk te beoordelen risico's.

De staatssecretaris zegt toe dat de Belastingdienst in 2006 zal bezien welke verbeteringen mogelijk zijn voor het waarborgen van de volledigheid van de selectie van risicovolle aangiften. Verder geeft de staatssecretaris aan dat hij met het project Complexiteitreductie een verbetering van de zogenoemde productiebesturing nastreeft. Dit project heeft een lange doorlooptijd.

Centrale aansturing

Voor wat betreft de centrale aansturing geeft de staatssecretaris aan dat hij verwacht dat de getroffen maatregelen over 2006 beter zullen functioneren. Hij zegt toe hierop toe te zien, en in het bijzonder op de communicatie van beleidsbeslissingen. De staatssecretaris merkt wel op dat het niet altijd is te voorkomen dat belastingkantoren incidenteel doorgaan met het controleren van een risicorubriek, nadat de landelijke regie heeft aangegeven dat daarmee gestopt moet worden.

Vastlegging van de controles

De staatssecretaris geeft aan dat de Belastingdienst ook zelf heeft vastgesteld dat aangiftecontrole regelmatig niet wordt vastgelegd in

overeenstemming met door de Belastingdienst zelf gestelde eisen. Verder merkt hij op dat de Belastingdienst heeft vastgesteld dat een beweging ten goede is te onderkennen, vooral door versterkte management-aandacht.

De staatssecretaris zegt toe de inspanningen op dit gebied te intensiveren en over 2006 de eisen voor de vastlegging van aangiftecontrole op basis van risicoanalyse en kosten-batenoverwegingen opnieuw te bezien. Hierbij zal als uitgangspunt gelden dat het doel van de vastlegging primair ligt in een juiste klantbehandeling in de toekomst. Bescheiden met een belang voor toekomstige beoordelingen moeten in enigerlei vorm in het dossier zijn terug te vinden. Voor bescheiden met slechts een belang voor het jaar zelf moet een afweging worden gemaakt tussen het nut van de vastlegging en de ervoor te verrichten inspanningen.

De staatssecretaris zegt toe vanaf 2006 meer aandacht te besteden aan het toetsen of de medewerkers van de Belastingdienst zich houden aan de vastleggingseisen.

De staatssecretaris onderschrijft niet zonder meer dat de kwaliteit van FIX-onderzoeken ter discussie staat vanwege het ontbreken van vastleggingen. Hij geeft aan dat medewerkers die de interne kwaliteits-onderzoeken doen in sommige gevallen kunnen concluderen dat de aangifte correct is behandeld, ondanks dat vastlegging ontbreekt. De staatssecretaris illustreert dit met een voorbeeld van de controle van giftenaftrek.

Hij geeft verder aan dat er uiteraard situaties te bedenken zijn en in het onderzoek van de Algemene Rekenkamer naar voren zijn gekomen, waarbij de vastlegging voor een goede beoordeling wel van belang is. De staatssecretaris zegt toe de richtlijnen voor de beoordeling van dossiers binnen de FIX-onderzoeken waar nodig te verduidelijken. Verder zegt hij toe dat de Belastingdienst de aanbeveling «het doel en de toepassing van de FIX-onderzoeken, de landelijke interne controles in onderlinge samenhang te evalueren» zal opvolgen en hierop vervolgens nieuw beleid zal maken.

Inzicht in de uitvoering van controles

De staatssecretaris zegt toe de risicobeheersingsorganisatie opdracht te geven om te onderzoeken op welke wijze inzicht in de resultaten van controles per geselecteerd risico kan worden gegeven. Daarbij zal een afweging worden gemaakt tussen het gewenste resultaat en de daarvoor te verrichten (automatiserings)inspanning, inclusief kosten.

Tot slot

De staatssecretaris zegt toe de uitkomsten van het onderzoek te zullen gebruiken voor het versterken van de controleaanpak bij andere activiteiten van de Belastingdienst.

5.2 Nawoord Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer beschouwt de wijze waarop de staatssecretaris van Financiën omgaat met de conclusies en aanbevelingen van het rapport als positief en constructief. We zijn verheugd dat de staatssecretaris onze aanbevelingen op zal volgen en zal gebruiken voor het versterken van de controleaanpak bij andere activiteiten van de Belastingdienst. Wij zullen zijn plannen en activiteiten op dat gebied met belangstelling volgen.

LITERATUUR

Algemene Rekenkamer (1998). *MenO-beleid Vennootschapsbelasting*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 647, nrs. 1–2. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (1999). *MenO-beleid Particulieren*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 710, nrs. 1–2. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2001). *MenO-beleid Douane*. Brief aan de minister van Financiën, in afschrift aan de Tweede Kamer, 8 mei 2001.

Algemene Rekenkamer (2003). *MenO-beleid Belastingdienst*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2002–2003, 28 790, nrs. 1–2. Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2006). *Rapport bij het Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB)*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 94 054, nrs. 1–2. Den Haag: Sdu.

Belastingdienst (2005). *Beheersverslag Belastingdienst 2004*. Den Haag: Ministerie van Financiën. Bijlage bij Tweede Kamer, vergaderjaar 2004–2005, 29 800 IXB, nr. 19.

Belastingdienst (2006). *Beheersverslag Belastingdienst 2005*. Den Haag: Ministerie van Financiën. Bijlage bij Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 300 IXB, nr. 34.

Ministerie van Financiën (2003). *Taakomschrijving Staatssecretaris van Financiën*. Brief d.d. 23 juni 2003. Kenmerk: WJB 2003-0411 M. Den Haag: Ministerie van Financiën.

Overzicht belangrijkste conclusies, aanbevelingen en toezeggingen

Onderwerp	Conclusie	Aanbeveling	Reactie staatssecretaris
Algemeen	De in het onderzoek geconstateerde tekortkomingen zijn gerelateerd aan de risicogerichte aanpak van de Belastingdienst. Een aanpak die ook wordt toegepast bij andere belastingmiddelen en voor de inkomensafhankelijke toeslagen.	De Algemene Rekenkamer beveelt de staatssecretaris van Financiën aan om de uitkomsten van dit onderzoek ook te gebruiken voor het versterken van de controleaanpak bij andere activiteiten van de Belastingdienst.	De staatssecretaris zegt toe deze aanbeveling op te zullen volgen.
Centrale aansturing	Landelijke regie is een positieve stap voorwaarts, maar informatievoorziening moet beter.	Zorg voor tijdige en eenduidige informatie.	De staatssecretaris zal erop toezien dat de getroffen maatregelen over 2006 beter zullen werken.
Inzicht in uitvoering	In de praktijk te weinig aandacht voor testen volledigheid van aangifteselectie	Jaarlijks testen van de volledigheid van de aangifteselectie.	De staatssecretaris zegt toe in 2006 te bezien welke verbeteringen mogelijk zijn. Het oplossen van de problemen in de automatisering neemt hij mee in het strategische project Complexiteit-reductie, dat een lange doorlooptijd zal hebben.
	Toepassing FIX-onderzoeken schiet tekort door onduidelijke richtlijnen.	Stel duidelijkere richtlijnen op over hoe dossiers beoordeeld moeten worden in de FIX-onderzoeken.	De staatssecretaris zegt toe de richtlijnen waar nodig te verduidelijken.
	Versillende instrumenten zorgen voor variatie in de zekerheid over de kwaliteit van de uitvoering per kantoor.	Evalueer het doel en de toepassing van de FIX-onderzoeken, de landelijke interne controles en lokale interne controles in onderlinge samenhang.	De staatssecretaris zegt toe de evaluatie uit te voeren en hierop nieuw beleid te maken.
	Vastlegging controles is onvolledige.	Stel eisen op voor de vastlegging van aangiftecontrole op basis van een risicoanalyse en een kosten-batenanalyse. Toets of de medewerkers van de Belastingdienst zich houden aan de vastleggingseisen.	De staatssecretaris zegt toe over 2006 de vastleggingseisen opnieuw te bezien op basis van risicoanalyse en kosten-batenoverwegingen. Verder zegt hij toe vanaf 2006 meer aandacht te geven aan het toetsen of medewerkers zich houden aan de vastleggingseisen.
	Informatie over resultaten per risico ontbreekt nog.	Zorg voor inzicht in de resultaten van de uitgevoerde controles op het niveau van de risico's.	De staatssecretaris zegt toe te laten onderzoeken hoe het inzicht in de resultaten van controles per geselecteerd risico ingevuld kan worden. Hierbij zal een afweging gemaakt worden tussen het gewenste resultaat en de daarvoor te verrichten inspanning (inclusief kosten).

De tekortkomingen in de vastlegging van de uitgevoerde controles van aangiften inkomstenbelasting particulieren en in het inzicht in de kwaliteit van de uitgevoerde controles zijn meegenomen in de oordeelsvorming in ons *Rapport bij het Jaarverslag 2005; Ministerie van Financiën (IXB)*, dat op 17 mei 2006 is verschenen (Algemene Rekenkamer, 2006).¹¹ Daarnaast is in het rechtmatigheidsonderzoek 2005 ook een verdiepend dossieronderzoek uitgevoerd naar de interne kwaliteitstoets FIX.

Conclusie en aanbevelingen Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer heeft onderzocht in hoeverre de fiscale besluiten over de inkomstenbelasting van particulieren van belastingjaar 2003 deugdelijk zijn onderbouwd. Deze besluiten zijn door de Belastingdienst genomen tussen november 2004 tot en met september 2005. In ongeveer de helft van de gevallen heeft de Algemene Rekenkamer geen onderbouwing aangetroffen in de dossiers en/of in bestanden van de Belastingdienst. Doordat de fiscale besluiten niet deugdelijk onderbouwd zijn, kan de Belastingdienst niet in staat worden geacht om de kwaliteit van deze besluiten vast te stellen en zo te leren van eventuele fouten. De ontoereikende dossiervorming brengt het risico van ondoelmatigheid met zich mee, omdat in volgende jaren documenten dubbel opgevraagd moeten worden en/of opnieuw beoordeeld moeten worden of een aftrekpost moet worden gecorrigeerd.

De Algemene Rekenkamer heeft ook onderzocht of de interne toets op de fiscale kwaliteit van de besluiten voldoende betrouwbare stuur- en verantwoordingsinformatie genereert. Dat onderzoek is uitgevoerd op de belastingmiddelen inkomstenbelasting particulieren en loonbelasting. De Algemene Rekenkamer heeft hierbij belangrijke verschillen in de wijze van onderzoek en de score van de bevindingen vastgesteld tussen vier onderzochte regio's.

Op basis van de bevindingen over de dossiervorming en de interne kwaliteitstoets van de Belastingdienst komt de Algemene Rekenkamer voor de inkomstenbelasting particulieren tot het oordeel dat het M&O-beleid voor de inkomstenbelasting particulieren ontoereikend is. De mogelijkheid om te leren van fouten is een belangrijk criterium voor de toereikendheid van het M&O-beleid. Door het ontoereikende beleid ontstaat onzekerheid over de rechtmatigheid van de belastingontvangst inkomstenbelasting particulieren. De Algemene Rekenkamer heeft de besluiten zelf niet gecontroleerd en derhalve niet vastgesteld dat er onjuiste besluiten zijn genomen door de Belastingdienst.

De Algemene Rekenkamer beveelt aan om de dossierinstructies te herbeoordelen op nut en noodzaak en er vervolgens op toe te zien dat deze worden nageleefd. Voor de interne kwaliteitstoets beveelt de Algemene Rekenkamer aan om doel en toepassing te verduidelijken en periodiek vast te stellen dat de Belastingdienst hiernaar handelt.

Reactie minister van Financiën

De Algemene Rekenkamer heeft op 2 mei 2006 de reactie van de minister van Financiën op haar onderzoek ontvangen. Hieronder volgt een samenvatting van zijn reactie.

De Algemene Rekenkamer komt tot de conclusie dat het M&O-beleid ontoereikend is. De minister is van mening dat deze conclusie niet getrokken kan worden. De opmerkingen van de Algemene Rekenkamer

¹¹ Alle rapporten die wij op Verantwoordingsdag hebben gepubliceerd zijn te vinden op www.rekenkamer.nl.

richten zich vooral op de procesmatige werking van het controlebeleid en niet op andere elementen van het M&O-beleid, zoals beleidsvoorbereiding, wet- en regelgeving, voorlichting en sanctiebeleid. Voor een goede beoordeling van het M&O-beleid is het naar de mening van de minister nodig ook de andere elementen te wegen.

De minister van Financiën deelt de conclusie van de Algemene Rekenkamer dat de beheersmaatregelen rond de inkomstenbelasting over 2005 onvoldoende gewerkt hebben. De Belastingdienst heeft hierop in 2005 al een aantal maatregelen getroffen en zal voor 2006 bezien of deze toereikend zijn. Daarnaast zullen de dossierinstructies en de richtlijnen voor het toetsen van de kwaliteit worden herbeoordeeld op nut- en noodzaak en zal bezien worden op welke wijze de naleving van deze instructies en richtlijnen door de Belastingdienst het best geborgd kan worden.

Nawoord Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer constateert dat de minister van Financiën in belangrijke mate instemt met de bevindingen en aanbevelingen en daarbij de nodige toezeggingen doet.

De Algemene Rekenkamer heeft vastgesteld dat in circa de helft van de onderzochte gevallen de onderbouwing van de fiscale besluiten ontbreekt en de interne fiscale kwaliteitstoets ernstige gebreken vertoont. Wij zijn door de ernst van de gebreken en het belang van goede dossiervorming en interne fiscale kwaliteitstoets van mening dat er sprake is van ontoereikend M&O-beleid. Wij zijn verheugd met de toezegging van de minister over de dossiervorming en de interne fiscale kwaliteitstoets.

Lijst van gebruikte afkortingen en begrippen

ELDO	Elektronisch Documentensysteem In deze applicatie dienen de medewerkers van de Belastingdienst elektronisch de controle van de aangiften inkomstenbelasting particulieren vast te leggen evenals de relevante documentatie op te nemen.
FIX	Fiscale Kwaliteitsindex De Belastingdienst verricht een kwaliteitstoets op een geselecteerd aantal uitgevoerde controles van aangiften aan de hand van een standaard vragenlijst.
M&O-beleid	Beleid dat erop gericht is misbruik en oneigenlijk gebruik tegen te gaan
PLOP	Printer Lokaal op Prioriteit Een applicatie waarmee geselecteerde risicovolle aangiften vrijgegeven kunnen worden voor handmatige controle.
VT	Voorlopige teruggave