

Uit het veld

Fiscaal toezicht in tijden van crisis

Lisette van der Hel-van Dijk en Sjoerd Goslinga*

Deze bijdrage verkent de consequenties van de COVID-19-crisis voor het fiscale toezicht door de Belastingdienst. De crisis en de lockdownmaatregelen hebben korte- en langetermijngevolgen voor burgers en bedrijven en consequenties voor het werk van de Belastingdienst als uitvoerder en toezichthouder. De psychologische en economische impact van de crisis en de gewijzigde werkwijze van de Belastingdienst kunnen van invloed zijn op de mogelijkheden en motivatie om belastingverplichtingen na te komen. Dit zal verschillen in de opeenvolgende fasen van de crisis. Onze belangrijkste conclusie is dat de Belastingdienst in de verschillende fasen sterk rekening zal moeten houden met de veranderingen in de context van burgers en bedrijven en meer dan voor de crisis zal moeten handelen vanuit zijn maatschappelijke rol.

Inleiding

Het zijn bijzondere tijden. De uitbraak van het COVID-19- of coronavirus heeft ingrijpende gevolgen voor de samenleving. De manier waarop we leven en werken is drastisch veranderd en het eind hiervan is nog lang niet in zicht. Naast de vele maatschappelijke effecten zal de crisis ook effect hebben op de Nederlandse economie.¹ Het kabinet heeft een scala aan (fiscale) steunmaatregelen genomen om te zorgen dat het

bedrijfsleven er niet aan onderdoor gaat.² Het Centraal Planbureau (CPB) geeft echter aan dat het ingezette beleid maar een deel van de economische schade zal beperken.

We hebben in de huidige situatie derhalve te maken met burgers en bedrijven die te maken hebben (gehad) met beperkingen in de privé- en/of werksituatie, in grote onzekerheid leven en het economisch gezien moeilijk hebben of krijgen. Tegelijkertijd zullen er ook burgers en bedrijven zijn die (proberen te) profiteren van de COVID-19-crisis.³ Externe omstandigheden zoals de COVID-19-crisis kunnen van invloed zijn op de bereidheid van burgers en bedrijven om geldende (fiscale) wet- en regelgeving na te leven (*compliance*). Onderzoek laat zien dat het effect van een dergelijke crisis op de naleving complex en daarom moeilijk te voorspellen is.⁴ Deze omstandigheden roepen de vraag op voor de toezichthouder in het algemeen en de Belastingdienst, als toezichthouder op het fiscale domein, in het bijzonder, hoe hij in zijn strategie rekening houdt met gewijzigde omstandigheden zoals de COVID-19-crisis, maar ook met de mogelijke economische effecten daarvan. Met andere woorden: *Op welke manier krijgt het toezicht tijdens en na de COVID-19-crisis vorm en inhoud?* Het belang van de vraag is onder andere gelegen in het feit dat de toezichthouder door de crisissituatie in situaties kan belanden die burgers en bedrijven schade kunnen berokkenen, indien hij (te) strikt naar de geldende wet- en regelgeving kijkt. Tegelijkertijd verwacht de samen-

17

* Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel-van Dijk RA is als hoogleraar effectiviteit van overheidstoezicht verbonden aan Nyenrode Business University (Toezicht Academie). Dr. S. Goslinga is werkzaam bij de Belastingdienst en is als senior onderzoeker verbonden aan de Universiteit Leiden. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

1. CPB, *Scenario's economische gevolgen Coronacrisis*, maart 2020.

2. 'Overzicht steun- en herstellpakket', zie www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/coronavirus-financiele-regelingen/overzicht-financiele-regelingen?_cldee=cGhvcG1hbkbmbmxcLm5&recipientid=contact-87aed25a1269ea11a811000d3ab61631-e171c5a821c5482d8a64aa0064bf1c5f&esid=4607bf9f-667a-ea11-a811-000d3ab615a7 (geraadpleegd 1 juni 2020).

3. 'Booking.com is een winstmachine, maar wil nu staatssteun', Business Insider, www.businessinsider.nl/booking-com-staatssteun/ (geraadpleegd 31 oktober 2020).

4. 'Collecting Taxes during an Economic Crisis: Challenges and Policy Options', IMF Staff Position Note 2009, p. 6.

leving wel dat de toezichthouder optreedt wanneer burgers en bedrijven misbruik maken van (fiscale) steunmaatregelen en van de crisissituatie. In dit artikel bespreken we deze centrale vraag vanuit de context van de Belastingdienst waarbij we ervan uitgaan dat de antwoorden ook van belang kunnen zijn voor andere toezichthouders. In het vervolg van het artikel bespreken we de mogelijke gevolgen van de COVID-19-crisis en de daaruit voortvloeiende economische crisis op het fiscale gedrag van burgers en bedrijven. Vervolgens bespreken we de uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst en wat het ‘publieke belang’ betekent in relatie tot de COVID-19-crisis. Daarna komt aan de orde hoe het (fiscale) toezicht in en na crisistijd eruit kan zien. We ronden deze bijdrage af met een aantal concluderende opmerkingen.

Het fiscale gedrag van burgers en bedrijven ten tijde van en na de COVID-19-crisis

Om de impact van de crisis en crisismaatregelen op fiscaal gedrag van burgers en bedrijven te kunnen duiden gaan we in deze paragraaf eerst in op de theoretische perspectieven en onderzoeksbevindingen van fiscale regel naleving. Daarna bespreken we wat bekend is over de impact van de COVID-19-crisis voor burgers en bedrijven. Ten slotte gaan we in op de (mogelijke) invloed van de crisis op de naleving van fiscale wet- en regelgeving.

Fiscaal nalevingsgedrag van burgers en bedrijven

Klassieke studies naar naleving van fiscale wet- en regelgeving (*tax compliance*)⁵ vertrekken vanuit een klassiek economische invalshoek en beschouwen de beslissing om al dan niet belasting te betalen in de kern als een rekensom: belasting betalen kost geld en dat motiveert om belasting te ontduiken. Om in dit perspectief belastingontduiking tegen te gaan moet de overheid c.q. een belastingdienst zorgen voor een voldoende hoge pakkans en dito boetes. De eenvoud en de intuïtief gevoelde juistheid van dit klassiek economische model is wellicht de verklaring voor de jarenlange dominantie ervan in wetenschap en vooral ook in beleid. De roep om meer controles en hogere boetes wanneer regelover-treding zich manifesteert, weerklinkt regelmatig. Onderzoek naar fiscaal gedrag laat echter overtuigend zien dat het klassiek economisch perspectief de werkelijkheid niet adequaat beschrijft.⁶

Vanuit de sociale psychologie en sociologie zijn verscheidene andere factoren aangedragen die bepalend zijn voor fiscaal nalevingsgedrag van mensen.⁷ Niet-naleving hoeft niet de uitkomst te zijn van een doelbewuste afweging. Het klassiek economisch perspectief veronderstelt dat mensen volledig geïnformeerd zijn en doorzien wat de consequenties van hun beslissingen zijn. Maar belastingregels zijn complex en informatie is niet altijd voorhanden of gemakkelijk te vinden, waardoor het voor mensen onduidelijk kan zijn wat er in termen van regel naleving wordt verwacht en er onbedoelde fouten kunnen optreden. Verder spelen ook interne of persoonlijke normen (morele overtuigingen en morele kosten) en sociale normen (wat anderen doen en vinden) een belangrijke rol bij het naleven van fiscale en andere regels. Daarbij gaat het om de intrinsieke motivatie om na te leven, waar het economische model alleen over extrinsieke motivatie gaat.

Lang stonden een strategie van economische afschrikking en een strategie van ‘normatieve overtuiging’ tegenover elkaar en kenden ze beide voor- en tegenstanders. Later ontstonden ‘mengmodellen’ waarin belastingdiensten, zoals de Nederlandse belastingdienst (zie hierna), beide routes naar regel naleving op een logische manier combineerden en integreerden. Een van die ‘mengmodellen’ is het zogenoemde Slippery Slope Framework (SSF) dat *macht* en *vertrouwen* ziet als twee factoren die tezamen en in interactie met elkaar bepalend zijn voor de mate en aard van *tax compliance*.⁸ De veronderstelling is dat relatief veel macht (van de overheid) leidt tot (gevoelens van) afgedwongen compliance, terwijl relatief veel vertrouwen resulteert in bereidwillige compliance. Maar bij te weinig macht en te weinig vertrouwen stort de compliance in (de *slippery slope*). Het SSF erkent dat mensen op verschillende manieren gemotiveerd zijn om regels na te leven en geeft aan dat de (interactie met een) belastingdienst of overheid bepalend kan zijn voor de motivatie van burgers en bedrijven om (belasting)regels na te leven. Het SSF noemt dat het ‘belastingklimaat’, waarbij het kan gaan om een antagonistisch klimaat waarbij een belastingdienst belastingplichtigen ziet als boeven en zichzelf als de politie of om een coöperatief klimaat, waarbij een belastingdienst burgers en bedrijven ziet als ‘klanten’ aan wie hij diensten verleent. Doordat het SSF de actoren en de interactie tussen een belastingdienst en belastingplichtigen centraal stelt, leent dit theoretische raamwerk zich voor het duiden van de consequenties van een veranderende context, zoals de COVID-19-crisis, voor het fiscale gedrag.

Impact COVID-19-crisis

Systematisch onderzoek naar de (psychologische) impact en gedragsmatige effecten van de COVID-19-crisis op mens en maatschappij is pas net gestart. Van

5. Bijvoorbeeld M.G. Allingham & A. Sandmo, ‘Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis’, *Journal of Public Economics* 1972, nr. 3-4, p. 323-338.

6. J. Alm, G. McClelland & W. Schulze, ‘Why do people pay taxes?’, *Journal of Public Economics* 1992, nr. 1, p. 21-38; B.S. Frey, ‘Deterrence and tax morale in the European Union’, *European Review* 2003, nr. 3, p. 385-406.

7. J. Alm, E. Kirchler, S. Muehlbacher, K. Gangl, E. Hofmann, C. Kogler & M. Pollai, ‘Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour’, *CESifo Forum* 2012/2.

8. E. Kirchler, E. Hoelzl & I. Wahl, ‘Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework’, *Journal of Economic Psychology* 2008, nr. 2, p. 210-225.

Bavel e.a.⁹ en ook West e.a.¹⁰ brengen psychologische en gedrags-economische mechanismen, factoren en fenomenen in kaart die voor de COVID-19-crisis van belang kunnen zijn in verband met de gewenste (grootschalige) gedragsveranderingen. Van Bavel e.a. onderscheiden vijf domeinen die relevant zijn in de COVID-19-crisis:

- het waarnemen en ervaren van *dreiging* (heeft invloed op emoties van mensen, risicopercepties en vooroordelen en kan tot paniek leiden);
- de invloed van specifieke aspecten van de *sociale context* (sociale normen, sociale ongelijkheid, cultuur en politieke polarisatie);
- het effect van wetenschaps*communicatie* (waar zaken spelen als complottheorieën, nepnieuws en overredende communicatie);
- het op één lijn brengen van *individuele en collectieve belangen* (rekening houdend met de manier waarop mensen waarnemen en denken, identiteit, leiderschap en het belang van vertrouwen in overheden voor de naleving van de nieuwe gedragsregels in het openbare leven);
- *stress en 'coping'* (waar vraagstukken van isolement en verbondenheid met andere mensen spelen).

Naast de psychologische impact en de gedragsmatige consequenties van de COVID-19-crisis, zijn er *korte- en langetermijngevolgen voor arbeid en economie* ten gevolge van de (lockdown)maatregelen. Deze maatregelen raken op korte termijn zowel economisch gezonde als ook niet gezonde bedrijven, maar niet per se in dezelfde mate of op dezelfde manier. De crisis raakt specifieke sectoren hard: zoals kunst en cultuur, horeca, entertainment, contactberoepen. Maar er zijn ook ondernemers en ondernemingen van wie de producten of diensten meer worden afgenomen en/of die kansen zien en weten te benutten. Met andere woorden, de impact van de COVID-19-crisis kan sterk verschillen tussen sectoren of het type bedrijfsactiviteiten.¹¹

De crisis zal naar verwachting leiden tot een economische recessie, zowel wereldwijd als in Nederland. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) zegt hierover: 'As restrictions begin to be eased, the path to economic recovery remains highly uncertain and vulnerable to a second wave of infections. With or without a second outbreak, the consequences will be severe and long-lasting'.¹² Het CPB geeft in zijn juniraming aan dat een van de mogelijke scenario's is dat 'Grotere problemen bij han-

delspartners en daaraan gerelateerde financiële problemen leiden tot een diepere en langere recessie'.¹³

Zowel de (psychologische) impact en gedragsmatige effecten van COVID-19, de economische effecten op de korte en de lange termijn en het feit dat de toezichthouder ook last heeft van de crisis kan van invloed zijn op (fiscale) regelnaleving.

Mogelijke doorwerking COVID-19 op fiscaal gedrag

De (wetenschappelijke) literatuur is helaas schaars waar het gaat om de effecten van (eerdere) crises op het fiscale gedrag van burgers en bedrijven. Cijfers en feiten zijn er nauwelijks en ook over de gevolgen van de COVID-19-crisis voor fiscale naleving is nog nagenoeg niets bekend.¹⁴ De mate van naleving van veel fiscale regels – inclusief fiscale steunmaatregelen – zal pas na enige tijd zichtbaar worden; bijvoorbeeld als er aangifte moet worden gedaan en moet worden betaald. Vaak is dan echter het 'kwaad' al geschied en zijn burgers en bedrijven in (grote) problemen gekomen.

Naast de mogelijk acute problemen met het betalen van belastingsschulden kan de crisis consequenties hebben voor de motivatie, gelegenheid en capaciteit van belastingplichtigen om belastingregels na te leven. Belangrijke factoren in de context van de COVID-19-crisis zijn het ervaren van financiële achteruitgang en verlies (verliesaversie), de verminderde controlekans en de veranderende mate van solidariteit en vertrouwen in de overheid gedurende de crisis. Deze factoren bespreken we hierna meer in detail.

Verliesaversie

Het voor een belangrijk deel stilvallen van de economie confronteert veel ondernemers met een sterk dalende omzet. De steunmaatregelen compenseren dit in veel gevallen slechts gedeeltelijk en menig ondernemer zal geen winst maken en financieel verlies ervaren. *Prospect Theory*¹⁵ leert dat mensen bereid zijn om grote risico's te nemen om verlies te vermijden, maar minder geneigd zijn om risico's te nemen om een zekere winst te vergroten als de kans bestaat de winst kwijt te raken. Dit heeft bijvoorbeeld als consequentie dat de kans op belastingontduiking kleiner is als iemand – na het doen van aangifte – geld terugkrijgt dan wanneer er bijbetaald moet worden, los van wat er al eerder is afgedragen.¹⁶ Als er verlies wordt ervaren, dan kan dat de risicogeneidheid van mensen beïnvloeden. Een gewijzigde risicoperceptie verstoort de bestaande balans in de kosten en baten van naleving en kan daarom resulteren in andere beslissingen, waarbij belastingontduiking een reëlere optie is. Dit

9. J.J.V. Bavel, K. Baicker, P.S. Boggio e.a., 'Using social and behavioural science to support COVID-19 pandemic response', *Nature Human Behaviour* 2020, nr. 5, p. 460-471.

10. R. West, S. Michie, G.J. Rubin e.a., 'Applying principles of behaviour change to reduce SARS-CoV-2 transmission', *Nature Human Behaviour* 2020, nr. 5, p. 451-459.

11. R. Dai, J. Hu & X. Zhang, 'The Impact of Coronavirus on China's SMEs: Findings from the Enterprise Survey for Innovation and Entrepreneurship in China', Centre for Global Development Note, februari 2020.

12. Zie bijvoorbeeld: www.oecd.org/economic-outlook/.

13. CPB, *Juniraming 2020*, www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Juniraming-2020.pdf.

14. Zoals bijvoorbeeld wordt aangegeven door C.S. Maher, T. Hoang & A. Hindrey, 'Fiscal Responses to COVID-19: Evidence from Local Governments and Nonprofits', *Public Administration Review* 2020, nr. 4, p. 644-650.

15. D. Kahneman & A. Tversky, 'Prospect theory: An analysis of decision under risk', *Econometrica* 1979, nr. 2, p. 263-291.

16. H. Elffers & D.J. Hessing, 'Influencing the prospects of tax evasion', *Journal of Economic Psychology* 1997, nr. 2-3, p. 289-304.

blijft voorlopig relevant omdat het afzwakken of afschaffen van de steunmaatregelen opnieuw tot daling van inkomsten en toenemende werkloosheid kan leiden.

Vermindering controlekans

Mensen die zich in de 'normale' omstandigheden afgeschrikt voelden om inkomen te verzwijgen of onterechte aftrekposten op te voeren, denken mogelijk dat in crisistijd de kans dat ze gecontroleerd en gesanctioneerd worden zo is afgenomen dat het loont om belasting te ontduiken, bijvoorbeeld door omzet te verzwijgen (wanneer het hen juist in crisistijd economisch goed gaat). Mogelijk zien mensen (ook) *non-compliant* belastinggedrag om zich heen en voelen ze zich meer dan voorheen genoodzaakt om dat te volgen om zo hun concurrentiepositie te behouden en het hoofd boven water te houden wanneer het hen economisch niet goed gaat. Zoals hiervoor toegelicht zijn belastingplichtigen lang niet altijd economisch gemotiveerd. Maar uit onderzoek komt naar voren dat er wel degelijk samenhang is tussen controles en controle-intensiteit en de naleving van fiscale wet- en regelgeving.¹⁷ Het wegvallen van controles door de COVID-19-crisis kan derhalve tot groeiende regelovertrading leiden.

Behalve een positief effect van controles op de naleving van belastingregels, laat onderzoek echter ook negatieve effecten van controles zien. Na een controle kan de naleving drastisch verslechteren. De verklaring hiervoor is dat mensen denken dat de kans dat zij nogmaals gecontroleerd worden heel klein is (het zogenoemde *bomb-crater effect*).¹⁸ Een afname in *compliance* na controle kan ook ter compensatie zijn: door controle en correctie (al dan niet met boete) is een (onverwachte) verliespost ontstaan die wordt 'terugverdiend' door (nog) minder compliant gedrag te vertonen.¹⁹ Bovendien kan door controle, en het daarmee geuite wantrouwen, de intrinsieke motivatie verminderen van mensen die gemotiveerd zijn om zich aan de regels te houden (*crowding out*) waardoor naleving minder waarschijnlijk wordt.²⁰

Dat een strenger regime, ook ten tijde van een crisis, niet altijd tot meer compliance leidt, blijkt uit onderzoek van Kaplanoglou, Rapanos en Daskalakis.²¹ Om meer belastinggeld binnen te krijgen om de gevolgen van de economische crisis te kunnen mitigeren, werd een harde lijn gekozen door de Griekse belastingautoriteiten in een

poging om naleving van belastingregels af te dwingen. Het vertrouwen van Grieken in de overheid en de belastingautoriteiten en de belastingmoraal waren echter laag. Het onderzoek suggereert dat een aanpak gebaseerd op macht, door in te zetten op controles en sancties, in een situatie van laag vertrouwen, geen succesvolle manier is om naleving te bewerkstelligen. Zeker niet voor de wat langere termijn; een dergelijke aanpak houdt het vertrouwen laag en lokt strategisch, calculerend gedrag uit.

Solidariteit en vertrouwen

Een crisis kan gevoelens van eenheid, verbondenheid, sociale (nationale) identiteit, vertrouwen en solidariteit versterken.²² Dit hangt sterk af van de manier waarop politieke leiders optreden en communiceren. Onderzoek laat zien dat leiders die het gevoel uitdragen dat we met z'n allen in hetzelfde schuitje zitten en er met elkaar het hoofd aan moeten bieden, gevoelens van collectieve redzaamheid en hoop bij mensen kunnen versterken. Dit versterkt burgerschap en solidariteit. Zonder dergelijk leiderschap ontstaat het gevaar dat mensen een ieder voor zich-houding aannemen.

Onderzoek laat ook zien dat de mate van sociale identificatie als burger van een land positief samenhangt met de intentie om te voldoen aan belastingverplichtingen²³ en op geaggregeerd niveau met de belastingmoraal in een land.²⁴ Collectieve voorzieningen worden immers uit belastinggeld betaald en als we onszelf zien als deel van het collectief zijn het ook opbrengsten voor onszelf of voor relevante anderen.

Zweeds onderzoek laat zien dat burgers die weinig vertrouwen hebben in hun medeburgers, er meer van overtuigd zijn dat veel mensen belasting ontduiken. Deze overtuiging ondermijnt hun eigen bereidheid om belastingregels na te leven. Bij laag vertrouwen in politici is dit effect op de beleving van belastingontduiking nog sterker.²⁵ Ook het vertrouwen in de overheid en meer specifiek het vertrouwen in de belastingautoriteit is een belangrijke bepalende factor voor de bereidwillige naleving van belastingregels.²⁶ De COVID-19-crisis laat in Nederland en andere landen zien dat de onderlinge

17. H.J. Kleven, M.B. Knudsen, C.T. Kreiner, S. Pedersen & E. Saez, 'Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark', *Econometrica* 2011, nr. 3, p. 651-692.

18. L. Mittone, 'Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach', *The Journal of Socio-Economics* 2006, nr. 5, p. 813-35. Dit wordt *bomb-crater effect* genoemd naar analogie met soldaten in de Eerste Wereldoorlog die tijdens een bombardement gingen schuilen in de verse bomkraters.

19. L. Mittone, F. Panebianco & A. Santoro, 'The bomb-crater effect of tax audits: Beyond the misperception of chance', *Journal of Economic Psychology* 2017, vol. 61, p. 225-243.

20. B.S. Frey & R. Jegen, 'Motivation crowding theory', *Journal of Economic Surveys* 2001, nr. 5, p. 589-611; L.P. Feld & B.S. Frey, 'Trust breeds trust: how taxpayers are treated', *Economics of Governance* 2002, nr. 2, p. 87-99.

21. G. Kaplanoglou, V.T. Rapanos & N. Daskalakis, 'Tax compliance behaviour during the crisis: the case of Greek SMEs', *European Journal of Law and Economics* 2016, nr. 3, p. 405-444.

22. J.J.V. Bavel, K. Baicke, P.S. Boggio e.a., 'Using social and behavioural science to support COVID-19 pandemic response', *Nature Human Behaviour* 2020, nr. 5, p. 460-471; E. Kirchler & N. Olson, *Covid-19 outbreak, governmental measures and psychological impact on tax compliance*, OECD, Forum on Tax Administration 2020.

23. M. Wenzel, 'The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity', *Journal of Applied Psychology* 2002, nr. 4, p. 629-645; M. Hartner, E. Kirchler, A. Poschalko & S. Rechberger, 'Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity', *Psychology & Economics* 2010, nr. 1, p. 12-31.

24. S. Xin Li, 'Social identities, ethnic diversity and tax morale', *Public Finance Review* 2010, nr. 2, p. 146-177.

25. H. Hammar, S.C. Jagers & K. Nordblom, 'Perceived tax evasion and the importance of trust', *The Journal of Socio-Economics* 2009, nr. 2, p. 238-245.

26. S. Goslinga, L. van der Hel-van Dijk, P. Mascini & A. van Steenberghe, 'Introduction to tax and trust', in: S. Goslinga, L. van der Hel-van Dijk, P. Mascini & A. van Steenberghe (red.), *Tax and trust: institutions, interaction, instruments*, Den Haag: Eleven International Publishers 2019, p. 17-30.

solidariteit en vooral ook het politiek en institutioneel vertrouwen sterk toeneemt na het begin van de crisis. Die stijging wordt toegeschreven aan het daadkrachtig optreden van de overheid tegen de externe dreiging. Het Sociaal en Cultureel Planbureau verwacht echter dat die stijging tijdelijk is en dat het politiek en institutioneel vertrouwen op termijn terugkeert naar het oude niveau.²⁷

Strategie Belastingdienst

In deze paragraaf beschouwen we achtereenvolgens de uitgangspunten van de strategie van de Belastingdienst, de duiding van de maatschappelijke rol van de Belastingdienst en de vertaling daarvan in tijden van crisis.

Uitvoerings- en handhavingsstrategie

In zijn Uitvoerings- en Handhavingsstrategie zet de Belastingdienst uiteen dat hij ernaar streeft dat ‘zoveel mogelijk burgers en bedrijven bereid zijn om de regels na te leven, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst’.²⁸ Dit kader biedt voldoende aanknopingspunten om rekening te houden met gebeurtenissen zoals COVID-19 en de mogelijke gevolgen daarvan: ‘De Belastingdienst voert “regie op de handhaving” (handhavingsregie) door in te spelen op maatschappelijke ontwikkelingen (...).’²⁹ De dynamiek en de complexiteit van de externe omgeving zijn echter groot en er zijn veel partijen die belang hebben bij het toezicht. Bovendien is de benadering van het toezicht vaak laveren tussen Scylla en Charybdis: meer en strenger toezicht wanneer zich incidenten voordoen versus minder toezicht en meer vertrouwen wanneer die er niet zijn. Dat is in tijden van crisis niet anders. De vraag is dan ook wanneer er sprake is van ‘goed toezicht’.

Het publieke belang en de maatschappelijke rol

In 2013 heeft de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) in zijn rapport *Toeziën op publieke belangen* aangegeven dat het ‘publieke belang’ in het toezicht voorop zou moeten staan.³⁰ Het publieke belang dienen betekent dat het toezicht zich zou moeten richten op die belangen waarvan de behartiging voor de samenleving als geheel wenselijk is.³¹ Uit hoofde van zijn taakopdracht gaat het dan bij de Belastingdienst om het borgen van de ‘continuïteit van belastingopbrengsten’. De Belastingdienst borgt die continuïteit door

ervoor te zorgen dat zo veel mogelijk *burgers en bedrijven bereid zijn om de regels na te leven*, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst. ‘Burgers en bedrijven’ staan derhalve centraal in de strategie van de Belastingdienst, met als uitgangspunt dat zij regels willen en kunnen naleven.

In zijn strategie geeft de Belastingdienst aan dat hij een *maatschappelijke rol* vervult. Dat betekent dat hij niet sec naar de uitvoering van wet- en regelgeving kijkt (legalistisch) maar ook oog heeft voor de mogelijke effecten daarvan.³² Dit sluit ook aan bij de ‘reflectieve’ functie van het toezicht die de WRR benoemt. ‘Reflectie betekent ook het analyseren van knelpunten in de wet- en regelgeving in relatie tot het eigen functioneren, of van maatschappelijke of sectorale ontwikkelingen die nieuwe of grotere risico’s met zich mee brengen.’³³ Het vervullen van een maatschappelijke rol betekent ook dat de Belastingdienst probeert om onderliggende problemen te voorkomen c.q. op te lossen in plaats van symptomen te bestrijden.³⁴ Dat vraagt wel wat van de manier waarop de toezichthouder zijn werk organiseert, aldus Sparrow: ‘A problem-solving operation organizes the tools around the work, rather than organizing the work around the tools.’³⁵ Gezien de omvang van de problematiek en de veelheid aan partijen die een rol vervullen in het toezicht is samenwerking nodig met externe partijen, bij voorkeur vanuit een gedeelde probleemstelling, om ‘goed’ toezicht te kunnen uitvoeren.³⁶ Een maatschappelijke rol vervullen betekent ook laten zien wat het effect van het handelen is en zich daarover verantwoorden. Om dat goed te kunnen doen is het van belang om duidelijk te zijn welke doelen worden beoogd. Tot slot is het van belang dat de Belastingdienst een bepaalde grondhouding heeft die past bij de situatie waarbij hij oog heeft voor gedragsmechanismen; het gedrag van burgers en bedrijven is immers de sleutel tot het realiseren van zijn maatschappelijke doelstelling.³⁷ In tabel 1 hebben we eerdergenoemde elementen van de maatschappelijke rol samengevat.

De strategie van de Belastingdienst bevat alle elementen die genoemd zijn om invulling te geven aan de maatschappelijke rol. Het feit dat een dergelijk uitgangspunt is opgenomen in een beleidskader, betekent echter nog niet dat er in de praktijk naar wordt gehandeld, zoals recent de ‘Toeslagenaffaire’ heeft laten zien.³⁸ Des te meer reden om te duiden wat die maatschappelijke rol van de Belastingdienst zou moeten inhouden in tijden van crisis.

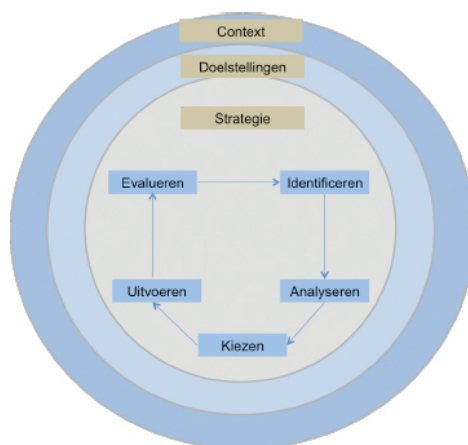
27. Sociaal en Cultureel Planbureau, *Maatschappelijke gevolgen van corona: Verwachte gevolgen van corona voor de opvattingen en houdingen van Nederlanders*, Den Haag: SCP 2020.
 28. *Handhavingsstrategie Belastingdienst*, 2017, <https://over-ons.belastingdienst.nl/wp-content/uploads/2017/02/Handhavingsstrategie-Belastingdienst.pdf>.
 29. *Handhavingsstrategie Belastingdienst* 2017, p. 14.
 30. WRR, *Toeziën op publieke belangen. Naar een verruimd perspectief op rijkstoezicht*, Den Haag: WRR 2013, www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2013/09/09/toeziën-op-publieke-belangen.-naar-een-verruimd-perspectief-op-rijkstoezicht.
 31. *Toeziën op publieke belangen* 2013, p. 14.

32. *Handhavingsstrategie Belastingdienst* 2017, p. 27.
 33. *Toeziën op publieke belangen* 2013, p. 16.
 34. *Handhavingsstrategie Belastingdienst* 2017, p. 9.
 35. M. Sparrow, *The Regulatory Craft. Controlling risks, solving problems, and managing compliance*, Brookings Institution 2000, p. 131.
 36. WRR, *Synopsis, Toeziën op Publieke Belangen*, Den Haag: WRR 2013, p. 9.
 37. *Toeziën op publieke belangen* 2013, p. 117.
 38. *Omzien in verwondering 2*, Eindadvies Adviescommissie Uitvoering Toeslagen, Den Haag 2020.

Tabel 1 Elementen maatschappelijke rol

Maatschappelijke rol	
1	Problemen voorkomen/oplossen in plaats van symptoombestrijding
2	Werken vanuit heldere doelen om effectiviteit te meten
3	Samenwerken vanuit een gedeelde probleemstelling
4	Handelen afstemmen op houding/gedrag burgers
5	Reflecteren – knelpunten wetgeving en beleid en maatschappelijke ontwikkelingen analyseren

Figuur 1 Context, doelstellingen en strategie



22

Maatschappelijke rol en COVID-19

COVID-19 is te duiden als een maatschappelijke ontwikkeling die nieuwe of grotere risico's met zich mee kan brengen. De externe omgeving waarin COVID-19 zich manifesteert (*context*) bepaalt het speelveld waarop burgers en bedrijven en Belastingdienst acteren. Dat kan invloed hebben op de *doelen* en op de *uitvoering van de strategie* van de Belastingdienst. Zie figuur 1.³⁹

Ook in tijden van crisis is het van belang dat de Belastingdienst *heldere (sub)doelstellingen* heeft om ervoor te zorgen dat hij de juiste maatregelen neemt om die doelstellingen te bereiken. Voorbeelden van subdoelstellingen in crisistijd kunnen zijn: het voorkomen van problematische schulden, het zo snel mogelijk verlenen van zekerheid over de fiscale positie en het tijdig verlenen van uitstel van betaling, om ervoor te zorgen dat zo veel mogelijk burgers en bedrijven – ook onder moeilijke omstandigheden – regels blijven naleven. Heldere doelstellingen zijn bovendien nodig om de effecten van het (aangepaste) toezicht te kunnen toetsen.

Wanneer de toezichthouder gedrag wil beïnvloeden moet hij zich in zijn *strategie* primair richten op burgers en bedrijven (en niet op de aangifte of de belastingmiddelen): burgers en bedrijven leven immers regels na (of doen dat niet). Om compliance in de context van de COVID-19-crisis te bevorderen verdient daarom een zogenaemde '*subjectgerichte aanpak*' de voorkeur boven

een 'middelgerichte aanpak',⁴⁰ het gaat om het inzetten van instrumenten om de naleving te borgen of te vergroten die passen bij het gedrag van burgers en bedrijven in crisistijd. Regelnaleving hangt onder meer af van de wijze waarop bijvoorbeeld een belastingcontrole verloopt (zie hiervoor) en van de interactie tussen controlemedewerker en gecontroleerde. Zeker in een crisissituatie is het van belang dat burgers en bedrijven de manier van optreden en genomen besluiten als rechtvaardig ervaren omdat dan de kans groter is dat de uitkomst, ook als deze negatief is, wordt geaccepteerd en het vertrouwen in de Belastingdienst intact blijft.⁴¹

Voor de Belastingdienst is *wetgeving* een gegeven: hij moet ervoor zorgen dat hij burgers en bedrijven in staat stelt om regels na te leven (uitvoering) en erop toezien dat burgers en bedrijven dat ook doen (handhaving). Binnen de context van COVID-19 heeft de Belastingdienst te maken met nieuwe wettelijke regels die betrekking hebben op de steunmaatregelen, die onder grote tijdsdruk tot stand zijn gekomen en wellicht onduidelijk zijn of anders uitwerken dan bedoeld. Ook kan de crisis zo'n impact hebben op de situatie van burgers en

39. *Handhavingsstrategie Belastingdienst* 2017, p. 14.

40. Middelgericht wil zeggen dat de Belastingdienst burgers en bedrijven vanuit de individuele belastingen (inkomensheffing, loonheffing, vennootschapsbelasting en btw) benadert in plaats van integraal.

41. J.W. Ouwkerk, F. van Harreveld & J. van der Pligt, *Streng doch rechtvaardig? Interactie tussen handhaver en gehandhaafde als determinant van regelnaleving, strafacceptatie en percepties van rechtvaardigheid* (Uitgave in de reeks Handhaving & Gedrag), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2009.

bedrijven dat het strikt volgens de huidige wet handelen door de Belastingdienst voor ongewenste effecten kan zorgen. De WRR heeft aangegeven dat een maatschappelijke oriëntatie op de afwegingen rond toezicht evident lijkt, maar dat bij een sterke focus op de naleving, de mate van naleving van wet- en regelgeving door burgers en bedrijven vaak het dominante vertrekpunt is en de maatschappelijke oriëntatie gemakkelijk naar de achtergrond verdwijnt.⁴² Een voorbeeld hiervan is wanneer een organisatie (stevig) stuurt op het behalen van correctieopbrengsten. In het kader van zijn maatschappelijk rol is het van belang dat de Belastingdienst een inschatting maakt in hoeverre hij het risico loopt dat het (te) strikt handelen volgens wet- en regelgeving ongewenste situaties kan oproepen die (op termijn) schadelijk kunnen zijn voor de samenleving.

De beperkende maatregelen ten gevolge van COVID-19 raken ook het functioneren van overheden. Ook de Belastingdienst heeft door de COVID-19-crisis minder mogelijkheden en slagkracht als het gaat om het *uitvoeren van zijn taken*. De geautomatiseerde processen lopen door, maar vooral controles ter plaatse van de onderneming worden belemmerd door de anderhalvemetermaatregel. Ook aan de kant van bedrijven is er minder bezetting en toegang tot informatie, administratie en gebouwen. Bovendien heeft de Belastingdienst er extra taken bij in verband met de uitvoering van de (fiscale) crisismaatregelen, waardoor er mogelijk minder capaciteit voor toezicht beschikbaar is.

Fiscaal toezicht in en na crisistijd

In deze paragraaf beschrijven wij hoe vanuit de mogelijke ontwikkeling van de crisis, de verander(en)de maatschappelijke en economische context en de veronderstelde consequenties voor het gedrag van burgers en bedrijven en de overheid het (fiscale) toezicht door belastingdiensten vorm zou kunnen krijgen. Omdat er nog maar weinig zicht is op de gevolgen van de crisis en hoe de crisis zich verder zal ontwikkelen merken wij op dat dit een exercitie is met nogal wat onzekerheden; de toekomst voorspellen is ons niet gegeven. Vanuit de heersende verwachtingen over de impact en ontwikkeling van de crisis beredeneren wij wat implicaties voor het toezicht kunnen zijn. Daarmee ontstaan mogelijk scenario's, maar de waarschijnlijkheid van deze scenario's is onduidelijk.

De COVID-19-crisis kan grofweg in drie fasen worden gedeeld:⁴³

1. de initiële fase waarin de crisis ontstaat en er in de gehele maatschappij (macroniveau) sprake is van angst en grote onzekerheid;

2. een tussenfase waarin de crisis bestaat en de effecten van de crisis zich manifesteren (op macroniveau), maar er ook verzet komt tegen de situatie (op microniveau) en de maatschappij (deels) weer terug wil naar het 'oude';
3. de herstelfase na de crisis waarin fundamentele veranderingen kunnen optreden.

De drie onderscheiden fasen en de kenmerkende elementen van de context, het gedrag van burgers en bedrijven en het handelen van de Belastingdienst zijn samengevat in het volgende overzicht (zie tabel 2). Onder dit overzicht gaan wij nader in op de drie fasen waarbij de focus ligt op het handelen van de Belastingdienst. We gebruiken daarbij het theoretisch perspectief van het Slippery Slope Framework om in elke fase de meest passende strategie van de Belastingdienst te berekenen. Centrale factoren daarin zijn de door burgers en bedrijven ervaren macht van en het vertrouwen in de Belastingdienst. Deze factoren zijn bepalend voor het belastingklimaat en van invloed op de motivatie van belastingplichtigen om belastingverplichtingen na te komen. Het vertrouwen in de Belastingdienst wordt onder andere bepaald door zijn deskundigheid, transparantie, integriteit, welwillendheid en procedurele rechtvaardigheid, terwijl macht zich manifesteert door controles uit te voeren en te corrigeren en sanctioneren.

Initiële fase

De Belastingdienst heeft in de initiële fase te maken met burgers en bedrijven die angstig zijn en in grote onzekerheid verkeren, een beperkte bewegingsvrijheid kennen en waarvan een deel in zwaar weer terecht is gekomen of dreigt te komen. Werknemers verliezen hun baan, ondernemers worden direct getroffen door de overheidsmaatregelen om de verspreiding van het virus te beteugelen en ook werkgevers kampen met substantiële omzetverliezen.⁴⁴ Burgers en bedrijven proberen risico's te mijden en hebben behoefte aan duidelijkheid. De maatschappij kenmerkt zich in deze fase door onderlinge solidariteit en een groot vertrouwen in de overheid. De consequenties van de crisis op het gebied van (fiscale) regelnaleving zijn (nog) niet duidelijk.

Het institutioneel vertrouwen van burgers is in deze fase groot en sturen door middel van macht is niet op zijn plaats en bovendien beperkt uitvoerbaar. In deze fase zijn begrip en steun door de Belastingdienst vanuit zijn maatschappelijke rol op zijn plaats. De *fiscale steunmaatregelen* bieden burgers en bedrijven steun en helpen de Belastingdienst om gepast te kunnen handelen, zoals het geven van uitstel van betaling. Wanneer burgers en bedrijven door omstandigheden regels niet na kunnen leven is het de vraag of zij zich in deze fase (gemakkelijk) zullen wenden tot de Belastingdienst. Angst en onzekerheid hinderen het doenvermogen en richten de focus op de korte termijn en niet op de gevolgen van het handelen in de toekomst. Dit betekent dat de Belasting-

42. *Toezien op publieke belangen* 2013, p. 14.

43. We baseren ons hierbij onder andere op: Kirchler & Olson 2020; R. West, S. Michie, G.J. Rubin e.a., 'Applying principles of behaviour change to reduce SARS-CoV-2 transmission', *Nature Human Behaviour* 2020, nr. 5, p. 451-459 en Sociaal en Cultureel Planbureau 2020.

44. www.fnli.nl/wp-content/uploads/2020/04/Infographic-Noodpakket-banen-en-economie-2.pdf.

Tabel 2 Kenmerkende elementen van de context, het gedrag van burgers en bedrijven en de Belastingdienst in drie opeenvolgende fasen in de COVID-19-crisis

Fase 1: Initiële fase waarin crisis ontstaat en er sprake is van angst en grote onzekerheid	Fase 2: Tussenfase waarin elementen uit de situatie voor de crisis en de initiële fase naast elkaar bestaan	Fase 3: Herstelfase na crisis waarin fundamentele veranderingen zich manifesteren
<p>Context</p> <ul style="list-style-type: none"> – Lockdown – Social distancing – Overheidsmaatregelen 	<p>Context</p> <ul style="list-style-type: none"> – Versoepeling van de lockdown – Economische recessie – Stijging aantal faillissementen – Groeiende werkloosheid 	<p>Context</p> <ul style="list-style-type: none"> – Economie trekt aan – Toekomstgericht denken en handelen
<p>Burgers en bedrijven</p> <ul style="list-style-type: none"> – Onderlinge solidariteit groot – Groot vertrouwen in de overheid – Behoeftte aan duidelijkheid – Risicomijdend gedrag – Minder actief (lager doenvermogen) – Kortetermijndenken 	<p>Burgers en bedrijven</p> <ul style="list-style-type: none"> – Solidariteit neemt af – Vertrouwen in de overheid daalt – Verzet tegen genomen maatregelen, daarna berusting – Behoeftte aan zekerheid – Verliesavers gedrag – Korte- en langetermijndenken 	<p>Burgers en bedrijven</p> <ul style="list-style-type: none"> – Solidariteit op niveau van voor de crisis – Vertrouwen in de overheid stabiliseert – Acceptatie van het 'nieuwe normaal' – Reflectie op crisis(maatregelen) – Adaptief vermogen groeit – Langetermijndenken
<p>Belastingdienst</p> <ul style="list-style-type: none"> – Fiscale steunmaatregelen – Beperkt functioneren BD (o.a. geen fysiek toezicht) – Consequenties crisis onduidelijk – Blik meer naar binnen gericht – Dienstverlenend optreden – Opsporing gericht op misbruik steunmaatregelen – Duidelijkheid verschaffen – Samenwerken 	<p>Belastingdienst</p> <ul style="list-style-type: none"> – Einde/afbouw fiscale steunmaatregelen – BD hervat (deels) werkzaamheden – Consequenties crisis meer zichtbaar – Blik naar buiten gericht – Mix van dienstverlening, (fysiek) toezicht en opsporing – Zekerheid verschaffen – Reflectie op maatschappelijke effecten wetgeving 	<p>Belastingdienst</p> <ul style="list-style-type: none"> – Aangepaste werkwijze BD (meer gebruik van digitalisering/ technologie) – Probleemvoorkomende en -oplossende strategie – Behoeften burgers en bedrijven centraal – Toekomstgericht – Nieuwe balans tussen macht en vertrouwen

dienst, rekening houdend met een lager doenvermogen en de kortetermijnfocus van burgers en bedrijven, *duidelijkheid* moet verschaffen door helder en effectief te communiceren over wat er op fiscaal terrein wordt verwacht. Dit vergroot zekerheid en kan helpen om fouten door burgers en bedrijven te voorkomen.

Naast communicatie ligt het voor de hand dat de Belastingdienst maximaal inzet op *dienstverlening* aan burgers en bedrijven en ervoor zorgt dat burgers en bedrijven optimaal gebruik kunnen maken van fiscale maatregelen teneinde nadelige effecten van COVID-19 en de daaruit voor hen voortvloeiende negatieve economische effecten te voorkomen. De wettelijke fiscale steunmaatregelen zijn onder grote druk tot stand gekomen en daardoor wellicht voor gebruikers niet altijd even duidelijk. Fouten zijn dan zo gemaakt, terwijl een burger of bedrijf niet de intentie heeft om misbruik van de regeling te maken. Burgers en bedrijven kunnen daardoor in (nog) grotere problemen belanden. Bij de maatschappelijk rol van de Belastingdienst past dat hij uitgaat van vertrouwen en burgers en bedrijven eerst de gelegenheid geeft om (onbewust) gemaakte fouten te herstellen. Het achterliggende doel in deze fase is vooral de economie draaiend te houden, compliance is relatief minder belangrijk.

De Belastingdienst heeft zelf ook last van beperkingen ten gevolge van de crisis (zoals geen fysiek toezicht). Waar burgers en bedrijven echter misbruik maken van fiscale steun (maatregelen) zal de Belastingdienst moeten laten zien dat hij tijdig en effectief optreedt en ook duidelijk moeten communiceren dat het doel hiervan is om misbruik van gemeenschapsgeld aan te pakken. De opgave is om in kort tijdsbestek een nieuwe balans te vinden tussen *vertrouwen en macht*. Van belang is in deze fase dat de Belastingdienst *samenwerking* zoekt met belastingplichtigen, hun fiscale dienstverleners en andere overheidspartijen om een zo groot mogelijk bereik en commitment te hebben.

Tussenfase

In de tussenfase is de COVID-19-crisis nog steeds gaande (zij het op een lager pitje), treedt er versoepeling van de maatregelen op, maar is er onzekerheid over een opleving van het virus. De effecten van de crisis op macroniveau worden meer zichtbaar en voelbaar. Fiscale steunmaatregelen worden afgebouwd of beëindigd. Onzekerheid bij ondernemers over de toekomst kan tot gevolg hebben dat investeringen worden uitgesteld, wat schadelijke gevolgen kan hebben voor de economie.⁴⁵

45. R.J. Caballero, 'On the sign of the investment-uncertainty relationship', *American Economic Review* 1991, nr. 1, p. 279-288.

Bedrijven hebben daarom behoefte aan zekerheid. Omdat mensen ‘verliesavers’ zijn en verliezen proberen te vermijden, passen ze mogelijk hun (nalevings)gedrag aan. De solidariteit in de maatschappij en het vertrouwen in de overheid brokkelen af. Er ontstaat verzet tegen de situatie en de maatschappij wil (deels) weer terug naar het ‘oude’.

De Belastingdienst krijgt in deze fase *meer zicht op de gevolgen van de crisis* en zal zijn *werkzaamheden (deels) meer hervatten*. Hiervoor hebben we gezien dat ‘willen’ en ‘kunnen’ naleven geen vanzelfsprekendheid is; ook niet in crisistijd. De wetenschap dat een bedrijf gebruikmaakt van (*fiscale*) *steunmaatregelen* kan voor de Belastingdienst een indicatie zijn van (toekomstige) financiële problemen. Er zullen ten gevolge van de COVID-19-crisis burgers en bedrijven zijn die de regels wel na willen leven, maar dat niet kunnen vanwege bijvoorbeeld het wegvallen of verminderen van hun inkomensbron. Ook zullen er burgers en bedrijven zijn die niet (meer) kunnen of willen naleven omdat het water hen aan de lippen staat of omdat zij denken dat de kans dat hun gedrag wordt bestraft minimaal is omdat ook de Belastingdienst door de crisis in zijn handelen beperkt is (verminderde controlekans). Mogelijk zijn er ook burgers en bedrijven die kansen zien om een slaatje te slaan uit de crisissituatie door zich bijvoorbeeld ten onrechte op te werpen als (noodlijvend) bedrijf om aanspraak te maken op de steunmaatregelen van de overheid. Voor de samenleving als geheel is het wenselijk dat de Belastingdienst aan al deze categorieën gedragingen op een passende wijze aandacht besteedt. Door (doelbewuste) non-compliance (zichtbaar) aan te pakken wordt het vertrouwen in de Belastingdienst (en overheid) en het belastingsysteem ondersteund en belastingplichtigen zekerheid geboden. De Belastingdienst dient in zijn aanpak rekening te houden met het feit dat verliesaversie in deze fase een grote rol speelt. Het ervaren van (dreigend) verlies kan grote impact hebben, maar hoe die impact eruitziet hangt af van hoe de situatie wordt *geframed*. Het kan bijvoorbeeld gaan om het niet voldoen aan een betalingsverplichting, maar ook leiden tot het nemen van risico’s om verlies te verminderen of te vermijden, door belasting te ontduiken. Verliesaversie kan er echter ook toe leiden dat mensen zich juist nauwgezet aan de regels houden uit angst voor nog grotere verliezen in de vorm van boetes. Het *handelen afstemmen op gedragingen van burgers en bedrijven* betekent dan: hulp en steun bieden aan degenen die in zwaar weer zitten, bij onbewuste fouten daarop wijzen en de kans geven om fouten te herstellen en bij bewuste regelovertreiding naleving afdwingen en bestraffen. Het is van belang voor de Belastingdienst om ook hier een goede balans tussen vertrouwen en macht te vinden. Een strenge aanpak in een klimaat waarin het vertrouwen in de overheid afneemt of laag is, lijkt immers geen succesvolle manier om naleving te bewerkstelligen.⁴⁶ In deze fase is het van belang dat burgers en bedrijven centraal staan en dat de Belastingdienst zich vanuit zijn maat-

schappelijk rol richt op *het verlenen van zekerheid* en in kaart brengt of er situaties zijn waarbij handhaving van bestaande of nieuwe wet- en regelgeving *schadelijke effecten* voor burgers en bedrijven kan hebben.

Herstelfase

In de herstelfase is de COVID-19-crisis grotendeels voorbij en trekt de economie weer aan. Burgers en bedrijven hebben zich aangepast aan de nieuwe situatie, hebben meer vertrouwen in de overheid, kijken weer vooruit en reflecteren op de crisissituatie. De maatschappij en het gedrag van burgers zien er mogelijk op onderdelen radicaal anders uit. Nu denken we daarbij aan reizen, thuis werken, toerisme, evenementen, kunst en cultuur, enzovoort. Maar veel zal afhangen van zaken als de ontwikkeling en beschikbaarheid van een vaccin en hoe zwaar de economische recessie wordt en hoe Nederland en de rest van de wereld daarmee omgaan.

Er wordt in blogs en tijdschriften veel gespeculeerd over de wereld na de COVID-19-crisis. Voor de context van de Nederlandse samenleving werden onlangs vier scenario’s uitgewerkt hoe economie en samenleving eruit zouden kunnen zien in het post-COVID-19-tijdperk.⁴⁷ Daarbij zijn twee fundamentele dimensies geïdentificeerd die de basis vormen voor scenario’s: (1) een grotere of kleinere rol van de overheid en (2) robuuste welvaart vs. efficiënte groei.

Het eerste scenario is dat van de *zelfbewuste samenleving*. Daarin komt het initiatief tot economische en sociale verandering hoofdzakelijk vanuit de bevolking zelf. Burgers en bedrijven starten lokale initiatieven op het terrein van voedselvoorziening en duurzaamheid en beperken zo de externe afhankelijkheid. Men koopt duurzame producten, gaat landelijker wonen en gaat dicht bij huis op vakantie.

In het tweede scenario – *de vastberaden staat* – neemt de overheid het voortouw om de maatschappij vorm te geven rond thema’s als gemeenschapszin, zorg en gezondheid. Veel crisisingrepen worden voortgezet en uitgebreid. Er komt een basisinkomen voor de gehele beroepsbevolking waardoor mensen meer tijd hebben voor zaken die ze waardevol vinden. Mensen in vitale beroepen verdienen aanzienlijk meer dan voor de crisis. De overheid richt zich op het verkleinen van risico’s zowel met betrekking tot volksgezondheid als klimaat en geopolitiek. Bedrijven worden gestimuleerd tot ‘reshoring’,⁴⁸ en staatsbedrijven worden ingezet voor maatschappelijk nut. Tegelijkertijd worden duurzamere keuzes gestimuleerd, bijvoorbeeld als het gaat om mobiliteit. De overheid zet vol in op digitalisering en telewerken.

In het scenario van *de onverzadigde samenleving* is de coronacrisis snel vergeten. De overheid bouwt de maatregelen af en gaat over tot de orde van de dag. Consumenten houden vast aan hetzelfde consumptiepatroon

46. Kaplanoglou, Rapanos & Daskalakis 2016, p. 405-444.

47. J. Groenewegen & S. Hardeman, ‘Coronacrisis vraagt om een nieuwe inrichting van de Nederlandse samenleving’, *Economisch Statistische Berichten*, 105(4784), 9 april 2020.

48. Het terughalen van de productie uit lagelonenlanden naar eigen bodem.

als voor de crisis. Bedrijven die tijdens de crisis zijn genationaliseerd worden snel teruggebracht op de markt. Dat leidt tot efficiëntere bedrijfsvoering en de opbrengsten verminderen de staatsschuld. Bedrijven zijn door de internationale concurrentie gedwongen tot efficiëntie en ‘offshoring’.

Het vierde scenario is dat van *de competitieve staat*. Daarin behoudt de overheid een groot aandeel in de economische activiteit van Nederland, met als doel de economische groei te vergroten, onder meer via grote uitgaven aan de publieke sector. Ook wordt flink meer geïnvesteerd in kennis en innovatie. Digitalisering vindt daar plaats waar de overheid denkt dat de grootste productiviteitswinsten kunnen worden geboekt. Activiteiten waarvan bewezen is dat ze negatief uitpakken voor de groei van het bruto binnenlands product worden beteugeld. De overheid behoudt aandeelhouderschap in bedrijven die tijdens de crisis zijn genationaliseerd, maar opereert op afstand om een efficiënte bedrijfsvoering niet in de weg te zitten. Bedrijven worden door de scherpe buitenlandse prijsconcurrentie gedwongen om af te zien van ‘reshoring’.

Een passende strategie van de Belastingdienst zal deels verschillen in de verschillende scenario’s. In alle scenario’s zal echter moeten worden gezocht naar een nieuwe balans tussen *vertrouwen en macht*. Een grotere rol van de overheid houdt op de lange termijn alleen stand als het vertrouwen in de overheid groot is. Bij een kleinere rol is de overheid meer afhankelijk van de bereidwillige naleving van wet- en regelgeving door burgers en bedrijven en ook daarin is het vertrouwen in de overheid een belangrijke factor. Om vertrouwen te krijgen moet de Belastingdienst in staat zijn om goed in te spelen op ontwikkelingen in de samenleving en de (veranderende) behoeften van burgers en bedrijven en zal hij een probleemvoorkomende c.q. -oplossende strategie moeten hanteren. Kirchler en Olson noemen een aantal zaken die belastingdienst/overheid zou moeten doen/waarborgen om vertrouwen te versterken en wantrouwen te beperken, zoals meer transparantie over (nieuwe) wet- en regelgeving en de besteding van belastinggeld, minder bureaucratie en eenvoudige wet- en regelgeving en processen, hoogwaardige dienstverlening, betere communicatie over verbetering van naleving door coöperatie en duidelijke communicatie over het uitvoeren van gerichte controles om misbruik van gemeenschapsgeld tegen te gaan.⁴⁹

Efficiënte groei gaat meer dan robuuste welvaart gepaard met harde wereldwijde concurrentie en zou belastingontwijking in de hand kunnen werken. Daarbij past een focus van de overheid en de Belastingdienst op internationale samenwerking (net zoals in de fase voor de crisis) om voldoende tegenmacht te kunnen organiseren. In alle scenario’s is een soepele en efficiënte belastingheffing essentieel, gekoppeld aan adequaat optreden tegen belastingontduiking. Digitalisering en technologie vormen de basis voor online, *real time* en transparante belastingheffing en toezicht. Niet in ieder scenario lijkt

er voldoende ruimte voor de investeringen die daarvoor nodig zijn. Als de systematiek van belastingheffing meer afhankelijk is van de motivatie en het gedrag van belastingplichtigen dan is de noodzaak groter om inzicht te verwerven in de drijfveren van belastingplichtigen. De (responsieve) inzet van handhavingsinstrumenten zal daarop gebaseerd moeten zijn. In ieder scenario heeft de Belastingdienst inzicht nodig in de *behoeften van burgers en bedrijven* om in zijn handelen proactief te kunnen zijn.

Tot slot

De COVID-19-crisis is nog niet voorbij maar we kunnen nu al wel stellen dat de crisis een grote impact heeft op de maatschappij. De effecten van de crisis op de belastingheffing en de naleving van fiscale wet- en regelgeving moeten nog worden onderzocht en het feitelijk nalevingsgedrag van burgers en bedrijven zal pas op zijn vroegst in 2021, na afloop van het aangiftejaar 2020, inzichtelijk worden. Dat zou de Belastingdienst er echter niet van moeten weerhouden om het effect van de verschillende fasen van zijn aanpak (zie tabel 2) zo snel en goed mogelijk te evalueren, om eventueel tussentijds nog te kunnen bijsturen en te leren van de crisis. Deze evaluatie zou zich in de *initiële fase* kunnen richten op burgers en bedrijven die gebruik hebben gemaakt van de fiscale steunmaatregelen en hoe zij dat hebben ervaren, om vast te stellen of er een correlatie is tussen de genomen maatregelen en de gepercipieerde behandeling door de Belastingdienst. In de *tussenfase* zou de Belastingdienst een meting kunnen uitvoeren naar de belastingmoraal onder burgers en bedrijven die door de COVID-19-crisis hard of juist niet hard zijn geraakt en die vergelijken met de belastingmoraal van voor de COVID-19-crisis. Ten slotte kan de Belastingdienst in de *herstelfase* daadwerkelijk onderzoek doen naar het nalevingsgedrag van burgers en bedrijven op basis van aangiftegegevens, aangevuld met een steekproef (dat laatste om onder andere onbekende risico’s te detecteren).

Duidelijk is wel dat er in deze situatie meer nadruk is komen te liggen op de *maatschappelijke rol* van de Belastingdienst. Dat wordt nu vooral zichtbaar in het steun bieden aan burgers en bedrijven door het uitvoeren van de fiscale steunmaatregelen, maar zal ook tot uitdrukking moeten komen in de manier waarop de Belastingdienst in de komende periode zijn toezicht vorm geeft. In de komende fase(n) worden de steunmaatregelen uiteindelijk afgebouwd en gaat er weer meer capaciteit naar reguliere taken als inning en toezicht, maar dan in een maatschappij die deels ernstig en deels veel minder is geraakt door de crisis en waar voor burgers en bedrijven en Belastingdienst voorlopig nog beperkingen gelden. Dat betekent veel (inhaal)werk, maatwerk en creatieve oplossingen voor bijvoorbeeld toezicht en dat is een lastige combinatie.

49. Kirchler & Olson 2020.

De lessen voor de Belastingdienst en voor de toezichthouders in het algemeen kunnen we als volgt samenvatten:

- Een legalistische opstelling vergemakkelijkt de opgave waar de Belastingdienst voor staat, maar is een grote valkuil, niet alleen voor de Belastingdienst maar voor de overheid als geheel.
- De basis voor het vervullen van de maatschappelijke rol is een toezichthouder die inspeelt op de *behoeften van burgers en bedrijven* en zo proactief en coöperatief kan handelen: problemen voorkomen en oplossen. Zoals Kirchler en Olsen stellen, zou de Belastingdienst hierover ook duidelijk moeten communiceren teneinde te voorkomen dat politiek en maatschappij gaan vragen om meer controles achteraf. Natuurlijk zullen die ook plaats moeten vinden, maar alleen als daar aanleiding toe is en het uitoefenen van ‘macht’ op zijn plaats is. De uitdaging voor de toezichthouder is om een goede balans te vinden tussen macht en vertrouwen, afgestemd op de ontwikkelingen in de maatschappij en de houding en het gedrag van burgers en bedrijven (zie tabel 2).
- Omdat het vertrouwen in de *overheid* cruciaal is voor houding en gedrag van burgers en bedrijven, is het van belang dat de toezichthouder monitort of *metgeving* uitpakt zoals is bedoeld en bijdraagt aan de beoogde maatschappelijke doelen. Dat geldt voor de ingevoerde fiscale steunmaatregelen maar ook voor bestaande wetgeving die immers door de crisis anders kan uitpakken dan voorheen.
- De behoeften van burgers en bedrijven centraal stellen kan alleen door *samen te werken* met andere overheidsorganisaties. Burgers en bedrijven hebben, (juist) ook in het kader van de crisis, met meerdere overheden en overheidsinstanties te maken.
- Duidelijkheid en zekerheid kunnen alleen worden gewaarborgd als overheden hun communicatie, bijvoorbeeld over de steunmaatregelen, goed afstemmen. Bij het afbouwen van steunmaatregelen en het opstarten van reguliere processen en toezicht door de Belastingdienst zal in de gaten moeten worden gehouden of het vertrouwen in de overheid niet in het geding komt en een evenwichtige herstart van de maatschappij niet wordt belemmerd.