



Auditdienst Rijk  
*Ministerie van Financiën*

---

# Onderzoeksrapport

## Ontwikkeling raming en realisatie Schenk- en Erfbelasting

## Colofon

Titel	Onderzoek Ontwikkeling raming en realisatie Schenk- en Erfbelasting
Uitgebracht aan	drs. B.E. van den Dungen, Secretaris-generaal ministerie van Financiën
Datum	11 november 2020
Kenmerk	2020-0000224660

*Inlichtingen*  
**Auditdienst Rijk**  
070-342 7700

# Inhoud

## **Aanleiding opdracht—4**

## **Centrale boodschap —5**

## **Systematiek raming Schenk- en Erfbelasting—7**

- 1.1 Beschrijving ramingsystematiek Schenk- en Erfbelasting—7
- 1.2 Hoofdramingmomenten liggen vanuit publicatieperspectief vast—8
- 1.3 Verloop van de ramingen en realisaties vanaf 2016 in beeld, jaarlijks verschillen tussen initiële raming en realisatie—8
- 1.4 Vergroten uitvoeringsinformatie en verkleinen kloof uitvoering en beleid—9
- 1.5 Raming effecten beleidsmaatregelen vanaf 2017 minder betrouwbaar—10
- 1.6 Beperkte prioriteit voor Schenk- en Erfbelasting in 2017—11
- 1.7 Robuustheid ramingsmodel verdient aandacht—11

## **2 Ontwikkeling raming en opbrengsten Schenk- en Erfbelasting—12**

- 2.1 Inleiding—12
- 2.2 De ontwikkeling van de kasopbrengsten over de jaren, de lage kasopbrengsten 2017 staan tegenover hogere opbrengsten in 2016 en 2018/2019—13
- 2.3 Kasopbrengsten over transactie jaren heeft stijgende lijn, later heffen leidt tot latere kasopbrengsten (kasvertraging)—16
- 2.4 Tempo van inning, kasopbrengsten volgen de heffing—18
- 2.5 Tekort aan toezichtcapaciteit noodzaakt afweging inzet beschikbare capaciteit op basis van geprioriteerde risico's—19
- 2.6 Vangnetcontroles verminderen risico's geen aangiften (GA)-brieven—20
- 2.7 Verbijzonderde Interne Controle op teruggaven/verminderingen en digitaliseren Erfbelasting geeft positieve resultaten—22

## **3 Verantwoording onderzoek—23**

- 3.1 Werkzaamheden en afbakening—23
- 3.2 Gehanteerde Standaard—24
- 3.3 Verspreiding rapport—24

## **4 Ondertekening—25**

### **Bijlage 1: Toelichting ontwikkeling ramingen vanuit publicaties—26**

### **Bijlage 2: Managementreactie—29**

## Aanleiding opdracht

Eind 2017 werd duidelijk dat er onder andere problemen waren met de automatisering van de Schenk- en Erfbelasting. Volgens de Belastingdienst voldeed het oude ICT-systeem GRS (Geautomatiseerde Registratie en Successie) niet meer aan de eisen (het oude platform zou niet meer worden ondersteund) en was een nieuw systeem in ontwikkeling maar niet tijdig gereed voor productie. Dit heeft geleid tot grote achterstanden in de verwerking van aangiften Schenk- en Erfbelasting.

Het wegwerken van deze achterstanden kostte veel tijd en is uiteindelijk eind 2018 gerealiseerd met behulp van onder meer de inzet van extra capaciteit van andere dienstonderdelen (zoals de zomertaskforce) en uitzendkrachten.

In de Kamerbrief<sup>1</sup> van 20 september 2019 is opgenomen dat de ADR is verzocht een vervolgonderzoek te doen naar de kwaliteit van de uitvoering van de Schenk- en Erfbelasting en eventuele gevolgen voor de kasontvangsten. Vanuit het AO-overleg van 25 september 2019 is de Staatssecretaris van Financiën onder meer gevraagd om het verschil in de jaren 2017 en 2018, van € 400 à 500 miljoen, tussen de (initiële) raming en de opbrengsten van Schenk- en Erfbelasting inzichtelijk te maken.

In een notitie<sup>2</sup> van Directoraat-Generaal Belastingdienst aan de Minister en Staatssecretaris van Financiën is voorgesteld op welke wijze deze toezeggingen nader kunnen worden ingevuld. De bewindspersonen geven de voorkeur aan het volgtijdelijk uitvoeren van twee onderzoeken door de ADR. Dit eerste onderzoek betreft een kwantitatieve en kwalitatieve analyse naar het verschil in raming en realisatie van de ontvangsten van de Schenk- en Erfbelasting over de jaren 2016 tot en met 2019.

Het tweede onderzoek gaat, mede afhankelijk van de uitkomsten van het eerste onderzoek, over de naleving van de voorgeschreven procedures voor de aanslagregeling en het afhandelen van bezwaren in de periode 2017 en 2018. Voor het tweede onderzoek zal, indien nog relevant, te zijner tijd een separate opdrachtbevestiging worden opgesteld.

In dit rapport zijn de onderzoeksresultaten opgenomen van de ontwikkeling van raming en realisatie van Schenk- en Erfbelasting zodat inzichtelijk wordt hoe de geraamde bedragen en gerealiseerde opbrengsten zich over de jaren hebben ontwikkeld. Dit rapport start met het antwoord op de onderzoeksvraag waarbij de belangrijkste verschillen tussen de (initiële) raming en gerealiseerde opbrengsten als centrale boodschap zijn weergegeven.

---

<sup>1</sup> Kamerbrief ADR-onderzoek naar het uitnodigingen beleid bij de Erfbelasting kenmerk 2019-0000108333

<sup>2</sup> Notitie 2020-0000017828 ADR-onderzoek Schenk- en Erfbelasting d.d. 28 januari 2020

# Centrale boodschap

In deze centrale boodschap is antwoord gegeven op de onderzoeksvraag welke elementen de afwijking verklaren tussen de (initiële) raming en de gerealiseerde opbrengsten van Schenk- en Erfbelasting over de jaren 2017 en 2018.

**Een combinatie van kasverschuivingen en ontbreken van uitvoeringsinformatie leidt tot verschillen in de (initiële) raming en gerealiseerde opbrengsten.**

## Kasverschuivingen

In de periode 2015 tot en met 2019 hebben door verschillende ontwikkelingen kasverschuivingen plaatsgevonden:

- In de jaren 2015 en 2016 zijn door het schonen van het (oude) transactiesysteem GRS en het inningssysteem ETM<sup>3</sup> meer ontvangsten gerealiseerd. Ook zijn er eind 2016 versneld aanslagen opgelegd in verband met de uitfasering van GRS.
- In het kalenderjaar 2017 heeft een kasverschuiving plaatsgevonden naar de kalenderjaren 2018 en 2019. De kasopbrengsten van 2017 liepen achter als gevolg van met name de vertraagde oplevering van de nieuwe transactiesystemen Successie Erfbelasting Applicatie (SEA) en Ondersteuning Schenk Applicatie (OSA) en de latere oplevering van functionaliteiten in deze nieuwe systemen. Hierdoor konden in 2017 nagenoeg geen (definitieve) aanslagen, navorderingen en ambtshalve aanslagen voor belastingjaar 2017 worden opgelegd. Met onder andere de zomertaskforce medio 2018 kwam de aanslagregeling op gang en stegen de kasopbrengsten aanzienlijk, met in 2019 de hoogste kasopbrengst over de afgelopen 10 jaar. De opbrengsten gerelateerd aan het jaar van overlijden/schenking (het belasting/transactiejaar) laten een stijgende lijn zien. Dit is conform de verwachting van AFEP gezien de economische ontwikkelingen van de stijgende huizenprijzen.

## Ontbreken van uitvoeringsinformatie

Betere communicatie en meer afstemming tussen de Belastingdienst en het kerndepartement, en daarmee ook de directie Algemene Financiële en Economische Politiek (AFEP), bezien vanuit tijdig beschikbare uitvoeringsinformatie, had het opwaarts bijstellen van de raming in de loop van kalenderjaar 2017 en de te hoog ingeschatte initiële raming 2017 kunnen voorkomen. Op het moment van opstellen van de initiële raming, gepubliceerd in de Miljoenennota 2017, en latere bijstelling-momenten was er geen uitvoeringsinformatie beschikbaar en kon hiermee dus geen rekening worden gehouden. De initiële raming 2017 is achteraf gezien te hoog ingezet. AFEP verwachtte namelijk op basis van economische ontwikkelingen hogere belastinginkomsten. Dit werd in eerste instantie bevestigd door enerzijds de stijging in opbrengsten in 2015 en 2016 en anderzijds door de trend van stijgende vermogens, zoals de huizenprijzen waarbij ceteris paribus is uitgegaan van hogere belastingopbrengsten op nagelaten vermogens. In de ontvangstenrapportages van de Belastingdienst werd voor het eerst over de maand september 2017 een lagere opbrengst ten opzichte van de raming inzichtelijk gemaakt. Als mogelijke oorzaak werd de vertraagde aangifteverwerking over belastingjaar 2017 in een nieuwe applicatie genoemd. De raming is bij de najaarsnota 2017 neerwaarts bijgesteld.

---

<sup>3</sup> Enterprise Tax Management

In 2017 was de (management) aandacht voor de Schenk- en Erfbelastingen als kleine belastingmiddelen relatief beperkt. Eind 2017 nam de (management) aandacht toe. Zo is op 30 november 2017, als reactie op de tegenvallende opbrengsten Schenk- en Erfbelasting, het maandelijks directeurenoverleg over de kasrealisaties en relevante uitvoeringsinformatie in relatie tot de raming van belastingontvangsten gestart. Gezien de wens de kloof tussen uitvoering en raming te verkleinen adviseren wij om de uitvoering, de directies van het primair proces van de Belastingdienst, structureel te (laten) vertegenwoordigen in dit overleg. Op basis van actuele informatie moeten betrokkenen tijdig worden voorzien van informatie die de belastingontvangsten raakt.

De deelvraag hoe de Schenk- en Erfbelasting wordt geraamd is behandeld in hoofdstuk 1. De deelvraag wat de ontwikkeling is van geraamde bedragen en de opbrengsten<sup>4</sup> in de jaren 2016 tot en met 2019 is uitgewerkt in hoofdstuk 2.

---

<sup>4</sup> In de opdrachtbevestiging zijn voor het in kaart brengen hiervan de volgende elementen opgenomen:  
Heffings- en inningsbestanddelen: aantal erflaters, aantal uitgestuurde Uda's (uitnodiging tot het doen van aangifte), aantal GA-brieven (geen aangifte), aantal aangiften, aantal aanslagen, gemiddelden per transactiejaar, tempo van inning, openstaande bedragen, kasontvangsten, ontvangsten per transactiejaar  
Handhavingsbestanddelen: aantal geautomatiseerde afdoeningen, aantal handmatige afdoeningen, aantal correcties, gemiddelde correctiebedragen, de inzet van handhavingsinstrumenten

# Systematiek raming Schenk- en Erfbelasting

## 1.1 Beschrijving ramingsystematiek Schenk- en Erfbelasting

Een goede inkomstenraming is belangrijk voor inzicht in de financieringsbehoefte van de Nederlandse Staat en beheersbare overheidsfinanciën met een heldere afweging van budgettaire prioriteiten. Voor het bepalen van het verwachte begrotingssaldo is het nodig dat de belasting- en premieontvangsten adequaat worden geraamd. Voor het ramingsproces hanteert Financiën een econometrisch geschat ramingsmodel<sup>5</sup> waarbij gebruik wordt gemaakt van de volgende vormen van input (hoofdbronnen).

- 1) De gerealiseerde belasting- en premieontvangsten van het meest recente volledige kalenderjaar zoals aangeleverd door de Belastingdienst.
- 2) De raming voor de relevante ontwikkelingen van de macro-economische variabelen van het Centraal Planbureau (CPB) voor de toekomstige jaren.
- 3) De ramingen van de budgettaire effecten van fiscale maatregelen (de zogenaamde autonomen) van de directie Algemene Fiscale Politiek (AFP).
- 4) De expert opinion door AFEP waarbij de uitkomsten uit voorgenoemde stappen nader worden gewogen en geraamd.

De Schenk- en Erfbelasting<sup>6</sup> worden op kasbasis<sup>7</sup> geraamd. Dat wil zeggen dat het moment van betaling bepaalt aan welk jaar de belasting wordt toegerekend. Het startpunt van de raming van Schenk- en Erfbelasting is de op dat moment gerealiseerde stand van de ontvangen Schenk- en Erfbelasting, dit zijn kasgegevens. De (onafhankelijke) ramingen door het CPB zorgen voor een beeld van de endogene ontwikkeling<sup>8</sup> van deze belastingopbrengst. De endogene ontwikkeling van Schenk- en Erfbelasting wordt geraamd met een model waarin macro-economische variabelen zijn opgenomen. De endogene verandering van de Schenk- en Erfbelasting in procenten van de opbrengst van de Schenk- en Erfbelasting van het voorgaand jaar wordt gegeven door de vergelijking:  $E_t / T(t-1) = 1 * \text{Prijsmutatie huizenverkoop}^9$ .

De opbrengsten van de Schenk- en Erfbelasting zijn afhankelijk van het vermogen dat in Nederland wordt geschonken of overgeërfd. De veronderstelling in bovengenoemde vergelijking is dat de waarde van de vermogens die worden overgeërfd of geschonken meebeweegt met de waardeverandering van de woningen in Nederland, dit omdat een groot deel van de waarde van vermogen in Nederland uit woningen bestaat. De coëfficiënt<sup>10</sup> is gesteld op 1. Dit betekent dat uit schattingen blijkt dat de fluctuaties in de prijsmutatie van de huizenverkoop en de opbrengst van de Schenk- en Erfbelasting gelijk zijn. AFP raamt de effecten van de

<sup>5</sup> Het ramingsmodel bestaat uit verschillende aan elkaar gekoppelde Excel-bestanden.

<sup>6</sup> De Schenk- en Erfbelasting zijn belastingen die moeten worden betaald over de waarde van ontvangen erfenissen en schenkingen. Het tarief van de belasting hangt af van de relatie van de ontvanger tot de schenker en de hoogte van het bedrag. Daarnaast bestaan er verschillende vrijstellingen.

<sup>7</sup> Omdat voor Schenk- en Erfbelasting de EMU-definitie gelijk is gesteld aan de ontvangsten op kasbasis is de zogenaamde één-maands-verschoven-kas hier niet van toepassing.

<sup>8</sup> Endogene ontwikkelingen zijn veranderingen van de belasting- en premieontvangsten die worden gedreven door de economische ontwikkelingen.

<sup>9</sup> De componenten van de vergelijking endogene verandering voor Schenk- en Erfbelasting bestaan uit:  $E_t$  = ramingen macro-economische variabelen (CPB);  $T(t-1)$  = gerealiseerde belasting- en premieontvangsten (Belastingdienst)

<sup>10</sup> Omdat de macro-economische ontwikkeling vaak niet een-op-een loopt met de endogene verandering van de belastingopbrengst wordt gebruik gemaakt van coëfficiënten. Deze coëfficiënten zijn vastgesteld op basis van een empirische schatting op historische gegevens, het deskundigenoordeel en wetenschappelijke inzichten of andere relevante informatie.

ingevoerde beleidsmaatregelen voor de ontvangen Schenk- en Erfbelasting. AFEP neemt deze ramingen van AFP een op een over in haar ramingsmodel.

Tot slot voert AFEP de expert opinion (het deskundigenoordeel) uit waarbij de uitkomsten van het model (de geraamde ontwikkeling op basis van macro-economische variabelen en beleidswijziging) worden gewogen in samenhang met onder andere de (actuele) gerealiseerde belastingontvangsten, uitvoeringsinformatie van de Belastingdienst en meer sectorspecifieke beleidsinformatie. Dit kan leiden tot eventuele 'handmatige' bijstellingen. In de budgettaire nota's zijn de bijstellingen op basis van de expert opinion verwerkt in de endogene factoren.

## 1.2 Hoofdramingsmomenten liggen vanuit publicatieperspectief vast

Vanuit publicatieperspectief zijn er per jaar een aantal hoofdramingsmomenten waarbij de ramingen kunnen worden bijgesteld. Doordat steeds meer gegevens beschikbaar komen (een actueler macro-economisch beeld en nieuwe kasgegevens van de Belastingdienst), worden de ramingen in de loop van het begrotingsjaar steeds nauwkeuriger. In eerste instantie worden de ramingen voor het volgende jaar gestart bij het opstellen van de miljoenennota in de maand september (jaar t-1) waarbij de gerealiseerde opbrengst jaar t-2 maatgevend is. Bij de latere bijstellingen in de loop van het jaar t zijn de realisatiecijfers van jaar t-1 en het jaar t steeds meer beschikbaar. De hoofdramingsmomenten zijn:

- de miljoenennota in september (jaar (t-1)) op basis van de Macro Economische Verkenningen (MEV)
- de voorjaarsnota in maart/april/mei (jaar t) op basis van het Centraal Economisch Plan
- de miljoenennota (jaar t)
- de najaarsnota in oktober/november (jaar t)

De realisatie in het Financieel Jaarverslag Rijk (FJR) is de laatste publicatie (jaar t+1 in mei).

## 1.3 Verloop van de ramingen en realisaties vanaf 2016 in beeld, jaarlijks verschillen tussen initiële raming en realisatie

In de onderstaande tabel 1 zijn de ramingen en realisaties in de diverse publicaties voor de kasjaren 2016, 2017, 2018, 2019 en 2020 in miljoenen euro's weergegeven.

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>MN 2016 (sept 2015)</b>	1.668				
<b>VJN 2016 (juni 2016)</b>	1.675				
<b>MN 2017 (sept 2016)</b>	1.682	1.752			
<b>NJN 2016 (dec 2016)</b>	1.782				
<b>FJR 2016 [realisatie] (mei 2017)</b>	1.845				
<b>VJN 2017 (juni 2017)</b>		1.829			
<b>MN 2018 (sept 2017)</b>		1.850	1.931		
<b>Startnota Rutte III (okt 2017)</b>		1.850	1.979		
<b>NJN 2017 (dec 2017)</b>		1.400			
<b>FJR 2017 [realisatie] (mei 2018)</b>		1.441			
<b>VJN 2018 (juni 2018)</b>			2.290		
<b>MN 2019 (sept 2018)</b>			1.938	1.558	
<b>NJN 2018 (dec 2018)</b>			1.701		
<b>FJR 2018 [realisatie] (mei 2019)</b>			1.731		
<b>VJN 2019 (juni 2019)</b>				1.578	
<b>MN 2020 (sept 2019)</b>				1.629	1.679
<b>NJN 2019 (dec 2019)</b>				1.679	
<b>FJR 2019 [realisatie] (mei 2020)</b>				1.926	
<b>VJN 2020 (april 2020)</b>					*

Tabel 1: Ramingen en realisatie voor kasjaren 2016, 2017, 2018, 2019 en 2020 in € miljoenen.

\* VJN 2020 niet geraamd vanwege ontbreken van actuele macro-economische raming van het CPB door Corona. Een update van de VJN geeft in juni 2020 een nieuwe raming van € 1.895.



MN = Miljoenennota (raming)  
VJN = Voorjaarsnota (raming)  
NJN = Najaarsnota (raming)  
FJR = Financieel Jaarverslag (realisatie)

In bijlage 1 zijn de ontwikkelingen van de ramingen voor de jaren 2016 tot en met 2020 toegelicht met relevante teksten vanuit de miljoenennota, voorjaarsnota, najaarsnota en financieel jaarverslag Rijk.

#### **1.4 Vergroten uitvoeringsinformatie en verkleinen kloof uitvoering en beleid**

AFEP voert onder meer de expert opinion (deskundigenoordeel) uit waarbij de uitkomsten van het model, de geraamde ontwikkeling op basis van macro-economische variabelen en beleidswijzigingen, worden gewogen in samenhang met onder andere de gerealiseerde belastingontvangsten, uitvoeringsinformatie van de Belastingdienst en meer sectorspecifieke beleidsinformatie. Hieruit kunnen dan eventuele 'handmatige' bijstellingen van het model volgen. Wij begrijpen van AFEP en de Belastingdienst dat specifieke beleidsinformatie over Schenk- en Erfbelasting hier niet van toepassing is en dat communicatie tussen Belastingdienst en AFEP over uitvoeringsinformatie voor de Schenk- en Erfbelasting in het kalenderjaar 2017 weinig heeft plaatsgevonden.

Betere communicatie en meer afstemming zowel intern binnen de Belastingdienst als tussen de Belastingdienst en de het kerndepartement, en daarmee ook AFEP, gezien vanuit tijdig beschikbare uitvoeringsinformatie, had het opwaarts bijstellen van de raming in de loop van kalenderjaar 2017 en wellicht de te hoog ingeschatte initiële raming 2017 kunnen voorkomen. De basis van de raming voor 2017 zijn de gerealiseerde kasopbrengsten van 2015. In de jaren 2015 en 2016 zijn door het schonen van het (oude) transactiesysteem GRS en het inningssysteem ETM meer ontvangsten gerealiseerd. Ook zijn er eind 2016 volgens de Belastingdienst versneld aanslagen opgelegd in verband met de uitfasering van GRS. Op het moment van opstellen van de initiële raming, gepubliceerd in de Miljoenennota 2017, en latere bijstellingmomenten was er geen uitvoeringsinformatie beschikbaar en kon hiermee geen rekening worden gehouden. De initiële raming 2017 is achteraf gezien te hoog ingezet en in plaats van een neerwaartse bijstelling van de raming hebben in de loop van 2017 (bij voorjaarsnota en bij volgende Miljoenennota 2018) opwaartse bijstellingen plaatsgevonden. AFEP verwachtte namelijk hogere belastinginkomsten op nagelaten vermogens door de trend van stijgende vermogens (hogere huizenprijzen), wat in eerste instantie werd bevestigd door de hierboven genoemde hogere opbrengsten in de jaren 2015, 2016 en in de eerste maanden van 2017. In de ontvangstenrapportages van de Belastingdienst werd voor het eerst over de maand september 2017 een lagere opbrengst ten opzichte van de raming inzichtelijk gemaakt. Als mogelijke oorzaak werd de vertraagde aangifteverwerking over belastingjaar 2017 in een nieuwe applicatie genoemd. Toen in oktober 2017 duidelijk werd dat het nieuwe systeem niet tijdig in gebruik kon worden genomen en dat dit zou kunnen leiden tot latere ontvangsten (en dus lagere ontvangsten in 2017) is eind 2017 de raming (bij najaarsnota) neerwaarts gecorrigeerd.

Naar aanleiding van de lagere Schenk- en Erfbelasting werd duidelijk dat in de maandrapportages van de Belastingdienst over de kasrealisaties het op een aantal punten ontbrak aan duiding waardoor informatie en wijzigingen in de uitvoering, handhaving of toezicht niet (of niet tijdig) in de rapportages naar voren kwam. Het belang is onderkend om informatie uit de uitvoering, die de inkomsten(ramingen) raakt, in een zo vroeg mogelijk stadium te signaleren. De SG heeft in dit kader besloten tot een maandelijks departementaal directeurenoverleg over de kasrealisaties en relevante uitvoeringsinformatie in relatie tot de raming van de belastingontvangsten (startdatum 30 november 2017). De vaste deelnemers van het directeurenoverleg zijn de directeuren en medewerkers van de directies DGFZ/AFP (tevens voorzitter), AFEP, DGBD/C&F, DGBD/UHB, HDPEZ en BBOA. Eén van de uitgangspunten is dat ook de lijnverantwoordelijken binnen de

Belastingdienst tijdig oog hebben voor de effecten die de uitvoering kan hebben op de inkomsten(ramingen).

In dit verband is het opmerkelijk dat gezien de cijfers van het financieel jaarverslag Rijk 2019 wederom sprake was van een forse afwijking in raming en realisatie van Schenk- en Erfbelasting. De Schenk- en Erfbelasting was in dit geval 0,4 miljard euro hoger dan bij de (initiële) raming in de Miljoenennota 2019. In de initiële raming was in 2019 gekozen voor een andere ramingsystematiek dan in hoofdstuk 1.1 is beschreven: waar normaal gesproken de raming wordt gebaseerd op de realisatiecijfers plus de economische ontwikkeling, was dat in dit geval niet mogelijk, omdat de realisatiecijfers vertekend waren door de vertraagde oplevering van de nieuwe ICT-systemen. Volgens AFEP was alle referentie van het basisjaar 2017 weg en is daarom getracht op uitvoeringsinformatie te ramen via P\*Q methode. De raming was volgens de Miljoenennota 2019 tot stand gekomen door de raming van 2018 te corrigeren voor de incidentele ontvangsten als gevolg van de inhaal van de achterstand van de aangifteverwerking. Als verklaring voor de hoge positieve afwijking is gegeven dat mogelijk het nagelaten vermogen groter is dan oorspronkelijk geraamd. Zo steeg de huizenprijs in 2019 sterker dan geraamd ten tijde van de Miljoenennota 2019. AFEP merkt in dit kader op dat in de raming het nagelaten vermogen wordt benaderd door de ontwikkeling in de huizenprijzen, terwijl in de praktijk de doorwerking van huizenprijzen naar vermogen niet altijd één op één is. De huizenprijs is via econometrische schatting als beste schattingsvariabele naar boven gekomen. Bovendien worden de ontvangsten van de Schenk- en Erfbelasting gedreven door relatief weinig belastingplichtigen, waardoor makkelijk afwijkingen tussen raming en realisatie kunnen ontstaan.

Daarnaast was de voorraad te verwerken aangiften verder gereduceerd, wat ook geleid heeft tot meer kasontvangsten in 2019. In de najaarsnota 2019 was de Schenk- en Erfbelasting met slechts 50 miljoen euro opwaarts bijgesteld omdat de kasrealisaties over de maanden augustus, september en oktober hiertoe aanleiding gaven. Volgens C&F bleek uit de toen beschikbare uitvoeringsinformatie grote onzekerheid over het tijdig kunnen realiseren van noodzakelijke IV-releases voor de Schenk- en Erfbelasting. Deze onzekerheid heeft geleid tot een behoedzame raming. Omdat de IV-releases uiteindelijk succesvol geïmplementeerd konden worden, heeft de Belastingdienst in de laatste maanden van 2019 toch veel aangiften kunnen verwerken, wat leidde tot relatief hoge ontvangsten in de maanden november en december.

Gezien de wens de kloof tussen uitvoering en raming te verkleinen adviseren wij om de uitvoering, de directies van het primair proces van de Belastingdienst, structureel te (laten) betrekken in het directeurenoverleg. In dit kader kan de kaderstellende concerndirectie C&F vanuit haar (systeem) verantwoordelijkheid voor de checks & balances binnen de Belastingdienst hierin wellicht coördineren en de directies van het primaire proces Belastingdienst ondersteunen. Ook zien wij een rol voor de keten Schenk- en Erfbelasting, gezien het monitoren van output en vernieuwing, als aanspreekpunt voor de beleidsonderdelen. Om risico's in de uitvoering zo snel mogelijk door te vertalen naar beleidsmatige implicaties met gevolgen voor belastingopbrengsten zijn adequate prognoses van productie en werkvoorraden met toelichting vanuit de Belastingdienst noodzakelijk.

### **1.5 Raming effecten beleidsmaatregelen vanaf 2017 minder betrouwbaar**

AFP/Analyse heeft vanaf de implementatie van de transactiesystemen SEA en OSA begin 2017 geen recente data beschikbaar om ramingen op te stellen voor de beleidswijzigingen (autonomen) voor Schenk- en Erfbelasting. Dit komt doordat de databestanden vanaf 2017 nog onvoldoende operationeel zijn voor onderzoeksdoeleinden. De ramingen van de effecten van beleidsmaatregelen vanaf 2017 zijn dan gebaseerd op realisatiecijfers t/m 2016, en worden bij het ontbreken van recentere realisaties in de loop van de tijd steeds minder betrouwbaar. AFP geeft aan dat deze situatie zich nog niet heeft voorgedaan.

### **1.6 Beperkte prioriteit voor Schenk- en Erfbelasting in 2017**

In 2017 kregen de Schenk- en Erfbelastingen als 'kleine' belastingmiddelen relatief weinig (management) aandacht, veelal werd prioriteit gesteld aan de 'grote' belastingmiddelen die meer belastingopbrengsten realiseren. Dit kwam de sturing en beheersing van deze processen in het kalenderjaar 2017 niet ten goede. Volgens AFEP hangt een goede raming primair af van de voorspelbaarheid van een middel, en veel minder van de tijd en inspanning die daaraan wordt besteed. De Schenk- en Erfbelasting zijn volgens AFEP ook lastig te voorspellen. Eind 2017 neemt de (management) aandacht voor de uitvoeringsaspecten, en hoe deze van invloed kunnen zijn op de raming, toe. Voorbeelden hiervan zijn het directeurenoverleg belastingontvangsten en de verbeteringen in de maandrapportages Schenk- en Erfbelasting opgesteld door de Belastingdienst.

### **1.7 Robuustheid ramingsmodel verdient aandacht**

Het 'ramingsmodel', waarbij de output van 'het model' de input is voor de tabellen in de miljoenennota's en andere (ramings)nota's, is een samenstel van Excel bladen die aan elkaar zijn gekoppeld. Dergelijke grote spreadsheets zijn kwetsbaar en foutgevoelig, met risico's voor de integriteit van gegevens. Ter overweging geven wij mee dat een meer robuuste omgeving met aandacht voor dan wel mogelijkheden tot beveiliging, afscherming en veiligstellen wenselijk is.

## 2 Ontwikkeling raming en opbrengsten Schenk- en Erfbelasting

### 2.1 Inleiding

Conform de opdrachtbevestiging maken wij aan de hand van een kwantitatieve en kwalitatieve analyse inzichtelijk hoe de (initieel) geraamde bedragen en de opbrengsten van Schenk- en Erfbelasting zich over de jaren 2016 tot en met 2019 hebben ontwikkeld, zich tot elkaar verhouden en wat het afwijken verklaart. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op deze ontwikkeling op basis van de elementen genoemd in de opdrachtbevestiging, de heffings- en inningsbestanddelen en handhavingsbestanddelen.

Voor de heffing en inning van de Schenk- en Erfbelasting werd tot en met belastingjaar 2016 het systeem GRS gebruikt. Vanaf belastingjaar 2017 worden voor nieuwe overlijdens en schenkingen de applicaties SEA en OSA gebruikt. Aangezien de belastingtechnische afhandeling van schenkingen en overlijdens in belastingjaar 2016 en eerder voortduurt in latere jaren, is het systeem GRS pas per 1 juli 2020 buiten gebruik gesteld. Medio juli 2020 staan (volgens de gegevens van de Belastingdienst) nog 49 aangiften Erfbelasting en 32 aangiften Schenkbelasting, voor de belastingjaren tot 2017, open voor (handmatige) behandeling.

#### *Relevante bevindingen opgenomen in de managementletters van de ADR*

Uit de managementletters, rapportages van de ADR, van de afgelopen jaren blijkt dat er voor Schenk- en Erfbelasting problemen zijn in de uitvoering van cijferanalyse en verbijzonderde interne controle. Door de te late oplevering van de informatievoorzieningsfunctionaliteit was de informatievoorziening nog onvoldoende robuust en stabiel. Hierdoor is al enige tijd het inzicht in de mate van 'in control zijn' van de processen niet eenvoudig. De Belastingdienst ontwikkelt nieuwe bestuurlijke informatievoorzieningen en checks & balances voor deze processen. Door de vertraagde oplevering van de nieuwe systemen konden gedurende een bepaalde periode nog geen definitieve aanslagen, navorderingen en ambtshalve aanslagen worden opgelegd en bepaalde uitval nog niet worden behandeld. Ook was er voor de interne controle niet altijd voldaan aan de daaraan te stellen eisen en zijn de controles niet of niet volledig uitgevoerd. De afgelopen jaren zijn verbeterstappen geïnitieerd en vanaf medio 2019 zijn zowel voor de uitvoering van cijferanalyses als verbijzonderde interne controle verbeteringen zichtbaar en worden achterstanden steeds meer ingelopen.

#### *Niet alle genoemde elementen zijn opgenomen in de analyse*

Wij hebben conform de opdrachtbevestiging de ontwikkelingen door middel van een kwantitatieve en kwalitatieve analyse zichtbaar gemaakt. In de opdrachtbevestiging zijn elementen genoemd die kunnen helpen met het verkrijgen van dit inzicht. Bij het analyseren van de beschikbaar gestelde data liepen wij tegen een aantal knelpunten aan die het interpreteren van data en daarmee ook het analyseren van data niet eenvoudig maken. Met ingang van belastingjaar 2017 is sprake van nieuwe transactiesystemen voor Schenk- en Erfbelasting afzonderlijk, daar waar het tot belastingjaar 2017 één systeem betrof. De bestuurlijke informatie bij de Belastingdienst uit deze nieuwe systemen is nog niet op orde. Toegang voor de ADR tot de gewenste data op het (nieuwe) platform voor data-analyse is niet in alle gevallen gelukt of pas zeer laat in het onderzoek gerealiseerd. Tevens dienen voor de complete analyse drie verschillende systemen geraadpleegd te worden. In onze eigen analyse merkten we dat er veel veronderstellingen en aannames moeten worden gemaakt voor het interpreteren van de beschikbare data, dat soms sprake is

van 'vuile' data en dat het niet is gelukt om alle genoemde elementen in de analyse mee te nemen.

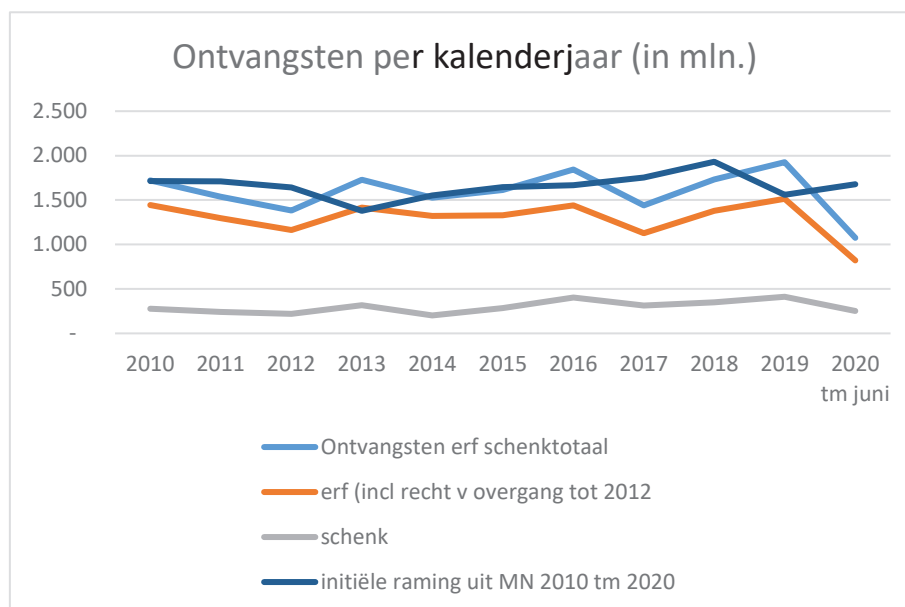
Dit kwam enerzijds door de beschikbare tijd, anderzijds vanwege de complexiteit van de bestanden, de weinig beschikbare systeemdocumentatie hierover en onduidelijkheid over de gehanteerde definities. Om deze redenen hebben wij geen inzicht kunnen krijgen in de ontwikkeling van de elementen: tempo van inning schenkbelasting, opbrengsten schenkbelasting naar transactiejaar en heffingsjaar, aantal correcties en de (gemiddelde) correctiebedragen voor Schenk- en Erfbelasting.

## 2.2 De ontwikkeling van de kasopbrengsten over de jaren, de lage kasopbrengsten 2017 staan tegenover hogere opbrengsten in 2016 en 2018/2019

In de onderstaande tabel 2 en grafiek 1 zijn de ontvangsten per kalenderjaar opgenomen van Schenk- en Erfbelasting. De grafiek laat zien dat zowel voor Schenk- als Erfbelasting de opbrengsten fluctueren in de loop der jaren. Erfbelasting heeft het grootste financiële belang.

Ontvangstenrapportages BD	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020 tm juni
Ontvangsten erf schenktotaal	1.721	1.536	1.382	1.730	1.525	1.614	1.845	1.441	1.731	1.926	1.075
erf (incl recht v overgang tot 2012)	1.443	1.295	1.162	1.414	1.323	1.329	1.442	1.127	1.380	1.514	821
schenk	278	241	220	316	202	285	403	314	351	412	254
initiële raming uit MN 2010 tm 2020	1.713	1.709	1.643	1.379	1.553	1.644	1.668	1.752	1.931	1.558	1.679

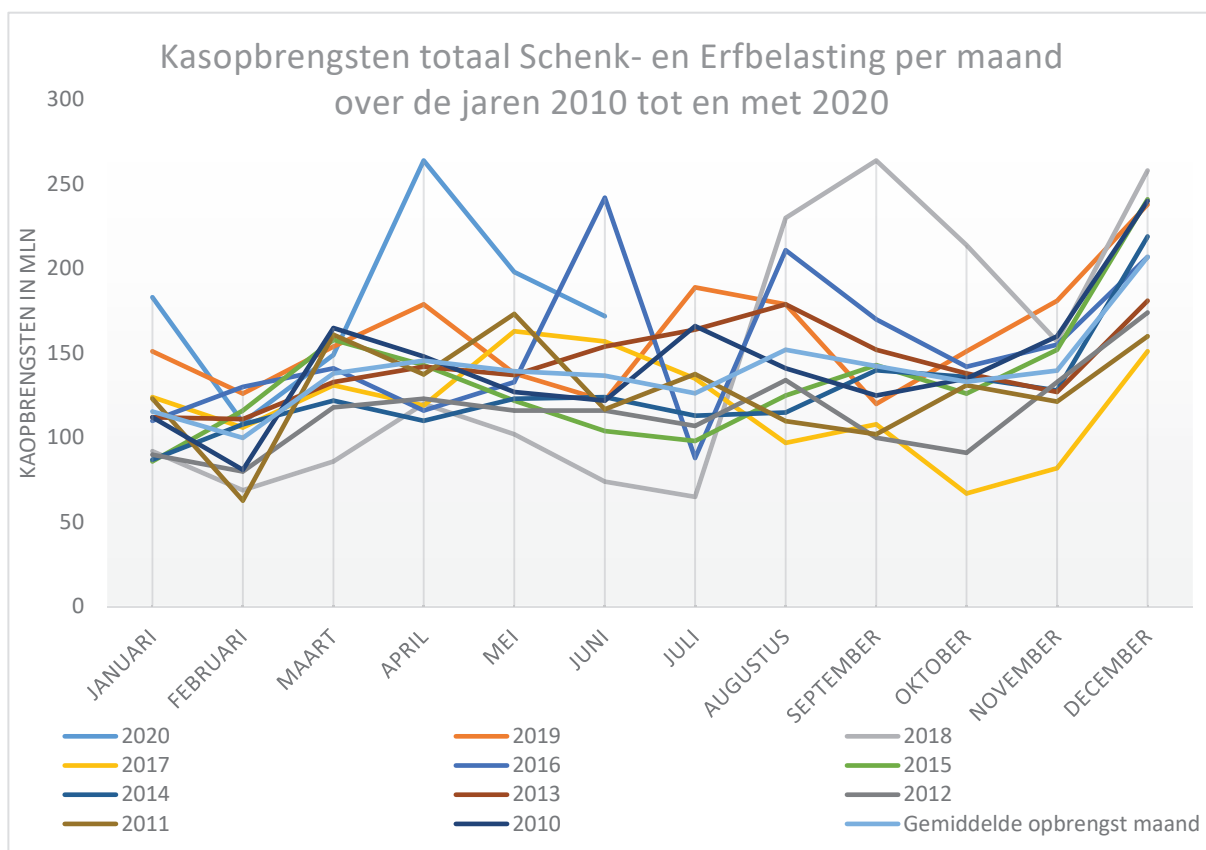
Tabel 2: Ontvangsten in mln. per kalenderjaar



Grafiek 1: Ontvangsten in mln. per kalenderjaar

In de opstelling vanuit de ontvangstenrapportages Belastingdienst vanaf kalenderjaren 2010 tot en met heden (zie onderstaande tabel 3 en grafiek 2) zien we dat de ontvangsten in de laatste maanden van 2016 en de eerste maanden van 2017 tot en met juli 2017 gelijke tred houden met de ontvangsten van voorgaande jaren. De automatiseringsperikelen SEA en OSA in 2017 hebben geen invloed op de afhandeling van de belastingjaren 2016 en eerder, waarvoor GRS het heffingssysteem is.

	Erf en Schenk (in mln)												Totaal	3-jaarsgem	
	Ontvangsten in JANUARI	Ontvangsten in FEBRUARI	MAART	APRIL	MEI	JUNI	JULI	AUGUSTUS	SEPTEMBER	OKTOBER	NOVEMBER	DECEMBER			
2020	183	109	149	264	198	172									
2019	151	126	154	179	138	122	189	179	120	151	181	238	1.926		
2018	92	69	86	120	102	74	65	230	264	214	157	258	1.731	1.699	
2017	124	106	131	119	163	157	135	97	108	67	82	151	1.441	1.672	
2016	110	130	141	116	133	242	88	211	170	142	155	207	1.845	1.633	
2015	86	116	158	143	122	104	98	125	143	126	152	241	1.614	1.661	
2014	87	108	122	110	123	124	113	115	140	136	128	219	1.525	1.623	
2013	112	111	133	142	137	154	164	179	152	138	127	181	1.730	1.546	
2012	90	80	118	123	116	116	107	134	100	91	133	174	1.382	1.549	
2011	123	63	161	137	173	117	138	110	102	131	121	160	1.536	1.546	
2010	112	81	165	148	127	122	166	141	125	135	160	240	1.721		
Gemiddelde	115	100	138	146	139	137	126	152	142	133	140	207	1.645		



Tabel 3 en grafiek 2: kasopbrengsten per maand (bron: Ontvangstenrapportages Belastingdienst)

In 2016 zijn er beduidend hogere ontvangsten gerapporteerd dan in eerdere jaren. In het FJR is als mogelijke oorzaak voor de sterke groei van de ontvangsten in 2016 aangegeven dat deze *'hoogstwaarschijnlijk samenhangen met de gestegen huizenprijzen. Vastgoed vormde verreweg het belangrijkste vermogensbestanddeel van erfenissen'*. In de eerste deelvraag is als bevinding aangegeven dat er in de kalenderjaren 2015 en 2016 meer ontvangsten waren door schoning van de systemen GRS en ETM en dat eind kalenderjaar 2016 volgens aangegeven van de BD versneld aanslagen zijn opgelegd.

In de tweede helft van kalenderjaar 2017 is er aanzienlijk minder ontvangen dan gemiddeld over de diverse jaren. Dit heeft voornamelijk te maken met automatiseringsperikelen namelijk de overgang naar een ander automatiseringssysteem in 2017 en de vertraging van oplevering van de (uitvoerings) functionaliteiten. Daardoor heeft nagenoeg geen aangiftebehandeling voor schenkingen en overlijdens vanaf 2017 kunnen plaatsvinden. Voor de Erfbelasting heeft dit geleid tot vertraging van de productie van de voorlopige- en definitieve aanslagen (VA en DA). Voor de Schenkbelasting was gekozen om een module voorlopige aanslagen in te bouwen zodat de kasstroom op gang werd gehouden. Ook deze VA gaf nog veel problemen voor productie-issues aan de invoer(voor)kant van het proces zoals onverwerkbare tekens en problemen in naam, adres en woonplaatsgegevens. Fouten zijn onder andere ontstaan doordat er geen controlesysteem was ingebouwd op het vertoetsen van de papieren aangiften en het ontvangen van digitale aangiften. Voor de Schenkbelasting was het opleggen van definitieve aanslagen pas in 2019 mogelijk.

De ontwikkeling in kasontvangsten is ook te zien in de onderstaande tabel 4 uit de rapportage van Datafundamenten en Analytics (DF&A), dat betrekking heeft op het onderdeel Erfbelasting. Voor Schenkbelasting is deze ontwikkeling niet in beeld

gebracht. In dit overzicht zijn de kasontvangsten gerelateerd aan de belastingjaren of wel transactie jaren.

De ontvangsten in kalenderjaar (door DF&A kasjaar genoemd) 2017 over het belasting (transactie) jaar 2016 zijn vergelijkbaar met de ontvangsten in voorgaande kalenderjaren over het belasting (transactie) jaar daarvoor. De ontvangsten in kalenderjaar 2017 over belasting (transactie) jaar 2017 zijn aanzienlijk lager dan de ontvangsten in voorgaande kalenderjaren over hetzelfde belasting (transactie) jaar. We zien in kalenderjaar 2016 wel een uitschieter voor de opbrengsten over belasting (transactie) jaar 2016. Dit onderschrijft de eerdere opmerkingen omtrent de versneld opgelegde aanslagen in kalenderjaar 2016.

kasjaar	transjaar	opbrengst	opbrengst % van kastotaal
2013	2013	174	12%
	2012	905	64%
	<2012	345	24%
	<b>totaal</b>	<b>1.423</b>	<b>100%</b>
2014	2014	187	14%
	2013	836	63%
	<2013	306	23%
	<b>totaal</b>	<b>1.329</b>	<b>100%</b>
2015	2015	287	22%
	2014	740	56%
	<2014	288	22%
	<b>totaal</b>	<b>1.315</b>	<b>100%</b>
2016	2016	377	26%
	2015	865	59%
	<2015	233	16%
	<b>totaal</b>	<b>1.476</b>	<b>100%</b>
2017	2017	81	7%
	2016	872	78%
	<2016	172	15%
	<b>totaal</b>	<b>1.125</b>	<b>100%</b>
2018	2018	242	18%
	2017	989	72%
	<2017	135	10%
	<b>totaal</b>	<b>1.366</b>	<b>100%</b>
2019	2019	234	15%
	2018	924	61%
	<2018	360	24%
	<b>totaal</b>	<b>1.518</b>	<b>100%</b>
2020	2020	1	0%
	2019	354	53%
	<2019	316	47%
	<b>totaal</b>	<b>671</b>	<b>100%</b>

Tabel 4: overzicht opbrengsten Erfbelasting (in mln.) per kasjaar verdeeld over jaar van overlijden. Bron: rapportage DF&A

Door de genoemde automatiseringsperikelen met SEA en OSA ontstaan er voorraden 'nog te regelen aangiften voor het belastingjaar 2017'. In januari 2018 is gestart met activiteiten (conform de hiervoor speciaal opgestelde plannen van aanpak) om deze achterstanden in te lopen. In de opbrengstenrapportages zien we dat tot en met juli 2018 de opbrengsten achterlopen bij vergelijkende maanden in voorgaande jaren. Dit is het gevolg van onder meer:

- een vertraagde oplevering van functionaliteiten waardoor o.a. geen volledige geautomatiseerde aangifteverwerking en de invulling van risicogericht toezicht kon worden ontsloten;
- het grotere tijdsbeslag door het vertoetsen van aangiften Erfbelasting;
- een verminderde inzetbaarheid van personeel;
- het ontbreken van bestuurlijke informatie van de producten en resultaten van SEA en OSA waardoor een signaalfunctie ontbreekt en niet kan worden bijgestuurd.

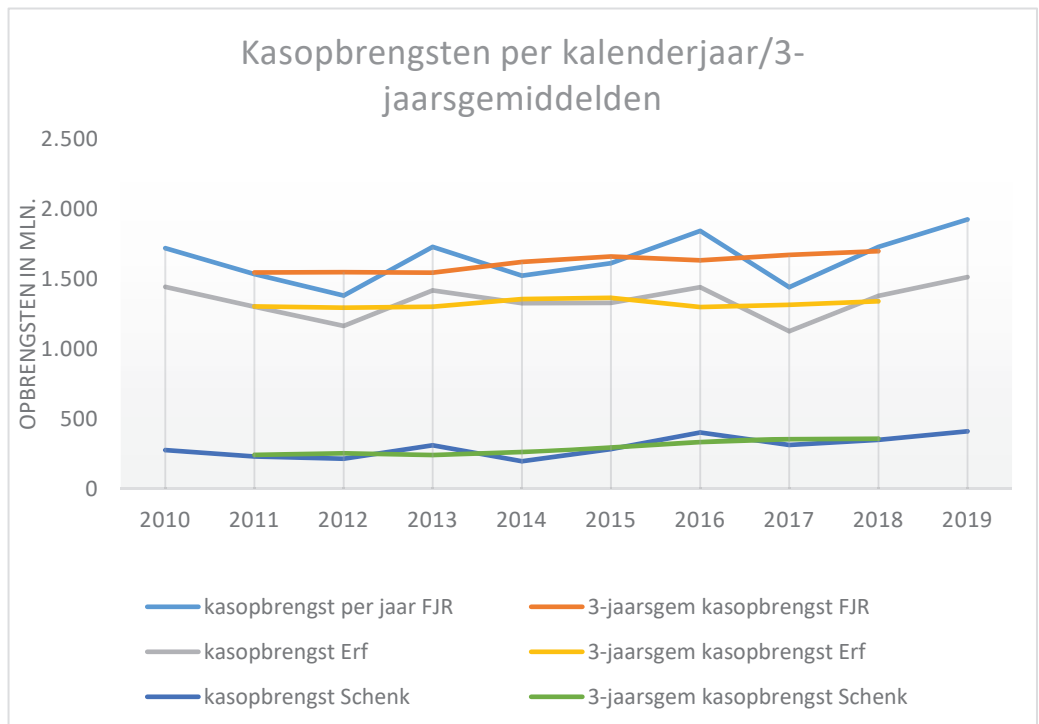
In 2018 is een zomertaskforce ingesteld. We zien daarna de opbrengsten over de maanden september tot en met december 2018 toenemen en hoger liggen dan in dezelfde maanden in de voorgaande jaren. Ook in 2019 zet de stijgende lijn door. Dit resulteert in de hoogste kasopbrengst over de afgelopen tien jaar.



Indien we de 3-jaarsgemiddelden berekenen van de opbrengsten (waarbij de schommelingen worden afgezwakt en de trend zichtbaar wordt), dan zien we vanaf 2011 dat dit geleidelijk oploopt, zie de tabel 5 en grafiek 3 hieronder. Van 1.546 miljoen euro in 2011 tot 1.699 miljoen euro in 2018. Alleen het gemiddelde over 2016 (gemiddelde van 2015/2016/2017) laat een dip zien.

Jaar	kasopbrengst per jaar FJR	3-jaarsgem kasopbrengst FJR	kasopbrengst Erf	3-jaarsgem kasopbrengst Erf	kasopbrengst Schenk	3-jaarsgem kasopbrengst Schenk	initiele raming	3-jaarsgem initiele raming
2010	1.721		1.443		278		1.713	
2011	1.536	1.546	1.303	1.304	233	243	1.709	1.688
2012	1.382	1.549	1.165	1.295	217	254	1.643	1.577
2013	1.730	1.546	1.418	1.303	312	242	1.379	1.525
2014	1.525	1.623	1.327	1.358	198	265	1.553	1.525
2015	1.614	1.661	1.329	1.366	285	295	1.644	1.622
2016	1.845	1.633	1.442	1.299	403	334	1.668	1.688
2017	1.441	1.672	1.127	1.316	314	356	1.752	1.784
2018	1.731	1.699	1.380	1.340	351	359	1.931	1.747
2019	1.926		1.514		412		1.558	1.723
2020							1.679	

Tabel 5 en grafiek 3 (bedragen in mln.): overzicht opbrengsten erf en schenk totaal en afzonderlijk per kalender(kas)jaar en t.o.v. 3-jaarsgemiddelde. Bron opbrengsten: Ontvangstenrapportages Belastingdienst



Ondanks de verruimde schenkingsvrijstellingen in de kalenderjaren 2013/2014 en vanaf 2017 nemen de gezamenlijke opbrengsten voor de Schenk- en Erfbelasting volgens het 3-jaarsgemiddelde in de loop der jaren toe als gevolg van de toename van dit gemiddelde voor de Schenkbelasting. De opbrengsten Erfbelasting blijven volgens het 3-jaarsgemiddelden meer gelijk.

### 2.3 Kasopbrengsten over transactiejaar heeft stijgende lijn, later heffen leidt tot latere kasopbrengsten (kasvertraging)

In voorgaande paragraaf is de ontwikkeling van de kasopbrengsten in de tijd in beeld gebracht. Hierin zien we duidelijk uit welk belasting(transactie)jaar (ofwel het jaar van overlijden/het jaar van schenking) de opbrengsten stammen. Hierin zien we ook dat de kasopbrengsten in kalenderjaar 2017 achterblijven door verminderde opbrengsten uit het transactiejaar 2017.



Als we de ontwikkeling bekijken vanuit 3-jaarsgemiddelden komt de stijgende lijn weer in beeld. De achterblijvende opbrengsten in 2017 zijn enerzijds al vooraf deels gecompenseerd door hogere opbrengsten in 2016 (versneld zijn aanslagen opgelegd in 2016) en anderzijds door het inlopen van de achterstanden in 2018.

S&E afgedaan kalenderjaar	Aantal 2016	Aantal 2017	Aantal 2018	Aantal 2019	Aantal 2020 t/m juni
Aangiften Erf GRS	57.751	37.060	4.302	1.092	400
Aangiften Erf SEA	-	1.805	58.938	59.956	29.991
Opgelegde DA Erf	57.751	38.865	217.679	218.051	106.051
Aangiften Schenk GRS	81.716	41.080	3.881	1.219	309
Aangiften Schenk OSA	-	0	0	59.742	34.077
Opgelegde DA Schenk	81.716	41.080	3.881	64.518	35.102

Tabel 6: behandelde aangiften en opgelegde DA's (cijfers afkomstig van de BD)

BD geeft aan dat GRS-informatie is gebaseerd op gevalideerd dashboard en dat SEA/OSA-informatie is gebaseerd op tijdelijke BI, deze informatie is indicatief en niet voor 100% betrouwbaar. Toelichting: in SEA krijgen alle erfgenamen een aanslag, daarom is het aantal definitieve aanslagen (DA's) hoger dan het aantal aangiften (gemiddeld ca. 3,5 DA per aangifte). In GRS: elke aangifte krijgt 1 DA.

In de bovenstaande tabel 6 zien we een terugloop in aantal behandelde aangiften en aantal opgelegde DA's in kalenderjaar 2017. De DA's die zijn opgelegd, hebben bovendien voornamelijk betrekking op de belastingjaren 2016 en eerder die zijn afgehandeld in GRS. In kalenderjaar 2018 hebben de behandelde aangiften Erfbelasting voornamelijk al betrekking op de belastingjaren 2017 (en later), behandeld in SEA. Pas in kalenderjaar 2019 zien we DA's opgelegd worden voor de Schenkbelasting behandeld in OSA.

Een herschikking van de opgenomen informatie in tabel 4 van DF&A (betrekking op Erfbelasting, zie blz. 15) naar kasopbrengsten per transactiejaar en opgelegde aanslagen per transactiejaar geeft het volgende beeld:

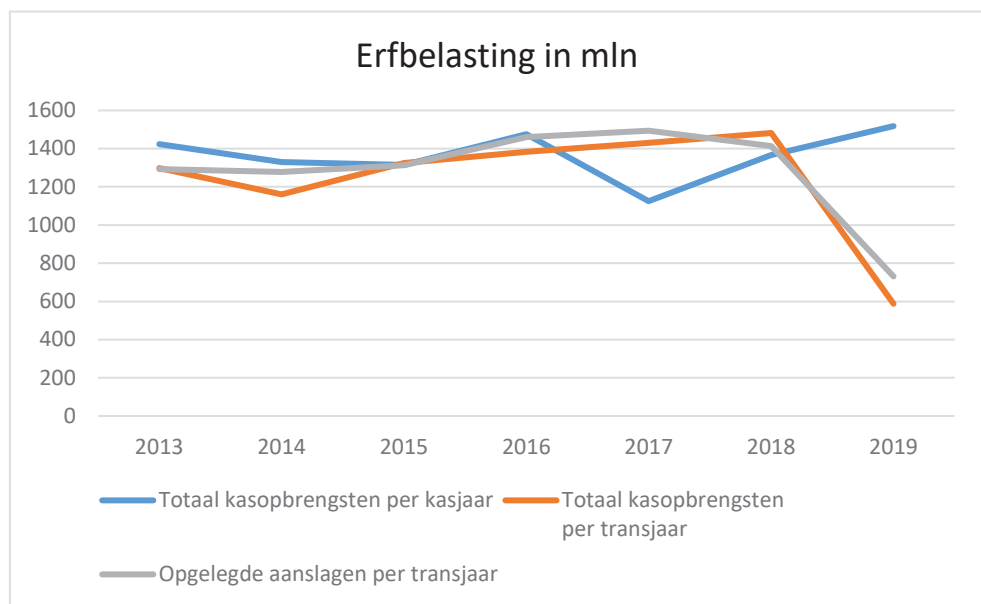
Erf gegevens DF&A obv data mei 2020 (in mln)	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Totaal kasopbrengsten per kasjaar				1.424	1.329	1.315	1.475	1.125	1.366	1.518	671
Totaal kasopbrengsten per transjaar		345	1.211	1.298	1.160	1.324	1.384	1.430	1.482	588	1
Opgelegd aanslag bedrag (per transjaar)	1.393	1.307	1.427	1.293	1.278	1.313	1.461	1.494	1.413	731	
	1.394	1.308	1.429	1.294	1.282	1.324	1.537				

Tabel 7: herschikking Erfbelasting naar kasopbrengsten per transactiejaar en opgelegde aanslagen per transactiejaar

Toelichting onnauwkeurigheid tabel 7: De kasopbrengsten per transactiejaar zijn niet nauwkeurig vanuit rapportage DF&A. DF&A verdeelt het kasjaar over 3 transactiejaar, waarbij het eerste transactiejaar ook de transactiejaar daarvoor omvat. Deze is daardoor feitelijk te hoog. Daarnaast zijn de kasopbrengsten over transactiejaar 2011, 2012, 2019 en 2020 niet volledig.

In de onderste rij in bovenstaande tabel 7 zijn geactualiseerde cijfers over de opgelegde aanslagen tot en met 2016 in GRS opgenomen. DF&A heeft deze actualisering niet gedaan in haar rapportage. Een actualisering van de gegevens over de opgelegde aanslagen per transactiejaar vanuit GRS (gegevens ontvangen van AFP) laat zien dat ook op de diverse transactiejaar 2010 tot en met 2016 mutaties hebben plaatsgevonden in de periode maart 2019 (maand vorige opstelling DF&A) tot mei 2020 (maand actualisering DF&A).

De bovenstaande tabel 7 omgezet in grafiek 4 geeft het volgende beeld voor de Erfbelasting. In tegenstelling tot de dip voor kasopbrengsten in het kalender (kas)jaar 2017 geven de kasopbrengsten gerelateerd aan belasting (transactiejaar) 2017 geen dip. Ook is te zien dat de opbrengsten transactiejaar de opgelegde aanslagen transactiejaar volgen.



Grafiek 4: herschikking kasopbrengsten Erfbelasting naar transactiejaar en opgelegde aanslagen per transactiejaar

Toelichting onnauwkeurigheid grafiek: Dat er in transactiejaar 2018 meer opbrengsten zijn dan opgelegde aanslagen heeft te maken met de in de toelichting onder de tabel vermelde onnauwkeurigheid. De opbrengsten in kalenderjaar 2020 die zijn toe te wijzen aan transactiejaar < 2019 zijn geheel toegerekend aan transactiejaar 2018, dit terwijl hier ook opbrengsten in zitten die betrekking hebben op transactie jaren < 2018.

#### 2.4 Tempo van inning, kasopbrengsten volgen de heffing

Naast de tabel van DF&A waarin inzicht wordt gegeven in de opbrengsten Erfbelasting per kasjaar verdeeld over jaar van overlijden, geeft DF&A ook inzicht in de kasopbrengsten Erfbelasting naar jaar van heffing (onder heffingsjaar wordt hier verstaan: het kalenderjaar waarin de aanslag is opgelegd afgeleid van de datum dagtekening). In de tabel 8 is te zien dat minimaal 88% van de kasopbrengsten ook in datzelfde jaar is geheven. Een soortgelijke tabel voor de Schenkbelasting is bij de Belastingdienst niet beschikbaar.

kasjaar	heffingsjaar	opbrengst	opbrengst* % van kastotaal
2013	2013	1.264	89%
	2012	146	10%
	<2012	13	1%
	<b>totaal</b>	<b>1.423</b>	<b>100%</b>
2014	2014	1.211	91%
	2013	100	8%
	<2013	19	1%
	<b>totaal</b>	<b>1.329</b>	<b>100%</b>
2015	2015	1.177	90%
	2014	116	9%
	<2014	21	2%
	<b>totaal</b>	<b>1.315</b>	<b>100%</b>
2016	2016	1.319	89%
	2015	135	9%
	<2015	22	1%
	<b>totaal</b>	<b>1.476</b>	<b>100%</b>
2017	2017	993	88%
	2016	121	11%
	<2016	11	1%
	<b>totaal</b>	<b>1.125</b>	<b>100%</b>
2018	2018	1.282	94%
	2017	87	6%
	<2017	-4	0%
	<b>totaal</b>	<b>1.366</b>	<b>100%</b>
2019	2019	1.368	90%
	2018	151	10%
	<2018	-2	0%
	<b>totaal</b>	<b>1.518</b>	<b>100%</b>
2020	2020	516	77%
	2019	145	22%
	<2019	11	2%
	<b>totaal</b>	<b>671</b>	<b>100%</b>

Tabel 8: kasopbrengsten Erfbelasting naar jaar van heffing

Vanuit de vorderingenlijsten (bron: VORDKWlijsten van de Belastingdienst) bezien, staan de onderstaande vorderingen Schenk- en Erfbelasting open ultimo de diverse jaren. In de tabel 9 is een toename te zien die voornamelijk betrekking heeft op Schenkbelasting.

Ultimo jaar	Vorderingenstand ultimo kaskalenderjaar	Waarvan erf	Waarvan schenk
2016	759.246.643		
2017	696.647.307		
2018	769.767.230	584.374.456	185.392.773
2019	836.468.377	604.103.834	232.364.543
30 juni 2020	789.652.292	519.806.173	269.846.120

Tabel 9: vorderingen Schenk- en Erfbelasting

## 2.5 Tekort aan toezichtscapaciteit noodzaakt afweging inzet beschikbare capaciteit op basis van geprioriteerde risico's

Door de automatiseringsperikelen, het vertraagd in gebruik nemen van nieuwe heffingsapplicaties/functionaliteiten en de keuze voor het later versturen van herinneringen/aanmaningen, zijn de werkvoorraden voor Schenk- en Erfbelasting opgelopen en daardoor minder aanslagen opgelegd. Dit heeft geresulteerd in lagere ontvangsten voor Schenk- en Erfbelasting in kalenderjaar 2017 en het eerste halfjaar 2018 dan oorspronkelijk begroot.

Voor de behandeling van (Erf)aangiften is vanaf belastingjaar 2017 een onderscheid gemaakt tussen de periode vóór de zomertaskforce 2018 en de periode vanaf de zomertaskforce 2018. In de periode voor de zomertaskforce werd op dezelfde manier gewerkt als bij GRS. Dit houdt in dat conform het opleveringsbeleid op basis van vooraf vastgestelde criteria de aangiften werden toebedeeld aan een bepaald behandelniveau. De professionele blik van de specialist was leidend. In een schrijven aan de teamleiders Schenk- en Erfbelasting d.d. 20 december 2016<sup>11</sup> is een aantal richtlijnen meegegeven voor het versneld afdoen van aangiften. De focus was gericht op prioriteit van voorkoming verjaring, afdoen van vooroverleg en wegwerken van bezwaarschriften met de verhoogde vrijstelling van Schenkbelasting als complicerende factor.

Vanaf kalenderjaar 2018 zijn er opeenvolgende (bijgestelde) plannen vervaardigd om de achterstanden in te lopen. Echter het uitvoeren van deze plannen liep niet voorspoedig onder andere door het niet tijdig beschikbaar zijn van bestuurlijke informatie van de producten en resultaten van SEA en OSA. Ook op dit moment is de bestuurlijke informatie nog steeds niet structureel op orde en werkt men met 'tijdelijke bestuurlijke informatie'. Dit is informatie die op verzoek van de Belastingdienst door DF&A wordt opgesteld. De Belastingdienst geeft aan dat de niet-beschikbare bestuurlijke informatie veroorzaakt wordt door capaciteitsgebrek bij DF&A en dat zodoende prioriteiten gesteld moeten worden. Getracht is in het 1<sup>e</sup> kwartaal 2018 om een feature 'geautomatiseerd afdoen' te ontwikkelen zodat aangiften die aan bepaalde voorwaarden voldoen direct konden worden afgedaan door het systeem. Hier is na een pilot echter vanaf gezien omdat het fiscale risico te groot was. Uiteindelijk werd er met de zomertaskforce (die startte half juli en doorliep tot eind augustus 2018) een weeg/selectiemodule Erfbelasting door DF&A beschikbaar gesteld, waardoor de zomertaskforce zo effectief mogelijk kon worden ingezet. Wekelijks werden door DF&A-overzichten met te behandelen aangiften Erfbelasting opgeleverd, zodat deze aangiften volgens de vastgestelde risico-indeling toegewezen konden worden aan de aangiftebehandelaars. Feitelijk was dit het begin van de huidige werkwijze. Eind 2018 waren de werkvoorraden gereduceerd.

<sup>11</sup> Betreft: 'wegwerken voorraden' van de ketenmanager S&E

In mei 2019 waren nadere operationele keuzes in het toezicht noodzakelijk omdat de versterking van bepaalde behandelniveaus te laat werd gerealiseerd. In overleg met Vaktechniek Schenk- en Erfbelasting was gekozen om voor bepaalde ingediende aangiften ongeacht de risicoselectie deze conform indiening af te doen. Door deze versnelling van aanslagregeling werden achterstanden ingelopen en de kasopbrengsten in 2019 verhoogd.

De Belastingdienst geeft op 14 juli 2020 aan dat er voor de Erfbelasting nog geen geautomatiseerde afhandeling is geweest.

Voor de Schenkbelasting zijn er in maart 2019 circa 24.000 aangiften over belastingjaar 2017 geautomatiseerd afgedaan. In juni/juli 2020 zijn er voor belastingjaar 2018 circa 36.000 aangiften geautomatiseerd afgedaan.

Tot 2019 waren er geen handhavingsplannen en toereikende gestructureerde rapportages beschikbaar over de uitvoering van handhavingsactiviteiten. In 2019 is gestart met het opstellen van handhavingsplannen voor de Schenk- en Erfbelasting. Deze plannen, gebaseerd op de handhavingsstrategie van de Belastingdienst, zijn op 17 september 2019 vastgesteld door het MT Particulieren. Productieregie heeft binnen het kader van een doelmatige handhavingsaanpak samen met Vaktechniek een afweging gemaakt tussen beschikbare capaciteit en geprioriteerde risico's. Hierbij is rekening gehouden met de uit te voeren andere werkprocessen binnen Schenk- en Erfbelasting zoals bezwaarbehandeling en vooroverleg. Dit impliceert dat bepaalde risico's niet nader zijn onderzocht. De gemaakte keuzes zijn vastgelegd en op hoofdlijnen gerapporteerd in volgende voortgangsrapportages.

In februari 2020 is (naast de bestaande risicomodule van Erfbelasting) door DF&A een risicomodule voor de behandeling van Schenkaangiften ontwikkeld en kunnen op basis van risicoclassificatie ingebouwd in het systeem diverse soorten Schenkaangiften worden behandeld. Het specialistenteam Schenk- en Erfbelasting achtte het vaktechnisch verantwoord de risicomodule Schenkbelasting voor het belastingjaar 2018 in productie te nemen waardoor meer en andere posten geautomatiseerd konden worden vastgesteld. Deze aanpak kwam volgens de Belastingdienst overeen met de aanpak voor het belastingjaar 2017 waarin geautomatiseerd de enkelvoudige schenkingen met jaarvrijstelling werden afgedaan.

## 2.6 Vangnetcontroles verminderen risico's geen aangiften (GA)-brieven

In kalenderjaar 2019 heeft de ADR een onderzoek uitgevoerd naar het uitnodigingenbeleid voor het doen van aangifte erfbelasting. De bevindingen zijn vastgelegd in een onderzoeksrapport van 18 september 2019.

Naar aanleiding van dit onderzoek heeft de Belastingdienst onderzocht hoeveel spontane aangiften werden ontvangen over die erfenissen waar een GA-brief was gestuurd. De Belastingdienst geeft aan (o.b.v. stand van zaken eind augustus 2019) dat over het jaar 2017 197 spontane aangiften zijn ontvangen en dat zij over het jaar 2018 681 spontane aangiften hebben ontvangen. De Belastingdienst geeft aan dat geen andere informatie omtrent spontane aangiften in de bestuurlijke informatie is opgenomen.

Op 18 mei 2020 hebben wij vanuit de tijdelijke bestuurlijke informatie SEA informatie van de Belastingdienst ontvangen die in de tabel 10 is opgenomen:

Belastingjaar	Aantal Erflaters	Erflater zonder geregisteerde erfgenamen	wv aantal		Aantal Erfgenamen
			"geen aangifte"	Uitnodiging ja	
2017	165.032	20.889	93.787	51.449	295.332
2018	168.430	19.234	95.201	55.098	305.911
2019	166.217	18.965	89.714	57.945	249.298

Tabel 10: aantal GA's periode 2017 - 2019

De Belastingdienst heeft in het uitnodigingenproces, ten behoeve van de controle op de nalatenschappen waarvoor geen brief uitnodiging tot het doen van aangifte was verzonden, zogenoemde vangnetquery's ontwikkeld. Tijdens het onderzoek naar het uitnodigingenbeleid was al door de Belastingdienst besloten deze controlequery's ieder kwartaal te laten uitvoeren op vermogens vanaf € 500.000 om eventuele verkeerde beoordelingen tot het uitnodigen met betrekking tot deze grote vermogens te detecteren en te herstellen. Door deze integrale herbeoordeling is het risico op het ten onterechte niet verzenden van een UDA geminimaliseerd. In het betreffende onderzoek is ook geadviseerd om controles uit te voeren op vermogens onder de € 500.000.

De posten die in de betreffende categorieën vallen, worden geselecteerd door een vergelijking van de vermoedelijke hoogte van de nalatenschap minus de vrijstellingen die van toepassing zijn op deze nalatenschap voor die posten uit SEA waarvoor geen verzoek uitnodigen tot het doen van aangifte was verzonden. Deze posten zijn door procesdeskundigen opnieuw beoordeeld en waar nodig werd alsnog een uitnodiging tot het doen van aangifte verzonden. De integrale vangnetcontroles voor vermogens vanaf € 500.000 zijn vanaf medio juli 2019 uitgevoerd over de nalatenschappen 2017, 2018 en al deels 2019. De steekproefsgewijze herbeoordelingen over vermoedelijke nalatenschappen tot € 500.000 hebben plaatsgevonden op (de overledenen in) belastingjaar 2017 en 2018. De resultaten van deze herbeoordelingen zijn hieronder in de tabel 11 samengevat opgenomen.

Jaar	Bedrag (€)	Totaal posten	Steekproef	Alsnog UDA	Beoordelingsfout (%)	Vrijwillige aangiften
2017	>1mln	152		56	37%	24
2018	>1mln	127		57	45%	31
2019	>1mln	41		14	34%	9
<b>Totaal</b>	<b>&gt;1mln</b>	<b>320</b>		<b>127</b>	<b>40%</b>	<b>64</b>
2017	>500k	387		57	15%	21
2018	>500k	430		94	22%	12
2019	>500k	46		21	46%	8
<b>Totaal</b>	<b>&gt;500k</b>	<b>863</b>		<b>172</b>	<b>20%</b>	<b>41</b>
2017	<500k	+/-3300	93	31	33%	1
	waarvan review		28	4		
2018	<500k	5001	339	108	32%	5
	waarvan review		71	13		
<b>Totaal</b>	<b>&lt;500k</b>	<b>8301</b>	<b>432</b>	<b>139</b>	<b>32%</b>	<b>6</b>

Tabel 11: resultaten herbeoordelingen (overzicht vangnetcontroles 2017 - 2019)

De vangnetcontrole van een massa tot € 500.000 is, gezien de omvang, niet integraal maar steekproefsgewijs uitgevoerd. Hiervoor geldt dat enkel de beoordeelde foutieve posten zijn hersteld en verdere activiteiten omtrent de niet-herbeoordeelde massa achterwege zijn gebleven. Het eventuele financiële belang van deze niet-herbeoordeelde massa is niet nader onderzocht. De ADR merkt op dat sturing en beheersing geen toegevoegde waarde hebben als de resultaten van de steekproef niet nader worden geanalyseerd en correcties voor de gehele massa achterwege blijven. Opvallend is dat ook de uitgevoerde verbijzonderde interne controle op deze vangnetcontroles relatief veel beoordelingsfouten laten zien. Dit betekent nog niet dat het ook fouten zijn, er kunnen namelijk nihilaanslagen tussen zitten. Het financiële belang van de herstelacties is niet door de Belastingdienst vastgesteld. Ook de ADR kan dit financiële belang niet weergeven. De Belastingdienst geeft aan dat het financiële belang van herstelacties alsnog zal worden vastgesteld.

De Belastingdienst zal als vervolg op de resultaten van de vangnetcontroles de mogelijkheden tot procesverbeteringen onderzoeken. De Belastingdienst geeft tevens aan dat er vervolgspraken zijn gemaakt voor de vangnetquery's over belastingjaar 2019. De steekproef zal worden getrokken op posten waarvoor 'Brief geen UDA' is verzonden, en er zullen verhoudingsgewijs meer posten uit de categorie € 100.000 – € 500.000 worden getrokken dan uit de categorie tot € 100.000.

De ADR adviseert om een diepgaande analyse te verrichten op de uitkomsten van deze steekproef en hierbij het (financiële) belang aan te geven voor de gehele massa en welke maatregelen er volgen voor de niet herbeoordeelde posten.

## **2.7 Verbijzonderde Interne Controle op teruggaven/verminderingen en digitaliseren Erfbelasting geeft positieve resultaten**

De Belastingdienst heeft een verbijzonderde interne controle uitgevoerd op de teruggaven en verminderingen Erfbelasting. Hierbij was de doelstelling om vast te stellen of verminderingen en teruggaven over de periode april tot en met juni 2019 aannemelijk zijn. De Belastingdienst geeft aan dat de aannemelijkheid van alle 32 in de controle betrokken posten (totaal financieel belang van € 6.838.250) op basis van de vastleggingen is vastgesteld.

De Belastingdienst heeft een verbijzonderde interne controle uitgevoerd op het verzoeken (digitaliseren) van de op papier ingediende aangiften Erfbelasting. Hierbij was de doelstelling de juistheid van het verzoeken van de aangiften Erfbelasting vast te stellen over de periode januari tot en met juni 2019 (vaststellen of de gegevens vanuit de papieren aangiften juist en volledig zijn overgenomen in de applicatie SEA). De Belastingdienst geeft aan dat alle heffingsgegevens van de 50 in de controle betrokken posten juist zijn overgenomen.

## 3 Verantwoording onderzoek

### 3.1 Werkzaamheden en afbakening

Het object van onderzoek is zowel de methodiek van de raming als de ontvangsten van de Schenk- en Erfbelasting over de jaren 2016 tot en met 2019.

De bronnen voor de analyse van de opbrengsten Schenk- en Erfbelasting zijn de gegevens uit de transactiesystemen GRS, SEA, OSA en ETM die door de Belastingdienst zijn aangeleverd. Deze systemen zijn door ons niet onderzocht. In dit onderzoek zijn de uitgevoerde maatregelen van verbijzonderde interne controle meegenomen die de betrouwbaarheid van de informatie waarborgen. Voor dit onderzoek gelden de definities zoals toegepast in de Rijksbegroting, handboeken en handhavingsplannen.

Het doel van dit onderzoek is het inzichtelijk maken van de verschillen tussen de (initiële raming) en de opbrengsten van Schenk- en Erfbelasting in de jaren 2017 en 2018.

De onderzoeksvraag luidt: Welke elementen verklaren de afwijking tussen de (initiële) raming en de gerealiseerde opbrengsten van Schenk- en Erfbelasting over de jaren 2017 en 2018. Hiervoor is een kwantitatieve en kwalitatieve analyse van raming en realisatie van Schenk- en Erfbelasting over de periode 2016 tot en met 2019 uitgevoerd.

De beide deelvragen om de onderzoeksvraag te beantwoorden zijn:

1. Hoe wordt de Schenk- en Erfbelasting geraamd?
2. Wat is de ontwikkeling van elementen in de jaren 2016 tot en met 2019?

Het inzicht is verkregen door gesprekken met de betrokkenen, door analyse van de verkregen documenten, door data-analyse van de door de Belastingdienst aangeleverde en of beschikbaar gestelde gegevens en door de afstemming van inzichten en analyse uitkomsten omtrent de ramingssystematiek en de ontwikkeling van elementen. Doordat niet altijd (voldoende) informatie beschikbaar was en of data-analyse niet altijd mogelijk was, hebben wij geen inzicht kunnen krijgen in de ontwikkeling van:

- het tempo van inning Schenkbelasting
- de opbrengsten schenkbelasting naar transjaar en heffingsjaar
- het aantal correcties Schenk- en Erfbelasting
- de gemiddelde correctiebedragen Schenk- en Erfbelasting

Zoals in de opdrachtbevestiging opgenomen is in dit onderzoek geen accountantscontrole op de verwerkingssystemen dan wel op de opgeleverde en of beschikbaar gestelde gegevens gedaan.

Alle geplande onderzoekwerkzaamheden zijn uitgevoerd.

Conform de opdrachtbevestiging is het conceptrapport afgestemd met vertegenwoordigers van de onderstaande organisatieonderdelen:

- directie Algemene Financiële en Economische Politiek (SG cluster)
- directie Algemene Fiscale Politiek (DGFZ)
- directie Financieel-Economische Zaken (SG cluster)
- directie Particulieren Schenk- en Erfbelasting (DGBD)
- directie Control & Financiën (DGBD)
- directie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (DGBD)
- dienst Datafundamenten en Analytics (DGBD)

### **3.2 Gehanteerde Standaard**

Deze opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing.

In dit rapport wordt geen zekerheid verschaft, omdat er geen assurance-opdracht is uitgevoerd.

### **3.3 Verspreiding rapport**

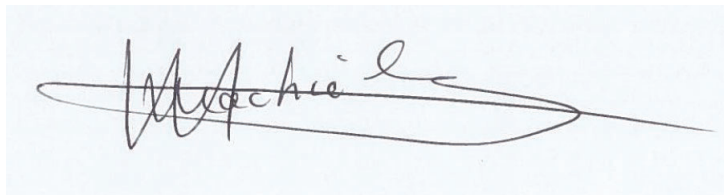
De opdrachtgever, drs. B.E. van den Dungen, Secretaris-generaal ministerie van Financiën, is eigenaar van dit rapport.

De ADR is de interne auditdienst van het Rijk. Dit rapport is primair bestemd voor de opdrachtgever met wie wij deze opdracht zijn overeengekomen. In de ministerraad is besloten dat het opdrachtgevende ministerie waarvoor de ADR een rapport heeft geschreven, het rapport binnen zes weken op de website van de rijksoverheid plaatst, tenzij daarvoor een uitzondering geldt. De minister van Financiën stuurt elk halfjaar een overzicht naar de Tweede Kamer met de titels van door de ADR uitgebrachte rapporten en plaatst dit overzicht op de website.



## 4 Ondertekening

Den Haag, 11 november 2020

A handwritten signature in black ink on a light blue background. The signature is stylized and appears to read 'Machielsen'.

M.P.D. Machielsen MPC CPC EMIA RO

Projectleider  
Auditdienst Rijk

# Bijlage 1: Toelichting ontwikkeling ramingen vanuit publicaties

Onderstaande is de ontwikkeling van de ramingen voor de jaren 2016 tot en met 2020 toegelicht met relevante teksten vanuit de miljoenennota, voorjaarsnota, najaarsnota of financieel jaarverslag Rijk.

## **Ontwikkeling raming 2016**

Vanuit de NJN 2016:

*'Zijn de ontvangsten uit de Schenk- en Erfbelasting 0,1 miljard euro opwaarts bijgesteld op basis van de realisaties tot en met oktober.'*

In FJR staat vermeld over de realisatie:

*'De sterke groei van de ontvangsten uit de Schenk- en Erfbelasting hingen hoogstwaarschijnlijk samen met de gestegen huizenprijzen. Vastgoed vormde verreweg het belangrijkste vermogensbestanddeel van erfenissen.'*

## **Ontwikkeling raming 2017**

De raming voor 2017 is met de NJN 2017 neerwaarts aangepast. In de NJN is hierover opgenomen:

*'De raming voor de Schenk- en Erfbelasting is met 450 miljoen euro neerwaarts bijgesteld op basis van de gerealiseerde kasontvangsten tot en met de maand oktober. Deze bijstelling hangt samen met de vertraagde oplevering van de nieuwe kantoorautomatisering voor de Schenk- en Erfbelastingprocessen. Het bedrag dat als gevolg daarvan in 2017 niet opgelegd kan worden, zal in latere jaren alsnog geïnd worden. Tegelijkertijd kunnen ook andere ontwikkelingen hebben bijgedragen aan de lagere kasontvangsten.<sup>12</sup>'*

## **Ontwikkeling raming 2018**

Nadat de raming voor 2018 middels de VJN omhoog is bijgesteld:

*'De raming voor de Schenk- en Erfbelastingbelasting in 2018 bedraagt 2,3 miljard euro. Dat is hoger dan de raming voor 2018 in de Miljoenennota 2018 en de Startnota. De hogere raming voor 2018 hangt samen met de inloop van de achterstand in opgelegde aanslagen over verkregen nalatenschappen of schenkingen als gevolg van de vertraagde oplevering van de nieuwe ICT-systemen voor de Schenk- en Erfbelastingbelasting. Dat zorgt voor een kasschuif van 2017 naar 2018' 'Deze raming is in het bijzonder met onzekerheid omgeven. Deze onzekerheid vloeit ook voort uit economische factoren. Aan de ene kant neemt de grondslag van de Schenk- en Erfbelastingbelasting, het vermogen van huishoudens, toe. Zo vertonen de huizenprijzen sinds 2014 weer een stijgende trend. Van de andere kant tonen voorlopige cijfers van opgelegde aanslagen van de erfbelasting een lagere gemiddelde waarde dan in eerdere jaren.'*

Deze is vervolgens in de Miljoenennota 2019 weer omlaag bijgesteld:

*'Ten opzichte van de Voorjaarsnota 2018 is de raming van de Schenk- en Erfbelasting voor 2018 met 0,4 miljard neerwaarts bijgesteld naar 1,9 miljard euro. Normaliter komen belasting- en premieontvangstenramingen tot stand op basis van het laatst gerealiseerde jaar. Voor de Schenk- en Erfbelasting geeft de kasontvangst van het laatst gerealiseerde jaar (2017) een vertekend beeld door de vertraagde oplevering van de nieuwe ICT-systemen voor de Schenk- en Erfbelasting. Doordat niet geraamd kan worden op het recent gerealiseerde jaar, is de ramingssystematiek ongebruikelijk en de raming voor deze belastingsoort daardoor met onzekerheid omgeven.'*

---

<sup>12</sup> In het algemeen geldt dat de endogene ontwikkeling geraamd wordt met een macro-economisch model, en dus in werkelijkheid anders kan uitvallen. Ook de vooraf geraamde en ingeboekte effecten van beleid kunnen in werkelijkheid anders uitpakken.

*De ramingsystematiek, die nu gebruikt is, wijkt af van de gebruikelijke ramingsystematiek op basis van macro-economische ontwikkelingen. Uit managementinformatie over door de zomertaskforce verwerkte aangiften in de maanden juli en augustus is meer inzicht gekomen in de waarde van de opgelegde aanslagen. Dit inzicht leidt tot de neerwaartse bijstelling van de raming in 2018. In de raming is aangenomen dat de waarde van de opgelegde aanslagen gedurende de zomertaskforce representatief is voor de waarde van de nog op te leggen aanslagen. Volgens de huidige inzichten zal de realisatie daarmee dit jaar lager zijn dan in de Voorjaarsnota werd geraamd.'*

In de NJN 2018 is de raming wederom verlaagd:

*'Voor de raming van de Schenk- en Erfbelasting is dezelfde ramingsmethode gebruikt als bij de Miljoenennota 2019. Die ramingsmethode is opgebouwd als de optelsom van al gerealiseerde kasopbrengsten plus een inschatting van de waarde van reeds opgelegde en nog op te leggen aanslagen. Daarbij geven met name de kasrealisaties over de maanden augustus, september en oktober aanleiding om de geraamde ontvangsten uit de Schenk- en Erfbelastingbelasting voor 2018 met 237 miljoen euro omlaag bij te stellen ten opzichte van Miljoenennota 2019.'*

In FJR 2018 is vermeld:

*'De Schenk- en Erfbelasting is 0,2 miljard euro lager uitgevallen dan geraamd in de Startnota. In de raming in de Startnota was geen rekening gehouden met de vertraagde oplevering van de nieuwe systemen voor de Schenk- en Erfbelasting in, die gevolgen had in 2018. Enerzijds had de kasrealisatie hoger dan deze raming kunnen uitvallen vanwege het wegwerken van de aangiftevoorraad in 2018 met als gevolg een vertraagde doorwerking in de kas in 2018 (de ontvangsten uit Schenk- en Erfbelasting kwamen 21,0 procent hoger uit dan in 2017), anderzijds is een raming van elke belastingsoort afhankelijk van de ontwikkeling van de desbetreffende grondslag. De Schenk- en Erfbelasting is een belasting op de overdracht van vermogen. Daarmee ligt het voor de hand dat de Schenk- en Erfbelasting samenhangt met de vermogensontwikkeling.'*

### **Ontwikkeling raming 2019**

De MN 2019 geeft aan:

*'De raming van de Schenk- en Erfbelasting voor 2019 bedraagt 1,6 miljard euro. Deze raming komt tot stand door de raming van 2018 te corrigeren voor de incidentele ontvangst als gevolg van de inhaal van de achterstand in de aangifteverwerking. Vervolgens is, conform de gebruikelijke ramingsystematiek, de ontwikkeling van de relevante economische indicator op deze gecorrigeerde raming gezet. Doordat de kasontvangst van de Schenk- en Erfbelasting van 2017 vertekend is, en de ramingsystematiek voor 2018 ongebruikelijk is, is de raming voor 2019 ook ongebruikelijk en zeer onzeker. Vanuit een macro-economische benadering geredeneerd is, is de uitkomst voor de raming relatief laag, gegeven dat de relevante economische variabele (de huizenprijs) een flinke groei laat zien. Gegeven de onzekerheid en op basis van de huidige inzichten is dit echter de best mogelijke inschatting.'*

De MN 2020 meldt:

*'Ten opzichte van de Voorjaarsnota 2019 is de raming van de Schenk- en Erfbelasting voor 2019 met 0,1 miljard euro opwaarts bijgesteld naar 1,6 miljard euro. Deze bijstelling volgt uit de hogere kasrealisaties van dit jaar.'*

De NJN 2019 geeft aan:

*'De kasrealisaties over de maanden augustus, september en oktober geven aanleiding om de ontvangsten uit de Schenk- en Erfbelasting met 50 miljoen euro omhoog bij te stellen'. Uiteindelijk in de FJR 2019: De Schenk- en Erfbelasting was 0,4 miljard euro hoger dan bij de raming in de Miljoenennota 2019. Mogelijk is het nagelaten vermogen groter dan oorspronkelijk geraamd. Zo steeg de huizenprijs in 2019 sterker dan geraamd ten tijde voor de Miljoenennota 2019. Daarnaast is de voorraad te verwerken aangiften verder gereduceerd, wat ook geleid heeft tot kasontvangsten in 2019.'*

en:

*'De ontvangsten uit de Schenk- en Erfbelasting kwamen 12,2 procent hoger uit dan in 2018. In 2019 werkte de Belastingdienst verder aan de reductie van de aangiftevoorraad. Dat leidde (vertraagd) tot kasontvangsten. Ook is de ontwikkeling*

*van de kasontvangst uit de Schenk- en Erfbelasting afhankelijk van de ontwikkeling van de grondslag. Voor de Schenk- en Erfbelasting is de relevante grondslag het nagelaten vermogen. In 2019 nam de totale grondslag verder toe. Zo steeg de huizenprijs. Beide factoren droegen waarschijnlijk bij aan de endogene stijging van de kasontvangsten ten opzichte van 2018.'*  
In jaarverslag MinFin staat: *'wel waren de voorraden eind 2019 hoger dan voorzien.'*

### **Ontwikkeling raming 2020**

De MN 2020 meldt:

*'De raming van de Schenk- en Erfbelasting voor 2020 bedraagt 1,7 miljard euro en volgt uit de ontwikkeling van huizenprijzen als benadering voor de ontwikkeling van het nagelaten vermogen. Bij de Schenk- en Erfbelasting waren de ontvangsten in 2018 hoger als gevolg van een eenmalige ontvangst. Dat zorgt in 2019 voor een neerwaartse bijstelling door expert opinion.'*

## Bijlage 2: Managementreactie



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Auditdienst Rijk  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

Datum  
Betreft Managementreactie ontwikkeling raming en realisatie  
Schenk- en Erfbelasting

**Ons kenmerk**  
2020-0000204113

**Uw brief (kenmerk)**

Geachte heer Kerkvliet,

Aan de ADR als onafhankelijke partij heb ik gevraagd onderzoek te doen naar een kwantitatieve en kwalitatieve analyse naar het verschil in raming en realisatie van de ontvangsten van de Schenk- en Erfbelasting over de jaren 2016 tot en met 2019.

De ADR heeft zowel voor het kerndepartement als voor de Belastingdienst handelingsperspectief en vervolgstappen geformuleerd. Ik dank de ADR voor het onderzoek en voor de geformuleerde adviezen en vervolgstappen. De beschikbaar gestelde informatie heeft op een juiste wijze zijn weerslag gevonden in het rapport. De bevindingen en adviezen uit het onderzoek onderschrijf ik. De adviezen zullen worden overgenomen en worden betrokken bij het vervolg.

De centrale boodschap die uit het onderzoek naar voren komt is dat een combinatie van kasverschuivingen en het ontbreken van uitvoeringsinformatie heeft geleid tot verschillen in de (initiële) raming en gerealiseerde opbrengsten. Met andere woorden: het later opleggen van aanslagen heeft ervoor gezorgd dat de belastingopbrengsten ook later zijn ontvangen. Er heeft een verschuiving plaatsgevonden van het jaar 2017 naar de jaren 2018 en 2019. Een belangrijke oorzaak van het verschil tussen de ramingen en de realisatie was het ontbreken van uitvoeringsinformatie die van belang was voor de hoogte van de ramingen.

Over het ontbreken van uitvoeringsinformatie merkt de ADR terecht op dat betere communicatie en meer afstemming tussen de Belastingdienst en het kerndepartement het opwaarts bijstellen van de raming in de loop van kalenderjaar 2017 en de te hoog ingeschatte initiële raming 2017 had kunnen voorkomen. Op het moment van opstellen van de initiële raming, gepubliceerd in de miljoenennota 2017, en latere bijstelling-momenten was er geen uitvoeringsinformatie beschikbaar en kon hiermee dus geen rekening worden gehouden. Pas op het moment van raming van de Najaarsnota, toen de kasontvangsten laag bleken, werd duidelijk dat de oplevering van het systeem voor de heffing van erf- en schenkbelasting vertraagd was, en dat dit de ontvangsten in de desbetreffende jaren beïnvloedde. Op dat moment zijn ook de bewindspersonen hierover geïnformeerd. Deze situatie laat zien dat goede en tijdige uitvoeringsinformatie beschikbaar moet zijn om de kloof tussen uitvoering



en beleid te verkleinen. In de maandrapportages van de Belastingdienst over de kasrealisaties ontbrak het op een aantal punten aan duiding waardoor informatie en wijzigingen in de uitvoering niet (of niet tijdig) naar voren kwam. Het belang is onderkend om informatie die de ramingen kan raken in een zo vroeg mogelijk stadium te signaleren. Hiertoe is per november 2017 een directeurenoverleg in het leven geroepen met deelnemers uit het gehele ministerie, inclusief de Belastingdienst. Dit directeurenoverleg, waarbij bij de voorbereiding ook medewerkers uit het primaire proces van de Belastingdienst worden betrokken, moet ervoor zorgen dat uitvoering en ramingen elkaar beter weten te vinden. Door het uitwisselen van informatie kunnen risico's tijdig herkend worden en eventueel ook besproken worden in dit directeurenoverleg. Structurele vertegenwoordiging in dit overleg van de uitvoeringsdirecties van het primaire proces van de Belastingdienst, zoals de ADR adviseert, versterkt dit. Verder werkt de Belastingdienst vanuit het programma Managementinformatie/Risicomanagement (MI/RM) aan het structureel verbeteren van de managementinformatie, o.a. voor de keten Schenk- en Erfbelasting. Niet alleen om de dagelijkse beheersing en aansturing van de werkprocessen te verbeteren, maar ook om beter zicht te krijgen op hoe uitvoeringsprocessen verlopen, zodat verstoringen in de uitvoering eerder in beeld komen. De ADR adviseert ook om de robuustheid van het model van de raming te verbeteren. De ADR constateert dat het model voor de raming voor de belasting- en premieontvangsten bestaat uit aan elkaar gekoppelde Excelbestanden. De ADR geeft ter overweging mee om een meer robuuste omgeving te creëren met meer aandacht en mogelijkheden voor beveiliging, afscherming en veiligstellen van deze gegevens. Dit advies staat los van de problematiek rond Schenk- en Erfbelasting. De directie AFEP is reeds begonnen met het onderzoeken van mogelijkheden om dit te verbeteren. Hierbij verkent de directie AFEP ook in welke mate alternatieven voor gekoppelde Excelbestanden kunnen bijdragen aan een oplossing voor deze constatering.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk**  
2020-0000204113

De ADR wijst op het nog niet tijdig beschikbaar zijn van bestuurlijke informatie van de producten en resultaten van SEA en OSA. Voor budgettaire ramingen van wetsvoorstellen moet AFP vooralsnog grotendeels werken met GRS, met informatie tot en met 2016, aangezien AFP niet beschikt over werkbare toegang tot de SEA- en OSA-bestanden. Tot op dit moment moet worden gewerkt met 'tijdelijke bestuurlijke informatie'. Dit is informatie die op verzoek van de Belastingdienst door DF&A wordt opgesteld. De Belastingdienst geeft aan dat de niet-beschikbare bestuurlijke informatie veroorzaakt wordt door capaciteitsgebrek bij DF&A en dat zodoende prioriteiten gesteld moeten worden. Dit capaciteitsgebrek is inmiddels hoger geprioriteerd en er wordt naar gestreefd om het ontbrekende dashboard in Q4 2020 op te leveren.

De ADR adviseert voorts om een diepgaande analyse te verrichten op de uitkomsten van de steekproefsgewijze herbeoordeling van vermoedelijke nalatenschappen tot € 500.000 (vangnetcontrole) en hierbij het (financiële) belang aan te geven voor de gehele massa en welke maatregelen er volgen voor de niet her beoordeelde posten. De vangnetcontrole is een controle die door de afdeling kwaliteitszorg wordt uitgevoerd om de leercirkel op gang te brengen en het proces te verbeteren. In een analyse op de uitkomsten van de steekproef moet het financiële belang van de herstelacties alsnog worden vastgesteld. In afwachting van de resultaten van de analyse wordt bekeken welke maatregelen alsnog nodig zijn voor de niet her beoordeelde posten.

Ten aanzien van de passage van de ADR over beoordelingsfouten is het nog goed om op te merken dat de GA-brief (geen aangifte) een service is van de Belastingdienst en geen wettelijke verplichting. Een burger moet altijd zelf een aangifte erfbelasting doen als hij meer erft dan het vrijgestelde bedrag. De website geeft dit ook aan. In de GA-brief staat ook nadrukkelijk benoemd dat wanneer de brief niet correct is de burger alsnog zelf aangifte moet doen. Mocht het zo zijn dat de burger in 2019 of 2020 een GA-brief heeft ontvangen en uit de herbeoordeling blijkt dat dit niet juist is, dan ontvangt de burger alsnog een UDA (uitnodiging doen van aangifte), uiteraard met een toelichting. De wettelijke termijn om een definitieve aanslag op te leggen is 3 jaar na overlijdensdatum of er moet een verzoek tot uitstel voor het indienen aangifte zijn ingediend. De ADR meldt terecht dat de Belastingdienst als vervolg op de resultaten van de vangnetcontroles de mogelijkheden tot procesverbeteringen zal onderzoeken. In 2020 zijn onder meer kwaliteitsmetingen ingevoerd. De belangrijkste verbetering is dat medewerkers binnenkort gebruik kunnen maken van 'Inzicht' waardoor minder schermen geraadpleegd moeten worden om een afweging te maken voor een UDA of GA. Daarnaast wordt in 2021 mogelijk een deel van het proces uitnodigingen erf, geautomatiseerd en loopt er op dit moment een pilot in samenwerking met DF&A die voor eind 2020 wordt geëvalueerd.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk**  
2020-0000204113

Het advies van de ADR om een diepgaande analyse te verrichten op de uitkomsten van deze steekproef en hierbij het (financiële) belang aan te geven voor de gehele massa en welke maatregelen er volgen voor de niet herbeoordeelde posten wordt opgepakt in samenwerking met de medewerkers kwaliteitszorg. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat voornoemde steekproef slechts ziet op een deel van de GA-populatie. Boven een bepaald vermogen (vanaf € 500.000) vindt een integrale vangnetcontrole plaats.

Met vriendelijke groet,



de secretaris-generaal  
Bas van den Dungen



---

**Auditdienst Rijk**  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
(070) 342 77 00