

De positie van de inspecteur in de Belastingdienst 1980-2010.

Rik Peters en Jaap den Hollander

Rijksuniversiteit Groningen.

De positie van de inspecteur in de Belastingdienst 1980-2010.

Rik Peters en Jaap den Hollander, Rijksuniversiteit Groningen.

1. Aanleiding, doel en methode

In 2009 en 2010 hebben studenten van de afdeling Geschiedenis van de Rijksuniversiteit Groningen in opdracht van de VHMf onderzoek verricht binnen de belastingdienst. Het doel van dit onderzoek was om meer zicht te krijgen op de *interne* gevolgen van de veranderprocessen die de Belastingdienst sinds het begin van de jaren 80 heeft doorgemaakt. Leidraad bij het onderzoek was *Op gelijke voet. De geschiedenis van de belastingdienst* van Tom Pfeil.¹ In dit standaardwerk beschrijft Pfeil hoe de Belastingdienst onder invloed van het toenemende aantal belastingplichtigen, de toenemende complexiteit van het takenpakket en de algemene maatschappelijke ontwikkelingen veranderde van een centraal aangestuurde, kleinschalige en semi-professionele organisatie in een decentraal aangestuurde, grootschalige en professionele organisatie.² Deze transformatie kreeg haar beslag in twee grote veranderingsprocessen: de Grote Herstructurering van 1987-1992 en het project Strax. Beide reorganisaties, die tot de grootste horen die ooit in Nederland zijn uitgevoerd, hadden enorme gevolgen voor de Belastingdienst als geheel en de 30.000 mensen die erin werkten.

Om meer zicht te krijgen op deze gevolgen heeft het onderzoek zich gericht op de wijze waarop de Belastingdienst zich in de afgelopen drie decennia heeft aangepast aan zijn omgeving en wat de gevolgen daarvan waren voor de werknemers zelf. In navolging van moderne organisatietheorieën is de belastingdienst hierbij benaderd als een autopoietisch systeem dat zich aanpast aan zijn omgeving door autonoom nieuwe betekenissen te creëren. Gegeven de beperkte menskracht en tijd is besloten om te focussen op *de verandering van de positie van de inspecteur in de afgelopen drie decennia*. Uitgangspunt hierbij was het gegeven dat de inspecteur vanouds een centrale positie in de Belastingdienst inneemt zodat de veranderingen van zijn positie illustratief zijn voor de veranderingen van de belastingdienst als geheel.

2. Eerste uitvoering: 7 leergeschiedenissen

In eerste aanleg is het onderzoek uitgevoerd in kader van het college *Leergeschiedenis en organisatie* dat sinds 2004 gedoceerd wordt in de master opleiding van de Afdeling Geschiedenis van de Rijksuniversiteit Groningen. In het kader van dit college hebben 15 studenten in tweetallen drie kantoren van de Belastingdienst onderzocht volgens de methode van de leergeschiedenis. Deze

¹ T. Pfeil, *Op gelijke voet. De geschiedenis van de belastingdienst* (Deventer 2009).

² T. Pfeil, *Op gelijke voet*, p. 332.

methode, die in de jaren 90 aan M.I.T Boston is ontwikkeld en in Groningen verder is uitgewerkt, is bij uitstek geschikt om de veranderingen binnen een organisatie op *ervaringsniveau* in kaart te brengen.³ Het doel van een leergeschiedenis is om een leerproces binnen een organisatie op gang te brengen door het verhaal van de organisatie te vertellen vanuit het perspectief van de mensen die erin werken. Het resultaat van de leergeschiedenis is een collectief verhaal gebaseerd op geschreven en gesproken bronnen. Om dit doel te realiseren hebben de studenten onder leiding van drie vertegenwoordigers van de VHMF allereerst grote hoeveelheden geschreven bronnen getraceerd en bestudeerd. Vervolgens hebben ze dwars door de organisatie een zestigtal interviews afgenomen.

In juni 2010 hebben de studenten hun bevindingen aan de VHMF gepresenteerd. Hierbij brachten de studenten enkele thema's naar voren die de veranderende rol van de inspecteur karakteriseren. Op de eerste plaats is er binnen de dienst consensus dat de ontwikkelingen van de afgelopen decennia grote gevolgen voor de positie van de inspecteur hebben gehad. In de afgelopen dertig jaar zijn inspecteurs van deskundige individualisten veranderd in multidisciplinaire teamspelers. Hierdoor is hun werk fundamenteel veranderd. In dit verband zijn niet alleen de toename aan openheid en overleg genoemd, maar ook de toename aan onduidelijkheid over taken en verantwoordelijkheden, de voortdurende spanning tussen het 'freiei ermessen' en het beginsel van de gelijkheid van beleid en uitvoering, het probleem van het aansturen van professionals en, daaraan gekoppeld, de relatie tussen managers, inspecteurs en medewerkers. Volgens de vele medewerkers in de dienst bestaan er op al deze punten grote regionale verschillen, die ze echter niet altijd kunnen plaatsen. Ook over de relatie met de politiek wordt in de dienst verschillend gedacht, hoewel het thema niet zo op de voorgrond komt als de andere. Over één punt van zorg is duidelijk wel consensus, namelijk de snel voortschrijdende veroudering binnen de dienst.

3. Tweede uitvoering: 4 scripties

Naar aanleiding van de zeven leergeschiedenissen werd in september 2010, wederom onder begeleiding van de VHMF, besloten om een viertal thema's verder uit te diepen in vier master scripties. Hierbij is getracht om de verschillende onderzoeken qua inhoud en chronologie zoveel mogelijk op elkaar aan te laten sluiten. Verder werd vastgehouden aan het beginsel van de leergeschiedenis om de implicaties van de organisatieveranderingen op het ervaringsniveau van de medewerkers te onderzoeken. Langs deze lijnen beschrijft en analyseert Gerdien Conradi in *Experimenteren met managementconcepten: belasting of toegevoegde waarde?* de wijze waarop de dienst in de afgelopen vier decennia managementconcepten heeft geïmplementeerd.⁴ In het verlengde hiervan richten Lieuwke Brunger en Rolf Veldman zich in *Communicatie tussen beleid en uitvoering* op de interne communicatie rondom de omslag naar het klantgericht werken tussen 1987

³ A. Kleiner en G. Roth, 'Learning histories: a new tool for turning organizational experience into action' (1997) 1, zie ccs.mit.edu/lh/21cwp002.html; A. Kleiner en G. Roth, *Oil Change, Perspectives on Corporate Transformation* (Oxford 2000); H. Bradbury en G. Roth, 'Learning History: An Action Research Practice in Support of Actionable Learning' in: *The SAGE Handbook of Action Research: Participative Inquiry and Practice* (London 2008) 350-365. L. Karsten, R.G.P Peters, D.B.R. Kroeze, S.J. Keulen, 'Leadership style and entrepreneurial change: the Centurion operation at Philips Electronics,' in: *Journal of Organizational Change Management* 22, 1, (2009) pp. 73-92.

⁴ G. Conradi, *Experimenteren met managementconcepten: belasting of toegevoegde waarde?* (Groningen 2011)

en 2003.⁵ In *Organisatieprocessen bij de belastingdienst* onderzoekt Robert van Hittersum de veranderende relatie tussen managers en medewerkers sinds 2003.⁶ Tot slot gaan Joris Engbers en Jeenke van Linge in *Samen weten we alles* op zoek naar de oorsprong van het Horizontaal Toezicht.⁷

4. De resultaten van de scripties

Drie periodes, drie management concepten

De organisatiegeschiedenis van de Belastingdienst van de afgelopen dertig jaar kan in drie periodes worden verdeeld. De eerste periode begint met de reactie op het rapport Bijsterveld van 1979 en mondt uit in de Grote Herstructurering van 1987-1992. De tweede periode staat in het teken van de doorontwikkeling van de Grote Herstructurering in het project Strax dat in 1997 begon en resulteerde in de procesgerichte organisatie van 2003. De periode na 2003 staat in het teken van de ontwikkeling van het Horizontaal Toezicht.

Ieder van deze drie periodes kent een eigen dynamiek die gebaseerd is op een onderliggende bedrijfsfilosofie waarin de gangbare managementconcepten van iedere periode werden toegepast. Opvallend is dat de Belastingdienst deze concepten nooit slaafs gevolgd heeft maar creatief toepaste in tal van experimenten voor ze operationeel werden in de hele dienst. Dit patroon is al te zien bij de eerste hervormingen die werden ingezet als reactie op het rapport Bijsterveld van 1979 toen speciale denktanks, de zogenaamde Comprocs, werden opgezet om een nieuwe organisatiestructuur voor de belastingdienst uit te werken.⁸ Hetzelfde experimentele patroon is te zien bij de loodseenheden waarin eind jaren 80 de nieuwe doelgroepstructuur getest werd. Bij Strax komt het experimentele karakter tot uiting in de laatste letter van de titel van het project. Ook het huidige model van Horizontaal Toezicht is ooit geboren uit een samenloop van nieuwe theorieën over 'compliance' en bestaande praktijken binnen de dienst.

Eén van de leidende managementconcept in de vroege jaren 80 was het integratie- en differentiatie-model van Lawrence en Lorsch. Dit model, dat gebaseerd is op de open systeemtheorie, stelt dat een organisatie zich alleen door een wisselwerking tussen integratie en differentiatie kan

⁵ L. Brunger en R. Veldman, *Communicatie tussen beleid en uitvoering. Een blik op de vorming van interne constructen van de Belastingdienst bij de omslag naar het klantgerichte werken.* (Groningen 2011)

⁶ R. van Hittersum, *Organisatieprocessen bij de Belastingdienst. Welke reële en gepercipieerde veranderingen zijn er opgetreden in de relatie tussen manager en medewerker sinds de reorganisatie van 2003 tegen de achtergrond van de veranderingen binnen de Belastingdienst in zijn geheel* (Groningen 2011)

⁷ J. Engbers en J. van Linge, *Samen weten we alles. Een zoektocht naar de oorsprong van horizontaal toezicht: hoe de Belastingdienst de relatie tussen burger en overheid opnieuw uitvond* (Groningen 2012)

⁸ Brunger en Veldman, p. 10.

aanpassen aan haar omgeving. Hierbij is het cruciaal om de juiste verhouding tussen de twee grootheden te vinden. Verschillen in de omgeving vragen om differentiatie, stabiliteit om integratie.⁹

In de Mavis van 1982, een van de eerste visiestukken over de organisatie van de Belastingdienst werd het concept van Lawrence en Lorsch geïnterpreteerd in termen van 'beleid': enerzijds moest het lokale management ruimte krijgen om het beleid aan te passen aan de eigen situatie, anderszijds moesten regionale directies en het departement voor de samenhang zorgen. Om dit doel te realiseren werden eigen initiatief, horizontaal overleg, en een meer bedrijfsmatige aanpak nagestreefd.¹⁰ Historisch gezien maakte de Belastingdienst hiermee definitief de stap van een intern gerichte organisatie naar een extern gerichte: de omgeving werd leidend voor de dienst.

Om dit principe te realiseren was de dienst van meet af aan bereid om radicale veranderingen door te voeren. Eén van de meest ingrijpende was het verlaten van de 100 % filosofie in 1982 en de afschaffing van de rang van inspecteur in 1984.¹¹ Beide maatregelen hadden grote implicaties voor de inspecteurs. Door de afschaffing van de rang van inspecteurs waren zij niet langer het centrale aanspreekpunt voor de belastingheffing terwijl zij door hun omgeving, en vooral door de belastingplichtigen nog steeds zo gezien werden. Dit leidde tot een lastige rolverstrengeling tussen inspecteurs onderling en tussen inspecteurs en de omgeving. De afschaffing van de 100% filosofie was ook lastig voor de inspecteurs. Geschoold in de Belastingacademie was grondigheid en nauwgezetheid deel van hun beroepsethiek waar zij maar moeilijk afstand van konden nemen.

In de loop van de jaren 80 werd het primaat van de omgeving onder invloed van het New Public Management uitgewerkt aan de hand van Total Quality Management.¹² In dit concept staat de klant van de organisatie centraal: alle processen dienen voortdurend getoetst en verbeterd te worden om de klant van de organisatie te dienen. Op deze basis definieerde de belastingdienst zijn omgeving niet langer in termen van 'belastingplichtigen' maar van 'klanten' en zijn leidende principe als 'voldoen aan de verwachtingen van klanten'. Ook dit principe werd eerst experimenteel toegepast in de zogenaamde loodseenheden die eind jaren '80 werden opgericht.¹³ Al snel kwam men in de top van de dienst tot het besef dat men over moest gaan tot een doelgroepstructuur om vorm te geven aan klantgerichtheid, maar besloten werd om eerst de benodigde automatisering af te wachten. Toen deze niet op tijd gereed was, besloot men de reorganisatie toch door te voeren.

Vanuit een historisch perspectief is de Grote Herstructurering zonder twijfel één van de grootste reorganisaties die ooit in Nederland zijn doorgevoerd: alleen de operatie Centurion bij Philips die ook rond 1990 werd uitgevoerd, komt in de buurt.¹⁴ In nog geen drie jaar tijd veranderde de gehele

⁹ Conradi, p. 18.

¹⁰ Conradi, p. 19, Mavis, pp. 15, 16.

¹¹ Pfeil, pp. 344, 414.

¹² Conradi, pp.26, 28.

¹³ Conradi, p. 82.

¹⁴ Karsten en Peters, 'Leadership style and entrepreneurial change', p. 73.

structuur van de Belastingdienst en kregen 30.000 werknemers nieuwe functies en rollen toebedeeld.

Gezien vanuit de centrale doelstelling was de revolutie was een groot succes: voor eens en altijd werd de middelenstructuur vervangen door de doelgroepstructuur. Uit het onderzoek blijkt dat twee factoren dit succes mogelijk maakten. De eerste factor was leiderschap dat binnen de dienst werd gepersonifieerd door Cor Boersma. Deze DG had een opmerkelijke opvatting over leiderschap waarmee hij zijn tijd ver vooruit was:

‘Een goede dirigent staat tijdens moeilijke passages niet met zijn rug naar zijn orkest, maar helpt zijn muzikanten door blikken en gebaren en door respons van de spelers.’¹⁵

Opvallend in dit citaat is dat Boersma de medewerkers vooral als medespelers ziet: het gaat hem niet alleen om ‘blikken en gebaren’ maar ook om ‘de respons van de spelers’. Deze medespelers vormden de tweede factor voor het slagen van de Grote Herstructurering. Zonder de *know how* van de professionals in de organisatie had deze niet eens plaats kunnen vinden. Vanaf het begin van de jaren 80 waren zij niet alleen actief in de denktanks, maar voerden ook de vele experimenten in hun eigen kantoren uit en rapporteerden daarover naar het departement. Lang voor het begrip ‘kennismanagement’ was uitgevonden verspreidde de Belastingdienst op deze wijze de *know how* over de praktische uitvoering van het beleid door de hele organisatie. Toen het grote moment daar was en de Grote Herstructurering werd ingezet kon de top daardoor vertrouwen op kennis en vaardigheden van de professionals op de werkvloer.

Strax: de interne communicatie

Voor het succes van de Grote Herstructurering betaalde de Belastingdienst een prijs. Klantgerichtheid deed een enorm beroep op de het aanpassingsvermogen van de organisatie en zette de eenheid van beleid onder druk. Dit werd in 1991 al opgemerkt door Moret en Ernst&Young. In een rapport over de reorganisatie wees deze op de te grote afstand tussen de beleidsverantwoordelijken en de lokale eenheden, het tekort schieten van de automatisering en de informatievoorziening en het tekort schieten van de leidinggevenden om flexibel met de taak- en doelstellingen om te gaan waarbij vooral onvoldoende oog voor het spanningsveld tussen wetstoepassing en doelmatige bedrijfsvoering wordt genoemd.¹⁶

Van het begin van de jaren 90 probeerde de Belastingdienst deze problemen zoveel mogelijk organisch op te lossen: één Grote Herstructurering was wel genoeg. Geïnspireerd door onder andere de theorie van de lerende organisatie ontwikkelde zich in de loop van het decennium het project, of beter, het experiment Strax dat in 1997 formeel van kracht werd.¹⁷ Kenmerkend voor Strax is de nadruk op de communicatie: in de jaren negentig werden in een tijdsbestek van nog geen vier jaar

¹⁵ Belasting en Douane Museum, *Impost*, 15, 40, 2007, p. 6.

¹⁶ Moret Ernst&Young, *Rapport onderzoek herstructurering Belastingdienst* (Den Haag 1991), p. 91.

¹⁷ Belastingdienst, *Strax en straks verenigd (een samenvatting van vijf jaar organisatieontwikkeling)* (Den Haag 2001), p. 9

maar liefst zes beleidsplannen voor de communicatie geschreven die het uitgangspunt vormden van vele bijeenkomsten over hetzelfde onderwerp.¹⁸

Over Strax wordt binnen en buiten de dienst verschillend gedacht. Volgens sommigen bood Strax de flexibiliteit die nodig was om te reageren op de steeds veranderende omgeving, volgens anderen leidde die flexibiliteit alleen maar tot onduidelijkheid. Vanuit historisch oogpunt kan Strax als een 'home made' managementconcept van de Belastingdienst worden gezien. In feite bouwde het experiment één van de succesfactoren van de Grote Herstructurering, namelijk de communicatie van de professionals, verder uit. Door open communicatie, reflectie, en vooral door betekenisgeving wilde men de problemen het hoofd bieden.

Gezien de huidige belangstelling voor open netwerkorganisaties, was Strax zijn tijd ver vooruit. Historisch gezien liep Strax uit de pas met opkomst van het bedrijfsmatige denken in organisatieland. De vraag rijst dan ook of het concept een adequate oplossing kon bieden voor de problemen van de jaren 90. In hun onderzoek naar de interne communicatie laten Brunger en Veldman zien waarom Strax slechts ten dele gelukt is. De belangrijke factor hierin was dat de Belastingdienst door zijn klantgerichtheid veel meer oog had voor de externe dan voor de interne communicatie. Hierdoor kwam het accent te liggen op het zenden van informatie naar de buitenwereld en minder op het ontvangen en doorgeven van informatie in de organisatie zelf. Vooral in de top werd interne communicatie niet als een probleem maar als een vanzelfsprekendheid gezien.¹⁹ Gezien de historische achtergrond van de top was die houding niet zo vreemd. Alle leden van de top hadden actief geparticipeerd in de voorbereidingen en uitvoering van de Grote Herstructurering waardoor zij niet alleen de organisatie maar ook elkaar goed kenden. Communicatie was daarom voor hen geen probleem. Het model was echter niet geschikt om diepere lagen in de dienst te bereiken.²⁰ Het tekortschieten van de interne communicatie kwam al in een vrij vroeg stadium naar boven bij de toepassing van het idee 'klantgerichtheid'. Dit begrip, dat voor de top een vanzelfsprekendheid was, bleek voor medewerkers niet duidelijk genoeg te zijn. Bovendien stond het haaks op het idee dat belastingplichtigen vooral gecontroleerd moesten worden.²¹ De verwarring en verkokering die hieruit voortvloeiden bleek te complex om door 'horizontaal overleg' en 'gewoon praten' opgelost te worden.

De managementlagen

Teneinde deze problemen het hoofd te bieden is de Belastingdienst tegen het eind van de jaren 90 van doelgroepstructuur overgegaan naar een procesgerichte structuur die in 2003 officieel van kracht werd. In deze structuur probeerde men zoveel mogelijk alle processen binnen een regio te integreren om tot een evenwichtiger niveau van rechtshandhaving te komen. Met deze reorganisatie werd tevens het middenkader vervangen door integrale managementteams die op basis van collegiaal bestuur de aansturing van het geheel verzorgden.

¹⁸ Brunger en Veldman, p. 87.

¹⁹ Brunger en Veldman, p. 31.

²⁰ Brunger en Veldman, p. 83.

²¹ Brunger en Veldman, p. 75.

De gevolgen van deze reorganisatie zijn het onderwerp van het onderzoek van Robert van Hittersum die zich daarbij vooral op de relatie tussen M1 en M2 heeft gericht. Op grond van rapporten en interviews komt hij tot de conclusie dat de problematiek typerend is voor het middenmanagement in organisaties. Zoals alle middenmanagers vervullen managers in de Belastingdienst een cruciale scharnierfunctie tussen de strategie van de top en de uitvoering door professionals op de werkvloer. Middenmanagers in de publieke sector moeten daarbij ook nog publieke waarden als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en rechtvaardigheid proberen te dienen terwijl ze in toenemende mate moeten voldoen aan prestatienormen.²² Binnen de Belastingdienst levert dit de nodige complexiteit op die nog eens wordt vergroot doordat de scheidingen tussen de verschillende managementlagen niet altijd duidelijk zijn. Het procesgerichte werken wordt door de medewerkers overigens wel gewaardeerd waarbij vooral de informele sfeer, de openheid en het idealisme worden genoemd. Tegelijkertijd ervaren medewerkers een toename van de werkdruk met het onbedoelde gevolg dat de onderlinge contacten eerder af- dan toegenomen zijn.²³

Centralisering en Horizontaal Toezicht.

Zoals alle organisatieconcepten in de Belastingdienst is ook het Horizontaal Toezicht uit een experimentele samenloop van theorie en praktijk ontstaan. In hun speurtocht naar de oorsprong van de theorie van het Horizontaal Toezicht komen Joris Engbers en Jeenke van Linge uit bij de theorie van de *restorative justice* die John en Valerie Braithwaite in de jaren 80 werd ontwikkelden.²⁴ Op grond van een uitgebreide documentatie en vele interviews laten de auteurs vervolgens zien hoe de Belastingdienst deze ideeën oppakte om ze in de eigen praktijk door te ontwikkelen tot een model waarin de relatie tussen overheid en burger radicaal herzien is. Niet langer staat de overheid, gerepresenteerd door de Belastingdienst boven de burgers, maar naast hen; niet langer is de burger belastingplichtige klant, maar partner. In feite, stellen Engbers en van Linge vast, heeft de Belastingdienst zijn eigen interne communicatiemodel waarin horizontaal overleg centraal staat, geëxternaliseerd.

5. De positie van de inspecteur

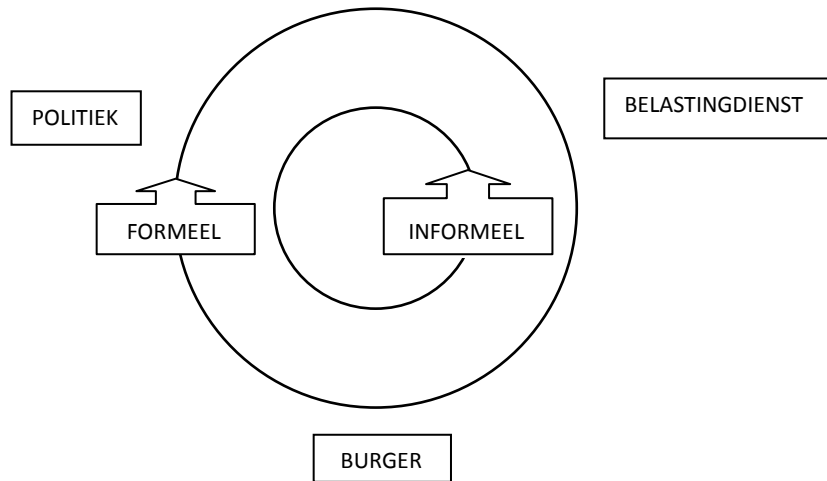
Met het Horizontaal Toezicht lijkt de historische cirkel rond te zijn. Dertig jaar geleden besloot de dienst om de omgeving leidend te maken voor de organisatie. De dienst dacht zo van buiten naar binnen. Tijdens Strax werd dit denken ontwikkeld naar horizontaal overleg en collegiaal bestuur. Nu, met Horizontaal Toezicht treedt de belastingdienst weer naar buiten met een nieuw gezicht. Wat betekent deze ontwikkeling voor de positie van de inspecteur?

²² Hittersum, p. 15-16.

²³ Hittersum, p. 45.

²⁴ Engbers en van Linge, pp. 95-98

Voor de beantwoording van deze vraag vatten maken we gebruik van enkele systeemtheoretische inzichten. Het eerste betreft de verhouding tussen Belastingdienst en zijn omgeving. Deze kan aan de hand van het volgende schema geduid worden.²⁵



De buitenste cirkel van bovenstaande afbeelding geeft de formele machtsverhoudingen weer tussen burger, politiek en belastingdienst. De burger (als soevereine kiezer) wijst door middel van verkiezingen politieke vertegenwoordigers aan, die een beleid bepalen dat vervolgens door de belastingdienst wordt uitgevoerd en opgelegd aan de burger (als onderdaan). De cirkel geeft aan dat er geen ultieme bron van soevereiniteit is, noch een eerste beslissing waarop alle andere teruggevoerd kunnen worden. Alle beslissingen hangen af van eerdere beslissingen en alle handelingen zijn reacties op eerdere handelingen. Actoren in het veld zijn zich hiervan bewust en zullen daarom proberen de beslissingen van hun directe opdrachtgevers langs informele weg te beïnvloeden. De complexiteit die hierdoor ontstaat, genereert een tegenbeweging die in de afbeelding door de binnenste cirkel wordt weergegeven. Burgers proberen via overleg, onderhandelen, vertrouwen etc. de Belastingdienst te beïnvloeden. De dienst probeert op zijn beurt de politiek te sturen (“Yes minister”), die tenslotte weer de kiezers tracht te beïnvloeden via de media.

Op grond van bovenstaand schema kunnen we de functie van inspecteur als een ‘grenspost’ van de Belastingdienst zien. De inspecteur staat als het ware op de grens tussen Belastingdienst en burger en met beide onderhoudt hij zowel informele als formele banden. In *Funktionen und Folgen formaler Organisation* omschrijft de Duitse systeemtheoreticus en organisatiesocioloog Niklas Luhmann de ‘grensposten’ treffend als de ‘antennes’ van een organisatie. Enerzijds leggen zij de omgeving uit aan de organisatie, anderzijds leggen zij de organisatie uit aan de omgeving. Voorbeelden van grensposten zijn artsen en verplegend personeel in een ziekenhuis, inkoopafdelingen van een fabriek, bewakingspersoneel in een gevangenis of de buitendienst van de politie.²⁶ In de

²⁵ J. C. den Hollander, ‘Trust, distrust and democratic stability’ in: F. R. Ankersmit en H. te Velde, *Trust: Cement of Democracy* (Leuven 2004), p. 25.

²⁶ N. Luhmann, *Funktionen und Folgen formaler Organisation* (Berlin 1964).

Nederlandse context valt te denken aan de professionals wier belang voor de uitvoering van het beleid Herman Tjeenk Willink in zijn vele adviezen aan de regering steevast heeft benadrukt.²⁷

Luhmann noemt de belastinginspecteur niet, maar zijn theorie gaat duidelijk ook voor deze functie op. Dat wordt duidelijk wanneer hij de specifieke problemen van de grenspost bespreekt. Volgens Luhmann is de taak van de grenspost namelijk altijd met zichzelf in tegenspraak. Enerzijds moet de grenspost de doelen van de organisatie realiseren en de omgeving volgens vastgelegde programma's tegemoet treden, waardoor allerlei spanningen kunnen optreden. Anderzijds moet de grenspost voor rust en orde aan de grens zorgen door spanningen op te vangen en de organisatie aan te passen.²⁸ Deze positie levert structureel een botsing tussen de formele en informele kant van organisatie op: enerzijds moet de organisatie regels handhaven, anderzijds vraagt samenwerking met de omgeving om een toepassing van regels naar bevind van zaken. Formele organisaties moeten daarom altijd een balans tussen de formele en informele kant van hun functioneren zoeken.

De spanning tussen het formele en het informele is duidelijk terug te vinden in de taak van de inspecteurs. Enerzijds wordt van hen verwacht dat zij handelen volgens de wet- en regelgeving en de protocollen die binnen de dienst gelden, anderzijds moeten zij voortdurend rekeningen houden met de omstandigheden van de omgeving. Historisch gezien heeft de Belastingdienst deze contradictie opgelost door de omgeving achtereenvolgens te definiëren als 'belastingplichtige', 'klant' en als 'partner'. Iedere definitie had grote gevolgen voor de positie van de inspecteur en voor de belastingdienst als geheel.

Tot 1984 definieerde de dienst de omgeving in termen van 'belastingplichtigen'. Deze definitie impliceerde een gezagsrelatie tussen de inspecteur en de burgers: de inspecteur moest toezien dat de burgers aan hun plichten voldeden. Uit deze functie volgde de rol van de klassieke inspecteur als gezagsdrager die zijn autoriteit ontleende aan zijn bevoegdheid om te controleren en waar nodig, te straffen. De Belastingdienst zelf was een organisatie van gezagsdragers. Dit systeem werkte heel lang omdat de inspecteurs op basis van hun juridische kennis in staat waren zonder al te veel spanningen het beleid effectief uit te voeren.

De toename van het aantal belastingplichtigen en de steeds complexere wetgeving deden een steeds groter beroep op de inspecteur. Bijsterveld deed inzien dat het systeem niet langer effectief functioneerde en daarop ging de leiding van de Belastingdienst op zoek naar oplossingen. Deze werd uiteindelijk gevonden in de doelgroepstructuur. Hiermee definieerde de dienst zijn omgeving als 'klant' waarmee de inspecteur een dienstverlener werd. Dit betekende dat hij zich moest richten naar de wensen van de klant. Tegelijkertijd bleef de inspecteur handhaver van de wet. Deze positie zorgde voor nieuwe spanningen aan de grens. Enerzijds moesten inspecteurs luisteren naar de klant: hoe wil deze bediend worden, waaraan heeft hij behoefte en hoe kunnen we daarop inspelen? Anderzijds moesten inspecteurs zorgen dat alle klanten gelijk behandeld werden. Bovendien moesten zij dit sinds de afschaffing van hun rang in teamverband doen. Deze positie leidde tot de

²⁷ M. Noordegraaf, C.E. Peters en B. de Wit, "Reflectie als reflex. Denker in publieke dienst: Herman Tjeenk Willink", *Bestuurskunde* 7/8 (2005)

²⁸ Luhmann, *Funktionen und Folgen*, pp. 223-224.

nodige fricties. Hoewel de burgers zich wel voegden naar hun nieuwe rol als 'klant' bleven zij de inspecteur nog steeds als de gezagsdrager van weleer zien. De inspecteurs van hun kant probeerden de klanten tegemoet te komen, maar waren zich altijd bewust dat zij verantwoordelijk gesteld werden voor de correcte uitvoering van de wet. Inspecteurs zelf beschrijven deze positie als een 'spagaat'. Vanuit de theorie is duidelijk dat deze 'spagaat' inherent was aan het systeem. Tijdens de jaren 90 is de Belastingdienst deze fricties te lijf gegaan door de identiteit van een dienstverlenende organisatie op zich te nemen: 'Leuker kunnen we het niet maken, maar wel makkelijker'. Intern werden de spanningen zoveel mogelijk opgelost door open communicatie, en horizontaal overleg. Vanuit historisch perspectief ging de Belastingdienst daarmee tegen de geest van de tijd in: waar de meeste organisaties onder invloed van het Neoliberalisme en het New Public Management kozen voor een bedrijfsmatige aanpak, koos de Belastingdienst met Strax voor een netwerkorganisatie gebaseerd op communicatie.

Aan het begin van deze eeuw kwamen de beperkingen van de open netwerkorganisatie naar voren in een toenemende divergentie tussen beleid en uitvoering. De dienst loste deze nieuwe problemen op door het experiment van het Horizontaal Toezicht te institutionaliseren. Hoewel het concept Horizontaal Toezicht teruggaat op theorieën die al in de jaren 80 zijn ontwikkeld is het historisch gezien een novum. Voor het eerst in de geschiedenis van Nederland definieert een overheidsorganisatie haar omgeving in termen van 'partners'. Dit begrip is in feite een nieuwe interpretatie van het begrip klant, waarop het historisch gezien gebaseerd is. De vernieuwing zit vooral in de vertrouwensrelatie tussen Belastingdienst en de partners.²⁹ Over dit vertrouwen en de daarbij behorende gelijkwaardigheid tussen de partners wordt binnen de dienst soms in ethische termen gesproken, maar in feite gaat het om een strategische vorm van complexiteitsreductie: door de omgeving met vertrouwen tegemoet te treden kan de Belastingdienst allerlei ingewikkelde procedures omzeilen.³⁰ Aangezien het Horizontaal Toezicht zich vooralsnog vooral op bedrijven en instellingen richt, lijkt de burger als 'klant' vergeleken te verdwijnen, of zoals het in de dienst soms heet: 'particulieren gaan door de kelder'.

De definitie van de omgeving als 'partners' heeft wederom grote gevolgen voor de positie van de inspecteur. Anders dan in het klantmodel, staat nu de gelijkwaardigheid tussen dienstafnemer en dienstverlener voorop. Uit het onderzoek blijkt dat dit model effectief is omdat het gesprek en de daaruit vloeiende afspraken naar het begin zijn verplaatst.³¹ Tegelijkertijd doet het model andermaal een enorm beroep op de kennis en vaardigheden van inspecteurs. Enerzijds moeten zij zich richten naar de 'partner' anderzijds moeten zij de wet uitvoeren. Deze positie levert een voortdurende spanning tussen gelijkwaardigheid en ongelijkwaardigheid op. Aangezien de meeste inspecteurs gepokt en gemazeld zijn in de tijd van de Grote Herstructurering, gaat deze balanceeroefening ze nog goed af. De vraag is echter hoe het verder moet als huidige generatie afscheid neemt.

²⁹ Engbers en van Linge, p. 6.

³⁰ N. Luhmann, *Vertrauen: Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität*, (Stuttgart: Enke, 1968) Eng. vertaling: *Trust and Power*, Chichester: Wiley, 1979.)

³¹ Engbers en van Linge, p. 103.

Gezien de gemiddelde leeftijd van de inspecteurs is dit afscheid aanstaande.³² Dit betekent dat de Belastingdienst andermaal zichzelf opnieuw moet definiëren. De cruciale vraag die daarbij beantwoord moet worden is: hoe kunnen wij het Horizontaal Toezicht continueren met een nieuwe generatie medewerkers die de lange historie van 1980 naar 2010 niet meer direct hebben meegemaakt. Deze vraag kan niet alleen in kwantitatieve termen beantwoord worden: de Belastingdienst moet zich ook afvragen wie hij wil zijn voor deze nieuwe medewerkers. Voor deze nieuwe medewerkers hebben wij deze leergeschiedenis geschreven. De Belastingdienst kan de toekomst alleen in de ogen kijken als het verhaal van de inspecteurs van weleer niet vergeten wordt.

³² Belastingdienst, Strategisch personeelsplan Belastingdienst 2015, p. 2 meldt dat 58% van de werknemers langer dan 20 jaar bij de dienst werkt.